

УДК 658.51

Р. О. Савченко,

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

## ІНТЕГРАЛЬНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗРОБКИ СТАНДАРТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

R. Savchenko,

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

### INTEGRATED MECHANISM OF STANDARDS DEVELOPMENT FOR MANAGEMENT CONTROL

У статті окреслено необхідність врахування взаємозв'язків обліку, внутрішнього та управлінського контролю при розробці стандартів останнього із врахуванням особливостей режимів управлінського контролю. Виокремлено базові принципи управлінського контролю в розрізі видів його режимів.

The article outlined the need to consider the relationships between accounting, internal control and management control in the development of standards for the latter taking into account specific modes of management control. Author determined basic principles of management control sectionized by the types of its modes.

*Ключові слова: управління, режими контролю, управлінський контроль, стандарти, принципи, стратегія, зовнішнє середовище, внутрішнє середовище.*

*Key words: management, control regimes, management control, standards, principles, strategy, external environment, internal environment.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Суб'єкт господарювання може досягти своїх цілей лише за сприяння системи контролю, яка виступає ефективним інструментом реалізації стратегії. Адже підприємство, за умови макроконтролю держави, відповідальне за одержання економічних вигід та підвищення вартості своїх активів, що виступають в якості операційних завдань його функціонування. В цілому, підприємство — це система, що складається з великої сукупності елементів, взаємопов'язаних один з одним певним чином для досягнення поставлених цілей. Для того щоб ця система належним чином працювала, вона має орієнтуватися на певну сукупність затверджених положень, які будуть визначати методологічний інструментарій, порядок її формування, функціонування та ін. В межах системи управлінського контролю сукупністю таких положень можуть виступати розроблені підприємством стандарти, які будуть ґрунтуватися на загальноприйнятих положеннях стандартах бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та аудиту.

#### АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемними питаннями функціонування системи управлінського контролю у вітчизня-

них підприємствах присвячено праці В. Андреева, О. Бородкіна, В. Бурцева, В. Савчука, А. Кармінський, Б. Валуєва, А. Герасимовича, О. Деменіної, Є. Калюги, Г. Кірейцева, М. Корінька, М. Кужельного, А. Кузьмінського, Л. Нападовської, І. Пилипенка, Н. Брохун, В. Суйца, О. Редька, М. Чумаченка, В. Шевчука, Ю. Цаль-Цалка, Дж. Робертсона, Р. Адамса, А. Аренса, Дж. Лоббек, Дж. Монтгомері, А. Яругової, Ю. Яковлева та інших. Проте ряд актуальних питань є розкритими не в повній мірі, а саме в частині формування нормативних положень, що будуть визначати порядок функціонування системи управлінського контролю.

#### МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є визначення ступеня взаємозв'язку облікової системи та внутрішнього контролю з управлінським контролем при формуванні стандартів, розробка базових принципів управлінського контролю в розрізі режимів управління.

#### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У межах підприємства, стандарти управлінського контролю і власне система управління намагаються вирішувати одні і ті ж завдання, шляхом використання превентивних заходів, що дають змогу мінімізувати силу негативного

**Таблиця 1. Відмінності принципів внутрішнього та управлінського контролю**

Принципи внутрішнього контролю	Принципи управлінського контролю
Основоположні принципи включають у себе: вказівки щодо організації та функціонування системи внутрішнього контролю, рекомендації з оцінки господарської діяльності, окреслюють принципи проведення внутрішнього аудиту та ін.	Основоположні принципи зосереджуються переважно на потребах системи управління і є дієвим її доповненням, проте вони не є обов'язковими у використанні
Принципи стандартів внутрішнього контролю розробляються відповідно до елементів системи внутрішнього контролю	Принципи формуються на основі режимів контролю управління. Це дозволяє не тільки акцентувати увагу на особливостях управління, але й уникати дублювання стандартів систем контролю. Режими управління при цьому відображають механізми, умови і методи роботи системи управлінського контролю. Класифікація режимів ґрунтується на двох складових: управлінському контролю зовнішнього середовища та його особливостей в розрізі операцій господарської діяльності

впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, поліпшують механізм управління бізнесом та забезпечують реалізацію стратегії суб'єкта господарювання таким чином, щоб його цілі було досягнуто. Розробка стандартів управлінського контролю в підприємстві має відбуватися в межах чинного нормативно-правового поля, враховувати прийнятну суб'єктом господарювання корпоративну культуру та бути імплементованими керівництвом. Необхідним є врахування специфіки діяльності підприємства та особливостей розвитку національної економіки. Недивлячись на те, що правовою основою стандартів управлінського контролю є чинне законодавство України, підприємство повинне бути відповідальним за правомірність здійснення своєї господарської діяльності, джерел одержання прибутків та збереження власності.

Оскільки в межах суб'єкта господарювання спостерігається тісний взаємозв'язок управлінського та внутрішнього контролю, а також облікової системи, то при розробці стандартів управлінського контролю потрібно враховувати загальноприйняті положення стандартів бухгалтерського обліку та розроблені в підприємстві стандарти внутрішнього контролю. Слід зауважити, що окремі складові стандартів управлінського та внутрішнього контролю будуть дещо ідентичними, проте вони не є повністю тотожними. Вони будуть доповнювати один одного і узгоджуватися між собою, а в частині класифікації та змісту основоположних принципів будуть відрізнятися (табл. 1).

Відповідно до теорії еволюції системи управління, режими контролю можуть бути класифіковані на чотири види: систему регулювання, систему бюджетування, систему стимулювання та оцінку системи управління. Цілі, пе-

реваги та недоліки, а також методологічний інструментарій цих чотирьох видів режимів контролю можуть співпадати, а також мати свої специфічні особливості. При цьому суб'єкт господарювання має право вибрати саме той режим контролю, що найбільш повно враховує особливості середовища, в якому функціонує підприємство та систему його управління, є підґрунтям формування основоположних принципів контролю і для інших режимів.

Режими системи управлінського контролю є незалежними і рівнозначними. Незалежність в

даному випадку означає, що кожен режим може працювати автономно. За потреби підприємство може використовувати два або більше режимів управлінського контролю одночасно відповідно до правил, процедур, цілей та бізнес-інтересів власників. При цьому контрольне середовище ділиться на зовнішнє та внутрішнє, виступає одним з основних елементів системи управлінського контролю. Враховуючи це система стандартів має формувати одночасно сукупність базових стандартів управлінського контролю та стандартів, які будуть розкривати принципи їх застосування у відповідності до видів режимів системи управління.

У базових стандартах має бути сформована концептуальна основа управлінського контролю та визначені складові його керівних принципів, а саме це: загальні положення, елементи управління, процедури управлінського контролю, режими контролю, моніторинг, оцінка тощо. В загальних положеннях мають бути визначені теоретичні засади формування системи управлінського контролю: цілі, принципи, структура та вимоги до неї, а також практичні аспекти її функціонування. Під практичними аспектами при цьому слід розуміти: порядок формування контрольного середовища, утримання системи управлінського контролю, встановлення контрольних змінних, розробка стандартів управління, інформаційних звітів, щодо виконання та оцінки об'єкту контролю, порядок корегування відхилень, оцінки продуктивності, розробка механізмів стимулювання, комунікації та моніторингу. Питання формування та функціонування контрольного середовища є пріоритетним порівняно з іншими аспектами. Порядок функціонування визначається

Таблиця 2. Базові принципи управлінського контролю в розрізі видів режимів

№	Вид режимів	Зміст	Принципи
1	Система регулювання	Завданням системи регулювання є створення обмежень у діяльності менеджерів та співробітників всіх рівнів за допомогою системи правил, керівних принципів та інших норм, зорієнтованих на досягнення цілей підприємства, а також надання впевненості в тому, що управлінська діяльність не суперечить реалізації його стратегічних цілей. Функцією системи регулювання при цьому є надання чіткої відповіді на питання як управлінцям, так і співробітникам: що входить до кола їх обов'язків, що варто робити, а що ні, шляхом забезпечення дотримання відповідних норм і правил.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- встановлення загальних положень;</li> <li>- визначення прикладних діапазонів системи регулювання;</li> <li>- визначення цілей та принципів, категорій та змісту системи регулювання, в т.ч., правил стратегічного контролю;</li> <li>- визначення завдань контролю, процедур і методів системи регулювання;</li> <li>- окреслення меж середовища та умов системи регулювання</li> </ul>
2	Система бюджетування	Відноситься до процесу регулювання цілей підприємства та визначення економічної поведінки суб'єкта господарювання через форму бюджетного плану, коригування та зміни поведінки, управління цільовими відхиленнями, за для забезпечення досягнення поточних цілей, стратегії функціонування суб'єкта господарювання, обраної політики та прийнятої системи планування на всіх рівнях. Функція системи контролю бюджету полягає в тому, щоб керівництво і співробітники розуміли свої кінцеві цілі і були обізнані із силою впливу їх поведінки на порядок досягнення цілей в часі; знали, що вчасно виявлені та виправлені відхилення сприяють досягненню бажаних результатів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення загальних положень та прикладних діапазонів системи бюджетів;</li> <li>- встановлення цілей та принципів бюджетування;</li> <li>- розробка категорій та змісту системи бюджетів;</li> <li>- організація діяльності та визначення кола обов'язків суб'єктів бюджетування;</li> <li>- виокремлення процедур і методів бюджетного контролю</li> </ul>
3	Система стимулювання	Більшою мірою стосується функціональних повноважень апарату управління. Для цього контролюється і в подальшому координується поведінка менеджерів у відповідності до цілей підприємства (власників) шляхом використання механізму мотивації їх діяльності. Крім того, системи регулювання, контролю бюджетів, оцінки та стимулювання спрямовуються на мотивування діяльності менеджерів по створенню доданої вартості підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення загальних положень, цілей та принципів системи стимулювання;</li> <li>- розробка категорій та змісту складових морального та матеріального стимулювання;</li> <li>- окреслення середовища та умов системи стимулювання</li> </ul>
4	Оцінювання системи управління	Відноситься до регулювання діяльності керівників і співробітників підприємства через певну систему оцінки. Контроль оцінки окреслює цілі управління, а не безпосередньо процеси управління. Функцією системи контролю оцінки є забезпечення виникнення такої ситуації, при якій керівники всіх рівнів розуміють цілі своєї діяльності і цілі своїх колег чи підлеглих. При цьому діяльність їх має бути мотивована, що сприяє досягненню поставлених цілей	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розробка загальних положень оцінки системи управління;</li> <li>- визначення прикладних діапазонів системи оцінки, її цілей та принципів, процедур та методів управління оцінкою;</li> <li>- окреслення середовища та умов системи оцінки</li> </ul>

суб'єктами контролю, із врахуванням особливостей об'єктів і механізмів контролю. Базові стандарти також мають регулювати п'ять основних процедур управлінського контролю таких, як: декомпозицію стратегічних цілей, розробку стандартів, формування форм звітів управлінського контролю, визначення порядку оцінки операційних показників. Також у базовому стандарті необхідно передбачити питання регулювання функціонування системи управління, бюджетної системи, порядку оцінки, моніторингу та стимулювання (табл. 2).

Підприємство повинно розробляти і запроваджувати систему управлінського контролю у відповідності до розроблених стандартів. Ключовим моментом при цьому є вибір режиму управлінського контролю.

Досягнення цілей підприємства залежить від реалізації його стратегії. Перешкоджання цьому, головним чином, обумовлюється операційним ризиком, який визначається середовищем функціонування підприємства. Таким чином, ефективність управлінського контролю

залежить від того, чи вибере підприємство відповідний режим управлінського контролю, із врахуванням дії факторів внутрішнього і зовнішнього середовища. Насправді, вибір режимів контролю не означає, що вибирають тільки один з чотирьох режимів. Навіть у межах одного підприємства, може бути вибрано кілька різних режимів управлінського контролю. Як правило, тільки тоді, коли контроль системи регулювання та контроль системи бюджету поліпшуються і ефективно функціонують, підприємство може впроваджувати контроль систем оцінки та стимулювання.

Зовнішнє середовище є об'єктивним і екзогенним фактором для підприємства, яке включає в себе соціальне, політичне, технологічне, конкурентне та бізнес середовища. При цьому кожна складова може містити декілька субсередовищ. Зокрема соціальне і політичне середовище включає в себе моральні, культурні, релігійні, екологічні та інші чинники. За умови їх належного стану, підприємство може більше уваги приділяти питанням оцінки та стимулювання, а це в свою чергу сприятиме зменшенню





Рис. 1. Принципи оцінювання системи управлінського контролю

суми трансакційних витрат. Тим не менш, враховуючи реалії сьогодення, суб'єкти господарювання повинні докладати чимало зусиль для побудови ефективної системи управлінського контролю.

Внутрішнє середовище є суб'єктивним і ендогенним відносно підприємства. Воно включає в себе прийнятну стратегію розвитку, організаційну структуру підприємства, виділені центри відповідальності, корпоративну культуру, трудові ресурси тощо. З одного боку, підприємство повинно зрозуміти і прийняти своє нинішнє внутрішнє середовище, з іншого боку рада директорів та топ-менеджмент повинні також активно змінювати прийнятні умови за для реалізації функцій управлінського контролю. При цьому слід наголосити, що вітчизняні підприємства повинні бути обережні у виборі режимів управлінського контролю. Як тільки перевага надається якомусь одному з режимів при ігноруванні інших, це призводить до дисбалансу системи в цілому та виникненню негативних наслідків для суб'єкта господарювання. Іншими словами підприємство повинно повною мірою враховувати дію факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовищ за для вибору оптимального режиму управлінського контролю.

Оцінювання ефективності функціонування системи управлінського контролю в цілому, а не лише окремих процедур контролю має велике значення для системи управління. Слід зазначити, що розуміння конотації, принципів, змісту та процедур оцінювання управлінського контролю є запорукою ефективності господарської діяльності підприємства. Оцінювання системи управлінського контролю в підприємстві відноситься до процесу, що має виконуватися вищим керівництвом підприємства або

його спеціалізованим структурним підрозділом з метою комплексної оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання та прийняття управлінських рішень за результатами такої оцінки. Кінцевим результатом буде підвищення ефективності системи управлінського контролю, шляхом застосування регулятивних дій та відображення їх виконання у відповідних звітах з оцінювання, а також виявлення і запобігання пов'язаних з цим ризиків.

При цьому підприємство має застосовувати наступні принципи оцінювання управлінського контролю (рис. 1).

За для ефективного проектування, впровадження та експлуатації системи управлінського контролю в підприємстві необхідно розробити:

- політику та процедури оцінки управлінського контролю;
- встановити принципи оцінки статей, зміст та періодичність складання звітності;
- визначити обов'язки і повноваження працівників структурних підрозділів, центрів відповідальності;
- затвердити систему процедур оцінки управлінського контролю відповідно до встановлених методів, принципів і вимог.

У ході оцінювання системи контролю мають формуватися робочі документи, які мають детально відображати зміст цих процесів, у тому числі виокремлених компонентів, основних ризиків, вжитих заходів, доказів та результатів перевірки. Робочі документи мають містити достатні докази та бути зручними у використанні і редагуванні. Так, процедура оцінювання системи управлінського контролю може включати в себе такі етапи: розробка плану роботи, створення групи з оцінювання, визначення недоліків контролю та підготовка звіту.

Підприємство може призначити спеціальний структурний підрозділ або сторонню спеціалізовану організацію відповідальним за організацію та проведення оцінювання управлінського контролю.

### ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Керівництво підприємства несе відповідальність за ефективність функціонування системи управлінського контролю. Його стандарти мають співвідноситись із системою управлі-

Таблиця 3. Етапи оцінювання ефективності функціонування системи управлінського контролю

№	Етап	Зміст
1	Розробка плану роботи	керівництво підприємства розробляє план роботи за для визначення масштабу оцінювання, визначає перелік процедур, склад виконавців, графік їх роботи та бюджет витрат
2	Створення групи для оцінювання	відповідно до затвердженого плану роботи створюється група експертів для проведення оцінки ефективності функціонування системи управлінського контролю. Ця група має отримати адекватні і достовірні дані про організаційну структуру підприємства та операційну ефективність шляхом індивідуальних опитувань, анкетування, обговорення, випробування, тестування тощо. Результатом роботи групи має бути встановлення реального стану системи управлінського контролю
3	Визначення недоліків системи управлінського контролю та їх класифікація	після всебічного аналізу група експертів представляє результати своєї роботи, які розглядаються спеціальними органами до остаточного затвердження. Виявлені недоліки можна розглядати з позиції власне проєктних та операційних недоліків
4	Підготовка звітів	запропоновані процедури по усуненню виявлених недоліків та поліпшенню функціонування системи управлінського контролю оформляються у вигляді звітів

ння суб'єкта господарювання. Саме підприємство має визначати детальний зміст оцінки управлінського контролю, комплексно оцінювати структуру та особливості функціонування системи на основі режимів контролю. Ключ ефективної імплементації управлінського контролю полягає в правильному застосуванні його стандартів на основі обраних режимів контролю. Таким чином, підприємство повинно оцінювати реалізацію запровадження системи управлінського контролю, насамперед, з погляду режимів контролю.

Література:

1. Anthony R. N. Management planning and control systems: A framework for research. — Boston, MA: Harvard Graduate of Business. 1965.
2. Anthony R. N., & Govindarajan, V. Management control systems (9th ed.). Burr Ridge, Ill.: Irwin McGraw-Hill. 1998.
3. Maciariello J.A., Kirby C.J. Management control systems, 2nd edn. Prentice Hall, Englewood Cliffs. 1994.
4. Newman W.H. Constructive control; design and use of control systems. — Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1975. — 174.
5. Сухарева Л.О. Контроль управлінських рішень: системний підхід: монографія / Л.О. Сухарева, В.М. Стефківський. — Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. — 236 с.
6. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль та його місце в системі управління підприємством / Т.А. Бутинець, Р.О. Савченко // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: монографія / Т.А. Бутинець, Р.О. Савченко. — Київ, 2013. — С. 347—375.
7. Гудзинський О.Д. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект): монографія /

О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова, В.К. Савчук. — К.: ІПК ДЗСУ, 2009. — 226 с.  
 8. Дайле А. Практика контролінга / А. Дайле / Под ред. М.А. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001.

References:

1. Anthony, R. N. (1965), Management planning and control systems: A framework for research, Harvard Graduate of Business, Boston, USA.
2. Anthony, R. N. and Govindarajan, V. (1998), Management control systems, 9-th ed., Irwin McGraw-Hill, Burr Ridge, USA.
3. Maciariello, JA and Kirby, CJ (1994), Management control systems, 2-nd ed., Englewood Cliffs, Prentice Hall, USA.
4. Newman, W. H. (1975), Constructive control; design and use of control systems, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, USA.
5. Suhareva, L.O. and Stefcivskyy, V.M. (2009), Control upravlinskukh richen: sistemnyy pidhid [Control of management decisions: systematic approach], DonNUET, Donetsk, Ukraine.
6. Butunets, T.A. and Savchenko, R.O. (2013), "Internal control and its place in the enterprise management system", Buhgalterskiy oblik, control i analiz: problem teohriy ta metodologiyu, pp. 347—375
7. Hudzyn's'kyj, O. D. Kirejtsev, H.H. Pakhomova, T.M. and Savchuk, V.K. (2009), Oblikovo-analitychnyj mekhanizm menezhmentu pidpriemstv (teoretyko-metodolohichnyj aspekt) [Accounting and analytical management mechanism of enterprises (theoretical and methodological aspect)], IPK DZSU, Kyiv, Ukraine.
8. Dajle, A. (2001), Praktyka kontrolynha [Practice of controlling], Fynansy y statystyka, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 16.07.2016 р.