

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

ВНУТРІШНІЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: ПРАВО НА ІСНУВАННЯ

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

INTERNAL AND MANAGEMENT CONTROL: THE RIGHT TO EXIST

У статті обґрунтовано необхідність виокремлення систем внутрішнього та управлінського контролю в межах організаційної структури суб'єкту господарювання для підвищення ефективності управління його діяльністю. Особливого значення в сучасних умовах розвитку системи контролю, слід бачити в переорієнтації контролю на управлінський з економічним ухилом та опорою на розвиток ініціативи фахівців, з посиленням його ролі "знизу".

This paper substantiates the necessity of separation of internal and management controls within the organizational structure of the entity to improve the management of its activities. Of particular importance in the present conditions of the control system should be seen in the re-orientation of control on the management of bias and economic development initiatives based on experts, and reinforce its role as a "bottom".

Ключові слова: управління, контроль, управлінський контроль, підприємство, внутрішній контроль.
Key words: management, control, management control, enterprise, internal control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Трансформація української економіки відповідно до європейських стандартів вимагає від вітчизняних підприємств змін їх організаційних структур і систем менеджменту, в тому числі посилення і вдосконалення контролю по усіх ланках і процесах управління. Це обумовлено низкою причин. Перш за все, активізовані процеси євроінтеграції сприяють підвищенню самостійності та відповідальності суб'єктів господарювання, що в свою чергу вимагає посилення контролю в середині їх з боку апарату управління. Також розвиток бізнесу йде шляхом ускладнення господарських відносин в умовах зростаючої динамічності та невизначеності факторів зовнішнього середовища. Це вимагає нових підходів до розробки адекватних механізмів контролю, здатних забезпечити порядок і стабільність у складних соціально-економічних системах.

Існують різні види контролю, але на сьогодні актуальним є виокремлення понять внутрішнього та управлінського контролю. Ідея певного розмежування так званих внутрішнього і управлінського контролю в сучасному їх трактуванні має цілком зрозумілу підоснову. Вона базується на інтересах власників підприємства та його управлінського персоналу. Перші не мають доступу до широкої внутрішньогосподарської інформаційної бази, інші нею користуються сповна; перших більшою мірою цікавить збереження майна, його множення, подальший розвиток сталої діяльності підприємства, інших — поточний контроль здійснюваних операцій; перші турбуються про досягнення конгруентності цільових установок (гармонізації, узгодженості цільових установок

осіб, які беруть участь в певному процесі), інших — збільшення власних доходів. Власники розуміють, що апарат управління підприємством має свої специфічні інтереси, повне ігнорування яких, як мінімум, негативно відіб'ється на ефективності роботи підприємства.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Науковій розробці визначення концептуальних основ управлінського контролю присвячені праці багатьох авторів, серед яких: А.В. Бусигін, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, М.А. Вахрушина, А. Дайлен, Р.Л. Дафт, В. Кнауф, Х. Виссема, Р. Манн, Е. Майер, М. Альберт, Ф. Хедоурі, М.Г. Чумаченко, Х.Й. Фольмут, Д. Хан, Ч.Т. Хорнгрен, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.І. Подільський, В.Є. Хруцький, Д. Стоянович, В.П. Суйц, Б. Коласса та інші.

Значний внесок у розвиток наукової думки про внутрішній контроль зробили такі автори, як М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, А.М. Богомолів, Б.І. Валуєв, Ю.Н. Воропаєв, А.В. Газарян, Н.Н. Голощипов, І.М. Дмитренко, Є.В. Калюга, Є.О. Кочерін, Л.М. Крамаровський, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, А.К. Макальська, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелєєв, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, І.В. Сіменко, Л.В. Сотникова, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, О.А. Шпіг та ін.

Наукові позиції вчених можна звести до загального висновку: контроль як інструмент менеджменту необхідний для координації діяльності суб'єкту господарювання та його

складових, а також для орієнтації процесів щодо досягнення поставлених цілей, забезпечення їх постійного удосконалення. А щодо питання, який вид контролю має це забезпечити внутрішній чи управлінський контроль або ж їх поєднання, то існують протилежні думки.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є обґрунтування необхідності виокремлення систем внутрішнього та управлінського контролю в межах організаційної структури суб'єкту господарювання для підвищення ефективності управління його діяльністю.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Управлінський контроль — термін, який слід використовувати в основному для зазначення функцій підрозділів або посадовців, підприємства, що зобов'язані згідно з посадовими інструкціями забезпечувати інформативними даними про рух активів і пасивів керівництво підприємства, корисними для оптимізації процесу управління та мають обмежений доступ.

Причина появи управлінського контролю криється в бажанні менеджерів скористатися наявною багатющою базою обліково-економічних даних для ухвалення оперативних рішень щодо підвищення прибутковості підприємства та його подальшого розвитку. Саме чинник "рух активів" набуває особливої значущості в будь-якій системі внутрішнього контролю. Цим пояснюється та обставина, що спочатку управлінський контроль зародився як контроль управління витратами для досягнення основної мети підприємства — максимального прибутку. Надалі його межа була значно розширена і у відомому сенсі втратила суворість, визначеність — до неї почали відносити такі розділи, як бюджетування, оцінка інвестиційних проектів, аналіз звітності, бізнес-риски (тобто поведінкові) аспекти обліку і ухвалення рішень та ін.

Спочатку, в стародавні часи, коли власник і менеджер були в одній особі, (тепер є також багато таких підприємств) контроль по суті своїй був лише управлінським. Із становленням корпоративної форми власності, з'явилися і більш менш формалізовані підрозділи внутрішнього контролю (інституційний внутрішній контроль). Основна ідея появи управлінського контролю — максимально можливе підвищення ефективності роботи менеджерів, тобто агентів власника. Інформаційний ресурс тут також відіграє важливу роль, проте, очевидно і інше: контроль сам по собі, як його не називай і не структуруй, не може вирішити всіх виробничо-господарських проблем. Тому і виникла ідея доповнити його іншими аспектами, наприклад, контроль за центрами відповідальності, трансфертним ціноутворенням, розширенням традиційної інформаційної бази, тобто історичних даних, прогностичними оцінками і оперативними даними, що не включаються в систему інституційного внутрішнього контролю.

Розуміння суті і специфіки внутрішнього та управлінського контролю важливе, перш за все, для користувачів інформації — власників менеджерів та працюючих. На жаль, не бухгалтерами, а до них якраз і відноситься основна маса користувачів, нерідко обговорюється ідея недовозначеного протиставлення внутрішнього і управлінського контролю якщо не повним запереченням, то різким приниженням останнього в системі механізмів управління підприємством. Ця непродуктивна ідея базується на незрозумінні суті кожного із згаданих видів контролю. Хоча певна специфіка в цих видах контролю, безумовно, є, а аргументи, які висуваються "розмежовувачами", можуть бути більш менш значущими, все ж таки, суворо кажучи, подібне протиставлення здається достатньо штучним. Річ у тому, що у будь-якому випадку, який би контроль не мався на увазі, мова, по суті, ведеться про базову основу, що має певне функціональне призначення, а не інституційне [1].

Управлінський контроль як цілеспрямована діяльність здійснюється в різних формах і видах, використовуючи належний йому широкий арсенал методів і прийомів. Звідси, контролю притаманні три підсистеми: форми, види і методологія. Контролери світу пережили десятки форм бухгалтерського обліку: книжну, карткову, копійно-облік, меморіально-ордерну, журнально-ордерну, таблично-перфокарткову, машино-орієнтовану, автоматизовану, комп'ютерну тощо.

Управлінський контроль повинен стати ефективним засобом покращання процесу виробництва і здійснюватись через ціни, договори, плани, заробітну плату, прибуток, витрати виробництва та обігу, позичкові відсотки, ренту, податки, гроші тощо. Зараз досить важливо розробити ефективну систему контролю на рівні підприємства. Тут як би повинні перехресуватись зустрічні шляхи, різні за характером здійснення, але єдині у своїй меті — забезпечити збереження майна підприємства, мати передбачувані прибутки і об'єктивно їх розподілити. Мета контролю — знайти точки, що висвічують негативні сторони господарювання, тобто не-ефективні господарські операції та ті, що сприяють зміцненню позитивного досвіду для досягнення мети діяльності підприємства. Контроль на рівні підприємства — це завжди вирішення двоєдиного завдання: усунути негативне і закріпити, зробити нормою життя все, що є позитивним. Якщо контроль націлений тільки на виявлення відхилень від норми, стандарту, бюджету як прояву найгірших моментів у веденні господарства, то, на наш погляд, такий контроль лише напівзахід в ефективному управлінні діяльністю підприємства. Необхідно включити зони руху капіталу на всіх його стадіях, які перебувають поза управлінським контролем. Інтегральне охоплення контролем усіх сфер діяльності підприємства сприятиме його регулярності, цілісності проходження, чіткому розподілу обов'язків серед фахівців.

У будь-якому, навіть найменшому підприємстві, що складається з 3—5 чоловік, управлінський контроль діє, правда, не всі це усвідомлюють. Торговельник, який вкладає власні кошти або бере кредит на придбання партії товару, обов'язково розраховує прогностичний прибуток і прикидає, наскільки надійні ці розрахунки і, в які терміни він зможе повернути кредит. А потім, звичайно, підводить підсумки: збулися його прогнози чи ні. Всі ці розрахунки, прикидки, порівняння плану з фактом і є управлінський контроль.

З часом, коли підприємство зростає і розвивається, доводиться приймати все більше рішень, а ризики прийняття помилкового рішення зростають. Обсяг інформації збільшується, вона структурується, в її підготовці бере участь все більша кількість людей. Нарешті, в якийсь момент керівник серйозно замислюється над якістю цієї інформації, яку він отримує? Тоді, коли отримає негативний наслідок.

Система управлінського контролю, що динамічно розвивається, ефективна тільки тоді, коли має на увазі комплексний підхід відносно кожного з напрямів контролю. Це твердження не стосується малих підприємств, що використовують спрощену систему контролю.

Можна виокремити типові проблеми організації систем внутрішнього контролю підприємств і критерії оцінки їх ефективності. Проблеми: відсутність якого-небудь виду процедур контролю стосовно якого-небудь процесу; зайва бюрократизація контролю на малих підприємствах; концентрація внутрішнього контролю тільки на захисті активів, конфіденційності, підготовці управлінських звітів; недолік повноважень для здійснення контролю; конфлікт інтересів в системі контролю; недолік якого-небудь виду процедур у досліджуваному центрі відповідальності; використання застарілих або неузгоджених з іншими підрозділами контрольних процедур.

Критерій: повнота охоплення основних бізнес-процесів різними процедурами контролю; відповідність складу процедур етапам розвитку бізнесу; відповідність процедур контролю функціям центрів відповідальності; повнота викори-

стання функціональних можливостей центрів відповідальності, відповідність технології процедур контролю цілям контролю.

На практиці часто відбувається так, що по якому-небудь напрямку контролю, не пов'язаному із захистом активів, відсутній або практично відсутній цілий вид контрольних процедур — зазвичай попередній або заключний. Найчастіше на підприємствах відсутні положення про матеріальне стимулювання, положення про управління ризиками, процедури контролю, пов'язані з діями інформаційних систем, оцінкою ефективності політики стимулювання покупців і т.п.

Як негативний чинник слід зазначити відсутність єдиної моделі інтегрованого бухгалтерського обліку, адекватно тієї, що обліковує і оцінює нові об'єкти обліку, такі як нематеріальні і інтелектуальні активи, людський капітал, якісні продукти і послуги, високий інтелектуальний потенціал мотивованих працівників, процесну бізнес-структуру, стійкий ринок клієнтів і постачальників, розгалужену мережу інформаційних комунікацій і системи бази даних тощо.

Кількість даних для прийняття рішень зростає не лінійно, а експоненціально при збільшенні числа підрозділів і видів продукції, виконання робіт і надання послуг. Тому доводиться задуматися про управлінський контроль як про систему на відміну від звичного запиту за необхідністю: "Є проблема, підготуйте дані для вирішення до вчорашнього дня!" Керівник думає приблизно так: "Дивно, що бухгалтерія дає мені якісь застарілі дані із запізненням на місяць".

Наступна очевидна думка: яких тільки даних немає у нас в бухгалтерії? Невже цього мало? Якщо мало, то треба тільки правильно все бачити, щоб не тільки баланс робити, але і всі потрібні фахівцям управлінські звіти. Начебто важко не погодитися, з таким твердженням.

Відмінності між видами обліку і контролю не означають, що ці підсистеми існують незалежно одна від одної. Їх на підприємстві слід інтегрувати.

Якщо бухгалтерія підприємства не займається профілактичними процедурами контролю такими, як узгодження правильності розрахунку показників та аналіз фінансово-облікових умов і податкових наслідків операцій, що укладаються, а концентрується лише на корегуючих процедурах — контролі своєчасного надання менеджерам бухгалтерської звітності з виконуваних і виконаних операцій; авторизація рахунків і контроль своєчасності виконання зобов'язань, то на підприємстві зростають податкові ризики, створюються передумови виникнення відхилень фактичних показників від планових у майбутньому тощо.

У новій економічній ситуації, коли для збереження конкурентоспроможності підприємства в довгостроковому періоді потрібне уявлення повнішої інформації про різні аспекти ведення бізнесу, система контролю, що базується на фінансових показниках, які відображають результати раніше ухвалених рішень, виявилася не ефективною. Тому на сьогодні сформувався цілий ряд нових концепцій і інструментів управлінського контролю: концепція загального контролю якості (TQM), гнучкого виробництва (lean production), концепція реінжинірингу виробничих процесів (BPR) і т.д. Вони "часто вступали в суперечність з цілями традиційного управлінського контролю, або, щонайменше, їх взаємини до останнього часу залишалися невизначеними" [2, с. 32].

З боку зовнішніх органів внутрішній контроль не регламентований і не обов'язковий, націлений у часі переважно на майбутнє, не завжди точний. Періодичність звітності визначається необхідністю і кінцевим користувачем всередині підприємства, а обсяг звітності часто змінюється залежно від того, для вирішення яких завдань (оперативних, тактичних, стратегічних) складається конкретний звіт.

Управлінський контроль не слід розуміти як "нагляд" і "наглядач" за кожним працівником, а як внутрішньо властивий кожному фахівцю і рядовому працівнику, закладений в

ньому самому як людині, що бажає кращого життя підприємству, собі і своїй сім'ї. Така побудова контролю посилить справді його демократичний характер, створить сприятливі умови для об'єктивного розподілу одержаного прибутку, стане важливою формою соціального захисту власників підприємства і його працюючих. Зверніть увагу: власників і працюючих.

Першою формою контролю кругообороту капіталу, що історично склалася, можна вважати становлення управлінського контролю на базі планування. Саме в цьому і є новизна такої взаємодії, бо історія капіталістичного господарювання показала дієвість і природу внутрішнього контролю, його ефективність в умовах приватнокапіталістичної власності та привласнення господарем прибутку, створеного працюючими найманими робітниками.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, у сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки загальний напрям реформи слід бачити в переорієнтації контролю на управлінський з економічним ухилом та опорою на розвиток ініціативи фахівців, з посиленням його ролі "знизу". При цьому управлінський контроль має бути орієнтований на досягнення вектора цілей підприємства.

Література:

1. Ковалев В.В. Анализ баланса, или как понимать баланс: учеб. практич. пособие. / В.В. Ковалев, В.В. Ковалев. — М.: Проспект, 2009. — 448 с.
2. Ольве Н. Оценка эффективности деятельности компании / Н. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер. — М.: Издательский дом "Вильямс", 2004. — 304 с.
3. Костирко Р.О. Развитие методологии внутреннего контроля витрат предприятия / Р.О. Костирко // Финансы, учет, банки. — Выпуск № 1 (15). — 2009. — С. 9—19.
4. Дерій В. А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / В.А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 2. — С. 48—56.
5. Контролінг — від теорії до реалізації на практиці: [монографія] / В.В. Прохорова, Л.С. Мартюшева, Н.Ю. Петрусевич, Ю. В. Прохорова. — Х.: ВД "Інжек", 2006. — 200 с.
6. Захаров М.Н. Контроль и минимизация затрат предприятия в системе логистики: учебное пособие / [под ред. А.А. Колобова]. — М.: Изд-во "Экзамен", 2006. — 158 с.

References:

1. Kovalev, V.V. and Kovalev, Vit.V. (2009), Analiz balansa, ili kak ponimat balans [Analysis of the balance, or how to understand the balance], Prospect, Moscow, Russia.
2. Olive, N. Roy, Zh. and Vetter, M. (2004), Osenka efectivnosti deyatelnosti kompaniyi [Evaluating the effectiveness of the company], Vilyame, Moscow, Russia.
3. Kostyrko, R.O. (2009), "Development of the methodology for internal control of expenses of the enterprise", Fynansy, uchet, banky, vol. 1 (15), pp. 9—19.
4. Derij, V. A. (2011), "The concept and the importance of economic control to minimize costs and maximize revenues of enterprises", Bukhhaltern's'kyj oblik i audyt, vol. 2, pp. 48—56.
5. Prokhorova, V. V. Martiusheva, L. S. Petrusевич, N. Yu. and. Prokhorova, Yu. V. (2006), Kontrolinh - vid teorii do realizatsii na praktytis [Controlling from theory to implementation in practice], INZhEK, Kharkiv, Ukraine.
6. Zaharov, M. N. (2006), Kontrol' i minimizacija zatrat predpriyatija v sisteme logistiki: uchebnoe posobie [Control and minimization of costs of the enterprise in a logistics system], Ekzamen, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 07.07.2014 р.