

## УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ У ЗАКОРДОННІЙ ТЕОРІЇ

*Foreign authors' opinion concerning the theory of management control and auditing, its definition and reforming is considered in the article. Changes in understanding the purpose and contents of management control and auditing in foreign theory are analysed. The main shortcomings of management control system are pointed out. The sphere of management auditing activity, correlation between management, operating and financial auditing are examined.*

Одним із головних факторів створення конкурентоспроможності підприємств є ефективне управління як у приватному, так і в державному секторах економіки.

Контроль на рівні окремих бізнес-одиниць — підприємств, корпорацій, фірм, що у вітчизняній науковій літературі називається внутрішньогосподарським, у закордонних джерелах визначається неоднозначно. Це стосується як самого поняття "контроль", так і його призначення, структури та видів.

Контроль (control) — слово, що в англійській мові має досить широкий діапазон значень: від "управляти", "регулювати" до "перевіряти", "інспектувати". Звідси і випливають численні розбіжності й непорозуміння в перекладах закордонної англійської літератури, ознайомлення з якою призводить часом до перекрученого уявлення про те, що ж таке контроль на рівні бізнес-одиниць. Однак слід зупинитись на визначенні того, що становить собою один із основних видів корпоративного контролю — управлінський контроль. Увага до управлінського контролю зумовлена тим, що у вітчизняній економічній літературі та професійних періодичних виданнях практично відсутні роботи, присвячені даній тематиці.

Р. Н. Ентоні один з перших визначив управлінський контроль як процес, за допомогою якого менеджери переконуються в тому, що ресурси надходять і використовуються ефективно й результативно для досягнення цілей, поставлених

перед організацією [1]. Р. Н. Ентоні однозначно відокремлював управлінський контроль від стратегічного й операційного контролю. Ця позиція збереглася й у роботах інших авторів, що досліджували управлінський контроль пізніше (70-ті – 90-ті роки минулого століття).

Разом з тим зміни в розумінні призначення й змісту управлінського контролю все-таки були помітні. По-перше, якщо спочатку управлінський контроль вважався прерогативою функції менеджменту середньої ланки, то в 90-х роках його сфера всередині підприємства значно розширилася. У сучасних умовах функція управлінського контролю не повинна належати винятково середній ланці управління, а має бути представлена на всіх рівнях [2]. Таким чином стратегічний контроль здійснюється вищим керівництвом, операційний контроль — керівниками нижніх ланок, а сучасний управлінський контроль охоплює всі рівні управління.

По-друге, на думку багатьох фахівців, управлінський контроль в інтерпретації перших його дослідників (наприклад, Ентоні) є занадто зосередженим на засобах бухгалтерського контролю. Звичайно, система управлінського обліку сприяє концентрації уваги менеджерів на проблемах контролю тих видів діяльності, за які вони несуть відповідальність, однак Р. Уаттс і Дж. Л. Циммерман стверджують, що дані обліку краще підходять для ухвалення рішень, пов'язаних з поточною діяльністю [3], тобто для операційного управління.

По-третє, інструментарій традиційного управлінського контролю, на думку автора, вже не відповідає вимогам сучасного менеджменту. Під традиційним управлінським контролем мається на увазі "контроль щодо ухвалення рішень і поведінки всередині організації з метою збільшення прибутку, рентабельності і поліпшення фінансового стану" [4, р. 34].

Вивчення закордонних джерел дозволяє побачити, що традиційний управлінський контроль протягом 90-х років ХХ ст. критикувався багатьма авторами [4 – 10], які підкреслювали його невідповідність новим вимогам управління в епоху швидких змін.

Варто розглянути головні недоліки управлінського контролю, які потребують усунення шляхом впровадження нових методологічних концепцій.

1. Традиційний управлінський контроль часто постачає неадекватну інформацію для ухвалення рішень. Відомо, що основою для ухва-

лення рішень у компаніях є інформація про витрати, виторг і прибутковість. Фінансові показники, що відображають цю інформацію, свідчать про результати минулого, а це може призвести до виникнення протиріч із стратегічними цілями компанії [5].

2. Традиційний управлінський контроль не відповідає вимогам сучасних організацій і стратегій. Концентрація на фінансових вимірниках призводить до ігнорування компаніями нефінансових показників, таких, як ступінь задоволеності клієнта, якість продукції, терміни постачання, гнучкість виробництва, час впровадження нових продуктів, рівень професійних навичок персоналу. Показники, що зазвичай використовуються, вводять в оману менеджерів щодо ефективності і прибутковості бізнесу [6].

3. Традиційний управлінський контроль схильний до короткострокового обрію рішень і оптимізації. Але фінансовий контроль теж не підтримує ухвалення довгострокових стратегічних рішень, наприклад, він може ініціювати скорочення витрат на дослідження і навчання чи відмову від стратегічно важливих інвестиційних проєктів, виходячи з необхідності підтримки відповідного рівня фінансових результатів у короткостроковому періоді. Отже, головна проблема полягає в пошуках балансу між досягненням довго- і короткострокових цілей [6].

4. Традиційний управлінський контроль по-стачає нерелевантну інформацію для розподілу витрат і контролю інвестицій. Традиційний контроль за рівнем витрат не зосереджується на аналізі того, чому витрати були здійснені, він фіксує лише величину і місця (центри) виникнення витрат. Традиційні способи розподілу непрямих витрат також застаріли, тому що за останні роки істотно змінилося співвідношення між прямими і непрямими витратами за рахунок збільшення частки останніх. Крім того, часто буває просто неможливо виміряти вартість продукту в довгостроковому періоді. Таким чином, на думку автора, витрати варто розподіляти трохи інакше, наприклад, за методом ABC [7].

5. Традиційний управлінський контроль приділяє занадто мало уваги зовнішньому середовищу. Фінансові показники, що домінують у традиційному управлінському контролі, не можуть використовуватися як індикатори раннього попередження про зміни, що відбуваються в галузі і безпосередньому бізнес-середовищі компанії. Фінансові коефіцієнти, популярні в тра-

диційних системах управлінського контролю, в основному орієнтуються на вивчення внутрішніх факторів і, на жаль, не дозволяють коректно порівнювати показники компанії з показниками конкурентів, хоча ця інформація не менш важлива, ніж зіставлення досягнутих результатів з поставленими цілями [8].

Серед тих інструментів, що можуть доповнити засоби бухгалтерського контролю та фінансові показники, варто назвати популярні на Заході збалансовану систему показників (Balanced Scorecard — BSC), системи взаємної відповідальності (systems of mutual accountability) і винагороди за досягнуті результати (performance-related rewards).

Усі перераховані вище інструменти допомагають здійснювати контроль за досягненням цілей, визначених керівництвом компанії, ефективністю процесів і досягненням бажаних результатів у різних напрямках.

Використання нових концепцій, методів управління й управлінського контролю вимагає створення на підприємствах, особливо великих, відповідної організаційної структури, яка б забезпечила просування до нових обріїв ефективності. У цьому процесі важливу роль відіграє управлінський аудит, який здійснюється внутрішніми аудиторами відповідно до завдань, визначених вищим керівництвом.

Управлінський аудит (management auditing) за Т. Хонгеном — "огляд, призначений для з'ясування того, чи виконується політика та процедури, визначені вищим керівництвом" [9, р. 7]. На думку Дж. С. Робертсона та Т. Дж. Лоуверса, управлінський аудит, що часто називають операційним чи аудитом ефективності, — це "вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій щодо більш ощадливого й ефективного використання ресурсів, результативності в досягненні цілей бізнесу і відповідності політиці компанії" [10, р. 8]. Таким чином, за допомогою управлінського аудиту вище керівництво компанії здійснює контроль за виконанням рішень, спрямованих на збільшення ефективності й результативності бізнесу.

Слід зазначити, що в різних країнах поряд з терміном "управлінський аудит" вживаються також назви "операційний аудит" (operational auditing), "аудит результативності" (performance auditing) та ін. Австралійський вчений Л. Д. Паркер писав з цього приводу, що управлінський аудит переслідує ті ж самі цілі, що й операційний, але сам термін частіше вживається в

приватному секторі, де за допомогою управлінського аудиту керівники намагаються ідентифікувати проблеми, що існують в організації. Крім того, Паркер вказує, що термін "аудит результативності" вживається в основному в США в державному секторі. Словосполучення "операційний аудит" теж використовується в США як у державному, так і в приватному секторах, і стосується фінансових і нефінансових операцій [11, р. 11].

На думку Паркера, власне управлінський аудит може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності та результативності діяльності [11, р. 10].

Інший відомий вчений Г. Вінтен розглядає термін "управлінський аудит" як найбільш широкій, у який по черзі "вкладаються" такі поняття, як операційний аудит і фінансовий аудит. Г. Вінтен зазначає, що останній може вважатися частиною операційного чи управлінського аудиту [12, р. 76]. На думку автора, такий підхід є доцільним, це можна побачити якщо об'єктивно розглянути сферу дії всіх цих видів сучасного аудиту чи внутрішнього контролю в Україні.

Але таке співвідношення між управлінським, операційним і фінансовим аудитами може мати місце тоді, коли мова йде про діяльність служби внутрішнього аудиту. Фінансовий аудит, що проводиться незалежними (зовнішніми) аудиторами, аж ніяк не може "вкладатися" в управлінський чи операційний аудит і вважатися більш вузьким за змістом поняттям.

Управлінський аудит — один із діючих інструментів забезпечення виконання завдань, визначених вищим керівництвом підприємства. Таким чином, сфера управлінського аудиту більш вузька, ніж сфера управлінського контролю, і має спеціфічний характер. Управлінський аудит, як правило, одержує легальний статус лише тоді, коли в компанії створюється служба внутрішнього аудиту. Якщо такої служби немає, він може здійснюватися особисто менеджерами середнього чи іноді нижчого рівня за дорученням вищого керівництва. У будь-якому випадку проведення управлінського аудиту тільки підсилює контроль за досягненням бажаного рівня економічності, ефективності та результативності діяльності підприємства і створює сприятливі передумови для появи конкурентних переваг.

Необхідно зазначити, що в сучасних умовах перехідної економіки України, які характеризуються посиленням конкурентних відносин поширенням нових технологій, зростаючих диверсифікацією і транснаціоналізацією бізнесу зростанням частки великих недержавних організацій корпоративного типу в промисловому виробництві та торгівлі, виникає необхідність посилення уваги теоретиків і практиків управління до питань контролю. Майбутнє ускладнення господарчих відносин буде вимагати нових підходів до розробки адекватних систем, здатних навести порядок у складних системах господарювання, і в цьому може допомогти багатий досвід розвитку закордонної теорії управлінського контролю та аудиту.

**Література:** 1. Anthony, R. N. Planning and Control Systems: A framework for analysis. — Boston, Ma.: Harvard Graduate School of Business, Division of Research, 1965. 2. Otley, D. Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework // Management Accounting Research. — 1994. — Vol. 5. — P. 289 – 299. 3. Watts, R. and Zimmerman, J. L. Positive Accounting Theory. — Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1986. 4. Olve, N.-G., Roy, J. and Wetter, M. Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard. — Chichester, UK: John Wiley & Sons Ltd, 2000. 5. Goldenberg, H., and Hoffecker, J. Using the Balanced Scorecard to Develop Companywide Performance Measures // Journal of Cost Management. — Fall 1994. 6. Peters, T. Thriving on Chaos: Handbook for a Management Revolution. — London, UK: Macmillan, 1987. 7. Johnson, T. H., and Kaplan, R. S. Relevance Lost — The Rise and Fall of Management Accounting. — Boston, Ma.: Harvard Business School Press, 1987. 8. Eccles, R. G., and Pyburn, P. J. Creating a Comprehensive System to Measure Performance // Management Accounting. — 1992. — October. — P. 41 – 58. 9. Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O. Introduction to Management Accounting, 11<sup>th</sup> ed. — Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, Inc., 1999. 10. Robertson, J. C., Louwers, T. J. Auditing, 9<sup>th</sup> ed. — Boston, Ma.: Irwin/McGraw-Hill, 1999. 11. Parker, L. D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. — Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion Paper No. 1, 1986. 12. Vinten, G. Internal Audit Research: The First Half Century. — London, UK: The Chartered Association of Certified Accountants, 1996. 13. Merchant, K. A. Modern Management Control Systems: Text and Cases. — Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, Inc., 1998. 14. O'Sullivan, M. A. Contests for Corporate Control: Corporate Governance and Economic Performance in the United States and Germany. — Oxford, UK: Oxford University Press, 2001.

Стаття надійшла до редакції  
22.04.2003 р.