

УДК 658.51

Р. О. Савченко,

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

Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир

ПОТРЕБА ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

R. Savchenko,

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

NEED IN MANAGEMENT CONTROL IN ENTERPRISES

У статті визначено роль і місце управлінського контролю в системі управління підприємством. Доведено необхідність створення та функціонування системи управлінського контролю для задоволення інформаційних потреб власників та потенційних інвесторів. Встановлено взаємозв'язок з системою бухгалтерського обліку.

In the article the role and place of management control in the management company. The necessity of the establishment and operation of management control to meet the information needs of owners and potential investors. The interrelation of the accounting system.

Ключові слова: управління, контроль, система бухгалтерського обліку, управлінський контроль, підприємство, система контролю.

Key words: management, control, accounting system, management control, enterprise, control system.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Управлінський контроль є одним з найважливіших елементів системи управління підприємством. Його роль у діяльності суб'єкта господарювання перманентно зростає і посилюється. Провідні світові компанії вже багато років вдало використовують різні варіації організації та методики управлінського контролю для здійснення господарської діяльності. В умовах реформування вітчизняної економіки власники, акціонери та менеджери підприємств також починають усвідомлювати доцільність трансформації наявної системи контролю в частині її переорієнтації на задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів. У зв'язку з цим актуальним є висвітлення сучасних тенденцій розвитку управлінського контролю, визначення його місця в системі управління вітчизняних підприємств, а також встановлення його впливу на діяльність суб'єкта господарювання.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання функціонування управлінського контролю в межах системи управління досліджено в роботах вітчизняних та зарубіжних науковців: Є. Аренса, А. Файоля, Ф. Бутинця, О. Селезньова, Н. Виговської, А. Дікань, М. Корінська, Дж. Лоббека, Н. Малюги, А. Нападівської, Х. Херманса, В. Шевчука, М. Штейнмана, Ю. Цаль-Цалка, В. Каннунікової та інших. У працях вчених тією чи іншою мірою розгляда-

ються різні підходи до концептуальних основ системи управлінського контролю. Проте останні зміни, що відбуваються в суспільно-політичному та економічному житті держави не можуть не вплинути на функціонування будь-якого суб'єкта господарювання, а отже, і на його систему управлінського контролю та посилення його ролі в управлінні. В зв'язку з цим подальші дослідження щодо розвитку організаційних аспектів функціонування системи управлінського контролю актуалізуються.

Метою дослідження є розгляд та узагальнення поглядів вчених щодо висвітлення сучасних тенденцій розвитку управлінського контролю, визначення його місця в системі управління на сучасному етапі розвитку України, а також формування автором власних висновків і пропозицій.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Управлінський процес є основним предметом діяльності менеджерів. В зв'язку з цим перед науковцями постало питання виділення головних функцій управління. Так, ще у ХХ ст. Анрі Файоль [1] виділив п'ять управлінських функцій для успішного лідера, а саме: планування, організацію, керівництво, координацію та контроль.

З точки зору корпоративного управління, контроль є ключовим елементом забезпечення реалізації цілей. Для цього менеджери використовують фактичні та планові показники, щоб

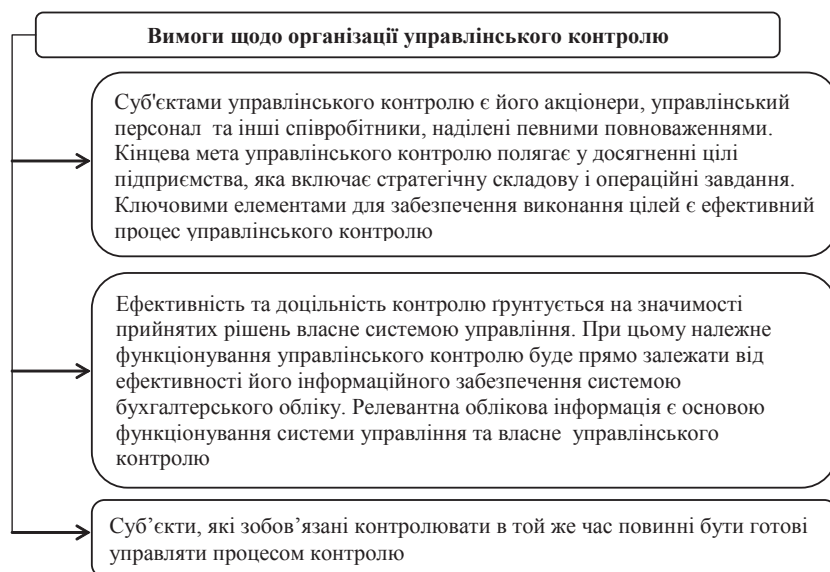


Рис. 1. Вимоги щодо організації управлінського контролю

відкоригувати плани, а також виконують інші дії для того, щоб отримати результати, що наближені до бажаних. Управління включає в себе також бізнес-координацію та налагодження комунікаційних зв'язків з метою досягнення довгострокових корпоративних цілей, що мають бути орієнтиром для операційної діяльності всіх бізнес-одиниць.

Ефективність функціонування підприємств значною мірою залежить від системи управлінського контролю. Теорія і практика управління підтверджує значення управлінського контролю для системи управління. Тим не менш, його розвиток в Україні показує, що контроль зовнішніх зацікавлених сторін домінує над управлінським контролем всередині підприємства.

Відомо, що контроль є процесом, за допомогою якого менеджери намагаються впливати на об'єкти всередині підприємства за для досягнення стратегічної мети. Тому головним призначенням управлінського контролю є вибір правильної стратегії, організація і реалізація її на практиці, що має забезпечити досягнення цілей підприємства. Управлінський контроль включає в себе:

- стратегічний контроль або контроль за допомогою корпоративного управління;
- оперативний контроль або контроль керівництва;
- управління діяльністю або контроль працівником.

Досягнення бажаного рівня ефективності є основною метою діяльності підприємства. Порівню ефективності і її наслідкам встановлюють чи досягнуло підприємство задекларованої цілі. Ефективність розраховують як вихід, розділений на вхід. Ефективність технології часто розраховується як вихід, поділений на вхід в на-

туральному вираженні, а ефективність економіки розраховується в створенні цінностей. Ефективність технології є основою ефективності економіки, яка є ключем до максимізації цінності. Ефективність економіки призводить до економічної вигоди, створює додану вартість. Управлінський контроль і є інструментом для досягнення ефективності функціонування підприємства.

Ініціатором управлінського контролю повинні бути самі підприємства, а не зовнішні регулятори. Стандарти встановлені зовнішніми контролюючими органами не будуть досягнуті, якщо

підприємства не готові управляти і контролювати діяльність для досягнення своїх цілей.

З цієї метою можна виокремити деякі основні вимоги, яких слід дотримуватись при організації системи управлінського контролю (рис. 1).

Основним інформаційним підґрунтям управлінського контролю є система бухгалтерського обліку, що здатна надавати дані для прийняття операційних та стратегічних рішень, а також здійснювати комплексні контрольні процедури. При цьому слід відмітити, що облікова інформація повинна відповідати певним вимогам, а саме: бути оперативною та релевантною. Системи обліку й управлінського контролю тісно взаємопов'язані і впливають одна на одну. Теорія і методологія управлінського контролю сприяє розвитку бухгалтерського обліку, а облік в свою чергу збагачує контроль.

Розглянемо більш детально взаємозв'язок систем обліку та контролю:

По-перше, еволюція менеджменту сприяє розвитку управлінського контролю. Межі сучасного управлінського контролю простягаються від стратегічного управління до контролю управління діяльністю, і в той же час ці межі також забезпечують майбутні напрямки розвитку системи обліку. Так, для цілей контролю використовується інформація не тільки традиційного фінансового обліку, а й управлінського обліку, що здатний акумулювати інформацію в залежності від інформаційних потреб суб'єктів контролю.

По-друге, процедури управлінського контролю сприяють розвитку обліку. Інформація, що створюється системою обліку має вирішальне значення для процедур управлінського контролю, що включають у себе розробку механізмів досягнення стратегічної мети, стан-

Таблиця 1. Основні відмінності систем управлінського контролю та внутрішнього бухгалтерського контролю

Ознака	Внутрішній бухгалтерський контроль	Управлінський контроль
Завдання контролю	Забезпечувати безпеку і цілісність активів, надавати достовірну, неупереджену бухгалтерську інформацію	Ефективність і дієвість господарських операцій
Стиль управління	Консервативний стиль	Радикальний агресивний стиль
Відносини із зовнішнім середовищем підприємства	Невеликий вплив зовнішнього середовища	Значний вплив зовнішнього середовища, в залежності від зацікавленості певних груп користувачів
Структура контролю	Система контролю повністю залежна від наявної системи управління і підпорядкована їй. Одержані дані використовуються для аналізу загальних недоліків, що виявляються системою контролю	Система контролю взаємно узгоджується відповідно до стратегії підприємництва і характеристик підприємства

дартів для контролю, звітів внутрішнього контролю, оцінки продуктивності діяльності керівників та працівників підприємства. Для того, щоб задовольнити попит на інформацію управлінців, облік повинен оновлювати і покращувати види та зміст внутрішньої бухгалтерської звітності. Розвиток теорії обліку досягається розширенням кількості та якості інформації за запитом кінцевого споживача такої інформації.

По-третє, як наукові методи розвитку сучасного менеджменту, методи управлінського контролю повинні постійно удосконалюватися і бути певною мірою інноваційними. Інноваційні методи управлінського контролю забезпечують умови для розвитку бухгалтерського обліку та сприяють його удосконаленню.

Взагалі, управління та стандарти управлінського контролю певною мірою залежать від зовнішніх регуляторів та інвесторів, що орієнтуються на розробку системи управлінського контролю для забезпечення достовірності фінансової інформації. У цьому контексті, облік та контроль є інформаційним ядром системи управління.

Як відомо, однією із функцій бухгалтерського обліку є контрольна. Отже, можна говорити про наявність у кожному підприємстві внутрішнього бухгалтерського контролю. В зв'язку з цим доцільним є окреслення основних відмінностей управлінського контролю та внутрішнього бухгалтерського контролю (табл. 1).

Донедавна більшість вітчизняних підприємств використовували модель контролю, що певною мірою відповідала інтересам підприємства — в межах контрольної функції бухгалтерського обліку. Зміна економічного і соціального розвитку змушує підприємства до пошуку нової моделі контролю — управлінського. Підприємства виживають в умовах невизначеності, а тому система управлінського контролю повинна бути адаптована до зовнішнього середовища, стратегії та конкретних обставин діяльності і саме це відіграє вирішальну роль.

У той же час, дані системи бухгалтерського обліку є домінуючими при проектуванні системи управлінського контролю. Слід визнати, що і система бухгалтерського обліку, і система управлінського контролю взаємопов'язані та доповнюють одна одну. З іншого боку, однією з функцій бухгалтерського обліку і є контроль, який як правило завжди у центрі бухгалтерської роботи. Тому при проектуванні системи управлінського контролю в межах підприємства доречним є узгодженість з системою обліку та зберігання структури циклу контролю відповідно до структури системи обліку.

Як показують проведені дослідження, управлінський контроль набуває все більшої популярності серед власників вітчизняних підприємств. Це обумовлюється наступними причинами:

1. Хоча бухгалтерський облік відіграє домінуючу позицію в підприємстві, роль управлінського контролю поступово посилюється. Не може бути доброго обліку без контролю, так само і система контролю не може функціонувати без даних обліку. Для власника важливо не тільки мати ефективну систему обліку, але і ефективну систему управлінського контролю.

2. Дотримання правової основи не тільки бухгалтерського обліку, а і контролю. Розробка відповідних підзаконних актів, які регулюють основи побудови системи управлінського контролю повинні надавати інвестору чітке розуміння, що їх інтереси будуть захищені законом, а система контролю буде цьому гарантом.

Розвиток системи управлінського контролю вимагає його переорієнтації з підтвердження та гарантування достовірності фінансової звітності на інструмент досягнення стратегічних цілей підприємства. Метою управлінського контролю повинно стати забезпечення дотримання чинного законодавства України, безпека активів і надійність фінансової звітності. Відповідно до цілей підприємства в системі управлінського контролю можна виділити три складові (рис. 2).

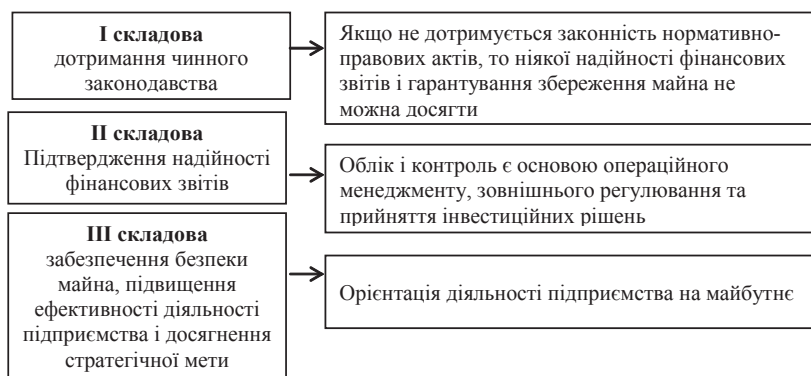


Рис. 2. Складові проведення управлінського контролю

Таким чином, управлінський контроль підвищує ефективність діяльності суб'єкта господарювання за для досягнення стратегічної мети. Власне управлінський контроль це не стільки "зобов'язання контролювати", скільки "готовність управляти".

Створена система управлінського контролю в підприємстві певною мірою надає і переваги підприємству, створює його позитивний імідж перед зовнішніми регуляторами. Зокрема, в функціонуванні такої системи заінтересовані в основному регулятори ринку цінних паперів. Для них це є підтвердженням ефективності ринкового механізму, відповідальності керівництва та унеможливлення проведення фінансових махінацій.

У свою чергу, при не належній організації системи управлінського контролю, можуть виникати ситуації зловживання службовим становищем та здійснення різних видів махінацій посадовими особами, що є основними причинами зниження якості інформації для потреб управління. Враховуючи те, що основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень є внутрішня та зовнішня звітність підприємств, то контроль повинен її підтверджувати відповідно до певних стандартів, що будуть представлені зовнішніми регуляторами. Саме система управлінського контролю поліпшує дотримання встановлених стандартів та допомагає уникати позовів.

Як вже зазначалось, більшість вітчизняних підприємств не надає належної уваги системі управлінського контролю, а це в свою чергу призводить до несподіваних небажаних наслідків господарської діяльності. Зазвичай такі наслідки пов'язані зі збільшенням рівня ризику і зменшення значень вартості підприємств. Коли падіння вартості стає системним, реальна вартість підприємства не відповідає бухгалтерським даним. Тому регулятори вимагають від підприємства використовувати систему управлінського контролю, як запоруку захисту інтересів власників чи потенційних інвесторів. Якщо інтереси всіх власників захищені, то і

підприємство буде конкурентоспроможним.

Ще одним із зовнішніх регуляторів, що заінтересовані в системі управлінського контролю є утримувачі боргових зобов'язань і, як правило, їх вимоги до контролю дещо інші ніж у інвесторів і власників. З одного боку, власники боргових зобов'язань надають кредит підприємству добровільно, з іншого боку, вони дуже стурбовані ймовірністю дефолту або банкрутства

суб'єкта господарювання. Мова йде не тільки про погашення зобов'язань, а і сплату відсотків за кредитні ресурси. Однак відсотки безпосередньо пов'язані з ризиком прийнятим кредитором. Чим більша ставка за кредитами, тим вище ризики. Тому попит на систему управлінського контролю підприємства з боку утримувача боргових зобов'язань фокусується на ефективності погашення боргових зобов'язань і умов договору. Ефективність використання залучених ресурсів безпосередньо пов'язані з досягненням стратегічних цілей, що має взаємо відноситись з певними контрактами. Отже, управлінський контроль, є інструментом узгодження залучених боргових зобов'язань з відповідними контрактами.

Постачальники, підрядники та покупці також заінтересовані в системі управлінського контролю задля захисту своїх інтересів. Контрагенти повинні бути повідомлені про наявність системи управлінського контролю всередині підприємства, бо покупці купують готову продукцію або послуги підприємства, а постачальники забезпечують безперебійність надходження сировини для підприємств. З більш широкої точки зору і підприємства і покупці (постачальники) взаємопов'язані, а тому система управлінського контролю буде впливати і на процес виробництва у постачальників, а також на фінансові пропозиції для покупців. Таким чином, покупці (постачальники) будуть надавати перевагу підприємствам з ефективною системою управлінського контролю в якості ділових партнерів.

Що стосується інвесторів, то наявність у підприємстві управлінського контролю найбільше відповідає їх інтересам. Як відомо, метою інвестування є одержання доходу, який можна одержати за виконання наступних умов: по-перше, управління підприємством має бути ефективним; по-друге, підприємства повинні розробити розумну дивідендну політику. Ці дві умови безпосередньо залежать від системи управлінського контролю, що адаптується до корпоративної стратегії. Таким чином, існуюван-

ня системи контролю не тільки може підвищити конкурентоспроможність підприємства, а й забезпечити виконання інтересів власника.

Інвестору для прийняття рішення необхідна інформація, яка в основному міститься в історичній бухгалтерській фінансовій звітності, а правила і норми по її складанню не є досконалими, а тому існує великий інформаційний розрив між інформацією, представленою у звітності та інформацією, необхідною інвесторам для прийняття рішень. Таким чином, навіть існування ідеальної системи фінансового обліку та внутрішнього контролю на основі бухгалтерської інформації, обмежується наданням історичної облікової інформації. Тому, щоб мати можливість приймати правильні інвестиційні рішення, інвестору необхідна система управлінського контролю, яка здатна забезпечити досягнення цілей інвестування.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, внутрішні та зовнішні користувачі мають відносно високий попит на систему управлінського контролю, бо це додатковий інструмент збереження майна та інвестицій. Тому важливо, щоб підприємства впроваджували і поліпшували систему управлінського контролю, при чому дана система повинна бути ув'язана з системою бухгалтерського обліку підприємства.

З розвитком ринку капіталу попит на систему управлінського контролю серед інвесторів буде тільки збільшуватись, тому що тільки в цьому випадку, вимоги інвесторів можуть бути виконані. Тим не менш, слід зазначити, що не існує досконалої системи управлінського контролю. І навіть функціонуюча система повинна перманентно розвиватися і удосконалюватися.

Цілі управлінського контролю повинні відповідати цілям управління та прагнути до поліпшення операційної діяльності підприємства, сприяти реалізації корпоративної стратегії. Вибір режиму управління також повинен узгоджуватись з системою контролю, відповідно до стратегії компанії і зовнішнього середовища. Структура управлінського контролю має взаємно узгоджуватись з даними бухгалтерського обліку.

Література:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: (Пер. з англ. мови) / [О.В. Селезньов, О.А. Ольховікова, О.В. Гик та ін.]. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2006. — С. 1152.

2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За редак-

цією проф. Ф.Ф. Бутиця. — 3-є вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 544 с.

3. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навчальний посібник. — 2-е вид., перероб. і доп. / Л.В. Дікань. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. — 394 с. (Укр. мов.)

4. Кануннікова В.М. Моніторинг як інформаційне забезпечення системи контролінгу підприємства [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_SWMN_2012/Economics/10_101395.doc.htm

5. Fayol H. (1930). General and industrial administration. International Management Institute, Geneva.

6. Koontz H., O'Donnell C., Weirich H. (1980). Management. McGraw-Hill Kogakusha Ltd, New York.

7. Yan Dawu, Yang Youhong (2001). Tentative on the construction of internal control framework. Account Res 2:9-14.

8. Spicer B.H., Balle V. (1983). Management accounting and control systems and the economics of internal organization. Account Organ Soc 8:73-96.

References:

1. Seleznev, O.V. Ol'khovikova, O.L. and Hyk, O.V. (2006), Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky: (Per. z anh. movy) [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics: (Translated From English Language)], TOV "IAMTs AU "Status", Kyiv, Ukraine.

2. Butynets', F.F. Vyhovs'ka, N.H. Maliuha, N.M. and Petrenko, N.I. (2002), Kontrol' i reviziia: Pidruchnyk dlia studentiv spetsial'nosti "Oblik i audyt" vyschykh navchal'nykh zakladiv [Control and audit: Textbook for students of specialty "Accounting and audit" of higher education institutions], PP "Ruta", Zhitomir, Ukraine.

3. Dikan', L.V. (2006), Kontrol' i reviziia [Control and audit], 2nd ed, Vyd. KhNEU, Kharkiv, Ukraine.

4. Publishing house Education and Science s.r.o. (2015), "Kanunnikova V.M. Monitoring as information support system of controlling the company", available at: http://www.rusnauka.com/5_SWMN_2012/Economics/10_101395.doc.htm (Accessed 15 July 2015).

5. Fayol, H. (1930), General and industrial administration. International Management Institute, Geneva.

6. Koontz, H. O'Donnell, C. Weirich H. (1980), Management. McGraw-Hill Kogakusha Ltd, New York.

7. Yan Dawu, Yang Youhong (2001) Tentative on the construction of internal control framework. Account Res 2:9-14.

8. Spicer, B.H. Balle, V. (1983), Management accounting and control systems and the economics of internal organization. Account Organ Soc 8:73-96.

Стаття надійшла до редакції 30.08.2015 р.