

УДК 658.51

Р. О. Савченко,

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

## ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБКИ СТАНДАРТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

R. Savchenko,

Ph.D., associate professor, doctoral student of accounting, taxation and auditing,  
Zhytomyr National Agroecological University

### BACKGROUND OF STANDARDS DEVELOPMENT MANAGEMENT CONTROL

У статті встановлено необхідність забезпечення стандартизованої структури управлінського контролю та створення механізму, здатного контролювати діяльність з управління. Доведено необхідність впровадження стандартів управлінського контролю для задовольнити інформаційних нагальних потреби системи управління підприємства.

The article established the need to provide standardized management control structure and a mechanism that can control the activity of management. The necessity of implementing management control standards to meet the urgent needs of information management.

*Ключові слова: внутрішній контроль, управлінський контроль, модель COSO, стандарти, ризик.*

*Key words: internal control, management control, model COSO, standards, risk.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В епоху глобалізації світової економіки зріс вплив зовнішніх факторів на діяльність підприємства, що зумовлює підвищення ризикованості ведення бізнесу. За для зменшення впливу дії негативних чинників на господарську діяльність суб'єктів господарювання власники почали більше уваги приділяти доцільності створення та функціонування системи контролю як інструменту забезпечення досягнення поставлених цілей.

#### АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у дослідження загальних теоретико-методологічних та практичних аспектів розвитку та запровадження управлінського контролю займалися ряд зарубіжних і вітчизняних вчених, а саме: Є. Аренс, А. Файоль, Ф. Бутинець, О. Селезньов, Н. Виговська, Л. Дікань, М. Корінько, Дж. Лоббек, Н. Малюга, Л. Нападовська, Х. Херманс, В. Шевчук, М. Штейнман, Ю. Цаль-Цалко, В. Каннунікова та інші. Особливої уваги вчені приділяли розробці концептуальних основ управлінського контролю, його адаптації відповідно до змін функціонування бізнесу. Проте зростаючі потреби в оцінці діючої системи управлінського контролю в суб'єктах господарювання обумовили необхідність розробки його власних стандартів та проведення подальших досліджень.

#### МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є характеристика передумов розробки стандартів управлінського контролю та формулювання автором власних висновків та пропозицій.

#### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У практичній діяльності суб'єктів господарювання зустрічається декілька видів контролю серед яких — управлінський та внутрішній. У сучасних умовах стрімкого технічного та технологічного розвитку економіки, зростаючої диверсифікації бізнесу, ускладнення умов його ведення виникають модифікаційні процеси, що змінюють систему контролю. В сучасних умовах внутрішній контроль стає основою виконання управлінських функцій. Виникнення і розвиток управлінського контролю визначається попитом і пропозицією теорії управління, потребою практичного керівництва в підприємстві. В конкурентному середовищі більш ефективно проявляє себе управлінський контроль, за інших рівних умов та виступає гарантом успішної діяльності організації. Отже, управлінський контроль тісно пов'язаний із внутрішнім контролем, вони взаємопов'язані та мають багато спільних рис, але ототожнення їх є недоцільним.

Незважаючи на вид контролю, його суб'єкти, в ході використання контрольних процедур, мають орієнтуватися на якісь норми, нормативи та правила. На міжнародному рівні цими

правилами є стандарти моделі внутрішнього контролю COSO. Ці стандарти стали основою для оцінки відповідності діючих систем контролю в провідних компаніях світу встановленим нормам та нормативам.

Функціональне призначення моделі COSO є встановлення концептуальних основ процесу виявлення, оцінки та управління ризиком за для поліпшення процесу управління та скорочення масштабів шахрайства в підприємствах. Модель COSO визначає внутрішній контроль як процес, що здійснюється радою директорів господарюючого суб'єкта, управлінцями та іншим персоналом, покликаний забезпечити "достатню впевненість" стосовно досягнення встановлених цілей підприємства в частині доцільності та ефективності господарських операцій, достовірності фінансової звітності, дотримання законодавства та збереження активів.

Система внутрішнього контролю COSO складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів (рис. 1).

За моделлю COSO (рис. 1) наведені компоненти забезпечують ефективну основу для опису та аналізу системи внутрішнього контролю, її реалізації в підприємстві, покращують інформаційне підґрунтя прийняття управлінських рішень та фіксують ступінь ризику в допустимих межах.

Використання моделі COSO дозволяє визначити прямий взаємозв'язок між компонентами системи управління ризиками та цілями підприємства. Незважаючи на те, що управління ризиками надає суттєвих переваг підприємству, все ж необхідно наголосити на певних обмеженнях в її використанні: управління ризиками здійснюється людиною, а їй властиво помилятися, контрольні процедури можуть бути застосовані не в повній мірі за можливого зловживання двох чи більше працівників, керівництво може не зважати на пропозиції із зменшення дії ризиків та ін. Тому, дані обмеження не дозволяють керівництву мати абсолютну впевненість у досягненні цілей підприємства.

Слід зазначити, що значний попит на стандарти контролю спостерігається з боку різних суб'єктів, а саме: власників, акціонерів, адміністративного персоналу, споживачів продукції (робіт, послуг), постачальників та підрядників, працівників, громадськості, державних органів, тобто всіх тих, хто прямо заінтересований в ефективній та результативній діяльності підприємства. Теорія заінтересованих сторін покладена в основу переважної більшості по-



Рис. 1. Складові моделі внутрішнього контролю COSO

пулярних концепцій, що значно розширюють сферу традиційного контролю.

Одним із перших ідей врахування потреб заінтересованих сторін в управлінні компаніями сформулював відомий економіст Р. Фрімен у 1984 р., який доводив, що стратегічне управління фірмами приватного сектору може бути набагато ефективнішим і результативнішим, якщо менеджери почнуть враховувати інтереси різних взаємопов'язаних сторін [3]. Іншими словами, Р. Фрімен стверджував, що акціонери отримують набагато більше вигод в довгостроковій перспективі, якщо інтереси інших сторін (споживачів, постачальників, менеджерів, робітників тощо) не залишатимуть без уваги. На його думку, тільки у злагодженій багатовекторній політиці управління можна знайти відповідь на загрози, які створює сучасне ринкове середовище, що прямує до глобалізації і невизначеності. Заінтересованою стороною, за визначенням Р. Фрімена, може бути будь-яка група осіб чи особа, які можуть впливати на досягнення цілей організації і на які впливає досягнення її цілей [3]. Отже, всі групи чи окремі особи, які мають відношення до суб'єкта господарювання є заінтересованими сторонами, а керівництво компанії має враховувати інтереси не тільки акціонерів, але й інших груп осіб та організацій. Це і є визначальною рисою теорії заінтересованих сторін.

Із збільшенням складності в організації бізнесу та підприємницької діяльності, сфера заінтересованих сторін підприємств поступово розширюється, а питання зовнішнього контролю актуалізуються. Слід зазначити, що практична цінність теорії заінтересованих сторін може бути відчутною лише тоді, коли правильно визначено склад заінтересованих сторін, співвідношення інтересів, розроблено систему вимірювання та оцінки взаємного впливу різних сторін. Серед найбільш вагомих груп слід виділити акціонерів, інвесторів, постачальників, клієнтів (споживачів), менеджерів і працівників, державні (урядові) структури. Інтереси інших сторін доцільно враховувати вибірково. Наприклад, конкуренти

Таблиця 1. Способи контролю власників за діяльністю менеджерів

№	Спосіб контролю	Проблеми контролю
1	Діяльність ради директорів (наглядової ради)	по-перше, можливість конфлікту інтересів усередині ради директорів, по-друге, неповнота інформації про рішення менеджерів та їх наслідки
2	Рішення загальних зборів акціонерів	загальні збори акціонерів можуть регулярно заслуховувати звіти управлінців і виносити рішення про їх заміну. Однак цей спосіб мало ефективний при великій кількості акціонерів і нерегулярному скликанні зборів
3	Загроза банкрутства підприємства	може спричинити примусову зміну керівництва
4	Загроза злиття або поглинання	скорочення прибутку через несумлінне або недостатньо ефективне управління підприємством веде до зниження вартості його акцій, що полегшує їх скупку іншим підприємствами
5	Конкуренція на робочому місці	створення конкуренції на робочому місці управлінського персоналу передбачає наявність певних пунктів в контракті, згідно з яким розмір грошової винагороди встановлюється залежно від відповідності результатів його роботи з результатами роботи керівників інших підрозділів
6	Грошові заохочення управлінців	грошові заохочення управлінців можливі у вигляді грошових виплат за досягнення менеджером поставлених власником цілей
7	Репутація менеджера	рішення та поведінка менеджера прямо впливає на формування його репутації. У випадку негативного розвитку подій знижує його позицію на ринку керівників та можливості отримання гарної посади в іншому підприємстві

іноді можуть бути дуже потрібними підприємству особливо тоді, коли є загроза з боку антимонопольного комітету. Спілки захисту прав споживачів або групи активістів, об'єднані ідеєю боротьби за чистоту навколишнього середовища, іноді також можуть суттєво впливати на досягнення цілей підприємства. Заінтересовані сторони (стейкхолдери) розглядаються також як активні учасники процесу цілеутворення в сучасних підприємствах [5; 6].

Тобто поведінка як прямих, так і непрямих заінтересованих сторін може впливати на підприємство, а тому необхідно зміцнити систему зовнішнього контролю для захисту інтересів користувачів в середовищі асиметричної інформації. З одного боку, зовнішній контроль може контролювати поведінку менеджерів, а з іншого — ефективно запобігати ризикам і захистити інтереси заінтересованих сторін.

Недоліки планової економіки довели, що зовнішній контроль не може, досягнути своєї мети шляхом прямого втручання в господарську діяльність підприємства. Він не може бути повністю рівним "екстерналізації внутрішнього контролю" — зовнішній контроль не зможе працювати добре без взаємозв'язку із внутрішнім контролем. У той же час слід відмітити, що ефективний зовнішній контроль має уникати проблем залежності та асиміляції. Зовнішній контроль має дуже високу вартість і в той же час результати його можуть бути не надто задовільні. Таким чином, для того, щоб запобігти виникненню ризикованих моментів та поліпшити ефективність господарської діяльності, необхідно створити всеосяжну і обов'язкову систему стандартів для контролю підприємства.

Користь від встановлення стандартів контролю в підприємстві очевидна. З одного боку, це

забезпечить регулюючі органи системою етапів для контролю та оцінки. Стандарти будуть регулювати основні елементи системи управління та включати два ключових фактори: контрольні змінні і стандарти управління. Критичні контрольні змінні необхідні сторонам, як інформація про досягнення важливих нормативних показників на яких потрібно зосередитися. Стандарти контролю в той же час будуть забезпечувати кількісну основу для аналізу та оцінки. З іншого боку, це також дозволить здійснювати контроль діяльності підприємства відповідно до принципу законності. Якщо підприємство буде реалізувати ці стандарти ефективно, вони також виступатимуть в якості свого роду сурогатного механізму зовнішнього контролю.

Корпоративне управління є найвищим рівнем управлінського контролю в підприємстві. Створення та впровадження стандартів з управлінського контролю в підприємстві допоможе поліпшити структуру корпоративного управління. При цьому метою управлінського контролю як складової корпоративного управління є вирішення питань стосовно прав та обов'язків суб'єкта господарювання, його співробітників, контроль та стимулювання заінтересованих сторін. На різних рівнях управлінського контролю ці механізми в основному відображені в таких аспектах: контроль стратегічного управління (засновницьких документів, організаційної структури та системи корпоративного управління); контроль стратегічного планування, бюджетів в системі бюджетного контролю; контроль оцінки діяльності системи управління; контроль стимулювання управління акціонерами підприємства, наприклад, шляхом виплати додаткової заробітної плати, премій тощо.

Отже, для забезпечення єдності позицій із встановлення та порядку досягнення місії підприємства радою директорів, акціонерами та його керівниками, для проведення перманентного контролю за ефективністю та результативністю діяльності вищого керівництва та операційною діяльністю, необхідною є розробка науково обгрунтованих стандартів контролю.

Пояснює попит управління на стандарти контролю в підприємстві теорія принципала-агента, яка описує встановлення агентських взаємовідносин між принципалом (власником) та агентом (менеджером). Відмежування власників від поточного контролю в підприємствах породжує конфлікт інтересів між ними і керуючими, бо мета власника — максимізація прибутку, а мета управлінця — спокійне існування; професійний інтерес, престиж, розкіш та витрати на особисті інтереси. Відмежування власності від контролю зумовлює виникнення проблеми, яка вказує на те, як насправді відбувається поділ власності на декілька компонентів: між власниками, реалізованим за допомогою купівлі-продажу акцій та отриманням дивідендів, а також розпорядженнями, які видаються в ході поточної діяльності підприємства. Причому за власником підприємства залишається функція володіння, а за управлінцями (особливо вищого рівня) — функція розпорядження.

Конфлікт інтересів власників і менеджерів може виникати та поглиблюватися внаслідок асиметрії інформації. Оскільки керівники знаходяться ближче до господарської діяльності підприємства, то вони володіють більшою інформацією щодо стану його справ. Проблема опортуністичної (з погляду власників) поведінки управлінців вирішується шляхом контролю над діяльністю менеджерів. Існує кілька перевірених практикою способів (табл. 1) контролю і стимулювання такої поведінки менеджерів, які б задовольняли інтереси власників. Проте жоден із способів не є панацеєю.

Отже, підприємство є складною економічною системою з великою кількістю цілей, що можуть породжувати конфлікти всередині суб'єкта господарювання, а система управлінського контролю має запобігати їх виникненню або допомагати їх вирішенню.

#### **ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Хоча багато підприємств і встановили формальні системи внутрішнього контролю відповідно до вимог чинних нормативно-правових актів, більшість з них залишаються спрямованими тільки на підтвердження достовірності та

надійності бухгалтерської інформації. Необхідно, забезпечити стандартизовану структуру управлінського контролю і створити механізм, який здатний контролювати діяльність з управління та утворювати органічну систему для роботи підприємства. А це можливо за умови впровадження стандартів управлінського контролю, що в свою чергу можуть задовольнити і нагальні потреби системи управління підприємства.

#### **Література:**

1. Русинов Ф.М. Менеджмент (Современный российский менеджмент): учебник / Ф.М. Русинова, М.А. Разу. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. — 504 с.
2. Yang Youhong. (2011). Internal control framework of enterprise, 1st edn. Zhejiang People's Publishing House, Hangzhou
3. Freeman R.E. Strategic management: A stakeholder approach. — Boston: Pitman, 1984.
4. Donaldson T., Preston L.E. The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications // Academy of Management Review. — 1995. — № 20. — P. 65—91.
5. Cornell B., Shapiro A.C. Corporate Stakeholders and Corporate Finance // Financial Management, Spring. — 1987. — P. 5—14.
6. Turnbull S. Stakeholder cooperation // Journal of Cooperative Studies, Society for Cooperative Studies, Manchester. — 1997. — № 88. — P. 18—52.
7. <http://aaahq.org/Education/Resources>

#### **References:**

1. Rusinov, F.M. and Razu, M.L. (1998), Management (Sovremeny rossiyskiy management) [Management (Modern Russian Management)], FBK Press, Moscow.
  2. Youhong, Y. (2011), Internal control framework of enterprise, 1st edn. Zhejiang People's Publishing House, Hangzhou.
  3. Freeman, R.E. (1984), Strategic management: A stakeholder approach, Pitman, Boston, USA
  4. Donaldson, T. and Preston, L. (1995), "The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications", Academy of Management Review, vol. 20, pp. 65—91.
  5. Cornell, B. and Shapiro, A. (1987), "Corporate Stakeholders and Corporate Finance", Financial Management, Spring, pp. 5—14.
  6. Turnbull, S. (1997), "Stakeholder cooperation", Journal of Cooperative Studies, Society for Cooperative Studies, Manchester, vol. 88, pp. 18—52.
  7. American Accounting Association (2015), available at: <http://aaahq.org/Education/Resources> (Accessed 15 October 2015).
- Стаття надійшла до редакції 01.11.2015 р.*