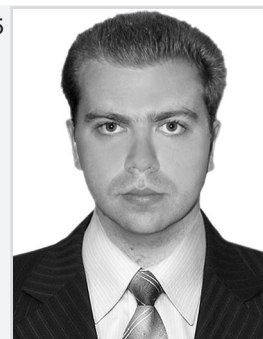


**I. В. Сіменко**

доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри контролю і аналізу господарської діяльності, директор Інституту обліку і фінансів, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, Україна
sime-inna@yandex.ru

УДК 005.53:005.935

**О. А. Кондрашов**

аспірант кафедри контролю і аналізу господарської діяльності, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, Україна
kondra-shov@yandex.ru

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. На основі запропонованого авторами процесного підходу до управління виокремлено керівників окремих процесів (планування, організація, облік тощо) та менеджерів вищого рівня як суб'єктів внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень. Виявлено взаємозв'язок завдань внутрішнього контролю за управлінськими рішеннями з етапами і стадіями їх підготовки та прийняття. Представлена формалізована сукупність компонентів внутрішнього контролю як системи, процесу і функції управління. Декомпозиція внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень з урахуванням статичного та динамічного аспектів стала підставою для визначення ресурсів, результатів, процесів і дій посадових осіб як об'єктів контролю.

Ключові слова: внутрішній контроль, управлінські рішення, концепція внутрішнього контролю.

I. В. Сименко

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой контроля и анализа хозяйственной деятельности, директор Института учета и финансов, Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, Украина

O. A. Кондрашов

аспирант кафедры контроля и анализа хозяйственной деятельности, Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, Украина

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Аннотация. На основе предложенного авторами процессного подхода к управлению выделены руководители отдельных процессов (планирование, организация, учет и т.д.) и менеджеры высшего уровня в качестве субъектов внутреннего контроля принятия управленческих решений. Определена взаимосвязь задач внутреннего контроля принятия управленческих решений с этапами и стадиями их подготовки и принятия. Представлена формализованная совокупность компонентов внутреннего контроля в качестве системы, процесса и функции управления. Декомпозиция внутреннего контроля принятия управленческих решений с учетом статического и динамического аспектов стала основанием для выделения ресурсов, результатов, процессов и действий должностных лиц в качестве объектов контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, управленческие решения, концепция внутреннего контроля.

Inna Simenko

D.Sc. (Economics), Professor, Head of Department of Commercial Activity Analysis, Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky, Ukraine
31 Shchors St., Donetsk, 83050, Ukraine

Oleksii Kondrashov

PhD Student, Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky, Ukraine
31 Shchors St., Donetsk, 83050, Ukraine

CONCEPTUAL FUNDAMENTALS OF MANAGERIAL DECISION MAKING CONTROLLING AT AN ENTERPRISE

Abstract. The aim of the article is to study the following conceptual fundamentals of managerial decision making control: entities, objects, aims and objectives of the control. Implementation of the process-based approach to management has become basic for identifying the heads of separate process or functional subdivision or the managers of high level (top managers) to be the object of internal control of managerial decision making. The internal control of managers' decision is the element of separate functions of management, planning, organization, accounting, analysis, regulating. Different entities of the control of managerial decision making consequently have different targets according to their functional responsibilities which promotes the reaching the common goal of the enterprise functioning. Notwithstanding the great popularity of the model of internal control COSQ it acquires significant constraints. The article presents the discourse of interrelationships of the internal managerial decision making control tasks alongside with the levels and stages of their preparation and adoption. Implementing system-based approach stimulates the understanding of internal control of managerial decision making to be the system, management function and the process. Decomposition of the internal control of managerial decision making with the account of static and dynamic aspects of those have become the ground for distinguishing resources, results, process and actions of managers to be the objects of control.

Keywords: internal control; managerial decision; concept of internal control.

JEL Classification: D21, M21

Постановка проблеми. Формування концепції контролю прийняття управлінських рішень на підприємстві повинно враховувати існуючі парадигми як відносно самого поняття «контроль», так і відносно об'єкта контролю –

управлінських рішень. Як показує наш аналіз, спеціалісти з управління мають обмежені знання щодо концептуальних засад контролю прийняття управлінських рішень, натомість фахівці з контролю недостатньо уваги приділяють

об'єкту контролю – управлінським рішенням. З огляду на це актуальними є питання синтезу наукових здобутків у сферах управління та контролю і формування концептуальних засад контролю прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найголовнішою відмінністю в концепціях контролю в Україні й за кордоном є розуміння його сутності та призначення. Іноземні фахівці виокремлюють декілька понять, що певною мірою відносяться і до контролю управлінських рішень:

- контролінг (control (management) як одна із функцій управління, що допомагає здійснити попередні корегувальні заходи з метою мінімізації відхилень від встановлених стандартів [1];
- управлінський (адміністративний) облік (management accounting, managerial accounting), призначений для інформаційного забезпечення керівництва підприємства для прийняття обґрунтованих бізнес-рішень під час реалізації функцій управління та контролю [2].
- управлінський контроль (management control), який розглядається як окремий компонент менеджменту і включає сукупність методів, способів, процесів, інструментів та методик для вивчення й оцінки всіх видів діяльності підприємств [3].

Один із класиків сучасної теорії контролю Р. Ентоні (Anthony & Govindarajan, 2007), підкреслюючи процесний характер контролю, виокремив його концептуальні складові й наголосив на взаємозв'язку контролю, управління взагалі та управлінських рішень зокрема [4].

Особливої уваги заслуговує модель внутрішнього контролю COSO. Вона була запропонована Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) у 1992 році (останні зміни внесено у травні 2013 року) і призначена серед іншого для «...розробки відповідних рекомендацій з метою корпоративного керівництва з найголовніших аспектів ...внутрішнього контролю ...та протидії шахрайству» [5; 6].

Означеній проблематиці присвячено праці українських фахівців Сухаревої Л. О., Стефківського В. М., Костирко Р. О., які досліджують питання контролю прийняття управлінських рішень [7; 8].

Метою статті є визначення складових контролю прийняття управлінських рішень, що формують концептуальні засади його дослідження: суб'єктів та об'єктів, сукупності компонентів внутрішнього контролю як системи, процесу і функції управління; виявлення взаємозв'язку завдань внутрішнього контролю рішень з етапами й стадіями їх підготовки та прийняття.

Основні результати дослідження. Контроль прийняття управлінських рішень на підприємстві можна розглядати залежно від суб'єктів його проведення. На цій підставі виділяють зовнішній і внутрішній контроль. У першому випадку суб'єктами контролю прийняття управлінських рішень найчастіше є консалтингові агенції та державні перевіряючі органи.

Суб'єктів внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень доцільно диференціювати, враховуючи процесний підхід до управління, що передбачає здійснення певних функцій. Логічно передбачити, що внутрішній контроль може бути реалізований як у межах окремої функції, так і в системі управління взагалі. Відповідно суб'єктом внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень виступають або керівники окремого процесу (функціонального підрозділу), або менеджери вищого рівня (топ-менеджери).

Дотримуючись методології системного підходу, і зокрема основних принципів об'єктивної діалектики (взаємозв'язок та розвиток), внутрішній контроль необхідно розглядати як відкриту, динамічну систему, функціонування якої відбувається протягом певного часу. На нашу думку, доволі ґрунтовним є визначення внутрішнього контролю як системи, функції управління і процесу, запропоноване Петренко С. М. [9, с. 11].

У розвиток наведених вище підходів надамо формалізоване уявлення внутрішнього контролю (рис. 1) як сукупності компонентів системи, процесу та функції управління.

Питання організації внутрішнього контролю розкриваються в роботах багатьох фахівців. На наш погляд, найбільш адекватним є розуміння організації як процесу «...впорядкування певних елементів для створення системи внутрішнього контролю» [10]. Це визначення, представлено Воронко Р. М. і Семенівим М. І., враховує всі гносеологічні аспекти.

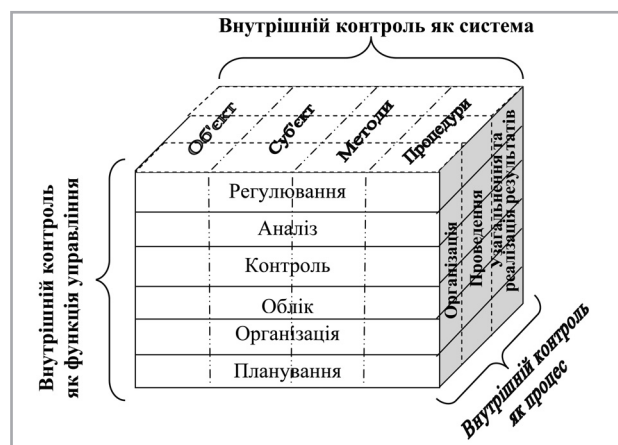


Рис. 1. Сукупність компонентів внутрішнього контролю як системи, процесу та функції управління

Джерело: Власна розробка авторів

Відповідно до моделі внутрішнього контролю COSO, його концептуальні засади містять основні поняття, мету, компоненти моделі та обмеження [5; 6]. Незважаючи на значну популярність моделі внутрішнього контролю COSO, вона має суттєві обмеження:

- узагальнений характер;
- розгляд внутрішнього контролю лише як процесу, що штучно скорочує його можливості;
- виділення «ефективності та продуктивності операцій» як мети моделі внутрішнього контролю. Це, на наш погляд, є некоректним, адже результат операцій є вторинним відносно управлінських рішень, і саме якісні та результативні управлінські рішення забезпечують «ефективність і продуктивність операцій»;
- дотримання положення, що «...інформаційні системи створюють звіти, які включають фінансову інформацію...» [5]. Це твердження є нелогічним, оскільки звіти складають фахівці на базі певної інформації, а далі ці звіти використовуються як інформаційне забезпечення, але вони ніколи не створюються інформаційними системами;
- забезпечення комунікацією інформаційних потоків знизу догори в усій організації унеможливує «горизонтальні» комунікації, інформаційний зв'язок на одному рівні;
- чітко не визначений суб'єкт моніторингу.

До представленого доцільно додати зауваження Стефанюка І. та Барабаша С.: «Наведені контрольні процедури слід визнати не спеціально організованими контрольними заходами, а функціональними обов'язками контрольного спрямування, які має виконувати працівник згідно із посадовою інструкцією» [11, с. 18].

Погоджуючись із твердженням Костирко Р. О. відносно взаємозв'язку мети і завдань контролю та управління [12], необхідно підкреслити, що різні суб'єкти контролю прийняття управлінських рішень мають різну мету, яка, з одного боку, відповідає їх функціональним завданням, а з другого – сприяє досягненню загальної мети функціонування суб'єкта господарювання. Внутрішній контроль управлінських рішень є елементом окремих функцій управління, як-от: планування, організація, облік, аналіз,

регулювання, що належать до компетенції функціональних керівників відповідних служб – планового відділу, бухгалтерії, аналітичного відділу.

Рівень управління суб'єктом господарювання визначає і мету проведення внутрішнього контролю, а саме: здійснення оцінки якості функціонування системи управління у цілому та виконання окремих його функцій зокрема. Відповідно на підрозділ внутрішнього контролю підприємства покладається подвійне завдання: внутрішній контроль прийняття управлінських рішень при виконанні своїх безпосередніх обов'язків (здійснюється функціональним керівником) і контроль тих управлінських рішень, які приймаються під час реалізації інших функцій управління, в тому числі таких функцій вищого керівництва, як організація і регулювання. Необхідно акцентувати увагу на тому факті, що й топ-менеджери підприємства спрямовують власні дії не лише на планування, облік та аналіз, а також виступають суб'єктами внутрішнього контролю.

Якщо відносно окреслення мети контролю суттєвих протиріч серед фахівців немає, то завдання контролю мають значні розбіжності у визначеннях. Причому фахівці з управління та фахівці з контролю висловлюють з приводу цього подеколи абсолютно різні підходи. Нам видається цілком обґрунтованою позиція Ларикова В. Ю., Валуєва Б. І., Горлової Л. П. і Муравської В. В. [13; 14], які визначають такі завдання внутрішнього контролю:

- запобігання виникненню відхилень, що порушують встановлений нормативними документами режим функціонування об'єкта;
- зниження вірогідності відхилень у ході здійснення господарських операцій;
- виявлення допущених відхилень.

Подібна інтерпретація завдань внутрішнього контролю повною мірою передбачає наявність і такого об'єкта внутрішнього контролю, як прийняття управлінських рішень (УР). Взаємозв'язок завдань внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень, етапів і стадій їх підготовки та прийняття зображено на рис. 2.

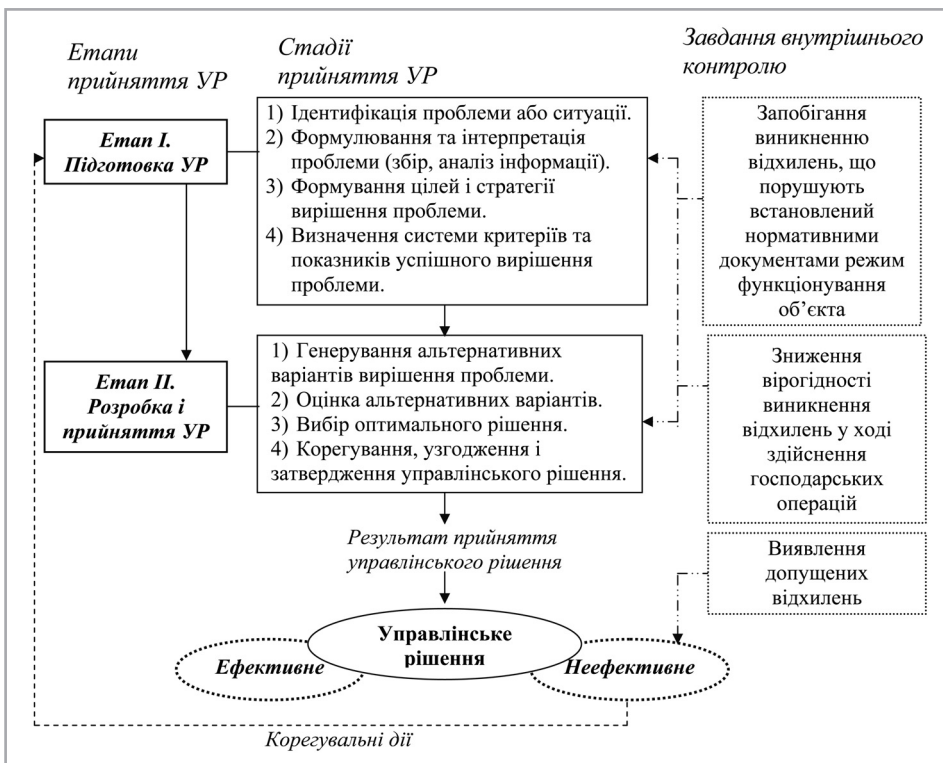


Рис. 2. Взаємозв'язок етапів та стадій прийняття управлінського рішення (УР) із завданнями внутрішнього контролю
Джерело: Авторська розробка

Під час підготовки, розробки і прийняття управлінських рішень основними завданнями внутрішнього контролю є забезпечення від виникнення відхилень та зниження вірогідності їх появи. Результатом процесу прийняття управлінських рішень слід вважати власне управлінське рішення, яке може бути як ефективним, так і неефективним (ефективність управлінського рішення оцінюється після його реалізації). У разі реалізації неефективного управлінського рішення завданням внутрішнього контролю є виявлення допущених відхилень. Обов'язковим у цьому випадку є застосування корегувальних дій, тобто виправлення впровадженого неефективного управлінського рішення шляхом розробки та прийняття нового, більш ефективного. Це стає можливим за умови проходження всіх стадій процесу прийняття управлінського рішення з урахуванням виявлених відхилень і причин їх виникнення.

Виділення прийняття управлінських рішень як об'єкта контролю, їх складність та багатогранність вимагають декомпозиційного розгляду. Синтезуючи наукові здобутки управління і контролю та враховуючи статичний і динамічний аспекти прийняття управлінських рішень, доцільно представити об'єкти внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень у певній композиції (рис. 3).

Наведена на рис. 3 формалізація об'єктів внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень, по-перше, деталізує статичні аспекти управлінських рішень; по-друге, враховує динамічні аспекти управлінських рішень завдяки виокремленню процесів підготовки, розробки і прийняття управлінських рішень та дій посадових осіб; третє, пов'язує дії посадових осіб, які виступають об'єктом внутрішнього контролю, з іншими об'єктами – процесами, ресурсами і результатами. Оцінка дій посадових осіб можлива саме крізь призму інших об'єктів.

Висновки. Реалізація процесного підходу до управління стала підставою для виокремлення керівників певного процесу (функціонального підрозділу) або менеджерів вищого рівня (топ-менеджерів) як суб'єктів внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень. У роботі доведено, що внутрішній контроль управлінських рішень є елементом окремих функцій управління; його реалізація здійснюється функціональним керівником відповідної служби.

Різні суб'єкти контролю прийняття управлінських рішень мають різну мету, що, з одного боку, відповідає їх функціональним завданням, а з другого – сприяє досягненню загальної мети функціонування суб'єкта господарювання. Формалізований взаємозв'язок між завданнями внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень та етапами і стадіями їх підготовки і прийняття сприяє більш глибокому розумінню специфіки внутрішнього контролю такого складного об'єкта, як управлінські рішення.

Декомпозиція внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень з урахуванням статичного і динамічного аспектів останніх дала змогу визначити ресурси, результати, процеси та дії посадових осіб як об'єктів контролю.

Подальший розвиток концептуальних засад контролю прийняття управлінських рішень на підприємстві варто спрямувати на вдосконалення параметрів і методів контролю уп-

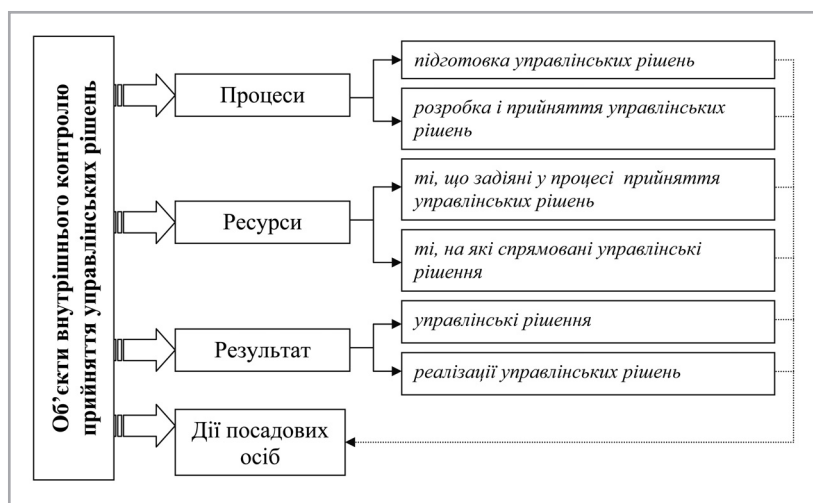


Рис. 3. Об'єкти внутрішнього контролю прийняття управлінських рішень
Джерело: Складено авторами з урахуванням [9]

равлінських рішень, оптимізацію інформаційного забезпечення та комунікаційних зв'язків, врахування впливу мінливого контрольного середовища.

Література

- Control (management) [Electronic resource]. – Accessed mode : [http://en.wikipedia.org/wiki/Control_\(management\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Control_(management))
- Management accounting [Electronic resource]. – Accessed mode : http://en.wikipedia.org/wiki/Management_accounting
- Putan A. Cognitive meanings of management control in estimating the degree for achieving the strategy / A. Putan, D. I. Topor, M. Gheorghian // *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. – 2012. – No. 14(1). – P. 493–502.
- Anthony R. Management Control Systems / R. Anthony, V. Govindarajan. – Chicago : Mc-Graw- Hill IRWIN, 2007. – 768 p.
- Комитет організацій-спонсорів Комісії Тредвея [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ru.wikipedia.org/wiki/Internal_Control_-_Integrated_Framework_Executive_Summary. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. [Electronic resource]. – 2013, May. – Accessed mode : http://www.coso.org/documents/coso%202013%20icfr%20executive_summary.pdf
- Сухарева Л. О. Контроль управлінських рішень: системний підхід: монографія / Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський. – Донецьк : ДонУЕТ, 2013. – 236 с.
- 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.
- Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С. М. Петренко. – К., 2010. – 38 с.
- Воронко Р. М. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві [Електронний ресурс] / Р. М. Воронко, М. І. Семенів // *Вісник Львівської комерційної академії*. – 2011. – Вип. 35. – С. 76–80. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/17.pdf
- Стефанюк І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації / І. Стефанюк, С. Барабаш // *Ринок цінних паперів України*. – 2009. – № 10. – С. 11–21.
- Костирко Р. О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р. О. Костирко // *Економіка і організація управління*. – 2008. – Вип. 4. – С. 28–37.
- Ларіков В. Ю. Визначення цільових функцій контролю / В. Ю. Ларіков // *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. – 2010. – № 11(153). – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2010_11_1/Larikov.pdf
- Контроль в системі внутрішньопроизводственного хозрасчета / [Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, В. М. Муравская и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 239 с.

Стаття надійшла до редакції 26.11.2013

References

- Control (management) (2013). Retrieved from [http://en.wikipedia.org/wiki/Control_\(management\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Control_(management))
- Management accounting (2013). Retrieved from http://en.wikipedia.org/wiki/Management_accounting
- Putan, A., Topor, D. I., & Gheorghian V. (2012). Cognitive meanings of management control in estimating the degree for achieving the strategy. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 14(1), 493-502.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. Chicago: Mc-Graw- Hill IRWIN.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Retrieved from <http://ru.wikipedia.org/wiki/> (in Ukr.).
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013, May). *Internal Control – Integrated Framework* (Executive Summary). Retrieved from http://www.coso.org/documents/coso%202013%20icfr%20executive_summary.pdf
- Sukhareva, L. O., & Stefkivskyi, V. M. (2013). *Control of management decision making: system approach*. Donetsk: DonUET (in Ukr.).
- Kostyrko, R. O. (2009). System- and target-based approach to organization of internal control for management decision making. *Aktualni problemy ekonomiky (Actual Problems of Economics)*, 3(93), 197-206 (in Ukr.).
- Petrenko, S. M. (2010). *Internal control enterprise activity and its information provision: theory, methodology, organization* (Thesis of Doctoral diss.). Kyiv, Ukraine (in Ukr.).
- Voronko, R. M., & Semeniv, M. I. (2011). Organization of internal commercial control at the enterprise. *Visnyk Lvivskoi komertsijnoi akademii (Bulletin of Lviv Academy of Commercial)*, 35. Retrieved from http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/17.pdf (in Ukr.).
- Stefaniuk, I., & Barabash, S. (2009). The system of internal control – structure and approaches to modification. *Rynok tsinnykh paperiv Ukrainy (Securities Market of Ukraine)*, 10 (in Ukr.).
- Kostyrko, R. O. (2008). Conceptual based of internal control in the system of corporate management. *Ekonomika i orhanizatsia upravlinnia (Economics and Organization of Management)*, 4 (in Ukr.).
- Larikov, V. Yu. (2010). Identification of the target functions of control. *Visnyk Shkhidnoukrainskoho natsionalnoho universytetu imeni Volodymyra Dalia (Bulletin of Volodymyr Dahl East Ukrainian National University)*, 11(153). Retrieved from http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2010_11_1/Larikov.pdf (in Ukr.).
- Valuev, B. Y., Horlova, L. P., Muravskaya, V. M. et al. (1987). *Control in the system internal production self effective management*. Moscow: Finansy i statistika (in Russ.).

Received 26.11.2013

Різні погляди – одна держава

аналітика, новини, коментарі
на інформаційно-аналітичному порталі
Інституту трансформації суспільства

www.osp-ua.info