

**Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів**

Борисенко О. П., Івашова Л. М.

**КОНТРОЛІНГ В ОРГАНАХ
ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ І ОРГАНАХ
МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ**

Навчальний посібник

Видання 4-те, перероблене і доповнене

Дніпро

2025

*Рекомендовано до друку вченою радою
Університету митної справи та фінансів
(протокол № 17 від 23.06.2025)*

Рецензенти:

Бондарчук Н. В., д.держ.упр., професор, завідувач кафедри менеджменту, публічного управління та адміністрування Дніпровського державного аграрно-економічного університету

Дацій О. І., д.е.н., професор, завідувач кафедри економіки бізнесу Міжрегіональної академії управління персоналом

Писаренко В. П., д.держ.упр., професор, Президент ГО «Академія публічного управління»

Борисенко О. П. Контролінг в органах державної влади і органах місцевого самоврядування : навч. посіб. [вид. 4-те, перероб. і доп.] / О. П. Борисенко, Л. М. Івашова. Дніпро : УМСФ, 2025. 131 с.

ISBN 978-966-328-244-2

У навчальному посібнику подано ключові аспекти і потенціал застосування механізмів контролінгу в організації діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування. Послідовно викладено теоретико-методологічні та практичні підходи до контролінгу, а також можливості його використання в державній службі та органах місцевого самоврядування для підвищення ефективності управлінських рішень.

Висвітлено сутність, завдання, види та інструментарій контролінгу, а також порядок організації та функціонування служби контролінгу. Окремо розглянуто особливості застосування методів контролінгу для управління процесами в органах державного та місцевого самоврядування.

Посібник призначений для використання в навчальному процесі під час підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і посадових осіб органів державної влади та місцевого самоврядування. Викладений матеріал також може бути корисний тим, хто цікавиться питаннями методології підвищення ефективності управління.

ISBN 978-966-328-244-2

© О. П. Борисенко, Л. М. Івашова, 2025

© Університет митної справи та фінансів, 2025

ЗМІСТ

Передмова	5
Розділ 1. Сутність і функції контролінгу в системі державного управління	7
1.1. Поняття і принципи контролінгу	7
1.2. Концепції, мета і завдання контролінгу	12
1.3. Функції контролінгу	17
1.4. Види контролінгу	19
1.5. Елементи контролінгу та їх взаємодія	24
Питання і завдання для самоперевірки	25
Розділ 2. Методи та інструменти контролінгу	26
2.1. Методи контролінгу та особливості їх застосування в державному управлінні	26
2.2. Інструментарій стратегічного контролінгу	28
2.3. Інструментарій оперативного контролінгу	32
Питання і завдання для самоперевірки	33
Розділ 3. Основні складові контролінгу та їх характеристика	34
3.1. Планування	34
3.2. Управлінський облік	37
3.3. Бюджетування	42
3.4. Аналіз відхилень	50
Питання і завдання для самоперевірки	55
Розділ 4. Інституціоналізація контролінгу в органах державної влади та органах місцевого самоврядування	56
4.1. Упровадження контролінгу в органах державного управління	56
4.2. Формування інституту контролерів: характер і зміст діяльності, кваліфікаційні вимоги та функції	59
4.3. Організація служби контролінгу в органах державної влади та органах місцевого самоврядування	62
Питання і завдання для самоперевірки	64
Розділ 5. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролінгу в умовах комп'ютеризації	65
5.1. Автоматизація контролінгу з використанням ERP-систем	65
5.2. Автоматизація управлінського обліку	66
5.3. Автоматизація бюджетування	67
Питання і завдання для самоперевірки	68
Розділ 6. Оцінювання ефективності служби контролінгу	69
6.1. Вимірювання процесів та результатів діяльності у сфері державного управління	69
6.2. Критерії та показники оцінювання якості державної послуги	71
Питання і завдання для самоперевірки	73

Розділ 7. Функціональний аналіз, контролінг та аудит у системі державної служби	74
7.1. Суть і методи функціонального аналізу в системі державної служби	74
7.2. Ефективність державної служби	78
7.3. Державний контролінг у системі державної служби	80
7.4. Адміністративний аудит	85
Питання і завдання для самоперевірки	87
Розділ 8. Зарубіжний досвід діяльності служб контролінгу в органах державного управління	88
8.1. Еволюція контролінгу в системі державного управління та управління компаніями і організаціями в зарубіжних країнах	88
8.2. Особливості організації служби контролінгу та формування каталогу завдань контролерів за німецькою та американською моделями	92
Питання і завдання для самоперевірки	99
Розділ 9. Прикладні аспекти державного управління на основі методології контролінгу	100
9.1. Методологія контролінгу як механізм реалізації політики держави в умовах трансформації економічних відносин	100
9.2. Реалізація методології контролінгу в державному управлінні зовнішньоекономічною діяльністю	106
Питання і завдання для самоперевірки	113
Практичні завдання	114
Контрольні та тестові завдання	115
Питання для поточного контролю знань	115
Завдання для самостійної роботи	116
Творчі завдання для підсумкового контролю	118
Орієнтовна тематика рефератів для обговорення у фокус-групах	118
Словник-тезаурус	119
Література	124
Додатки	125

ПЕРЕДМОВА

*Уже сьогодні робить те, про що
інші завтра будуть тільки думати.*

Геракліт

Сучасний стан державного управління на різних рівнях його функціонування має досить багато вад і недоліків, що призводить до неефективної діяльності існуючої системи органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Наразі потребують перегляду правові, організаційні та фінансово-економічні механізми, що лежать в основі забезпечення державного управління у всіх гілках влади на всіх рівнях її прояву. Одним з основних завдань сучасного українського державотворення є пошук нових підходів і шляхів, спрямованих на вдосконалення нинішньої неефективної системи державного управління.

Поступове формування досконалої системи державного управління дозволить посилити потужний вплив виконавчої влади на хід проведення радикальних соціальних і економічних перетворень. Нині необхідно здійснити не лише новий перерозподіл владних повноважень між центром, регіонами й місцевим самоврядуванням, але й зробити концептуально новий, осмислений перехід до сучасної «філософії» управління державними органами, що потребує проведення не часткових змін, а системного оновлення всього змісту діяльності органів влади.

З позицій системного дослідження органів державного управління різного рівня як певного набору функцій можна стверджувати, що якість виконання функціональних обов'язків в основних структурних підрозділах органів державної влади та органів місцевого самоврядування є гарантією результативності їх діяльності. Недостатній рівень постановки окремих функцій державного управління здатен погіршити якість і дієвість управлінських рішень. Багатофункціональність систем державного управління викликає необхідність застосування додаткових механізмів, які б уможливили як інтеграцію окремих функцій у рамках єдиної системи, так і гарантували *прозорість результату* як основного чинника, що характеризує рівень організації державного управління.

На практиці, коли для прийняття управлінських рішень адміністративний менеджмент отримує необмежений обсяг інформації з різних інформаційних джерел, має бути витримано вибірковість і досягнуто зваженості в її використанні. Якісний відбір, обробка та подальша правильна інтерпретація отриманої інформації – запорука прийняття управлінських рішень, адекватних стратегії ефективного управління. Зважаючи на це, дуже важливо, щоб інформація, отримувана керівництвом для управління численними внутрішніми процесами, була свідомо обмежена, достатньо структурована та підготовлена з урахуванням принципу «витрати – результати –

перспективи». Виконувати такі оптимізаційні завдання допомагають широко використовувані в практичній діяльності монетарні та немонетарні показники, визначення та розбудова яких у різних галузях державного управління належить до системотвірної функції контролінгу.

В умовах налагодженої співпраці адміністративного менеджменту з виконавчими органами державної влади контролінг перетворюється на дієвий важіль у системі державного управління, що охоплює всі ланки управління: від постановки цілей та прийняття управлінських рішень до їх контролю, аналізу та коригування. Згідно з концепцією розвитку контролінгу, зорієнтованого на систему інтегрованого державного управління на основі інформаційних систем, його впровадження в органах державної влади та органах місцевого самоврядування має проходити в кілька етапів – від визначення генеральних цілей через постановку основних завдань та функцій органів державної влади й органів місцевого самоврядування до інтегрованої роботи всіх їхніх структурних підрозділів.

У даному навчальному посібнику розкрито основи контролінгу та можливості його впровадження в практику державного управління як одного з перспективних напрямів удосконалення роботи органів державної влади та органів місцевого самоврядування через посилення функцій оперативного і стратегічного планування, бюджетування, управління витратами, контролю ефективності витрат тощо. При цьому враховується досвід використання інструментарію контролінгу в практиці державного управління в розвинених країнах світу, зокрема в Німеччині. Визначаються передумови та можливі наслідки імплементації контролінгу в діяльність органів управління різного рівня державної служби України.

Зважаючи на те, що контролінг використовує інноваційні інформаційні технології, у найближчому майбутньому інструментарій контролінгу буде активно використовуватись у вітчизняній практиці державного управління та сприятиме підвищенню ефективності й результативності управлінських рішень.

Навчальний посібник створено відповідно до навчальної програми з дисципліни «Контролінг в органах державної влади і органах місцевого самоврядування». У ньому в логічній послідовності викладено теоретичні основи сутності, методів, змісту етапів та організації контролінгу в державній службі, викладено особливості автоматизації інформаційного забезпечення та порядок визначення ефективності роботи служби контролінгу.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ І ФУНКЦІЇ КОНТРОЛІНГУ

В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

1.1. Поняття і принципи контролінгу

У сучасних умовах господарювання на рівні суб'єктів господарювання та їх підрозділів перед керівниками різного рівня постає необхідність своєчасно здійснити прогноз господарської діяльності, визначити ефективність, виявити причини відхилень фактичних витрат від нормативних (планових), своєчасно скоректувати ці відхилення й оптимізувати співвідношення між витратами, собівартістю і результатами діяльності. Саме у виконанні таких завдань полягає мистецтво економічного управління, вважають німецькі вчені Р. Манн та Е. Майєр і визначають, що одним із механізмів, інструментів і одночасно однією зі складових цього мистецтва є *контролінг* – система управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства, організації чи установи та його структурних одиниць [9, с. 9, 13].

Існує дві версії походження поняття «**контролінг**». Перша з них указує на латинські терміни «*contra*» і «*rotulus*», що в англійській – «*counter-roullour*» у перекладі означає «зустрічна роль». Пізніше, базуючись на цьому трактуванні, виникає назва посадової особи – контролера, яка й відігравала таку «зустрічну роль» в управлінні грошовими і товарними потоками.

За іншою версією, поняття «контролінг» вважають похідним від французького терміна «*controler*», що перекладається як контролювати або ж перевіряти та часто ототожнюється з поняттям «контроль».

Однак поняття «контролінг» і «контроль» відмінні за своєю сутністю й різновекторні за своїм значенням. Адже контролінг являє собою специфічний інструмент управління, орієнтований на майбутнє, тоді як контроль має ретроспективний характер і спрямований у минуле на виявлення помилок. Тому слід чітко розмежовувати поняття «контролінгу» та поняття «контролю» й визначити їх відмінності (табл. 1.1).

Таким чином, контролінг не можна ототожнювати з контролем. Він є способом мислення, орієнтованим на майбутнє і пов'язаний із процесами, а контроль спрямований у минуле, на виявлення помилок, відхилень, прорахунків і проблем, «розподіляє» провину й орієнтується на поодинокі випадки.

Заміна традиційних форм контролю через застосування системи контролінгу в практиці державного управління має низку позитивних наслідків основними з яких є:

- здійснення прогресивних організаційних змін (реорганізація в державних органах управління та вдосконалення інформаційної бази управління);
- перехід до бюджетного та цільового управління, спрямованого на ефективність;
- спрямованість роботи персоналу на використання інновацій та прогресивних інформаційних технологій;
- підвищення ефективності оперативних управлінських рішень та їх узгодженість зі стратегічними цілями управління.

Таблиця 1.1

Порівняльна таблиця понять

№ з/п	Контроль	№ з/п	Контролінг
1	У більшості випадків сприймається як негативна діяльність	1	Позитивна, конструктивна діяльність, оскільки зорієнтована на кінцеву мету
2	Орієнтований на окремі сторони об'єкта, має епізодичний характер	2	Орієнтований на стан об'єкта в цілому, має регулярний характер
3	Спрямований у минуле, оцінює завершену діяльність	3	Орієнтований на майбутнє, сприяє виконанню планів, має дієвий характер
4	Не враховує психологічний фактор об'єктів, що перевіряються, їх реакцію	4	Ураховує психологічний фактор через силу мотивації
5	Виконується допоміжним персоналом апарату управління	5	Здійснюється апаратом управління 1-го рівня
6	Не має регулярних зворотних зв'язків з об'єктом управління	6	Здійснює зворотний зв'язок з об'єктами управління
7	Використовує приблизні оцінки та узагальнювальні вимірники	7	Ґрунтується на точних оцінках та натурально-вартісних вимірниках
8	Контролер одержує інформацію опосередковано (з бухгалтерії), із запізненням і неповну	8	Контролер одержує інформацію безпосередньо з об'єкта (центру відповідальності), оперативно й повно
9	Не відповідає вимогам інтенсивного господарювання	9	Орієнтований на інтенсивну діяльність
10	Має безліч недоліків (епізодичність, вибірковість, неоперативність, ретроспективність)	10	За конструктивністю системи адекватний кращим технічним системам

Наразі в розвинутих зарубіжних країнах контролінг тісно пов'язаний з менеджментом та більш орієнтований на вимоги управління. При цьому є декілька підходів до тлумачення його сутності, наприклад:

• **контролінг – збирання інформації** та її використання у плануванні, фінансуванні, створенні звітів, їх оцінці й консультуванні щодо прийняття рішень;

• **контролінг – локальна функція** у межах і для підтримки управління завдяки інформації, яка включає процеси обробки даних, планування, орієнтоване на загальні цілі та контроль їх досягнення;

• **контролінг – управлінський інструмент**, що підтримує внутрішній процес управління та прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого добору й обробки інформації [5, с. 8].

Узагальнюючи, визначимо, що контролінг не можна трактувати односторонньо, адже це: з одного боку, багатофункціональний інструмент управління, покликаний допомогти вищому керівництву і керівній ланці приймати рішення; а з іншого – така організація управління, за якої не лише констатуються факти, але проводиться їх аналіз, пошук резервів та консультування з метою досягнення поставлених цілей та запобігання помилкам у майбутньому.

Якщо порядок застосування контролінгу для управління підприємствами розробляється вже декілька десятиліть, то для органів державної влади та місцевого самоврядування це досить новий інструментарій, який ще тільки впроваджується у практику державного управління. Лише в останні 10 років почався процес поступового впровадження методів контролінгу у сферу адміністративного управління.

Уперше нові методи управління в державних органах було запроваджено в 1996 р. у Федеральному відомстві державного управління Німеччини (ФВДУН), яке здійснювало надання послуг для всіх федеральних міністерств Німеччини. Необхідність перебудови адміністративних відносин із застосуванням контролінгу викликана скороченням дохідної частини земельних бюджетів Німеччини у зв'язку з появою додаткових відрахувань у фонд трансфертів за Солідарним пактом. Саме тому виникла потреба модернізації інструментарію управління, які б забезпечували виконання все більшої кількості завдань в умовах обмеженості матеріальних та фінансових ресурсів і часу. Таким чином, контролінг можна розглядати як управлінську філософію, що базується на такій організації управління, за якої факт не констатується, а роз'яснюється і проводяться консультації щодо запобігання помилкам з метою досягнення поставлених цілей.

Основні складові методології контролінгу (сутність і функції, мета й завдання, об'єкти та суб'єкти) як специфічного виду діяльності та їх порівняльна характеристика для різних суб'єктів господарювання подані в табл. 1.2. Основою контролінгу є інтегрована система інформаційно-аналітичного забезпечення, що орієнтована на вихід якісного продукту управління. Контролінг спирається на єдність інформаційної бази, фахової та персональної відповідальності, а також чітких домовленостей щодо форми очікуваних результатів. Упровадження цієї системи потребує нових підходів і методів організації державного управління на всіх рівнях адміністративної ієрархії.

Адаптація контролінгу до потреб і умов державного управління базується на ідеї передачі управлінських повноважень та відповідальності за прийняті рішення на нижчий рівень, сприяє можливості децентралізованого управління з метою визначення адміністративних продуктів і контролю за їх якістю та ефективністю використання.

**Порівняння основних складових методології контролінгу
для різних суб'єктів господарювання**

Основні елементи контролінгу	Сутність елементів методології контролінгу	
	для підприємств	для органів державного управління
Сутність	це – інформаційна система оперативного і стратегічного управління процесом формування витрат і результатів діяльності з метою забезпечення довгострокового, успішного функціонування підприємства за допомогою об'єднання елементів прогнозування, планування, обліку, аналізу і контролю	це – інтегрована система управління адміністративними підрозділами державної служби, що базується на комплексному використанні методів планування, обліку, аналізу, контролю та прогнозування і спрямована на підвищення ефективності управлінських рішень та їх орієнтацію на довгострокову перспективу
Мета	забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки ефективного функціонування підприємства в поточному періоді та в майбутньому	забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки та контролю за виконанням прийнятих управлінських рішень щодо формування доходів та використання видатків бюджетів різного рівня та оцінки їх ефективності
Завдання	– створення системи збирання й обробки інформації, необхідної для управління; – діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану підприємства; – порівняння фактичних показників з прогнозованими даними; – виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємства; – запобігання негативному впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансовий результат діяльності підприємства; – забезпечення стійкого становища підприємства – на ринку	– організація функціонування інформаційно-аналітичної служби на рівні окремих органів державного управління; – аналіз видатків на утримання установи та їх відповідності нормативним значенням; – оцінка стану виконання кошторису; – моніторинг ефективності управлінських рішень щодо фінансово-господарської діяльності органів управління; – виявлення тенденцій і закономірностей розвитку дохідно-видаткової частини бюджету управлінського органу; – запобігання негативному впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансовий стан державної установи

Функції	– планова; – інформаційна; – аналітична; – сервісна; – контрольна; – коригувальна; – прогнозна; – управлінська	– планово-нормативна; – інформаційна; – аналітична; – контрольна; – коригувальна; – прогнозна; – управлінська; – нормотворча
Об’єкти	– виробничо-структурні підрозділи; – окремі бізнес-програми; – інвестиційні проєкти; – підприємство в цілому	– органи державної влади та органи місцевого самоврядування різного рівня; – структурні підрозділи органів державної влади та органів місцевого самоврядування; – окремі інвестиційні проєкти і програми, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів
Суб’єкти	<i>внутрішні:</i> – контролери; – відділ контролінгу; – відділ внутрішнього аудиту; <i>зовнішні:</i> – приватні підприємці; – консалтингові фірми; – аудиторські фірми	<i>внутрішні:</i> – контролери; – відділ контролінгу; – відділ внутрішнього аудиту; <i>зовнішні:</i> – контрольно-ревізійні органи; – державне казначейство; – інші органи державного фінансового контролю

Упровадження системи контролінгу в практику діяльності державних органів управління передбачає:

- упровадження методів випереджального управління;
- делегування структурним підрозділам повноважень для самостійного прийняття рішення;
- усвідомлення державними посадовцями особистої відповідальності за прийняті (чи неприйняті) рішення.

Тому застосування філософії контролінгу в системі державного управління передбачає використання та дотримання певних принципів, які наведені на рис. 1.1.

Упровадження даних принципів у сучасну практику державного управління дасть можливість Україні піднятися до визнаного міжнародними інституціями рівня організації та функціонування органів державної влади та органів місцевого самоврядування і забезпечить підвищення ефективності їхньої діяльності.



Рис. 1.1. Принципи контролінгу в системі управління

1.2. Концепції, мета і завдання контролінгу

Розвиток філософії та форм втілення контролінгу як специфічного виду діяльності базується на різних концепціях контролінгу, які в ході еволюції розширювали власні функції та створювали передумови для виникнення інших концепцій. Основні **концепції контролінгу** та їх завдання в узагальненому вигляді наведено в табл. 1.3.

Концепція, орієнтована на систему обліку, як основну і єдину сферу діяльності контролінгу розглядає систему обліку. При цьому під системою обліку розуміють специфічну інформаційну систему, яка дозволяє керівництву в будь-який момент часу отримати необхідні для планування і контролю кількісні дані про діяльність банку. *Основними завданнями* контролінгу є централізація і переорієнтація в майбутнє всієї системи обліку, сконцентрованої на реєстрації фактичної інформації минулих періодів. *Недоліком* є те, що в цій концепції реалізується лише один елемент контролінгу, що не дозволяє повністю використовувати його потенціал. Такий підхід може бути актуальним на початковій стадії впровадження контролінгу.

Наступна **концепція, зорієнтована на управлінську інформаційну систему**, набула популярності в 70–80 рр. і збігається з бурхливим розвитком та впровадженням у системи управління комп'ютерної техніки і пов'язана зі створенням єдиної інформаційної системи. Саме на єдину інформаційну систему покладено завдання забезпечити органи управління достовірними даними щодо діяльності підприємства та його навколишнього середовища.

Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Основні завдання контролінгу в рамках даної концепції
На систему обліку	Утворення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних із плануванням та контролем діяльності підприємства, спрямованість системи обліку в майбутнє
На управлінську інформаційну систему	Розробка і впровадження прийнятної концепції єдиної інформаційної системи, координація її функціонування, оптимізація інформаційних потоків
На систему управління з акцентом на : – координацію; – планування і контроль	Координація та регулювання діяльності системи управління підприємством. Визначення мети діяльності та забезпечення заходів щодо її досягнення. Аналіз, планування і контроль структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності)

Основним завданням цієї концепції контролінгу є розробка, впровадження і подальше обслуговування інформаційної системи управління.

Недоліком даної концепції є те, що в її межах практично не використовуються планово-контрольні інструменти, що свідчить про неможливість її використання як цілісної наукової системи контролінгу.

Значення функції інформаційного забезпечення керівництва державної установи нині суттєво зростає. При цьому контролінг може досягати своєї мети лише за умови такого стилю управління, в межах якого узгодження цілей і оцінка результатів відбувається в процесі співпраці співробітників відділу контролінгу і керівників структурних одиниць цієї установи у напрямі пошуку ефективного управлінського рішення.

Нарешті, **концепція, зорієнтована на систему управління**, безпосередньо пов'язана з розвитком проєктного менеджменту. Дану концепцію можна розглядати як систему, що складається з кількох ланок. Зокрема, в разі орієнтації концепції контролінгу на систему управління інформаційне забезпечення виростає за межі управління виробничими підрозділами на рівень управління підприємством чи організацією в цілому. Ця концепція, орієнтована на інформаційну систему й базується на попередній концепції та особливо виокремлює змістовні, процесуальні та структурні завдання контролінгу в межах інформаційної системи, причому контролінг розглядається як ядро цієї системи. Концентрація всієї необхідної для ухвалення управлінських рішень інформації, а також діяльності з її пошуку й обробки дозволяє істотно поліпшити ефективність усього інформаційного процесу.

Концепція, орієнтована на систему управління, розглядає контролінг як координаційний інструмент системи управління (підхід, орієнтований на координацію). Ця концепція подає контролінг в аспекті загальних проблем ухвалення управлінських рішень і дозволяє об'єднати найбільш важливі елементи інших концептуальних підходів. Сучасну концепцію контролінгу з урахуванням існуючих поглядів може бути узагальнено (рис. 1.2).

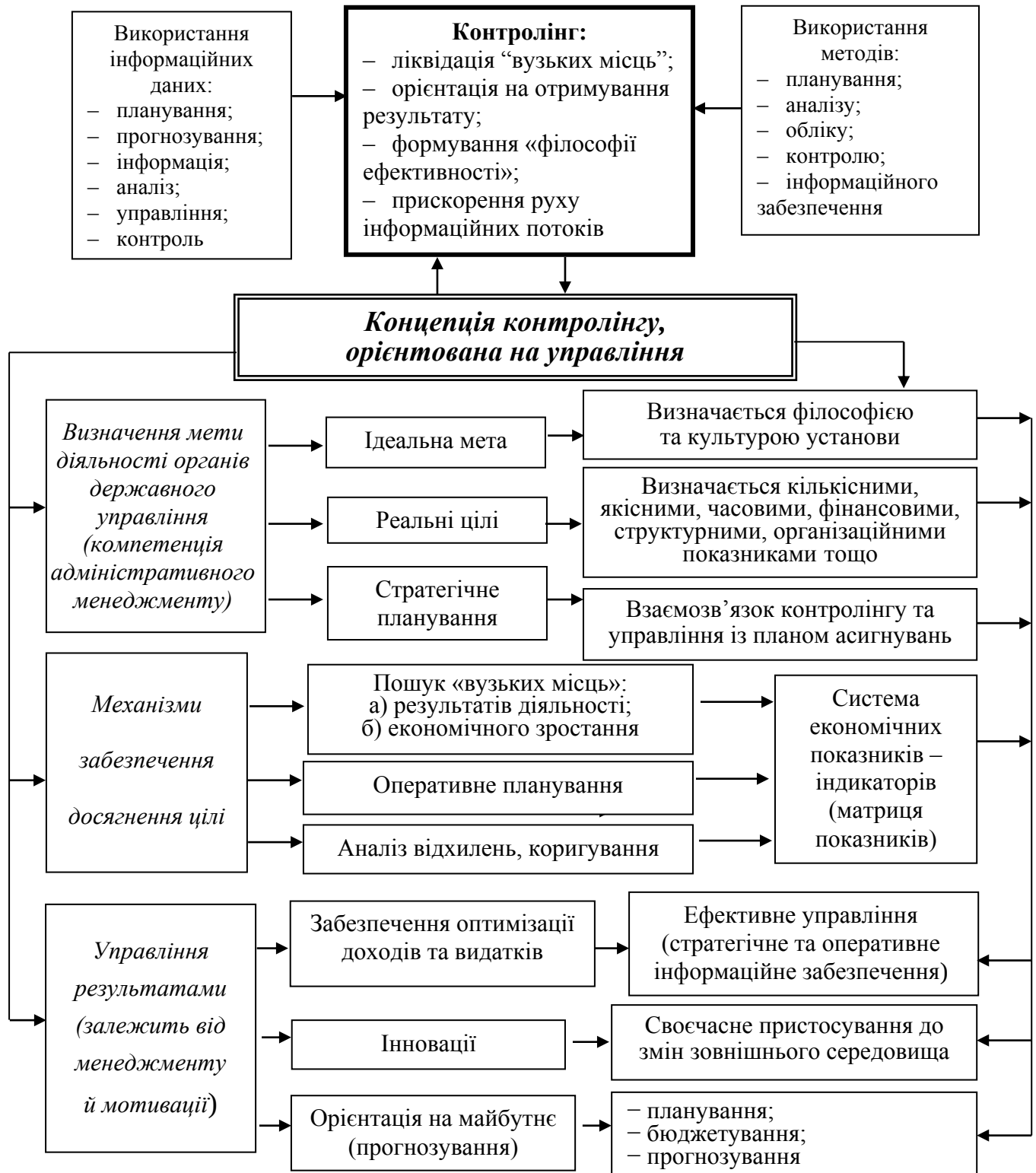


Рис. 1.2. Концепція контролінгу, зорієнтована на систему управління

Оскільки основним об'єктом контролінгу в системі державного управління є процеси та результати прийняття управлінських рішень, то *мета контролінгу* полягає в наданні органам державного управління сервісної послуги щодо ефективності їх діяльності. Для цього використовують різні форми і методи адміністративного контролінгу, які залежать від конкретних завдань.

Виходячи з даної концепції, можна сформулювати *завдання контролінгу*, а саме:

- «ліквідація» вузьких місць, які визначаються на основі даних планування, обігу (інформації), аналізу, контролю і використання методів оперативного та стратегічного менеджменту;
- орієнтація на отримання результату, для чого створюється система планування, збирання інформації про використання ресурсів, аналізу та прийняття управлінських рішень;
- орієнтація органів державної влади та органів місцевого самоврядування на ефективну роботу в довготривалому періоді часу – формування «філософії ефективності»;
- організація руху інформаційних потоків в установі, їх оптимізація та прискорення з метою використання в управлінні.

Загалом **завдання контролінгу** в системі державного управління такі:

- визначити інформаційну потребу адміністративного керівництва;
- з'ясувати й удосконалити інформаційні засади;
- координувати планування, контроль та інформаційне забезпечення;
- надавати підтримку адміністрації у визначенні інформативних (змістовних) планових параметрів;
- коментувати порівняння планових і фактичних показників;
- визначати потребу щодо прийняття рішень;
- вказувати керівникам на альтернативні можливості прийняття управлінського рішення.

До завдань контролінгу також належать: збирання, систематизація, опрацювання та подання даних про діяльність (процеси) установи і зовнішнє оточення для вироблення управлінських рішень. Тобто *основне завдання контролінгу* – дати в руки керівництву інформацію про те, якими новими якісними методами можна досягти поставлених цілей.

Контролінг через координацію системи планування, контролю та інформаційного забезпечення адміністративного менеджменту сприяє формуванню системи «автоматичного» регулювання діяльності установи, яка створює умови для ефективного керування процесами. Отже, *основне завдання такого контролінгу* – надання керівництву якісної інформації, яка дозволить досягти поставлених цілей, через координацію системи планування, контролю та інформаційного забезпечення адміністративного менеджменту. Іншими словами, завдання контролінгу полягає в тому, щоб створити систему автоматичного регулювання, яка забезпечить ефективне керівництво органами державного управління. У процесі забезпечення інформацією керівників контролінг має координувати систему автоматичного регулювання таким чином (рис. 1.3).

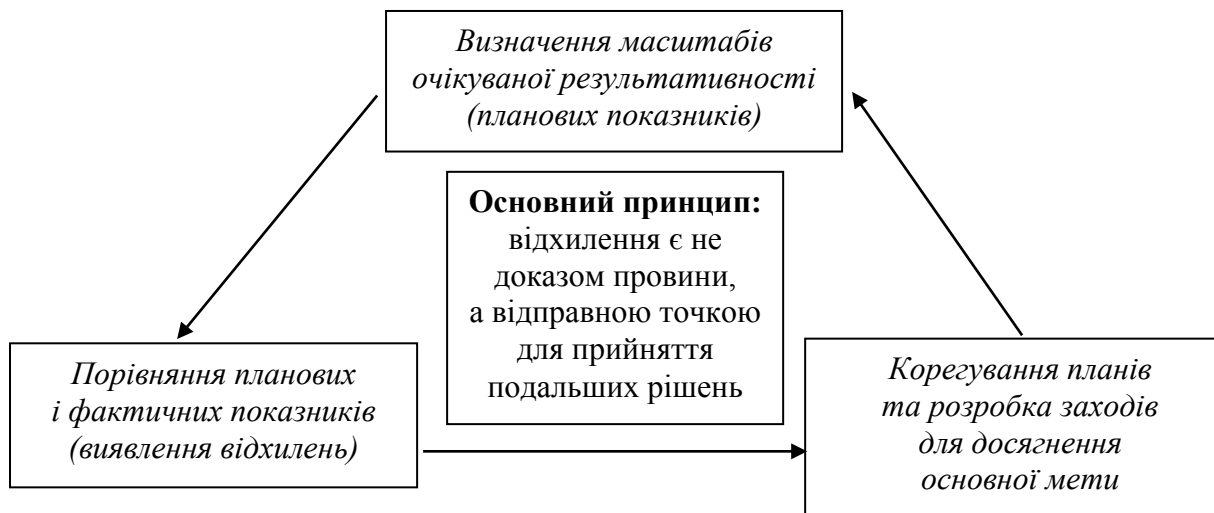


Рис. 1.3. Контролінгова система автоматичного регулювання відхилень

Як субсистему адміністративного управління контролінг має своїм завданням координацію системи планування, контролю та інформаційного забезпечення адміністративного менеджменту. В такий спосіб адміністративні контролери надають адміністративному менеджменту сервісні послуги щодо економіки, організації та управління. Вони наглядають за тим, щоб фактичний результат (продукт управління) відповідав поставленим цілям, і забезпечують адаптацію загальної системи управління до вимог, що постійно змінюються, з боку одержувачів даного продукту.

Для досягнення поставлених завдань необхідними передумовами є:

а) організація кругового руху інформаційних потоків в установі за такими напрямками:

- від керівників до підлеглих;
- від підлеглих до керівників;
- між окремими структурними підрозділами установи;

б) оптимізація інформаційних потоків;

в) підвищення оперативності руху інформаційних потоків;

г) використання в управлінні інформації всіх рівнів.

Контролінг виконує функції консультування та обслуговування, підготовки і реалізації рішень. Ці спеціальні завдання контролінгу поширюються на установу в цілому, його функціональні та регіональні підрозділи (підсистеми), групи послуг, програми заходів і проєкти на всіх рівнях управління.

Наразі контролінг можна визначити як систему управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності. Таким чином, визначимо, що **контролінг як управлінська концепція – інтегрована система, що підтримує процеси прийняття рішень в управлінні за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією з метою досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності.**

У коло завдань контролінгу входять такі елементи: 1) створення інформаційної бази; 2) здійснення контрольно-аналітичної роботи; 3) здійснення координації та інформаційного обслуговування забезпечення прийняття управлінських рішень.

До завдань контролінгу входить збирання, систематизація, опрацювання і надання даних про діяльність установи та зовнішнього середовища для прийняття управлінських рішень. Керівник служби контролінгу зводить воедино й аналізує інформацію, що надходить до нього й забезпечує ефективне її використання в системі управління, орієнтованій на результат.

1.3. Функції контролінгу

Визначаючи контролінг як концепцію системи управління, слід зазначити, що залежно від поставленої мети та завдань, які має бути вирішено, на контролінг покладено різноманітні функції. Узагальнення *функцій контролінгу* з урахуванням існуючих підходів, сучасних вимог та мети системи контролінгу подано на рис. 1.4.

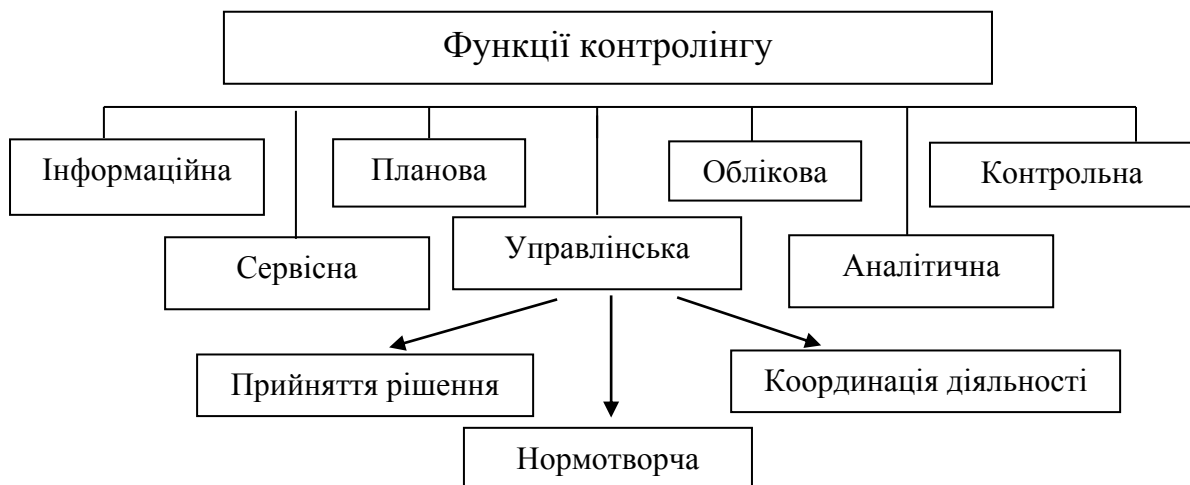


Рис. 1.4. Функції контролінгу

Інформаційна функція проявляється у формуванні інформації для управління через узагальнення і систематизацію інформаційних потоків, що забезпечує існування суб'єктів господарювання в довготривалому періоді часу. Вона полягає у формуванні, перевірці, узагальненні інформаційних потоків, підготовці їх даних для подальшого опрацювання.

Функція інформаційного обслуговування забезпечується за допомогою систем планування, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяльності організації.

Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) та фактичні дані, в тому числі про відхилення, що виявляються через засоби обліку. Контролер знає інформаційну потребу органів управління і дбає про те, щоб належна інформація мала місце в належній концентрації, в належний момент часу, в належному місці, в належній формі. У звітах має зазначати-

ся, чи буде досягнуто визначених цілей в окремих адміністративних підрозділах і де необхідно вжити заходів з корегування ситуації. Звіти мають бути не самоціллю, а спонукати до реагування та дій. Звітні дані повинні аналізуватися службою контролінгу спільно з відповідними адміністративними підрозділами для забезпечення визнання (сприйняття) результатів аналізу та розробки заходів, які впливають з них.

Планова (або планово-нормативна) функція полягає в забезпеченні керівництва плановими показниками та прогнозними даними щодо поточної та перспективної діяльності органів державного управління.

Планова функція здійснюється через механізми стратегічного прогнозування, тактичного (поточного) та оперативного планування, результатами дії яких є такі документи, як бюджети, кошториси, плани, концепції, програми та стратегії розвитку, які базуються на чинних нормативних актах з урахуванням впливу чинників зовнішнього та внутрішнього характеру.

Служба контролінгу розпочинає процес планування в установі та готує керівництво окремих адміністративних підрозділів до виконання завдань планування, координуючи методичні підходи та супроводжуючи окремі фази процесу планування. Контролер веде переговори з розробки планів в окремих підрозділах. Він надає в розпорядження підрозділів установи вихідну інформацію, необхідну для розробки плану, наприклад динаміку цін або розвиток кількості послуг (обсягів результатів). Контролер здійснює нагляд за перебігом планувальних процесів щодо їхньої відповідності термінам та предметності, піклується про узгодженість окремих планів та бюджетів між собою та зводить їх до загального плану доходів і видатків.

Під час планування засобами контролінгу здійснюється координація пошуків планових альтернатив. Зокрема, під час оцінки альтернатив та підготовки рішень адміністративний контролер застосовує спеціальний інструментарій, наприклад: бенчмаркінг, аналіз ключових чинників успіху, сценарний аналіз, аналіз ланцюжка цінностей, визначення чистого грошового потоку, бюджетування, CVP-аналіз (витрати – обсяг – прибуток).

За допомогою **облікової функції** досягається відстеження реального стану справ в органах державного управління, що дозволяє своєчасно впливати на процес управління з метою приведення його до оптимального вигляду. Зазвичай складання бухгалтерських, фінансових, оперативних та інших звітів є завданнями окремих структурних підрозділів. Служба контролінгу відповідає за організацію системи звітності, координацію порядку подання та опрацювання таких звітів.

Сервісна функція полягає у підготовці опрацьованої інформації у вигляді готового продукту для її надання керівному складу з метою використання в управлінні (згідно з визначеним форматом та обсягом інформації, необхідної для прийняття керівництвом управлінських рішень – проекти документів, експертні висновки тощо) та іншим користувачам (відповіді на запити, рекомендації, роз'яснення окремих положень чинних нормативних документів тощо).

***Аналітична функція** забезпечує аналіз фактичних показників, виявлення відхилень отриманих результатів від планових, визначення впливу різних чинників на ефективність управлінської діяльності. Застосування аналітичної функції дозволяє запропонувати заходи щодо усунення негативних наслідків від прийняття правильних управлінських рішень та напями оптимізації процесу управління в подальшому .*

***Контрольна функція** передбачає організацію внутрішнього контролю ефективності роботи підрозділів, адміністративно-управлінського апарату органів державної влади й органів місцевого самоврядування та установи в цілому. У межах державного органу влади не передбачається наділяти підрозділ контролінгу правом прийняття рішень, вказівок і санкцій. На відміну від ревізії, контролінг орієнтований на управління поточними та можливими результатами діяльності органів державного управління і не пов'язаний безпосередньо з документальною перевіркою їх фінансово-господарської діяльності.*

***Управлінська функція** контролінгу реалізується шляхом використання даних аналізу відхилень, величин покриття, загальних результатів діяльності для прийняття різних тактичних (оперативних) і стратегічних рішень з регулювання діяльності. Пошук таких рішень ведуть на всіх рівнях управління. Реалізація управлінської функції контролінгу забезпечується через: прийняття рішень, координацію діяльності, нормотворчу ініціативу. *Прийняття рішень* забезпечує можливість досягнення поставленої мети. *Координація* діяльності полягає в спрямуванні діяльності учасників управління всіх рівнів у певному напрямі. *Нормотворча* складова дозволяє виступати з ініціативами щодо вдосконалення чинних та створення нових нормативних та законодавчих актів.*

На основі наведеного переліку функцій і завдань контролінгу можна чітко визначити сферу його застосування. Реалізація функцій контролінгу в системі державного управління залежить від таких чинників: розуміння керівництвом важливості й корисності їх упровадження; конкретних завдань, що визначаються керівництвом до контролерів; кваліфікації працівників служби контролінгу; кваліфікації управлінського персоналу та якості інформації, яку вони формують у своїх структурних підрозділах.

1.4. Види контролінгу

Контролінг – це допоміжний захід для стратегічного і оперативного управління організацією. Адміністративний менеджмент і адміністративний контролінг доповнюють один одного при виконанні управлінських завдань: контролінг відповідає за інформацію, а адміністративний менеджмент – за прийняття рішень.

Функціонування служби контролінгу залежить від цілей та завдань, які поставлено перед органами державного управління та конкретизовані адміністративним апаратом і керівництвом. Залежно від спрямованості контролінгу його можна класифікувати за різними ознаками (табл. 1.4).

Класифікація контролінгу

Класифікаційна ознака	Класифікаційні групи та їх характеристики
<i>За рівнем впливу</i>	– <i>централізований контролінг</i> надає підтримку керівництву вищого рівня; – <i>децентралізований контролінг</i> надає підтримку структурним підрозділам
<i>За сферами застосування</i>	– <i>ресурсний контролінг</i> (фінанси, матеріальні ресурси та кадри); – <i>інвестиційний контролінг</i>; – <i>проектний контролінг</i>; – <i>контролінг управління портфелем акцій</i>; – <i>контролінг якості продукту управління</i>
<i>За періодом дії</i>	– <i>стратегічний контролінг</i> спрямований на прийняття довгострокових управлінських рішень; – <i>оперативний контролінг</i> спрямований на прийняття поточних управлінських рішень

За рівнем впливу контролінг можна розмежувати на централізований та децентралізований, а саме:

Централізований контролінг надає підтримку адміністративному керівництву вищого рівня щодо здійснення загального управління та координації діяльності управлінських структур нижчого рівня та їх структурних підрозділів.

Децентралізований контролінг залежно від розміру структурних підрозділів може бути розташований або при керівництві, або на рівень нижче, надає підтримку децентралізованим структурним підрозділам, відповідає за оперативне планування та управління діяльністю цих підрозділів.

За сферами застосування контролінг поділяється на:

– *ресурсний контролінг* (фінанси, матеріальні ресурси та кадри) його основна мета – удосконалення системи управління витратами та забезпечення ефективного використання наявних ресурсів;

– *інвестиційний контролінг* забезпечує прийняття рішень щодо вибору оптимальних інвестиційних проектів та управління їх упровадженням;

– *проектний контролінг* спрямований на розробку прогностичних проектів і моделювання різних варіантів управлінських рішень та їх наслідків з реалізації цих проектів;

– *контролінг управління портфелем акцій* спрямований на формування управлінських рішень з питань придбання та продажу пакетів акцій з урахуванням стану фондового ринку;

– *контролінг якості продуктів управління* спрямований на визначення переліку показників щодо продуктів державного управління та необхідні передумови, що забезпечують їх продукування.

За періодом дії в системі контролінгу виокремлюють два аспекти: *стратегічний та оперативний*, який чітко прив'язує його до часових рамок (рис. 1.5).

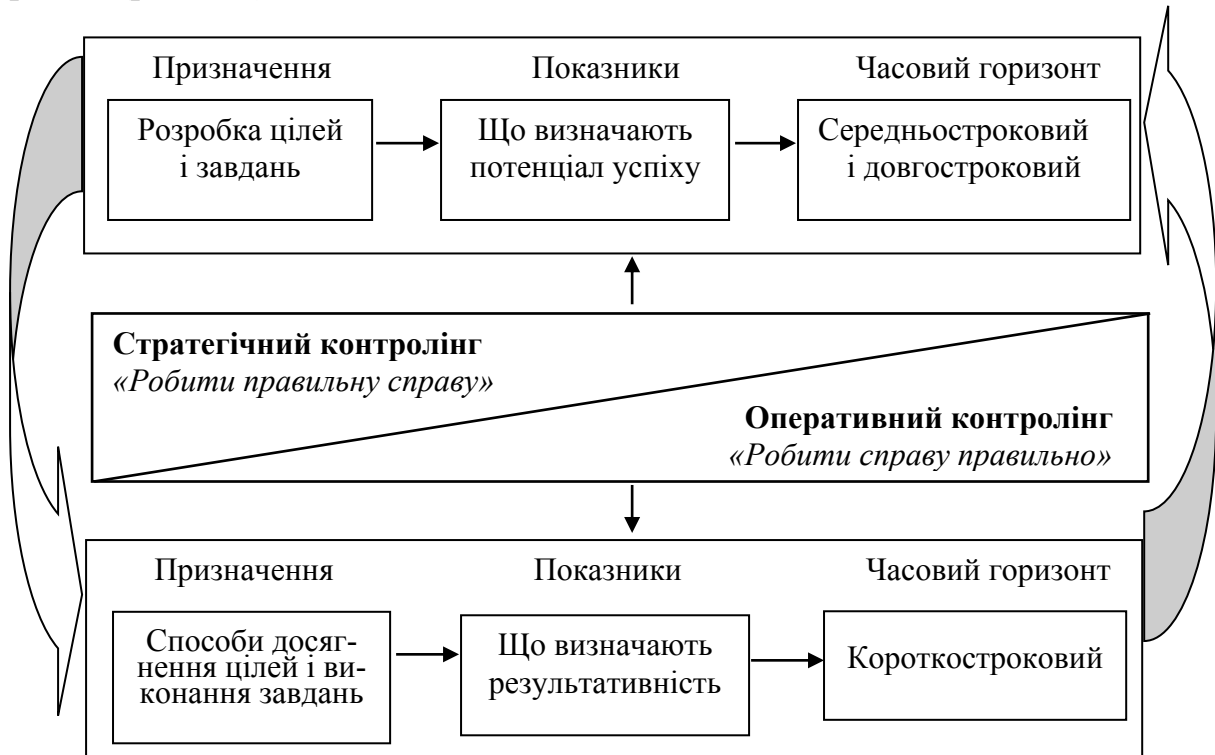


Рис. 1.5. Схема розмежування стратегічного та оперативного контролінгу

Стратегічний контролінг надає політично-адміністративній системі здатності враховувати процеси суспільного розвитку з метою адаптації політичних та соціально-економічних цілей, програм і планів до нових або змінених умов. Стратегічний контролінг дозволяє розробляти довгострокові плани та включати в ці плани перспективні напрями, що перебувають у процесі розвитку.

Метою стратегічного контролінгу слід вважати забезпечення моніторингу виконання управлінських рішень, спрямованих на виконання генерального стратегічного завдання. Визначення стратегічної мети контролінгу має починатися з аналізу інформації щодо внутрішніх та зовнішніх умов роботи органів державного управління, адже зміна середовища може спричинити суттєві зміни в наслідках такої роботи.

Основними напрямками аналітичної роботи у межах стратегічного контролінгу є:

- аналіз ланцюжка цінностей;
- аналіз витратотвірних чинників;
- аналіз ключових чинників успіху;
- аналіз стратегічних планів і підконтрольних показників діяльності.

Можна сформулювати такі основні завдання, які покладено на стратегічний контролінг:

– надання підтримки керівництву щодо формулювання і перевірки цілей та стратегій для різних адміністративних підрозділів на строк, що перевищує бюджетний рік;

– здійснення орієнтації в системі державної адміністрації на довгострокові цілі;

– створення обмежень для оперативного контролінгу: спочатку повинно бути з'ясовано стратегічні питання, щоб мати у своєму розпорядженні вихідні величини, за допомогою яких можна дати оцінку короткостроковим діям;

– прискорення процесів стратегічного планування та здійснення його документування;

– постійна перевірка доцільності й актуальності мети, сфери діяльності та заходів, спрямованих на виконання визначених раніше завдань;

– переведення стратегічних проектів у категорію оперативних планових розробок, надання допомоги керівникам у визначенні етапних цілей та їх реалізації згідно зі стратегічними планами.

Отже, стратегічний контролінг слід розглядати як систему спостереження та вивчення дії економічного механізму державних органів влади та органів місцевого самоврядування і тих важелів, які впливають на роботу цього механізму. При цьому стратегічний контролінг використовує такі практичні *інструменти*:

– функціонально-вартісний аналіз;

– стратегічне управління витратами;

– сценарний аналіз;

– матричні аналітичні інструменти;

– алгоритм розробки за «слабкими» й «сильними» сигналами;

– фінансова оцінка стратегічних планів.

Оснoву стратегічного контролінгу становить стратегічне планування, яке орієнтоване на середньо- і довгострокову перспективу й охоплює період у 4–5 років. Продуктами стратегічного планування є прогнози, що постійно уточнюються із закінченням визначених часових інтервалів – етапів. У стратегічних планах вище керівництво визначає головні цілі, яких необхідно досягти в далекому майбутньому.

Оперативний контролінг надає підтримку адміністративному керівництву під час короткострокового управління органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Оперативний контролінг стосується вже визначених сфер, завдань, цілей та програмних заходів. Він забезпечує керівництво інформацією, необхідною для прийняття рішень, розробляє інструменти, які дозволяють здійснювати поточний аналіз і перевірку економічності та ефективності роботи структурних підрозділів чи в цілому органу державного управління.

Мета оперативного контролінгу – створення системи управління для досягнення поточних цілей управління, прийняття своєчасних рішень з оптимізації співвідношення «витрати – результат». Оперативний контролінг здійснює координацію процесів оперативного планування, обліку, аналізу та контролю, спрямовує їх функції до потреб управління.

До основних методів оперативного контролінгу належать:

- GАР-аналіз – аналіз відхилень (розривів);
- СVP-аналіз – аналіз співвідношення «витрати – обсяг – прибуток (результат)»;
- АВС-аналіз – аналіз діяльності структурних підрозділів залежно від їх внеску, спрямованого на досягнення основної мети;
- нормативно-плановий – планування потреби в ресурсах;
- фінансовий аналіз показників діяльності;
- статичні й динамічні методи інвестиційних розрахунків;
- бюджетування;
- функціонально-вартісний аналіз.

Оперативний контролінг передбачає застосування методів оперативного планування, яке охоплює один господарський (звітний) рік. В оперативних планах (кошторисах витрат) визначається, яку діяльність вище керівництво повинно здійснити в наступному господарському році, де основні показники подаються найдокладніше. Результати оперативного планування докладно відбиваються в окремих планах та бюджетах, що складаються для кожного структурного підрозділу та установи в цілому.

Зважаючи на різні поставлені цілі перед стратегічним та оперативним контролінгом, стає можливим розмежування завдань, які повинен виконувати кожен із них. Порівняльну оцінку основних завдань стратегічного та оперативного контролінгу наведено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Завдання оперативного і стратегічного контролінгу

Завдання стратегічного контролінгу	Завдання оперативного контролінгу
Визначення основної мети діяльності, розробка альтернативних стратегій, формування філософії результативності	Визначення тактичних цілей, створення передумов для досягнення запланованого рівня витрат, якості продукту управління, асигнувань тощо
Створення інформаційної бази для забезпечення прийняття стратегічних рішень	Створення інформаційної бази для забезпечення прийняття оперативних рішень
Стратегічне планування	Поточне й оперативне планування
Визначення критичних внутрішніх і зовнішніх умов функціонування	Визначення сукупності планових (нормативних) і фактичних показників витрат і результатів
Визначення вузьких і пошук слабких місць для стратегічного управління	Визначення вузьких і пошук слабких місць для тактичного управління
Аналіз економічної ефективності інновацій та інвестицій	Аналіз економічної ефективності господарської діяльності та аналіз впливу відхилень

Використовуючи аналітичні дані оперативного контролінгу, керівництво отримує змогу створити «потенціал успіху» в майбутньому, що стає можливим лише за умови застосування стратегічного і тактичного планування.

В умовах бюджетно-розподільчого механізму господарювання на рівні державних органів управління та їх структурних підрозділів роль планування, в тому числі планування видатків, невіддільно зростає, особливо з урахуванням того, що за сучасних умов господарювання є необхідність пошуку напрямів і резервів ефективного використання бюджетних коштів та державних ресурсів.

1.5. Елементи контролінгу та їх взаємодія

Провідні вітчизняні й зарубіжні вчені однак називають основні інформаційні складові контролінгу, такі як планування, облік, аналіз, управління, контроль. Крім того, в системі адміністративного контролінгу важливими його складовими є: визначення проблеми, постановка головної мети і коригувальні дії, що базуються на результатах аналізу та спрямовані на досягнення мети.

Процес забезпечення ефективного управління має вигляд замкнутого кола, яке починається з утворення інформаційної бази та аналітичних процедур, відповідно до поставленої мети, включає в себе названі вище процеси і завершується аналізом та внесенням змін до інформаційної бази, що слугує підґрунтям для нового кола кругообігу, як зображено на рис. 1.6.

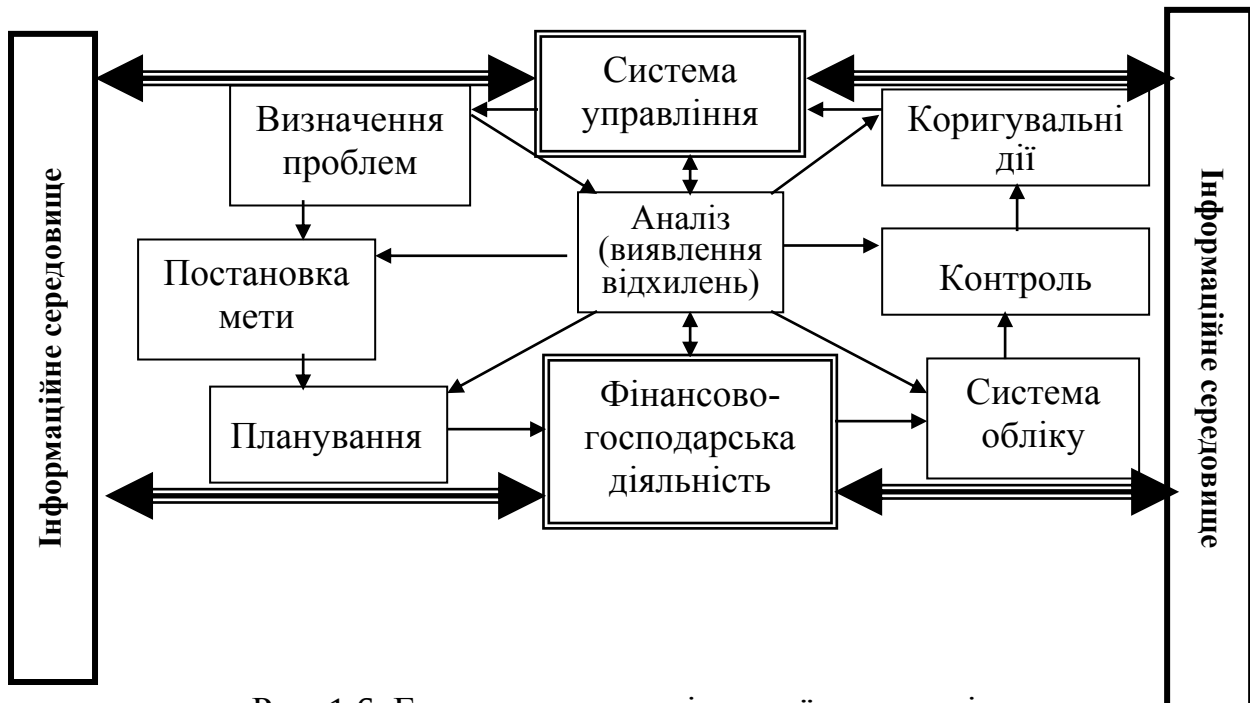


Рис. 1.6. Елементи контролінгу та їх взаємодія

Ефективність системи контролінгу визначається ефективністю управління, тобто контролінг має зворотний зв'язок із системою управління, який як управлінський інструмент об'єднує і спосіб управління, і відповідний методичний інструментарій. Логіку ключових характеристик контролінгу в системі державного управління подано на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Ієрархія рівнів контролінгу в системі управління

Ураховуючи складові контролінгу, слід зазначити, що він ґрунтується на інформаційній базі, яка послідовно здійснює функції планування, обліку, аналізу та коригування управлінських рішень, а це забезпечує ефективне управління роботи органів державного управління й визначає оптимальні напрями досягнення поставленої мети. Крім того, контролінг виконує контроль за виконанням управлінських рішень щодо отримання бажаного результату, виявляє відхилення та формує основу для майбутнього планування.

Послідовність і безперервність застосування елементів контролінгу в системі державного управління різних рівнів передбачає існування необхідного інформаційного середовища, створеного на основі автоматизованої системи управління (АСУ), що включає в себе:

- автоматизацію контролінгу з використанням ERP-систем;
- автоматизацію системи управлінського обліку;
- автоматизацію процесу бюджетування.

Питання і завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність поняття контролінгу.
2. Які особливості сучасного трактування контролінгу?
3. У чому полягає відмінність контролінгу від контролю ?
4. Перелічіть принципи контролінгу та розкрийте їх зміст.
5. У чому полягає методологія контролінгу?.
6. Окресліть основні етапи розвитку концепцій контролінгу, охарактеризуйте їх.
7. Мета і завдання контролінгу в контексті діяльності органів державної влади.
8. Перелічіть функції контролінгу та розкрийте їх зміст.
9. Назвіть основні види контролінгу.
10. За якими ознаками здійснюється класифікація контролінгу?
11. Назвіть основні елементи контролінгу та специфіку їх взаємодії.
12. У чому полягають відмінності стратегічного й оперативного контролінгу?

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛІНГУ

2.1. Методи контролінгу та особливості їх застосування в державному управлінні

Контролінг використовує специфічний інструментарій, тобто взаємопов'язану систему методів отримання, обробки, агрегування, аналізу, надання, використання різноманітної економічної інформації. Існують суттєві відмінності у структурі набору конкретних інструментів та особливостях їх використання на стратегічному та оперативному рівнях.

Найбільший виклик контролеру – це зростання очікування з боку керівників (об'єктів контролю) щодо того, що контролер пропонуватиме стратегічне бачення розвитку процесів державного управління, стаючи партнером у процесі управління, а не просто постачати інформацію як виконавець. Контролери дуже часто залишаються в ролі виконавців, замість того, щоб активно співпрацювати з керівниками як партнери. Надто багато контролерів продовжують шукати шляхи скорочення чи обмеження своїх функцій, водночас на практиці існує потреба у розширенні сервісних функцій вищого керівництва в питаннях забезпечення стратегічних ініціатив, а також більш ефективного управління персоналом.

Традиційно контролери розглядались як «люди чисел», що успішно виконували дану функцію. Проте у процесі зміни середовища господарювання контролеру необхідно адаптуватися до існуючих вимог, які включають у себе стратегічне планування і партнерство. Успішні контролери мають виробити в себе навички, які передбачають допомогу керівництву у формуванні стратегічного бачення для підприємства, зберігши при цьому свою базову компетенцію, тобто вміння працювати з цифрованими характеристиками процесу, набувати навичок з надання консультаційних послуг керівництву в цілепокладанні, а також брати рівноправну участь у формуванні управлінської стратегії.

Фактори, найбільш критичні для успіху управління:

- довгострокове стратегічне планування;
- фінансовий та економічний аналіз;
- ефективність та результативність продукту управління;
- комп'ютерні системи й операції;
- оптимізація управлінських процесів.

Відповідно до зазначених факторів впливу на успішність функціонування органів управління формуються пріоритетні сфери застосування контролінгових інструментів, визначаються завдання та перелік компетенцій контролера.

Напрями, на які контролери витрачають найбільше часу:

- внутрішній консалтинг;
- довгострокове стратегічне планування;

- комп'ютерні системи й операції;
- оптимізація процесів;
- фінансовий та економічний аналіз.

Нижче наведено перелік основних методів та інструментів контролінгу, які повинен знати сучасний контролер (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Класифікація методів та інструментів контролінгу

Інструментарій	Планування	Управління
Стратегічний контролінг	◆ Ключові фактори успіху. ◆ SWOT- та PEST-аналіз. ◆ Конкурентний аналіз М. Портера. ◆ Матричні аналітичні інструменти (у тому числі портфоліо-аналіз). ◆ Вартісний ланцюжок. ◆ Стратегічні карти. ◆ САР-аналіз (аналіз розривів). ◆ Калькулювання на основі діяльності. ◆ Бенчмаркінг. ◆ Сценарний аналіз	◆ Стратегічне управління витратами. ◆ Формування портфеля стратегій. ◆ Система збалансованих показників (BSC). ◆ Управління на основі аналізу діяльності (ABM). ◆ Стратегічне управління якістю (TQM). ◆ Політика відкритої звітності. ◆ Принцип зграї. ◆ Управління змінами і знаннями (Knowledge Management)
Оперативний контролінг	◆ CVP-аналіз (співвідношення обсяг – витрати – прибуток), точка беззбитковості. ◆ Функціонально-вартісний аналіз. ◆ Бюджетування. ◆ Калькулювання собівартості. ◆ Планування потреби в матеріалах. ◆ ABC- та XYZ-аналіз продукції, клієнтів. ◆ Фінансовий аналіз показників діяльності (системи показників ZVEI, DuPont, PL, ROI, EVA). ◆ Стратегічні та динамічні методи інвестиційних розрахунків	◆ Управління за відхиленнями. ◆ Маржинальний аналіз і управління ціноутворенням. ◆ Управління витратами (моделі калькулювання). ◆ Альтернативні рішення і рішення за обмеженості ресурсів. ◆ Оперативне управління якістю (стандарт якості: концепція 6 Сигма). ◆ Логістика. ◆ Реінжиніринг

Система збалансованих показників (Balanced Scorecard): назва походить від спроби збалансувати традиційний фінансовий аналіз із нефінансовими вимірниками. Концепція ставить у відповідність стратегію, місію, цілі та завдання з повним набором нефінансових та фінансових показників. Підхід системи збалансованих показників включає аналіз внутрішніх процесів, задоволення споживача, корпоративний розвиток і навчання, фінансові результати.

Система розподілу непрямих затрат (Activity – Based Costing): даний підхід визначає та агрегує непрямі затрати, а потім розподіляє їх на основі різних методичних підходів. Метод ABC дає можливість розподіляти компоненти непрямих затрат на підставі попередньо обраного методу.

Теорія обмежень (Theory of Constraints): цей метод, розроблений Елі Голдратом, ставить за мету максимізувати операційний дохід підприємства, беручи до уваги існуючі обмеження, з якими неминуcho стикається виробничий процес. Узагалі теорія обмежень дає змогу збільшувати вартість усього виробничого процесу й одночасно зменшувати відповідні інвестиції та операційні витрати.

Стандарт якості Шість Сигма (Six Sigma Quality Standard): даний стандарт якості передбачає лише 3–4 дефекти на 1 мільйон операцій. Шість Сигма є квантовим еталоном якості для виробництва Моторола, GE, Black & Decker – приклади американських компаній, що використовують Шість Сигма для значного збільшення задоволення споживачів та конкурування на міжнародних ринках.

Стратегічні карти (Strategy Maps): підхід графічно відображає стратегічні та бізнес-плани. Часто його розглядають як графічне подання підходу *Balanced Scorecard*. Стратегічні карти роблять стратегію зрозумілою та вимірюваною, концентруючись на зростанні обсягів діяльності. Вона передбачає, що установа розробила правильну концепцію розвитку, проте виявляється невідповідність між стратегією, необхідною кваліфікацією та набором заходів, що потрібні для зростання.

Політика відкритої звітності (Open Book Management): у рамках даної концепції весь персонал установи має доступ до звітних документів. Така участь персоналу базується на тому, що коли працівник розуміє стратегію установи та її фінансові результати, він буде продуктивніше допомагати керівництву досягти поставлених стратегічних цілей.

Принцип зграї (Swarm Intelligence): метод визнає, що колективна творча поведінка працівників може управлятися краще, коли його порівнювати з колективними комахами (бджолами, осама, мурашками тощо). Даний підхід базується на визнанні, що працівники, які діють за кількома простими правилами, можуть виконувати складні завдання та досягати вищої продуктивності за меншої участі керівництва. Цей новий підхід, який іноді називають «філософією Амеба-менеджменту», дає можливість індивідуумам максимально проявити свої творчі здібності.

Розглянемо докладніше основні методи аналізу, що використовуються у рамках підсистем стратегічного й оперативного контролінгу на підприємстві.

2.2. Інструментарій стратегічного контролінгу

Основними напрямками аналітичної роботи на рівні стратегічного контролінгу є:

- аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища;
- аналіз конкуренції;
- аналіз ключових факторів успіху;

- формування портфеля стратегій;
- аналіз стратегічних планів і підконтрольних показників діяльності;
- аналіз стратегічного позиціонування;
- аналіз витратотвірних факторів;
- аналіз вартісного ланцюжка;
- аналіз витрат конкурентів;
- аналіз витрат на якість.

Стратегічний контролінг орієнтований на довгострокові перспективи. **Об'єктами контролю**, а отже, й контрольованими величинами, є такі **показники**: цілі, стратегії, фактори успіху, сильні та слабкі сторони, шанси та ризики.

Найважливіші **практичні інструменти і принципи** стратегічного управління, що використовує стратегічний контролінг:

- GAP-аналіз – аналіз відхилень (розривів);
- матричні аналітичні інструменти (в тому числі портфоліо-аналіз – аналіз розподілу діяльності підприємства за окремими продуктами і ринками);
- алгоритми роботи зі «слабкими» й «сильними» сигналами;
- принципи управління попитом та пропозицією;
- принципи фінансової оцінки стратегічних планів;
- сценарний аналіз;
- стратегічне управління витратами.

Специфічними інструментами, що були розроблені суто для потреб стратегічного контролінгу, є:

- калькулювання на основі діяльності;
- калькулювання життєвого циклу;
- бенчмаркінг;
- цільове калькулювання;

Дамо поглиблену характеристику основним із зазначених вище видів аналітичної роботи та інструментів.

Для вибору стратегії дій на конкретному ринку використовуються різні матричні **моделі портфоліо-аналізу** (матричні моделі аналізу портфеля стратегій). Найвідомішими з них є: матриця стратегій Ансофа для ринків, що зростають; модель п'яти сил конкуренції М. Портера; матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ-матриця); матриця Хоуфера; багатофакторна матрична модель «Дженерал Електрик» і матриця стратегічної відповідності сфер бізнесу (СС-матриця).

Діагностика фінансово-господарського стану в рамках стратегічного контролінгу передбачає насамперед аналіз стратегічної позиції на ринку. Для цього застосовують спеціальні методи, найпоширенішими з яких є SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, конкурентний аналіз.

Модель стратегічного управління витратами не може бути ефективною без побудови ланцюжка формування цінностей усередині підприємства, природно поєднаного з іншими елементами загального ланцюжка цінностей.

Вартісний ланцюжок (Value Chain) – це послідовність різних видів діяльності, що утворюють вартість для споживачів (замовників). У спрощеному вигляді вартісний ланцюжок зображено на рис. 2.1.

Дослідження і розробки	Матеріально-технічне забезпечення	Виробництво	Моніторинг і надання послуг	Вихідна логістика	Післяпродажне обслуговування
------------------------	-----------------------------------	-------------	-----------------------------	-------------------	------------------------------

Рис. 2.1. Ланцюжок формування вартості продукту управління

Ланцюжок формування вартостей є комплексом видів економічної діяльності, що здійснюються в установі у процесі перетворення матеріальних витрат на готовий продукт управління.

Проте діяльність установи – це лише частина загальної системи, в якій діють інші учасники: постачальники, покупці, конкуренти та ін.

Відповідно, кінцевий споживач сплачує за вартість, створену в усій системі.

Тому стратегічний аналіз вартісного ланцюжка має враховувати:

- зв'язки з постачальниками;
- зв'язки із замовниками;
- зв'язки в межах вартісного ланцюжка кожного структурного підрозділу установи;
- зв'язки між вартісними ланцюжками структурних підрозділів установи.

Аналізуючи вартісний ланцюжок усередині установи та порівнюючи його з вартісними ланцюжками інших установ (бенчмаркінг), можна ідентифікувати ті види діяльності, які найбільшою мірою забезпечують формування стратегічної конкурентної переваги, визначити стратегічні напрями розроблення та впровадження інновацій, а також оцінити можливі варіанти оптимізації наявного ланцюжка формування вартостей в органах державної влади та місцевого самоврядування.

Аналіз ефективності моделі стратегічного управління витратами необхідно здійснювати за збалансованою системою показників. Побудова системи показників оцінки ефективності стратегічного управління витратами має ґрунтуватися на аналізі стратегічних цілей, а також на аналізі загального ланцюжка вартості та ланцюжка формування вартості всередині установи.

Найчастіше для оцінки ефективності державного управління використовують *фінансово-економічні показники*, такі як обсяги та рівень бюджетного фінансування, обсяги позабюджетних доходів, видатків, обсяги на установу та на 1 працівника чи громадянина підвідомчої території, темпи зниження витрат, дисконтовану суму чистого грошового потоку тощо.

Поряд із фінансово-економічними показниками для оцінки ефективності стратегічного управління витратами слід використовувати *нефінансові показники*, зокрема такі, як рівень завантаження потужності підприєм-

ства, тривалість його фінансового циклу, рівень задоволеності споживачів послуг, частка інноваційних продуктів у загальному асортименті продуктів управління тощо. Формування моделі стратегічного управління витратами необхідно для забезпечення досягнення стратегічної мети управління, її побудова є основою для створення на підприємстві ефективної системи управлінського обліку, організації поточного та оперативного планування, аналізу й контролю за діяльністю установи.

Бенчмаркінг – методика аналізу слабких сторін органу державного управління, яка базується на порівнянні наявного потенціалу з потенціалом управлінських органів. Це метод сучасного менеджменту, за допомогою якого дана установа проводить порівняння своєї діяльності з практикою інших державних установ для здійснення конкретних змін, які дають можливість поліпшити діяльність і підвищити якість продукту управління.

До змістовних характерних рис бенчмаркінгу насамперед належать:

- ◆ загальносистемний характер, тобто охоплення всіх аспектів діяльності, включаючи її радикальну зміну як системи в цілому;
- ◆ чітке спрямування на досягнення кращого рівня, зокрема в масштабах глобального ринку;
- ◆ практична прикладна орієнтація, тобто розробка практичних рішень, відповідь на запитання: «Як здійснити необхідні поліпшення?»;
- ◆ кращий рівень і прикладна орієнтація, передусім означають практичне досягнення конкретних конкурентних переваг.

Існує досвід використання бенчмаркінгу для визначення стратегії успіху підприємства. При цьому в центрі уваги такі питання: хто, яка фірма перебуває на вершині конкуренції? Чому власне підприємство не є кращим? Що має бути змінено чи збережено на підприємстві, щоб стати кращим? Як упровадити відповідну стратегію, щоб стати кращим із кращих?

Переваги використання бенчмаркінгу:

- покращання комунікацій, розширення зв'язків;
- підвищення професіоналізму компанії та її процесів;
- удосконалення планування та оптимізація бюджетів;
- аутсорсингові проекти.

Існує багато видів бенчмаркінгу:

внутрішній бенчмаркінг – бенчмаркінг процесу, здійснюваний усередині організації, порівнюючи характеристики виробничих одиниць, схожих з аналогічними процесами;

конкурентний бенчмаркінг – вимір характеристики підприємства та її порівняння з характеристикою конкурентів; дослідження специфічних продуктів, можливостей процесу чи адміністративних методів підприємств-конкурентів;

функціональний бенчмаркінг – бенчмаркінг процесу, що порівнює визначену функцію двох чи більше організацій у тому ж секторі промисловості;

бенчмаркінг процесу – діяльність зі зміни визначених показників і функціональності через їх порівняння з установами, характеристики яких задіяні в аналогічних процесах;

глобальний бенчмаркінг – розширення стратегічного бенчмаркінгу, що включає також асоціативний бенчмаркінг;

колаборативний (співробітницький) бенчмаркінг – бенчмаркінг, проведений організаціями, що входять до складу вузького бенчмаркінгового альянсу. Протокол цієї кооперації міститься в Кодексі поведінки бенчмаркінгу;

загальний бенчмаркінг – порівняння операцій, що здійснюються підприємствами в непов'язаних галузях;

бенчмаркінг витрат;

бенчмаркінг клієнта;

стратегічний бенчмаркінг;

оперативний бенчмаркінг.

Аналіз переваги – це погляд на внутрішні функції, діяльність і досвід інших із такою метою:

- визначити кращі результати;
- проаналізувати свою роботу;
- виявити недоліки у функціонуванні;
- усунути слабкі місця;
- створити мотивацію до постійного вдосконалення.

Етапи бенчмаркінгового аналізу. На першій стадії обирають ключові сфери, що підлягають дослідженню для порівняння з еталоном. Такими сферами можуть бути діяльність, продукція, послуги, функції, методи тощо. Потім здійснюють попередній аналіз поточних результатів в обраних сферах та порівняння їх із середніми або іншими базовими показниками.

На другому етапі розв'язують організаційні питання, зокрема створення команди фахівців, надання їм відповідних повноважень, проведення тренінгів, чітке визначення цілей, які мають бути досягнуті.

Третя стадія передбачає визначення установ-еталонів.

На четвертому етапі визначають характер і обсяг необхідної інформації, а також методи її збирання. Зокрема, збирання інформації можна здійснювати самостійно або залучати інших осіб (консультантів, асоціації тощо).

На вирішальній стадії установа здійснює відповідні зміни у своїй діяльності для досягнення або перевищення обраного еталона. Цей процес може налічувати більше чи менше стадій, ніж було розглянуто, до того ж може стосуватися різноманітних показників діяльності.

Об'єктом порівняння з еталоном може бути безпосередньо система управлінського обліку підприємства. Прикладом порівняння з еталоном є аналіз ключових фінансових показників.

2.3. Інструментарій оперативного контролінгу

Головною метою оперативного контролінгу є створення такої системи управління, що ефективно допомагає досягати поточних цілей, а також оптимізує співвідношення «витрати – прибуток (результат)».

Інструменти операційного контролінгу – це численні виробничі стандарти й інші інструменти стандартизації та процедури управлінського обліку. Вони формують інформацію, необхідну для створення сигналів щодо потреб у самокоординації в рамках операційного менеджменту.

Оперативний контролінг орієнтований на короткострокові цілі й контролює такі основні показники, як рентабельність, ліквідність, продуктивність і прибуток.

Арсенал основних *методів та інструментів оперативного контролю* дуже відрізняється від стратегічного. Найвідоміші такі інструменти:

- маржинальний аналіз;
- CVP-аналіз – співвідношення «витрати – обсяг – прибуток»;
- аналіз відхилень;
- ABC-аналіз – аналіз виробничих підрозділів залежно від їхнього внеску в дохід (не плутати із функціонально-вартісним аналізом);
- планування потреби в матеріалах (зокрема, за системою «точно в строк»);
- фінансовий аналіз показників діяльності;
- програми скорочення витрат;
- статичні та динамічні методи інвестиційних розрахунків;
- бюджетування;
- функціонально-вартісний аналіз.

Основним завданням оперативного контролінгу є своєчасне виявлення відхилень від визначених цілей чи затверджених планових показників для прийняття управлінських рішень щодо їх усунення. Докладніше матеріали щодо аналізу та коригування відхилень надано у попередньому пункті.

Питання і завдання для самоперевірки

1. Послідовно назвіть методи контролінгу та окресліть особливості їх застосування в державному управлінні.
2. Класифікація методів та інструментів контролінгу.
3. Охарактеризуйте інструменти стратегічного контролінгу.
4. Назвіть практичні інструменти і принципи стратегічного управління в межах контролінгу.
5. Перелічіть специфічні інструменти стратегічного контролінгу.
6. Вартісний ланцюжок як метод стратегічного аналізу.
7. Бенчмаркінг та його види.
8. Які інструменти оперативного контролінгу є найбільш вживаними?

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ СКЛАДОВІ КОНТРОЛІНГУ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Етапи здійснення контролінгу в системі державного управління передбачають послідовне отримання інформації, її обробку, планування та контроль досягнення цілей та їх коригування. Можна їх назвати: планування, управлінський облік, бюджетування видатків та аналіз відхилень.

3.1. Планування

Процес планування в системі державного управління починається за низхідною: державна політика, закони, постанови, що мають законодавчу силу, положення та інші адміністративні приписи задають цілі та планувальні посилки. На цій основі децентралізовані адміністративні одиниці складають плани «за висхідною» щодо закупівлі, доходів, інвестицій, кадрів та видатків. Контролер не тільки координує перебіг процесу планування в структурних підрозділах, але й безпосередньо здійснює його, узагальнюючи показники окремих планів. Він оцінює можливі альтернативи та забезпечує складання таких планів, які потім затверджуються і набувають статусу документів, обов'язкових до виконання.

Під час планування цілей проблема полягає в необхідності врахування безлічі найрізноманітніших, часом протилежних інтересів. Тому контролінг спочатку визначає зміст цільових завдань за кожною зі структур, аналізує та якомога повніше відображає їх. Перед тим, як на різних рівнях буде розроблено стратегії та плани заходів, що забезпечують досягнення цілей, має бути чітко визначено цільову настанову керівництва.

Конкретне формування цілей в органах державної влади та в органах місцевого самоврядування є складним завданням, оскільки немає одновимірних цілей. Безліч груп висуває найрізноманітніші, часом протилежні вимоги до виконавчого органу. У формуванні цілей та плануванні завдань контролер бере на себе важливу роль «ведучого», оскільки він вказує керівництву та політикам на наслідки тих чи інших адміністративних дій.

У системі державного управління особливості планування характерні насамперед для цільової структури. Цілі органів державного управління виникають протягом складного, багатоступінчастого процесу. Визначення довгострокових цілей важливо для органів державного управління тому, що особи, які приймають політичні рішення, зазвичай орієнтуються на короткострокові цілі.

Контролінг перевіряє чи повно та достатньо детально визначено цілі. Він підтримує адміністративне керівництво під час уточнювання та раціоналізації цілей. Контролінг удосконалює процедуру цільового планування, документуючи методи, які застосовуються під час цільового планування, попередньо обробляючи та забезпечуючи суттєву інформацію, перевіряючи окремі цілі на предмет їх сумісності. Контролінг контролює досягнення цілей і генерує розпорядження щодо необхідної адаптації цільової структури. Крім того, до завдань контролінгу належить визначення показників та індикаторів, необхідних для оцінки ступеня досягнення цілей (рис. 3.1).

Процес планування починається з викладення стратегічної вихідної позиції керівництва. З цієї метою розглядається процес розвитку органу державного управління протягом останніх чотирьох – п'яти років та передбачуваний процес розвитку протягом наступних чотирьох – п'яти років. За такого аналізу розрізняють внутрішні та зовнішні фактори (передумови). Внутрішні фактори містяться в межах даного органу управління. Наприклад: організаційна структура, заміщення посад, укомплектованість штатними одиницями, структура керівництва, кваліфікаційний профіль співробітників, час роботи установи чи структура видатків. Зовнішні фактори складаються із соціального, економічного та законодавчого навколишнього середовища. Так, до них належать: законодавство, структура населення, галузева структура економіки, обсяги податкових надходжень, розвиток кон'юнктури.



Рис. 3.1. Перелік завдань контролінгу під час планування

Під час стратегічного планування постійно перевіряються та ставляться під сумнів актуальність цілей, поле діяльності та заходи виконання завдань. Стратегічний контролінг переводить стратегічні планувальні проєкти в категорію оперативних планувальних розробок і надає допомогу керівникам у визначенні етапних цілей їх реалізації. Контролер визначає контрольні величини та створює систему, яка постачає необхідну контрольну інформацію, щоб мати можливість перевірити, чи враховані стратегічні цілі та чи будуть вони досягнуті.

Практична реалізація стратегічного планування визначається такими послідовними діями та процедурами:

1. Організаційно-підготовчі процедури:

– виявити потребу в стратегічному плануванні та цілі стратегічного планування;

– розмежувати сфери відділів та завдань, щоб розробляти часткові стратегії для окремих сфер завдань, а також адміністративних підрозділів;

– створити планувальну групу;

– організувати тури планування;

– організувати аналітичні засідання;

– підготувати детальний порядок денний;

– візуалізувати мету засідання за адміністративними підрозділами;

– виявити зв'язки між частковими стратегіями щодо сфер/підрозділів.

2. Аналітичні процедури з пошуку й оцінки можливої альтернативи:

– виявити процеси стратегічного розвитку в окремих структурних підрозділах та визначити головні проблеми;

– застосувати креативні технології для розробки пропозицій щодо розв'язання проблем;

– застосувати інструментарій стратегічного контролінгу під час планування;

– пов'язати пропоновані рішення з цілями, перевірити наслідки;

– визначити процедури для координації планування часткових стратегій.

3. Процедури документування результатів стратегічного планування:

– сформулювати загальну стратегію та часткові стратегії.

– задокументувати результати планування в планувальній книзі.

Практичний приклад застосування контролінгу наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Практичний приклад застосування контролінгу
для визначення цілей та прийняття рішень
під час стратегічного планування розвитку об'єктів ЖКГ міста**

Перед державним комунальним господарством міста постала проблема визначення пріоритетних напрямів фінансування на наступний рік. Необхідно встановити, які із пропонованих заходів внести до планів фінансування:

1. Програму з оновлення та реконструкції застарілого житлового фонду міста.

2. План технічного переоснащення очисних споруд та комунікацій, які перебувають в аварійному стані.

3. Програму озеленення та облаштування прибудинкових ділянок.

4. Заходи щодо вивезення та утилізації сміття.

Кожна з проблем є важливою для міста й потребує вкладення значних коштів. Для вирішення питання про фінансування даних заходів і програм можна виходити з різних позицій: соціальна важливість проблеми; необхідна сума видатків; економічна ефективність; екологічна безпека; терміни подання заявок тощо. Як правило, рішення приймається за результатами суб'єктивної оцінки ситуації однією чи кількома посадовими особами. На перший погляд, необхідно виділити кошти на реалізацію програми 2 та 4.

У межах контролінгу прийняття кожного рішення має бути обґрунтованим. Тому контролер визначає єдині критерії оцінки кожної з програм, розглядає можливі альтернативні варіанти їх виконання та надає керівництву свої варіанти розв'язання даних проблем, наприклад:

Критерії оцінки	Надані до розгляду програми, плани та заходи			
	1	2	3	4
<i><u>Монетарні</u></i>				
витрати, грн	1000 на 1 м ²			
доходи, грн	1500 на 1 м ²			
прибутковість проєкту, %	50 % /4	0 %/1	0 %/2	10 %/3
можливість залучення альтернативних джерел фінансування	4	2	1	3
<i>Результати монетарної оцінки</i>	8	3	3	6
<i><u>Немонетарні, в балах від 1 до 4</u></i>				
розв'язання соціальних проблем	4	1	3	2
розв'язання екологічних проблем	1	4	2	3
створення нових робочих місць	4	1	3	2
створення сприятливого мікроклімату в місті	1	3	2	4
поліпшення іміджу органів місцевого самоврядування	3	2	1	4
можливість отримання збитків через нерозв'язання проблеми	2	4	1	3
<i>Результати немонетарної оцінки</i>	15	15	12	18
<i>Рейтингова оцінка програми</i>	23	18	15	24

Зважаючи на оцінку кожної з наданих програм, можна рекомендувати такі варіанти прийняття рішення:

- найбільш привабливими є проєкти 1 та 4, що пояснюється їх економічною вигідністю, ці ж проєкти можна реалізувати за рахунок альтернативних джерел фінансування (особливо проєкти з реконструкції застарілого житлового фонду);
- важливими щодо вирішення соціально-екологічних та політичних питань є проєкти 1, 2, 4, проте проєкти 1, 4 можна реалізувати за рахунок залучених коштів.

Таким чином, найважливішим для міста є фінансування технічного переоснащення очисних споруд і комунікацій. Доцільною була б пайова участь у реалізації першого проєкту, на якому можна отримати додаткові кошти і спрямувати їх на реалізацію проєктів 3, 4

3.2. Управлінський облік

Законодавство України зобов'язує кожне підприємство вести бухгалтерський (фінансовий) облік. Але для прийняття управлінських рішень існує об'єктивна необхідність організації в межах контролінгу спеціального управлінського обліку, який може бути або об'єднаний із фінансовим обліком, або виділений в окремий блок. Відмінності фінансового та управлінського обліку подано в табл. 3.2.

Основна відмінність управлінського обліку від фінансового полягає в тому, що фінансовий облік орієнтується на зовнішніх користувачів інформації (насамперед на вищі органи та державні контрольні органи), а управлінський спрямований на внутрішніх користувачів (передусім на керівників установи і структурних підрозділів).

**Порівняльна характеристика фінансового
та управлінського обліку**

Напрями порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
Основні споживачі інформації	Зовнішні користувачі інформації (вищі органи, банки тощо)	Внутрішні користувачі інформації (керівник підприємства, керівники підрозділів, співробітники)
Цілі обліку	Інформування зовнішніх користувачів про фінансово-майновий стан, розрахунок суми видатків та асигнування	Забезпечення інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень
Обов'язковість	Потрібно за вимогами законодавства	Застосовується за рішенням керівництва підприємства
Свобода вибору систем бухгалтерського обліку	Система обліку визначена Держказначейством	Обмежень на вибір систем обліку не існує
Теоретична база	Нормативні акти	Економічна теорія, теорія прийняття рішень
Використовувані вимірники	Грошові одиниці	Грошові або натуральні одиниці
Основний об'єкт аналізу	Підприємство в цілому	Центри відповідальності всередині підприємства
Частота складання звітності	Періодично, відповідно до вимог законодавства	У міру необхідності, відповідно до потреб керівництва підприємства
Ступінь надійності	Потребує об'єктивності. Орієнтований на контроль минулого	Залежить від цілей планування. Орієнтований на прогноз майбутнього
Головна вимога до інформації	Точність	Релевантність

Наявні методи управлінського обліку можна класифікувати за різними ознаками (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Класифікація методів управлінського обліку

Для вибору оптимального методу обліку видатків у системі управлінського обліку в державних органах управління та місцевого самоврядування необхідно оцінити кожний з наявних методів управлінського обліку з погляду виконання завдань контролінгу (табл. 3.3). Аналіз цих методів показує, що найбільш придатним для цілей контролінгу в державних установах є організація управлінського обліку за плановою собівартістю (стандарт-костинг) у поєднанні з різними варіантами обліку за усіченою (скороченою, зменшеною) собівартістю, оскільки саме ці облікові системи забезпечують максимум інформації для прийняття управлінських рішень.

Найчастіше саме поняття контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не зовсім правильно: основне завдання управлінського обліку – надання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень; функції контролінгу ширші, вони містять у собі не лише управлінський облік, але й планування, контроль, координацію, а також вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Реалізація завдань контролінгу в системі управлінського обліку

Завдання контролінгу	Методи управлінського обліку						
	за фактичною собівартістю	за нормативною собівартістю	за плановою собівартістю	простий директ-костинг	покриття постійних витрат	покриття постійних витрат з відносними витратами	планових граничних витрат
1. Планування							
1.1. Складання оперативного плану в установі в цілому	–	–	0	0	+	+	+
1.2. Короткострокове планування видатків	–	–	–	0	0	+	+
1.3. Планування одноразових і неповторюваних робіт	–	–	–	0	0	+	0
1.4. Планування фінансування							
1.5. Короткострокове планування видатків і доходів:	–	–	–	–	+	+	+
• у всій установі в цілому	–	0	0	+	+	+	+
• в центрах відповідальності	–	0	0	–	+	+	+
• за видами видатків	–	0	0	–	+	+	
1.6. Планування впливу різних управлінських рішень на видатки й доходи (у короткостроковому періоді):							
• рішення про фінансово-господарську діяльність;	–	0	0	0	0	0	0
• рішення про організаційну структуру;	–	0	0	0	0	0	0
• вибір постачальників і підрядників;	–	0	0	0	0	0	0
• оцінка можливостей фінансового маневру	–	0	0	0	0	0	0
1.7. Аналіз чутливості видатків і доходів до впливу зовнішніх факторів і розрахунок «запасу міцності» (оцінка ризику в короткостроковому періоді):							
• рівень фінансування;	–	–	–	0	+	+	0
• ціни на закуповувані товари й послуги тощо	–	–	–	+	+	+	+

2. Облік та контроль видатків і доходів. Аналіз відхилень							
2.1. Складання звітності про видатки й доходи в міру необхідності, а не у визначені державою строки							
2.2. Порівняння планових і фактичних видатків і доходів у цілому в установі	–	0	0	+	+	+	+
2.3. Порівняння планових і фактичних видатків і доходів:	0	0	+	0	+	+	0
• за центрами відповідальності;	0	0	+	+	+	+	+
• за видами використовуваних ресурсів	0	+	+	+	+	+	+
2.4. Контроль динаміки видатків і доходів	+	+	+	+	+	+	+
2.5. Виявлення причин відхилень	–	+	+	+	+	+	0
2.6. Оцінка ефективності роботи лінійних і функціональних менеджерів	–	0	0	+	+	+	0
2.7. Контроль повних витрат	+	0	0	–	0	0	–
2.8. Контроль релевантних (граничних) витрат	–	–	–	+	+	+	+
2.9. Оцінка й контроль вартості матеріальних запасів і незавершених робіт	+	+	+	0	+	0	0
2.10. Корегування методик планування	–	0	+	0	0	+	+

Примітка: Знаки «+», «–» і «0» означають «завдання виконується повністю», «завдання не виконується», «завдання виконується частково» (відповідно).

На більшості підприємств України система управлінського обліку вбудована в систему звичайного фінансового обліку. В сучасних умовах управлінський облік сильно інтегрований із фінансовим. У стандартному плані рахунків передбачені рахунки для обліку асигнувань і видатків за загальними та спеціальними фондами. Тому можна модернізувати існуючу систему обліку таким чином, щоб вона могла виконувати завдання управлінського обліку. За кордоном існують різні підходи до цього питання: наприклад, у Франції використовують два плани рахунків – фінансового й управлінського обліку, а взаємодія між ними здійснюється через спеціальні рахунки-екрани; в Німеччині для управлінського й фінансового обліку існують окремі плани рахунків; у США управлінський облік – це окремий блок усередині фінансового обліку.

Таким чином, основне завдання управлінського обліку – служити інформаційною опорою для прийняття управлінських рішень. З цією метою в управлінському обліку застосовуються особливі методи обліку витрат.

Використання вищезазначених методів обліку витрат не дасть належного ефекту в керуванні витратами, якщо не буде створено систему розробки бюджетів, що дозволить не тільки визначити планові витрати кожного підрозділу, але й оцінити виконання плану.

3.3. Бюджетування

Бюджетування – це процес розробки бюджетів діяльності суб'єктів господарювання та їх окремих структурних підрозділів для вдосконалення порядку оперативного управління видатками.

Оперативний контролінг спирається на систему бюджетів, що дозволяє керівнику наперед оцінити ефективність управлінських рішень, оптимально розподілити ресурси між підрозділами, накреслити шляхи розвитку підприємства й уникнути кризової ситуації.

Бюджет – це план діяльності підприємства або підрозділу в кількісному та вартісному вираженні. В економічно розвинених країнах бюджети державних установ частково відповідають прийнятим в Україні кошторисам видатків. Вони охоплюють усі сфери фінансово-господарської діяльності установи, її структурних підрозділів. На їх основі здійснюється управління фінансовими потоками.

Бюджети складаються з такою метою:

- концептуальні – розробка концепції управління через:
 - планування фінансово-господарської діяльності установи на певний період;
 - оптимізацію видатків і доходів установи;
 - координацію – узгодження діяльності різних структурних підрозділів;
- комунікативні – доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- мотиваційні – зацікавленість підрозділів у досягненні цілей організації;
- контрольні – оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних видатків з нормативними;
- фінансові – виявлення потреб у грошових ресурсах та оптимізація фінансових потоків.

Зазвичай бюджети складають на рік, на квартал, на місяць. Можна складати так звані «ковзаючі» бюджети: бюджет, складений на тривалий період часу (на рік), що корегується в процесі виконання (наприклад, щомісяця); так, у грудні складається план на 12 місяців (із січня до грудня наступного року), у січні – на наступні 12 місяців (з лютого поточного року до лютого наступного року) і т. д. Це дозволяє точніше враховувати зміни внутрішніх і зовнішніх умов.

Найважливіші етапи розробки бюджетів такі:

- повідомлення основних напрямів бюджетування особам, відповідальним за розробку бюджетів (крім відділу контролінгу, в розробці бюджетів мають брати участь керівники відповідних підрозділів, а також інші економічні служби);

- розробка першого варіанта бюджетів;
- аналіз першого варіанта бюджетів, внесення корективів;
- затвердження бюджетів керівництвом підприємства;
- подальший аналіз і корегування бюджетів відповідно до умов, що змінилися.

Бюджети в широкому значенні поділяються на два основних види: поточні (операційні) бюджети і фінансовий план.

Поточний (операційний) бюджет відображає поточну діяльність і містить:

- бюджет поточних видатків загального фонду;
- бюджет поточних видатків спеціального фонду;
- бюджет перехідних запасів;
- бюджет потреб щодо матеріалів;
- бюджет витрат на оплату праці;
- бюджет загальногосподарських витрат;
- бюджет доходів загального фонду;
- бюджет доходів спеціального фонду.

Фінансовий план – це прогноз фінансової звітності, він містить:

- план асигнувань (грошових потоків);
- прогнозний баланс;
- план капіталовкладень;
- план капітальних видатків із загального фонду;
- план капітальних видатків зі спеціального фонду.

Існують різні підходи до розробки бюджетів. Їх класифікацію зображено на рис. 3.3.

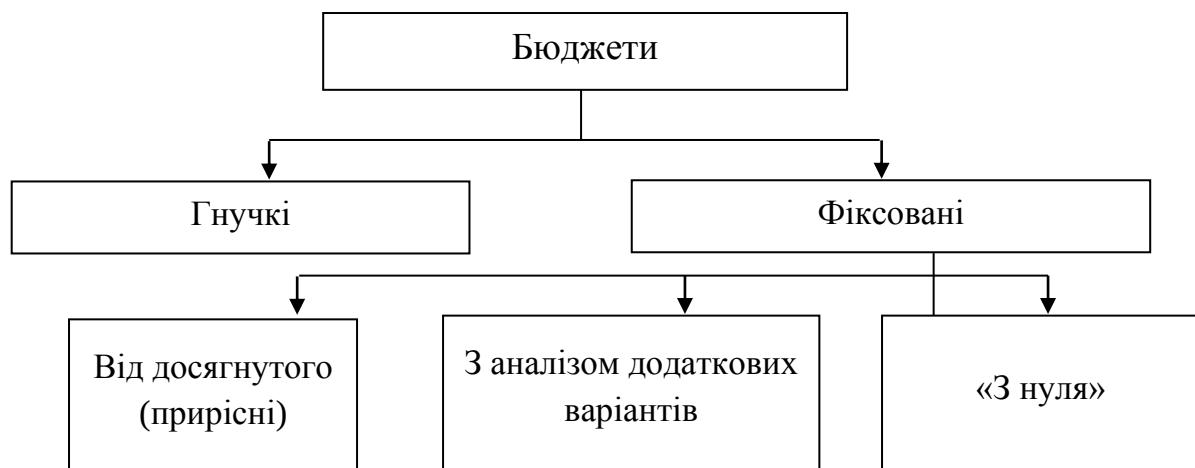


Рис. 3.3. Класифікація підходів до розробки бюджетів

Гнучкий бюджет показує розміри витрат і результати за різного обсягу діяльності відповідного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні та змішані витрати змінюються, а постійні залишаються незмінними. Тому в гнучкому бюджеті зазначається ставка змінних витрат на одиницю продукції та приріст змішаних витрат на одиницю приросту

обсягу продукції. Ця ставка є нормою, помноженою на ціну. Постійні витрати виділяються окремо. За допомогою формули, що зв'язує витрати й обсяг виробництва, можна розробляти кошториси і плани для різних рівнів ділової активності. Гнучкий бюджет щонайкраще підходить для виробничих підприємств та для центрів повністю регульованих витрат, а також для центрів виручки, тому що він показує, яким чином керівник, змінюючи обсяг випуску або реалізації, може впливати на витрати або виручку. За принципом гнучкого бюджету планують виручку, витрати на основні матеріали, відрядну зарплату тощо.

Фіксований бюджет не змінюється залежно від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих витрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску і для яких взаємозв'язок «вхід – вихід» має не такий явний характер. Фіксовані бюджети використовують насамперед для центрів частково регульованих витрат, а також для інших видів центрів відповідальності. Саме такі бюджети доцільно використовувати в органах державного управління та місцевого самоврядування.

Виокремлюють такі різновиди фіксованих бюджетів:

- бюджети «від досягнутого» складають на підставі статистики минулих періодів з урахуванням можливої зміни умов діяльності установи (тому їх іноді називають «прирісними»). Наприклад, загальногосподарські витрати зазвичай планують «від досягнутого» (такі бюджети найпопулярніші);

- бюджети з опрацюванням додаткових варіантів відрізняються від звичайних прирісних бюджетів аналізом різних варіантів. Наприклад, такий бюджет може містити варіанти, за яких сума витрат скорочується або збільшується на 5, 10, 20 %. Цей підхід проміжний між бюджетом «від досягнутого» і бюджетом «з нуля»;

- бюджети «з нуля» розробляють, виходячи з припущення про те, що для даного центру відповідальності бюджет складається вперше.

Найскладнішим різновидом фіксованих бюджетів є бюджетування «з нуля»:

- визначення цілей для всіх видів діяльності, за які відповідає менеджер кожного центру відповідальності (цілі можуть бути не тільки фінансовими: наприклад, підвищення якості управління, досягнення високих технічних характеристик робочого місця, зниження плинності кадрів);

- установлення критеріїв досягнення цілей;

- дослідження альтернативних варіантів ведення кожного з видів діяльності;

- оцінка ефекту (ступеня досягнення мети) від кожного з варіантів за встановленими критеріями;

- оцінка видатків для кожного з варіантів;

- оцінка можливих рівнів асигнувань (показує можливий рівень видатків установи, що відповідає його фінансовим надходженням; зазвичай зазначаються кілька можливих рівнів: максимальний, мінімальний і найвірогідніший);

➤ визначення факторів, що обмежують обсяг діяльності центру відповідальності (такими факторами, крім розміру асигнувань, можуть бути трудомісткість роботи, дефіцитні ресурси тощо);

➤ формування оптимального набору видів діяльності для кожного можливого рівня асигнувань (оптимальний набір формується шляхом зіставлення ефекту й витрат з використанням математичного апарата – лінійного програмування, теорії масового обслуговування та ін.)

Бюджетування «з нуля» доцільно проводити для частково регульованих витрат. Зокрема, його можна використати у розробці бюджетів на маркетинг, НДДКР, ремонтні роботи тощо.

Розглянувши бюджетування «з нуля», можна зробити висновки про переваги й недоліки цього методу (табл. 3.4).

Як правило, для кожного центру відповідальності складається окремий бюджет. Існують центри відповідальності різних типів, а саме:

- центри регульованих витрат;
- центри слабо регульованих витрат;
- центри виручки;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Таблиця 3.4

Переваги і недоліки бюджетування на «нульовій основі»

Переваги	Недоліки
Орієнтація на досягнення глобальної мети підприємства	Складність і трудомісткість розробки
Цілі чітко визначені, альтернативні способи їх досягнення описані в явному вигляді	Дорожня розробка
Підвищення мотивації внаслідок участі керівників середньої та нижчої ланки в підготовці бюджету	Складність визначення переліку продукту управління та показників їх вимірювання
Можливість вибору пріоритетного напрямку діяльності	Труднощі вимірювання ефективності (особливо щодо нематеріальних вигід)
Більше інформації про вхід і вихід (кошторис стає раціональнішим і менш «політичним»)	
Підвищення ефективності розподілу ресурсів	

Для державних установ найбільш доцільним є порядок складання бюджетів за першим та другим типом центрів відповідальності, що здійснюються за таким підходом (табл. 3.5).

**Підходи до розробки бюджетів
для різних типів центрів відповідальності**

Вид центру відповідальності	Типова категорія витрат	Підхід до розробки бюджету
Центр регульованих витрат (існує чіткий функціональний взаємозв'язок між «входом і виходом», наприклад видатки загального фонду)	Повністю регульовані видатки	Фіксований бюджет
Центр частково регульованих (довільних) видатків (чіткого функціонального взаємозв'язку між входом і виходом не існує, залежність лише кореляційна, наприклад видатки спеціального фонду)	Частково регульовані (довільні) видатки	Фіксований бюджет: • від досягнутого; • із проробленням додаткових варіантів; • «з нуля»

Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні й негативні сторони.

Переваги бюджетування:

- впливає на мотивацію і настрій колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства в цілому;
- аналіз бюджетів дає змогу вчасно вносити корегувальні зміни;
- дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
- дозволяє вдосконалити процес розподілу ресурсів;
- сприяє процесам комунікацій;
- допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль в організації;
- дає змогу співробітникам-новачкам зрозуміти «напрямок руху» підприємства, у такий спосіб допомагаючи їм адаптуватися в новому колективі;
- служить інструментом порівняння досягнутого й бажаного результатів.

Недоліки бюджетування:

- різне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди здатні допомогти в розв'язанні повсякденних, поточних проблем, не завжди відображають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов, крім того, не всі менеджери володіють достатньою підготовкою для аналізу фінансової інформації);
- складність і дорожня система бюджетування;
- якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони майже не впливають на мотивацію і результати роботи, а кошти сприймаються винятково для оцінки діяльності працівників та відстеження їхніх помилок;

– бюджети потребують високої продуктивності праці; своєю чергою, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження, що призводить до конфліктів, викликає стан пригніченості, страху, а отже, знижує ефективність роботи;

– суперечність між досяжністю цілей та їх стимульним ефектом: якщо досягти поставлених цілей занадто легко, то бюджет не має стимульного ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягти цілей занадто складно, то стимульний ефект зникає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей.

Крім того, у процесі бюджетування підприємство можуть підстерігати «підводні камені», такі як:

- політичні інтриги, що можуть вплинути на розподіл ресурсів;
- конфлікти між менеджерами підрозділів і відділом контролінгу;
- завищення потреб щодо ресурсів;
- поширення помилкової інформації про бюджети неформальними каналами.

Основні етапи постановки бюджетування:

- визначення видів бюджетів, необхідних для планування;
- розподіл бюджетів за центрами відповідальності або підрозділами;
- призначення відповідальних за складання бюджетів;
- визначення того, з якої первинної документації (акти, журнали, зведення, звіти тощо) необхідно брати дані для складання бюджетів;
- складання таблиць, у яких зазначено найменування планових (звітних) форм, склад використовуваних у них показників;
- визначення регламенту формування бюджетів;
- визначення форм контролю за складанням бюджетів;
- порівняння фактичних показників із плановими, аналіз відхилень.

При цьому необхідно здійснити:

- визначення взаємозв'язку показників у всіх формах звітності;
- аналіз взаємодії підрозділів (центрів відповідальності) під час планування;
- організацію документообігу в процесі планування;
- оцінку планових форм і процедур з погляду повноти охоплення всіх аспектів діяльності підприємства, термінів і періодичності складання бюджетів.

У процесі постановки системи бюджетування виникають різні проблеми, подолання яких забирає значну кількість часу, а саме:

- відсутність системи управлінського обліку, а отже, інформаційної бази бюджетування;
- кошторисно-орієнтований підхід до класифікації видатків і визначення кроку бюджетування;
- прив'язка кроку бюджетування до податкового звітного періоду;
- надмірні надії на спеціалізоване програмне забезпечення;

– саботаж постановки системи бюджетування з боку керівників структурних підрозділів, не зацікавлених у створенні дієвої системи контролю за їхньою діяльністю;

– конфлікти між структурними підрозділами в ході бюджетного процесу.

Контролінгова діяльність у сфері бюджетування має бути спрямована на те, щоб формальні повноваження щодо бюджетування перекласти із законодавчої влади на адміністрацію. При цьому в центрі уваги перебуває функція фахових підрозділів щодо розпорядження коштами під власну відповідальність.

Бюджетування означає поступове перетворення довгострокових цілей та завдань на задані, пов'язані з періодами та місцями виникнення видатків величини фінансових коштів, щоб таким чином реалізувати конкретні заходи. Бюджетування – це суттєвий елемент децентралізованої відповідальності за ресурси.

Основним завданням бюджетування є забезпечення певного структурного підрозділу всіма необхідними фінансовими коштами. Відповідно до такого бюджету, на основі узгоджених нормативів чи стандартів продуктивності, має бути вироблений перелік продуктів управління (рішень, робіт, послуг), які надаються чи продукуються цим структурним підрозділом. Так, для підвищення кваліфікації працівників необхідно профінансувати їхні відрядження на навчання. Це враховується у складанні бюджету на наступний період (додатки Б і В).

Бюджетування дає можливість провести порівняння показників затверджених бюджетів із фактичними і таким чином забезпечує базу для подальшого контролю результативності виконання поставлених завдань шляхом виявлення відхилень та їх причин (табл. 3.6).

Бюджетний показник вважається виконаним, якщо він виконаний на 100 % або вміщується в чітко визначений коридор відхилень. Наприклад, відхилення не може становити більше 5 % від запланованого значення показника.

Контролінг охоплює контроль результативності, який стосується заходів та результатів і спрямований на операційні матеріально-цільові настанови. Контролер перевіряє дотримання заданих фінансових рамок та обумовлених результатів (наприклад, кількості, якості продуктів/рішень). Через проведення порівняння планових показників із фактичними та попередніми розрахунками з'ясовується, чи дотримуються структурні підрозділи визначених раніше сум видатків. Отримані дані порівняння планових показників із фактичними враховуються у плануванні на наступний бюджетний період. Однак контроль за формальною відповідністю виконання бюджету на основі дослідження окремих випадків не належить до переліку завдань контролінгу.

Таблиця 3.6

Аналіз відхилень бюджету видатків на відрядження

Місце відрядження	Мета відрядження	Видатки за планом		Видатки за фактом		Відхилення (+, -)		Причина відхилень
		1 кв.	2 кв.	1 кв.	2 кв.	1 кв.	2 кв.	
м. Київ, Міністерство	подання звітності за рік	381		381		–	–	
м. Дніпро, Дніпровська міська рада, м. Дніпро, УМСФ м. Київ, КНУ ім. Т. Шевченка	стажування, підвищення кваліфікації		635		800		165	продовження терміну стажування
м. Дніпро, УМСФ м. Львів, ЛНУ ім. І. Франка	участь у конференціях та семінарах		381		254		–127	терміни конференції скорочено до 2 днів
м. Київ, Міністерство	вирішення організаційних питань (затвердження штатного розпису)	381		254		–127		оперативне виконання поставленого завдання
м. Київ, Кабінет Міністрів України	участь у засіданнях і нарадах	254	381	254	508	-	127	участь у позапланових заходах
м. Київ, Міністерство фінансів України	узгодження і затвердження кошторису	508		381		–127		оперативне вирішення питання
УСЬОГО:		1524	1397	1270	1562	–254	165	

Щоб отримати очікуваний ефект від бюджетування, потрібно спиратися на такі принципи:

1. Бюджетування має здійснюватися «нагору» – не планово-економічною службою, а всіма підрозділами. Тільки в такому разі воно буде реалістичним.

2. Бюджети слід розробляти постійно з визначеною періодичністю і використанням «ковзних» величин.

3. Бюджети треба поділяти на попередні (індикативні) та директивні, за невиконання яких відповідальний має бути покараний.

4. Формати бюджетів мають бути єдиними для всіх об'єктів бюджетування, щоб забезпечити порівнянність інформації.

5. Усі значні витрати, закладені в бюджети, необхідно деталізувати.

6. У бюджетному регламенті має бути передбачено можливість екстреного корегування. Для цього можна розробити кілька варіантів «фіксованих» бюджетів, які базуються на різних прогнозах, що в комплексі дадуть «гнучкий» бюджет.

7. Успіх проекту постановки системи бюджетування залежить від емоційного стану її працівників, їхнього ступеня участі в процесі та зацікавленості в кінцевому результаті.

В ідеалі бюджетування має стати стрижнем, навколо якого концентрується вся діяльність державної установи, а всі працівники мають почати мислити категоріями статей бюджетів. Бюджетування, як і інші інструменти корпоративного управління, може бути ефективним у будь-якій державній структурі, що «доросла» до розуміння необхідності його застосування.

3.4. Аналіз відхилень

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Існують різні способи такого аналізу, але найпоширенішим є аналіз відхилень.

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається контролером і надається керівникові, котрий відповідає за прийняття певних рішень.

Звіт про виконання – це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників та розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця.

Залежно від впливу на результат відхилення від бюджету, відображені у звіті, можуть бути *сприятливими (позитивними)* або *несприятливими (негативними)*. *Несприятливі* (негативні) – це відхилення, коли фактичний результат гірший від запланованого, або фактичні витрати більші за бюджетні. Відповідно, *сприятливими* (позитивними) є відхилення, коли фактичний результат перевершує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Реакція керівника на відхилення залежить від розміру відхилень та причин їх виникнення. Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, тобто не досліджувати причин цих відхилень. Значний розмір відхилень потребує детальнішого вивчення їх причин за допомогою додаткової інформації.

Залежно від причин виникнення відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування – це відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

Відхилення внаслідок діяльності – це результат дій персоналу або певних подій (зміни цілей, коливання цін тощо).

За наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Отже, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертаючи увагу керівника до значних відхилень від очікуваних результатів, що, своєю чергою, дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Зазначені відхилення дають змогу оцінити діяльність установи з погляду ефективності й результативності.

Ефективність характеризує взаємозв'язок між витратами і досягнутими результатами, а *результативність* – це міра досягнення поставленої мети.

Отже, діяльність компанії може бути:

- ефективною і результативною;
- результативною, але неефективною;
- ефективною, але нерезультативною;
- нерезультативною і неефективною.

Завдання бюджетного контролю – привернути увагу менеджерів саме до значних відхилень з детальнішим аналізом. Це дає менеджерові змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Управління за відхиленнями – принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану й не зважає на показники, що виконуються задовільно. Які ж відхилення є значними і потребують детальнішого дослідження? На це питання важко дати відповідь, тому це є складовою мистецтва управління.

Проте певний досвід свідчить, що слід брати до уваги: розмір відхилень; повторюваність відхилень; контрольованість; позитивні відхилення; вартість і корисність дослідження.

На практиці менеджери нерідко застосовують правило великого пальця, за яким відхилення слід досліджувати, якщо його абсолютний розмір перевищує певну суму, або відношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь установлений відсоток.

Абсолютний розмір відхилень, безумовно, важливий, але відносний рівень відхилень ще важливіший. Керівник, імовірно, радше зверне увагу на відхилення збільшення матеріалів на суму 4000 грн, яка становить 20 % стандартних матеріальних витрат, ніж на відхилення витрат на оплату праці в сумі 10 000 грн, що становить 2 % загальних стандартних витрат на оплату праці.

Ще одним важливим аспектом дослідження відхилень є їх контрольованість. Це означає, що керівник охочіше досліджуватиме відхилення, що контролюється певними посадовими особами (наприклад, відхилення витрат

з оплати за рахунок продуктивності), ніж відхилення, на які підприємство не може впливати (наприклад, відхилення за матеріалами за рахунок цін).

При цьому необхідно досліджувати не тільки значні негативні відхилення, але й позитивні. Наприклад, дослідження позитивного відхилення витрат на оплату праці за рахунок продуктивності дає змогу вивчити й поширити передовий досвід усередині підприємства. Приймаючи рішення про вивчення відхилень, слід зважити на витрати на користь дослідження. Витрати на дослідження охоплюють час, який витрачає персонал на вивчення відхилень. Користь дослідження відхилень – це можливість зменшити майбутні виробничі витрати, усунувши причини несприятливих відхилень або поширення досвіду,

Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють вчасно переналаштувати систему управління діяльністю органів державного управління. Керівник має можливість у будь-який момент впливати на перебіг процесів, не чекаючи закінчення періоду, на який було розроблено бюджети і плани.

Схематично порядок застосування аналізу відхилень у системі контролінгу має такий вигляд (рис. 3.4).

Економічний аналіз відхилень – це насамперед факторний аналіз. Його мета – визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, які можуть призвести до виникнення відхилень.

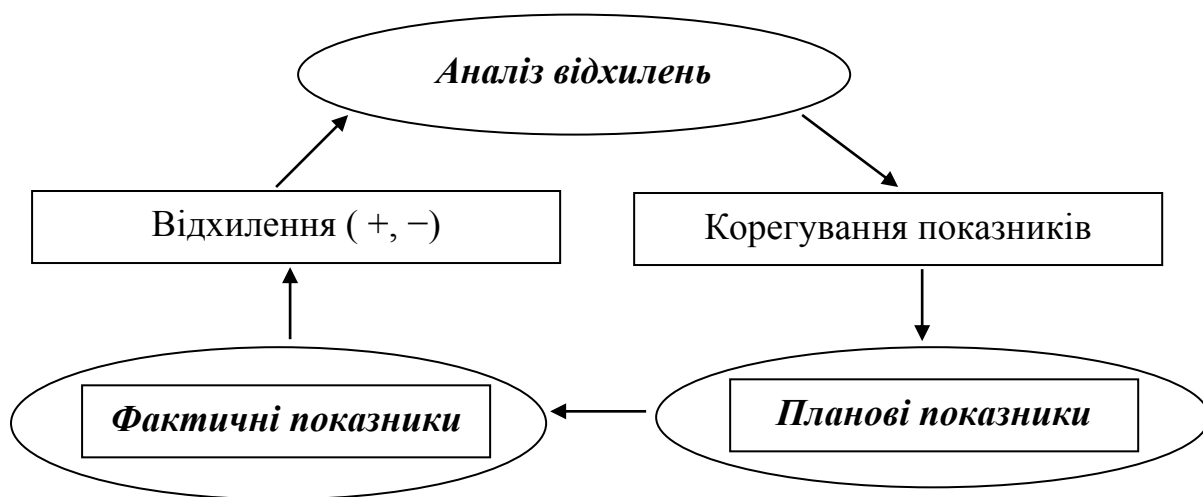


Рис. 3.4. Алгоритм застосування аналізу відхилень у контролінгу

У системі державного управління відхилення є наслідком зміни таких основних факторів: кількості структурних одиниць, чисельності працівників, закупівельних цін на ресурси й норми витрат на структурну одиницю чи одного працівника. Причому зазвичай усі ці фактори впливають на результат одночасно. Тому для ефективного оперативного управління необхідно: виявити обсяги відхилень; визначити, якими факторами викликано дані відхилення; встановити відповідальних за те, що відбулося; прийняти рішення, що дозволять уникнути небажаних відхилень у майбутньому. Для цього на практиці використовують метод ланцюгових підстановок.

Метод ланцюгових підстановок дає такі формули відхилень фактичних змінних витрат від планових:

- за кількістю $O_q = (Q_\phi - Q_n) H_n \Pi_n$;
- за ціною $O_\pi = Q_\phi (\Pi_\phi - \Pi_n) H_n$;
- за нормою $O_n = Q_\phi \Pi_\phi (H_\phi - H_n)$,

де: O – відхилення; Q – кількість штатних одиниць; H – норма витрати ресурсів (матеріалів, енергії тощо) на одиницю випуску; Π – ціна одиниці ресурсів; ϕ, n – індекси фактичного й планового значень величин.

Таким чином, по черзі підставляємо у формули витрат фактичні значення. Підстановка починається з кількісних факторів (кількість штатних одиниць) і закінчується якісними (норми й ціни). Оскільки відхилення, викликані сукупним впливом факторів, при цьому буде зараховано до якісних факторів, такий порядок підстановки збільшить значущість якісних факторів.

На основі розрахунку за методом ланцюгових підстановок можна виявити причини відхилень: наприклад, керівник відділу установи відповідає за видатки, що викликали відхилення фактичних витрат ресурсів від норми, але не відповідає за втрати, викликані подорожчанням матеріалів.

Для постійних видатків розраховують відхилення у загальній сумі, причому кожний керівник відповідає за ту частину постійних видатків, на яку він реально може впливати:

$$O_{nz} = X_\phi - X_n,$$

де: X_ϕ, X_n – фактичні й планові постійні видатки.

Відхилення за кількістю структурних підрозділів можна розбити на дві більші групи: відхилення з потужності, з ефективності.

Відхилення з потужності:

$$O_m = (C_\phi - C_n) \Phi_n,$$

де: C_ϕ – вартість основних фондів (кількісний фактор); Φ – фондівіддача (якісний фактор).

Відхилення з фондівіддачі:

$$O = C_\phi (\Phi_\phi - \Phi_n).$$

Схема розрахунку відхилень за різними показниками, формули розрахунку й пояснення до них подано в додатку Д.

Для контролю й аналізу відхилень контролер розробляє класифікатор причин і можливих винуватців відхилень. Кожному відхиленню присвоюється п'ятизначний код: перші три цифри – код відповідального за фіксацію шифру причини, останні дві цифри – код винуватця відхилень. Коди відхилень проставляються в додаткових лімітно-забірних картах. Таким чином, з'являється можливість контролю причин відхилень у момент їхнього виникнення. Приклад такого класифікатора наведено в табл. 3.7.

**Класифікатор причин відхилень
від нормативних (планових) значень**

Величина відхилення	Виявлені причини відхилення	Центр відповідальності, що визначає причини відхилення	Код центру відповідальності	Центр відповідальності – винуватець відхилення	Код центру відповідальності винуватця

Вимоги, накладні на внутрішнє переміщення товарно-матеріальних цінностей і здавальні ордери щодня передають у планово-економічний відділ та бухгалтерію. На підставі цих документів складають щоденне оперативне зведення. Приклад форми оперативного зведення з витрат матеріалів подано в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Оперативне зведення про відхилення від норм витрат матеріалів

за _____ 20__ р.

Структурний підрозділ _____

Матеріально відповідальна особа _____

Найменування структурного підрозділу	Планова потреба в матеріалах за нормою					Фактична витрата матеріалів					Інформація про відхилення за період		
	Номенклатурний № матеріалу	Ціна матеріалу, грн	Одиниця виміру	Кількість	Сума, грн	Номенклатурний № матеріалу	Ціна матеріалу, грн	Одиниця виміру	Кількість	Сума, грн	Ціна матеріалу, грн	Кількість	Сума, грн

Контролер під час аналізу відхилень виконує специфічне завдання – не тільки визначає значення й причину відхилення, але й надає рекомендації з його усунення (якщо воно небажане) або посилення (якщо воно сприятливе).

Розрахунок відхилень використовується не лише для оцінки поточної діяльності підприємства; він також може бути застосований для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, пов'язаних з інвестуванням. Через свою специфіку інвестиційні проекти є особливим об'єктом контролінгу і заслуговують окремого вивчення.

Питання і завдання для самоперевірки

1. Планування як елемент контролінгу.
2. Перелік завдань, які виконуються контролінгом під час планування.
3. Управлінський облік як складова контролінгу.
4. Відмінності управлінського обліку від фінансового.
5. Класифікація методів управлінського обліку.
6. Що таке бюджет і бюджетування?
7. Перерахуйте процедури складання бюджетів та розкрийте їх зміст.
8. Які основні етапи розробки бюджетів?
9. Види бюджетів та їх характеристики.
10. Назвіть переваги і недоліки бюджетування на «нульовій основі».
11. Які принципи бюджетування ви знаєте?
12. У чому сутність аналізу відхилень?
13. Назвіть основні причини виникнення відхилень.
14. У чому специфіка управління за результатами аналізу відхилень?

РОЗДІЛ 4

ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ КОНТРОЛІНГУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ТА ОРГАНАХ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

4.1. Упровадження контролінгу в органах державного управління

Оскільки контролінг – це система регулювання витрат і результатів управлінської діяльності, яка допомагає досягненню цілей організації, то вона дозволяє уникнути несподіванок та своєчасно зреагувати, якщо ефективній роботі організації загрожує небезпека. Проте для досягнення позитивного результату впровадження контролінгу у сфері державного управління та місцевого самоврядування необхідно проводити поступально за такими кроками:

- визначення цілей щодо продуктивності управління;
- надання послуг у системі управління в умовах ринкової економіки (за принципом конкуренції у виробництві, створення ринку управлінської праці, вивчення попиту в клієнтів);
- вибір ефективних шляхів досягнення цілей;
- визначення кінцевого продукту управлінської діяльності;
- впровадження пов'язаної з розрахунком витрат на ці продукти калькуляції видатків та надходжень або калькуляції витрат і результатів;
- упорядкування бюджету;
- впровадження сучасного кадрового менеджменту через мотивацію працівників та роботу з персоналом за принципом: кадри – найважливіший ресурс держави;
- створення команд із працівників, які пройшли підвищення кваліфікації;
- деталізація завдань;
- делегування відповідальності через розподіл зобов'язань та повноважень;
- розробка та впровадження управлінської (оперативної) системи обліку та звітності;
- застосування новітніх інформаційних технологій в управлінні.

Контролінгова система може упроваджуватися в системі державної адміністрації тільки за умови, що буде виконано такі передумови впровадження (рис. 4.1) та функціонування контролінгу (рис. 4.2).

Зовнішнє і внутрішнє середовище впливає на моніторинг, проектування та уточнення цілей, функцій, завдань і підсистем управління. Важливим завданням є регламентація взаємодії функцій як видів управлінської діяльності та підсистем системи управління держструктурою, встановлення процедур узгодження рішень усередині кожної та між усіма управлінськими підсистемами. При цьому контролінг забезпечує сполученість, узгодженість і сумісність підсистем системи управління структурою.

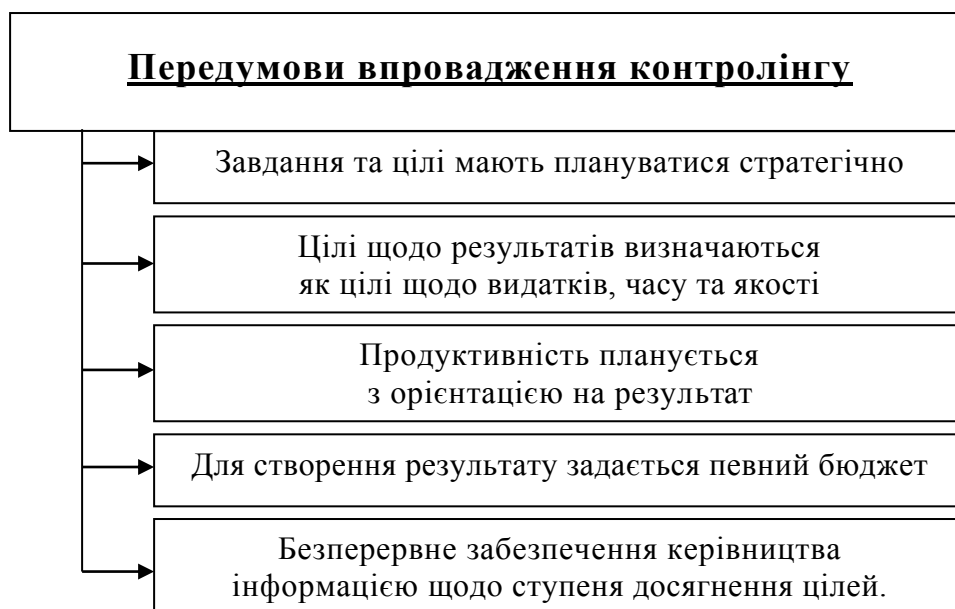


Рис. 4.1. Передумови впровадження контролінгу

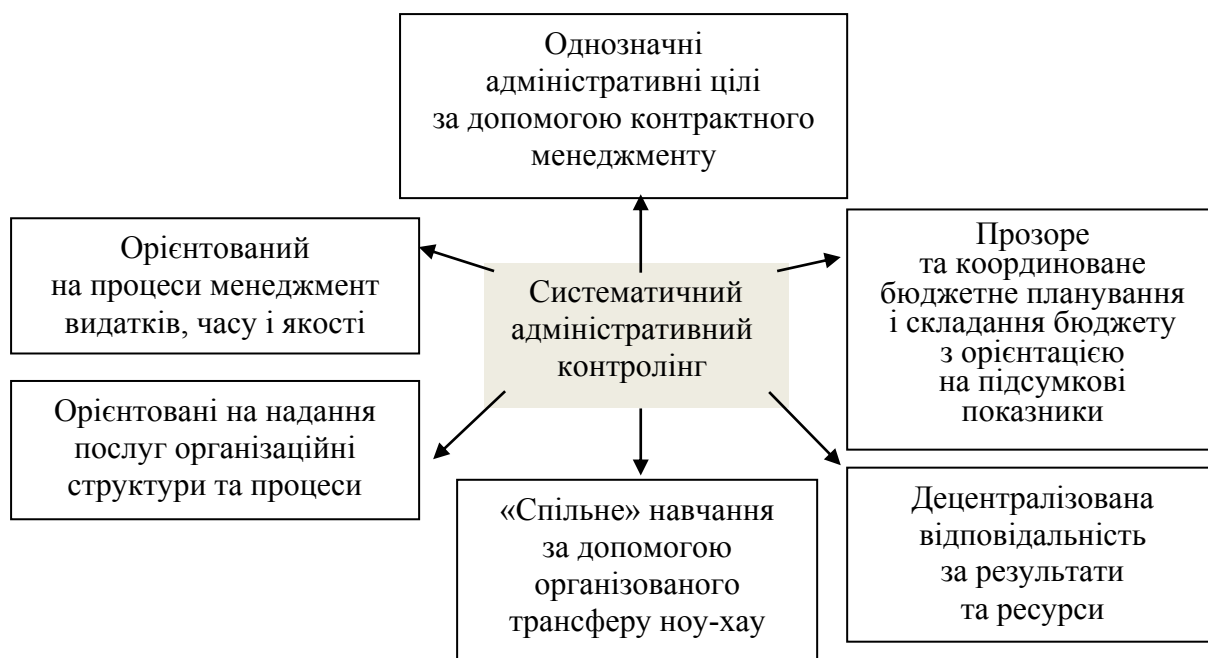


Рис. 4.2. Передумови для функціонування систематичного адміністративного контролінгу

Після того, як керівництво переконалось у необхідності упровадження контролінгу для підвищення ефективності управління підприємством, постає запитання, чи створювати самостійну службу контролінгу або розподілити функції контролінгу серед вже наявних структурних підрозділів – планового відділу, бухгалтерії, економічної служби. Обґрунтування відповідного управлінського рішення має здійснюватися з урахуванням аргументів (табл. 4.1).

Питання про те, створювати чи не створювати самостійну службу контролінгу в невеликих за чисельністю і простих за структурою органах державного управління і місцевого самоврядування – сільських та селищних радах – вирішується практично завжди однозначно: не створювати. У таких державних органах, як правило, або керівник, або його заступник не тільки виконує функції лінійних керівників, але й одночасно керує чи контролює процеси закупівель (як голова тендерного комітету), формує доходи і видатки, організовує аналіз економічного стану, планування і внутрішнього обліку. Керівник або його заступник в органах місцевого самоврядування цілком у змозі виконувати функції контролера.

Таблиця 4.1

Переваги та недоліки створення служби контролінгу

Переваги	Недоліки
З'явиться конкретна особа (контролер), з якої можна буде спитати за результати роботи і виконання покладених обов'язків	Доведеться змінювати сталу організаційну структуру управління і пояснювати, навіщо це потрібно
Інформація про фінансово-економічний стан підприємства зосередиться в одному місці та її можна буде одержувати досить оперативно. Можна швидше домогтися введення єдиних стандартів і правил планування, контролю, обліку та звітності в підрозділах, що полегшить комп'ютеризацію процесу управління	Виникнуть проблеми з підрозділами підприємства, у яких будуть вилучені окремі функції, а натомість з'являться додаткові. Важко знайти фахівця, який міг би працювати як контролер
Плани всіх підрозділів будуть краще скоординовані та перевірені на правдоподібність, якщо цим питанням займатиметься одна служба. Знизяться тенденції до ізоляції підрозділів	Існує небезпека надмірного посилення впливу служби контролінгу на інші підрозділи, що викличе незадоволення в колективі

У великих за розмірами органах державного управління і місцевого самоврядування (на рівні районних, міських, обласних і вище рад) служби контролінгу практично завжди є самостійними підрозділами, що налічують іноді десятки службовців. Ухваливши рішення про створення самостійної служби контролінгу, керівник має насамперед відповісти на такі запитання.

- Яку форму відповідальності слід визначити контролеру: лінійну або штабну?
- Чи повинні бути разом із центральною службою контролінгу децентралізовані підрозділи?

4.2. Формування інституту контролерів: характер і зміст діяльності, кваліфікаційні вимоги та функції

Контролер надає супроводжувальну підтримку менеджменту в процесі здійснення управління, орієнтованого на досягнення поставлених цілей. Контролер піклується про те, щоб кожен міг контролювати себе самостійно в аспекті додержання доведених керівництвом цілей.

Контролер виступає як *внутрішній консультант менеджерів*, він діє як навігатор на шляху досягнення основної мети підприємства. Це означає, що він:

- забезпечує прозорість результатів діяльності, фінансів, процесів та стратегій, завдяки чому сприяє підвищенню ефективності діяльності;
- координує окремі цілі та плани в рамках єдиної системи й розробляє орієнтовану на майбутнє звітність;
- організовує процес контролінгу таким чином, аби кожен із носіїв управлінських рішень міг діяти цілеорієнтовано;
- гарантує оперативне постачання необхідної інформації;
- розвиває та підтримує систему контролінгу.

Нижче перелічені **вимоги до ідеального контролера**.

Професійні знання:

- основи економіки й організації діяльності бюджетних установ;
- порядок фінансування бюджетних установ;
- фінансовий облік (бухгалтерія);
- управлінський облік;
- розрахунок видатків та доходів;
- уміння читати й аналізувати баланс та іншу фінансову звітність;
- методи аудиту і контролю;
- планування, розрахунок та аналіз інвестицій;
- знання методів та інструментів планування;
- знання методики аналізу відхилень;
- знання ЕОМ, що дає змогу поставити завдання програмісту;
- знання методів і техніки контролінгу;
- аналіз шансів і ризиків виконання управлінських рішень;
- аналіз слабких і сильних сторін підприємства;
- аналіз існуючої та перспективної структури продукту управління і послуг;
- методи прогнозування;
- методи розв'язання проблем;
- техніко-економічний аналіз.

Методичні здібності:

- здатність мислити абстрактно;

- уміння пояснювати і доводити;
- здатність аналітично мислити;
- здатність освоювати нове і вчитися;
- комунікабельність, знання основ комунікабельності в організаціях;
- аналітична допитливість;
- уміння користуватися технічними засобами комунікації та презентації;
- здібність до системного мислення.

Вимоги до поведінки:

- не поводити себе зверхньо, спілкуючися з іншими;
- толерантність, тобто терпимість до думок інших;
- уміння подавати неприємні факти так, щоб одержувач інформації міг би їх легко переносити (в ідеалі сміятися над своїми невдачами);
- не розголошувати факти, що свідчать про невдачу підрозділів або працівників підприємства.

Додаткові вимоги до стратегічного контролера:

- бачити проблеми і ставити завдання в умовах невизначеності;
- думати про чинники, що впливають на успіх у перспективі;
- абстрагуватися від рутинної діяльності;
- виявляти перспективну інновацію і сприяти її просуванню.

Контролер як «продавець планів». Контролер не ухвалює рішення у сфері планування, оскільки не несе відповідальності за реалізацію планів. Проте за службою контролінгу закріплюються ініціативна, координуюча й організаційна функції, що й визначає завдання працівників цієї служби. У процесі формування стратегічних планів контролер виступає більшою мірою як організатор, який повинен уміти:

- налаштовувати учасників стратегічного планування на творчий підхід;
- узагальнювати думки;
- формулювати гіпотези та моделі поведінки, вироблені учасниками наради;
- застосовувати на практиці методи і прийоми вироблення та ухвалення колективних рішень.

Якщо ж говорити про оперативне планування, то воно вимагає від контролера вміння координувати й організовувати дії осіб, відповідальних за розробку та реалізацію оперативних планів. Як правило, йдеться про керівників середньої ланки управління.

На фазі оперативного планування контролер виконує три види завдань:

1. Розробка технології планування:
 - встановлення сфер планування, тобто підрозділів, де воно має проводитися;
 - визначення змісту планів і термінів їх подання;
 - розробка планових директив і форм складання планів.
2. Визначення основних початкових даних, методів і порядку розрахунків.

Наприклад, контролер має надати розробникам планів таку інформацію:

- законодавчо-нормативні обмеження;
- вид та форма очікуваного продукту/послуги;
- допустиме зростання витрат на матеріали і заробітну платню;
- додаткові умови реалізації окремих планів.

3. Реалізація планування, включаючи:

- встановлення послідовності етапів планування і поточну координацію планування в тимчасовому і змістовому аспектах;
- консультації, що становлять план роботи для підрозділів;
- узгодження і консолідацію окремих планів відповідно до можливостей фінансування, стратегії, окремих оперативних планів;
- розробку альтернативних планів;
- складання загального оперативного плану на базі окремих узгоджених планів.

Контролер як координатор в інформаційній системі.

Завдання контролера як координатора полягає в тому, щоб забезпечити ефективний обмін інформацією всередині установи. Для цього необхідно розв'язати такі проблеми:

- що слід повідомляти (зміст інформації, ступінь її ущільнення, точність);
- як необхідно повідомляти (усно, письмово, комбіновано, метод обробки та передачі інформації, інформаційні канали);
- хто має повідомляти (хто створює інформацію, хто збирає, обробляє, зберігає, відправляє, знищує інформацію);
- коли треба повідомляти (у встановлені терміни, за вільним графіком, за запитом);
- навіщо повідомляється та чи інша інформація (це головне питання, що стосується цілей інформаційного обміну).

Контролер як консультант керівництва.

Нині практично неможливо успішно розв'язувати проблеми управління підприємством з орієнтацією на майбутнє, якщо спиратися лише на дані фінансового (бухгалтерського) обліку. Основне завдання керівництва підприємства полягає в створенні потенціалу успіху на ринку в майбутньому, що досягається насамперед завдяки застосуванню системи стратегічного планування. Щоб розроблювана стратегія була правильною, необхідно мати систему «раннього виявлення» майбутніх тенденцій як зовнішнього, тобто в навколишньому світі, так і внутрішнього характеру. Зовнішні «індикатори» мають інформувати про економічні, соціальні, політичні й технологічні тенденції. Внутрішні «індикатори», що являють собою на практиці окремі показники та їх системи, покликані інформувати керівництво про поточне «самопочуття» установи, а також прогнозувати кризові ситуації в окремих сферах діяльності органу управління або в самій установі.

До завдань контролера належить методична і консультантська допомога зі створення системи «раннього виявлення» тенденцій і чинників, здатних принести, в разі їх розвитку, як вигоду, так і завдати втрати.

4.3. Організація служби контролінгу в органах державної влади та органах місцевого самоврядування

Як уже зазначалося, органи державного управління та місцевого самоврядування різного рівня мають різну потребу в організаційному оформленні контролінгової функції. Починаючи з районного рівня доцільно створювати спеціалізовану службу контролінгу. Аналізуючи організаційні структури органів державного управління із функціонуючою в них службою контролінгу, простежується певний ступінь їхньої самостійності щодо вибору організаційної структури. Черговість наведених організаційних структур відповідає еволюційній черговості їхньої появи в практиці роботи підприємств та установ. Тому побудова логічних співвідношень рівнів управління і функціональних сфер спочатку базувалася на використанні функціональних організаційних структур як таких, що найбільш повно відповідають цілям органу управління.

Аналіз сучасних організаційних структур дає змогу говорити про переважну їх орієнтацію на дивізіональну структуру організації. Основними типами цих структур є місцеві, регіональні та центральні управлінські структури. За такої конфігурації організації центр управління діяльністю служб контролінгу дивізіонів і структур сконцентрований у головному виконавчому органі. Розділені на дивізіони сфери діяльності центральних органів управління (департаменти) та регіональні підвідомчих регіональних органів також мають свої контролінгові служби (відділи).

У побудові структури управління службою контролінгу як базові можливі такі варіанти (альтернативи).

Варіант 1. Контролер за напрямом, наприклад контролер у тендерному комітеті, дисциплінарно підлеглий лінійному керівнику відповідного напрямку – голові тендерного комітету, а функціонально – вищому контролеру. Насамперед тут чітко визначена сфера відповідальності контролера напрямку, а також забезпечується його стійке і незалежне становище стосовно інших керівників підрозділів даного ієрархічного рівня управління. Основною вадою розглянутої структури є те, що коли керівник напрямку побажає «відфільтрувати» інформацію, котра йде вгору, то він це легко може зробити, оскільки контролер підлеглий йому дисциплінарно.

Варіант 2. Контролер напрямку перебуває в іншій залежності: дисциплінарно підкоряється контролеру вищого рівня управління, а функціонально – керівникові напрямку відповідного рівня. Така структура управління більшою мірою, ніж інші, підкреслює самостійність служби контролінгу. Контролер напрямку відповідальний за результати діяльності підрозділу, що займається певним напрямом. Проте за такої структури управління неминуче виникають проблеми між лінійним керівником напрямку і контролером, роботу якого оцінює вищий контролер. Так, щоб розв'язати ці проблеми, треба виходити на вищий рівень управління.

Перевага такої структури полягає насамперед у тому, що знижується тиск керівників напрямів на контролерів у процесі виконання їхніх посадових обов'язків. Окрім того, ця структура має також інші переваги:

- дає змогу оперативніше обмінюватися інформацією між контролерами, відповідальними за напрями;
- покращує координацію підрозділів у процесі розробки планів і підвищує ефективність реалізації заходів щодо усунення відхилень фактичних результатів.

Варіант 3. Передбачає наявність штабної структури управління службою контролінгу, контролер перебуває при керівництві відповідного рівня управління і виконує свої функції та завдання за його дорученням. Контролер не ухвалює самостійних рішень, а лише радить у разі надходження запиту від керівників підрозділів або за вказівкою керівника напряму. По суті, контролер у цій схемі виступає як внутрішній консультант. Природно, його поради і рекомендації можуть сприйматися, якщо їх підтримує лінійний керівник.

Відповідно до варіанта 3, контролер позбавлений можливості самостійно розробляти й упроваджувати нові інструменти контролінгу в підрозділах, проте не можна говорити про те, що ця схема управління гірше розглянутих раніше. Як показує практика, ефективність контролінгу в рамках варіанта 3 (штабна структура управління) може бути такою ж, як і у варіанті 1 (лінійна структура управління).

Ухвалюючи рішення про те, на якій структурі управління службою контролінгу зупинитися, керівникові слід пам'ятати, що ефективність роботи служби контролінгу залежить не лише від конфігурації організаційної структури. Наприклад, штабна структура управління може дати добрий результат, якщо:

- контролер і лінійний керівник напряму розуміють необхідність і взаємну вигоду співпраці;
- контролер зумів завоювати авторитет серед керівників підрозділів.

У варіанті 2 контролер має більшу самостійність порівняно з іншими розглянутими альтернативами. Наприклад, контролер 1-го рівня ієрархії управління може впливати на лінійного керівника 2-го рівня, щоб реалізувати свої ідеї та плани. Проте це зовсім не означає, що його наміри будуть реалізовані з великою ефективністю. Іноді силова дія може викликати опір, і результат не буде досягнутий.

У цілому ж організація контролінгової служби має формуватися таким чином, аби забезпечити оперативний рух інформаційних потоків від самих низових ланок (відділів) до головного контролінгового відділу. У цьому випадку виокремлення контролінгу як економічної служби й елементу управління буде закономірним і виправданим явищем.

Питанням дослідження організаційних структур і найбільш раціональній їхній побудові, зокрема службі контролінгу, присвячені праці багатьох учених. Серед безлічі функціонуючих закордонних організацій-

них структур показові підприємства Німеччини, де простежуються деякі особливості організаційної побудови служби контролінгу. Там існують такі форми підпорядкованості: лінійна і штабна організації управління.

Лінійна організація передбачає поділ контролінгу на два рівні управління. При цьому відбувається об'єднання із фінансовою сферою. Недолік цієї форми полягає в тому, що фінансова сфера домінуватиме. Для запобігання подібному явищу контролінг часто включають у сферу керівництва. Однак критичний аналіз даної організаційної структури контролінгової служби свідчить про недостатню обґрунтованість і неприйнятність її для вітчизняної системи державного управління, оскільки простежується залежність служби контролінгу від інших економічних служб, що суперечить вимогам до контролінгу щодо його нейтральності. З огляду на цю негативну особливість лінійної організації управління в Німеччині контролінг функціонує як штабна функція.

Питання і завдання для самоперевірки

1. Обґрунтуйте необхідність упровадження контролінгу в органах державного управління.
2. Які передумови впровадження контролінгу?
3. Які основні передумови для функціонування систематичного адміністративного контролінгу?
4. Розкрийте специфіку формування інституту контролерів: характер і зміст їхньої діяльності, кваліфікаційні вимоги та функції.
5. У чому полягають основні вимоги до «ідеального контролера»?
6. Як здійснюється організація служби контролінгу в органах державної влади й органах місцевого самоврядування.
7. Назвіть основні варіанти формування структури управління службою контролінгу.

РОЗДІЛ 5

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛІНГУ В УМОВАХ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ

Функціонування будь-якої системи управління потребує правильної організації інформаційного забезпечення, тобто наявності сукупності оброблених відомостей про стан об'єктів фінансово-господарської діяльності, що задовольняють вимоги керівного блоку. Своєю чергою, інформаційне забезпечення містить інформаційну систему, що має у своєму розпорядженні необхідний інформаційний фонд (персонал і технічні засоби) та систему інформаційних потоків. Інформаційна система являє собою комунікації персоналу установи щодо питань їхньої професійної діяльності.

Інформаційні потоки – це рух (переміщення) інформації між людьми (працівниками відділу) або між підрозділами. Сукупність таких переміщень і є системою інформаційних потоків, що дають можливість здійснювати який-небудь процес. Система інформаційних потоків контролінгу – це фіксація, рух і обробка інформації, що допомагає керівництву здійснювати управління фінансово-господарською діяльністю.

Основна мета і призначення інформаційних потоків – оптимізація управління. Скажімо, формування обліково-економічної інформації відбувається на рівні здійснення господарських операцій, групування яких приводить до створення підсистем обліково-економічної інформації з конкретних напрямів фінансово-господарської діяльності. Плавний і поступовий перехід інформації з підсистеми нижчої ланки в підсистему вищої ланки за допомогою руху інформаційних потоків супроводжується послідовним накопиченням даних, їх переробкою, групуванням і добором.

Ще одним досить важливим моментом у формуванні системи обліково-економічної інформації є те, що обробка й використання даних має здійснюватися інтегровано. Викладене вище підтверджує необхідність автоматизації всього інформаційного процесу на підприємстві. Обсяг інформаційних потоків, які перебувають у постійному русі, в сучасних умовах настільки великий, що обробка інформації вручну буде не тільки дуже затратна, але й недоцільна, неефективна щодо оперативного надання даних для прийняття управлінських рішень. Тому ефективне впровадження системи контролінгу передбачає повну автоматизацію порядку формування та використання інформаційних потоків.

5.1. Автоматизація контролінгу з використанням ERP-систем

Модуль контролінгу – це невід'ємний елемент сучасних систем, що застосовуються для автоматизації управління (ERP-систем). Такі системи дають можливість:

- повністю автоматизувати збирання важливої для управління інформації з різних систем і джерел, перед прийняттям рішення, що сприяє поліпшенню і прискоренню внутрішніх комунікацій;
- проводити фільтрацію й аналіз загального потоку оперативних даних, агрегуючи здобуті результати і перетворюючи їх на управлінську інформацію; отримати миттєвий доступ до будь-якої інформації системи, що неможливо без розвинених засобів комунікацій;

■ забезпечити розрахований на багатьох користувачів режим роботи, включаючи децентралізоване використання інформації.

У складі ERP-системи SAP/R3 модуль контролінгу функціонує в тісному зв'язку з такими сферами діяльності, як зовнішня звітність і фінансування (модуль фінансового обліку). Розглянемо обидва ці модулі докладніше.

Модулі фінансового обліку включають Головну книгу, облік дебіторів і кредиторів, фінансовий контролінг, бухгалтерський облік основних засобів, управління портфелями тощо.

Модулі контролінгу орієнтовані на завдання управлінського обліку для підготовки ухвалення рішень з досягнення прибутково орієнтованих цілей організації. Контролінг може бути розбито на такі фази: планування, моніторинг, звітність, підготовка рекомендацій та інформування. Ці фази може бути застосовано для таких типів контролінгу, як:

- контролінг видатків на утворення продукту управління;
- контролінг фінансування діяльності органів управління;
- контролінг фактичних і касових видатків;
- облік і контролінг ефективності результатів діяльності.

Модуль «Контролінг» у системі К/З об'єднує функції, які забезпечують виконання таких завдань:

- документування в кількісному і вартісному відношенні споживання матеріальних ресурсів;
- контроль економічності;
- підтримка ухвалення рішення.

Зв'язок між контролінгом і фінансовою бухгалтерією здійснюється у формі так званої *підключеної* системи. Це означає, що:

- контролінг має масив даних, відокремлений від фінансової бухгалтерії;
- види первинних витрат і види асигнувань належать до даних бухгалтерії, як 1:1;
- первинні видатки й доходи беруться з Головної бухгалтерської книги і забезпечуються додатковими атрибутами;
- у контрольній книзі ведеться облік відповідності даних фінансування бухгалтерії даним контролінгу.

У системах передбачено автоматичну генерацію технічних об'єктів за організаційно-економічними параметрами налаштування, тобто можливо розширення функціональних аспектів системи самостійно, без залучення фахівців. Існуючі програми збирання даних з можливістю індивідуального налаштування усувають необхідність створення додаткових програмних засобів. Проте впровадження повномасштабного програмного комплексу класу ERP – довгий, дорогий і трудомісткий процес, тому досить часто підприємства обирають інші варіанти автоматизації контролінгу.

5.2. Автоматизація управлінського обліку

Посилення ролі управлінського обліку у світовому масштабі й мода на впровадження подібних систем на пострадянському просторі багато в чому зумовлені бурхливим розвитком інформаційних технологій. Сучасні кор-

поративні інформаційні системи (KIC) забезпечують доступ до необхідних даних прямо з робочого місця працівника залежно від сфери його компетенції. Тобто ту саму інформацію можна проаналізувати в безлічі ракурсів.

Ефективна автоматизована система управлінського обліку має забезпечувати:

- можливість адаптації в разі зміни корпоративних стандартів обліку (виділення центрів фінансової відповідальності, структури бюджетів, регламентів бюджетування, фінансово-економічного аналізу, облікової політики);
- часткову автономність від бухгалтерського обліку за умови дотримання його правил й автоматичного перенесення даних з первинних документів та бухгалтерських операцій в управлінський контур;
- поділ доступу до управлінської інформації залежно від посади працівника і виконуваних функцій;
- можливість розширення функціональності на 25–30 % за збільшення масштабів діяльності або ускладнення середовища управління.

Найпростіші системи автоматизації управлінського обліку допомагають оцінити фактичну собівартість продукту управління, фактичні доходи, характеристики й показники матеріальних і фінансових потоків; оперативний стан взаєморозрахунків з постачальниками/споживачами; реальний фінансовий стан підприємства в частині активів і пасивів тощо. За наявності контуру планування системи дають змогу спланувати зазначені показники на майбутні періоди і постійно контролювати виконання цих планів.

Найчастіше на практиці використовуються системи бюджетування (Pitlar, Budget; Manager, Budget PLUS, Corporate Planner Інталев: Бюджетне управління для ІС: Підприємства).

Залежно від масштабу системи її вартість може становити від 500 дол. США (локальні системи в «коробковому» варіанті, який можна самостійно встановити на ПК) до 500 тис. дол. США й вище (для великих інтегрованих систем, що включають модуль управлінського обліку). Під час реалізації масштабних автоматизаційних проєктів цикл їхнього впровадження може тривати до двох років. При цьому витрати на впровадження KIC можуть перевищувати вартість ліцензії на 30–100 % (для локальних систем) до 2–3 разів (для великих інтегрованих систем).

Крім спеціалізованого програмного забезпечення, для автоматизації управлінського обліку застосовується також більш потужне, побудоване за модульним принципом. Так, інтегрована KIC (SAP/R3, Baan, Sun, Scala, 1C, Галактика тощо) завжди має модуль управлінського обліку (контролінгу, оперативного обліку тощо). Однак вона не завжди дає змогу швидко та якісно розробити, наприклад, бюджет, тому що не завжди забезпечується підтримка процесу узгодження цього документа програмним забезпеченням. Саме через те й виникає потреба в спеціалізованих системах автоматизації.

5.3. Автоматизація бюджетування

Оскільки процес бюджетування пов'язаний з обробкою величезного масиву інформації, його автоматизація є об'єктивною необхідністю. Основні вимоги до інформаційної системи, у рамках якої здійснюється бюджетуван-

ня, аналогічні до бізнесових структур: процесний підхід, що допомагає ідентифікувати управлінські процеси установи; інтегрованість (об'єднання локальних мереж в одне ціле); адаптація до українського законодавства й можливість роботи в режимі реального часу для оперативного аналізу ситуації.

Можуть бути реалізовані такі варіанти автоматизації:

- використання інтегрованої корпоративної інформаційної системи (KIC), котра має модуль фінансового планування (контролінгу тощо) – SAP/R3, Scala тощо;

- паралельне використання KIC і спеціальної системи бюджетування;

- використання спеціальної системи бюджетування – BS Інтегратор, Інталев: Бюджетне управління.

Кожне із зазначених рішень має право на життя з урахуванням специфіки конкретного бізнесу. Основним інструментом автоматизації може бути також MS Excel, за допомогою якого організація процесів отримання та інтерпретації інформації дає можливість працювати оперативно. Набудувати програмне забезпечення до того, як організовано чітку роботу, було б неправильно. Лише після цього є сенс утворювати спеціалізоване ПЗ, яке знизить кількість введення інформації через введення даних, що ставляться до всіх заводів один раз і, мабуть, найголовніше – дасть змогу проведення аналізу «Що, якщо? ...» у короткий проміжок часу.

На думку IT-експертів, варіант «тільки KIC» переважніше для місцевих органів самоуправління з відносно однорідною і стабільною діяльністю, варіант «тільки система бюджетування» – для державних органів управління, для районних та міських органів державного самоуправління. В інших випадках доцільніше говорити про «клаптикову» автоматизацію, за якої спеціалізоване програмне забезпечення використовується для розширення функціональності KIC і ліквідації в ній наявних прогалин. Найбільш ефективний такий підхід для центральних і регіональних органів державного управління, де інформація про кожну господарську операцію органів другого та третього рівнів розпорядників коштів не так цікава адміністративним менеджерам центральних органів, як можливість моніторингу фінансових потоків бюджетної системи в цілому.

Питання і завдання для самоперевірки

1. Яким чином здійснюється автоматизація контролінгу з використанням ERP-систем?
2. Які основні завдання автоматизованої системи управлінського обліку?
3. Які програмні продукти з автоматизації управлінського обліку використовуються в автоматизації контролінгу?
4. У чому полягають особливості автоматизації управлінського обліку?
5. Особливості автоматизації бюджетування.
6. Які можливі варіанти автоматизації бюджетування?
7. Напрями використання MS Excel з метою бюджетування.
8. Які кількісні показники свідчать про ефективність контролінгу?

РОЗДІЛ 6

ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ

6.1. Вимірювання процесів та результатів діяльності у сфері державного управління

Оцінити ефект створення системи контролінгу важко тому, що цей процес має в основному організаційний характер і проявляється як підвищення загальної культури регулярного адміністративного менеджменту. Свідченнями ефективності служби контролінгу є:

- створення системи збирання оперативної інформації;
- формування аналітичних звітів за видатками для керівників;
- збільшення ступеня деталізації інформації про видатки;
- рекомендації із формування спеціальних фондів;
- аналіз та вдосконалення документообігу;
- допомога в постановці завдання з автоматизації обробки інформації про фінансово-господарську діяльність тощо;
- прийняття ефективних управлінських рішень.

У більшості випадків ефективність контролінгу замінюють оцінкою ефективності автоматизації цього процесу. Щодо кількісних показників, які характеризують економічний ефект автоматизації, то у вітчизняній практиці вони такі:

- зниження рівня запасів на складах – на 20–25 % (через 5–6 місяців після запуску системи);
- усунення неврахованих недостач – 5–10 % рівня запасів;
- зниження витрати допоміжних матеріалів – на 20–50 %;
- зниження собівартості продуктів управління завдяки скороченню адміністративних витрат – на 5–10 %;
- зниження дебіторської заборгованості через її всебічний, персоналізований контроль – до 50–60 %.
- зниження рівня доган і скарг населення на 30–50%.

За оцінками експертів, спеціалізовані КІС мають окуповуватися за три – дев'ять місяців експлуатації, а в особливо складних випадках, коли система обирається не тільки й не стільки для виконання конкретних завдань, скільки для повноцінної інформаційної підтримки всього управлінського циклу, – навіть за 9–27 місяців.

Таким чином, можна підсумувати: впровадження контролінгу в систему державного управління є перспективним напрямом підвищення ефективності та результативності діяльності органів державної влади й місцевого самоврядування. Саме вдосконалення системи інформаційного спостереження за ходом виконання поставлених завдань, систематизація та стандартизація управлінських продуктів можуть стати головними важелями поліпшення роботи міських, районних та обласних рад, інших органів державного управління. Проте впровадження контролінгу потребує відповідно підготовлених фахівців, основними рисами яких є здатність до аналітичного мислення, ініціативність і комунікабельність.

Відповідно до цілей визначаються адміністративні продукти – носії витрат. Необхідно зіставити те, що бралось за мету, й те, чого досягнуто. Таким чином, кожний продукт повинен мати кількісні та якісні показники. З упровадженням контролінгу спочатку визначаються відділи, які мають наявні продукти, потім проводиться роз'яснювальна робота з працівниками цих відділів, обговорення і визначення можливих продуктів, які створюються за участю цих відділів.

У практиці державного управління методи контролінгу першими застосували фахівці з Німеччини. Саме вони розробили концепцію контролінгу, спрямовану на вдосконалення системи державного управління, і визначили перелік продуктів управління. У Федеральному відомстві державного управління Німеччини (ФВДУН) було визначено 98 % продуктів. Міністерство фінансів Німеччини поставило своїм управлінням завдання застосувати до 2002 року нові моделі управління, для цього було обрано 3 пілотних управління, на базі яких визначалися продукти та відпрацьовувалися інструменти контролінгу.

Відповідно до підходу державних службовців Німеччини у сфері публічного управління створені продукти чи надані послуги спричиняють вартісне споживання. Внаслідок цього продукти чи послуги мають нести в собі витрати. Під час калькуляції витрат продукти управління визначають як носії витрат. Розрахунок собівартості носіїв витрат здійснюється шляхом переведення витрат, зафіксованих у розрахунку видів витрат і перерахованих надалі через розрахунок місць виникнення витрат, на одноеlementні продукти чи послуги, що їх створює управління.

У сфері публічного управління ці продукти чи послуги, на відміну від приватно-господарської сфери, переважно визначені законом та є державними завданнями, які адміністрація повинна виконувати. Калькуляція витрат і результатів не може в таких випадках дати відповідь щодо ефективності (чи правильну справу ми робимо?), а лише стосовно високого організаційно-технічного рівня виконання завдань (чи робимо ми свою справу правильно?)

За допомогою калькуляції носіїв витрат адміністрація може насамперед увести розцінки та збори чи тарифи, де витрати є підґрунтям для орієнтування, що створюють внутрішньовідомчі та міжвідомчі порівняння для висновків про економічну доцільність продуктів чи послуг. Ці обидва аспекти відіграватимуть у майбутньому важливішу роль, тому що політики й адміністративні керівники мусять знати, наскільки ціна, призначена за продукт чи послугу, покриває видатки на них, і чи ця ціна порівняно з цінами інших структурних одиниць управління або приватних підприємців економічна, а також, чи вона помірна щодо досягнутого результату.

Щоб застосувати контролінг у сфері державної адміністрації потрібно чітко визначення змісту *адміністративного продукту* (рис. 6.1).

Продукти державного управління

- визначення всіх продуктів, опис властивостей продуктів;
- визначення планів випуску та номенклатури продуктів, упорядкування придатних показників продуктів, узгодження планів випуску та номенклатури продуктів з бюджетами;
- реорганізація відповідно до сфери застосування продуктів: калькуляція витрат і результатів, аналіз інформації за циклами створення продуктів

Рис. 6.1. Продукти як вихідна організаційна ідея

У сфері управління продукти – це *завдання, які повинні привести до очікуваних результатів*. У рамках завдання у сфері управління це результат, що відображає управлінську діяльність і сам по собі є завершеним продуктом праці певної організаційної одиниці. Результат – це складова частина продукту. Результат виходить під час виконання певного завдання, щодо якого є попит з боку певного клієнта (громадянина, іншої організаційної одиниці), незалежно від того, існує цей попит на добровільній основі чи через правовий спосіб дій (рис. 6.2).

Результат управлінської діяльності:

- відображає управлінську діяльність;
- завершений продукт праці певної організаційної одиниці;
- складова частина продукту;
- виходить після виконання певного завдання, щодо якого є попит з боку певного управлінського персоналу

Рис. 6.2. Визначення результату управлінської діяльності

6.2. Критерії та показники оцінювання якості державної послуги

На рівні продукту слід передбачати лише такі обставини справи (стан речей), які також піддаються впливу з боку керівника підрозділу (відповідального за продукт).

Визначення індикаторів якості на рівні продукту має надати керівному співробітнику, а також політичним колегіальним органам можливість задавати певні обов’язкові показники щодо якості та постійно контролювати їх дотримання (рис. 6.3).



Рис. 6.3. Визначення параметрів якості та кількості адміністративного продукту

До цільових настанов менеджменту якості належать:

- упровадження технології забезпечення якості в межах контуру регулювання для постійного вдосконалення продуктів і процесів;
- суцільне впровадження внутрішніх і зовнішніх стосунків типу «споживач/постачальник» у процес вироблення продукту управління.

Для впровадження менеджменту якості було застосовано підхід, основні елементи якого наведено нижче:

- розробка стратегії якості;
- визначення критеріїв та індикаторів якості;
- розробка процесів для визначення якості;
- концепція звітних елементів;
- пропозиції щодо опитування громадян і внутрішніх/зовнішніх порівнянь продуктивності праці службовців.

Продуктивність праці посадових осіб органів державного управління визначається продуктивністю управління за такою схемою (рис. 6.4).

У зв'язку з тим, що контролінг передбачає управління через інформацію, необхідно розпочинати контролінг з розбудови інформаційного забезпечення. З цих причин слід розпочинати впровадження та реалізацію контролінгової концепції в адміністрації з розбудови системи інформаційного забезпечення.

Адміністративний контролінг звертається до різних інформаційних джерел, насамперед до калькуляції видатків і результатів та до звітності, орієнтованої на показники.

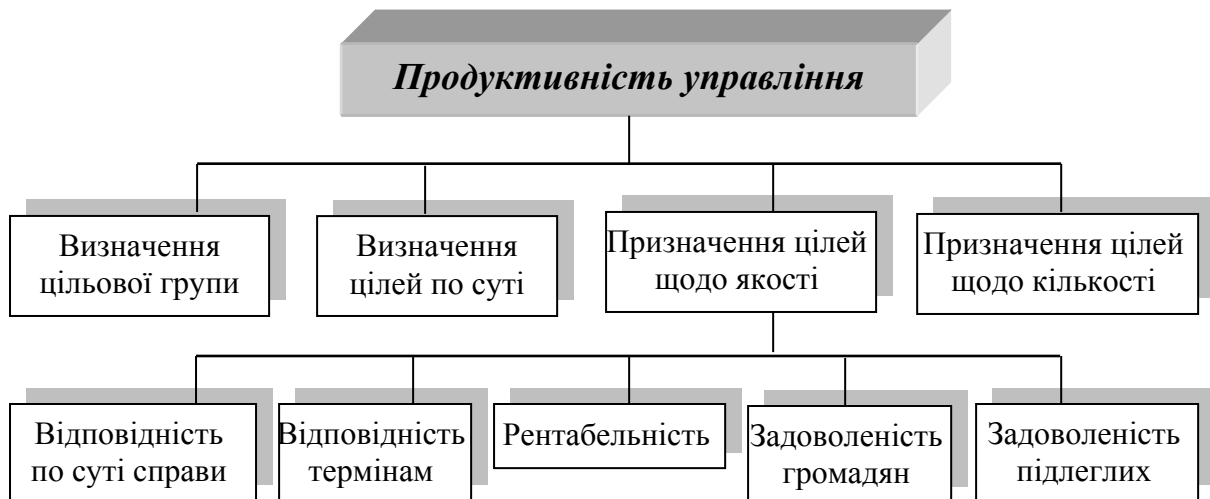


Рис. 6.4. Алгоритм визначення продуктивності державного управління

Упровадження нових моделей управління в державній службі передбачає визначення кінцевого «продукту» управлінської діяльності, розрахунку калькуляційних витрат на ці «продукти» та створення принципово нової системи інформаційного забезпечення.

Питання і завдання для самоперевірки

1. У чому полягає складність вимірювання процесів та результатів діяльності у сфері державного управління?
2. Що свідчить про ефективність контролінгу?
3. Які існують адміністративні продукти і в чому особливості їх вимірювання?
4. Назвіть продукти державного управління для вашої установи.
5. Що є результатом управлінської діяльності?
6. Які критерії та показники оцінювання якості державної послуги ви знаєте?
7. Назвіть основні параметри якості та кількості адміністративного продукту.
8. Як визначити продуктивність державного управління?

РОЗДІЛ 7

ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ АНАЛІЗ, КОНТРОЛІНГ ТА АУДИТ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ

7.1. Суть і методи функціонального аналізу в системі державної служби

Необхідним атрибутом розбудови незалежної демократичної держави є формування і виконання державними службовцями контрольно-наглядових, аналітичних, організаційно-управлінських, інформаційних, прогнозно-планових, дослідницьких, нормопроєктних та інших функцій. Передумовою визначення ефективності їх виконання стають результати функціонального аналізу, суть якого полягає в обліку, аналізі та об'єктивній оцінці інформаційного потоку, що характеризує функціональний механізм державної служби.

Основні джерела, що наповнюють зміст і цілі функціонального аналізу, на думку дослідників, це:

1. Визначення мети діяльності й завдань, які забезпечують її досягнення.
2. Вивчення причинно-наслідкових зв'язків об'єкта дослідження.
3. Вибір показників, що характеризують об'єкт дослідження, та методів їх кількісного аналізу.
4. Оцінка отриманих показників з позицій ефективності функціонування об'єкта дослідження.
5. Визначення факторів реального та можливого впливу на показники, що характеризують об'єкт дослідження.
6. Вибір альтернативних управлінських рішень щодо отриманих результатів.

При цьому функціональний аналіз характеризується певним набором ознак, що відображається в системі прийняття управлінських рішень, а саме:

- факт визнання попереднього, прогнозного, оперативного та підсумкового аналізу;
- повний і тематичний (цільовий) функціональний аналіз;
- порівняльний, вартісний, багатофакторний системний аналіз; внутрішній (організаційні структури окремого виконавчого органу) та зовнішній функціональний аналіз (фінансові, податкові органи, органи статистики, слідчі органи, науково-дослідні організації тощо).

Найбільш рельєфно функціональний аналіз реалізується у вигляді такого інтерпретаційного формату:

- функціональне обстеження;
- аудит адміністративної діяльності;
- аналіз окремих векторів діяльності державних службовців;
- оцінка результативності та ефективності виконання посадових обов'язків;
- розробка пропозиції щодо напрямів діяльності;
- аналіз клімату в трудовому колективі та можливих конфліктних ситуацій між персоналом.

Функціональний аналіз управління діяльністю в системі державної служби здійснюється за допомогою таких інструментів:

- стандарти й нормативи виконання посадових обов'язків;
- правила атестації державних службовців;
- кваліфікаційні характеристики відповідних категорій державних службовців;

- механізм заміщення посад;

- механізм вирішення службових конфліктів у державному апараті.

Історичний досвід є переконливою ілюстрацією того, що функціональний аналіз доцільно проводити за допомогою таких методів:

- технічних: порівняння, групування, виокремлення «вузьких» місць, балансовий метод, метод провідної ланки, абстрактно-логічні, експертні, стохастичні методи та ін.;

- економіко-математичних: кореляційний, регресивний, дисперсійний, моделювання, прогнозування тощо;

- інтуїтивних: колективні експертні оцінки, індивідуальні експертні оцінки та ін.

Кожна з наведених форм реалізації функціонального аналізу характеризується певним набором та ієрархією цінності, функціонування яких є основним засобом соціальної регуляції.

Останнім часом особлива увага приділяється такій формі реалізації функціонального аналізу, як функціональне обстеження, що ставить за мету вивчення ефективності роботи підрозділів державної служби відповідно до Указу Президента України від 11 лютого 2000 р. “Про підвищення ефективності системи державної служби”.

Поширена думка, що завдання функціонального обстеження такі:

- ідентифікувати діяльність конкретних органів виконавчої влади із завданнями, передбаченими у Положенні про цей орган;

- визначити, якою мірою посадові інструкції відповідають Положенням про орган та його структурні підрозділи, професійно-кваліфікаційним характеристикам посад державних службовців та реально виконуваним ними роботі;

- провести уточнення завдань конкретного органу та структури його апарату і кадрового складу.

У цілому функціональне обстеження здійснюється за законами логіки у формі відповідних модулів. Наприклад, функціональне обстеження апарату обласної чи районної державної адміністрації здійснюється у контексті таких модулів:

1. За наказом першої особи на чолі з його заступником створюється робоча група відповідальних за роботу апарату в складі: керівника апарату, фахівців структурних підрозділів, керівників кадрової та юридичної служб.

2. Розробляється графік функціонального обстеження.

3. Проводиться функціональне обстеження.

4. Складається звіт і пропозиції за результатами обстеження.

5. Обговорюються результати обстеження.

Сутність функціонального обстеження в тому, що Типовий регламент, Інструкції з діловодства, Положення про апарат місцевої держадміністрації та Положення про структурні підрозділи апарату місцевої державної адміністрації ідентифікуються з Конституцією України, законами України «Про державну службу» та «Про місцеві державні адміністрації». За результатами аналізу досліджуються функції, не враховані положеннями підрозділів, у зв'язку з чим готуються висновки про доцільність внесення доповнень або змін до них.

Під цим кутом зору першочергового значення набуває проведення функціонального аналізу посадових інструкцій керівників та спеціалістів апарату за такими показниками:

- ступінь повноти врахування завдань у посадових інструкціях відповідно до завдань, окреслених положенням про підрозділ;
- відповідність посадових інструкцій типовим професійно-кваліфікаційним характеристикам.

Функція контролінгу – це зовнішній прояв управлінських відносин, тобто особливий вид діяльності, що відображає напрями або стадії цілеспрямованого впливу на відносини людей, об'єднаних в організацію. Дослідження функцій менеджменту має велике практичне значення, тому що вони розкривають внутрішню структуру організації та її органів управління. Об'єктивна необхідність виконання цієї роботи потребує чіткої класифікації функцій.

Найпоширенішою класифікацією є та, що поділяє функції на дві групи: загальні й конкретні функції менеджменту. Для таких організацій, як органи державної влади та органи місцевого самоврядування, також може бути прийнятний підхід, який ґрунтується на поєднанні суттєвих видів управлінської діяльності в невелику кількість категорій, а саме: процес управління складається з функцій планування, організації, координації, мотивації та контролю. Ці п'ять функцій менеджменту (як процес управління) утворюють управлінський цикл і поєднані сполучними процесами комунікацій і прийняття рішень.

У теорії контролінгу немає загальної думки щодо кількості та складу конкретних функцій управління державної установи. Водночас пропонується в управлінське дослідження включати так звані функціональні зони або функціональні підсистеми організації. Так, до функціональних зон організації належать: маркетинг, фінанси, бухгалтерський облік, операції, людські ресурси, культура й характер організації; до функціональних підсистем організації зараховують: маркетинг, виробництво, науково-дослідну роботу, персонал, фінанси, менеджмент. Кожна з цих підсистем реалізує свої цілі, які логічно впливають з місії як загальної мети організації.

Аналіз проблем управління з погляду його функцій становить основу для визначення обсягу робіт за кожною з них, встановлення кількості керівників і проектування самої структури та організації апарату управління.

З метою вдосконалення діяльності державних органів і підвищення ефективності їх роботи проводиться функціональний аналіз. Функціональний аналіз органів державної влади здійснюється на основі відповідного функціонального обстеження апаратів цих органів усіх рівнів згідно з методичними рекомендаціями, схваленими Постановою Колегії Головдержслужби (протокол № 6 від 6 липня 2000 р.) Завдання функціонального обстеження апарату конкретного органу полягало в тому, щоб визначити:

- які конституційно й законодавчо визначені цілі поставлені перед конкретним органом виконавчої влади, чи відповідають вони завданням, передбаченим у положенні про цей орган;

- які функції закріплено в положенні про цей орган, наскільки вони відповідають завданням, визначеним в інших актах законодавства;

- якою мірою положення про структурні підрозділи органу виконавчої влади відповідають положенню про цей орган, чи повністю повноваження цих органів забезпечують виконання функцій, покладених на орган;

- якою мірою посадові інструкції відповідають положенням про орган і його структурні підрозділи, професійно-кваліфікаційним характеристикам посад державних службовців, а також реально виконуваних робіт;

- чи потребує уточнення перелік завдань і функцій даного органу, а також структура його апарату й кадровий склад.

Здійснюючи функціональне обстеження, слід керуватися такими визначеннями цілей, завдань і функцій державного органа:

- цілі діяльності органу виконавчої влади визначаються Конституцією і законами України, указами Президента й постановами Кабінету Міністрів України;

- завдання конкретизують цілі органу і, як правило, становлять цільову функцію структурного підрозділу; реалізація їх має забезпечити досягнення мети діяльності органу;

- функцією слід вважати діяльність, пов'язану з отриманням чітко визначеного кінцевого результату, що прямо відображає досягнення завдань органу виконавчої влади.

Відповідно до Методичних рекомендацій із проведення функціонального обстеження апаратів органів виконавчої влади всіх рівнів, функціональне обстеження здійснюється за такими етапами.

1. Організація роботи з проведення функціонального обстеження.
2. Функціональне обстеження апарату органу виконавчої влади.
3. Функціональне обстеження структурних підрозділів апарату.
4. Аналіз розподілу обов'язків між керівником і заступниками керівника органу виконавчої влади.
5. Підсумки функціонального обстеження.

Проведений аналіз стає основою оптимізації посадових інструкцій щодо типових професійно-кваліфікаційних характеристик, розподілу обов'язків між працівниками апарату, прозорості працівників апарату і штатного розкладу.

За результатами функціонального обстеження апарату і структурних підрозділів готується проєкт розпорядження голови держадміністрації, в якому зазначаються шляхи усунення виявлених недоліків, розглядаються можливості вдосконалення структури апарату адміністрації тощо.

7.2. Ефективність державної служби

У системі функціонального аналізу важливе місце належить такій економічній категорії, як ефективність.

Ефективність – це відношення між результатом та ресурсами, спрямованими для отримання цього результату.

Утім слід мати на увазі, що питання методичного забезпечення оцінки ефективності функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування поки що не врегульовано. Через це дуже часто вживають поняття «результативність», яке відображає відношення між очікуваними та реальними результатами управлінського рішення. Під цим кутом зору результативність цілком резонно ототожнюють з ефектом, хоча на практиці це призводить до того, що розмивається сама аргументаційна основа суті ефективності.

Як показує вітчизняний досвід, у практиці державної служби логічно виокремлювати три основні види ефективності:

- необхідну (А) – відношення цілей до потреб, ідеалів і норм;
- результативну (Б) – відношення досягнутого результату до намічених цілей;
- витратну (В) – відношення затрат до досягнутих результатів.

При цьому сума цих ефектів (А + Б + В) визначає ефективність державного управління.

У системі державного управління прийнято виокремлювати такі види ефектів:

1. Виробничий ефект, який виникає під час надання соціальних послуг і визначається співвідношенням між затратами й отриманими результатами.

2. Економічний ефект, який фіксує співвідношення між пропозицією і попитом на той чи інший вид товарів і послуг.

3. Соціальний ефект свідчить про актуальність, ефективність будь-якої праці, дотримання соціально встановлених норм.

Вітчизняний досвід показує, що основними критеріями оцінки ефективності функціонування державної служби мають бути:

- відповідність змісту результатам управлінської діяльності;
- дотримання правових та інших норм усіма рівнями владних структур;
- реальний вплив правлячої еліти на стан і розвиток об'єктів управління;
- ступінь забезпечення спрямованості розвитку суспільства;
- досягнення умови зростання соціального песимізму, зумовленого розбіжністю між політичними обіцянками і реальною соціальною дійсністю;
- правдивість і гуманність управлінської інформації.

Представники державної служби повинні працювати за двома основними векторами.

По-перше, вони мусять стати поводитирем нації, вивести її на шлях соціального прогресу. По-друге, державна служба має набути такого іміджу, за якого було б можливе надійне співробітництво з іншою частиною суспільства – з масою.

Під час оцінювання ефективності роботи державних службовців досліджуються їхні особистісні риси, політична поведінка, інтелектуальні й ділові якості, вміння виробляти і приймати стратегічні рішення, забезпечувати їх масове поширення й виконання.

Оцінка ефективності роботи державного службовця може визначатися за результатами атестації, функціонального обстеження відповідних підрозділів органів виконавчої влади, спеціальних перевірок тощо.

Практика демократичного державного будівництва підтвердила доцільність оцінювання роботи державного службовця за чотирибальною системою (оцінка висока, добра, задовільна, низька). Причому критерії, за якими оцінюється якість роботи, виокремлюються у три блоки:

1. Показники виконання обов'язків і завдань, покладених на державного службовця.

2. Професійна компетентність.

3. Етика поведінки.

У практиці оцінки ефективності прийняття управлінських рішень за різними джерелами існує від 20 до 40 принципів оцінки ефективності. Проте найчастіше перевага віддається таким:

– принцип “дерева цілей”, за якою цілі вищих рівнів управління відповідають цілям нижчих рівнів;

– гармонійне поєднання централізації та централізованого управління;

– єдиноначальність;

– порядок і справедливість;

– ініціатива;

– корпоративний дух;

– принцип діалектної логіки та ін.

Система прийняття управлінських рішень може оцінюватися за такими показниками:

– витратами часу на розв'язання управлінських проблем;

– витратами праці персоналу на розробку і прийняття управлінського рішення;

– результативністю прийняття управлінського рішення;

– ступенем впливу прийнятих управлінських рішень на кінцевий результат функціонування об'єкта управління тощо.

Причому оцінка ефективності управлінських рішень передбачає аналіз внутрішньої та зовнішньої ефективності.

Внутрішня ефективність відображається під час оцінювання роботи управлінського персоналу, а зовнішня ефективність спрямована на з'ясування досягнутих результатів управлінської діяльності. Що ж стосується методів оцінювання ефективності прийняття рішень, то вони передбачають:

1) моделювання проблеми та можливі результати від прийняття управлінських рішень;

- 2) метод порівняння планових і фактичних показників;
- 3) прогностичні розрахунки оптимального варіанта управлінського рішення тощо.

Розробка моделі оцінювання ефективності управлінського впливу, як правило, багатоаспектна проблема, тому слід розумно поєднувати фахову, соціальну та методичну компетентність управлінських структур як необхідну передумову ефективності й результативності розв'язання проблеми у тій чи іншій просторово-часовій перспективі.

7.3. Державний контролінг у системі державної служби

Контролінг як управлінська концепція, що виходить за межі функцій і підтримує процеси прийняття рішень та управління за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією для досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності, тісно пов'язаний з функціональним обстеженням.

Оскільки в умовах формування правової демократичної держави контролінг становить цілісну систему управління суспільним розвитком, засобом виховання персоналу, підвищення відповідальності державних службовців за діяльність, спрямовану на досягнення кінцевих цілей і результатів, то осмислення його ролі й нагальної необхідності впровадження в сучасну систему державного управління досить актуально.

Контролінгова система може бути впроваджена в системі державної адміністрації, якщо буде виконано такі передумови:

- завдання й цілі слід планувати стратегічно;
- цілі щодо результатів визначаються як цілі щодо видатків, часу та якості;
- продуктивність планується з орієнтацією на результат;
- для отримання результату задається певний бюджет;
- керівники безперервно забезпечуються інформацією щодо ступеня досягнення цілей.

Упровадження контролінгу у сфері управління необхідно проводити такими шляхами:

- визначення цілей щодо продуктивності управління;
- надання послуг у системі управління в умовах ринкової економіки (за принципом конкуренції у виробництві, створення ринку управлінської праці, вивчення попиту клієнтів);
- вибір ефективних шляхів досягнення цілей;
- визначення кінцевого продукту управлінської діяльності;
- упровадження пов'язаної з розрахунком витрат на ці продукти калькуляції видатків і надходжень, або калькуляції витрат і результатів;
- упорядкування бюджету;
- сучасний кадровий менеджмент. Мотивація працівників. Робота з персоналом (кадри – найважливіший ресурс держави);
- створення команд зі співробітників, які пройшли підвищення кваліфікації;
- деталізація завдань;
- делегування відповідальності. Розподіл обов'язків і повноважень.

У зв'язку з тим, що контролінг означає управління через інформацію, необхідно розпочинати контролінг із побудови та розбудови інформаційної системи менеджменту організації.

Державний контролінг залежно від об'єкта контролю класифікується на: банківський; податковий; фінансовий; кадровий; інвестиційний; проєктний (розробка концепцій і стратегій); статистичний контроль; контроль за дотриманням антимонопольного законодавства; контроль за виконанням управлінських рішень; контролінг управління портфелем цінних паперів; контролінг якості та тощо.

Залежно від свого функціонального призначення контролінг поділяється на державний і соціальний.

Державний контролінг здійснюється всіма органами влади у межах своєї компетенції й полягає у:

- забезпеченні дотримання всіма державними органами законів та інших нормативно-правових актів;
- плануванні управлінської діяльності;
- координуванні та консультуванні управлінського апарату;
- дослідженні альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень;
- аналізі та зіставленні фактичного стану справ у структурах державної влади з плановими показниками та ін.

На державному рівні контролінг поділяється на політичний, адміністративний, судовий і відповідно здійснюється Президентом України, Верховною Радою України, виконавчими органами всіх гілок влади, судовими органами, прокурорським наглядом, місцевими органами, політичними організаціями, які підтримують народ.

Політичний контролінг здійснюється тими органами й особами, які уповноважені владою. Втім органом, який здійснює політичний контролінг, може бути парламент і місцеві виборні органи.

Парламентський контролінг, передбачений Конституцією України, здійснюється Рахунковою палатою, Уповноваженим Верховної Ради України з прав людини (омбудсменом), постійними й тимчасовими контрольними комісіями, які можуть створюватися за необхідності.

Адміністративний контролінг здійснюється виконавчими органами всіх гілок влади. Зазвичай тут реалізується контроль вищих посадових осіб за діями підлеглих осіб; створюються інспекції та наглядові органи, які аналізують дотримання законів, нормативних документів і актів, аналізують ефективність та якість адміністративної діяльності; планують, координують і консультують роботу фахових підрозділів.

Адміністративний контролінг поділяється на:

- стратегічний, орієнтований на формування довгострокових цілей адміністративного керівництва з максимальним урахуванням умов суспільного розвитку. Найбільш рельєфно стратегічний контролінг реалізується через систему стратегічного планування;
- оперативний, який координує поточну роботу адміністрації.

Судовий контролінг здійснюють усі суди України: Конституційний, Верховний, суди загальної компетенції, господарські, військові, третейські. Вони розглядають протести органів державної влади про визнання незаконними актів управління, справи про злочини працівників державного апарату, вимоги про визнання недійсними актів державних органів, які порушують право та інтереси громадян і юридичних осіб тощо.

Соціальний контролінг потрібно розглядати під кутом зору активності населення, яка виявляється в діяльності громадських рухів і організацій, у засобах масової інформації, зверненнях, листах і є найбільшим проявом демократизації суспільства. Звернімо увагу на те, що система органів контролінгу в Україні досить складна. Ці органи мають різну організаційну форму й правовий стан у системі органів виконавчої влади. Провідне місце серед них належить функціональним центральним органам, для яких контролінг – це основна функція щодо не підпорядкованих в адміністративному порядку державних органів. Вони мають право приймати в межах своєї компетенції обов’язкові для міністерств, відомств тощо акти, давати обов’язкові для виконання вказівки. До таких органів належать Антимонопольний комітет України, Державний комітет статистики, Державний фонд майна та ін.

До системи органів контролінгу належать органи прокуратури, які здійснюють надвідомчий контроль усіх суб’єктів, незалежно від їх відомчої підпорядкованості.

З позиції системного підходу до забезпечення стабільності у суспільстві та державного устрою контролінг державної служби має багатофункціональний характер. Найбільш поширеними функціями контролінгу в системі державної служби є:

- надання інформаційних послуг у системі управління;
- консультування адміністративного керівництва у сфері управління роботою підрозділів;
- консультування в сенсі менеджеризації державної служби;
- надання методичної допомоги в організації перспективного і поточного планування;
- розробка коректних рекомендацій щодо використання методів управління (економічних, адміністративних, соціально-психологічних, ідеологічних тощо).
- бюджетування адміністративних підрозділів для досягнення цілей;
- моделювання, яке дозволяє прогнозувати необхідний обсяг ресурсного забезпечення для досягнення поставленої мети;
- нормативне регулювання;
- оперативна та стратегічна діагностика тощо.

Слід зазначити, що в Україні за останнє десятиліття створено засади розвитку контролінгу в державному управлінні. Проте наявність розгалуженої системи контролю в державному управлінні ще не забезпечує її ефективності. Причина цього в тому, що в Україні функції контролінгу

розпорошені між багатьма десятками органів державного управління з різним правовим статусом та різними повноваженнями, які в багатьох випадках дублюються.

Досі не створено ефективних механізмів взаємодії органів контролінгу в державному управлінні. При цьому здійснення контролінгу в державному управлінні повинно тяжіти до уніфікації контрольної діяльності.

Формування уніфікованої системи норм і стандартів мусить стати одним із першочергових завдань реформування системи контролінгу в державному управлінні України. Зазначимо, що стандартизація на рівні окремих органів державного управління є лише частковим вирішенням загального питання стандартизації контролінгу в державному управлінні. Тому потрібна система обов'язкових для виконання стандартів, спільних для всіх органів контролю в державному управлінні. Діяльність кожного органу контролю має бути узгоджено із загальними стандартами контролінгу в межах установлених цим органом завдань повноважень.

Розробка стандартів дозволить зіставляти результати діяльності різних органів, що дасть можливість об'єктивніше оцінювати й узагальнювати рівень якості роботи контрольних і підконтрольних структур.

Щоб запобігти негативним наслідкам під час застосування контролінгу, потрібно дотримуватись таких рекомендацій:

- у процесі контролінгу слід забезпечити двостороннє спілкування;
- оптимізувати кількісний характер контролю;
- установити високі, але досяжні цілі. Занижена мета розслаблює персонал під час виконання своїх службових обов'язків;
- забезпечити належну мотивацію праці та ін.

Позитивна роль у вихованні відповідальності персоналу державної служби належить індивідуальному контролю:

- випробування під час прийняття на державну службу (ст. 18 Закону України «Про державну службу»);
- надання державним службовцем відомостей про доходи й майновий стан (ст. 13, 30 Закону України «Про державну службу»);
- атестація.

Щоб забезпечити високу ефективність і результативність контролінгу державної служби, потрібно на державному рівні порушувати питання про створення такої інституції, як адміністративна юстиція, завданням якої мусить бути правосуддя у сфері адміністративної влади, тобто розгляд судами скарг громадян на дії посадових осіб і органів державного управління. Власне адміністративний суд повинен орієнтувати свою роботу на захист порушених прав і свобод громадян, забезпечення загального порядку і правопорядку, ефективність і законність діяльності державної адміністрації. Громадяни можуть оскаржити також і бездіяльність посадових осіб, державних службовців.

Конкретизованим варіантом контролінгу над державною службою є парламентські уповноважені, або омбудсмени, діяльність яких регламентовано Законом України «Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини».

Створення служби омбудсмена в Україні – це вимога сьогодення. Цей інститут має основним завданням захистити свободу відносин між громадянином і державним органом, зробити серйозний внесок в обмеження зловживань у державних органах.

Правда, на нинішньому етапі державотворення згадуваний Закон надає українському омбудсменові дуже обмежені права.

Цей Закон має певною мірою більш декларативний характер, ніж механізм реального впливу на зловмисника. Але навіть за всіх недоліків законодавства діяльність українського омбудсмена розглядається як важливий крок на шляху демократизації громадських і державних відносин.

Для того щоб контролінг у системі державного управління мав дієвий характер, тим, хто контролює, слід дотримуватися таких основних принципів: демократизму; законності; дієвості та гласності; об'єктивності; відповідальності контрольного органу і дисципліни; субординації в службових відносинах контрольних органів; плановості у діяльності контрольних органів; систематичності контролю; оперативності; неупередженості; своєчасності за термінами здійснення та повнотою за обсягом; повної взаємодії контрольних органів та ін.

Наприклад, принцип демократизму полягає в можливості вільного доступу до інформації, оприлюдненні результатів контролінгу. Принцип законності полягає в тому, що контролінг має здійснюватись на підставі законів, нормативних документів і актів. Принцип дієвості й гласності регламентує глибокий аналіз результатів контролінгу, формування висновків щодо можливих наслідків, оприлюднення результатів контролінгу, формування суспільної думки.

Принцип об'єктивності контролінгу передбачає аналіз реальних фактів і всебічність їх розгляду. Контрольна діяльність має ґрунтуватися на реальній діяльності, конкретності фактів.

Об'єктивність контролінгу впливає з глибокого вивчення фактів і документів, проведення необхідних розрахунків, аналізів, зіставлень, виявлення причин порушень, недоліків або помилок. Усе це дасть змогу знайти правильне рішення для усунення порушень чи запобігти небажаним наслідкам тощо.

До активної роботи для забезпечення ефективності державного контролінгу мають залучатися всі учасники процесу державного управління, особливо керівники структурних підрозділів, а не лише спеціальні контрольні органи чи посадові особи.

У зв'язку із цим доцільно впровадження у практику роботи органів державної влади елементів адміністративного аудиту.

7.4. Адміністративний аудит

Адміністративний аудит у своїй сучасній формі зародився у Швеції в середині 60-х років на основі теорії «трьох Е», тобто на тих головних елементах, які характеризують стан управління державними ресурсами:

1) економія (economy) – ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту;

2) ефективність (efficiency) – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;

3) результативність (effectiveness) – дієвість, успішність, рівень досягнення мети.

Під адміністративним аудитом слід розуміти комплекс експертно-аналітичних, оцінних, перевірних та інших форм контрольних заходів, спрямованих на діяльність об'єкта і його посадових осіб, що пов'язано з ухваленням ними управлінських рішень та виконанням функцій відповідно до нормативно-правових, адміністративних, розпорядчих, інших актів і відомчих документів на предмет визначення ефективності діяльності та підготовки рекомендацій з удосконалення управлінських процесів залежно від характеру виявленої проблеми.

Предмет аудиту – управлінське рішення, порядок ухвалення й виконання його державними установами. При цьому управлінське рішення – це нормативно-правові, організаційно-розпорядчі акти й відомчі документи (постанови, розпорядження, накази, положення, інструкції, стандарти, інструктивні листи тощо), рішення посадових осіб, на яких у встановленому порядку покладено виконання організаційно-розпорядчих, консультативно-дорадчих функцій, що впливають або можуть вплинути в майбутньому на об'єкт аудиту.

Головна мета адміністративного аудиту – глибокий аналіз діяльності органів виконавчої влади, спрямований на вдосконалення державного управління, що забезпечує поліпшення рівня життя громадян.

Об'єктами адміністративного аудиту є державні установи. Їх функції, діяльність посадових осіб, пов'язані з прийняттям управлінських рішень.

Суб'єктами адміністративного аудиту виступають аудиторські фірми, вищі органи аудиту, уповноважені структурні підрозділи міністерств і відомств.

Виокремлюють два основних підходи до реалізації адміністративного аудиту. Перший – орієнтований на результати адміністративної діяльності; другий – на проблеми, що виникають у суспільному житті громадян.

Адміністративний аудит має ту особливість, що формальна законність і фінансово-бухгалтерська точність не є кінцевою умовою, а лише початком для дослідження (операція може бути законною, але не зовсім ефективною). Аудитору замало бути бухгалтером чи юристом – йому треба мати широку ерудицію у сфері державної служби.

Загалом у ході адміністративного аудиту здійснюється моніторинг законодавчих і нормативно-правових актів; аналізуються інформаційно-статистичні дані; вивчається важливість і обґрунтованість урядових програм; опрацьовуються матеріали фінансово-економічних перевірок; вивчається вітчизняний та зарубіжний досвід розв'язання проблем державного управління.

Характеристика видів адміністративного аудиту

Види аудиту адміністративної діяльності	Зміст аудиту
Аудит результативності	Перевірка якості прийнятого управлінського рішення відповідно до витрачених ресурсів на його розробку та реалізацію
Аудит адміністративної ефективності	Перевірка кадрового забезпечення ступеня компетентності виконання покладених на державну установу, організацію чи її підрозділ функцій
Регулятивний аудит	Перевірка: фінансової виконавської дисципліни і ступеня реалістичності техніко-економічного обґрунтування бюджетної програми; визначення способів досягнення мети бюджетної програми; виявлення «вузьких» місць у правовому та адміністративному забезпеченні виконання бюджетної програми, яких можна було б уникнути; виявлення необґрунтованого дублювання обов'язків виконавцями бюджетної програми; визначення якості надання послуг (виконаних робіт, придбаних товарів за бюджетні кошти)
Аудит ефективності проведення державних закупівель	Перевірка правильності купівлі товарів і послуг для забезпечення функціонування державної установи через систему тендерів
Аудит ефективності утримання об'єктів державної власності	Перевірка стану та експлуатації основних фондів державної установи
Аудит результативності трансфертів	Перевірка пріоритетності розподілу й ефективності використання державних коштів
Аудит контрактів, проєктів і програм	Перевірка ефективності укладення контрактів, проєктів, програм як усередині державних структур влади, так і за їх сприяння

Звернімо увагу, що кожен із зазначених видів адміністративного аудиту має класифікаційну структуру:

1. Щодо вимог законодавства:
 - обов'язковий, який проводиться у випадках, передбачених чинним, законодавством;
 - ініціативний, який здійснюється за ініціативою державної установи.
2. Щодо державної установи:
 - внутрішній, який проводиться комісією, створеною всередині державної установи, що складається з керівників підрозділів, працівників державної установи;
 - зовнішній, що виконується зовнішніми щодо державної установи суб'єктами аудиту.
3. За процесуальними ознаками:
 - однопредметний;
 - багатопредметний;
 - комплексний.

4. За змістом і функціями:
- запобіжний, який проводиться перед прийняттям певного управлінського рішення;
 - нормативний, що здійснюється в процесі реалізації управлінської діяльності;
 - ретроспективний, що має місце після реалізації певних програм чи проєктів;
 - стратегічний (проводиться на перспективу).

Адміністративний аудит проводиться за такими етапами:

- 1) планування;
- 2) збирання даних на місцях;
- 3) підготовка до попереднього дослідження;
- 4) аналіз даних, опитування, анкетування;
- 5) підготовка проєкту звіту;
- 6) складання звіту аудиту;
- 7) обговорення результатів з об'єктом аудиту;
- 8) повідомлення в засобах масової інформації.

Зазначимо, що в Україні інститут адміністративного аудиту лише починає формуватися. Його ефективний розвиток потребує додаткового нормативного та методичного забезпечення, що підвищить ефективність функціонування державної служби.

Питання і завдання для самоперевірки

1. У чому полягає суть функціонального аналізу в системі державної служби?
2. Розкрийте методи функціонального аналізу.
3. Для чого проводиться функціональне обстеження? Який його реальний ефект?
4. Як ви розумієте зміст такої категорії, як ефективність державної служби?
5. Назвіть види ефективності державної служби.
6. Розкрийте принципи, за якими проводиться оцінка ефективності державної служби.
7. У чому суть аналізу внутрішньої та зовнішньої ефективності?
8. Обґрунтуйте сутність державного контролінгу в системі державної служби, назвіть відмінність від поняття «контроль».
9. Розкрийте види державного контролінгу та їх зміст.
10. Назвіть найпоширеніші функції і принципи державного контролінгу.
11. Які організаційні заходи потрібно здійснити, щоб забезпечити високу ефективність і результативність контролінгу державної служби?
12. Розкрийте суть і зміст адміністративного аудиту.
13. Сформулюйте предмет, об'єкт і суб'єкт адміністративного аудиту.
14. Розкрийте види адміністративного аудиту.

РОЗДІЛ 8

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ДІЯЛЬНОСТІ СЛУЖБ КОНТРОЛІНГУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

8.1. Еволюція контролінгу в системі державного управління та управління компаніями і організаціями в зарубіжних країнах

Витоки контролінгу лежать у галузі державного управління і сягають середніх віків. Уже в XV ст. при дворі англійського короля існувала посада з назвою «Countrollour», в завдання якого входило документування та контроль грошових і товарних потоків.

У сучасному значенні слово «контролінг» як характеристика ділянки завдань у фінансовій установі почало використовуватися в США з кінця XIX ст. У 1880 р. посаду контроллера було введено в залізничній компанії Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad, а в 1892 р. – в компанії General Electric. Проте широкий розвиток контролінгу почався лише з 20-х рр. XX ст. До великої депресії контролінг у банках не отримав належного розвитку.

Основною причиною появи поняття контролінгу в економічній літературі називають насамперед промислове зростання в США в кінці XIX – на початку XX ст., який викликав ускладнення процесів планування і появу нових підходів до планування у фінансовій установі. Розвиток американської промисловості та безпрецедентне зростання розмірів окремих підприємств і складності виробництв спричинили відповідно необхідність поліпшення методів управління, що, своєю чергою, потребувало адекватних і науково обґрунтованих методів виробничого обліку й точнішого фінансового контролю. Розширення сфери завдань, пов'язаних із бухгалтерським обліком у фінансовій установі, крім іншого, було викликано також посиленням державного втручання в життя фінансової установи.

Підвищення вимог і ускладнення облікових завдань привели до того, що ряд специфічних завдань скарбника (фінансового директора) і секретаря (асистента правління) були передані у ведення організаційно оформленої служби контролінгу.

На розвиток контролінгу у той час і його впровадження на фінансових установах значно вплинула світова економічна криза. Роки депресії сприяли усвідомленню того, що успішне керівництво фінансовою установою неминуче пов'язане з посиленням уваги до внутрішньофірмового планування й обліку. Це, своєю чергою, спричинило еволюцію поглядів на контролінг. Якщо спочатку переважало історично-бухгалтерське бачення контролінгу й контролер виконував функції ведення обліку та ревізії господарських подій, які вже відбулися, то з часом ці функції було розширено, що привело до необхідності розуміння контролінгу та його функцій як орієнтованих на майбутні події.

Відповідно, таке орієнтоване на майбутнє завдання контролера почали все більше пов'язувати з питаннями планування і контролю. Причому змінилося місце контролера в організаційній ієрархії фінансової установи. Контролер вийшов на один рівень зі скарбником.

Особливий вплив на розвиток контролінгу мав організований у 1931 р. у період економічної кризи Controllers Institute of America, перейменований в 1962 р. у Financial Executive Institute (FEI), який був професійною організацією контролерів. Він суттєво сприяв розвитку контролінгу особливо тим, що систематизував завдання останнього (табл. 8.1).

До Європи контролінг дійшов зі США в післявоєнний період у межах американської економічної експансії та в сучасному розумінні як концепція управління отримав найбільший розвиток у Німеччині. Подальший розвиток контролінгу мав подвійний характер, що виявилось в становленні його двох незалежних напрямів: англо-саксонського (американського) та європейського (німецького).

Таблиця 8.1

**Завдання контролера за класифікацією
фінансово-адміністративного інституту FEI (1962 р.) у США**

Завдання	Сутність завдання
Планування	<i>Складання, координація та реалізація планів фінансової установи як інтегрованої частини менеджменту під час контролю господарської діяльності. Планування охоплює плани прибутку, програми інвестицій і фінансування, плани збуту, бюджети накладних витрат і нормативи витрат</i>
Складання та інтерпретація звітів	<i>Порівняння фактичних результатів з плановими і нормативними, складання звітів, а також коментарів до них для всіх сфер менеджменту і власників капіталу. Ця функція включає визначення принципів бухгалтерського обліку і балансової політики, координацію систем і процесів, а також підготовку й обробку необхідних даних, складання спеціальних звітів</i>
Оцінка і консультування	<i>Консультування зі всіма менеджерами, відповідальними за розробку директив та їх виконання в різних підрозділах фінансової установи, якщо йдеться про досягнення поставленої мети й дієвості цих директив, а також про організаційні структури і процес</i>
Питання оподаткування	<i>Розробка й застосування принципів і методів податкової політики</i>
Складання звітів для державних служб	<i>Контроль і координація складання звітів для державних служб</i>
Забезпечення збереження майна	<i>Внутрішній контроль і ревізія, а також спостереження за страхуванням, які повинні гарантувати збереження майна фінансової установи</i>
Народногосподарські дослідження	<i>Постійне вивчення розміщення економічних і соціальних сил, взаємовідносини державних служб, а також оцінка їх можливого впливу на діяльність фінансової установи</i>

Між цими підходами існують відмінності не лише концептуального, але й термінологічного характеру – в англо-саксонській практиці застосовується поняття «Управлінський облік» (management accounting), а «контролінг» практично не використовується, хоча фахівців, до посадових обов'язків яких входить ведення управлінського обліку, називають контролерами [2].

У німецькомовній економічній літературі певний підхід до контролінгу почав формуватися із середини 50-х рр. Водночас у низці джерел уточнювалося, що ще до зазначеного періоду економічні служби німецьких підприємств уже використали концепцію контролінгу. Як правило, вказувалися окремі завдання, які сьогодні прийнято вважати завданнями контролінгу. Та все ж пріоритетною є думка, згідно з якою концепція контролінгу як сукупність цілей, завдань, інструментів, суб'єктів і організації прийшла до Німеччини зі США.

Розробка ідеї контролінгу ґрунтувалася на практиці його застосування в дочірніх фінансових установах американських корпорацій. У перші роки до контролінгу німці ставилися критично. Переважно це було пов'язано з його неправильним розумінням або неточною інтерпретацією. Зокрема, контролінг ототожнювали з контролем, а повноваження контролера перебільшували й розцінювали як загрозу для менеджерів. З часом, апробувавши на практиці ідеї контролінгу, його почали сприймати позитивно. Сформувалася думка про можливість і необхідність перенесення цих ідей у практику господарських відносин Німеччини.

Мета контролінгу похідна від мети фінансової установи, а вища з них полягає в збереженні й успішному подальшому розвитку. Зокрема, контролінг сприяє досягненню головної вартісної (монетарної) мети – оптимізації фінансового результату фінансової установи через максимізацію прибутку й цінності капіталу за гарантованої ліквідності. Крім цього, за допомогою контролінгу досягнення даної мети координується з досягненням соціальної та ринкової мети й необхідними для цього заходами і ресурсами. Оптимізація фінансового результату за гарантованої ліквідності може розглядатись як головна мета контролінгу, для досягнення якої виконуються основні його завдання – формування цілеспрямованого комплексу заходів щодо досягнення головної мети. Основні завдання контролінгу – інформаційне забезпечення орієнтованих на результат процесів планування, регуляції та контролю (моніторингу) у фінансовій установі, виконання функцій інтеграції, системної організації та координації.

У німецькомовній економічній літературі є також інші погляди на зміст цілей і завдань контролінгу. Наприклад, П. Хорват, розглядаючи контролінг через призму цілей фінансової установи, також вважає, що контролінг має забезпечувати керівництво фінансової установи інформацією й налаштовувати його на координування, реагування та адаптацію до змін внутрішніх і зовнішніх умов для реалізації поставлених цілей. Автор інтерпретує контролінг як орієнтовану на результат функцію підтримки керівництва.

За П. Хорватом, контролінг виконує функції інтеграції та координування процесу планування у фінансовій установі, а також інформаційного забезпечення цього процесу.

Т. Райхман теж приділяє особливу увагу орієнтації контролінгу на результат (з урахуванням забезпечення ліквідності) й вбачає основне завдання контролінгу в збиранні й обробці інформації в процесі розробки, координації та контролю над виконанням планів у фінансовій установі.

Дещо іншу позицію щодо контролінгу має Х. Ю. Кюппер. Він бачить головну проблему контролінгу в координації системи управління у фінансовій установі. Необхідність функції координації виходить з поділу системи управління на складові. Серед таких компонентів він виокремлює: організацію, систему планування і контролю, інформаційну систему, систему керівництва персоналом, систему цілей і принципи управління. Виконуючи координуючу функцію, контролінг тим самим сприяє досягненню не однієї мети діяльності фінансової установи, а системи цілей. Причому вартісним цілям надається особливе значення. Водночас Кюппер зазначає: за такої широкої інтерпретації контролінгу існує небезпека, що його завдання стануть всеосяжними й не зможуть без проблем бути відокремленими від завдань інших підсистем управління.

Й. Вебер, ґрунтуючись на концепціях контролінгу Х-Ю. Кюппера та П. Хорвата, вважає, що контролінг – це насамперед інструмент координації. У його інтерпретації контролінг – це елемент управління соціальною системою, що виконує свою головну функцію підтримки керівництва в процесі виконання ним загального завдання координації системи управління з наголосом передусім на завдання планування, контролю та інформування. При цьому Вебер, як і Кюппер, підкреслює, що контролінг не пов'язаний з процесом постановки цілей (наприклад, завданням отримання прибутку).

На думку Д. Шнайдера, завдання контролінгу щодо загальної координації управління (за Кюппером і Вебером) мають бути обмежені. З одного боку, функція контролінгу повинна зводитися до розробки й координації окремих планів фінансової установи та зведення їх в єдиний план, а з іншого – до внутрішнього виробничого обліку, який служить для контролю над реалізацією планів і надає початкову інформацію для планування.

За Д. Шнайдером, обмеження функцій контролінгу відповідає німецькій концепції контролінгу, в якій перше місце належить комплексу завдань планування на основі інтегрованої системи планово-контрольних розрахунків на базі інформації внутрішнього виробничого обліку.

Під час організації контролінгу завдання, пов'язані з обліком, формулюються залежно від того, яка концепція контролінгу (німецька чи американська) береться за основу. За американською концепцією, до контролінгу належать також завдання зовнішнього обліку. В центрі німецької концепції контролінгу – внутрішній (управлінський) облік у різних формах: плановий, документальний, контрольний. Зовнішній же облік, навпаки, не входить у сферу контролінгу.

Щодо розмежування завдань контролінгу, стратегічного планування та контролю в літературі також можна знайти різні тлумачення.

8.2. Особливості організації служби контролінгу та формування каталогу завдань контролерів за німецькою та американською моделями

У рамках німецької концепції контролінг щодо своєї функції підготовки стратегічних рішень і стратегічного планування визначається як стратегічний. Завдання стратегічного контролінгу може виконувати контролер планового відділу фінансової установи або (за наявності такого) відділу стратегічного планування.

Розмежування завдань контролера і скарбника визначається за The Prentice Hall Editorial Staff так: скарбник відповідає за управління грошима, контролер обслуговує бухгалтерський облік і фінансове планування. При цьому контролер має здійснювати середньо- і довгострокове фінансове планування і планування ліквідності, а скарбник – короткострокове планування ліквідності в рамках управління грошовими потоками, а також забезпечення фінансової установи капіталом, а в певних випадках – фінансування договорів.

Завдання внутрішньої ревізії (аудиту) в США також входять до функцій контролінгу, на відміну від німецької практики. Предметом ревізії є перевірка всіх комплексів завдань і підрозділів фінансової установи на правильність їх організаційно-правової діяльності. Діяльність контролера також підлягає перевірці. Ревізія, на відміну від контролінгу, орієнтована на ретроспективу, тому вона може належати до функції контролінгу, якщо в її завдання додатково включено економічне консультування та спеціальні дослідження у фінансовій установі.

Для виконання завдань контролінгу фінансова установа потребує специфічних систем і методів, за допомогою яких ці завдання може бути виконано найефективніше. Найважливішим інтеграційним і координаційним інструментом контролінгу є система планування та контролю з інтегрованими, орієнтованими на результат і ліквідність розрахунками. Такі розрахунки, своєю чергою, потребують відповідно організованої на базі виробничого й фінансового обліку інформаційної системи. Розрахунки з планування і контролю, орієнтовані на результат і ліквідність, служать інструментом поліпшення економічних результатів через удосконалення процесу управління. Для ефективного застосування інструментів контролінгу нині необхідна автоматизована обробка економічних даних.

Залежно від того вузько чи широко трактується перелік завдань контролінгу може бути запропоновано чотири (рис. 1–4) основні організаційні концепції структури відділів контролінгу і фінансів.

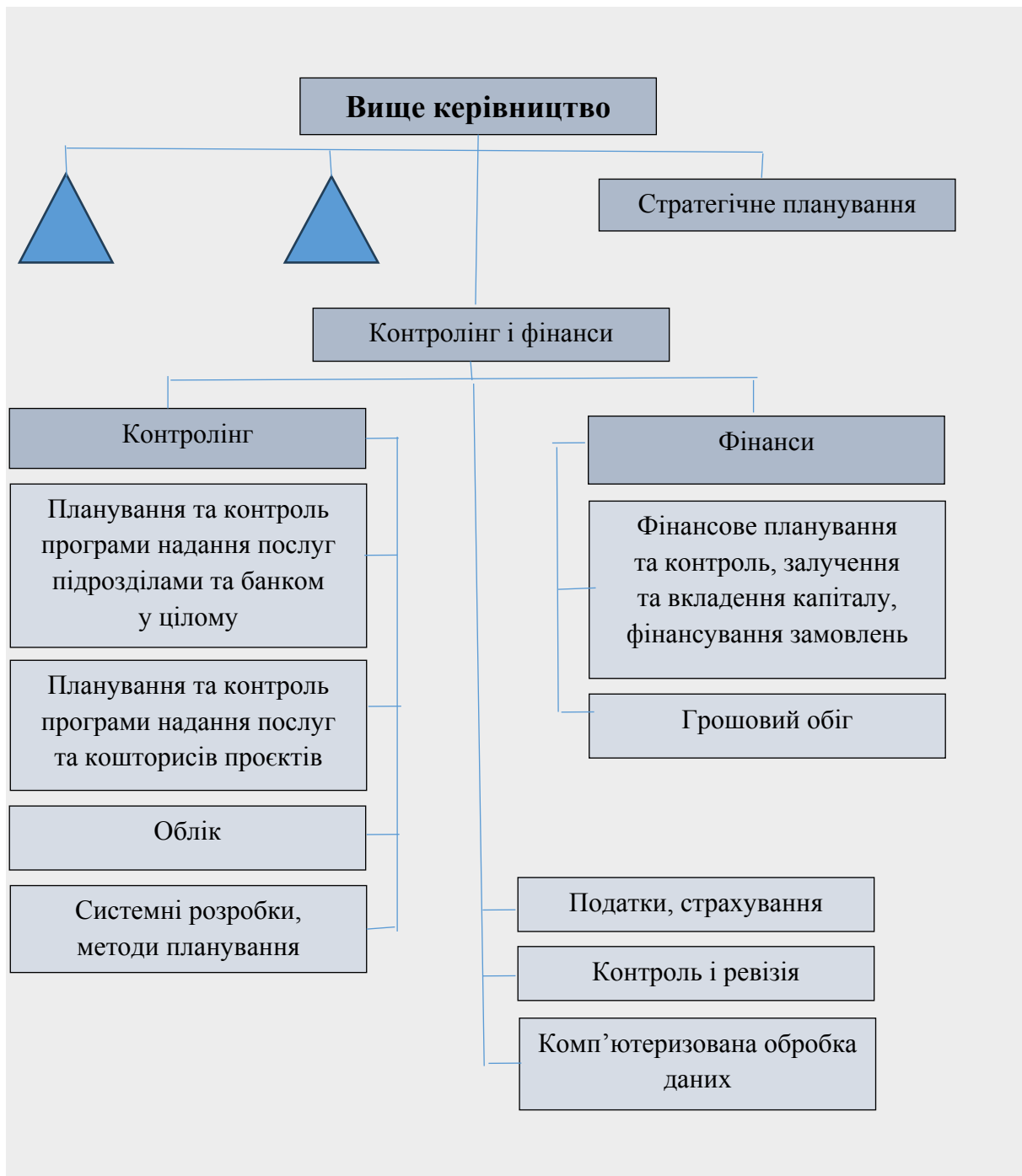
В умовах постійної міжнародної конкуренції, що посилюється, система контролінгу мусить гнучко реагувати й швидко надавати менеджерам актуальну, орієнтовану на результат і ліквідність інформацію, що забезпечує ефективне ухвалення оптимальних управлінських рішень. Аби відповідати цим вимогам, інструменти і структура контролінгу мають бути простими і гнучкими.

1. Концепція А – «американська концепція контролінгу»



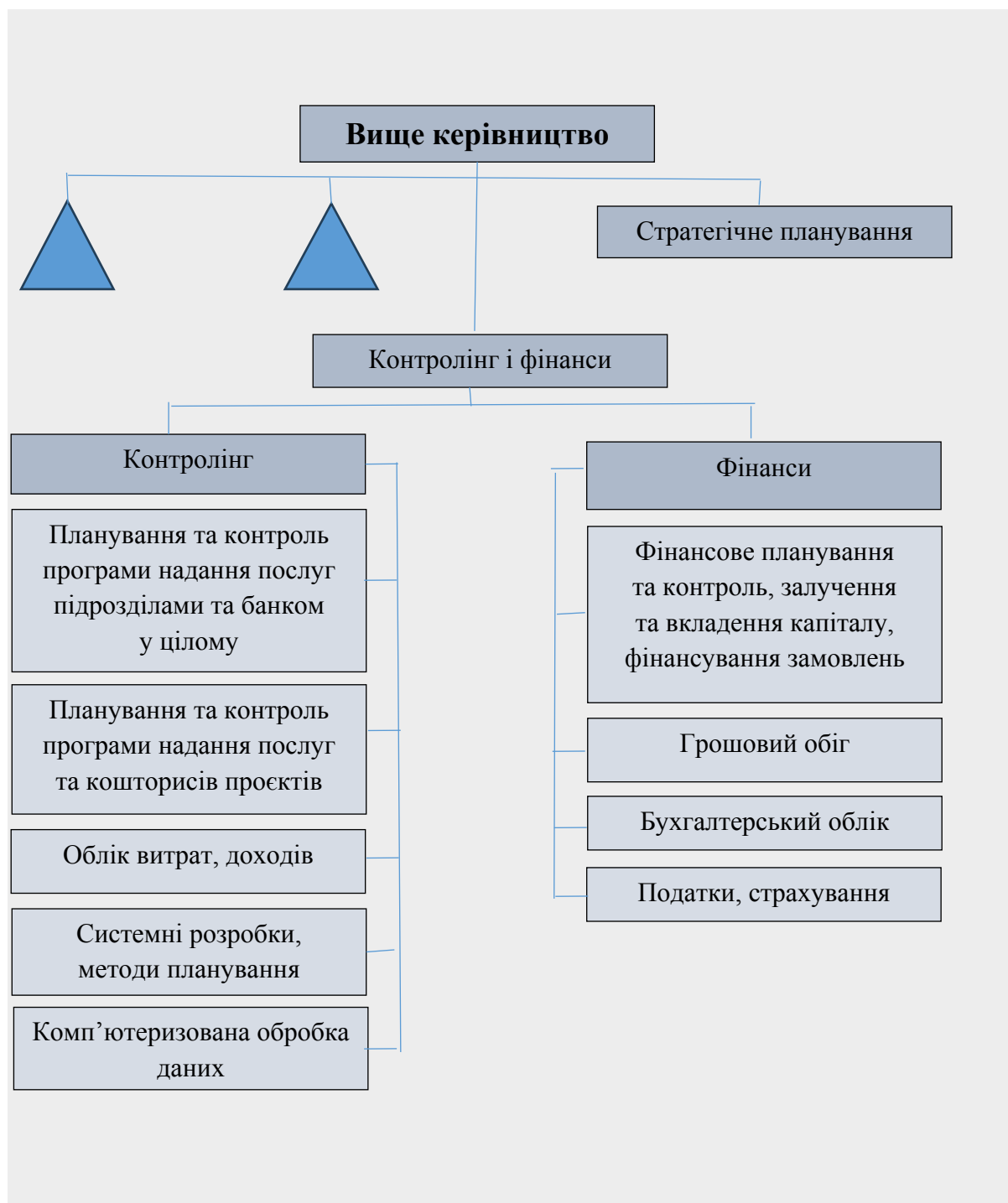
Відповідно до концепції А, контролінг представляє облік, звітність і певний перелік додаткових функцій. Під час організації служб контролінгу та фінансів здійснюється первинний розподіл завдань, орієнтованих на результат, а також завдань, орієнтованих на ліквідність.

2. Концепція В – «американська ключова концепція контролінгу»



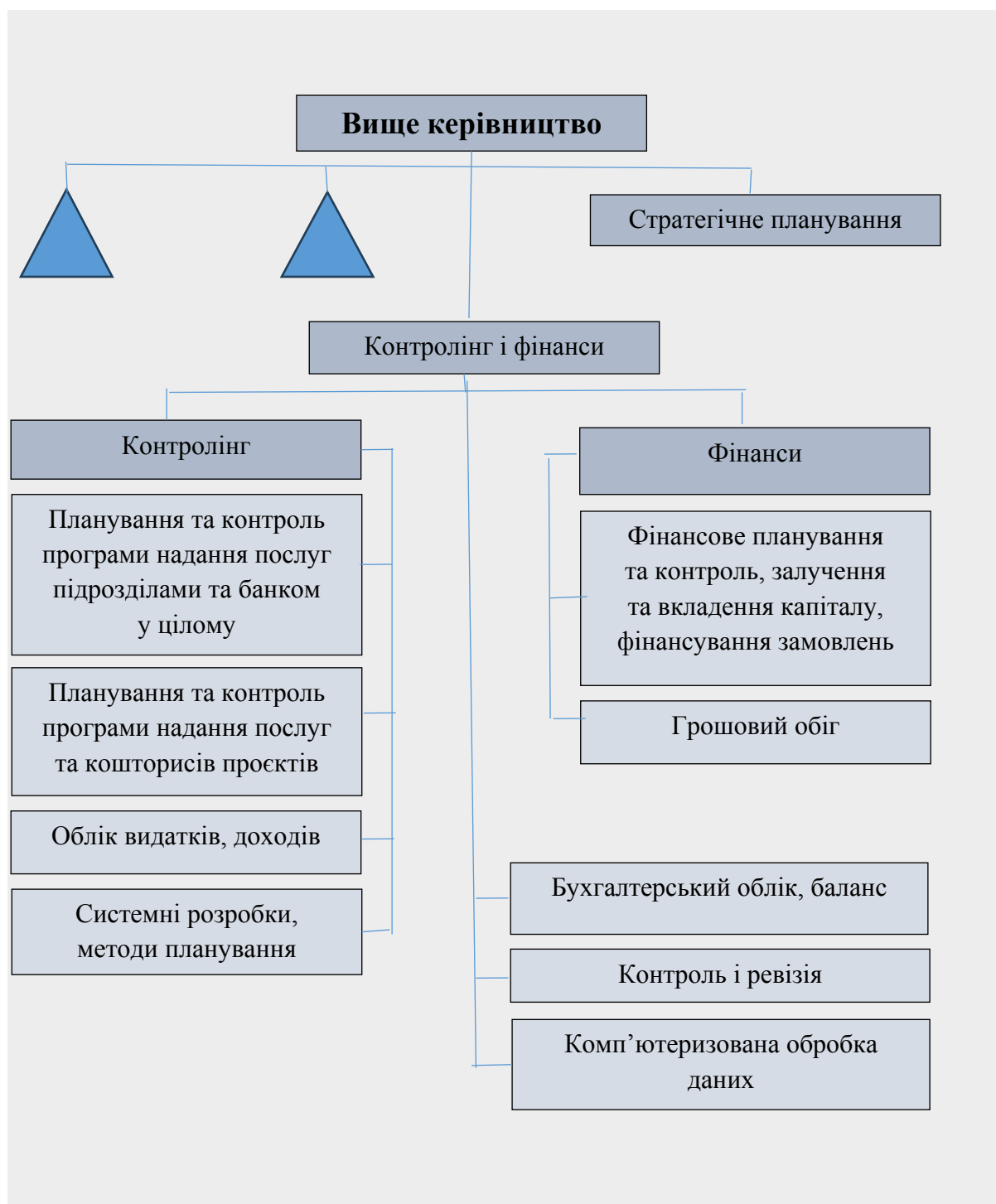
Відповідно до концепції В, контролінг – це тільки облік і звітність без додаткових функцій. У розпорядженні служби залишаються лише орієнтовані на результат завдання інформаційного забезпечення, складання планів, контролю та обліку.

3. Концепція С – «німецька концепція контролінгу»



Відповідно до концепції С, контролінг являє собою тільки внутрішній облік і звітність, а також певний перелік додаткових функцій. Під час організації служб контролінгу і фінансів відбувається первинний розподіл завдань на внутрішні та зовнішні.

4. Концепція D – «німецька ключова концепція контролінгу»



Відповідно до концепції D, контролінг – це тільки внутрішній облік і звітність без додаткових функцій. У розпорядженні служби залишаються лише орієнтовані на результат завдання інформаційного забезпечення, складання планів, контролю та внутрішнього обліку.

Концепції А, В, С, D можна варіювати залежно від організаційних чинників:

- у разі концентрації контролінгу лише на завданнях короткострокового, орієнтованого на результат планування (річне планування/бюджетне планування), контролю та інформаційного забезпечення організовується відособлений відділ середньо- і довгострокового планування, за необхідності під загальним керівництвом з відділом стратегічного планування;
- за обмеження контролінгу завданнями, орієнтованими на результат коротко-, середньо- і довгострокового планування відділ стратегічного планування на правах штабного підпорядковується безпосередньо найвищому органу управління;
- за збільшення кількості функцій контролінгу у зв'язку зі створенням децентралізованої системи контролінгу додатково до центральної служби (головний контролер з відповідними відділами) вводяться посади функціональних контролерів (контролер з маркетингу тощо); контролерів з продуктових програм і проєктів.

У Німеччині контролінг функціонує як штабна функція. При цьому він прямо підпорядкований правлінню [5]. Децентралізований контролінг на перший план виносить прагнення щонайкраще втілити в життя основну ідею контролінгу, за можливості в усіх підрозділах фінансової установи, тобто так структурувати всю систему рішень і діяльності у фінансовій установі, аби зорієнтувати її на результат (прибуток). У зв'язку з цим особливого значення набуває питання визначення місця децентралізованих контролерів у структурі фінансової установи.

За функціональної та адміністративної підпорядкованості головному контролеру контролери підрозділів можуть розглядатись як представники центрального відділу контролінгу. При цьому контролер відповідного підрозділу відносно незалежний. Проте таке організаційне рішення небезпечно тим, що контролер підрозділу буде недостатньо інтегрований у головному відділі, а це негативний момент, тому що контролер має викликати довіру. На етапі розробки концепції децентралізованого контролінгу таке регулювання підпорядкованості може, проте, мати позитивні сторони, оскільки головний контролер отримує (принаймні формально) відносно сильну позицію.

Розглянемо інший варіант. Якщо контролер підрозділу функціонально підпорядковується керівникові цього підрозділу, а адміністративно – головному контролеру, то тим самим керівник підрозділу отримує у своє розпорядження економічну пораду, якою він має право керувати в рамках відповідної функції. Це передбачає насамперед високу кваліфікацію контролера. Адміністративна підлеглість забезпечує зв'язок контролера підрозділу з головним контролером фінансової установи.

Функціональна підпорядкованість головному контролеру за одночасної адміністративної підпорядкованості керівникові підрозділу може призвести до конфліктних ситуацій з останнім. Такі ситуації виникають зазвичай тоді, коли керівник підрозділу вважає, що «його» контролер погано відстоює інтереси свого підрозділу. Напружені відносини можуть скластися і з центральним відділом контролінгу, якщо контролер підрозділу

орієнтуватиметься лише на вказівки керівника цього підрозділу. І в цьому разі те, що контролер підрозділу має двох начальників, може викликати конфліктні ситуації. У цілому недоліки даного варіанта підпорядкованості істотніші, ніж його позитивні сторони.

За ще одного підходу контролер підрозділу підпорядкований керівникові цього підрозділу як функціонально, так і адміністративно. При цьому існує дуже сильна орієнтація на інтереси даного підрозділу. Це сприяє створенню децентралізованого і відносно самостійного відділу контролінгу, який за певних обставин може займати однобічну позицію і представляти лише інтереси свого підрозділу.

На практиці добре зарекомендувала себе модель функціональної та адміністративної підпорядкованості контролера керівникові підрозділу, коли одночасно головний контролер має право отримувати всю загальну й спеціальну планову і контрольну інформацію підрозділу. Крім того, головний контролер має право приймати рішення з питань системи організації та вживання методів контролінгу, брати участь в ухваленні рішень зі спеціальних питань (що стосується предмета контролінгу), а також добирати (за необхідності звільняти) контролерів підрозділів.

Контролінг об'єктивно існує і розвивається під впливом певних чинників як у Європі, так і в США. Відмінність полягає в суті каталогу завдань, що ідентифікуються в контролінгу [4]:

1) американський каталог завдань (сконцентрований переважно на питаннях обліку, планування, інформування та аналізу):

- складання, координація планів банку, контроль їх реалізації;
- порівняння отриманих результатів з планами і стандартами;
- інформування про результати діяльності та їх аналіз на всіх рівнях управління;
- оцінка різних сфер менеджменту, оцінка всіх процесів на різних фазах на предмет досягнення поставлених цілей, оцінка дієвості політики, організаційних структур і процесів;
- формулювання і використання принципів та методів роботи у сфері оподаткування;
- контроль і координація під час складання повідомлень для державних органів;
- забезпечення безпеки майна проведенням внутрішнього контролю, внутрішньої ревізії та нагляду за страховим забезпеченням (захистом);
- постійні дослідження економічних, соціальних і політичних чинників та оцінка їх впливу на банк;

2) європейський (німецький) каталог:

- консультування і координація під час бюджетування;
- консультування і координація під час стратегічного планування;
- консультування і координація під час довгострокового планування;
- управління розрахунками витрат;
- управління внутрішньою інформаційною службою;
- консультування і координація під час планування інвестування;
- проведення спеціальних економічних досліджень.

У німецькій концепції управління «контролінг» (ширше поняття) включає «управлінський облік», а за американським підходом «управлінський облік» прирівнюється до німецького «контролінг» і містить функції з розробки стратегії управління банком. Управлінський облік, як відомо, це передусім стратегічний облік, пов'язаний з виробленням системи контрольних показників і розподілом відповідальності за центрами обліку [6].

Розглянувши американську й німецьку моделі контролінгу, зазначимо специфіку кожної з них, що враховує особливості економік цих країн (зокрема, особливості побудови фінансових систем і систем обліку).

Метою американської моделі контролінгу є орієнтація на зовнішніх користувачів (органи нагляду, інвесторів тощо), тому вона базується на підходах аудиту і ревізії.

У німецькій моделі контролінгу на перше місце поставлено комплекс завдань щодо планування з використанням інтегрованої системи планово-контрольних розрахунків на базі інформації управлінського обліку.

Порівнюючи американську концепцію контролінгу А і німецьку концепцію контролінгу С, бачимо, що в американській системі контролінг містить увесь облік і звітність, а в німецькій – лише внутрішній облік і звітність. В обох системах контролінг передбачає ряд додаткових функцій. У німецькій концепції, на відміну від американської, до завдань служби контролінгу не належить ведення бухгалтерського обліку, складання балансу, облік податків і страхування. Ці завдання виконує фінансова служба. У німецькій моделі контролінгу немає такого завдання, як ревізія.

Ключові американська й німецька концепції контролінгу (В і D) відрізняються тим, що в американській системі контролінг – це весь облік і звітність без додаткових функцій, а в німецькій – це лише внутрішній облік і звітність без додаткових функцій. Існують також відмінності в завданнях, які виконує служба контролінгу і фінансів. Так, в американській концепції такі завдання: ревізія, податки, страхування й обробка даних на ЕОМ. У німецькій концепції немає такого завдання, як ревізія і, на відміну від американської моделі, до завдань служби контролінгу і фінансів належить ведення бухгалтерського обліку, складання балансу.

Питання і завдання для самоперевірки

1. Як розвивалися концепції контролінгу в системі управління компаніями й організаціями в зарубіжних країнах?
2. Де й чому виникла ідея впровадження контролінгу в системі державного управління?
3. Назвіть основні завдання контролера за класифікацією фінансово-адміністративного інституту FEI.
4. Як висвітлено розвиток концепції контролінгу в працях зарубіжних учених?
5. У чому полягають особливості організації служби контролінгу за німецькою та американською моделями?
6. Які основні підходи до формування каталогу завдань контролерів за німецькою та американською моделями? У чому їх відмінність?

РОЗДІЛ 9

ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ НА ОСНОВІ МЕТОДОЛОГІЇ КОНТРОЛІНГУ

*Ви ніколи не зможете розв'язати проблему, що виникла,
якщо збережете те ж мислення і той же підхід,
який привів вас до цієї проблеми.*

Альберт Ейнштейн

9.1. Методологія контролінгу як механізм реалізації політики держави в умовах трансформації економічних відносин

Нині в українському суспільстві часто постає питання: чому впродовж двадцяти років в Україні для регулювання економіки застосовується набір інструментів державного управління, що випрацюваний і перевірений роками, а результати не дають надії суспільству на покращання добробуту. Певним чином це є наслідком того, що дії уряду щодо регулювання економіки не пов'язуються з отриманими результатами. Отримані результати не пов'язуються з розвитком галузей і сфер, підвищенням добробуту народу України. Суспільство не вбачає взаємозв'язку між дією інструментів і методів державного регулювання та змінами на краще в короткостроковій чи довгостроковій перспективі. Ефективність застосування інструментів державного регулювання має бути очевидною.

Одним з напрямів підвищення результативності державної економічної політики країни є застосування сучасних методів «управління управлінням», що забезпечують ефективність й адаптивність діючих механізмів державного регулювання у сфері економічної діяльності. Наявність існуючих проблем у функціонуванні механізмів державного регулювання підтверджує необхідність розробки та запровадження таких механізмів управління, в яких поєднуються акценти контролю та аналізу не лише існуючого стану, але й майбутнього; постійного моніторингу змін, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому економічному середовищах; підвищення гнучкості й адаптованості механізмів державного управління до постійних змін зовнішнього і внутрішнього середовища. І головне – всі дії під час здійснення функцій управління мають бути націлені на досягнення результатів, загальним знаменником яких є досягнення поставлених цілей.

Як уже згадувалося у попередніх розділах, застосування концепції управління за результатами було предметом дослідження відомих спеціалістів у галузі управління, а саме: Е. Воутілайнен, Т. Йеннер, Е. Майер, Й. Х. Ніссінен, П. Поренне, Т. Рейхман, Т. Санталайнен, П. Хорват та ін. Ними була запропонована концепція управління за результатами, у якій процес управління складався з таких етапів: визначення результатів, ситуаційне управління досягненням цих результатів і контроль за результатами. При цьому науковці визначали беззаперечною умовою та ядром управління за результатами (і взагалі успішного управління)

бажання управлінців досягти визначених результатів. Часто ефективному управлінню заважають недоліки в управлінні, безініціативність і аморфність виконавців, яким простіше дотримуватись вказівок згори. Тому таке ставлення необхідно переорієнтувати на свідому і конструктивну участь у процесі управління.

Отже, основним і першим етапом процесу управління за результатами є процес визначення цих результатів. Він починається з глибокого аналізу цілей, на основі яких визначаються бажані результати для різних рівнів. Цей процес являє собою побудову ієрархії цілей, ключових результатів, проміжних цілей, який закінчується визначенням стратегії управління та програми для її здійснення. Процес управління залежно від ситуації, або оперативне управління, забезпечує впровадження заходів, метою яких є перетворення планів на очікувані результати. Управління за ситуацією передбачає ґрунтовний аналіз та прийняття рішення з урахуванням істотних зовнішніх та внутрішніх ситуаційних факторів. Завершальним етапом є контроль, у процесі якого з'ясовується, яких результатів у галузі певної діяльності досягнуто цілеспрямовано, а яких випадково. Важливим під час цього є оцінка функціонування інституційного механізму, формування інформаційного простору для прийняття управлінських рішень, ефективність і раціональність використання управлінського персоналу. Суттєвою частиною процесу контролю є прийняття рішення за результатами цього контролю з метою запровадження відповідних заходів. Ці заходи та їх виконання необхідно програмувати в рамках стратегічного планування та оперативного управління. Іншими словами, проблеми підвищення ефективності управління доцільно розв'язувати на основі системного підходу через інтеграцію відокремлених функцій управління для досягнення поставленої мети, а саме – на основі впровадження методології контролінгу.

Організаційні принципи контролінгу та питання дослідження проблем інтеграції управлінських функцій у системі контролінгу висвітлювали відомі зарубіжні науковці як Т.Йеннер, Е.Майер, П.Хорват, Т.Рейхман, П.Прайсслер та інші, які надавали сучасне трактування концепцій контролінгу, досліджували форми координації в системі управління, методи й інструменти контролінгу. Проте ці теорії будувалися на основі вивчення впливу факторів на формування системи управління у бізнес-середовищі. Можливість упровадження контролінгу в системі інституцій державного управління сьогодні залишаються практично не дослідженою.

Питання застосування контролінгу для розв'язання проблем у галузі державного управління науковці розглядали в надзвичайно обмеженій кількості. Так, застосування контролінгу в державній службі з погляду управління державними установами досліджувалось А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенським, А. Ю. Васіною, Л. Ю. Гордієнко, О. А. Цуруль. Водночас у сучасних умовах реформування системи державного управління у сфері економічної діяльності важливого значення набуває осмислення можливості застосування концепції контролінгу до державного управління господарськими економічними процесами з метою підвищення ефективності механізмів державного регулювання.

Отже, контролінг заходів державного регулювання у сфері діяльності суб'єктів господарювання – це дієвий механізм, що спрямовує діяльність усієї системи державного управління на досягнення поставлених цілей. Він є синтезом планування, контролю, аналізу та організації інформаційних потоків, здійснює інформаційне забезпечення прийняття рішень на всіх рівнях управлінської ієрархії.

Взагалі контролінг як методологія управління налічує не один десяток років і отримав поширення на великих підприємствах у розвинутих країнах світу. Причиною тому була залежність успішності управління підприємством від більш уважного ставлення до внутрішнього планування, контролю, інформаційної підтримки процесу прийняття управлінських рішень. Розвиток методів і технологій управління, інформатики і комп'ютерної техніки значно підвищив якість ресурсного забезпечення процесу управління, збільшив переваги від ефективного менеджменту, застосованого до всіх функцій управління і сфер управлінської діяльності.

Аналіз сучасних концептуальних дискусій у галузі контролінгу показує, що ця сфера економіко-управлінських знань описана з різним ступенем галузевої спрямованості та систематизації, що виявляється в існуванні великої кількості суперечливих визначень і концепцій контролінгу, а отже, в різному сприйнятті змісту і цілей контролінгу. В сучасній науці існують різні концепції контролінгу: одні науковці вважають достатнім використання облікових даних для потреб практичного менеджменту й орієнтуються на створення умов прибутковості, інші вбачають його сутність в інформаційній підтримці управлінської функції. Вважаємо, що найбільш ефективною є концепція, орієнтована на координаційну та інтеграційну функцію контролінгу. Наголошуємо, що зазначена функція є найбільш корисною у державному управлінні у сфері економічної діяльності саме через посилення за її допомогою державної функції регулювання, яка підвищує ефективність управління та адаптаційну здатність системи державного управління до змін у внутрішньому й зовнішньому середовищі. Узагальнюючи результат аналізу існуючих уявлень про сутність і зміст контролінгу, наведемо найбільш характерні визначення (табл. 9.1), які, на наш погляд, найповніше відповідають змісту державного регулювання у сфері економічної діяльності.

Аналізуючи наявні дослідження в даній сфері, слід погодитися з Т. Йеннер і Е. Майер у тому, що специфічні внутрішні параметри більше впливають на відмінності в успіху підприємств, ніж галузеві характеристики, тим самим наголошуючи на пріоритетній значущості власних ресурсів і можливостей. Е. Майер зазначає, що основне завдання повинно полягати в підвищенні самоорганізації системи управління організації через появу в її складі підсистеми контролінгу, що забезпечує координуючу та інтегруючу діяльність усієї системи управління в цілому, підтримання рівноваги в ній. Зауважимо, що зазначений підхід більш придатний для економічних систем, що існують у відносно стабільній ситуації. В умовах нестабільності, економічної кризової ситуації, особливих динамічних змін зовнішнього оточення більш ефективним видається підхід П. Хорвата.

Визначення поняття контролінгу в науковій літературі

Автор	Визначення поняття контролінгу	Основна властивість
<i>Е. Майер</i>	Контролінг – це система, що слугує для підтримання необхідної рівноваги, яка досягається тим, що через певні інтервали часу задані величини порівнюють із фактичним станом і визначають напрями втручання для досягнення бажаного результату	Забезпечення Балансу між запланованим і фактичним результатом
<i>Л. М. Пісьмаченко</i>	Контролінг – управлінська концепція, яка підтримує процеси прийняття рішень в управлінні за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією з метою досягнення поставлених цілей і результатів діяльності	Забезпечення цілеспрямованого результату в процесі управління
<i>Т. Рейхман</i>	Контролінг – цілеорієнтована підтримка управлінських функцій через збирання та обробку інформації для складання планів, їх координації та контролю виконання	Забезпечення цілеорієнтованої підтримки процесу управління
<i>П. Хорват</i>	Контролінг являє собою підсистему управління, яка здійснює орієнтовану на результат системотвірну і системозв'язувальну координацію системи планування та контролю із системою інформаційного забезпечення, що тим самим сприяє адаптації та координації всієї системи управління	Забезпечення системного підходу до отримання цілеспрямованого результату в процесі управління

Позитивний ефект синергії методів та інструментів управління, побудований на засадах контролінгу, підтверджує властивість складних систем автоматично впорядковувати внутрішню структуру шляхом збільшення глибини взаємозв'язків структурних елементів або їх здатності до самоорганізації. З метою самозбереження в процесі самоорганізації система повинна адекватно й оперативно інтерпретувати інформацію про зовнішні та внутрішні фактори. Для цього у внутрішній системі управління формується додатковий ієрархічний рівень, на який замикається контур зворотного зв'язку із зовнішнім середовищем (рис. 9.1).

Цей рівень забезпечує ефективне групування внутрішніх елементів і відбирає ті внутрішні імпульси, які дозволяють адаптуватися з найменшими змінами в структурі системи. Здатність до еволюції та адаптації визначається реальною можливістю керуючої системи оперативно і точно відображати й інтерпретувати інформацію.

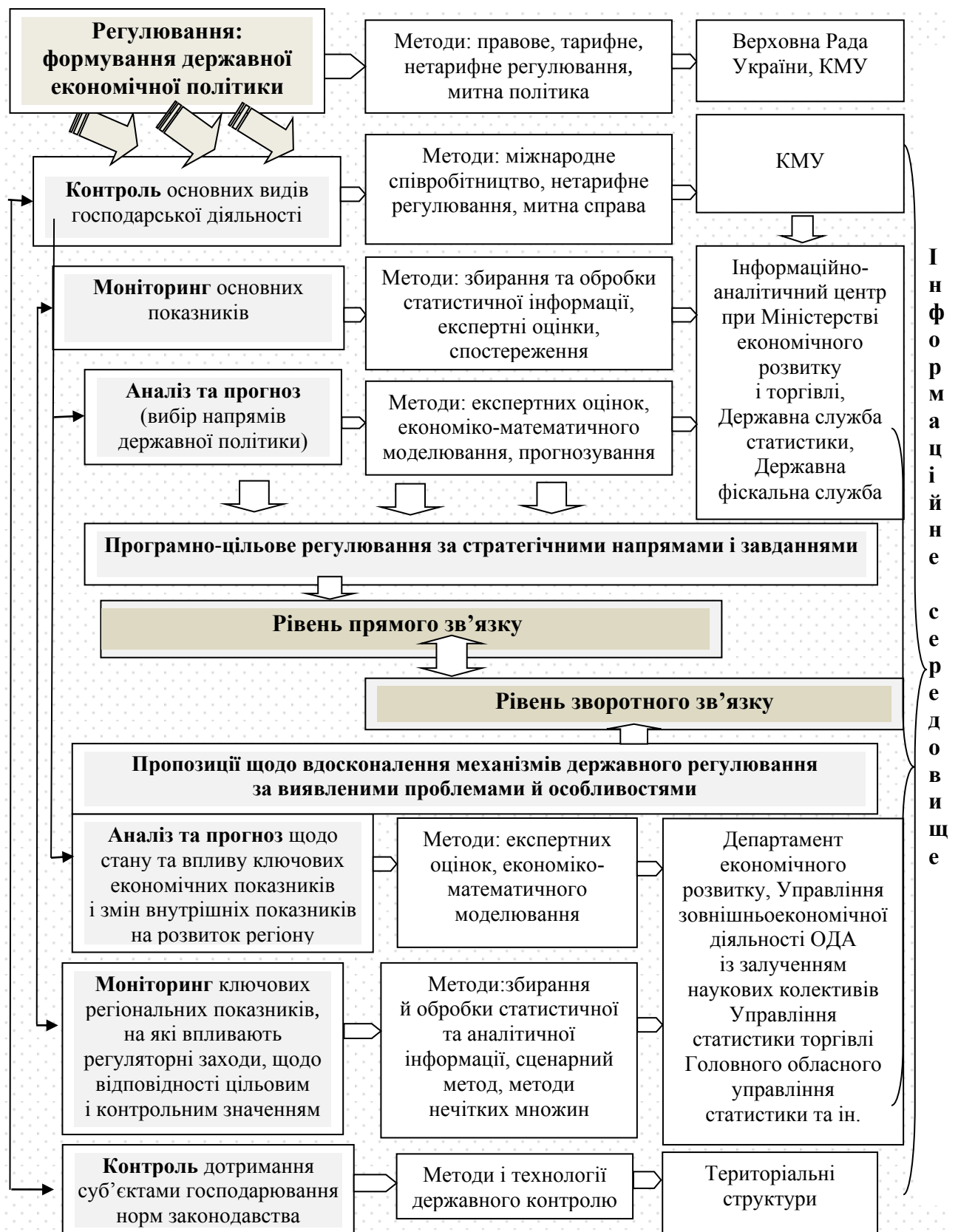


Рис. 9.1. Система контролінгу в державному регулюванні господарської діяльності

Сьогодні в системі державного управління практично всі управлінські функції (планування, облік, контроль, аналіз, регулювання, інформаційне забезпечення, прогнозування) наявні й безпосередньо виконуються, але вони роз'єднані, реалізуються різними інституційними структурами, деякі напрями діяльності та операції у ключових точках надзвичайно зарегульовані та законтрольовані, а деякі моменти, здаючись дрібними та неважливими, залишаються поза увагою і потім істотно впливають на всю систему.

Для ефективної та нормальної діяльності всі функції важливі, всі вони повинні чітко працювати в процесі державного управління, але особливе навантаження в представленій концепції має функція регулювання.

Концепція контролінгу дозволяє поєднати всі функції та елементи в єдину систему, побачити картину не фрагментарно, а в комплексному вигляді, здійснити перерозподіл функцій у забезпеченні інформаційної взаємодії та розподілу відповідальності. Видається, що саме інтегративним характером обумовлене виникнення контролінгу як підсистеми системи управління.

Більшість науковців вбачають перспективність застосування механізму контролінгу на підприємствах і установах, основна діяльність яких прямо пов'язується з отриманням прибутку внаслідок більш раціонального і якісного використання ресурсів, і майже не розглядається цей новий і прогресивний підхід у системі державного управління. Еволюція контролінгу триває, і його розвиток у системі державного управління передбачається через його трансформації залежно від потреб управління, а також від того, в якій галузі та в якому напрямі він розвивається. Саме можливість ефективніше «управляти управлінням» за допомогою методології контролінгу з посиленням регуляторної функції доводить перспективність його для галузі державного управління в цілому, в тому числі засобами економічної політики.

Основними перевагами зазначеного механізму в системі державного управління вважаються такі:

- узгодження цілей і програм розвитку;
- закріплення повноважень і розмежування відповідальності між органами державного управління;
- інтеграція регуляторних ефектів усіх рівнів і функцій управління навколо об'єкта державного регулювання;
- впорядкування функцій суб'єктів регулювання та визначення міри відповідальності;
- створення єдиного інформаційного середовища прийняття рішень для розробки та впровадження регуляторних заходів з метою цілеспрямованого впливу на напрями та оперативність змін ключових параметрів;
- оптимізація та координація інформаційних потоків для забезпечення потреб системи управління.

Отже, особливу роль відіграє не лише формування регуляторної політики держави, розробка інституційно-технологічних механізмів її реалізації, але й методи та інструменти їх реального впровадження.

9.2. Реалізація методології контролінгу в державному управлінні зовнішньоекономічною діяльністю

Необхідною умовою подальшого розвитку України є розв'язання однієї з найгостріших проблем сучасної національної галузі науки державного управління – формування державної зовнішньоекономічної політики на основі розвитку ефективних механізмів державного регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що спрямовані на забезпечення гарантовано прогресивного соціально-економічного розвитку України та активізацію її ролі в системі світового господарства. Причиною тому є надзвичайна залежність внутрішнього ринку від зовнішньоекономічної кон'юнктури. Недостатня ефективність діяльності державних органів щодо його захисту від несумлінної конкуренції, неконкурентоспроможність вітчизняних виробників на світових і національних ринках сьогодні визначаються факторами загрози економічній безпеці країни.

Тому перед державними інституціями постають завдання розробки фундаментальних основ регуляторної політики держави у сфері ЗЕД та ефективних механізмів її реалізації, що потребує формування узгодженої системи заходів із забезпечення збалансованості економіки й рівноваги внутрішнього ринку України, стимулювання прогресивних структурних змін в економіці взагалі та в зовнішньоекономічних відносинах зокрема, захисту економічних інтересів України на внутрішньому та зовнішніх ринках.

Після здобуття незалежності в Україні виникла низка проблем, пов'язаних з необхідністю формування національної зовнішньоекономічної політики за умов уже досить сформованих відносин світової системи господарювання, загостренням економічної конкуренції на світових і національних ринках, активізацією інтеграційних процесів тощо.

Ці проблеми є предметом розгляду вітчизняних і зарубіжних науковців – представників різних галузей знань і наукових шкіл, які розробили численні концепції, стратегії, програми та створили значний масив фундаментальних і прикладних знань з досліджуваної проблематики. Але чи не головною перешкодою на шляху втілення ідей і положень, що містяться в працях згаданих учених, у теорію і практику державного управління України є недосконалість існуючих державних механізмів діагностування, оцінювання та використання їхнього наукового доробку в практиці. З позицій системного підходу зовнішньоекономічна політика являє собою довгострокову цілеорієнтовану структуру потенціалів і дій. Тобто під зовнішньоекономічною політикою розуміється впорядкована сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих заходів, що утворюють певну цілісну економічну політику, яка визначає сутність і специфіку заходів, їх склад, кількісну та якісну характеристику, їх координацію, суперечливість, функції та відповідальність, інтеграційні фактори, що забезпечують цілісність системи, її вдосконалення та розвиток, взаємодію із зовнішнім середовищем.

Це означає, що зовнішньоекономічна політика – багатогранне явище, яке необхідно розглядати з різних точок зору. Залежно від погляду на неї як на предмет і об'єкт дослідження зовнішньоекономічна політика являє

собою цілеспрямовану діяльність органів державної влади з реалізації внутрішньої та зовнішньої політики держави, що спрямована на забезпечення соціально-економічного розвитку через ефективне співробітництво у системі світового господарства та побудована на принципах послідовності, економічної доцільності й державного суверенітету. А з погляду функціонального призначення зовнішньоекономічна політика являє собою складну систему, що потребує упорядкування і доповнення до цілісної структури, яка є складовою загальної системи державного регулювання всієї економіки.

Зовнішньоекономічна політика формується на найвищому загальнонаціональному рівні державного управління, але практично реалізується «на місцях». Тому надзвичайно важливим видається встановлення інформаційного взаємозв'язку між рівнями ієрархії в системі державного управління, а саме на рівні стратегічного визначення і практичної реалізації.

Відповідно до традиційної диференціації управління за рівнями допускаємо припущення щодо відношення формування зовнішньоекономічної політики до рівня стратегічного контролінгу, а реалізації зовнішньоекономічної політики – до рівня оперативного контролінгу. Так, наприклад, до компетенції стратегічного контролінгу належить процес створення сприятливого конкурентного середовища для національного виробника, а до компетенції оперативного контролінгу – максимальне використання можливостей для отримання і якомога довшого втримання конкурентних переваг. Ці два контури контролінгу надзвичайно тісно переплетені, оскільки дані для стратегічного аналізу на рівні держави постачаються з оперативного управління на регіональному рівні. Основне завдання стратегічного контролінгу полягає у наданні правового, інституційного, методологічного, технологічного забезпечення на довгострокову перспективу, а оперативного контролінгу – в забезпеченні інформаційною, методичною, технологічною підтримкою державного управління у досягненні цілей у короткостроковій перспективі. Концептуальна модель функціонування контролінгу в системі державного управління у сфері зовнішньоекономічної діяльності зображена на рис. 9.2.

Для реалізації стратегічного контуру контролінгу в системі державного управління необхідна методологія, що відображає такі базові процеси: *синтез структури* стратегічних напрямів формування зовнішньоекономічної політики, яка включає не лише основні складові, але й ураховує показники-індикатори, за якими можна виміряти фактичний стан стратегічних напрямів; *діагностику* фактичного стану формування зовнішньоекономічної політики; *прогноз* можливих тенденцій їх структурних змін; *визначення компетенцій* держави у досягненні глобальних і стратегічних цілей у майбутньому з урахуванням відповідних умов зовнішнього середовища.

Оперативний контур контролінгу в системі державного управління орієнтований на систему оперативного контролю, аналізу й формування системи інформаційної підтримки стратегічного контуру контролінгу, надання пропозицій щодо вдосконалення механізмів державного регулювання у сфері ЗЕД з урахуванням особливостей регіону, часових змін, наявних традицій та своєчасності застосування заходів та інструментів.



Рис. 9.2. Концептуальна модель функціонування контролінгу в системі державного управління у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Наразі загострює проблему підвищення ефективності системи державного управління у сфері ЗЕД постійне ускладнення взаємозв'язків між зовнішнім і внутрішнім середовищем. На тлі ускладнення всієї системи суспільних відносин (у тому числі політичних, соціальних, економічних) першочерговими стають проблеми: зміщення акценту з контролю минулого

на аналіз майбутнього, відповідно підвищення ефективності кожного виду управлінської діяльності на всіх рівнях державної влади; необхідності постійного моніторингу змін, що відбуваються у зовнішньому і внутрішньому середовищах; підвищення гнучкості й адаптованості механізмів державного регулювання до динамічних змін у глобалізованому світі.

Інтегральна модель формування єдиного інформаційного простору державного контролінгу в галузі формування та реалізації зовнішньоекономічної політики зображена на рис. 9.3.

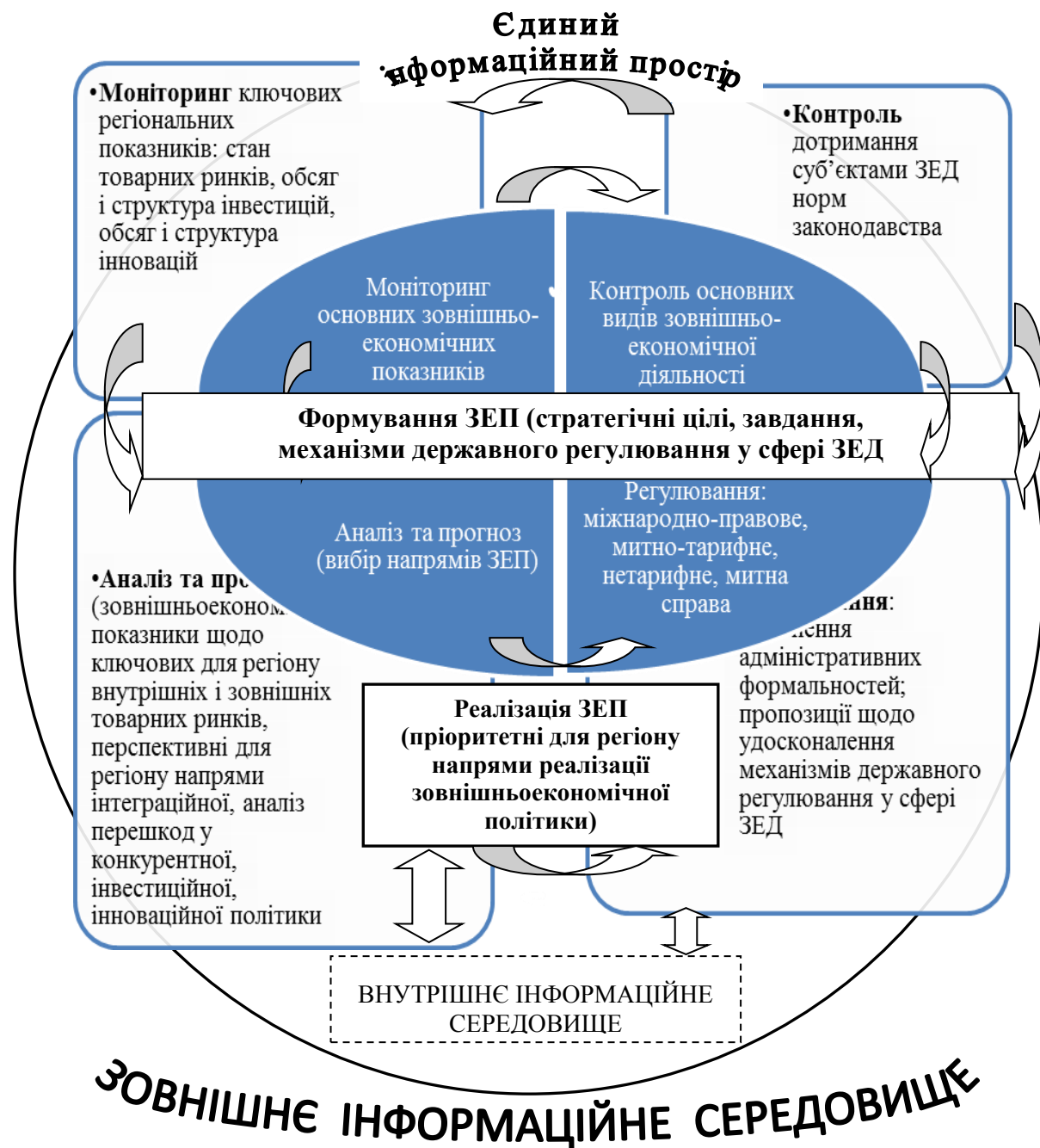


Рис. 9.3. Інтегральна модель формування єдиного інформаційного простору державного контролінгу у сфері формування та реалізації зовнішньоекономічної політики

Отже, інформаційна підтримка управління є важливим завданням контролінгу щодо забезпечення керівництва інформацією для прийняття рішень. Спрощене розуміння Т. Рейхмана, який вбачає ключовим завданням контролінгу збирання та обробку інформації в процесі розробки, координації та контролю за виконанням плану організації, раціонально доповнити аналізом дій керівних посадових осіб щодо досягнення основної мети, розподілу повноважень і відповідальності за оперативне адміністрування, координації дій усіх учасників управління. Таким чином, доцільним у процесі державного регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності є переорієнтування завдань контролінгу на досягнення конкретних цілей.

Реалізація завдань контролінгу передбачає використання сукупності методів та інструментів, які дозволяють практично реалізувати мету контролінгу. Вони включають науково-методологічний інструментарій і методи, заходи та інструменти регуляторного характеру. Оскільки під час здійснення контролінгу в переважній більшості науково-практичних напрямів спостерігається взаємне проникнення наукових інструментаріїв, то як методи та інструменти розглядаються ті з них, що спрямовані на забезпечення виконання функцій контролінгу на основі взаємного узгодження складу і регламенту завдань.

Водночас і стратегічний, і оперативний контролінг потребують застосування своїх методів та інструментів, які мають свою специфіку застосування. До основного методологічного інструментарію *оперативного* контролінгу належить облік суб'єктів ЗЕД та зовнішньоекономічних операцій, що формує інформаційну основу для необхідності застосування тієї чи іншої функції контролінгу в рамках оперативного управління у сфері ЗЕД. До основного методологічного інструментарію *стратегічного* контролінгу зараховують методи, що дозволяють виявити відхилення і закономірності у результатах і наслідках регуляторних дій. З погляду формалізації можливих залежностей тут доцільні формалізовані методи (макроекономічного аналізу, статистичні, методи теорії прийняття рішень) та неформалізовані методи, що виявляються у завданні ключових параметрів цільовим способом відібраних показників, а саме методи експертних оцінок, сценаріїв, побудови систем показників за класифікаційними ознаками тощо. З позиції виконання функцій стратегічного контролінгу застосовуються правові, економічні й адміністративні методи з регламентування, обмеження, стимулювання зовнішньоекономічної діяльності у необхідному напрямі. Важливого значення набувають методи формування інформації та забезпечення нею різних рівнів державного управління, а саме методи забезпечення комунікативних потреб, методи стандартизації й уніфікації інформації для подальшого використання в автоматизованих інформаційних системах, методи автоматизованої підтримки системи прийняття управлінських рішень.

Слід також зазначити такі комплексні інструменти забезпечення контролінгу, як моніторинг, що дозволяє відслідковувати відповідність стратегій і цілей зовнішньоекономічної політики держави стану внутрішнього й

зовнішнього середовища; визначення системи показників, що забезпечують орієнтацію державних органів на досягнення цілей; регламентування процесу державного регулювання, що забезпечує ступінь самостійності в управлінні та відповідальності в прийнятті та впровадженні рішень щодо реалізації зовнішньоекономічних цілей; перегляд існуючих підходів щодо регулювання із застосуванням нових і креативних методів для суттєвого вдосконалення управлінського процесу.

Важливим інформаційним інструментом контролінгу, що базується на інформації системи державного регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є система ключових показників, які у стислій формі дозволяють відобразити необхідні соціально-економічні процеси. Ця система показників має характеризуватись як сукупність взаємопов'язаних показників, що всебічно висвітлює не лише поточну ситуацію, але й дозволяє проаналізувати причини її виникнення. Таку систему показників доцільно будувати логіко-дедуктивним методом, тобто на основі ієрархічної структури показників, які ілюструють стан досягнення мети. Оцінка ж результативності має здійснюватися з урахуванням інтересів усіх учасників регулювання: держави, суб'єктів ЗЕД, споживачів товарів та ін. Показники для оцінки результативності мають забезпечувати прозорість вимірювання, достатню деталізацію за цілями й об'єктами, відображати взаємозв'язок між регуляторними діями й отриманими результатами. У такому контексті пропонується модель «збалансованої системи показників», розроблена Р. Капланом і Д. Нортон, у якій акцент перенесено зі створення економічної стратегії на якість її реалізації. Реалізація такого підходу забезпечується комплексною системою стратегічних цілей і ключових показників, збалансованою системою критеріїв оцінки, вимірювання і розрахунків усіх величин.

Основною перевагою зазначеного методу є інтеграція індикаторів стану економічних, фінансових, виробничих, соціальних та інших факторів з урахуванням причинно-наслідкового зв'язку між ключовими факторами та ними сформованими результативними показниками. Зауважимо, що окремі елементи контролінгу, а також державні органи, що виконують окремі функції контролінгу, в принципі існують у тій чи іншій формі у системі державного управління. Отже, практичне завдання полягає у системній конвергенції методології контролінгу в систему державного управління.

Перепонами у застосуванні даної методології є адміністративна або функціональна підпорядкованість органів державного управління та орієнтація їх на відомчі інтереси, що може суперечити загальним національним інтересам. Крім того, можуть виникати проблеми, що пов'язані з горизонтальним і вертикальним інформаційним обміном у середовищі центральних і територіальних органів управління. Але зазначені недоліки можуть бути усунуті наданням незалежного статусу головній службі контролінгу та підпорядкуванням її Кабінету Міністрів України, а також чітким визначенням протоколів і стандартів обміну інформацією.

Контролінг – це інструментарій ринкової економіки із застосуванням якого зменшується необхідність у централізованому управлінні. Від початку впровадження системи контролінгу його інструментарій є індикатором негативних відхилень для своєчасного вжиття необхідних управлінських заходів. А згодом контроль і управління «зверху» поступляться місцем самоконтролю і самоврядуванню, головним завданням яких є підвищення ініціативності та відповідальності кожного окремого працівника на своєму робочому місці. Тобто передбачаються такі синергетичні трансформації: *залежності – у самостійність, підпорядкування – у самоврядування, необхідність контролю – у довіру.*

Таким чином, контролінг підтримує системотвірну і системозв'язувальну властивість системи державного регулювання за рахунок: по-перше, створення системних структур і процедур, що відповідають за узгодження завдань, методів та інструментів; по-друге, інформаційно-координаційної діяльності, що забезпечує гнучкість та адаптивність системи управління. Отже, системний аналіз є саме тим методом комплексного дослідження, що реалізований у контролінгу та спрямований на виявлення факторів розвитку і розробку заходів щодо вдосконалення всієї системи управління. При цьому контролінг забезпечує методологічні основи модифікації системи управління для досягнення поставленої мети. Але все ж основним завданням контролінгу є забезпечення державного управління інформацією і налаштування його на координування, реагування та адаптацію до змін внутрішніх та зовнішніх умов з тим, щоб реалізувати визначені цілі якомога ефективніше. Іншими словами, контролінг виступає механізмом саморегулювання, що забезпечує зворотній зв'язок у контурі управління між функціями державного управління та інституціями, вдосконалюючи тим самим механізми державного управління. При тому не підмінюючи його, а доповнюючи якісно новими можливостями.

Отже, наявність існуючих проблем у функціонуванні механізмів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності підтверджує необхідність розробки та запровадження такого механізму державного управління, за допомогою якого поєднуються функції контролю наявного стану, аналізу майбутнього, постійного моніторингу змін, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому економічному середовищах; забезпечується підвищення гнучкості й адаптованості механізмів державного управління до постійних змін зовнішнього середовища. Узагальнюючи сказане, зазначимо, що механізмом підвищення якості державного управління має стати механізм державного управління зовнішньоекономічною діяльністю на основі методології контролінгу, основними перевагами якого є такі: інтеграція рівнів та органів управління навколо об'єкта державного регулювання, впорядкування функцій суб'єктів регулювання, інформаційна підтримка прийняття регуляторних заходів з метою цілеспрямованого впливу на напрями та оперативність змін ключових параметрів, оптимізація та координація інформаційних потоків для

забезпечення потреб системи управління. Такий підхід має перспективні переваги, а саме: досягається цілеспрямованість дії механізмів державного регулювання; інтегруються зусилля структур, що взаємодіють, і забезпечуються стійкі зв'язки між ними; посилюється відповідальність державних структур за обґрунтованість застосовуваних заходів, забезпечується вчасна інформаційна підтримка процесу прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління; забезпечується адекватне реагування системи управління на зміни зовнішнього оточення й адаптація до них; встановлюються координаційні зв'язки між залученими у процес управління суб'єктами та забезпечується їх орієнтація на досягнення цілей регулювання.

Питання і завдання для самоперевірки

1. У чому проявляється перспективність контролінгу для галузі державного управління?
2. Які основні переваги механізму контролінгу в системі державного управління?
3. Що саме формує інтегративний характер контролінгу як підсистеми системи управління?
4. Яким чином забезпечується взаємозв'язок контурів стратегічного й оперативного контролінгу?
5. Наведить визначення контролінгу, що найкращим чином відобразить «український варіант» управлінської концепції.
6. Назвіть напрями підвищення результативності державної економічної політики в Україні.
7. Назвіть процеси, що належать до компетенції стратегічного контролінгу.
8. Назвіть процеси, що належать до компетенції оперативного контролінгу.
9. Яким чином встановлюються інформаційні взаємозв'язки між рівнями ієрархії в системі державного управління?
10. У чому особливості формування концептуальної моделі функціонування контролінгу в системі державного управління?
11. Яку роль відіграє формування єдиного інформаційного простору державного контролінгу?
12. Які саме методи та інструменти дозволяють практично реалізувати мету контролінгу у сфері ЗЕД?
13. Назвіть перешкоди, що існують у застосуванні методології контролінгу в сучасній системі державного управління в Україні.
14. За рахунок чого контролінг підтримує системотвірну і системозв'язувальну властивість системи державного регулювання?

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Завдання 1. Здійснити факторний аналіз відхилень видатків на оплату праці та матеріальні цінності для конкретного органу державного управління.

Методичні рекомендації. Під час розрахунків необхідно врахувати, що вони мають містити інформацію про нормативно-планові, фактичні та умовні видатки за кожним структурним підрозділом органу державного управління. Відхилення від нормативу розраховуються за методом ланцюгових підстановок у цілому та з виявленням причини відхилень у табл. 1, 2 за наведеною структурою.

Таблиця 1

Аналіз відхилень видатків на заробітну плату службовців відділу А

Посада	Кількість працівників, чол.		Оклад, грн		Видатки, грн			Відхилення (+, -), грн		
	згідно зі штатним розписом	фактично	згідно зі штатним розписом	фактично	планові	умовні	фактичні	всього	за рахунок	
									зміни кількості	зміни окладу
УСЬОГО:										

Таблиця 2

Аналіз відхилень видатків на матеріали відділу А

Найменування	Кількість матеріалів, од.		Ціна, грн		Видатки, грн			Відхилення (+, -), грн		
	згідно з кошторисом	фактично	згідно з кошторисом	фактично	планові	умовні	фактичні	всього	за рахунок	
									зміни кількості	зміни ціни
УСЬОГО:										

Дані для розрахунків узяті з кошторису видатків та додатків до річної звітності.

КОНТРОЛЬНІ ТА ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

Питання для поточного контролю знань

1. У чому сутність контролінгу та його зв'язок з управлінням?
2. Які концепції контролінгу з'являлись у процесі його еволюційного розвитку?
3. У чому відмінності між контролем і контролінгом?
4. Чим відрізняється контролінг від процесу контролюваності системи?
5. За якими ознаками можна класифікувати контролінг?
6. Назвіть види контролінгу за періодом впливу.
7. У чому сутність оперативного контролінгу?
8. Дайте характеристику стратегічного контролінгу.
9. Порівняйте завдання оперативного і стратегічного контролінгу.
10. Назвіть основні елементи контролінгу та їх взаємозв'язок.
11. Назвіть основні етапи контролінгу.
12. Охарактеризуйте роль планування у системі контролінгу.
13. Який зв'язок між управлінським (оперативним) обліком та контролінгом?
14. У чому сутність бюджетування?
15. Які методи аналізу використовуються в системі контролінгу?
16. Які передумови впровадження контролінгу в органах державного управління?
17. У зв'язку з чим недоцільно створювати службу контролінгу в органах державного управління нижчого рівня?
18. Які функції має виконувати контролер?
19. Які вимоги ставлять до особистих якостей контролера?
20. Дайте порівняльну характеристику лінійного та штабного контролінгу.
21. Що таке продукт державного управління?
22. За якими критеріями має оцінюватись ефективність служби контролінгу?
23. У чому сутність інформаційної підтримки контролінгу?
24. Які програмні засоби застосовуються для автоматизації контролінгу?
25. Як можна оцінити ефективність проєктів з автоматизації контролінгу?

Завдання для самостійної роботи

I. Дайте відповідь на одне з поставлених питань.

1. Назвіть основні елементи контролінгу та дайте їх характеристики.
2. Назвіть та охарактеризуйте принципи контролінгу.
3. Розкрийте зміст основних концепцій контролінгу.
4. Визначте основні завдання контролінгу.
5. Визначте напрями впливу контролінгу в системі державного управління.
6. Назвіть і розкрийте сутність основних функцій контролінгу.
7. Назвіть класифікаційні ознаки і види адміністративного контролінгу.
8. Поясніть сутність централізованого і децентралізованого контролінгу.
9. Розкрийте сутність і призначення стратегічного контролінгу.
10. Розкрийте сутність і призначення оперативного контролінгу.
11. Назвіть елементи контролінгу в їхньому взаємозв'язку і взаємодії.
12. Поясніть різницю понять «контроль», «контрольованість системи» та «контролінг».
13. Назвіть основні етапи контролінгу та дайте їх характеристику.
14. Назвіть перший етап контролінгу, його сутність і завдання.
15. Визначте послідовність дій під час стратегічного планування.
16. Назвіть методи управлінського обліку, які застосовуються у контролінгу.
17. Визначте зв'язок оперативного контролінгу та бюджетування, охарактеризуйте процес бюджетування.
18. Визначте види бюджетів за підходами до їх розробки.
19. Розкрийте сутність етапу визначення та аналізу відхилень від бюджетів.
20. Назвіть основні кроки й передумови впровадження контролінгу в органах державного управління.
21. Назвіть основні функції контролера та вимоги до нього.
22. Охарактеризуйте сутність продукту і продуктивності управління.
23. Назвіть основні складові інформаційного забезпечення контролінгу.
24. Назвіть та охарактеризуйте основні програмні продукти, що забезпечують контролінг.
25. Яким чином оцінити ефективність контролінгу?
26. У чому полягає суть функціонального аналізу в системі державної служби?
27. Розкрийте методи функціонального аналізу.
28. Для чого проводиться функціональне обстеження? Який його реальний ефект?
29. Як Ви розумієте зміст такої категорії, як ефективність державної служби?
30. Назвіть види ефективності державної служби.

31. Розкрийте принципи, за якими проводиться оцінювання ефективності державної служби.

32. У чому суть аналізу внутрішньої та зовнішньої ефективності?

33. Обґрунтуйте сутність державного контролінгу в системі державної служби, поясніть його відмінність від поняття «контроль».

34. Розкрийте види державного контролінгу та їх зміст.

35. Назвіть найпоширеніші функції та принципи державного контролінгу.

36. Які організаційні заходи потрібно виконати, щоб забезпечити високу ефективність та результативність контролінгу державної служби?

37. Розкрийте суть, зміст і види адміністративного аудиту.

38. Розкрийте основні етапи розвитку контролінгу в системі державного управління та управління компаніями й організаціями в зарубіжних країнах.

39. Які особливості організації служби контролінгу та формування каталогу завдань контролерів за німецькою та американською моделями?

40. Що таке продукт державного управління?

II. Складіть 5 тестів за обраним питанням з мінімальною кількістю варіантів відповідей – 4 (одна з них правильна).

Творчі завдання для підсумкового контролю

1. Визначте перелік продуктів управління для структурного підрозділу органу державної влади чи місцевого самоврядування, в якому Ви працюєте.
2. Наведіть перелік основних показників, які повинен урахувати контролер в оцінюванні ефективності роботи вашого структурного підрозділу.
3. Визначте основні функціональні обов'язки контролера, який працюватиме у вашій установі.
4. Сформулюйте перелік функціональних обов'язків для фахівця відділу контролінгу вашої установи з урахуванням специфіки її діяльності.
5. Побудуйте «дерево цілей і проблем» з реалізації концепції контролінгу у вашій установі.

Творче завдання для перевірки засвоєних компетенцій з розв'язання проблеми із застосуванням методології контролінгу наведено у прикладах (Додаток Ж).

Орієнтовна тематика рефератів для обговорення у фокус-групах

1. Контролінг як сучасна філософія та інструмент удосконалення системи державного управління.
2. Методологія контролінгу та особливості її застосування в системі державного управління.
3. Роль контролінгу в забезпеченні якості державної адміністративної послуги.
4. Упровадження контролінгу в практичну діяльність органів державної влади й органів місцевого самоврядування: сучасні реалії та перспективи.
5. Проблеми та перспективи розвитку концепції контролінгу в системі державної служби.
6. Формування інституту контролерів у системі державного управління: назрілі проблеми та шляхи їх розв'язання.
7. Особливості формування профілів професійних компетентностей контролерів в органах державної влади.
8. Функціональні вимоги та мотиваційні чинники щодо формування і розвитку інституту контролерів у державній службі України.
9. Інституційні чинники розвитку контролінгу в системі державного управління України.
10. Зарубіжний досвід функціонування служби контролінгу в органах державної влади та органах місцевого самоврядування.

СЛОВНИК-ТЕЗАУРУС

Адміністративний аудит – це комплекс експертно-аналітичних, оцінних, перевірних та інших форм контрольних заходів, спрямованих на діяльність об'єкта і його посадових осіб, пов'язану з ухваленням ними управлінських рішень і виконанням функцій відповідно до нормативно-правових, адміністративних, розпорядчих, інших актів і відомчих документів на предмет визначення ефективності діяльності та підготовки рекомендацій з удосконалення управлінських процесів залежно від характеру виявленої проблеми.

Адміністративний контролінг здійснюється виконавчими органами всіх гілок влади, за якою реалізується контроль вищих посадових осіб за діями підлеглих осіб; створюються інспекції та наглядові органи, що аналізують дотримання законів, нормативних документів та актів, аналізують ефективність і якість адміністративної діяльності; планують, координують і консультують роботу фахових підрозділів

Адміністративний оперативний контролінг координує поточну роботу адміністрації.

Адміністративний стратегічний контролінг орієнтований на формування довгострокових цілей адміністративного керівництва з максимальним урахуванням умов суспільного розвитку. Найбільш рельєфно стратегічний контролінг реалізується через систему стратегічного планування.

Аудит адміністративної ефективності – перевірка кадрового забезпечення ступеня компетентності виконання покладених на державну установу, організацію чи її підрозділ функцій.

Аудит ефективності проведення державних закупівель – перевірка правильності купівлі товарів і послуг для забезпечення функціонування державної установи через систему тендерів.

Аудит ефективності утримання об'єктів державної власності – перевірка стану та експлуатації основних фондів державної установи.

Аудит контрактів, проєктів і програм – перевірка ефективності укладення контрактів, проєктів, програм як усередині державних структур влади, так і за їх сприяння.

Аудит результативності – перевірка якості прийнятого управлінського рішення відповідно до витрачених ресурсів на його розробку та реалізацію.

Аудит результативності трансфертів – перевірка пріоритетності розподілу та ефективності використання державних коштів.

Бенчмаркінг – методика аналізу слабких сторін органу державного управління, яка ґрунтується на порівнянні наявного потенціалу з потенціалом управлінських органів

Бюджет – план діяльності підприємства або підрозділу в кількісному та вартісному вираженні.

Бюджет на нульовій основі розробляють, виходячи з припущення про те, що для даного центру відповідальності бюджет складається вперше. Це дає змогу уникнути минулих помилок.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів із бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, складається контролером і надається керівникові, котрий відповідає за прийняття певних рішень.

Бюджетування – це процес розробки бюджетів діяльності суб'єктів господарювання та їх окремих структурних підрозділів для вдосконалення порядку оперативного управління видатками.

Відхилення – це різниця між бюджетними і фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни цілей, коливання цін тощо).

Відхилення внаслідок планування – відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

Гнучкий бюджет показує розміри витрат і результати за різного обсягу діяльності відповідного центру відповідальності.

Державне програмно-цільове регулювання – це інструменти державного регулювання економіки шляхом забезпечення концентрації фінансових, матеріально-технічних і трудових ресурсів на пріоритетних напрямках розвитку національної економіки; координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій.

Державне регулювання – це сукупність форм, методів, інструментів державного управління, за допомогою яких держава встановлює правила і процедури впливу на суспільні процеси.

Державне управління у сфері економіки – це вид управлінської діяльності, який передбачає систему скоординованих дій органів державної влади, спрямованих на регулювання, координування і контроль суспільних відносин, пов'язаних зі здійсненням економічної діяльності з метою досягнення ефективного використання наявних ресурсів та забезпечення стійкого зростання економічних показників.

Державний контролінг являє цілісну систему державного управління суспільним розвитком, засобом виховання персоналу, підвищення відповідальності державних службовців за діяльність, спрямовану на досягнення кінцевих цілей і результатів.

Державний контроль – це сукупність форм, методів, інструментів державноуправлінської діяльності, що здійснюється уповноваженими органами виконавчої влади з метою перевірки законності й реальності діяльності, а також достовірності та повноти інформації про фактичний (реальний) стан об'єктів управління.

Децентралізований контролінг надає підтримку децентралізованим структурним підрозділам і відповідає за оперативне планування та управління їхньою діяльністю.

Економічний аналіз – це технологія отримання спеціальних знань, пов'язана з дослідженням існуючих економічних процесів і господарських комплексів, темпів, пропорцій, а також тенденцій розвитку, виявленням глибинної їх суті та причин, що спричиняють різні відхилення від запланованих показників, договірних зобов'язань, виробничих потужностей, і об'єктивною оцінкою їх виконання.

Ефективність діяльності установи характеризує взаємозв'язок між витратами і досягнутими результатами.

Єдиний інформаційний простір являє собою сукупність інформаційних баз і банків даних, технологій їх ведення та використання, інформаційно-телекомунікаційних систем і мереж, які функціонують на основі єдиних принципів і за загальними правилами, що забезпечує інформаційну взаємодію органів державного управління, суб'єктів господарювання, громадських організацій, громадян, а також задоволення їх інформаційних потреб.

Звіт про виконання – це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників, розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця.

Інвестиційний контролінг забезпечує прийняття рішень щодо вибору оптимальних інвестиційних проєктів та управління їх упровадженням.

Інструмент або засіб державного впливу – це захід, застосування якого забезпечує отримання (наближення до отримання) певного управлінського результату.

Інформаційні потоки – це рух (переміщення) інформації між людьми (працівниками відділу) або між підрозділами.

Контролінг у системі державного управління – інтегрована система управління адміністративними підрозділами органами державної влади та органами місцевого самоврядування, що базується на комплексному використанні методів планування, обліку, аналізу, контролю та прогнозування і спрямована на підвищення ефективності управлінських рішень та їх орієнтацію на довгострокову перспективу.

Контролінг управління портфелем акцій спрямований на формування управлінських рішень з питань придбання та продажу пакетів акцій з урахуванням стану фондового ринку.

Контролінг як управлінська концепція – інтегрована система, що підтримує процеси прийняття рішень в управлінні за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією для досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності.

Контролінг як управлінська філософія базується на такій організації управління, за якої факт не констатується, а роз'яснюється, проводяться консультації для запобігання помилкам та досягнення поставлених цілей.

Контролінг якості продуктів управління спрямований на визначення переліку показників щодо продуктів державного управління та необхідні передумови, що забезпечують їх продукування.

Контролер – посадова особа, що забезпечує виконання функцій і завдань контролінгу та здійснює супроводжувальну підтримку керівництва у процесі державного управління, орієнтованого на досягнення поставлених цілей.

Методи державного управління – це засоби впливу держави на сферу підприємництва з метою створення або забезпечення умов їхньої діяльності відповідно до прийнятої національної економічної політики.

Механізм державного управління – це складна система, призначена для досягнення поставлених цілей, яка має певну структуру, методи, важелі, інструменти впливу на об'єкт управління з відповідним правовим, нормативним, організаційним, інформаційним та іншим забезпеченням.

Моніторинг – систематичне збирання та обробка інформації, яка може бути використана для поліпшення процесу прийняття управлінського рішення, а також опосередковано для інформування громадськості або прямо як інструмент зворотного зв'язку з метою здійснення проєктів, оцінки програм або вироблення політики.

Омбудсмени – парламентські уповноважені, діяльність яких регламентовано Законом України «Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини».

Оперативний контролінг надає підтримку адміністративному керівництву в короткостроковому управлінні органами державного управління і забезпечує їх інформацією та необхідними інструментами для прийняття ефективних управлінських рішень.

Основою контролінгу є інтегрована система інформаційно-аналітичного забезпечення, орієнтована на вихід якісного продукту управління.

Парламентський контролінг, передбачений Конституцією України, здійснюється Рахунковою палатою, Уповноваженими Верховної Ради України з прав людини (омбудсменом) та постійними і тимчасовими контрольними комісіями, які можуть створюватися за необхідності.

Політичний контролінг здійснюється тими органами й особами, які уповноважені владою, зокрема органом, що здійснює політичний контролінг, може бути парламент і місцеві виборні органи.

Прогнозування – це передбачення майбутнього стану внутрішнього і зовнішнього середовища, яке базується на наукових методах та інтуїції, тобто це процес обґрунтування кількісних та якісних змін розвитку в майбутньому.

Проєктний контролінг спрямований на розробку прогностичних проєктів і моделювання різних варіантів управлінських рішень та їх наслідків з реалізації цих проєктів.

Регулятивний аудит – перевірка: фінансової виконавської дисципліни і ступеня реалістичності техніко-економічного обґрунтування бюджетної програми; визначення способів досягнення мети бюджетної програми; виявлення вузьких місць у правовому та адміністративному забезпеченні виконання бюджетної програми, яких можна було б уникнути; виявлення необґрунтованого дублювання обов'язків виконавцями бюджетної програми; визначення якості надання послуг (виконаних робіт, придбаних товарів за бюджетні кошти).

Результативність – це міра досягнення поставленої мети.

Ресурсний контролінг (фінанси, матеріальні ресурси, кадри) забезпечує вдосконалення системи управління витратами та забезпечення ефективного використання наявних ресурсів.

Синергетичний ефект – це посилення впливу на результат окремих спеціально зрегульованих зовнішніх факторів, які в разі вдалого й раціонального застосування забезпечують такий ефект, що значно перевищує сумарний ефект від дії кожного окремого інструмента державного регулювання.

Система інформаційних потоків контролінгу – це фіксація, рух і обробка інформації, що допомагає керівництву здійснювати управління діяльністю органу державного управління.

Соціальний контролінг базується на активності населення, яка виявляється в діяльності громадських рухів та організацій, у засобах масової інформації, зверненнях, листах, є найбільшим проявом демократизації суспільства.

Стратегічне планування – це формалізований процес довготривалого державного планування, що включає в себе визначення стратегічних цілей, опрацювання програми їх реалізації та вибір методів втілення цієї програми в життя.

Стратегічне управління – це процес розробки стратегій і заходів державного управління для успішної її реалізації.

Стратегічний контролінг надає політично-адміністративній системі здатності враховувати процеси суспільного розвитку для адаптації політичних та соціально-економічних цілей, довгострокових програм і планів до нових або змінених внутрішніх та зовнішніх умов.

Судовий контролінг здійснюють усі суди України: Конституційний, Верховний, суди загальної компетенції, господарські, військові, третейські, які розглядають протести органів державної влади про визнання незаконними актів управління, справи про злочини працівників державного апарату, вимоги про визнання недійсними актів державних органів, які порушують право та інтереси громадян і юридичних осіб тощо.

Фіксований бюджет не змінюється залежно від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих витрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску й для яких діє взаємозв'язок «вхід – вихід».

Централізований контролінг надає підтримку адміністративному керівництву вищого рівня щодо здійснення загального управління та координації роботи структурних підрозділів.

ЛІТЕРАТУРА

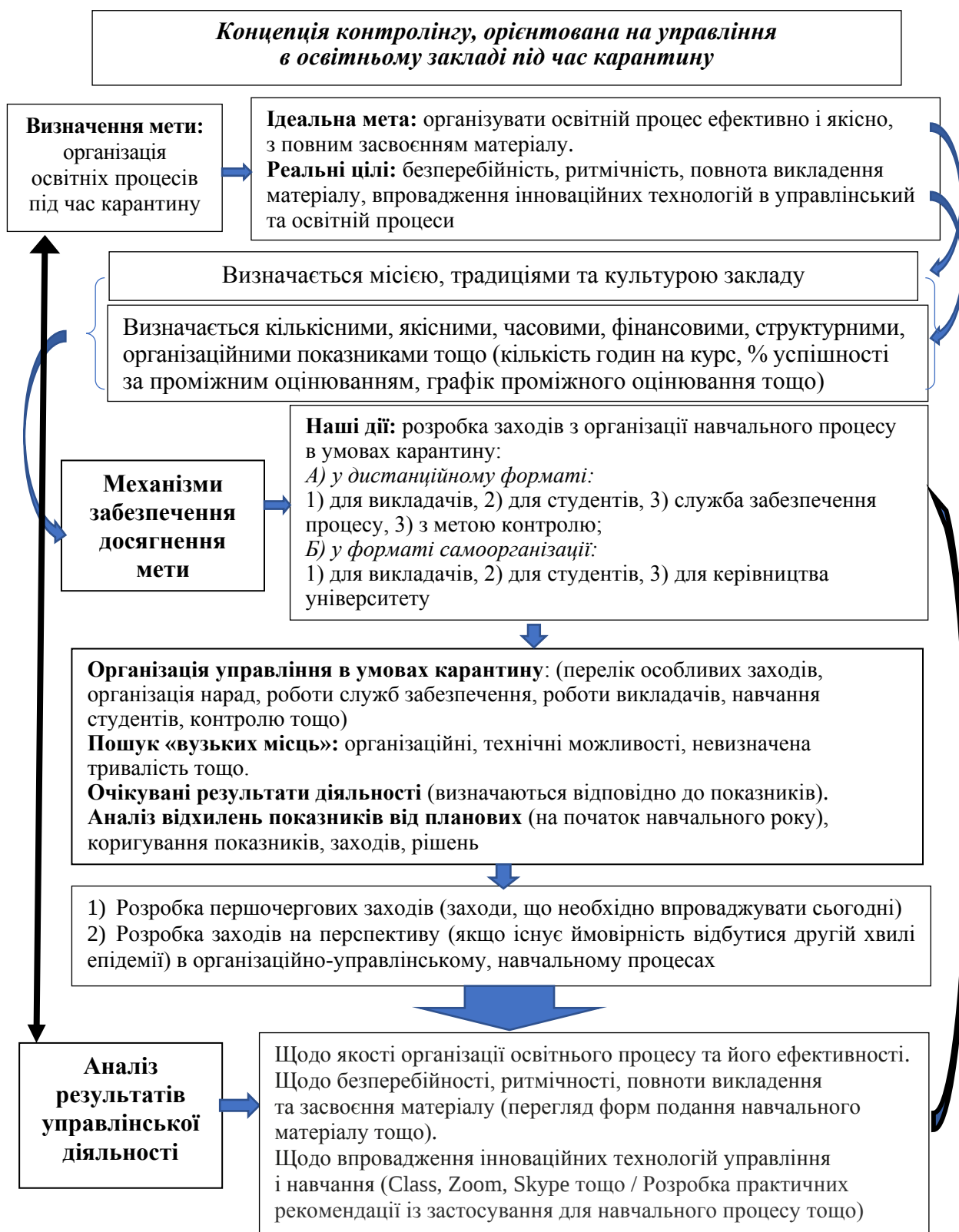
Основна:

1. Конституція України : Закон ; Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. Київ : Преса України, 1997. 80 с.
2. Бюджетний Кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
3. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України: від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 09.04.1999 № 586-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586-14#Text>
5. Rudolf Mann, Elmar Mayer. Controlling for Beginners. Allied Publishers. 2000. 121 p.
6. Борисенко О. П., Краєвий А. О. Управління персоналом митних органів України на засадах методології контролінгу / О. П. Борисенко, А. О. Краєвий. *Вісник Національного університету цивільного захисту України*. 2021. № 1 (14). С. 234–241.
7. Контролінг : навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лавриненко, О. Г. Дерев'янко, Л. М. Приходько. Київ : КНЕУ, 2008. 264 с.
8. Петренко С. Н. Контролінг : навчальний посібник / Петренко С. Н. Київ : Ніка-Центр Ельга, 2003. 328 с.
9. Пісьмаченко Л. М. Контролінг в органах державної влади й місцевого самоврядування : навч. посіб. / Пісьмаченко Л. М. Київ : НАДУ, 2008. 88 с.
10. Управління витратами / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Вид. 2-ге, без змін. Київ : КНЕУ, 2006. 132 с.

Додаткова:

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навчальний посібник / Атамас П. Й. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 284 с.
2. Гордієнко Л. Ю. Адміністративний менеджмент : конспект лекцій / Гордієнко Л. Ю. Харків : ХНЕУ, 2005. 112 с.
3. Колдін Л. Я. Адміністративний менеджмент / Колдін Л. Я. Суми : Вид-во Сумського державного університету, 1999. 188 с.
4. Малиновський В. Я. Державна служба: теорія і практика : навчальний посібник / Малиновський В. Я. Київ : Атіка, 2003. 160 с.
5. Норми етики в управлінні : матеріали українсько-американського симпозиуму 24–25 травня 1994 р. Київ, 1994. 106 с.
6. Пушкар М. С. Контролінг : монографія / М. С. Пушкар. Тернопіль : Економічна думка, 1997. 146 с.
7. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. Київ : Ніка-Центр Ельга, 2002. 208 с.
8. Філіна А. П. Регіонально-адміністративний менеджмент / Філіна А. П. Київ : Державна академія керівних кадрів, 2003. 120 с.

Концепція контролінгу (приклад)



**Бюджетування видатків на відрядження
(код бюджетної класифікації 1140)**

Місце відрядження	Мета відрядження	Термін відрядження, днів	Добові	Вартість проїзду	Вартість проживання	Разом
м. Київ, Голодержслужба	подання звітності за 2024 р.	3	81	100	200	381
м. Київ, НАДУ	стажування, підвищення кваліфікації	5	135	100	400	635
м. Київ, НАДУ	стажування, підвищення кваліфікації	5	135	100	400	635
м. Київ, НАДУ	участь у конференціях та семінарах	6	162	200	500	862
м. Київ, Голодержслужба	стажування, підвищення кваліфікації	5	135	100	400	635
м. Київ, Голодержслужба	вирішення організаційних питань (затвердження штатного розпису)	3	81	100	200	381
м. Київ, Кабінет Міністрів України	участь у засіданнях і нарадах	10	270	400	600	1270
м. Київ, Міністерство фінансів України	узгодження і затвердження кошторису	4	108	100	300	508
м. Київ, Голодержслужба	надання звітності за 1 півріччя 2025 р.	3	81	100	200	381
м. Київ, Голодержслужба	участь у семінарі з питань річної звітності	3	81	100	200	381
УСЬОГО:		44	1188	1200	3400	5788

Графік відряджень на 2025 р.

Місце відрядження	Мета відрядження	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв	Разом
м. Київ, Головдержслужба	подання звітності за 2024 р.	3				3
м. Київ, НАДУ	стажування, підвищення кваліфікації		5			5
м. Київ, НАДУ	стажування, підвищення кваліфікації			5		5
м. Київ, НАДУ	участь у конференціях та семінарах		3		3	6
м. Київ, Головдержслужба	стажування, підвищення кваліфікації				5	5
м. Київ, Головдержслужба	вирішення організаційних питань (затвердження штатного розпису)	3				3
м. Київ, Кабінет Міністрів України	участь у засіданнях і нарадах	2	3	2	3	10
м. Київ, Міністерство фінансів України	узгодження і затвердження кошторису	4				4
м. Київ, Головдержслужба	надання звітності за 1 півріччя 2025 р.			3		3
м. Київ, Головдержслужба	участь у семінарі з питань річної звітності				3	3
УСЬОГО:		12	11	10	14	47

**Відхилення від нормативних значень видатків і доходів
державних установ**

Показник	Формула розрахунку	Економічний зміст
1. Відхилення за сукупними видатками	$O1 = B\phi - 3n$, де B – сукупні видатки; $O1 = O11 + O12 + O13 + O14$	Відмінність фактичних сукупних видатків від планового рівня (кошторису)
1.1. Відхилення за матеріалами	$O11 = M\phi - Mn$, де M – витрати на матеріали; $O11 = O111 + O112 + O113$	Відмінність фактичних видатків на матеріали від планового рівня
1.1.1. Відхилення за кількістю структурних підрозділів (штатних одиниць)	$O111 = CnHn(Q\phi - Qn)$, де H – норма витрати матеріалу на структурну одиницю в натуральних одиницях; C – ціна за натуральну одиницю матеріалу (кг, м ³ і т. д.); Q – кількість структурних одиниць	Економія або перевитрата витрат на матеріали, викликані відмінністю фактичної кількості штатних одиниць від планової
1.1.2. Відхилення за нормами витрат	$O112 = Cn (H\phi - Hn) Q\phi$	Економія або перевитрата витрат на матеріали, викликані відмінністю фактичних витрат матеріалів на одиницю продукції від нормативного (планового) рівня
1.1.3. Відхилення за ціною на матеріали	$O113 = (C\phi - Cn) H\phi Q\phi$	Економія або перевитрата витрат на матеріали, викликані відмінністю фактичної ціни купівлі матеріалів планового рівня
1.2. Відхилення за фондом оплати праці	$O12 = 3\phi - 3n$, де 3 – витрати на зарплату; $O12 = O121 + O122$	Економія або перевитрата щодо зарплаті штатних працівників
1.2.1. Відхилення за ставкою зарплати	$O122 = Tn (3\phi - 3n) Q\phi$	Економія або перевитрата зарплати основних працівників, викликані відмінністю фактичної ставки оплати праці від запланованої
1.2.2. Відхилення з продуктивності праці	$O123 = (T\phi - Tn) 3\phi Q\phi$	Економія або перевитрата зарплати основних працівників, викликані зростанням або падінням фактичної продуктивності праці порівняно з плановим рівнем
1.4. Відхилення з постійних загальногосподарських витрат	$O14 = P\text{const } \phi - P\text{const } n$, де $P\text{const}$ – величина загальногосподарських витрат	Економія або перевитрата загальногосподарських витрат
2. Відхилення за доходами	$O2 = D\phi - Dn$, де D – сукупні доходи $O2 = O21 + O22$	Випередження або відставання фактичного розміру доходів від запланованого
2.1. Відхилення за доходами в рахунок бюджетних асигнувань	$O21 = B\phi - Bn$	Випередження або відставання фактичного фінансування установи від запланованого
2.2. Відхилення за спеціальними доходами	$O22 = (C\phi - Cn) Q\phi$	Випередження або відставання фактичного розміру доходів зі спеціальних джерел від запланованого

Творче завдання

Завдання: розробити модель контролінгу, що спрямована на розв'язання визначеної проблеми у сфері публічного управління.

Для цього необхідно послідовно:

- 1) сформулювати проблему;
- 2) визначити цілі:
 - а) головну (ідеальну) мету застосування контролінгу;
 - б) реальні(конкретні) цілі (за напрямками досягнення головної цілі);
- 3) визначити систему показників, за допомогою яких буде контролюватися процес досягнення цілей;
- 4) розписати механізм забезпечення досягнення поставлених цілей (максимально конкретно і детально);
- 5) з'ясувати можливі «вузькі місця»;
- 6) визначити очікувані результати застосування контролінгу (відповідно до цілей);
- 7) визначитися з методами, які будуть застосовуватися на етапах досягнення цілей;
- 8) визначитися з фаховим складом контролінгової групи (скільки і яких фахівців необхідно залучити).

Приклад 1

1. Формулювання проблеми

Під час дистанційного навчання спостерігається значне зниження мотивації студентів до навчання, що негативно впливає на якість засвоєння знань, дисципліну та загальні результати освітнього процесу.

Проблема, яку розв'язує запропонована модель контролінгу, полягає у зниженні мотивації студентів до навчання в умовах дистанційного формату. Це явище негативно впливає на ефективність освітнього процесу, якість засвоєння матеріалу та загальну успішність студентів. Контролінг у цьому випадку має стати інструментом, який дозволяє вчасно виявляти слабкі місця, вживати необхідні заходи і досягати кращих результатів у навчанні.

2. Визначення цілей

а) Головна (ідеальна) мета: забезпечення високого рівня мотивації студентів до навчання у дистанційному форматі через впровадження ефективної системи контролінгу.

б) Реальні (конкретні) цілі:

- підвищити залученість студентів у навчальний процес (вимірюється відвідуваністю, активністю, своєчасним виконанням завдань);
- впровадити регулярний зворотний зв'язок між викладачем та студентом;
- створити систему стимулювання за активну участь (балова, рейтингова або інша);
- забезпечити психологічну підтримку студентів.

3. Система показників

Для досягнення цих цілей буде використовуватись система показників, які дозволять оцінювати ефективність контролінгу. Серед них: відсоток відвідування онлайн-занять, своєчасність виконання завдань, середній бал за проміжні оцінювання, кількість звернень до психологічної служби, а також результати опитувань задоволеності студентів дистанційним навчанням.

4. Механізм забезпечення досягнення цілей

Механізм забезпечення досягнення поставлених цілей передбачає регулярне онлайн-анкетування студентів для виявлення проблем, проведення семінарів для викладачів щодо методів підвищення мотивації, впровадження системи бонусів і заохочень, розвиток наставництва серед студентів, а також роботу психологічної служби для підтримки емоційного стану студентів.

5. Можливі «вузькі місця»

Серед потенційних «вузьких місць» цієї моделі можуть бути технічні складнощі або недостатня обізнаність учасників освітнього процесу, обмежений доступ до Інтернету, перевантаженість студентів завданнями, а також емоційне вигорання в умовах постійної дистанційної роботи.

6. Очікувані результати

Очікуваними результатами впровадження контролінгу є підвищення активності студентів на заняттях, покращання результатів проміжного оцінювання, зменшення випадків втрати інтересу до навчання, а також позитивна динаміка відгуків у студентських опитуваннях щодо умов і якості дистанційного навчання.

7. Методи, які будуть застосовуватись

На різних етапах досягнення цілей планується застосування таких методів, як SWOT-аналіз для оцінки внутрішніх і зовнішніх факторів, метод експертних оцінок для визначення ефективності рішень, анкетування для збору зворотного зв'язку, порівняльний аналіз змін у навчальному процесі, а також кейс-метод для аналізу конкретних ситуацій і пошуку рішень.

8. Склад контролінгової групи

Координатор проєкту – 1 особа (педагог-організатор).

Методист/експерт з онлайн-освіти – 1 особа.

Психолог – 1 особа.

Представники студентського самоврядування – 2 особи.

Викладачі-куратори – по 1 з кожного факультету.

Приклад 2

1. Формулювання проблеми

Першокурсники стикаються з труднощами адаптації до навчального процесу в закладі вищої освіти: незнання структури ЗВО, високі вимоги, відсутність навичок самоорганізації, соціальна ізоляція. Це призводить до стресу, пропусків занять, низьких результатів і відрахувань.

2. Визначення цілей

а) Головна (ідеальна) мета: забезпечити успішну соціально-психологічну та академічну адаптацію першокурсників до умов навчання у ЗВО;

б) Реальні (конкретні) цілі:

- провести системну інформаційну підтримку навчального процесу;
- створити систему наставництва (куратори, старші студенти);
- залучити першокурсників до студентського життя;
- надати доступ до психологічної допомоги;
- провести навчання з тайм-менеджменту і самоорганізації.

3. Система показників

Для досягнення цих цілей використовуватиметься система показників:

- рівень відвідування занять у першому семестрі;
- результати першої атестації;
- кількість звернень до наставників та психолога;
- рівень задоволеності адаптаційною підтримкою (опитування);
- чисельність першокурсників, які беруть участь у позанавчальній

активності.

4. Механізм забезпечення досягнення цілей

Механізм забезпечення досягнення поставлених цілей передбачає:

- організацію «тижня адаптації» у вересні;
- призначення наставників з числа викладачів та старших студентів;
- запуск телеграм-каналу/чат-бота для роз'яснення ключових питань;
- регулярні тренінги та семінари;
- відкриття гарячої лінії психологічної підтримки;
- залучення першокурсників до клубів, спортивних секцій, творчих

заходів.

5. Можливі «вузькі місця»

Серед потенційних «вузьких місць» цієї моделі можуть бути небажання студентів звертатися по допомогу; перевантаження кураторів; недостатній ресурс психологічної служби; низька поінформованість про наявні можливості; технічні обмеження.

6. Очікувані результати

Очікуваними результатами впровадження контролінгу є зменшення кількості академічних боргів та пропусків серед першокурсників; зростання рівня задоволеності адаптацією; підвищення залученості до студентського життя; покращання психологічного клімату в академгрупах; зменшення кількості відрахованих студентів після першого курсу.

7. Методи, які будуть застосовуватись

На різних етапах досягнення цілей планується застосування таких методів, як опитування; спостереження; аналіз статистики відвідуваності; аналіз результатів атестації; інтерв'ювання кураторів та студентів.

8. Склад контролінгової групи

Координатор проєкту – 1 особа, викладач, куратор адаптаційної програми;

- практичний психолог – 1 особа;
- представник деканату – 1 особа;
- координатор студентських проєктів – 1 особа;
- активісти зі старших курсів – 3–5 осіб.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Борисенко Ольга Петрівна
Івашова Людмила Миколаївна**

**КОНТРОЛІНГ В ОРГАНАХ
ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ І ОРГАНАХ
МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ**

Навчальний посібник

**Редактори: Т. П. Дерев'янка, О. О. Смирнова
Комп'ютерна верстка: О. О. Смирнова**

**Підписано до друку 15.07.2025. Формат 60×84 1/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 8,19. Облік.-вид. арк. 7,28. Тираж 100 прим.
Замовлення № 40.**

**Дніпро: Університет митної справи та фінансів
(свідоцтво про видавничу діяльність ДК № 6198 від 24.05.2018 р.)
49000, м. Дніпро, вул. Володимира Вернадського, 2/4**