

М. Й. ГЕДЗ,
доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку і аудиту,
Черкаський навчально-науковий інститут
Університету банківської справи

Методологічні та організаційні основи управлінського контролю на підприємстві

У статті розглянуто методологічні та організаційні основи системи управлінського контролю в корпоративних підприємствах. Сформульовано основні завдання системи внутрішнього контролю та показники ефективності управління та результативності контролю. Визначено елементи та етапи розроблення системи внутрішнього контролю.

Ключові слова: управлінський контроль, система внутрішнього контролю, ефективність управління, середовище контролю, процедури контролю.

Постановка проблеми. Посилення конкуренції на світових і вітчизняних ринках, стрімкі технологічні зміни, зростання диверсифікації бізнесу і ускладнення бізнес-проектів призводять до істотних змін в управлінні корпоративним підприємством, що обумовлює модифікацію її контрольних систем. Тому в сучасних конкурентних умовах внутрішній контроль набуває характеру базису, присутнього на всіх рівнях управління, та є, за інших рівних умов, однією з основних гарантій успішної діяльності підприємства.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Визначенню методології та організаційних механізмів створення та впровадження управлінського контролю на підприємствах присвячено дослідження Білухи М. Т. [1], Шевчука В. О. [2], Бардаша С. В. [3], Бутинець Т. А. [4], Калюги Є. В. [5], Максимової В. Ф. [6], Пантелеева В. П. [7], Ярошенка С. П., Пінькас Т. І., Кобичевої О. С. [8] та ін. Але в сучасних умовах посилення конкуренції, широкомасштабного впровадження ресурсо- та енергозберігаючих технологій, зростання диверсифікації і транснаціоналізації бізнесу, залучення найбільших корпоративних структур в усі види соціального управління виникає необхідність посилення уваги теоретиків і практиків корпоративного управління до питань контролю, оскільки ускладнення господарського життя вимагає нових підходів до розроблення систем, здатних адекватно забезпечити конкурентоспроможність підприємств.

Метою дослідження є вдосконалення методологічних основ та організації системи управлінського контролю в корпоративних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Для розуміння сутності контролю як найважливішої складової частини поняття управління (або як управлінської категорії), розкриття механізму його функціонування, виявлення особливостей різних його складових доцільно розглядати його як систему і складову частину системи управління організацією. З наукової точки зору управлінський контроль доцільно представити як систему, що складається з елементів управлінської інформаційної системи, центрів відповідальності, техніки контролю, процедур контролю, середовища контролю, системи обліку, кадрів контролю. Розглянемо докладніше всі ці категорії.

Внутрішній контроль призначений допомагати менеджерам ефективно управляти бізнес-процесами. Основними завданнями системи внутрішнього контролю (СВК) є: а) зниження фінансових втрат; б) своєчасна адаптація підприємства до змін у внутрішньому та зовнішньому бізнес-середовищі; в) збереження та ефективне використання різноманітних ресурсів та потенціалів організації.

Досягнення цілей системи, як відомо, забезпечується реалізацією завдань, які, на наш погляд, полягають у досягненні таких основних показників ефективності управління: 1) відповідність діяльності підприємства прийнятому курсу дій (тобто

цільовим установкам і орієнтирам) та стратегії; 2) стійкість компанії з фінансово-економічної, ринкової та правової точок зору; 3) збереження ресурсів і потенціалів підприємства; 4) належний рівень повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень; 5) раціональне і економне використання всіх видів ресурсів; 6) дотримання працівниками встановлених адміністрацією вимог, правил і процедур – положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації і документообігу, планів організації праці, наказу про облікову політику тощо; 7) дотримання вимог законодавства та підзаконних актів. Ці та багато інших завдань обумовлюють створення в корпоративному підприємстві ефективної системи контролю. Результативність контролю характеризує економія втрат, обумовлена функціонуванням системи (іншими словами – різниця між передбачуваними величинами збитків в умовах відсутності контролю і при його наявності). Очевидно, що систему контролю організують з урахуванням віддачі від її функціонування. Це означає, що витрати на створення і підтримку функціонування системи певної міри складності разом із упущеною вигодою від альтернативного вкладення коштів, спрямованих на її створення і підтримку, не повинні перевищувати очікуваних збитків від її відсутності.

Розглянемо докладніше структурні рівні або елементи СВК.

1. Формально встановлені і реально здійснювані процедури контролю.

Ефективність процедур залежить від їх основних елементів:

а) на основі детально розроблених посадових інструкцій формальне визначення і документальне закріплення порядку діяльності певного кола працівників з приводу планування, організації, регулювання, контролю, обліку та аналізу в процесі реалізації конкретних фінансових і господарських операцій підприємства;

б) визначення переліку первинних документів або інших носіїв інформації, де відображаються дані, що свідчать про виконання відповідними працівниками їхніх функцій і про реалізацію етапів відповідних фінансових або господарських операцій; визначення порядку руху документів або інших носіїв інформації від моменту їх виникнення до архівування;

в) визначення “точок контролю” для оцінки різних аспектів реалізації конкретних фінансових або господарських операцій та оцінки стану або наявності ресурсів компанії; встановлення контрольованих параметрів об’єктів контролю; встановлення “критичних” точок контролю, де ризик виникнення помилок та спотворень є особливо великим;

г) вибір типів і методів проведення контролю.

2. Середовище управлінського контролю.

Контрольне середовище визначають: управлінська філософія та стиль роботи керівників (ставлення менеджерів до комерційних, фінансових і внутрішньофірмових ризиків; адекватне розуміння ними ролі внутрішнього контролю в управлінні; конкретні дії в плані організації контрольної системи та її вдосконалення; схильність до авторитарного стилю в управлінні тощо); статус відділу внутрішнього аудиту; прийняті орієнтири підприємства, цілі та стратегії; види і масштаб діяльності; відповідність організаційної структури розмірам і ступеню складності підприємства; регламентація взаємовідносин між структурними ланками підприємства, співробітниками, наявність кодексу поведінки; визначення і документальне закріплення процедур контролю; визначення і документальне закріплення повноважень і відповідальності співробітників; методи доведення встановлених правил до співробітників; вивчення керівниками виявлених в результаті контролю відхилень, своєчасність прийняття ними рішень за даними відхилень; налагодженість системи комунікацій і системи інформаційного забезпечення управління; налагодженість систем бюджетування, бізнес-планування, підготовки фінансової звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів; адекватність системи документації і документообігу підприємства її розмірам та структурі; раціональність кадрової політики, тобто механізмів управління персоналом; конфліктність у колективах; мотивація трудової діяльності, професійна підготовка, інтелектуальний рівень, особистісні якості, етичні принципи, а також фізичні, психічні, статеві та вікові характеристики працівників підприємства; зовнішні впливи – рівень розвитку економіки, економічна і політична стабільність ринку, розвиток законодавчої бази,

податкова політика держави; дотримання чинного законодавства і робота із зовнішніми органами контролю; невизначеність і ризик діяльності, а також інші умови, специфічні для кожного конкретного підприємства.

3. Система обліку.

Облікову систему підприємства доцільно представити як упорядковану систему процедур визначення, збирання, вимірювання, реєстрації та оброблення інформації про майно, джерела його формування, про фінансові та господарські операції підприємства, витрати і результати господарської діяльності, а також передачі цієї інформації менеджерам (управлінському персоналу), які здійснюють контроль і приймають управлінські рішення.

Про контрольні функції системи обліку судять за рівнем досягнення та забезпечення таких тверджень при обробленні фінансово-господарських операцій та складанні фінансової звітності підприємства: 1) наявність (існування) – активи, зобов'язання та капітал існують на дату балансу, а операції відбулися у звітному періоді, доходи й витрати існують; 2) права та зобов'язання – суб'єкт господарювання контролює або володіє правами та активами, зобов'язання є зобов'язаннями даного суб'єкта; 3) повнота – усі активи, зобов'язання та капітал, операції і події, доходи і витрати відображені у фінансовій звітності; 4) оцінка вартості (точність) – усі активи, зобов'язання та капітал оцінені за відповідною вартістю, а доходи і витрати відображені за достовірними сумами; 5) відповідність періоду (відсічення) – операції і події відображені у відповідному періоді, доходи визнані одночасно з витратами, пов'язаними з ними; 6) подання та розкриття – статті у звітності сформовані з дотриманням загальноприйнятих принципів (обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, переважання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності), класифіковані й описані належним чином; немає нерозкритої інформації про активи, зобов'язання, капітал, події та їх наслідки відповідно до встановлених вимог; форми фінансової звітності відповідають встановленим вимогам та взаємоузгоджені, тобто показники однієї форми збігаються з показниками інших форм.

4. Кадрова структура контролю.

Контроль – невід'ємна складова менеджменту, тому контролем в тій чи іншій мірі повинні займатися всі менеджери. З точки зору значимості в контролі всіх суб'єктів управлінського контролю доцільно розподілити за такими рівнями: 1) суб'єкти контролю 1-го рівня – учасники, тобто власники організації, які здійснюють контроль безпосередньо чи опосередковано за допомогою незалежних експертів, у тому числі зовнішніх аудиторів; 2) суб'єкти контролю 2-го рівня – в їхні обов'язки безпосередньо не входить контроль, але в разі необхідності вони виконують і контрольні функції; 3) суб'єкти контролю 3-го рівня – виконують контрольні функції для реалізації тих функцій, які за ними закріплені безпосередньо (наприклад, працівники планово-економічного відділу, відділу кадрів тощо); 4) суб'єкти контролю 4-го рівня – в їхні обов'язки входить як контрольні, так і інші функції (адміністративно-управлінський персонал, персонал, що обслуговує комп'ютерні системи, співробітники відділу бухгалтерського обліку, служб комерційної і фізичної безпеки); 5) суб'єкти контролю 5-го рівня – в їхні функціональні обов'язки входить тільки здійснення контролю (співробітники відділу внутрішнього аудиту, члени ревізійної комісії або ревізори, співробітники відділу технічного контролю тощо).

Організація СВК є складним багатоступеневим процесом, що включає ряд послідовних етапів побудови системи управління:

1. Критичний аналіз і зіставлення визначених для попередніх умов господарювання цілей функціонування підприємства, прийнятого раніше курсу дій, стратегії і тактики з видами діяльності, розмірами, організаційною структурою, а також з можливостями (потенціалами).

2. Розроблення та документальне закріплення нової ділової концепції підприємства відповідно до кон'юнктури ринку, а також комплексу заходів, здатних привести цю ділову концепцію до розвитку і вдосконалення організації, успішної реалізації її цілей, зміцненню її позицій на ринку. Такими документами повинні бути положення про фінансову, виробничо-технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову,

інвестиційну, облікову та кадрову політику. Ці положення повинні бути розроблені на основі глибокого аналізу (з проведенням необхідних розрахунків) кожного елемента політики і вибору з наявних альтернатив найбільш прийнятних для підприємства. Документальне закріплення політики підприємства в різних сферах його фінансово-господарської діяльності дозволить здійснювати попередній, поточний і наступний контроль всіх аспектів його функціонування, відображених у відповідних пунктах (елементах) політики.

3. Прогнозна оцінка дієвості (ефективності) СВК з визначенням ризику контролю. Під ризиком контролю ми розуміємо рівень забезпечення тверджень при обробленні фінансово-господарських операцій та складанні фінансової звітності підприємства – високий, середній, низький. Схематично оцінку ефективності СВК подано на рис. 1.

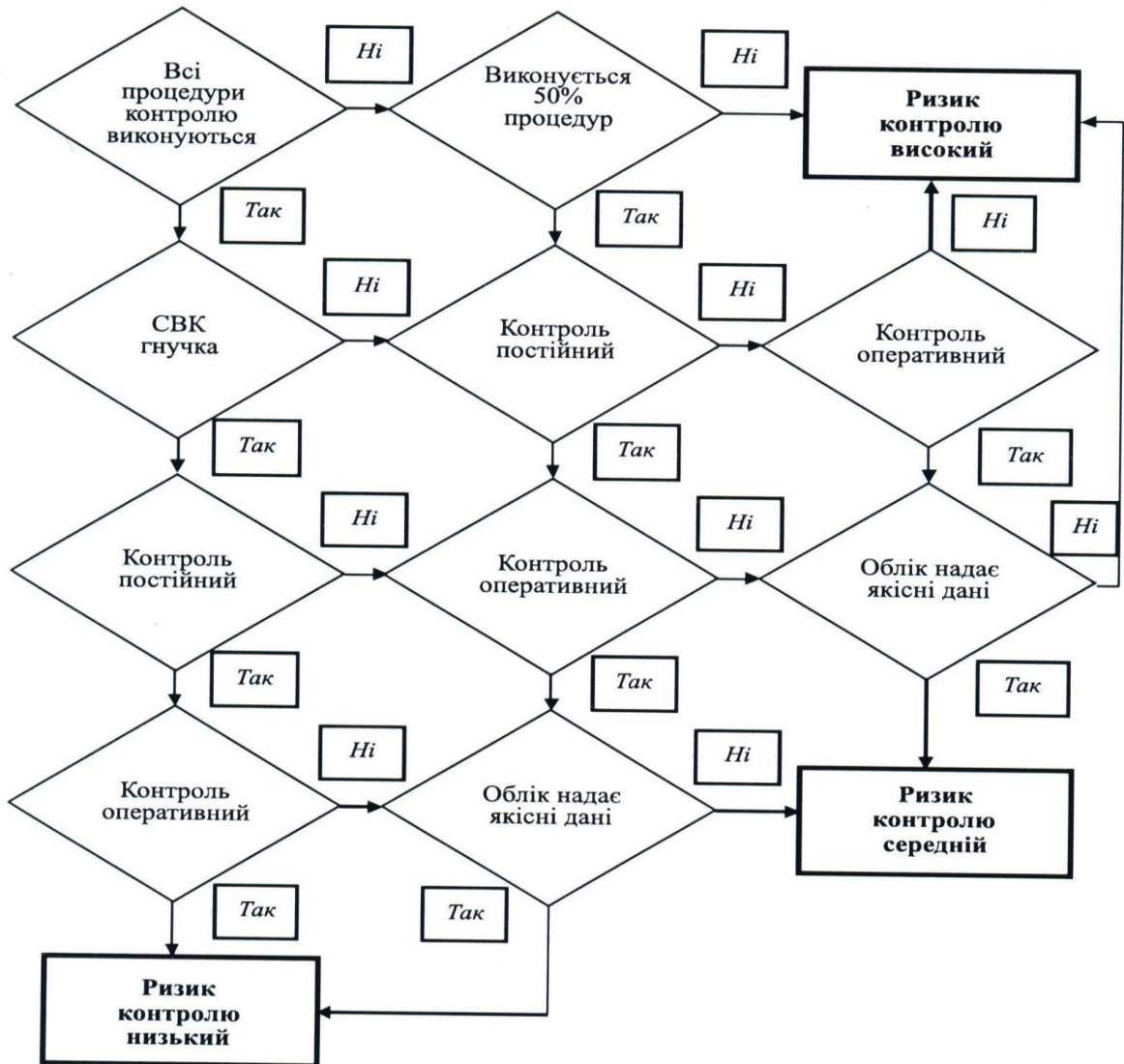


Рис. 1. Схема оцінки ефективності системи внутрішнього контролю

Джерело: [9, с. 94]

4. Аналіз ефективності існуючої структури управління, її коригування.

5. Розроблення формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій та/або організація контрольних ланок (створення відділу внутрішнього аудиту або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу).

Це дозволить впорядкувати взаємовідносини працівників з приводу контролю фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, а також оцінювати рівень достовірності (якості) інформації для прийняття управлінських рішень.

Як зазначено вище, основною метою СВК є зниження фінансових втрат, що виникають з різних причин. Чим більш розвинена і структурована СВК, тим вищий результат її дії. В абсолютному вираженні результат дії СВК являє собою суму економії втрат, що виникла у зв'язку з функціонуванням СВК:

$$R = V_0 - V_1, \quad (1)$$

де R – результат функціонування СВК;

V_0 – втрати (збитки) в умовах відсутності СВК;

V_1 – втрати (збитки) при діючій СВК.

Однак для створення СВК потрібні певні витрати. Без урахування інвестицій у створення СВК економія підприємства від її впровадження являє собою різницю між результатом функціонування СВК і вартістю її підтримки:

$$E = R - C, \quad (2)$$

де E – економія втрат (ефективність);

C – сума витрат на функціонування СВК.

Очевидно, що провадження СВК принесе вигоду тільки у разі, якщо результат її функціонування перевищуватиме вартість її утримання:

$$E > 0, \text{ або } R > C.$$

Запропонований перелік положень управлінського контролю може бути розширений як на основі деталізації розглянутих питань, так і з урахуванням інших численних аспектів СВК.

Висновки. Внутрішній контроль розглядається як важливий чинник ефективності менеджменту та є одним з важливих питань корпоративного управління. Одним з основних завдань менеджменту є розроблення типових програм контрольних систем, їх організація, розвиток та вдосконалення для підприємств, у першу чергу публічних, акції яких перебувають у лістингу. Ці програми повинні враховувати організаційно-правові форми підприємств, їх види і масштаби діяльності, розміри, організаційні структури управління.

Список використаних джерел

1. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1994.
2. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : [монографія] / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-еконо. ун-т, 1998. – 371 с.
3. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : [монографія] / С. В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-еконо. ун-т, 2008. – 312 с.
4. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : [монографія] / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 771 с.
5. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [монографія] / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
6. Облік у механізмі реалізації ефективного управління : [монографія] / За наук. ред. проф. Максимової В. Ф. ; Одеса : ОНЕУ, 2012. – 318 с.
7. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [монографія] / В. П. Пантелеєв. – К. : ДІП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 489 с.
8. Ярошенко С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю : [монографія] / С. П. Ярошенко, Т. І. Пінькас, О. С. Кобичева. – Суми : ВТД “Універсальна книга”, 2007. – 251 с.
9. Никонович М. О. та ін. Організація і методика аудиту : [навч. посіб.] / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-еконо. ун-т, 2006. – 472 с.

М. И. ГЕДЗ,
доктор экономических наук, доцент,
профессор кафедры учета и аудита,
Черкасский образовательно-научный институт
Университета банковского дела

Методологические и организационные основы управленческого контроля на предприятии

В статье рассмотрены методологические и организационные основы системы управленческого контроля на корпоративных предприятиях. Сформулированы основные задачи системы внутреннего контроля и показатели эффективности управления и результативности контроля. Определены элементы и этапы разработки системы внутреннего контроля.

Ключевые слова: управленческий контроль, система внутреннего контроля, эффективность управления, среда контроля, процедуры контроля.

M. Y. GEDZ,
Doctor of Science in Economics,
Associate Professor,
Professor of Accounting and Audit Department,
Cherkasy educational-scientific Institute of the Banking University

Methodological and Organizational Framework for Managerial Control at Company Level

Increased competition and diversification, business transnationalization, involvement of largest corporate entities in all kinds of social management require new approaches to building adequate control systems that can ensure competitiveness at company level. The aim of the paper is to improve methodological framework for managerial control organization system at company level.

Managerial control can be presented as a system consisting of the following elements: managerial information system, responsibility centres, control techniques, control procedures, controlled environment, accounting system, controlling personnel. The above control elements are analyzed. The main objectives of internal control system, main indicators of management performance and efficiency of control, elements and implementation phases of internal control system are defined.

To assess the efficiency of internal control system, use the three levels of control risk is suggested: high, moderate, low. A flowchart for assessment of the level of control risk is constructed.

It is concluded that internal control at company level is an important factor of management efficiency and an important issue of corporate management. One of the major management tasks is to develop, introduce and improve standardized control systems programs for companies, especially public ones listed at stock exchange. These programs need to consider organizational and legal forms, size and management structure of companies.

Keywords: managerial control, internal control system, management efficiency, control environment, control procedures.

