

*Р. О. Савченко,*

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

*Н. М. Савченко,*

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

## ВИДИ ТА СТАДІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

*R. Savchenko,*

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

*N. Savchenko,*

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

### TYPES AND STAGE MANAGEMENT CONTROL

*У статті визначено роль управлінського контролю в розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання. Доведено доцільність виділення різновидів контролю залежно від рівнів прийняття управлінських рішень. Виокремлено стадії реалізації механізму управлінського контролю.*

*In the article the role of management control in the context of the activities of the entity. The expediency of allocation of control varieties depending on the levels of decision-making. Thesis there is determined under implementation mechanism of management control.*

*Ключові слова: управління, види контролю, управлінський контроль, вид діяльності, система.*  
*Key words: management, types control, management control, activity, system.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Інноваційні моделі розвитку ринкової економіки передбачають використання різноманітних механізмів і форм впливу на процеси досягнення підприємством своїх цілей. Одним із дієвих засобів забезпечення виконання стратегії розвитку підприємства є використання системи управлінського контролю. Він є важливим інструментом менеджменту, який не тільки забезпечує ефективність розвитку підприємства, достовірність і зрозумілість показників фінансових звітів, але і є гарантом досягнення цілей підприємства. Проте керівники та власники більшості вітчизняних підприємств не в повній мірі обізнані із концептуальними засадами формування управлінського контролю в суб'єктах господарювання та не розуміють важливості використання його механізмів в умовах євроінтеграції.

### АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемним питанням організації управлінського контролю у вітчизняних підприємствах присвячено праці В. Андрєєва, О. Бородкіна, В. Бурцева, Ф. Бутинця, А. Кармінський, Б. Валуєва, А. Герасимовича, О. Деменіної, Є. Калюги, Г. Кірейцева, М. Корінька, М. Кужельного, А. Кузьмінського, А. Нападівської, І. Пилипенка, Н. Брехун, 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 залишається нерозкритими. Для впровадження управлінського контролю у практику вітчизняних підприємств та його роз-

витку доцільним є використання зарубіжного досвіду, його адаптація до функціонування українських суб'єктів господарювання в умовах ринку, обґрунтування шляхів подальшого розвитку цієї системи в нашій державі.

### МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є визначення взаємозв'язку систем управління і управлінського контролю, виокремлення основних видів управлінського контролю із окресленням їх особливостей, а також побудова ієрархії стадій його проведення.

### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Будь-який суб'єкт господарювання функціонує в умовах невизначеності і головним завданням менеджерів та власників підприємства є оцінка рівня невизначеності та прийняття відповідних управлінських рішень за для досягнення стратегічної мети. Досягненню як стратегічних, так і оперативних цілей суб'єкта господарювання в умовах невизначеності та перманентних ризиків сприяє система управлінського контролю.

Зміст управлінського контролю безпосередньо пов'язаний з діяльністю підприємства. А. Файоль [8] поділяє діяльність підприємства на шість категорій:

- технічну — виробництво, виготовлення та переробка,
- комерційну: купівля, продаж та обмін;
- фінансову: пошук капіталу і його використання;
- охоронну — спосіб безпеки захисту активів;
- облікову: інвентаризація, спостереження, фінансова звітність;

Таблиця 1. Роль управлінського контролю в розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання

Вид діяльності		Роль управлінського контролю
Операційна діяльність	Процес виробництва	Процес виробництва забезпечує створення додаткової вартості. Різноманітність продукції, її собівартість, якісні характеристики, технологія виробництва тощо – все це має бути в центрі уваги системи управлінського контролю незалежно від його виду. У сучасному ринковому середовищі роль управлінського контролю посилюється і тільки тоді коли підприємство зможе створити належну систему контролю, зрозуміти основні свої технологічні можливості та переваги воно зможе бути конкурентоздатним і ефективно розвиватися на перспективу
	Процес постачання і реалізації	Процеси постачання та реалізації в основному залежать від ринку та орієнтовані на його потреби. В умовах ринкової економіки, процеси постачання та реалізації відіграють важливу роль у процесі досягнення цілей підприємства, а контроль стає більш складним. Так, в центрі уваги контролю має бути якість сировини, договірна політика, час поставок, час оплати, формування ціни продажу тощо
Фінансова та інвестиційна діяльність		Фінансова та інвестиційна діяльність тісно пов'язана зі створенням вартості підприємства, а тому питання контролю цієї діяльності в підприємствах актуалізуються. Так, в центрі уваги системи контролю має бути обсяги фінансування, структура капіталу, структура власності, вартість капіталу, структура інвестицій, дивідендна політика, методи стимулювання тощо

— адміністративну: планування, організація та управління кадрами.

Таким чином, з точки зору економічного змісту менеджменту, управлінський контроль може бути класифіковано як контроль: господарських процесів, фінансів, активів, управління людськими ресурсами та бухгалтерського обліку, що лежить в основі всіх видів управлінського контролю.

Враховуючи те, що активи підприємства та робоча сила є головними ресурсами підприємства, питання контролю набувають нового значення. Поєднання активів і робочої сили сприяє створенню доданої вартості. Саме система управлінського контролю має забезпечити ефективне використання активів та робочої сили та гарантувати певний рівень безпеки для людини.

Одним з основних завдань управлінського контролю є забезпечення виконання конкретних завдань із заданим рівнем ефективності та результативності. При цьому потрібно пам'ятати, що управлінський контроль повинен бути взаємопов'язаний з системою управління підприємства.

Проте слід наголосити на деяких відмінностях при узгодженні системи управлінського контролю з системою управління:

По-перше, навіть найкраще сплановане завдання в системі управління залежить безпосередньо від виконавців, роботу яких не можна описати ніяким рівнянням. А тому система управлінського контролю має враховувати цей факт.

По-друге, при побудові системи управлінського контролю треба враховувати те, що під час господарської діяльності керівники взаємодіють як з підлеглими, так і між собою. При цьому не тільки керівники контролюють виконавців, а і керівники — інших керівників.

По-третє, як правило, в управлінні ставиться завдання, а управлінський контроль має забезпечити поетапне виконання цього завдання, яке як правило складається з чималої кількості інших підзавдань.

По-четверте, процес управління пов'язаний з широким колом певних видів діяльності і завдання системи управління вирішити, яких заходів потрібно вжити за для досягнення цієї мети. А система управлінського контролю повинна гарантувати, що бажаного результату буде досягнуто в межах чинної нормативно-правової бази. Отже, система управління тісно пов'язана з системою управлінського контролю і вони взаємно доповнюють одна одну.

Виходячи з цілей управлінського контролю, його можна досліджувати з позицій: управління досягнення корпоративних стратегічних цілей, контролю достовірності фінансової звітності, контролю доцільності та ефективності операцій, контролю дотримання чинних законів і правил. Так, контроль достовірності фінансової звітності відноситься до сфери бухгалтерського обліку в частині реалізації ним контрольної функції. Контроль доцільності та ефективності операцій є частиною економіки. Контроль дотримання чинного законодавства та нормативних актів належить до права. Контроль реалізації стратегічних цілей належить до менеджменту. І в той же час всі ці напрями доповнюють один одного і створюють систему єдиного управлінського контролю.

У залежності від рівня прийняття управлінських рішень доречно виділити наступні види управлінського контролю (рис. 2).

Такий класифікаційний поділ управлінського контролю, в залежності від рівнів управління підприємством, дає можливість сконцентрувати суб'єктам свою увагу на



Рис. 1. Управлінський контроль у підприємстві



**Рис. 2. Види управлінського контролю в залежності від рівня управління**

окремих аспектах ризиків, що виникають в ході функціонування господарюючих одиниць. Це різні види управлінського контролю, але вони взаємодоповнюють один одного та дають змогу досягати бажаних результатів діяльності. При цьому слід акцентувати увагу на тому, що реалізація функцій управлінського контролю, не дивлячись на його вид, залежить перш за все від людського фактору, а не від організаційної структури, форми ведення господарської діяльності, політики, що втілюють власники та менеджери підприємства.

Розглянемо більш детально кожен із видів управлінського контролю.

Основна мета управлінського корпоративного контролю — досягнення підприємством корпоративних

цілей, корпоративної стратегії та тактики, відповідальності за управління шляхом реалізації механізму контролю. По суті, мова йде про створення спеціального органу з власників (акціонерів), який має забезпечувати процес прийняття рішень, що стосуються глобальних питань функціонування та розвитку підприємства. Стратегія вимагає розробки основного плану дій, в якому необхідно зазначити, як підприємство повинно використовувати свої ресурси для досягнення зазначених цілей, які можуть включати як фінансові, так і не фінансові цілі. При цьому слід зауважити, що є багато способів для досягнення цілей підприємства. Різні підприємства будуть вибирати різні підходи під формування стратегії.

Оперативний управлінський контроль є процесом, що проводиться безпосередньо в підприємстві управлінським персоналом, який повинен контролювати інших співробітників для реалізації стратегії організації. Оперативний управлінський контроль включає в себе цілий ряд заходів, зокрема, планування, координацію, налагодження комунікаційних взаємозв'язків між працівниками підприємства та структурними одиницями, аналіз інформаційних блоків та прийняття операційних рішень.

Для більш глибокого розуміння різниці між предметом контролю власників і менеджерів підприємства доцільним є розгляд їх суттєвих відмінностей (рис. 3).

Третій різновид контролю — локальний управлінський контроль. Його доцільно проводити в місцях виникнення господарських операцій. Суб'єктами здійснення контрольних процедур будуть виступати працівники підприємства в межах своїх функціональних повноважень та керівники середньої ланки. Останні при цьому будуть перевіряти діяльність своїх підлеглих та результати їх роботи з метою виявлення проблемних місць та виключення виникнення відхилень від намічених планів та інструкцій. Головною метою управлінського локального контролю є підтвердження достовірності статей та показників звітних форм.

Велика увага локального управлінського контролю пов'язана із фінансовою звітністю. При цьому слід враховувати, що складання фінансової звітності регламентовано і контроль скоріше буде підкреслювати її надійність, а ніж актуальність. З іншого боку, управлінський локальний контроль повинен забезпечити якість бухгалтерської інформації, тобто її достовірність та впевненість у правильності облікових даних. Отже, система бухгалтерського обліку створює інформаційний масив для прийняття рішень, а система управлінського локального контролю має підкреслювати надійність цієї інформації.

Іншою метою управлінського локального контролю є підтвердження контрольними процедурами доцільності та ефективності господарських операцій. Ефективність є ядром управління, а також основною метою здійснення господарської діяльності, а система управлінського локального контролю має сприяти підвищенню ефективності та вчасному виявленню "вузьких місць". В той же час контроль фінансової звітності і контроль доцільності та ефективності операцій, може реалізовуватись лише за умови дотримання чинного нормативно-правового забезпечення господарської діяльності підприємства. Норми закону мають фундаментальне значення для системи обліку і управлінського контролю в підприємстві.



**Рис. 3. Відмінності між управлінським корпоративним контролем і управлінським оперативним контролем**



Наведені три види управлінського контролю, взаємозалежні один від одного відповідно до господарського циклу, і власне становлять цілісну систему управлінського контролю. Це означає, контроль ресурсів та операційної діяльності буде певною мірою гарантом досягнення бажаних результатів на виході.

Як відомо, діяльність підприємства пов'язана з залученням певних видів ресурсів, здійсненням операційної діяльності, одержанням результатів та розподілом прибутків, а отже в системі управлінського контролю можна виділити чотири стадії його проведення. Ієрархію цих стадій управлінського контролю наведено на рисунку 4.

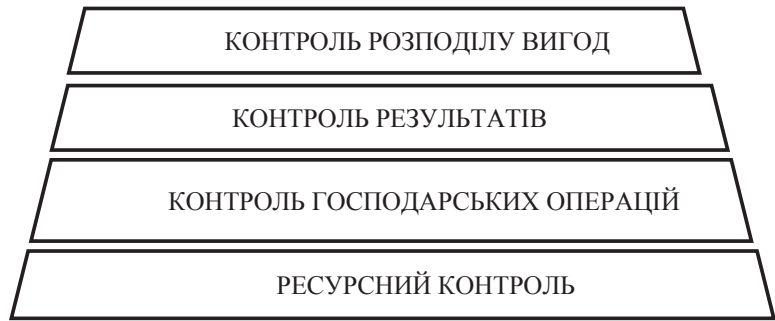


Рис. 4. Ієрархія стадій управлінського контролю

Підприємство для здійснення господарської діяльності та ефективного розвитку потребує матеріальних, фінансових, інвестиційних та трудових ресурсів. Система управлінського контролю повинна бути зосереджена не тільки на використанні матеріальних і трудових ресурсів, що є характерним для вітчизняних підприємств, а й на перевірці споживання фінансових та інвестиційних ресурсів. Зокрема це контроль залученого капіталу; контроль капітальних інвестицій; напрямки, кількість, якість і структура інвестицій, що в свою чергу безпосередньо впливають на ефективність господарської діяльності.

Управлінський контроль господарських операцій — це перманентна перевірка процесів постачання, виробництва і реалізації. Для того, щоб отримати щось на виході, підприємство зобов'язане управляти роботою після інвестування ресурсів та відповідно контролювати їх використання. Це говорить про те, що мають контролюватися і ціни продажу, і виручка від реалізації, і надходження грошових коштів, і витрати на закупівлі, і витрати виробництва, і адміністративні витрати тощо. Система управлінського контролю має забезпечувати досягнення мети підприємства і впливати на ефективність та результативність виробництва.

Підприємства, як правило, здійснюють господарську діяльність для одержання прибутку. Звісно результати діяльності прямо залежать від потужності підприємства та ефективності діяльності. В той же час слід наголосити, що і власники і працівники мають бути зацікавлені в покращенні результатів своєї роботи. Система управлінського контролю при цьому має сприяти оптимальному рівню використання виробничих потужностей суб'єкта господарювання та контролю показників ефективності його діяльності в залежності від стратегії підприємства, а також гарантувати розподіл вигод між працівниками, залежно від продуктивності їх праці.

Заключним етапом є розподіл прибутку або інших вигод. Управлінський контроль має гарантувати такий розподіл між заінтересованими сторонами, які включають в себе власників (інвесторів), менеджерів, співробітників і державу. В підприємстві повинен бути розроблений механізм розподілу прибутку, як правило, на основі внесків у загальний обсяг виробництва заінтересованими сторонами. Іншими словами повинен одержати більше той, хто більше працював, а система контролю повинна узгоджувати та гарантувати це. Звісно, що контроль розподілу є актуальним за умови, якщо є що ділити. Таким чином, забезпечення належного контролю на всіх наведених етапах буде запорукою успішного функціонування підприємства.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, існує певний взаємозв'язок між різними видами контролю, які поєднуються і становлять систему управлінського контролю підприємства. Наведений класифікаційний поділ управлінського контролю в залежності від рівнів управління в підприємстві дасть можливість сконцентрувати керівництву свою увагу на ок-

ремим аспектах ризиків, що виникають в ході господарської діяльності. Запропонована ієрархія стадій управлінського контролю сприяє його адаптації до умов функціонування вітчизняних підприємств. В той же час, увага суб'єктів управлінського контролю має бути безпосередньо пов'язана з домінуючими факторами в досягненні стратегії підприємства та повинна бути ядром подальших наукових досліджень.

### Література:

1. Брохун Н.С. Генезис концепції контролінгу та необхідність його впровадження у вітчизняну практику / Н.С. Брохун // Економіка: проблеми теорії та практики. — 2010. — Вип. 260. — Т II. — С. 300—306.
2. Демєніна О.М. Ретроспективний та перспективний аспект концепцій контролінгу / О.М. Демєніна // Маркетинг в Україні. — 2002. — № 4 (14). — С. 55—58.
3. Контролінг в бізнесі. Методологіческие и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. — М., 2003. — 256 с.
4. Anthony R.N. Management control system, 9th edn. McGraw-Hill, Burr Ridge, 1998.
5. Maciariello J.A., Kirby C.J. Management control systems, 2nd edn. Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1994.
6. Wang Guangyuan. Manage auditing theory. Renmin University of China Press, Beijing, 1996.
7. Ridley A. Internal auditing — prospects for the 21st century, Auditing research no. 1. 1997.
8. Fayol H. General and industrial administration. International Management Institute, Geneva, 1930.
9. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю.П. Яковлев. — К., 2006. — 318 с.

### References:

1. Brohun, N.S. (2010), "The genesis of the concept of controlling and necessity of its introduction for domestic practice", *Ekonomika: problemu teorii ta praktiki*, vol. 260, pp. 300—306.
2. Demenina, O.M. (2002), "The retrospective and perspective aspect of concepts of controlling", *Marketing v Ukraini*, vol. 4 (14), pp. 55—58.
3. Karminsky, A.M. Olenov, N.I. Primak, A.G. and Falko, S.G. (2013), "Controlling in business. Methodological and practical bases of construction of controlling in the organizations", M., p. 256.
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*, 2nd edn. Prentice Hall, Englewood Cliffs
6. Wang Guangyuan (1996), *Manage auditing theory*. Renmin University of China Press, Beijing.
7. Ridley, A. (1997), *Internal auditing — prospects for the 21st century*, Auditing research no. 1.
8. Fayol, H. (1930), *General and industrial administration*. International Management Institute, Geneva.
9. Jakovlev, J.P. (2006), "Kontrolling on the basis of information technologies", K., p. 318.

Стаття надійшла до редакції 07.09.2015 р.