

*Р. О. Савченко,*

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

## ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

*R. Savchenko,*

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

### ELEMENTS OF MANAGEMENT CONTROL

---

*У статті доведено існування різних типів системи управлінського контролю, охарактеризовано їх спільні риси та виокремлені суттєві відмінності. Визначено основні елементи системи управлінського контролю, в частині трактування їх економічної суті, демаркації меж повноважень та сфери застосування кожного елементу.*

*The paper proved the existence of different types of management control, described their similarities and isolate significant differences. singled out key elements of management control in the determination of economic nature, the demarcation of the boundaries of authority and scope of each element.*

---

*Ключові слова: система, елемент, тип, управлінський контроль, стандарт, оцінка, інформація, внутрішнє середовище, зовнішнє середовище.*

*Key words: system, item, type, management control, standard, evaluation, information, internal environment, external environment.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективність функціонування будь-якого суб'єкта господарювання в сучасних умовах економічної та політичної кризи може підтримуватись на бажаному рівні і підвищуватись завдяки запровадженню дієвої системи управлінського контролю. При її формуванні доцільним є вивчення та врахування існуючої парадигми відносно концептуальних основ контролю. Адже це дасть змогу обрати найбільш прийнятний тип системи управлінського контролю та виокремити його основні елементи.

#### АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням формування концептуальних основ управлінського контролю приділяли увагу ряд зарубіжних та вітчизняних вчених, а саме: Р. Адамс, В. Андреєва, А. Аренс, І. Белобжецький, О. Бородкін, Н. Брохун, В. Бурцев, Ф. Бутинць, Б. Валуєв, А. Герасимович, О. Деменіна, Є. Калюга, А. Кармінський, Г. Кірейцев, М. Корінько, 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 основні складові концепції управлінського контролю в частині визначення його економічного змісту, предмету, виокремлення об'єктів та суб'єктів контролю, методологічного інструментарію та ін.

Проте найбільша розбіжність думок вчених спостерігається при виокремленні елементів системи управлінського контролю, що вимагає проведення подальших наукових досліджень та обґрунтувань.

#### МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є характеристика різних типів системи управлінського контролю, виділення її основних елементів та формування автором власних думок та висновків.

#### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Управлінський контроль являє собою систему, призначення якої сприяти досягненню стратегічних та опе-



Рис. 1. Складові трьохелементного типу управлінського контролю при розгляді контролю з позиції функції управління

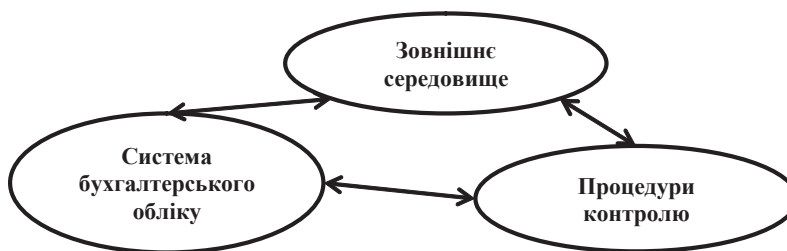


Рис. 2. Складові трьохелементного типу управлінського контролю при розгляді контролю з точки зору його структури

ративних цілей суб'єкта господарювання в умовах невизначеності та перманентних ризиків. Відомо, що системою (від дав.-гр. σύνθεσις — "сполучення", "ціле", "з'єднання") є сукупність взаємопов'язаних елементів, які взаємодіють із середовищем. Оцінюючи теоретичні розробки та практичний досвід вітчизняних і зарубіжних підприємств можна стверджувати, що на цей час існують різні типи систем управлінського контролю, а саме: трьохелементні, чотирьохелементні та п'ятиелементні. При цьому конотація конкретних елементів різних типів систем управлінського контролю дещо різняться.

Трьохелементний тип системи управлінського контролю розглядається в основному з двох позицій:

1. Визначення контролю з позиції функції управління. В цьому випадку контроль можна звести відповідно до таких процедур (рис. 1).

Проведений огляд наукових досліджень показав, що більшість науковців підтримують саме цю точку зору, незважаючи на деякі відмінності в трактуванні елементів контролю цього типу. Зокрема Дж. Робінсон виділяв три елементи: прогнозування результатів, фіксація результату, виявлення відхилень [5]. В. Ньюман наголошував на трьох ключових елементах процесу: встановлення стандартів контролю у відповідності до стратегії, оцінка та звітність за результатами роботи, проведення коригуючих заходів [6].

2. Визначення контролю з точки зору його структури. В такому випадку відповідно до інституціональної структури виділяють такі елементи, як: зовнішнє середовище, система бухгалтерського обліку та процедури контролю.

Головне значення чотирьохелементного типу управлінського контролю за Лоранжем і Мортонем [13] є допомога

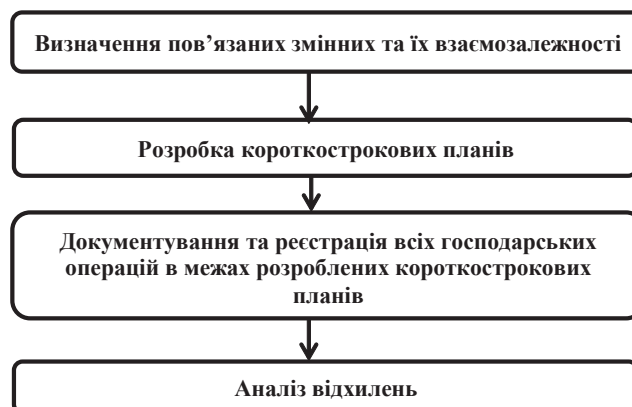


Рис. 3. Складові чотирьохелементного типу управлінського контролю за Лоранжем і Мортонем

Джерело: [13].



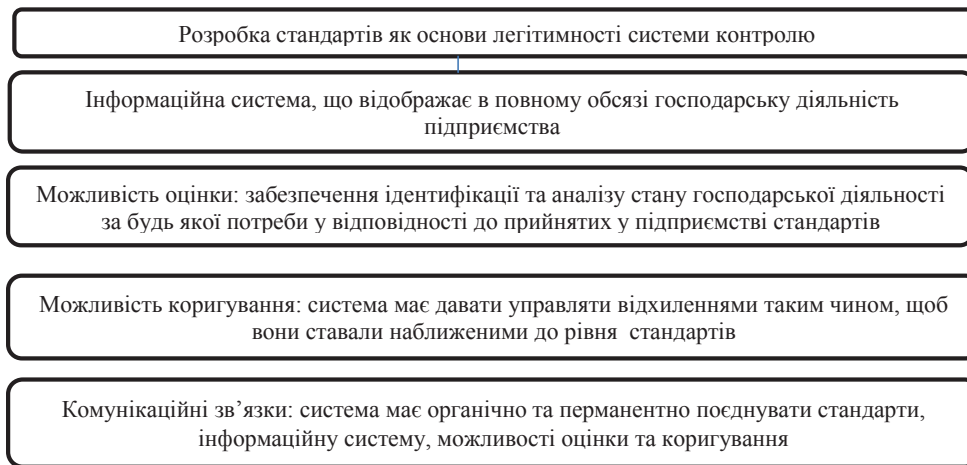
Рис. 4. Складові чотирьохелементного типу управлінського контролю за Р. Ентоні

Джерело: [1; 2].



Рис. 5. Складові п'ятиелементного типу управлінського контролю за Е. Гутенбергом

Джерело: [3].



**Рис. 6. Процедури п'ятиелементного типу управлінського контролю**

структурним підрозділам в досягненні цілей підприємства при виділенні та врахуванні таких ключових елементів та їх меж, які максимально сприятимуть досягненню задекларованих цілей (рис. 3).

Р. Ентоні [1; 2] має іншу точку зору щодо виділення складових системи управлінського контролю чотириелементного типу (рис. 4).

Найбільш складним є п'ятиелементний тип управлінського контролю за Гутенбергом [3], що містить такі складові, як: стандарти, інформаційне забезпечення, оцінка відхилень, коригування відхилень, комунікаційні зв'язки.

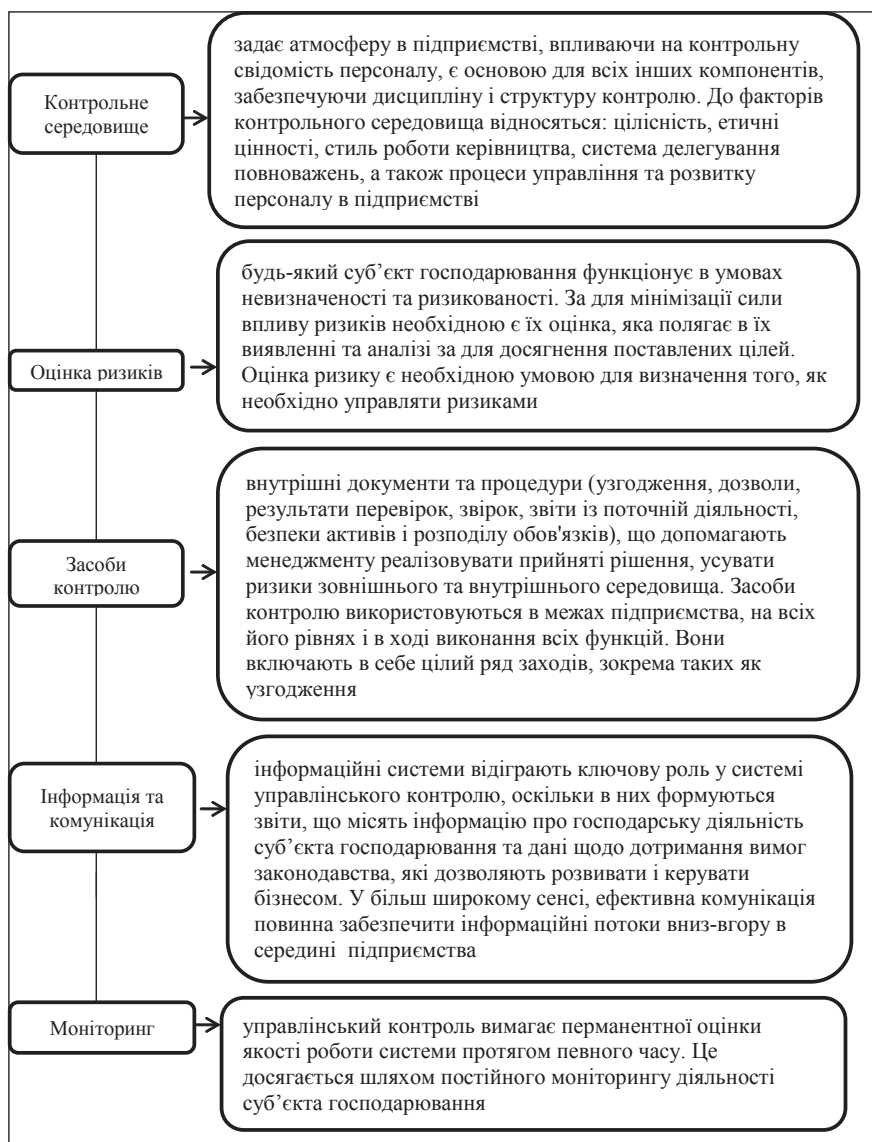
При цьому необхідним є використання таких обов'язкових процедур (рис. 6).

Слід зазначити що і в загальноїдомій моделі COSO [4; 8; 11; 14; 15] також виділяється п'ять елементів, що забезпечує ефективну основу для опису та аналізу системи внутрішнього контролю відповідно до вимог фінансового регламенту [13; 14; 15]. Ці п'ять компонентів включають в себе (рис. 7).

При цьому слід зазначити, що наведені складові в тій чи іншій мірі притаманні будь-якому типу системи управлінського контролю. Насамперед це стосується виділення таких основних елементів системи контролю, як вимірювання, оцінка відхилень та їх коригування.

У той же час, різні типи систем управлінського контролю мають відмінності одна від одної. Так, в окремих типах систем (рис. 1 та 3) не беруться до уваги зв'язки між вимірюванням, оцінкою та корегуванням в ході використання процедур контролю, в той час як типи управлінського контролю представлені на рисунках 4 та 7 підкреслюють важливу роль комунікаційних зв'язків. Системи (рис. 2 та 4) підкреслюють важливість виокремлення елементу контрольного середовища, в той час як в системах (рис. 1, 2 та рис. 3) відбувається його ігнорування. В системах, представлених на рис. 3 та 7 виділяють контрольні змінні та елементи ризику, в той час як в інших системах це ігнорується. Слід зазначити, що тільки в системі представлений на рисунку 7 виділяється в окрему складову елемент моніторингу.

Подібність точок зору впливає із ідентичності визначення сутності контролю та виокремлення процедур контролю, зокрема в частині питань вимірювання, оцінки та корегування. Відмінності або подібність різних типів управлінського контролю виникають в результаті:



**Рис. 7. Елементи контролю в п'ятиелементній системі COSO**

Джерело: [14; 15].

Таблиця 1. Елементи управлінського контролю

№	Назва елементу	Суть елементу
1	Контроль зовнішнього середовища	Контрольне середовище визначає умови функціонування системи управлінського контролю в підприємстві, що включає зовнішню і внутрішню складову. Зовнішнє середовище формується із національної політики, економіки, стану соціального розвитку, регіонального середовища та ін., а внутрішнє середовище охоплює етичні цінності підприємства, організаційну структуру, поділ функцій і повноважень, виділення центрів відповідальності тощо. З погляду контролю, охорона та контроль зовнішнього середовища має великий вплив на методи і засоби управління в різних підприємствах, управлінський контроль буде неефективним без урахування умов зовнішнього середовища
2	Контрольні зміни	Є ключовими елементами системи управлінського контролю і управління ризиками, що впливають на досягнення стратегічних цілей підприємства. Досягнення або недосягнення будь-яких цілей підприємства безпосередньо залежить від управління елементами ризику та факторами вартості, які найбільш впливають на досягнення організаційних цілей. Для забезпечення прийнятної рівня ефективності системи управлінського контролю в підприємстві є доцільним з'ясування критичного розміру показника, особливо контрольної змінної, межі досягнення якої можуть мати негативні наслідки для подальшого функціонування та розвитку підприємства. Наприклад, це співвідношення власної та залученої складової в пасивах, показник рівня рентабельності, показник рентабельності активів ROA тощо
3	Стандарти контролю	Є основою управління та критерієм оцінки його ефективності, що відображає кількісні контрольні зміни показники. Використання стандартів контролю передбачає визначення ступеня досягнення задекларованих цілей підприємства. Стандарти дають змогу деталізувати стратегічну ціль суб'єкта господарювання за окремими взаємопов'язаними елементами, з метою контролю за їх виконанням. За об'єктами управління стандарти контролю можуть бути розділені на стандарти контролю на вході, стандарти контролю процесу та стандарти контролю результату. Отже, дійсність та дієвість стандартів безпосередньо впливає на ефективність управлінського контролю
4	Інформаційні звіти	Є процесом вимірювання, реєстрації та підготовки інформації про діяльність підприємства з метою відображення господарських операцій. Одним з найголовніших вимог, що ставляться до якості інформаційних повідомлень управлінського контролю є їх актуальність та надійність. Актуальність звітів відображається у контрольних змінах, у той час як надійність відображає реальність фактів господарського життя підприємства. Інформаційні звіти в основному складаються з бухгалтерських та статистичних звітів та бізнес-звітів
5	Контроль оцінки	Це процес перевірки відображення господарської діяльності підприємства, порівняння даних інформаційних звітів управлінського контролю зі стандартами контролю та проведення необхідних аналітичних розрахунків. Результат оцінки залежить безпосередньо від якості стандартів, інформаційних повідомлень системи контролю та ефективності необхідних коригуючих дій. Для забезпечення належного рівня контролю оцінки необхідним є точне і своєчасне виявлення причин, що призводять до розбіжностей між фактичними даними та прийнятими стандартами, які можуть бути критичними. При цьому причини можуть бути як суб'єктивні, так і об'єктивні, а також контрольовані і неконтрольовані
6	Контроль корегування	Процес регулювання або корекції несприятливої дисперсії між фактичними даними і стандартами контролю після оцінки. Суть контролю корегування - забезпечення реалізації норм і цілей контролю. Корегування може бути розділене на «вільний контроль» і «жорсткий контроль» відповідно до вимог ступеня управління. «Вільний контроль» - вид контролю, який дозволяє відносно великі відхилення, наприклад 5%, між фактичними даними та стандартами контролю. «Жорсткий контроль» - вид контролю, який дозволяє менші відхилення, наприклад 2%, між фактичними даними та стандартами контролю
7	Оцінка ефективності	Процес оцінки результатів управлінського контролю. Операційна оцінка ефективності управлінського контролю надає великого значення діяльності посадових осіб підприємства та персоналу, якому делеговано функції контролерів. Основними принципами оцінки ефективності є: об'єднання показників операційних результатів, поєднання критеріїв внутрішньої та зовнішньої оцінки, поєднання показників фінансових та нефінансових оцінок
8	Механізм стимулювання	Процес встановлення винагороди або покарання для працівників відповідно до результату їх роботи. Для забезпечення дієвого управлінського контролю в довгостроковій перспективі, його результати повинні бути пов'язані з механізмом стимулювання та передбачати виплату певних компенсацій. Так, в основу формування мотиваційних виплат можуть бути покладені суми додаткової заробітної плати, допомог і різних пільг. Розміри стимулюючих виплат мають бути встановлені на основі фактичних даних управлінського контролю. При цьому слід відмітити, що стимулювання за контроль і стимулювання за управління мають бути об'єднані
9	Комунікаційні зв'язки	Процес своєчасного представлення релевантної інформації суб'єктам контролю в межах їх функціональних повноважень. Система не зможе повноцінно функціонувати, якщо не буде зв'язку між стандартами контролю та інформаційними повідомленнями, а отже, оцінка та корегування будуть реалізовані неефективно. Без своєчасного і точного інформаційного взаємозв'язку між кожним елементом система управлінського контролю втратить свою ефективність
10	Моніторинг	Відображення якості реалізації прийнятих рішень на основі інформації акумульованої системою управлінського контролю. Посадові особи підприємства або персонал, на якого покладено функції контролю самі повинні бути під контролем, що є елементом досконалої системи управління. Якщо немає контролю або оцінки, продуктивність та ефективність буде знижуватися

1. Пізнання сутності елементу не завжди є однотипним, що в свою чергу вимагає відповіді на питання: що таке елемент, якій він може бути, який зміст цього елементу?

2. Трактуювання меж елементу може відрізнитися, про свідчать праці вчених. Так, розробка стандартів, звітність та оцінка розглядається одними авторами як складові елементи оцінки, в той час як інші вчені наголошують, що це три незалежні елементи. Це ж стосується і питань стандартів контролю та контрольних змінних у стандартах: одні автори розглядають їх як один елемент, інші виділяють два незалежних елементи.

У той же час, не має одностайності і у визначенні меж системи контролю. Зокрема дискусійними є питання стосовно відкритості системи контролю. Тому для побудови ефективною системою управлінського кон-

тролю важливим є розробка його концептуальних основ. Передумовою визначення сфери повноважень системи управлінського контролю є осмислення в першу чергу його елементів та вирішення питань щодо їх трактування. Ключовим моментом при цьому є визначення їх сутності, економічної природи та сфери використання.

Для вивчення демаркації меж та масштабів кожного елементу, доцільним є визначення принаймні двох їх основних характеристик:

по-перше, це незамінність: якщо один елемент в системі не враховано, сутність об'єкта буде змінено, (іншими словами, якщо в підприємстві стандарти контролю не є елементами системи управлінського контролю, то і відповідно не буде ставитися питання відповідності діяльності підприємства встановленим стандартам);

по-друге, це неупередженість: елемент має відображати найбільш фундаментальний елемент об'єкта з незалежним і явним діапазоном; (іншими словами, якщо в підприємстві в стандартах контролю є можливим виділення змінної та постійної складової, доречним є виділення двох елементів).

Обсяг елементів системи управлінського контролю тісно пов'язаний із його загальною конотацією. Якщо систему управлінського контролю розглядати як відкрити, то, як приклад, можна виділити елемент моніторингу зовнішнього середовища. В той же час, якщо систему розглядати як закрити такого елементу не буде.

Відповідно до теоретичних основ та значення системи управлінського контролю в підприємстві, вважаємо за доцільне виділення таких елементів управлінського контролю: контроль зовнішнього середовища, контрольні змінні, стандарти контролю, інформаційні звіти, контроль оцінки, контроль корегування, оцінка ефективності, механізм стимулювання, комунікаційні зв'язки, моніторинг.

Наведені елементи системи управлінського контролю будуть сприяти формуванню досконалої системи управлінського контролю суб'єктів господарювання. Кожен елемент має свою особливу та важливу функцію в процесі управлінського контролю і є запорукою якості цієї системи. Не належне врахування наведених елементів буде призводити до зниження якості функціонування підприємства.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

При виборі елементів системи управлінського контролю необхідним є врахування: особливостей господарської діяльності суб'єкта господарювання, типу управління, організаційної структури, наявного людського капіталу, інформаційних запитів адміністративного персоналу та ін., бо їх набір прямо впливає на ефективність системи управлінського контролю. Це дасть змогу структурувати взаємозв'язок між управлінням, власне управлінським контролем та бажаними результатами ефективності діяльності.

### 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. Gutenberg E. Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Vol. 1: Die Produktion, 24th edn. — Berlin and Heidelberg: Springer, [1951] 1983.
4. Maciariello J.A., Kirby C.J. Management control systems, 2nd edn. — Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1994.
5. Dauten P.M. Jr., Gammill H.L. and Robinson S.C. Our concepts of controlling need re-thinking // The Journal of the Academy of Management 1(3). — 1958. — P. 41—55.
6. Newman W.H. Constructive control; design and use of control systems. — Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1975. — 174.
7. Ridley A. Internal auditing — prospects for the 21st century // Auditing research. — no. 1, 1997.
8. Сухарева Л.О. Контроль управлінських рішень: системний підхід: монографія / Л.О. Сухарева, В.М. Стефківський. — Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. — 236 с.
9. Костирко Р.О. Системно-цільовий підхід до організації внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень / Р.О. Костирко // Актуальні проблеми економіки. — 2009. — № 3 (93). — С. 197—206.
10. 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.

11. Савченко Р.О. Організація системи внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу / Р.О. Савченко. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. — 2013. — С. 296—302.

12. Савченко Р.О. Облік і контроль як складові управління / Р.О. Савченко, Н.М. Савченко // Вісник ЖДТУ. — 2010. — № 3. — С. 324—326.

13. Lorange P., Scott Morton M.S. A framework for management control systems. Sloan Manage Rev 16(1), 1974. — P. 41—56.

14. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) // Internal control-integrated framework, America. — September. — 1992.

15. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) // Enterprise risk management-integrated framework, America. — September. — 2004.

### 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, 9th ed., Irwin McGraw-Hill, Burr Ridge, USA.
3. Gutenberg, E. (1983), Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Vol. 1, 24th edn, Springer, Berlin and Heidelberg, FRG.
4. Maciariello, JA and Kirby, CJ (1994), Management control systems, 2nd edn, Prentice Hall, Englewood Cliffs, USA.
5. Dauten, P.M.Jr. Gammill, H.L. and Robinson, S.C. (1958), "Our concepts of controlling need re-thinking", The Journal of the Academy of Management, vol. 1(3), pp. 41—55.
6. Newman, W.H. (1975), Constructive control; design and use of control systems, Prentice Hall, Englewood Cliffs, USA.
7. Ridley, A (1997), "Internal auditing — prospects for the 21st century", Auditing research, vol. 1.
8. Suhareva, L.O. and Stefcivsky, V.M. (2009), Control upravlinskikh richen: sistemnyy pidhid [Control of management decisions: systematic approach], DonNUET, Donetsk, Ukraine.
9. Kosturko, R.O. (2009), "System-target approach to the organization of internal control for management decisions", Actualni problemu ekonomiku, vol. 3 (93), pp. 197—206.
10. Butunets, T.A. and Savchenko, R.O. (2013), "Internal control and its place in business management", Buhgalterskiy oblik, control i analiz: problemy teohriy ta metodologiyu, pp. 347—375.
11. Savchenko, R.O. (2013), "Organization of the internal control system based on risk-based approach", Problemy tepriy ta metodologiyi buhgalterskogo obliku, controlyu ta analyzy, pp. 296—302.
12. Savchenko, R.O. and Savchenko N.M. (2010), "Accounting and control as components of management", Visnuk GDTU, vol. 3, pp. 324—326.
13. Lorange, P. Scott Morton, MS (1974), "A framework for management control systems", Sloan Manage Rev, vol. 16 (1), pp. 41—56.
14. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), "Internal control-integrated framework", America, September.
15. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004), "Enterprise risk management-integrated framework", America, September.

Стаття надійшла до редакції 28.05.2016 р.