

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

УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ

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

MANAGEMENT CONTROL IN THE MANAGEMENT SYSTEM

У статті досліджено роль і місце управлінського контролю в системі менеджменту. Визначено взаємозв'язок управлінського контролю з іншими елементами управління. Досліджено управлінський контроль в контексті наступних аспектів: функції управління — функціональний контроль; як елемент управління виробництвом; як цілеспрямована діяльність; як система спеціального органу, що здійснює контроль в підприємстві — інституційний контроль.

The paper investigates the role and place of management control system management. Correlation of management control with other elements management. Investigated management control in the context of the following aspects: management functions — functional control; as part of production management; as a purposeful activity; system as a special body that monitors in the enterprise — institutional control.

*Ключові слова: управління, контроль, управлінський контроль, підприємство, система контролю.
Key words: management, control, management control, enterprise, control system.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Контроль є важливим елементом системи управління суб'єкта господарювання. Його роль у діяльності підприємства перманентно зростає і посилюється. У світі провідні компанії вже багато років вдало використовують різні варіації організації та методики управлінського контролю для корегування виробничо-господарської діяльності. Менеджери вітчизняних підприємств починають усвідомлювати доцільність трансформації наявної системи контролю в частині є переорієнтації контрольної діяльності на задоволення інформаційних потреб апарату управління. В зв'язку з цим доцільним є висвітлення сучасних тенденцій розвитку управлінського контролю, визначення його місця в системі управління, а також його вплив на діяльність підприємства та економічні показники його роботи.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання функціонування управлінського контролю в межах системи управління досліджено у роботах вітчизняних та зарубіжних науковців: Є.А. Аренса, М.Г. Бєлова, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бутинець, С.В. Бардаша, Н.С. Вітвицької, Н.Г. Виговської, Л.В. Дікань, М.Д. Корінька, Дж. Лоббека, Н.М. Малюги, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападівської, Н.І. Петренко, Л.А. Сухарева,

Б.Ф. Усача, В.О. Шевчука, М.Я. Штейнмана, Н.М. Чумаченка та інших. У працях вчених тією чи іншою мірою розглядалися різні підходи до концептуальних основ функціонування системи 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 контролю та її місце в управлінні. В зв'язку з цим подальші дослідження щодо розвитку організаційно-методологічних аспектів функціонування системи управлінського контролю актуалізуються.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

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, взаємозв'язку з іншими функціями управління, а також формування автором власних висновків і пропозицій.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У процесі діяльності будь-якого підприємства всі співробітники, незалежно від посад, посадових обов'язків, виконують певні контрольні процедури. Управлінський контроль — це частина щоденної роботи апа-



Рис. 1. Взаємозв'язок управлінського контролю з іншими елементами управління

рату підприємства. У число таких процедур входять підготовка звітів про виконання досягнення різних показників, поставлених керівництвом; узгодження рішень з керівництвом; підготовка до атестації і підвищення кваліфікації; оцінка ризиків при прийнятті рішень; виконання бюджетів тощо. Виконуючи будь-яку роботу, виконавець повинен зробити вибір одного з декількох можливих способів, якими можна зробити дану роботу, та дотримуючись таких вимог: швидкість — якість; прозорість (зрозумілість для інших) — функціональність; інноваційність — надійність і достовірність тощо.

Вихідною базою діяльності управлінського контролю є інформація. Адже не можна методом насильства, волюнтаризму змусити "працювати" управлінський контроль. Відродження його — це школа нового господарювання і контролем повинні оволодіти всі, хто вступає в нелегке ділове життя. Для цього необхідно усвідомити, що контроль це не лише масові перевірки, створення різних комісій, безкінечні ревізії, додаткових інструкцій і т. д. Перш за все, контроль не може і не повинен носити надбудовний характер. Він повинен йти від сформованих матеріальних умов, від базисних, суспільних майнових відносин, передбачених статутом та колективним договором підприємства. Не контроль повинен панувати над економікою, а економіка над управлінським контролем. Якщо контроль не впливає на процеси виробництва, не діє всередині підприємства, то такий контроль не є справжнім в розумному сенсі.

Слід пам'ятати, що у відносинах контролю можуть виникати протиріччя. Тому виникає потреба адаптування видів контролю до вимог сьогодення. У цьому зв'язку необхідно, з одного боку, розвивати його теорію, постійно уточнюючи сутність, місце і роль відносин контролю на підприємстві і, з іншого — виробити навички їх практичного використання, тим самим дозволяючи протиріччя як всередині відносин самого контролю, так і всього процесу соціально-економічного розвитку підприємства. Розвиток відносин контролю через розв'язання суперечностей призводить до якісних і кількісних їх змін. Ось чому система контролю повинна бути в полі зору постійного теоретичного і практичного осмислення. Суперечності, що виникають у діяльності підприємств, постійно змушують нас шукати вихід з по-

ложення, застосовувати нові відносини контролю.

Управлінський контроль передбачає можливість викликати у працюючих свідомість того, що кожен з нас стає контролером, тобто відповідальним за процеси, що відбуваються в господарському житті. Кожен може контролювати не лише свою долю (внесу частку) в підприємстві, не лише свій трудовий внесок, результат власної діяльності, а й діяльність колективу, адміністрації, піднімаючись до контролю верхніх щаблів управління. Успіх справи тут багато в чому залежить від зацікавленості працюючих в подіях, що відбуваються на підприємстві, але без підтримки власників та адміністрації тут не обійтись.

Особливість управлінського контролю полягає у тому, що він ні на хвилину не повинен перестати діяти, руйнуючи старе і поволи творячи нові завдання і функції. Управлінський контроль покликаний розширити вплив колективу працюючих на відтворювальний процес, його фази і їх співвідношення. Розвиток контролю — це не тільки можливість, створювана об'єктивними умовами, а й потреба сьогоденного етапу розвитку нашої економіки.

Управлінський апарат в області контролю тісно взаємопов'язаний і являє собою єдину систему органів управлінського, інституційного і функціонального контролю [рис. 1].

Наведена схема відображає такі її властивості, як багатоаспектність, доцільність, структурність, а також наявно реально існуючі взаємозв'язки. На підтвердження цьому розглянемо декілька прикладів взаємозв'язків контролю з іншими елементами управління.

Одним з елементів управління виробництвом є планування. Зміст цього елемента коротко можна звести до визначення завдань і цілей процесу виробництва, а також засобів і способів їх вирішення для досягнення мети. Чим тісніше зв'язки, тим істотніша роль контролю, тим швидша реакція з прийняття рішень. Тут зливаються воєдино виробничі і контрольні функції управлінців.

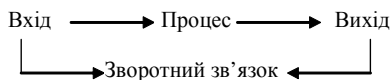
Контроль, якщо вилучити його дієвий початок, легко можна звести до формалізму. Необхідно, і це цілком реально, перетворити управлінський контроль в регулятор економічних зв'язків у діяльності підприємства. Таким чином, зв'язок контролю з плануванням полягає

в тому, що контроль повинен дати оцінку результатів виконання планів і їх якості. Контроль і планування об'єднує те, що вони обидва є необхідними елементами управління, які нерозривно пов'язані і доповнюють один одного.

З іншого боку, контроль ніколи не може обійтися без даних обліку, його інформації, оскільки завершені процеси можуть бути піддані контролю тільки за наявності відображення в обліку цих процесів. У цьому проявляється взаємозв'язок бухгалтерського обліку і контролю.

Наявність діалектичного взаємозв'язку контролю та обліку не виключає певної самостійності кожного з цих елементів управління, оскільки в управлінні кожен з них виконує свої специфічні функції. З нашої точки зору, є неправильним як повне ігнорування цих зв'язків, так і заперечення самостійності таких важливих елементів управління, як облік і контроль.

Взаємозв'язки управлінського контролю з іншими його видами та галузями знань досить тісні і широкі. Прикладом може слугувати зв'язок між технічним та управлінським контролем. Останньому як системі властива наявність не тільки прямих, але і зворотних зв'язків. Схематично зворотний зв'язок може бути представлений наступним чином:



Визначення основних властивостей системи управлінського контролю та їх конкретного прояву дає досить переконливе комплексне уявлення про систему, дозволяє зрозуміти механізм її дії.

В системі управління діяльністю контроль забезпечує необхідний для будь-якого процесу зворотний зв'язок, який проявляється в тому, що результати його впливу на об'єкт управління використовуються не тільки для прийняття рішень щодо об'єкта управління, але також і за суб'єктами управління (наприклад, для коригування елемента планування). В управлінському контролі зворотні зв'язки можуть бути позитивними і негативними.

Система управлінського контролю характеризується певною цілеспрямованістю. Ця властивість її проявляється в тому, що всі елементи і ланки контролю служать загальній меті — забезпеченню ефективного управління виробництвом, його інтенсивному росту, підвищенню життєвого рівня працюючих та їх сімей, уникнення конфліктів на підприємстві.

Важливо виділити ще одну характерну рису управлінського контролю як системи. Він у певному сенсі є інформаційною системою, що включає збирання, оброблення, зберігання та передачу зібраної інформації, за допомогою якої управлінський контроль тісно пов'язаний з іншими системами і підсистемами. Цей зв'язок характеризується наявною інформацією, створеною усередині системи, а також інформацією, яку він отримує від інших систем для здійснення аналізу за своїми схемами, та інформацією, яку контроль надає навколишньому середовищу.

У вітчизняній теорії і практиці поняття "управлінський контроль" було відсутнє, оскільки централізовано керована економіка не передбачала такого механізму, і в науковій літературі почали більше використовувати-

ся терміни господарський контроль або пізніше німецький варіант цього поняття — контролінг [1; 2; 3; 4]. Проте контролінг більше уваги акцентує на виконанні дій, що за даними інформації коригують те, що підлягає контролю. В адміністративно-плановій економіці існували окремі його інструменти: нормативний облік, внутрішньогосподарський або внутрішньовиробничий розрахунок, які розглядалися в економічній літературі як окремі різновиди контрольно-інформаційних систем бухгалтерського обліку.

У даний час вітчизняні підприємства освоюють такий механізм контролю, як система бюджетування, але, як показує зарубіжна практика, в традиційному вигляді вона вже стає малоефективною для сучасних умов конкурентного середовища через дуже вузьку орієнтованість на фінансові показники діяльності. Контроль лише фінансових показників виявляється недостатнім в умовах зміни характеру економічної діяльності в порівнянні з періодом "зрілих ринків і технологій", що поволі змінюються [5, с. 31].

Окремі зарубіжні фахівці вважають, що традиційна система контролю зупинилася в своєму розвитку, коли сформувалися основні її інструменти, що використовуються і в даний час: бюджетування, розрахунок собівартості за методом "стандарт-кост", трансфертне ціноутворення, модель Дюпона і т.п. До тепер роль управлінського контролю зводилася до підтримки ефективності функціонування підприємства, тому основна увага менеджерів була зосереджена на витратах і пошуках шляхів їх скорочення, але не надавалося значення вивченню дії, події до початку, контролю здійснення операції та аналізу заключного її стану — фактів господарського життя.

Облікова система не надає інформацію без здійснення поточного і заключного контролю операцій та фактів господарського життя. Попередній контроль тут взагалі відсутній. А насправді заключний контроль фактів господарського життя повинен слугувати уроком для попереднього контролю задуманої операції, для посилення поточного контролю її здійснення.

Істотну роль в переорієнтації контролю відіграє націленість бізнесу не на поточний прибуток, а на довготривалу стійкість, визначену як показник зростання вартості підприємства як гарантії отримання доходу в майбутньому при продовженні діяльності або ліквідації підприємства. В цьому повинні бути зацікавлені всі працівники. Традиційна (не інтегрована) система бухгалтерського обліку відображає історичний аспект вже завершені події і не враховує інвестиції в довгострокові потенційні можливості, наприклад, підготовку кадрів, інфраструктури місця підприємства, взаємин з клієнтами і інші конкурентні переваги, увійшла в суперечність із стратегічними установками сучасного бізнесу, направленими на створення вартості за допомогою інвестування в клієнтів, постачальників, працівників та їх сімей, у виробництво, технології та інноваційні проекти. Ось основні напрями теперішньої системи управлінського контролю.

Тому діюча система контролю, в основі якої знаходиться бюджетування, що спирається на традиційну систему розрізнених облікових підсистем, піддається критиці зі сторони ефективності внутрішнього контро-

лю. Нові стратегічні орієнтири в діяльності підприємств вимагають більш нової інформації для вироблення стратегії і ухвалення відповідних рішень, моніторингу господарських процесів з позиції виконання стратегічних ініціатив і організації адекватного контролю.

Недоліки традиційної системи управлінського контролю і нові концептуальні підходи в менеджменті до оцінки ефективності діяльності підприємства на основі системи різносторонніх показників, націлених на перспективу, сприяли тому, що останніми роками в зарубіжній практиці з'явилися нові ефективні форми організації управлінського контролю, до яких пред'являються наступні вимоги: а) орієнтація системи контролю на попередній контроль операцій, що передбачаються та заключний контроль фактів господарського життя; на довгострокову стратегічну перспективу; б) постановка перед кожним працівником певної мети його діяльності, пов'язаної з довгостроковою метою діяльності підприємства; в) оцінка майбутніх вигод від формування інтелектуальних і нематеріальних активів, людського капіталу; г) організація навчання персоналу в процесі систематичного аналізу ключових чинників успіху підприємства; д) визнання відсутності прямої залежності між здійснюваними управлінськими діями і зростанням об'єму продаж або зниженням витрат; е) пошук нових шляхів і способів інформування зацікавлених користувачів про стан потенційної підприємства компанії забезпечити доходи в майбутньому.

Переваги системи управлінського контролю з погляду власників і керівників (основних користувачів даної системи), виявляються в наступному:

- ув'язка попереднього і поточного контролю досягається за допомогою багатоаспектних і практичних методів його здійснення всіх без винятку господарських операцій та фактів господарського життя;

- основні чотири напрями контролю: споживчий, виробничий, інноваційний і фінансовий утворюють всеосяжну схему для попереднього вивчення операцій підприємства на всіх ієрархічних рівнях;

- обговорення результатів заключного контролю фактів господарського життя за допомогою методів аналізу додає об'єктивність процесу досягнення передбаченої мети діяльності підприємства;

- система контролю дозволяє робити можливою широку, зорієнтовану на досягнення мети на всіх рівнях діяльності підприємства;

- нова концепція управлінського контролю вдало інтегрується з системою інших видів контролю і добре ув'язується з сучасними інструментами управління, націленими на досягнення мети діяльності підприємства.

Проте система контролю не ідеальна. У неї, як у всякої нової моделі, особливо на стадії впровадження, виявляються недоліки або, як відомо, більшість підприємств стикаються з такими проблемами, як:

- складність кількісної перевірки і якісної оцінки всіх господарських операцій, а пізніше фактів господарського життя;

- акцент на широке вивчення маси обліково-економічної інформації не досягає мети контролю;

- відсутність розвиненої підтримуючої інформаційної системи для здійснення попереднього контролю

та накопичення інформації для вивчення фактів господарського життя для складання висновків на майбутнє;

- складність об'єднання завдань контролю та методики вивчення операцій за різними сферами діяльності підприємства та структурними підрозділами.

Концепція не передбачає механізму вирішення конфліктів, є проблеми з використанням мотиваційних можливостей системи, потрібні великі витрати часу на впровадження і супровід. Не завжди забезпечується однозначність зв'язку "мета — засіб — дія"; ускладнюється сприйняття цілісності системи через велику кількість показників, які неможливо використовувати на оперативному рівні високо агрегованих вимірників оцінки господарських результатів і т.д.

Система не зовсім досконала, оскільки в ній відсутній критично важливий компонент — засоби оцінки. Це зайвий раз доводить, що пропонується концепція — не догма, а управлінський інструмент, що дозволяє пов'язати стратегію підприємства з оперативним бізнесом і забезпечити контроль всіх ресурсів, що використовуються. Як всякий управлінський механізм, контроль вимагає пристосування до конкретного підприємства і креативного управлінського мислення з його застосування.

Однією з головних труднощів і "проблемною сферою" будь-якої системи контролю, що націлена на досягнення мети діяльності підприємства та включає велику кількість різної інформації, є інформаційне забезпечення. Інформаційний процес — одна з основних передумов успішної реалізації мети бізнесу і сучасної системи управлінського контролю. Як показує досвід вітчизняної і зарубіжної господарської практики, на більшості підприємств організація його відсутня.

Система управлінського контролю — це не набір прийомів і способів перевірки господарських операцій і фактів господарського життя, це, скоріше за все, стиль мислення — менталітет апарату управління, власників та працюючих підприємства. Контроль для господаря відіграє роль не лише очей і вух, але і охорони майна підприємства, без цього він би знаходився у стані сліпого.

Професори Л.М. Крамаровський, С.С. Носова (1991 р.) Г.А. Соловйов (1986 р.), які спеціально досліджували проблеми контролю, у своїх працях не згадували про дію системи внутрішнього контролю. Професор Г.А. Соловйов вважає: "Контроль — це загальна функція управління. У конкретній системі управління він виступає як елемент цієї системи. У системі управління економікою контроль — це елемент економічного управління. Лише професор Н.Р. Вейцман (1958 р.) згадав про внутрішньогосподарський контроль [6, с. 16].

Економічний контроль на думку професора С.С. Носової: "Це контроль, який відображає реальності управління підприємством і відповідає інтересам трудящих, більше того, сприяє прояву їх ініціативи. Усвідомити важливість економічного контролю повинні не тільки керівники, а й працівники" [7, с. 61].

Як бачимо, автори чітко підкреслюють: контроль це функція управління. Але колишні галузеві міністерства, які безпосередньо керували заводами і фабриками, здійснювали також і контроль за їх діяльністю. Такий контроль називався — внутрівідомчим, тобто контроль

у середині свого відомства. В основному він зводився до наступного (заключного) контролю фактів господарського життя, тобто операцій, що здійснились рік-два тому. Попередній і поточний контроль, як правило, здійснювався на самому підприємстві силами апарату управління, в основному це був бухгалтерський контроль.

Подальший контроль, або перевірка виконання, утворює третю і останню категорію контролю в розглянутій нами класифікації контрольних дій за часом їх здійснення. Варіанти подальшого контролю досить різноманітні. Ми будемо торкатися їх при розборі інших способів класифікації. Тут же тільки відзначимо, що поєднання ряду цих варіантів створює особливий комплексний спосіб перевірки, що отримав назву управлінського контролю.

Внутрішньогосподарський контроль, — писав у 1958 р. Н.Р. Вейцман, — тісно переплітається з виконавчими функціями керівників підприємств та окремих їх частин (цехів, секцій). Особи, які очолюють окремі підприємства, одночасно виступають і в якості контролерів по відношенню до осіб, їм підлеглих [6, с. 16].

Особливу форму внутрішньогосподарського контролю представляє так званий технічний контроль, здійснюваний на підприємствах відділом технічного контролю (ВТК). Сюди відносились також бухгалтерський, оперативний — технічний і статистичний облік, що велись на підприємствах. Поширеною формою внутрішньогосподарського контролю були постійні перевірки господарської діяльності, здійснювані на підприємствах партійними і професійними організаціями.

За обсягом здійснюваного контролю, тобто залежно від того, наскільки велике коло питань привертає увагу контролера, коли він приступив до виконання своїх обов'язків, Н.Р. Вейцман розрізняє контроль всеохоплюючий і функціональний. У першому випадку не повинно залишитися жодної ділянки в роботі підприємства, який не був би підданий самому ретельному вивченню. Прикладом такого контролю може служити повна перевірка справ даного підприємства в тих випадках, коли вищі органи на підставі ряду сигналів про серйозні недоліки, вважають за необхідне перевірити всю роботу підконтрольної організації, щоб з'ясувати причини неблагополуччя [6, с. 17].

У завдання функціонального контролю входила перевірка окремих сторін діяльності підприємства. Функціональний, диспетчерський контроль охоплював періодичні перевірки грошових і матеріальних цінностей, проведення інвентаризацій, візування певних документів. Все має властивості функціонального контролю. Всі форми спеціалізованої перевірки, на думку професора Н.Р. Вейцмана, що спрямовані на вивчення "вузьких" місць роботи, або навіть будь-яких окремих операцій, або їх результатів, також представляють собою різновид функціонального контролю [6, с. 17—18].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Результати дослідження дозволяють стверджувати, що система управлінського контролю може задовольнити інформаційні потреби власників та керівників підприємства. Контроль — це не просто властивість, а

необхідна умова ефективного існування будь-якого підприємства та його колектив. Управлінський контроль має широкий діапазон дії в залежності від поставленої мети: від рекомендації простих поправок на рівні підрозділу до вимоги радикальних змін, перебудови всього механізму діяльності з метою виправлення недоліків у господарюванні.

Поняття "управлінський контроль" можна і слід розглядати зі сторони наступних аспектів: функції управління — функціональний контроль; як елемент управління виробництвом; як цілеспрямована діяльність; як система спеціального органу (суб'єктів), що здійснює контроль на підприємстві — інституційний контроль. Але при цьому необхідно враховувати, що ці три сторони управлінського контролю представляють єдине ціле.

Література:

1. Дайле А. Практика контроллинга: пер. с нем. / А. Дайле; ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 335 с.
2. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. — 1991. — №7. С. 8—12.
3. Манн Р. Контроллинг для начинающих: пер. с нем. / Р. Манн, Э. Майер; под ред. В.Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 205 с.
4. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга / Х.Й. Фольмут. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 288 с.
5. Ольве Н. Оценка эффективности деятельности компании / Н. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер. — М.: Издательский дом "Вильяме", 2004. — 304 с.
6. Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. — М.: Госфиниздат, 1958. — 152 с.
7. Носова С.С. Экономический контроль: сущность и формы проявления / С.С. Носова. — М.: Экономика, 1991. — 176 с.

References:

1. Daile, A. (2003), *Practica controllinga* [Practice controlling], Finance and Statistica, Moscow, Russia 335 p.
 2. Ivachkevich, V. B. (1991), "Controlling: sushnost I naznacheniye", *Buhgalterskiy uchet*, vol. 7, pp. 8—12.
 3. Mann, R. and Mayer, E. (1992), *Controlling dlya nachinayushih* [Controlling for beginners], Finance and Statistica, Moscow, Russia, 205 p.
 4. Folmut, H. (2001), *Instrumentu controlinga* [Controlling instruments], Finance and Statistica, Moscow, Russia 288 p.
 5. Olve, N. Roy, Zh. and Vetter, M. (2004), *Osenka effektivnosti deyatelnosti kompaniyi* [Evaluating the effectiveness of the company], Vilyame, Moscow, Russia.
 6. Veitsman, N. (1958), *Ocherki po buhgalterskomu uchetu I analizu* [Essays on Accounting and Analysis], Gosfinizdat, Moscow, Russia, 152 p.
 7. Nosova, S. (1991), *Economicheskiy control: sushnost I formu proyavlyeniya* [Economic control: the nature and forms of manifestation], *Economica*, Moscow, Russia, 176 p.
- Стаття надійшла до редакції 08.11.2014 р.*