

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

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ ІЗ СУМІЖНИМИ НАУКОВИМИ СФЕРАМИ

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

RELATIONSHIP MANAGEMENT CONTROL FROM RELATED SCIENTIFIC FILDS

У статті встановлено взаємозв'язок управлінського контролю з іншими галузями знань. Доведено необхідність використання синергетичного підходу при формуванні концептуальних основ управлінського контролю.

In the article the interrelation of management control with other disciplines. The necessity of using a synergistic approach in creating conceptual foundations of management control.

Ключові слова: взаємозв'язок, управління, управлінський контроль, бухгалтерський облік, внутрішній аудит, корпоративні фінанси.

Key words: relationship, management, management control, accounting, internal audit, corporate finance.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасна економічна система характеризується докорінними змінами в парадигмі управління вітчизняними підприємствами і зумовлює трансформацію в цілях та завданнях сучасного менеджменту. Переорієнтація української економіки, необхідність функціонування суб'єктів господарювання в умовах жорсткої конкуренції спонукає останніх до пошуків нових ефективних інструментів управління, одним із яких є управлінський контроль. Контроль як одна із головних функцій менеджменту координує діяльність окремих підсистем керуваної системи, спрямовує подальший її розвиток за для досягнення поставлених цілей.

Сучасна теорія управлінського контролю оперує різними економічними інструментами, використовує процедури, моделі, алгоритми, які є основою формування концептуальних положень інших суміжних наукових сфер. Це дає змогу стверджувати про їх тісний взаємозв'язок, функціональне взаємодоповнення та єдиний інформаційний матеріал.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемами розвитку теорії управлінського контролю займалися ряд зарубіжних та вітчизняних вчених, а саме: Р. Адамс, В. Андрєєва, А. Аренс, І. Белобжецький, О. Бородкін, Н. Брехун, В. Бурцев, Ф. Бутинць, Б. Валуєв, А. Герасимович, О. Деменіна, Є. Калюга, А.

Кармінський, Г. Кірейцев, М. Корінко, М. Кужельний, А. Кузьмінський, Дж. Лоббек, Дж. Монтгомері, Л. Нападовська, І. Пилипенко, Дж. Робертсон, В. Суйц, М. Чумаченко, В. Шевчук, А. Шеремет, Ю. Цаль-Цалко, А. Яругова та інші. Вчені розглядали теоретичні аспекти управлінського контролю та можливості його запровадження в практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Проте поза увагою залишився взаємозв'язок управлінського контролю з іншими галузями знань, що зумовлює виникнення суперечливих моментів та невирішених проблем, які вимагають подальшого наукового обґрунтування.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є встановлення та характеристика взаємозв'язку системи управлінського контролю із суміжними науковими областями та формування автором власних думок та висновків.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Наука — сфера пізнавальної діяльності людини щодо одержання, вироблення та систематизації знань для науково-практичної діяльності і життя людини. Історія розвитку управлінського контролю показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук. Управлінський контроль як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з цілою сукупні-

стю фундаментальних і прикладних дисциплін. Розглянемо взаємозв'язок управлінського контролю з окремими із них (рис. 1).

Управлінський контроль займає вагомe місце в управлінському циклі. Він поєднує такі види управлінської діяльності, які пов'язані з формуванням даних про стан та функціонування об'єкта господарювання (облік), вивчає інформацію про результати діяльності (аналіз), а також проводить діагностику та оцінку процесів розвитку і досягнення мети, ефективності стратегії [1, с. 168]. Система управління в суб'єктах господарювання створюється за для досягнення ними цілей функціонування, а саме: вона має забезпечити прийняття відповідних управлінських рішень та їх реалізацію. В свою чергу для прийняття таких рішень необхідною є інформація, що акумулюється в системі обліку, а реалізовувати їх допомагає система контролю. Без якісної інформації не можна гарантувати точності прийняття рішень та ефективності господарських операцій. Таким чином, система обліку і управлінського контролю взаємозалежні, доповнюють одна одну та є вагомими інструментами в досягненні цілей підприємства.

Тісний взаємозв'язок системи управлінського контролю з системою бухгалтерського обліку забезпечується шляхом використання ними ідентичних методів, контрольних процедур, критеріїв вимірювання даних, що застосовуються для дотримання економічної безпеки суб'єкта господарювання, цілісності активів, а також для забезпечення дотримання норм чинного законодавства.

У той же час, доречним є визначення місця управлінського контролю в обліковій системі. Можна виділити декілька ключових питань, відповідь на які допоможе це з'ясувати. Зокрема: використання управлінського контролю доречне лише для підтвердження фінансової звітності в системі фінансового обліку, чи й для потреб управлінського обліку? Які вимоги управлінського контролю до обліку і навпаки — власне обліку до контролю? Хто буде виступати суб'єктом управлінського контролю при використанні контрольних процедур? Хто готовий платити за це? Чи існування системи контролю надає підприємству зиску? Знайшовши відповіді на ці питання можна встановити важливість управлінського контролю для обліку.

По-перше, не тільки працівники бухгалтерської служби задіяні в системі контролю, а й власники (інвестори), спостережні ради, ревізійні комісії, менеджери та інші співробітники в межах делегованих їм повноважень. Таким чином, незважаючи на діяльність різних суб'єктів контролю, інформація про неї повинна бути обов'язково відображена в системі бухгалтерського обліку.

По-друге, ні облік без контролю, ні контроль без обліку існувати не може. Так, в обліку визнаються та реєструються проведені господарські операції, а контроль має забезпечити достовірність їх відображення.

По-третє, метою бухгалтерського обліку є забезпечення достовірності даних. Актуальність даних бухгалтерського обліку, особливо фінансового, визначається стандартами і правилами. Крім того, надійність бухгалтерської інформації відображає імплементацію бухгалтерських правил. Надійність облікових даних таким чи-



Рис. 1. Взаємозв'язок управлінського контролю із суміжними науками

ном, включає в себе актуальність та відповідність. Що стосується збереження активів — це є непрямим завданням бухгалтерського обліку, але є і одним із прямих завдань управлінського контролю.

Цілі управління, управлінського контролю та бухгалтерського обліку мають гармонізуватися між собою. Процедури і підходи, що використовуються в системі управлінського контролю за для досягнення єдності цілей мають містити: розуміння стратегічного планування, визначення стандартів управління, підготовку звітів про виконання поставлених завдань, оцінку ефективності управління. Що стосується процедури та підходів контролю в бухгалтерському обліку в частині виконання ним контрольної функції, то вони включають в себе: подвійний запис, інвентаризацію, оцінку та звітність.

З метою координації дій в системах управлінського контролю і бухгалтерського обліку, з одного боку, необхідно вживати заходи по забезпеченню актуальною і надійною інформацією керівників структурних підрозділів або безпосередніх користувачів; з іншого боку необхідно переконатися, що одержана інформація бухгалтерського обліку використовується на користь операційної діяльності та прийняття на основі неї рішень, ефективних з точки зору підходів управлінського контролю.

Зміст управлінського контролю, в залежності від господарської діяльності підприємства, можна розглядати в розрізі наступних позицій: контролю виробництва, контролю постачання та реалізації, контролю фінансової діяльності, контролю використання активів, контролю використання людських ресурсів та контролю облікової діяльності. Так, за допомогою контролю на основі облікової інформації стає можливим відображення ефективності і результативності основних господарських операцій, моніторингу виробничих процесів, маркетингової та фінансової діяльності, використання ресурсів та підготовки актуальної і надійної звітності.

Концепція управлінського контролю певним чином пов'язана із концепцією внутрішнього аудиту. Системи управлінського контролю і внутрішнього аудиту взаємозалежні і постійно удосконалюються в процесі спільного розвитку. Так, контроль і аудит мають зв'язки, але в той же час управлінський контроль фокусується на доцільності та ефективності господарських операцій, а аудит — на підтвердженні достовірності фінансових матеріалів. Тим не менш, вони мають багато спільних методів дослідження, методик та принципів. Так, елементи внутрішнього аудиту поступово вмонтовуються в систему управлінського контролю, що посилює їх дієвість. Ще у Лімській декларації 1977 року, у

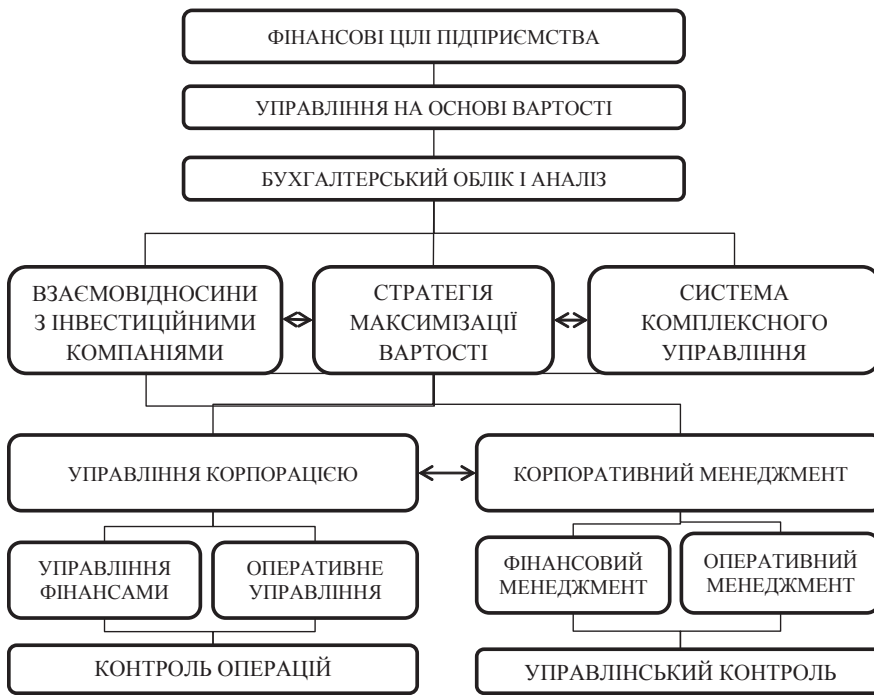


Рис. 2. Управлінський контроль в системі корпоративних фінансів

першому розділі зазначалось, що контроль — не самоціль, а невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення порушень законодавства, відхилень від прийнятих стандартів і принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії для того, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, в окремих випадках, залучити винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяні збитки або здійснити заходи щодо запобігання та уникнення таких порушень в майбутньому [3].

У той же час, керівництво підприємства не може розглядати або контролювати всі операції самостійно, як раніше. Це пов’язано із розширенням масштабів бізнесу, диверсифікацією, складністю операційної діяльності, територіальним розташуванням структурних підрозділів тощо. Можливим стає здійснення децентралізованого управління в певній ієрархії. В такому випадку необхідним є функціонування системи внутрішнього аудиту, як допоміжної, за допомогою якого і буде функціонувати управлінський контроль. Конгруентність управлінського контролю та внутрішнього аудиту робить їх взаємопов’язаними та сприяє їх спільному розвитку.

Функціонування системи управлінського контролю передбачає існування в організаційній структурі суб’єктів господарювання певних структурних підрозділів, що можуть мати відносну незалежність, основною метою діяльності яких буде проведення аналізу ефективності системи управління. Метою такого аналізу буде розгляд, оцінка роботи управлінського персоналу та повнота використання їх можливостей в досягненні цілей підприємства, а також використання інструментів управління, зокрема системи бенчмаркінгу, збалансованої системи показників, системи EVA, системи бюджетування. І саме, внутрішні аудитори мають забезпечити проведення такого аналізу.

Як показують дослідження, створення та функціонування системи внутрішнього аудиту широко використовується в діяльності суб’єктів господарювання розвинутих країн, поряд з системою управлінського контролю. Результатом такого існування є надання допомоги керівництву в поліпшенні оперативного управління, підвищення рівня економічних вигод та прискорене досягнення поставлених цілей підприємства.

Можна виділити такі аспекти співіснування внутрішнього аудиту та управлінського контролю. Перш за все, система внутрішнього аудиту вимагає від підприємства оцінки ефективності діяльності та оцінки механізму управлінського контролю. Внутрішній аудит може оцінити всі процедури контролю, виявити відхилення і сприяти їх виправленню. Система внутрішнього аудиту сприяє розумінню реальної ситуації в підприємстві і може бути певним мостом між рівнями управління, чим підвищує ефективність

системи управлінського контролю.

По-друге, система управлінського контролю є динамічною, у зв’язку зі зміною операційного середовища і власного розвитку. Зміни, що відбуваються в системі контролю призводять до змін системи внутрішнього аудиту і навпаки. Отже, внутрішній аудит і управлінський контроль взаємодоповнюють один одного.

У зв’язку з цим, доречним є розгляд основних положень теорії конвергенції управлінського контролю і внутрішнього аудиту. Цілі внутрішнього аудиту повинні узгоджуватись з цілями управлінського контролю, тому що вони мають забезпечувати досягнення стратегічної мети підприємства. Спорідненими цілями будуть: забезпечення захисту активів підприємства, надійності бухгалтерської інформації, відповідності доходів і витрат. Хоча ці цілі необхідні і зрозумілі, все ж таки вони належать до нижчих рівнів цілей в діяльності підприємства. Бажані цілі більш високого рівня можуть і не повністю узгоджуватись між собою, наприклад максимізація вартості підприємства. В той час, як ціль може бути пріоритетною для системи контролю, необов’язково вона має бути пріоритетною і для внутрішнього аудиту. Іншими словами, для підвищення ефективності оперативного управління, необхідним є узгодження певних цілей управлінського контролю і внутрішнього аудиту, але таким чином, щоб керівництво не мало змоги впливати на незалежність системи внутрішнього аудиту.

Слід зазначити, що діяльність управлінського контролю і внутрішнього аудиту також чинить вплив на господарські операції підприємства. Особливо в питаннях бухгалтерського обліку, фінансів, визначення фінансового результату діяльності. Використовуючи сучасні методи та підходи, є можливим виявлення проблемних аспектів діяльності підприємства, створення та вдосконалення інститутів управління, забезпечення консультативної діяльності.

Після узгодження цілей управлінського контролю та внутрішнього аудиту, цілі останнього можуть бути розширені, в частині управління організаційною ефективністю, процесами управління та ефективністю господарської діяльності. Вони можуть відійти від історичного напрямку використання даних бухгалтерського обліку до напрямку поточних і майбутніх бізнес-процесів. Таким чином, обсяг роботи внутрішнього аудиту буде продовжено до: оцінки організаційної структури господарюючого суб'єкта за для забезпечення його цілісності, цілей конгруентності, ефективності використання ресурсів, оцінки систем планування, оцінки методів контролю, оцінки рівня продуктивності.

У той же час, такий широкий діапазон можливостей внутрішнього аудиту має вимагати у внутрішніх аудиторів бути знайомими з системою управлінського контролю та за її допомогою навчитися використовувати не тільки методи управлінського контролю, а й навчитися керувати методами управління.

Хто ж може виконувати функції управлінського контролю чи внутрішнього аудиту в підприємстві? Відповідь на це питання не є однозначною. З одного боку, певні процедури в межах підприємства можуть здійснювати працівники бухгалтерської служби, з іншого — в межах підприємства можна виділити службу внутрішнього аудиту або спеціальний відділ в раді директорів. Але саме головне, основою якісної роботи має бути професійна незалежність працівників цих служб. Таким чином, дотримання координації контролю та аудиту є життєво важливим і ключовим моментом системи управління в нашій країні в даний час.

Конвергенція управлінського контролю та внутрішнього аудиту повинна забезпечувати виокремлення та передачу певних функцій не тільки в теорії, а й в практиці. Зокрема можна виділити три ключових аспекти: організацію, методи та зміст. Тим не менш, слід зазначити, що і функціонування системи управлінського контролю, і системи внутрішнього аудиту все ще перебуває у стадії розвитку.

Взаємозв'язок управлінського контролю і корпоративних фінансів зумовлено необхідністю координації і контролю відносин із заінтересованими сторонами з питань фінансування капіталу. Основною метою є забезпечення гарантування збереження та примноження капіталу та його ефективне використання. Межі інтеграції систем управлінського контролю і фінансів можуть бути виражені в якості створення інтегрованої системи для підтримки цілей капіталу. Основними завданнями можуть бути: розробка підтримки капіталу підприємства, орієнтація управління на основі вартості, посилення зв'язків з інвестиційним товариством, розробка та оцінка стратегій для максимального використання наявного капіталу. Взаємозв'язок цих двох систем наведено на рисунку 2.

Отже, при вивченні систем корпоративних фінансів та управлінського контролю з одного боку, можна розглядати це питання з точки зору найбільш ефективного використання капіталу, з іншої — як інструмент досягнення цілей підприємства. Корпоративні фінансові заходи, їх доцільність та ефективність стає магістральним осередком управлінського контролю, що забезпечується повнотою діяльності, узгодженістю та ефективністю.

Цілями і завданнями підприємства є максимізація акціонерної вартості. Але цінність створюється тільки тоді, коли підприємство здатне забезпечити прибутковість капіталу, що перевищує вартість інвестованого капіталу. Управлінський контроль буде забезпечувати розширення цих понять, зосередивши свою увагу на тому, як підприємство використовує капітал, щоб забезпечити досягнення і вирішення основних стратегічних та поточних операційних цілей, акцентувавши увагу на ключових факторах вартості.

Отже, результатом інтеграції фінансів та управлінського контролю має бути створення нової корпоративної вартості. При цьому слід враховувати, що і винагорода управлінського персоналу і контролерів має бути пропорційна одержаній вигоді. Управлінський контроль має зосередитись не тільки на управлінні процесом використання капіталу, а й створення нової вартості.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Встановлений взаємозв'язок управлінського контролю із іншими суміжними науками засвідчує про формування його наукових основ внаслідок інтеграції елементів різних суміжних наукових сфер. Розвиток управлінського контролю зумовлює необхідність використання синергетичного підходу при формуванні його концептуальних основ, як окремої сфери знань.

Література:

1. Русинов Ф.М. Менеджмент (Современный российский менеджмент): учебник / Ф.М. Русинова, М.Л. 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. http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001
4. Anthony R.N. (1998) Management control system, 9th edn. McGraw-Hill, Burr Ridge.
5. Maciariello J.A., Kirby C.J. (1994). Management control systems, 2-nd edn. Prentice Hall, Englewood Cliffs
6. Ridley A (1997). Internal auditing — prospects for the 21st century, Auditing research no. 1.

References:

1. Rusinov, F.M. and Razu, M.L. (1998), Management (Sovremenuy rossiyskiy management) [Management (modern Russian management)], FBK Press, Moscow, Russia.
2. Youhong, Y. (2011), Internal control framework of enterprise, 1-st ed., Zhejiang People's Publishing House, Hangzhou, China.
3. INTOSAI (1977), "The Lima Declaration guidelines on control", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (Accessed 5 September 2015).
4. Anthony, R.N. (1998), Management control system, 9th ed., McGraw-Hill, Burr Ridge, USA.
5. Maciariello, J.A. and Kirby, C.J. (1994), Management control systems, 2nd edn. Prentice Hall, Englewood Cliffs, USA.
6. Ridley, A. (1997), "Internal auditing — prospects for the 21st century", Auditing research, vol. 1.

Стаття надійшла до редакції 03.10.2015 р.