

УДК 658.51

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

КОНОТАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

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

CONNOTATIONS MANAGEMENT CONTROL

У статті розглянуто економічну суть конотації управлінського контролю та визначено основні її складові. Виокремлено основні суб'єкти управлінського контролю в залежності від рівня управління підприємством. Доведено необхідність використання специфічних принципів управлінського контролю та встановлено основні вимоги до його організації.

In the article the economic essence connotation of management control and defined its main components. Thesis there is determined the main subjects of management control depending on the level of management. The necessity of the use of specific management control principles and the main requirements for its organization.

Ключові слова: управління, контроль, конотація, управлінський контроль, принципи контролю, суб'єкти контролю.

Key words: management, control, connotation, management control, control principles, control subjects.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Перехід української економіки на інноваційний шлях розвитку, виникнення перспектив європейської інтеграції країни в світове співтовариство, зміни масштабу, форм та характеру діяльності суб'єктів господарювання зумовлює необхідність трансформації порядку господарювання вітчизняних підприємств. Одним із шляхів досягнення цього є запровадження та використання системи управлінського контролю як засобу покращення інформаційного забезпечення процесів управління.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями вивчення теоретико-методологічних основ управлінського контролю та практичних аспектів їх реалізації 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. В працях вчених тією чи іншою мірою розглядаються різні підходи до виокремлення складових конотації 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.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є встановлення економічної природи конотації управлінського контролю, характе-

ристика основних її складових та формування автором власних висновків і пропозицій.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Серед науковців інтерес до досліджень проблем конотації постійно зростає. Тим не менш в межах сучасної науки відсутня єдина думка, щодо суті категорії "конотація", методів її дослідження. Перш за все слід відмітити, що поняття конотація виникає в межах лінгвістики та схоластичної логіки. У вузькому значенні під конотацією слід розуміти різновид пов'язаної зі словом так званої прагматичної інформації, оскільки, відображаються в практичній діяльності не самі предмети і явища дійсного світу, а ставлення до них, певний погляд на них. В зв'язку з цим важливим в сучасних умовах господарювання вітчизняних підприємств розгляд основних складових конотації управлінського контролю.

Управлінський контроль є процесом, при якому суб'єкти контролю впливають на інших членів підприємства з метою реалізації стратегії підприємства. Використання контрольних процедур в господарській діяльності забезпечує впевненість внутрішніх та зовнішніх користувачів його результатів в раціональності та ефективності управління суб'єктом господарювання.

Суб'єкти управлінського контролю прямо залежать від рівня проведення контрольних процедур та сфери їх повноважень (рис. 1).

Відповідно до рисунка 1, суб'єктів управлінського контролю можна розглядати за ієрархічними рівнями управління. До них відносять власників (засновників) підприємства, вище керівництво та керівників структурних підрозділів або інших співробітників підприємства, які в межах своїх повноважень мають забезпечувати досягнення стратегії підприємства. Основою контролю є

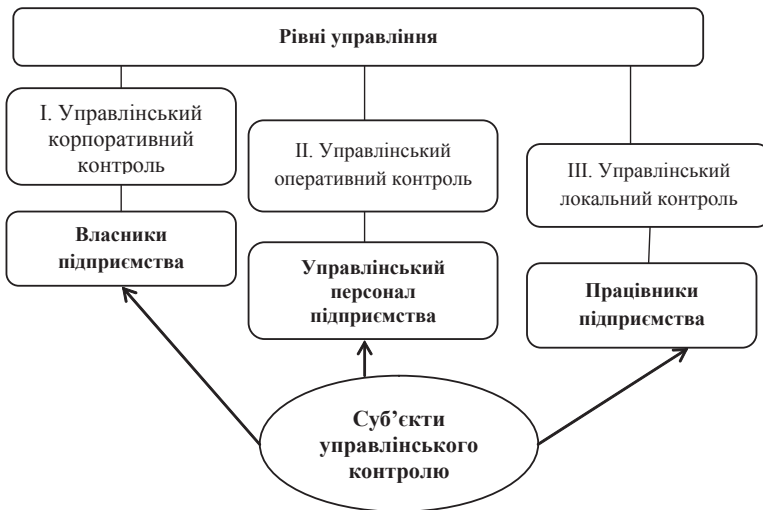


Рис. 1. Суб'єкти управлінського контролю, залежно від рівня управління підприємством

діяльність суб'єктів і управлінський контроль не може бути успішно реалізований без певної взаємодії між суб'єктами. Отже, метою управлінського контролю є забезпечення реалізації стратегії підприємства та відповідних завдань для її досягнення шляхом виконання суб'єктами управлінського контролю своїх функцій.

З точки зору контрольних функцій управління, конотацію управлінського контролю можна розглядати з трьох точок зору: в широкому, звичайному та вузькому значенні.

З широкої точки зору, управлінський контроль є перманентним процесом у межах якого управління реалізує виконання своїх функцій. Конотація контролю управління на цьому рівні відноситься до контролю стратегії та оперативного контролю діяльності. Основним завданням є забезпечення досягнення організаційних цілей та тісний взаємозв'язок з іншими функціями управління. Управлінський контроль охоплює всі сфери управління і може включати як кількісні, так і якісні показники, що мають рівні значення.

З точки зору широкого значення управлінський контроль включає в себе корпоративний контроль або контроль стратегії, що здійснюється головним чином радою директорів, або прирівняним до цього органом; контролю управління, що в основному, здійснюється керівниками структурних підрозділів; контроль завдань, що здійснюється головним чином персоналом. Використання такої ієрархії дозволяє забезпечити досягнення виконання стратегії підприємства.

У звичайному значенні, управлінський контроль можна розглядати як набір нормативів чи стандартів, корегування відхилень від заданого рівня та оцінка ефективності його досягнення. Це процес, який реалізується суб'єктами контролю, шляхом впливу на інший персонал для досягнення стратегічних цілей підприємства. З цієї точки зору, управлінський контроль, головним чином, зводиться до контролю менеджера. Через те, що ядром управлінського контролю є забезпечення реалізації стратегії підприємства, то відповідно, збільшується значення кількісних показників.

У вузькому сенсі, управлінський контроль можна розглядати як контроль відповідальності, як діяльність,

яка реалізується менеджерами, за винятком контролю управління та оперативного контролю. Характерною ознакою контролю є використання грошового виміру, тобто грошовий вимір є ядром управлінського контролю.

Головне призначення управлінського контролю є допомога в реалізації стратегії підприємства, зокрема, координації діяльності для забезпечення досягнення цілей. Підприємство може мати багато цілей, зокрема, це задоволення потреб клієнтів і суспільства, власників, інвесторів, управлінського персоналу, працівників. Цілі підприємства можуть бути розділені на окремі складові і бути різних рівнів як довгостроковими, так і короткостроковими. А система управлінського контролю має забезпечити взаємозв'язок між різними рівнями цілей, їх інтерактивність та взаємодію, що стане ключем для досягнення мети підприємства, його ефективної та результативної роботи.

Як правило, результатом діяльності підприємства є створення доданої вартості та отримання прибутку. В той же час, ефективність господарської операції можна визначити безпосередньо по її закінченню. Для потреб контролю ефективності операцій такі показники, як вартість, капітал, прибуток, додана вартість мають бути чітко визначеними та взаємозв'язок між ними має бути уточненим. Слід також зазначити, елементи ефективності можуть включати як економічну, так і технічну складові. Так економічна складова — це співвідношення доходу і витрат в грошовому виразі, а технічна — співвідношення доходів до витрат у натуральному вираженні. Рівень економічної ефективності безпосередньо залежить від прибутку: збільшення прибутку означає збільшення ефективності господарювання, а його зменшення — зниження ефективності. Саме рівень прибутку визначає існування економічної ефективності та є тим індикатором, який характеризує господарську діяльність. Рівень ефективності безпосередньо залежить від прибутку підприємства і має бути особливим контролем. Таким чином, система управлінського контролю охоплює кожну частину підприємства з точки зору управління. Межі системи контролю повинні узгоджуватися з межами системи управління.

Враховуючи багатогранність системи управлінського контролю, мета та зміст якого є більш складними і ширшими, ніж системи внутрішнього або технічного контролю, виникає безліч невизначених факторів її функціонування. А тому, реалізація управлінського контролю повинна бути у відповідності з певними принципами та вимогами. Як показує практика використання управлінського контролю суб'єктами господарювання, йому притаманне використання багатьох принципів, що застосовується як системою внутрішнього контролю, так і власних специфічних принципів. Особливість принципів управлінського контролю впливають з його іманентності. Можна виділити такі принципи управлінського контролю (табл. 1).

Отже, як свідчать дані таблиці 1, використання принципів внутрішнього контролю та власних специфічних принципів носить об'єктивний характер і є обов'язковим до використання будь-яким суб'єктом господарю-

Таблиця 1. Принципи управлінського контролю

Принципи внутрішнього контролю, що використовуються системою управлінського контролю		Специфічні принципи управлінського контролю	
Назва принципу	Характеристика принципу	Назва принципу	Характеристика принципу
Надійності	Належне використання процедур внутрішнього контролю забезпечить економічну безпеку суб'єктів господарювання, шляхом виявлення ризиків та загроз	Планування	Встановлення взаємозв'язку планових та фактичних показників
Підконтрольності	У межах підприємства має бути забезпечена чітка підконтрольність кожного суб'єкта внутрішнього контролю	Необхідності	У сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки суб'єкт господарювання не може функціонувати без врахування даних контрольного середовища
Своєчасності повідомлення	Система внутрішнього контролю має оперативно повідомляти про виявлені відхилення у функціонуванні організаційної системи	Суттєвості	Акцент при здійсненні контрольних процедур має здійснюватися на пріоритетних видах діяльності, видах виробництв, видах операцій, видах об'єктів бухгалтерського обліку і т.д.
Інтеграції	Забезпечення комунікативних зв'язків між працівниками різних функціональних напрямів	Тенденційності	При здійсненні контрольних процедур суб'єкти управлінського контролю мають враховувати не лише поточну інформацію про діяльність підприємства з орієнтацією на майбутні звітні періоди, але і брати до уваги інформацію за минулі періоди
Заінтересованості	Керівники різних рівнів управління мають бути заінтересовані у ефективності використання методів і процедур системою внутрішнього контролю	Винятковості	Управлінський контроль має враховувати можливу дію форсмажорних обставин в господарській діяльності вітчизняних підприємств
Компетентності	Суб'єкти внутрішнього контролю мають перманентно доводити високий рівень своїх знань через проходження курсів підвищення кваліфікації, семінари, тренінги, вивчення прогресивного досвіду при використанні контрольних процедур	Прямого контролю	Пов'язаний із суб'єктами контролю, які мають прямо контролювати обрані об'єкти в межах своїх повноважень із врахуванням своєї кваліфікації
Перманентності	Застосування процедур внутрішнього контролю має відбуватися на постійній основі		
Пріоритетності	Абсолютний контроль над звичайними незначними операціями не має сенсу і буде тільки відволікати сили від більш важливих завдань		

вання. Виконання наведених принципів передбачає постійний аналіз і забезпечення дотримання відповідних вимог щодо системи контролю, реалізація яких дозволяє досягнути основної мети контролю — виявити відхилення в об'єктах контролю і своєчасно надати інформацію про них керуючій системі [1].

Розглянемо специфічні принципи управлінського контролю більш детально.

Принцип планування означає що, контроль повинен відображати взаємозв'язок планових даних з реальними. А тому основною функцією контролю є планування контрольних процедур та забезпечення досягнення запланованого рівня діяльності. Так, для потреб контролю в плані повинна бути наведена повна, точна та систематизована інформація, що буде визначати якість управлінського контролю.

Принцип необхідності означає, управлінський контроль має координувати середовище підприємства. Так внутрішній контроль — це система закритого типу, а управлінський — система відкритого. І навколишнє, і внутрішнє середовище є фактором впливу на систему управлінського контролю. Тому він не може бути реалізований ефективно без врахування контрольного середовища і обов'язкового врахування специфіки діяльності вітчизняних підприємств.

Принцип суттєвості означає, що управлінський контроль має зосередитися на критичних точках. Можна

виділити декілька переваг принципу суттєвості у здійсненні процесу управлінського контролю. По-перше, виокремлення і реалізації цілей управлінського контролю буде простіше. По-друге, можна уникнути або суттєво зменшити ризики, що виникають в господарській діяльності підприємства. По-третє, реалізація принципу суттєвості може підвищити ефективність управлінського контролю, тобто підприємства можуть здійснювати більш масштабний контроль з меншою кількістю входів.

Принцип тенденційності показує, що управлінський контроль має створити механізм для виправлення відхилень, що виникають або встановлені тенденцією використання історичних матеріалів. Управлінський контроль має виявити потенційні проблеми та ризики в часі залежно від ситуації, що виникає та гарантувати ефективність роботи підприємства у відповідності зі стратегічними цілями.

Принцип винятковості вказує, що управлінський контроль має враховувати значення можливих форс мажорних ситуацій. Можливі форс мажорні ситуації мають бути визначені відповідно до умов діяльності підприємства та його середовища. Так підприємства самі визначають той рівень відхилень, який може бути прийнятний для нього. Цей показник, може коливається від двох до десяти відсотків, в залежності від умов діяльності підприємства.

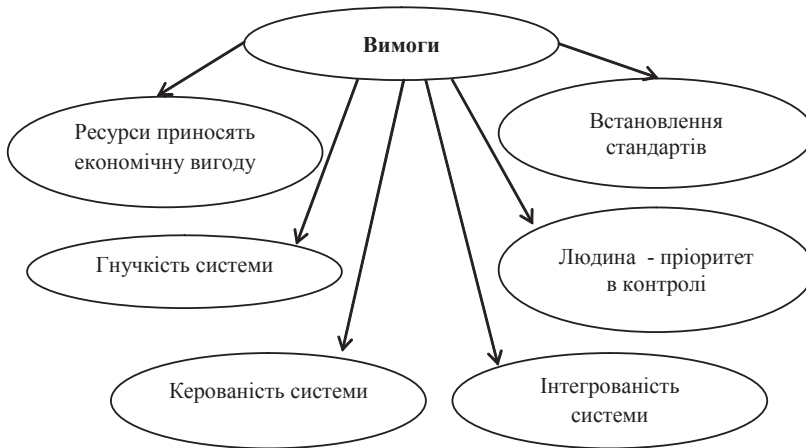


Рис. 2. Вимоги, що ставляться до системи управлінського контролю

Принцип прямого контролю показує, що управлінський контроль має постійно забезпечувати покращення якості роботи суб'єктів контролю, шляхом навчання та підвищення кваліфікації. Даний принцип підкреслює важливість саме суб'єктів контролю. Кваліфіковані контролери можуть не тільки передбачити виникнення проблеми, але і вжити оперативних заходів по їх корекції або усуненню. І тільки непрямий контроль виправляє проблеми після того, як вони вже виникли. Принцип прямого контролю може подолати проблеми, що викликані непрямим контролем. У деяких випадках, прямий і непрямий контроль повинні бути реалізовані разом так, щоб проблеми, що не повністю виправлені за допомогою непрямого контролю могли бути виправлені за допомогою прямого контролю.

Управлінський контроль має відповідати певним вимогам (рис. 2).

По-перше найважливішим елементом управлінського контролю є людина і в той же час, саме людина, яка бере участь у процесі управління, може бути як суб'єктом, так і об'єктом контролю. Саме з позицій людини управлінський контроль має розглядатись в аспектах структури управління, організаційної структури, керівництва та розподілу обов'язків.

По-друге, метою критеріїв управлінського контролю є визначення стандартів, розробка яких є дуже важливою. Саме використання об'єктивних критеріїв є гарантією досягнення цілей підприємства, а при їх визначенні слід враховувати безліч факторів, зокрема і виробничі потужності, рівень технології, навколишнє та внутрішнє середовище тощо.

По-третє, всі види ресурсів, як правило, інвестуються в підприємство з метою одержання прибутку або досягнення певних цілей. Слід зазначити, що всі ці ресурси повинні мати грошовий вимір, бо саме за таких умов є можливим визначення рентабельності діяльності, шляхом порівняння результатів на вході і на виході. Управлінський контроль має запобігати ситуаціям, коли результати на вході більше ніж на виході.

По-четверте, управлінський контроль має бути гнучким, що означає узгодженість системи управління і контрольного середовища. Ініціатива і креативність суб'єктів контролю створює саме систему гнучкого контролю, що на відміну від пасивного, може координувати та контролювати гос-

подарську діяльність підприємства відповідно до змін навколишнього середовища та забезпечувати досягнення цілей підприємства.

По-п'яте, система управлінського контролю має бути керованою. Тобто керованість контролю показує, що суб'єкт контролю має відповідати за об'єкт контролю або за діяльність об'єкта контролю. В межах підприємства саме така керована система може працювати ефективно.

По-шосте, це глобальність складових конотації управлінського контролю. Система контролю є повністю інтегрованою, складові якої корелюють між собою. Так, розробка ко, має узгоджуватись з системою управління, та відповідати цілям підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведений аналіз теоретичних аспектів управлінського контролю дав змогу встановити, що його організація у вітчизняних суб'єктах господарювання не відповідає потребам їх ефективного розвитку. Запропоновані складові конотації управлінського контролю містять нову схему пояснення механізмів управлінського контролю на основі визначених постулатів. Сформульовані специфічні принципи управлінського контролю у взаємодії з принципами внутрішнього контролю є основою розробки стандартів управлінського контролю за для досягнення стійкого розвитку підприємств.

Література:

1. Шигун М.М. Принципи внутрішнього контролю в системі економічної безпеки підприємства / М.М. Шигун / Науковий вісник Ужгородського університету. — 2014 / Серія Економіка. Вип. 3 (44). — С. 159—162.
2. Maciariello J.A., Kirby C.J. (1994), Management control systems, 2nd edn. Prentice Hall, Englewood Cliffs
3. Anthony R.N. (1998) Management control system, 9th edn. McGraw-Hill, Burr Ridge.
4. Yang Youhong (2011), Internal control framework of enterprise, 1st edn. Zhejiang People's Publishing House, Hangzhou.
5. Ridley A. (1997), Internal auditing — prospects for the 21st century, Auditing research, no. 1.

References:

1. Shugun, M.M. (2014), "The principles of the internal control system of economic security", Naukovy visnik Uzhgorodskogo universitetu, seriya ekonomika, vol. 3 (44), pp. 159—162.
2. Maciariello, J.A. and Kirby, C.J. (1994), Management control systems, 2nd ed., Prentice Hall, Englewood Cliffs, USA.
3. Anthony, R.N. (1998), Management control system, 9th ed. McGraw-Hill, Burr Ridge, NY, USA.
4. Yang, Youhong (2011), Internal control framework of enterprise, Zhejiang People's Publishing House, Hangzhou, China.
5. Ridley, A. (1997), "Internal auditing — prospects for the 21st century", Auditing research, no. 1.

Стаття надійшла до редакції 16.09.2015 р.