

ВПЛИВ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА НА СИСТЕМУ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Р. О. Савченко

*к.е.н., доцент, докторант кафедри
бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту*

Постановка проблеми. Елементи внутрішньої системи управління обумовлюють межі управлінського контролю, що вказує на відкритість цієї системи. Істотний вплив на управлінський контроль будь-якого суб'єкта господарювання має зовнішнє середовище, ступінь впливу якого в певній мірі обумовлює організаційну структуру контрольного середовища, використовуваний методологічний інструментарій, виокремлення об'єктів та суб'єктів контролю, визначення їх повноважень та ін. Тому питання конотації управлінського контролю та вплив на його функціонування зовнішнього середовища є надзвичайно важливим.

Аналіз останніх досліджень. Проблема 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. 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. Вони розглядали теоретичні аспекти управлінського контролю та можливості його запровадження в практичній діяльності суб'єктів господарювання. Проте, поза увагою залишилися дослідження щодо наслідків впливу факторів зовнішнього середовища на функціонування системи управлінського контролю.

Викладення основного матеріалу. Слід зазначити, що за останні десятиліття економічна система нашої держави зазнала значного перетворення, що в свою чергу викликало трансформаційні процеси господарської діяльності підприємств. Господарська діяльність та зміна операційних важелів в свою чергу також призвела до трансформації системи управлінського контролю.

До 1991 року усі рішення пов'язані з виробництвом, розподілом та навіть споживанням приймалися вищими органами державного планування. При цьому планувалось майже все: що і скільки виробляти, де придбати сировину та матеріали, де реалізувати тощо. Таким чином підприємство виконувало роль виробничої одиниці, а контроль при цьому мав забезпечувати тільки виконання завдань виробництва. Його функції при цьому в основному зводились до контролю виробництва, використання матеріальних цінностей, потужності та

ефективності технологій, а не контролю управління вартістю. Основним завданням контролю було регулювання, що означало: підприємства можуть працювати тільки шляхом дотримання певних правил чи нормативів, а отже спостерігалось послаблення влади керівництва та співробітників.

Із здобуттям Україною незалежності, основним завданням реформи стало зменшення впливу централізованої системи планової економіки та розширення приватної власності. При цьому підприємства почали робити акцент на управлінні своїм бізнесом відповідно до економічних законів, особливо закону вартості. Суб'єкти господарювання почали орієнтуватись на управління виробництвом, а не тільки власне на чисте виробництво. Відповідно увага керівництва зміщується з позицій власне виробленої кількості продукції та зосереджується на питаннях розміру собівартості виробництва, процесах постачання та збуту, спрямовується на вивченні механізмів одержання доходів і формуванні прибутку. При цьому відбувається трансформація системи контролю з контролю виробництва до контролю процесів закупівель та реалізації. Система контролю в підприємстві не спрощується, а навпаки адміністрація та працівники набувають нових повноважень в сфері контролю, що притаманні були тільки державним органам. Також набуває поширення ідея поділу влади між державними органами та підприємствами, що в свою чергу змінює межі відповідальності вищого керівництва підприємства, запроваджується введення контрактної та орендної систем, акціонування тощо.

Все це призводить до збільшення відповідальності управлінського персоналу за розміщення активів, їх використання та розпорядження. Метою контролю стає не тільки гарантування одержання доходів та відповідно і прибутку, а і розміру прибутку. Таким чином, управлінський персонал підприємства несе додаткову відповідальність за прибутковість активів, а управлінський контроль диверсифікується.

Подальшим напрямом реформування стала трансформація організаційної структури підприємства з окресленням прав і обов'язків власників, поділом влади між державними органами та підприємством. Звісно і мета управлінського контролю почала змінюватися в сторону гарантування максимізації прибутку за наявного розміру активів. При цьому межі управлінського контролю розширено до контролю структури капіталу, розподілу прибутку та капіталу тощо. Система контролю із закритої трансформується у відкриту.

Якщо в загальному давати характеристику факторів, що впливають на діяльність підприємства і на порядок функціонування системи управлінського контролю зокрема, то їх можна поділити на дві групи: зовнішні та внутрішні. Фактори внутрішнього середовища виникають в середині підприємства і менеджери можуть впливати на них через прийняття відповідних управлінських рішень. Що стосується факторів зовнішнього середовища, то суб'єкт господарювання не в змозі керувати їх дією, лише пристосовуватись до їх впливу шляхом контролю за діяльністю підприємства.

Слід зазначити, що середовище системи контролю підприємства безпосередньо пов'язане з усіма елементами управління в підприємстві та є сукупністю зазначених елементів. В такому випадку, саму систему управлінського контролю слід розглядати як закрити, а зовнішнє середовище і буде сукупністю впливу чинників за межами цієї закритої системи. Фактично закрити система перетворюється на відкриту за умови, врахування зміни зовнішніх факторів або принаймні прийняття їх до уваги. Тому, система управлінського контролю по суті є відкритою.

Як відомо, частково середовище контролю притаманне іншим методам управління. В той же час, серед науковців не має одностайності стосовно класифікаційних ознак

середовища контролю в підприємстві. Так, у відповідності до моделі COSO, контрольне середовище задає атмосферу в підприємстві, впливаючи на контрольну свідомість свого персоналу. Воно є основою для всіх інших компонентів контролю, що забезпечує дисципліну і структуру контрольної діяльності. До факторів контрольного середовища ставляться вимоги цілісності, дотримання етичних цінностей, обраного стилю керівництва, системи делегування повноважень, управління розвитком персоналу в підприємстві [2]. Р. Ентоні в свою чергу до складових контрольного середовища відносить організаційну стратегію, центри відповідальності, корпоративну культуру, людські ресурси та розуміння стратегії [1]. Слід зазначити, що вітчизняні науковці теж в основному, надають перевагу ідеям моделі COSO.

Таким чином, вищевказані види класифікації контрольного середовища дають можливість виокремити ключові фактори контролю. Проте, більш доцільним, є визначення факторів впливу внутрішнього та зовнішнього середовища.

Так, зовнішнє середовище є важливим чинником, який впливає на реалізацію стратегії підприємства. При цьому, контроль має бути безпосередньо пов'язаний із розумінням зовнішнього середовища та бути гарантом досягнення стратегічної мети підприємства. По відношенню до суб'єкта господарювання зовнішнє середовище може включати наступні складові: соціальне середовище, політичне середовище, технічне середовище, бізнес-середовище, конкурентне середовище тощо (рис.1). При цьому слід зазначити, що керівництво підприємства може мати опосередкований вплив на формування зовнішнього середовища.

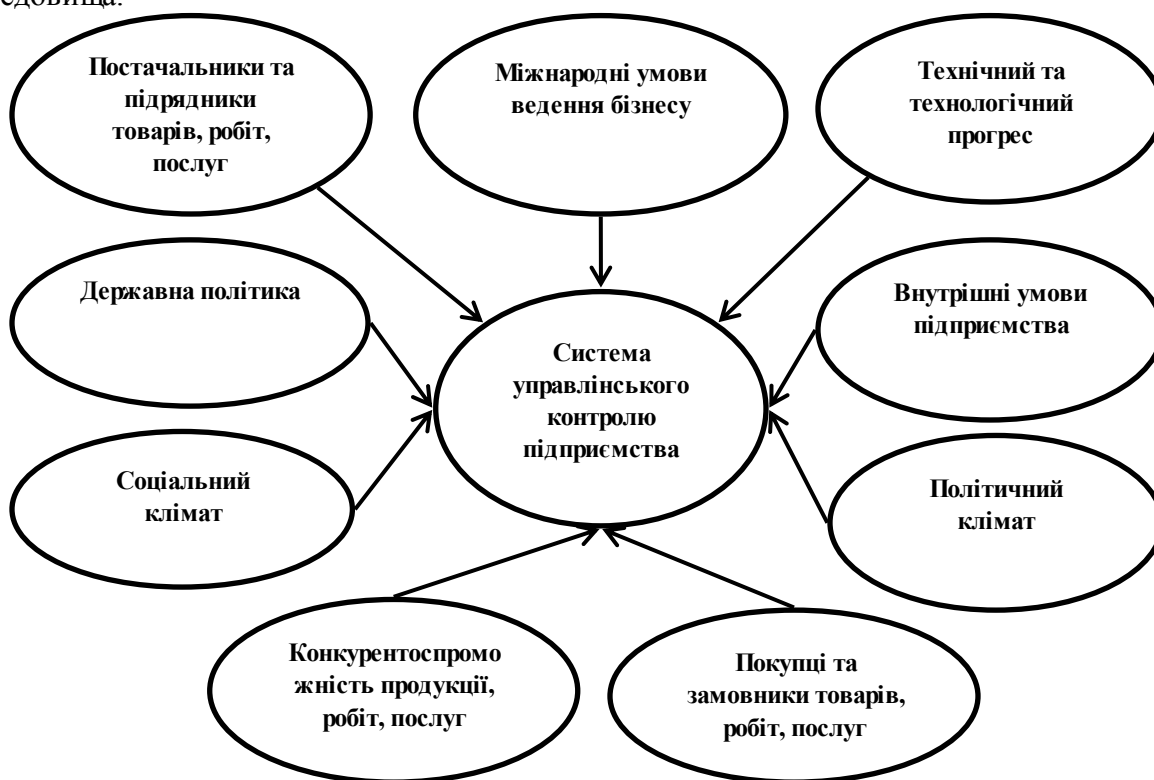


Рис 1. Фактори впливу зовнішнього середовища на систему управлінського контролю суб'єкта господарювання

Кожна із наведених складових в свою чергу може включати багато факторів, зокрема: етичні, релігійні, культурні, екологічні фактори, обмінний курс, рівень інфляції, система оподаткування, законодавство, правила та норми тощо. В зв'язку з цим, доцільним є

визначення впливу на систему управлінського контролю окремих складових зовнішнього середовища.

Так, протягом досить тривалого часу суб'єктами контролю більше уваги приділялось саме впливу прямих факторів, що впливають на досягнення цілей підприємства таких як податкова політика, цінова політика, відсоткові ставки тощо, в той час як морально-етична складова, як правило, залишалась поза увагою. Функціонування підприємства в умовах жорсткого ринкового зовнішнього середовища змушує брати до уваги не тільки вплив прямих факторів на систему контролю, а й інших чинників, зокрема морального клімату, моральної свідомості, корпоративної культури та поведінки. Адже відсутність у працівників підприємства соціальної довіри призводить до необґрунтованого збільшення контрольних процедур.

Морально-етична складова має різний вплив на систему управлінського контролю. При цьому слід наголосити, що найвідповідальніший та домінуючий вплив при забезпеченні виконання функцій цією складовою має безпосередньо керівництво підприємства. Так, оперативні завдання підприємства, як правило, узгоджуються з метою. В той же час, метою діяльності підприємства з позиції власника, як правило, є максимізація прибутків, збільшення обсягів реалізації тощо. Зміни морально-етичної складової в підприємстві можуть як сприяти досягненню задекларованих цілей, так і навпаки заважати цьому. При цьому важливим є розуміння взаємозалежності підприємства і суспільства. Успішні підприємства це запорука успішного суспільства і навпаки.

Можна виділити такі основні дотичні у взаємозв'язку між прибутком підприємства, морально-етичною складовою та системою управлінського контролю.

По-перше, однією із об'єднуючих дотичних є те, що підприємство не може брати на себе моральну відповідальність, так як це може змушувати його відмовлятися від багатьох можливостей для отримання прибутку. В той же час система управлінського контролю може мати додатковий інструментарій для визначення моральної складової цих можливостей. Як показують дослідження, в короткостроковій перспективі дійсно можливим є коливання рівня прибутку підприємства, проте в довгостроковій перспективі цілі підприємства органічно поєднують як моральну складову, так і бажаний рівень прибутку.

По-друге, реалії сьогодення змушують підприємства враховувати і додаткові витрати пов'язані з використанням природних ресурсів, як то вода, повітря, утилізація відходів та ін. Перманентно питома вага і вартість цих витрат зростає. При цьому актуалізуються питання механізму контролю за цими витратами та відповідно і за діяльністю підприємства в цій частині певним моральним принципам. В той же час значної уваги потребують питання контролю баз розподілу цих витрат в господарській діяльності підприємства.

По-третє, в правовому суспільстві підприємство має одержувати прибуток в межах соціальних законів та етичного кодексу, що передбачає відповідно і додержання підприємством задекларованих норм та законів. А це в свою чергу вимагає посилення контролю як з боку суспільства, так власне і з боку підприємства. В той же час додержання вимог зовнішнього контролю є лише способом уникнення підприємством штрафних санкцій, в той час як використання методологічного інструментарію управлінського контролю є запорукою уникнення ганебної поведінки та посилення морально-етичних норм в середині підприємства.

Таким чином, основною метою діяльності підприємства з одного боку є максимізація прибутку, а з іншого – дотримання законодавчих та морально-етичних норм. Успіх діяльності підприємства залежить від того, наскільки вдало це є можливим органічно

поєднати. В іншому випадку будуть постійно виникати протиріччя між власниками, акціонерами та суспільством. На нашу думку, саме система управлінського контролю може забезпечувати органічне поєднання цілей власників, керівництва та суспільства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином підприємства при формуванні організаційної структури управлінського контролю та вибору його методології менеджери мають враховувати дію факторів зовнішнього середовища. При цьому потрібно пам'ятати, що ці фактори впливають на системи поточного контролювання опосередковано, через фактори внутрішнього середовища. Фактори зовнішнього середовища створюють умови для ефективнішого управління факторами внутрішнього середовища.

Список використаних джерел

1. Anthony R. Management Control Systems / R. Anthony, V. Govindarajan. – Chicago: Mc-Graw- Hill IRWIN, 2007. – 768 p.
2. Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.wikipedia.org/wiki/>
3. Сухарева Л. О. Контроль управлінських рішень: системний підхід : монографія / Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 236 с.
4. 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.