

**УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ**

*Розглядаються проблеми формування управлінського (внутрішнього) контролю, його сутність, природа, завдання*

**Постановка проблеми.** Термін “менеджмент” не є повною мірою синонімом терміну “управління”. Термін “управління” набагато ширше, оскільки застосовується до різних видів людської діяльності, до різних сфер дійсності (управління в неживій природі, в біологічних системах, управління державою), до органів управління. Термін “менеджмент” застосовується, як правило, до управління соціально-економічними процесами на рівні підприємства.

Засновником класичної адміністративної школи управління вважається французький гірничий інженер, багаторічний керівник гірничо-металургійної компанії “Камамболь” Анрі Файоль. Теоретичні основи управління викладені ним в книзі “Загальне і промислове управління” (1916 р.).

Головні ідеї класичного управління розроблені німецьким соціологом Максом Вебером, і викладені в його теорії “раціональної бюрократії”, стрижнем якої виступають безсторонність і знеособленість, раціональність, обмеженість відповідальності, суворе регламентованість дій при виконанні службових обов’язків управлінським персоналом, розподіл управлінської праці, введення норм і стандартів діяльності.

Засновником наукового менеджменту є інженер-механік Фредерік Тейлор. У 1903 р. вийшла його книга “Цеховий менеджмент”, в 1911 р. – “Принципи і методи наукового менеджменту”.

У підприємницькій діяльності контроль як аналітична функція управління сьогодні особливо актуальний і складний, оскільки в тяжких соціально-економічних умовах дуже складно забезпечити виконання запрограмованих показників через дії багатьох негативних чинників. До яких, зокрема, слід віднести недосконалість і непостійність законодавства, високий податковий тиск на підприємство, кризові явища в економіці взагалі, дорогі паливно-енергетичні ресурси і нестабільність цін на них та багато інших. Саме у процесі контролю здійснюється оцінка названих відхилень.

Зародження контролю пов’язане з появою писемності, виданням законів в державах стародавнього світу, що регулювали господарську діяльність людей, їх участь в економічному житті суспільства. Наукова база контролю є всією сукупністю знань про управління, облік і право.

Контроль – це економічний інструмент впливу на процес господарювання, виявлення небажаних відхилень в бізнесовій діяльності, збереженні майна власника, одержання максимально можливого прибутку та об’єктивного його розподілу.

Контроль – це конкретний вид діяльності, який здійснюється спеціальними прийомами і способами, це відповідна організація праці. Він є однією з функцій управління. У теорії контролю до теперішнього часу не вироблена єдина класифікація його функцій за чітко визначеними ознаками, поділ єдиного процесу контролю на відносно відособлені, але в той же час нерозривно зв’язані функції необхідні при описі системи контролю як інтегрованого процесу, направлено на досягнення чітко поставленої мети. Виділення кожної функції робиться в процесі дослідження і на практиці достатньо умовно, оскільки вони зазвичай частково збігаються і переплітаються. Таким чином, категорія функцій контролю є однією з фундаментальних в теорії контролю.

Організація контролю є однією з функцій управління, яка формує структуру підприємства і забезпечує її всім необхідним (персонал, засоби виробництва, грошові кошти, матеріали і т.д.), тобто на цьому етапі створюються умови для досягнення цілей фірми. Хороша організація роботи персоналу дозволяє добитися найбільш ефективних результатів.

Контроль необхідно розуміти як специфічну діяльність з виявлення відхилення діючих законів функціонування системи. Відхилення, викликане різними причинами, фіксується, оцінюється, служить інформацією для формування управлінських рішень стосовно переведення фактичного закону функціонування системи (з відхиленнями) до заданого. Інформацію, що отримують у процесі контролю, використовують як коригуючу.

По суті *управлінський контроль*, його ще називають адміністративним, полягає у перевірці того, чи все відбувається згідно із затвердженою програмою і виданими внутрішніми актами, виправленні і дослідженні певного стану або наміру та порівнянні його із передбачуваним результатом. До сфери управлінського контролю можуть також входити з’ясування причин розбіжностей між фактичним станом та станом, що вимагається, а також пропозиції, спрямовані на виправлення ситуації. Контроль не повинен і не може являти собою мету; він є лише засобом, який спрямований на досягнення мети. Досягнення відповідними суб’єктами мети інституційного контролю можливо шляхом вивчення законності, ретельності, цілеспрямованості та економічності.

На практичному і персональному рівні генеральний чи виконавчий директор фізично не здатні здійснювати контроль в тій мірі, якого від нього чекають, – тотальний контроль діяльності корпорації. Реалізація найбільш популярних ідей – скорочення рівнів менеджменту і накладних витрат, нагороджує його значним контрольованим простором (10 так званих підзвітних осіб) і позбавляє підтримки з боку персоналу. Навіть якщо він працюватиме по 18 годин на добу – сім днів на тиждень, йому все одно не вдасться бути присутнім на всіх нарадах, виконувати всі свої обов’язки, взаємодіяти з суспільством як головний представник компанії, здійснювати моніторинг фінансових ринків і постійно інформувати про те, що відбувається в управлінні фірми. Щоб керувати фірмою, плануючи подальші шляхи її розвитку, у нього просто не залишається часу. Він навіть за власний розпорядок дня не відповідає – його буквально несе хвилями подій від зобов’язання до зобов’язання і від кризи до кризи [1, с. 125].

Не можна чекати, що виконавчий директор ухвалить тільки правильні рішення – на противагу тому, яке буде запропоновано його підлеглими, на що у нього є і час, і енергія, а необхідні важелі контролю дозволять йому добитися швидкої реалізації будь-якого завдання. Він може і повинен відповідати за ефективність роботи корпорації при умові правильно створеної СВК.

Перш ніж йому вдасться внести свій доробок у розвиток компанії, він повинен створити умови для змін, сформувати власну команду. До того ж він зобов’язаний привести за собою нових менеджерів. Лише дуже небагато з щойно призначених генеральних директорів утримуються від реорганізації в тій або іншій її формі. І лише провівши її, вони відчувають себе здатними зробити перші кроки, нерідко анулюючи при цьому незначні, на їх погляд, рішення своїх попередників.

Після ухвалення конкретного рішення нерідко виявляється, що реалізувати його набагато важче, ніж представлялося, – доводиться долати опір і, що неминуче, коректувати плани. Звісно, що пройнуть роки,

<sup>1</sup> Кэлф, Доналд. Бизнес не по-американски. Новая европейская бизнес-модель / Доналд Кэлф; пер. с англ. С.Б. Ильина; под общ. ред. В.В. Балашова. – Москва: Вершина, 2007. – 288 с.

перш ніж владна рука генерального директора стане дійсна такого – якщо, звичайно, стане. Очевидно, що ніякою всемогутністю він не відрізняється, йому доводиться вічно боротися, спираючись на допомогу ззовні і співпраця з рештою представників корпорації.

Таким чином, твердження про всемогутність головного директора корпорації в частині контролю – серйозна помилка, яка в більшості випадків призводить до плачевних підсумків.

#### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Необхідність ефективного управління економікою України взагалі, та господарсько-фінансовою діяльністю підприємств, зокрема, потребує здійснення ефективного контролю, як важливої і автономної аналітичної функції управління.

У розробленні проблем загальної теорії контролю, зокрема управлінського контролю, вагомий внесок зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінко, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападівська, В.П. Пантелеев, В.С. Стельмах, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук, О.А. Шліг, М.Я. Штейнман та інші. Разом з тим, недостатньо розглядаються питання, пов'язані з реалізацією завдань управління через систему ВК.

#### **Викладення основного матеріалу дослідження.**

Обов'язки керівника фірми охоплюють не лише обмірковування і ухвалення правильних рішень і розпоряджень. Процес управління являє собою замкнутий цикл. Чим складніше є організація даної фірми, чим більше в ній спеціалізованих організаційних ланок, які покликані для виконання поставлених завдань, що входять до складу її діяльності, тим більше зростає значення контролю і нагляду. Тому процес контролю є інструментом, за допомогою якого керівник забезпечує себе необхідною інформацією про виконання завдань окремими організаційними ланками та перевіряє і координує їх діяльність. Без перевірки і регулювання ходу роботи не можна бути впевненим у тому, що вона допровадить нас до досягнення визначеної або запланованої мети.

Організаційна структура підприємства формує ієрархію її управління, від якої залежить розподіл прав та обов'язків між її елементами. Ієрархія відображає не лише адміністративний розподіл, а й визначає інформаційно-функціональні зв'язки між окремими ланками. Вона визначає сферу та рівень підпорядкованості. Від неї залежить компетентність кожного керівника або службовця приймати рішення та сфера їх реалізації. З цієї причини її правильна побудова та оптимізація призводить до підвищення ефективності всієї діяльності фірми.

Організаційна структура фірми визначає межі, в яких планується, функціонує, виконується та контролюється її діяльність для досягнення поставленої мети. З цієї причини побудова та удосконалення організаційної структури фірми, яка відповідала б її потребам, є обов'язком її керівництва. Вимога щодо створення відповідної організаційної структури зобов'язує керівництво розробити та затвердити основні права та обов'язки для працівників, що пов'язані з управлінням та одночасно зі здійсненням контролю; їх адекватність ієрархії фірми; рівні звітності та звітування. Відповідність зазначеним факторам гарантує реалізацію цілей фірми.

Організаційна структура фірми визначається характером її діяльності, яка повинна враховувати багатофункціональність та специфіку. Крім характеру, організаційна структура фірми залежить також від рівня фахівців. У зв'язку з цим вказані фактори створюють основні управлінські елементи, на базі яких функціонує фірма. Характер діяльності та кадрова підготовка визначають необхідність створення різних підрозділів та їх структури.

При побудові організаційної структури фірми її управління повинне створювати інформаційну систему. Без наявності достатньої та відповідної інформації неможливе нормальне управління, що вимагає встановити канали виходу управлінської та звітної інформації. Вони пов'язані з рухом

даних як по вертикалі, так і по горизонталі. При вертикальному русі необхідно звернути увагу не лише на потік згори донизу, але і зворотний – знизу доверху. Суттєве значення має рух інформації по горизонталі, який дозволяє краще контролювати весь персонал та визначати його причетність до участі в процесі управління та контролі ризиком.

Керівництво фірми пов'язує оптимізацію її організаційної структури з розподілом ризику, так як цим гарантується зменшення ймовірності допущення помилок або зловживань. Ризик обмежується розподілом завдань щодо його управління та контролем більшості структурних ланок та осіб. Таким чином, через комбінування функцій та передачу обов'язків на різних ієрархічних ланках, виникає можливість всьому персоналу усвідомити роботу в сфері ризику та приймати всі необхідні заходи щодо розкриття та виключення негативних факторів<sup>2</sup>.

Ліберальні і класичні економісти приписували капіталістові роль директора, або контролера, як капіталу, так і робочої сили, не особливо прагнучи з'ясувати, чи дійсно постачальник капіталу грає цю роль; класичні економісти припускали цю відмінність, не вважаючи його за важливий.

Але на певному рівні це не так. Завдання керівництва і здійснення контролю в компанії залишається актуальним незалежно від того, чи є менеджер власником фірми. Існує і безліч інших змінних – внутрішня організація, культура, вид продукції, розмір компанії і її місце в життєвому циклі, кваліфікація окремих менеджерів, які у великій мірі впливатимуть на управління фірмою [Геллер і Вілперт (Heller і Wilpert, 1979)]. Професійного менеджера запрошують на роботу з двох причин: або власник капіталу добровільно відмовляється від контролю, або фірма досягає такого розміру, що власник не здатний контролювати її без сторонньої допомоги (можлива і комбінація цих двох причин). У другому випадку виникає третя причина з якої фірма наймає професійного менеджера не з оточення власників або найближчих родичів:

– коли фірма проводить операції на значному віддаленні від штаб-квартири, що робить неможливим безпосередній щоденний контроль;

– коли фірмі потрібні додатковий технічний досвід і знання;

– коли фінансові справи фірми стають такими великими і складними, що потрібна спеціальна людина для управління ними.

Розробка завдань з прогнозування розвитку фірми, розробки стратегії та планів, створення СВК фірми належить її керівництву та її органам управління. Прогнозування розвитку фірми ґрунтується на передбаченні подій, які можливо можуть виникнути в майбутньому та можливі дії керівництва фірми. Розробка прогнозів заснована на суб'єктивній оцінці компетентного керівництва можливості того, що збудуться події, які вплинуть на діяльність фірми. З цієї причини прогнози знаходяться під сильним впливом ризику, а це означає необхідність посиленого контролю.

Розробка стратегії органами управління фірмою залежить від інформації, яку вони мають. Точність прогнозів, на якій ґрунтується стратегія, залежить від якості та оперативної наданої інформації. Зв'язок між ними є прямо пропорційним, що робить якість інформації основним фактором ризику. Це накладає на керівництво фірми обов'язок вживати необхідні дії, направлені на гарантування правильності та точності даних, на основі яких розроблятимуться стратегія та плани. Подібні дані можуть забезпечити результати діяльності СВК або оцінки та перевірки незалежних аудиторів.

Стратегія та плани повинні відповідати умовам функціонування фірми. В їх межах керівництво та органи управління визначають основні цілі. Вони подають загальні плани розвитку фірми, які підлягають затвердженню зборами акціонерів. Затвердження

<sup>2</sup> Кірова Н. Финансов менеджмент в търговското дружество / Н. Кірова. – Варна, 1992. – С. 52-57.

залежить від можливості їх реалізації. Постановка надмірно високих цілей вимагає витрачання значних фінансових ресурсів, що пов'язано ризиками і може призвести до послаблення діяльності фірми. З іншого боку, наслідки вибору низьких цілей є стриманням розвитку фірми.

Стратегія представляє розвиток загальних планів. Це є оперативні підходи, які керівництво має намір використовувати задля досягнення власних цілей. При розробці стратегії потрібно забезпечити єдність в реалізації цілей фірми. Стратегія повинна відповідати можливостям фірми для їх досягнення. Її виконання відображає реалізм в оцінках керівництва, яке відповідальне за реалізацію стратегії. Невиконання стратегії може призвести до серйозних втрат.

Здійснення діяльності фірми є динамічним процесом, оскільки існують зміни в навколишньому середовищі та зміни внутрішніх умов, що призводить до змін цілей та стратегії в часі, через що гарантується адаптивність фірми до умов, що змінюються. В такий спосіб забезпечується розвиток фірми. З іншої сторони, часті зміни цілей та стратегії є індикатором здійснення незабезпечених або прискорених рішень керівництва, наслідки від яких погіршують управління фірмою<sup>3</sup>.

Саме внутрішні та зовнішні зміни, які призводять до змін цілей та стратегії, можуть бути передумовою настання ризиків діяльності фірми. Зазначені ризики можуть бути різноманітними через різноманітність факторів, які їх передумовлюють. Для реалізації мети фірми менеджери повинні володіти інформацією як про внутрішній стан фірми, так і про навколишню сферу.

Визначення порядку делегування повноважень та відповідальності від відповідальності від вищих до нижчих ієрархічних рівнів створює умови, необхідні для оптимального управління фірмою. Делегування полягає в розподілі завдань між окремими ієрархічними ланками й між персоналом кожного окремого рівня. Воно пов'язано зі способом, за яким здійснюється оперативна діяльність фірми. Делегування має відношення до проблем звітності та повідомлення про результати роботи. Від способу, згідно з яким здійснюється делегування, залежить кількісне виконання службових обов'язків. Здійснена кожним працівником фірми робота є наслідком рівня, до якого відносяться делеговані йому керівництвом права та обов'язки.

При делегуванні повноважень та відповідальності керівництву необхідно звертати увагу на кваліфікацію кадрів, так як не можна очікувати якісного виконання завдань від особи, яка є недостатньо підготовленою до покладеної на неї роботи. Відповідно до цього делегування включає політику керівництва стосовно бізнес-практики, знань та досвіду персоналу та його місця в функціонуванні фірми. Мета полягає в досягненні рівноваги між можливостями кадрів та складністю завдань, які на них покладають до виконання<sup>4</sup>.

Через необхідність забезпечити внутрішні обов'язки кожної особи з реалізації загальних цілей управління, делегування тісно пов'язане зі створенням правильної організації фірми. В загальному між двома елементами контрольної сфери існують цілі перед апаратом управління фірмою. Потрібно прагнути досягти понесення мінімальних витрат, що можна добитись через забезпечення оптимального розподілу завдань між всіма структурними ланками фірми та рівномірного навантаження всього персоналу.

Делегування є виразом довіри до своїх підлеглих кожною особою, яка знаходиться на певному ієрархічному рівні. Створення подібної довіри значною мірою пристосовує службовців від нижчих сфер до участі у виконанні цілей фірми. Саме можливість всіх службовців

брати участь в реалізації завдань фірми робить делегування частиною управлінського контролю. Правильний підбір кадрів та точне визначення їх статусу розкриває стиль роботи менеджменту фірми<sup>5</sup>.

Коли приймаються рішення про делегування повноважень, компетентному керівництву необхідно правильно розподіляти повноваження між окремими ланками, так, щоб не поставити існування фірми в залежність від стану лише однієї з них. Подібне делегування розкриває високий рівень ризику, який визначається менеджментом фірми. Досягнення навіть однієї ризикової події, пов'язане з даною ланкою, може призвести до банкрутства фірми. Подібний спосіб делегування не лише сильно ризиковий, але й створює недозвіру, яка проявляється до інших підрозділів.

З іншої сторони, керівництву необхідно забезпечити розуміння та усвідомлення персоналом цілей управління і контролю. Вказана вимога змушує забезпечити зворотний зв'язок між службовцями та керівництвом. Її побудова виникає від потреб керівництва встановити, яким є рівень якості виконання поставлених завдань, та яким чином звітується кожен службовець, і хто, за що несе відповідальність.

Формування політики ризику, внутрішніх правил управління та контролю ризику є процесом, пов'язаним з ідентифікацією та розробкою заходів уникнення ризиків фірми. Ризик в діяльності фірми показує ймовірність виникнення внутрішніх та зовнішніх подій або процесів, які можуть відобразитися негативно на здатності фірми продовжувати своє нормальне функціонування. Відповідно, ризик пов'язується з діями або обставинами, які виникають сьогодні або можливо виникнуть скоро, але їх вплив проявиться в майбутньому. Крім того ризик залежить від майбутніх дій або подій, які повинні бути прогнозовані та оцінюються їх вплив.

Керівництво фірми повинно, враховувати максимально всі обставини, які вимагають розробляти політику ризику та правила управління і контролю ризику. Вони включають спосіб, за яким керівництво ідентифікує ризики, оцінює їх значення, оцінює ймовірність їх виникнення, приймає рішення щодо управління ними. Елементом цієї політики є й створення антиризикової програми. Вона може передбачити участь більш ширшого кола персоналу в розкритті та виключенні ризикових факторів. Залучення значної частини працівників до політики ризику є фактором, який обмежує можливості настання негативних подій.

Під ідентифікацією ризику розуміється розкриття його впливу на діяльність фірми. Способи цієї дії залежать від специфіки фірми та характеру її управління. При цьому слід мати на увазі, що чим швидше виявиться наявність даного ризику, тим швидше можна його мінімізувати або призупинити його вплив, в результаті чого зменшаться втрати. Вказана обставина змушує керівництво створити систему діагностики діяльності з метою розкриття та попередження виникнення факторів ризику<sup>6</sup>.

Оцінка ризиків здійснюється за двома критеріями – адекватність та параметричність. Оцінка адекватності показує можливість відповідного фактору ризику пов'язати з діяльністю фірми, тобто здійснити на нього негативний вплив. Параметричність розкриває конкретний рівень впливу кожного окремого фактору ризику. Обов'язок керівництва полягає в розробці методики та оцінки ризиків. Як частина контрольної сфери фірми, органи управління повинні передбачати заходи ознайомлення персоналу з антиризиковою програмою та навчати його застосовувати розроблені методики оцінки ризику<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> Кьюлер Р. Изисквания към стратегическия маркетинг от гледна точка на изменящите се условия / Кьюлер Р. – София, 1991. – С. 8.

<sup>4</sup> Силаги Е. Менджмънт. Наука, изкуство, практика. Кн. 16 "Контроль" / Силаги Е. – Варна, 1991, – С. 26.

<sup>5</sup> Мацкевичюс И.С. Ревизия в системе экономического контроля / Мацкевичюс И.С., В.И. Лакис. – Москва, 1988. – С. 15

<sup>6</sup> Gleim I. Internal Audit Role in Governanse, Risk & Control. 2004, Gleim Publications, Inc., Gainesville, Florida. – P. 128.

<sup>7</sup> Волпото Дж. Стратегии за успех на предприятието / Волпото Дж. – София, АИС "Хоризанти", ЦИНТИ, 1989. – с. 12.

Наявність ризикових факторів не означає, що всі вони можуть проявлятися в один і той же час, і в своїй більшості. Це змушує компетентне керівництво оцінити, яка ймовірність настання певної обставини або події, яка може негативно вплинути на діяльність фірми. Один з підходів розробки подібної оцінки полягає в зіставленні опису ймовірних ризиків із зазначенням індикаторів, які визначають сферу можливого їх виникнення. Вказаний підхід вимагає безперервного спостереження як за внутрішньою сферою, так і за зовнішньою для встановлення наявності індикаторів.

Прийняття рішення для управління ризиком є питанням індивідуального підходу зі сторони керівництва фірми. В одних випадках керівництво може не звертати уваги на наявність ризику й працювати без узгодження з його наявністю. В інших випадках може зосереджувати усі свої зусилля до виключення факторів ризику, без обліку обставин, коли немає ризику тоді, коли нічого не робиться. Вважається, що працювати в умовах ризику – це узгоджувати власну діяльність з ними. Кожен з вказаних підходів має власні переваги та недоліки. Вибір підходу відображає стиль керівництва та його компетентність працювати в ризиковій сфері.

Регламентация порядку підготовки та меж управлінської інформації, доступу персоналу до неї вимагає визначення документів, які готуються та використовуються на кожному ієрархічному рівні. До певного рівня цей елемент пов'язується з організацією та делегуванням працівникам певних повноважень. Він визначає рівень інформативності, яка необхідна на кожному рівні управління. Від неї залежить важливість прийнятих рішень в діяльності фірми, які приймаються керівництвом, так як вони виникають від кількості та якості інформації, якою оперують<sup>8</sup>.

Керівництву необхідно визначити, яка інформація повинна формуватися на кожному рівні управління. З однієї сторони, від вказаної регламентації інформації залежить вид та характер документів, які складаються. З іншої сторони, разом необхідністю дотримання комерційної таємниці, керівництво фірми оцінює до якої управлінської інформації повинен мати доступ кожний ієрархічний рівень. Таким чином визначається управлінська компетентність кожного рівня. У такому випадку компетентність не пов'язується зі знаннями, вміннями та досвідом, якими керівництво або персонал повинні володіти, а пов'язується з інформативністю, тобто з наданням можливості генерувати інформацію.

Коли визначається, які звіти будуть складатися, компетентні керівники повинні враховувати можливості, через які контролюється діяльність підлеглих їм службовців. Точна та завчасна підготовка звітів є показником якісного виконання роботи. Коли це є не достатнім, необхідно визначити звітні форми або якийсь інший спосіб, за допомогою якого кожен службовець сам може звітуватися про виконану роботу. Індивідуальне звітування про роботу дає можливість здійснення самооцінки службовця або його атестування прямим керівником.

Необхідно зазначити, що керівники державних фірми не мають абсолютної свободи при визначенні звітних форм, які можуть використовуватися. Їх обмеження полягає в наявності законодавчих обмежень, які регламентуються підготовкою управлінських звітів. Обов'язок дотримуватися визначених звітних форм, полягає в тому що вони повинні містити певні параметри, узгоджуються з метою уніфікації звітів, але й зовнішніми користувачами інформації. Вказане обмеження відноситься переважно до вхідної інформації фірми будь-якої форми власності.

Правильне визначення порядку підготовки та доступу до управлінської інформації має відношення до оперативної діяльності фірми. Через регламентацію

доступу до інформації підбираються особи, які можуть їх використовувати. Так обмежується можливість допуску помилок, які призводять до втрат на фірмі. Регламентация доступу до інформації є додатковою гарантією неможливості нелегального її використання зовнішніми особами. З цієї причини обмежується ймовірність невіршених змін даних в файлах та досє, які відносяться до угод та операцій фірми або її клієнтів.

Організація оперативного контролю, включаючи правила та процедури погодження, виконання та звітування за операціями, має пряме відношення до безпосереднього управління фірмою. Оперативний контроль представляє систему заходів та дій, які мають характер контрольних процедур, через які гарантується дотримання правил та стандартів нормального підприємництва. Вони здійснюються на завершених до певного моменту операції та мають за мету попередити допущення або своєчасне викриття помилок чи порушень, що виникають. Таким чином через застосування контрольних процедур можуть обмежуватися втрати фірми.

Процедури погодження, виконання та звітування про проведені операції пов'язуються з делегуванням повноважень з вищих до нижчих рівнів управління. Вони мають за мету уточнення, які угоди та операції можуть здійснюватися на кожному ієрархічному рівні. На скільки складні та великі є стратегічні, на стільки вищий управлінський рівень повинен дати дозвіл на їх здійснення.

Оперативний стиль управління включає підходи керівництва до поточного спостереження та передбачення ризиків фірмою. Їх своєчасна ідентифікація є одним з обов'язків системи внутрішнього контролю, створеного менеджментом фірми. Під ідентифікацією розуміється встановлення симптомів впливу на певний фактор ризику. Своєчасне виявлення ризиків та відсторонення або адаптація причин, які їх породжують, гарантують хороший фінансовий стан фірми.

Оперативний контроль звітування за проведеними операціями, пов'язується з заходами стосовно складання фінансової звітності та дії керівництва й персоналу у зв'язку з обробкою інформації. Вони включають створення паралельних інформаційних потоків та посилення горизонтальних зв'язків між ланками, які знаходяться на одному й тому ж ієрархічному рівні. Його суттєвим елементом є механізми контролю, які містять використання програмного забезпечення. Це має досить велику силу при інформаційних технологіях, застосуванні електронної комерції та електронних грошах. Проблема полягає в тому, що Інтернет простір заблоковує окремі правила управління, що ставить додаткові вимоги до програмного забезпечення фірми. Воно повинне одночасно захищати працівників від допущення помилок та не дозволяти нерегламентований доступ до інформаційних каналів фірми.

Вивчення здійснених в минулому порушень свідчить, про погано організований контроль. Необхідність в обмеженні можливостей шахрайств та зловживань викликає необхідність дослідження та оптимізації системи оперативного контролю. За таких обставин, коли контроль проводиться в момент здійснення операцій, такий контроль може бути досить ефективним. Це зумовлює необхідність його застосування в діяльності фірми. Крім оперативного контролю може передбачатися використання тестових процедур при здійсненні внутрішнього аудиту, пов'язаних з кожним робочим місцем.

Створення цінностей поваги та етичної поведінки персоналу фірми є обов'язком керівництва та органів загального управління фірмою. Етика та повага є суттєвою стороною сфери контролю. Вони впливають на адміністрування та інші елементи внутрішнього контролю. Значною мірою від них залежить ефективність управління та результати діяльності фірми, так як вони сприяють залученню нових або призводять до відчуження теперішніх клієнтів. Так як вони пов'язані з обслуговуванням контрагентів, повага та етична поведінка перетворюються в елементи конкурентної боротьби між різними фірмами.

<sup>8</sup> Журко В.Ф. Комплексная система ведомственного контроля / В.Ф. Журко. – Москва, 1985. – С. 7-9.

Гарантією застосування цінностей поваги є вибір органів загального управління з акціонерів фірми. Їх власні інтереси диктують їм необхідність обирати керівників з високими моральними цінностями та етичною поведінкою. Це породжує ситуацію, за якою ці особи доручають управління великим майном. Якщо вони самі не дотримуються етичних принципів, дають поганий приклад своїм підлеглим то ризикують втратити лояльність свого власного персоналу.

Крім того, стабільність системи фірми тримається на довірі, яка існує між фірмою та її контрагентами. За умови відсутності довіри фірма ризикує втратити власних партнерів, тому що ніхто не бажає бути обманути<sup>9</sup>.

Формування поваги та етичної поведінки здійснюється через заходи керівництва, направлені на усунення або зменшення спокус, які є наслідком діяльності фірми. В результаті цього названі заходи обмежуються можливістю участі персоналу в незаконних та неетичних діях. При розробці заходів необхідно розмежувати спокуси та стимули як засіб підвищення ефективності праці. Важливе значення має особистий приклад керівників, які можуть відмовитися від використання деяких привілеїв, які надаються займаній посаді, яку вони обіймають. Особисті якості осіб, які здійснюють управління і контроль діяльності фірми, та їх можливості спілкуватися й передавати персоналу власний досвід поведінки, визначають етичний стиль при виконанні службових обов'язків. Відмова від застосування певних покращань є особливо важливою під час економічної кризи, так як вона показує співучасть керівництва з проблемами фірми.

Частина цінностей поваги є складовою етичного кодексу працівників фірми. Він стосується всіх ієрархічних рівнів та повинен бути обов'язковим як для керівництва, так і для службовців. Кодекс повинен бути пов'язаний не лише з відношенням персоналу фірми до клієнтів, але й з прямими його службовими обов'язками та містити основні правила, на яких будується мораль службовців фірми. Так як створення Кодексу є обов'язком керівництва фірми, то вони створюють стиль роботи менеджерів. Дотримання етичного кодексу призводить до підвищення ефективності діяльності фірми, так як підвищується якість обслуговування без необхідності понесення жодних додаткових витрат. Це сприяє й залученню нових клієнтів.

Повага та етична поведінка виходять з етичних правил та правил поведінки, які введені фірмою. Спосіб, згідно з яким правила надані персоналу фірми, дозволяє їм утвердитися на практиці роботи фірми. Це здійснюється шляхом ознайомлення персоналу з цінностями фірми як суб'єкта підприємницької діяльності. Обов'язок керівництва полягає в розробці стандартів етичної поведінки та пристосувати службовців до їх дотримання. Стандарти включають правила виконання операцій членами персоналу та є обов'язковими для всіх. Їх застосування формує етичний стиль роботи, який надає індивідуальності в управлінні фірмою.

Якість здійснення внутрішнього контролю знаходиться в тісному взаємозв'язку з повагою та етичною поведінкою працівників, які його здійснюють. З цієї причини керівництво повинно звертати серйозну увагу на мораль та етичне виховання внутрішніх перевіряючих. Вони покликані не лише розкривати слабкості та недоліки, але й при дотриманні етичного кодексу з їх сторони можуть, викривати шахрайства та зловживання, які здійснюються іншими членами персоналу. Вказана можливість розкриває зв'язок між повагою та етичною поведінкою персоналу, з однієї сторони, та фінансовим станом фірми, з іншої<sup>10</sup>.

Підготовка внутрішніх правил та процедур спостереження за ризиком, ефективність систем контролю й звітування про виявлені слабкі сторони в організації діяльності структурних ланок пов'язується з побудовою сфери контролю в підрозділах фірми. Цей елемент знаходиться в тісному зв'язку з її організаційною структурою. Він зумовлює створення спеціалізованої ланки, яка спостерігатиме за дотриманням процедур управління ризиком та контролюватиме діяльність всіх ланок фірми.

При створенні спеціальної ланки контролю керівництво повинно знати вплив принципу, відповідно до якого витрати з функціонування внутрішнього контролю повинні бути меншими за користь від нього. Дотримання вказаного принципу розкриває спосіб оцінки ефективності діяльності внутрішньої структури контролю. При оцінці ефективності виникають проблеми з вимірювання користі внутрішнього контролю, так як вони складно обчислюються. Звичайно корисність обчислюється як сума попереджених або відновлених витрат. Інші позитивні результати оцінюються наближено<sup>11</sup>.

Хоч і складно, але необхідно оцінити корисність та захищеність, яку отримують керівники при прийнятті управлінських рішень, які ухвалені на основі перевіреної внутрішніми контролерами інформації. Корисність впливає з прямо пропорційного зв'язку між правильністю рішення та якістю інформації, яка покладена в основу його прийняття. Для керівництва фірми дані, оцінені внутрішніми органами контролю повинні бути точними та надійними. Тоді при їх використанні, керівники можуть робити реалістичні прогнози майбутніх явищ або подій та ухвалювати правильні рішення.

При визначенні ефективності внутрішньої сфери контролю непотрібно нехтувати можливостями консультування компетентного керівництва з боку внутрішніх перевіряючих. Звичайно консультування здійснюється з питань, пов'язаних з ризиком діяльності фірми та можливостями використання того чи іншого підходу. Консультування забезпечує керівництво тим, що прийняті рішення не містять значного ризикового потенціалу та можуть приносити очікувані від них вигоди.

Звітування про результати виявлених слабкостей в організації та діяльності підрозділів вимагає організувати канал зворотного зв'язку, який має за мету інформування керівництва фірми про її фактичний стан. Створення подібного каналу вимагає вирішити питання про документування та терміни передачі матеріалів компетентному керівництву. Одночасно з цим менеджери фірми можуть вживати заходів, які вживаються для покращання організації та функціонування підрозділів.

Створення системи підбору, навчання, оцінки та стимулювання осіб, які виконують контрольні функції у фірмі є частиною політики керівництва фірми, пов'язаної з людськими ресурсами. Вона показує обізнаність менеджменту в кваліфікації та етичній поведінці внутрішніх перевіряючих. Відображення важливості їх функцій, органи управління фірми повинні підбирати по можливості найкращих спеціалістів, на які покладаються завдання з внутрішнього контролю діяльності фірми. Це може здійснюватися через конкурси або систему спостереження й оцінки персоналу<sup>12</sup>.

Для забезпечення оптимального підбору кадрів, які разом з управлінськими функціями мають виконувати і контрольні, керівництву фірми слід розробити стандарти для їх оцінки при прийнятті на роботу. Вони повинні застосовувати одні критерії оцінки, що дозволить зробити оптимальний вибір. Використання подібних стандартів показує безпристрасність компетентного керівництва та наявність однакового відношення з їх сторони до всіх

<sup>9</sup> Валуев Б.И. Контроль в системе внутрихозяйственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Я.П. Гулинский, Ф.С. Мелешкина. – Москва, 1987. – С. 45.

<sup>10</sup> Вудкок М. Распреощенный менеджер / М. Вудкок, Д. Франсис. – Москва, 1991. – С. 121.

<sup>11</sup> Мелкадзе О.В. Контроль: информация, координация, эффективность / О.В. Мелкадзе. – Тбилиси, 1986. – С. 17.

<sup>12</sup> Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – Москва, 1989. – С. 93.

кандидатів. Застосування стандартів значною мірою впливає на можливість виникнення корупційних дій. В стандарті слід акцентувати увагу на таких п'яти критеріях:

– перший – освітній рівень кандидата. Він показує рівень підготовки кандидатів, який потрібен для адекватних функцій, які працівники виконуватимуть. Звичайно сфера знань підтверджується дипломом про закінчену освіту або відповідною ліцензією. Але не завжди наявність диплома або ліцензії є достатнім доказом рівня підготовки, а тому застосовується перевірка та оцінка освітнього рівня. З цією метою можуть використовуватись тести або співбесіда;

– другий – досвід, який кандидати повинні набути. Тут говориться про специфічні знання, які не можна отримати в процесі навчання, а набуваються в процесі роботи. Природність завдань, які будуть виконуватися, вимагає від внутрішніх перевіряючих призначення осіб, які працюватимуть в підприємницькій сфері. Проте це не є обов'язковим. Необхідно, щоб задачі, які виконуються ними до цього моменту давали йому можливість детально пізнати особливості господарсько-фінансової системи. Рівень набутого досвіду та якість отриманих в результаті цього знань можуть оцінюватися через тести та ділові ігри;

– третій – евентуальні успіхи, які кандидати одержали на попередній посаді. Наявність подібних успіхів показує, що дана особа набула значних позитивних якостей, таких як амбіційність, якість виконання обов'язків, високий рівень знань тощо, які можуть бути корисними і для фірми. Наявність успіхів можна визначити з автобіографії, мотиваційного листа відповідного кандидата та від наданих рекомендаційних листів, а якщо він від цієї фірми – копія протоколу рішення компетентного керівництва та персональні нагороди.

– четвертий – повага та етична поведінка, які демонструються кандидатом під час проведення процедур відбору. Повага та етична поведінка внутрішніх перевіряючих мають важливе значення, оскільки ці службовці гарантують якість управлінської інформації, яка використовується менеджментом фірми. Так як оцінка таких якостей в більшій мірі суб'єктивна, то необхідно, щоб компетентні керівники вживали заходи, з якими вона є об'єктивною. Це може статися через заповнення питань анкети, вирішення задач або участь в ділових іграх, для результатів яких готують спеціальні протоколи<sup>13</sup>;

– п'ятий критерій – вміння працювати в колективі. Це витікає з двох причин. Перша полягає в можливості здійснювати процедури контролю, в яких беруть участь декілька внутрішніх перевіряючих. Подібна ймовірність виникла, коли потрібно перевіряти більшість структурних одиниць. Друга полягає в сутності діяльності внутрішніх перевіряючих. Незалежно чи виконують внутрішні контрольні органи функції контролю, безперервно змушують працювати з різноманітними колективами, так як використовують їх інформацію.

Застосування багатьох критеріїв дає комплексний характер та обґрунтованість оцінки, яку отримують кандидати. Це гарантує керівникам фірми, що вони здійснили оптимальний вибір осіб, на які будуть покладені виконання контрольних функцій. Якісний підбір забезпечує необхідність прийняття рішень менеджментом фірми, через довіру до інформації, на основі якої вони ухвалюються.

Політика навчання кадрів включає використання різноманітних прийомів, як школи так і проведення семінарів. Додатково можуть передбачатися заходи самопідготовки. Мета внутрішніх контролерів полягає в досягненні та підтримці рівня компетентності, який є бажаним для фірми. Вони оцінюються за власною поведінкою та результативністю їх діяльності. Результативність можна визначити не лише за складеним заключним документам та виявленим порушенням, але й за наслідками консультування персоналу в підрозділах та

за якістю заходів, які пропонуються для усунення порушень. Цілісна оцінка внутрішніх контрольних органів здійснюється шляхом їх тестування. В результаті цього можна досягти стимулювання та санкціонування внутрішніх перевіряючих. Стимулювання може здійснюватися декількома способами.

Один з них є підвищення, за посадою, яка є наслідком одержання декількох підряд позитивних оцінок при атестуванні. Потрібно мати на увазі, що цей варіант є порівняно обмеженим, так як посад в спеціалізованій службі внутрішнього контролю не так багато. Наступний спосіб є матеріальне стимулювання, яке здійснюється через підвищення заробітної плати або періодичного преміювання. Цей варіант застосовується, так як не має обмеження в кількості нагород. Третій спосіб полягає в моральному стимулюванні, шляхом висловлення подяки або вручення грамоти. Незалежно від нематеріальності даного характеру, він має серйозне психологічне значення, яким не потрібно нехтувати.

Немає значення, який спосіб обрано, стимулювання показує ангажированість керівництва для збільшення кваліфікованих службовців, які займаються контрольною діяльністю. В такому випадку це гарантує забезпеченість управлінських систем та достовірність інформації, на основі якої приймаються рішення.

Навіть найкращим чином організований контроль не виправдає наших сподівань, якщо він буде залишений на самого себе, якщо головний керівник не буде подавати йому стимулу, не буде стимулювати до діяльності. Він має особисто або через призначених заступників перевіряти, як виконуються його розпорядження у сфері нагляду та контролю і взагалі, який вони отримують результат. Наступним обов'язком керівника у сфері контролю є постановка перед ним конкретних завдань і нагляд за тим, щоб вони були виконані. Керівник зобов'язаний знайомитись із результатами контролю, займати певну позицію по відношенню до них і зробити відповідні висновки. У разі потреби він має видати відповідне післяконтрольне рішення і прослідкувати, щоб воно було виконане.

Внутрішній контроль повинен надавати дані, які мають бути використані керівництвом для оцінки власної діяльності. Помилки в роботі персоналу, груп і відділів, а також інших структурних одиниць можуть бути спричинені саме способом дій і рішеннями самого керівництва. Про це головний керівник зобов'язаний пам'ятати завжди. У той же час існує єдино правильна думка, що не має ефективного управління без контролю.

Виникає проблема, як далеко має сягати особисте втручання і залучення головного керівника до питань нагляду і контролю. Здається, що на це правил не існує. Відомо одне – коли він відмовився від функції нагляду і контролю, це означає, що керівник фактично перестав виконувати свої управлінські функції.

Однак те, в якій сфері він має отримувати користь від того, що він є керівником, залежить від часу і реальних потреб його особистого втручання. Найбільш компетентні особи в галузі організації праці та управління радять, щоб головні керівники, окрім аналізу цілей, підбору керівних кадрів, дослідження загальних умов праці, займалися лише основними операціями та аналізом найважливіших проблем. Окрім цього існує проблема періоду передачі головними керівниками наглядово-контрольних повноважень. На великих фірмах це є необхідним, але й тут потрібно пам'ятати, що особи, які займають керівні посади, не можуть відмовитись від контролю власної праці та контролю і нагляду за працівниками, які їм безпосередньо підпорядковані.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Управлінський контроль – це система методів і форм надзору та перевірки дій суб'єктів господарювання через створення чіткої СВК за виробництвом і реалізацією продукції, обліком ефективного використання кругообороту капіталу, збереженням майна власника та недопущенням ризику, організації обліку і звітності.

<sup>13</sup> Терехов А.А. Аудит: законодательные решения / Терехов А.А. Москва, 2003. – С. 42.

У широкому значенні під УК розуміється кваліфікований аналіз, оцінка та розробка відповідних рекомендацій і пропозицій за фактичними результатами будь-якої діяльності. Це означає не лише перевірку діяльності стану обліку і звітності суб'єктів, але й надання консультативних послуг, які мають бути націлені на підвищення ефективності внутрішньої системи контролю і управління об'єктами контролю, на розвиток всієї корпорації.

Управлінський контроль належить до елементарних обов'язків кожного керівника. Керівник, який не виконує своїх наглядово-контрольних функцій по відношенню до підпорядкованих йому працівників, є начальником, але не приймає участі в житті корпорації. Обов'язком головного керівника у сфері нагляду і контролю є, перш за все організація внутрішнього нагляду і контролю за діяльністю всіх підпорядкованих йому служб.

Головною метою суб'єктів господарювання стали не валові показники, а раціональне господарювання на основі всіх форм власності з метою одержання максимуму прибутку. Досягнення цієї мети може бути отримане через використання факторів, як зовнішніх так і внутрішніх, їх сукупність дає особливу картину стану контролю.

Будь-яка управлінська діяльність містить у собі практично усі елементи контролю. Визначальним тут є те, що в контролі, ревізії і перевірках можна спостерігати всю сукупність елементів управління, а на основі вивчення отриманої інформації вживати системних заходів щодо усунення порушень, і за необхідності вносити зміни в основні параметри функціонування об'єктів перевірки. Звідси, управлінська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання за всіх позитивних складових потребує контролю і реагування за його наслідками.

У внутрішньому контролі слід застосовувати критерії *ефективності (справності) його організації*, тобто здатність і еластичність пристосування організаційної структури до актуальних потреб, які виникають із реалізації завдань і цілей, що змінюються, пристосування до змін попиту і пропозиції, забезпечення збереження власних інтересів та інтересів клієнтів, запобігання проявам безгосподарності, розкрадання, шахрайства та іншим небажаним явищам. Не можна відкидати і такий важливий момент контролю, як його ефективність, що залежить від достовірності наданої інформації про стан об'єкта контролю і про можливість проведення регулюючих заходів. Управлінський контроль має бути: *ефективним, корисним, економічним, зрозумілим, адекватним до явищ, що оцінюються, актуальним (вчасно діючим), простим і оперативним*.

Здійснення контролю, як правило, закінчується виявленням порушень, але без належної реалізації матеріалів перевірки поліпшити роботу ревізійної ділянки неможливо. Запобігання порушень, поряд із притягненням порушників до відповідальності, сприяють такі заходи, як обнародування результатів перевірок чи ревізій через газету, радіо, проведення консультацій тощо, тобто через заходи які не належать до контрольних, але мають суттєве значення для запобігання порушень.

Контроль як функція управління припускає оцінку і аналіз ефективності результатів роботи корпорації та її підрозділів. За допомогою контролю здійснюється оцінка ступеня досягнення корпорацією своїх цілей і необхідне коректування намічених дій. Контроль зв'язує воедино всі функції управління, дозволяє витримувати потрібний

напрямок діяльності корпорації і своєчасно коректувати неефективні або протиправні рішення.

Контроль як управлінська (або, ширше – як соціальна) дія викликає негативне відношення до себе з боку і контрольованих, і контролюючих, а загальна “нелюбов” психологічно зближує людей, перетворюючи контроль у профнорму. Якщо контроль – це порівняння того, що є, з тим, що має бути, значить, контролювати може тільки людина, яка знає, що має бути. Він доводить це до відома підлеглих і, звичайно, він має достовірну інформацію про стан справи, тобто знає, що є. З цього виходить досить важливий висновок: своєчасні підказка, порада, інформування і коректування дій співробітників з урахуванням їх права на помилку є безперечною послугою, яку шеф надає своїм підлеглим. І це зближує людей, але вже не в негативному (“нелюбов” до контролю), а в позитивному сенсі.

#### Список використаної літератури:

1. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – Москва, 1989.
2. Валуев Б.И. Контроль в системе внутривозможностного хозрасчета / Б.И. Валуев, Я.П. Гулинский, Ф.С. Мелешкина. – Москва, 1987.
3. Воллто Дж. Стратегии за успех на предприятии / Дж. Воллто. – София, АИС “Хоризнти”, ЦИТИ, 1989, – С. 12.
4. Вудкок М. Раскрепощенный менеджер / М. Вудкок, Д. Френсис. – Москва, 1991.
5. Журко В.Ф. Комплексная система ведомственного контроля / В.Ф. Журко. – Москва, 1985.
6. Карпенко Е.М. Управление предприятием: ответы на экзаменац. Вопр. / Е.М. Карпенко, Н.П. Драгун. – Минск: ТетраСистемс, 2008. – 128 с.
7. Кирова Н. Финансовый менеджмент в торговом дружестве / Н. Кирова. – Варна, 1992. – С. 52-57.
8. Кэлф, Доналд. Бизнес не по-американски. Новая европейская бизнес-модель / Доналд Кэлф; пер. с англ. С.Б. Ильина; под общ. ред. В.В. Балашова. – Москва: Вершина, 2007. – 288 с.
9. Кьолер Р. Изисквания към стратегическия маркетинг от гледна точка на изменящите се условия / Р. Кьолер. – София, 1991.
10. Мацкевичюс И.С. Ревизия в системе экономического контроля / И.С. Мацкевичюс, В.И. Лакис.. Москва, 1988.
11. Мелкадзе О.В. Контроль: информация, координация, эффективность / О.В. Мелкадзе. – Тбилиси, 1986.
12. Силаги Е. Менеджмент. Наука, искусство, практика. Кн. 16 “Контроль” / Е. Силаги. – Варна, 1991.
13. Стельмах В.С. Контроль: инспектування, аудит, банківський нагляд: [монографія] / В.С. Стельмах, О.А. Єпіфанов, І.В. Сало, М.А. Єпіфанова. – Суми: ВТД “Універсальна книга”, 2006. – 432 с.
14. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения / А.А. Терехов. – Москва, 2003.
15. Уонер М. Виртуальные организации. Новые формы ведения бизнеса в XXI века / М. Уонер, М. Витцель; пер. с англ. – М.: Добрая книга, 2005. – 296 с., С. 200.
16. Управление социалистическим производством (вопросы теории и практика) / Под ред. В.Т. Афанасьева. – М.: Экономика, 1972. – 671 с.
17. Gleim I. Internal Audit Role in Governanse, Risk & Control. 2004, Gleim Publikations, Inc., Gainesville, Florida. – P. 128.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві