

13. *Стігліц Е. Дж.* Економіка державного сектора / Е. Дж. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник та Р. Скільський. – К. : Основи. – 1998. – 720 с.

14. Створення міжнародного газотранспортного консорціуму на базі ГТС України // Центр Разумкова. Національна безпека і оборона. – 2004. – № 1. – С. 3–23.

15. *Суходоля О. М.* Теоретико-методологічні засади забезпечення енергетичної безпеки України / О. М. Суходоля // Стратегічні пріоритети. – 2014. – № 2 (31). – С. 129–139.

16. *Швидкий Е. А.* Про крос-функціональну природу і проблеми управління бізнес-процесами транспортування нафти і газу через територію України / Е. А. Швидкий, Н. В. Люта, В. П. Петренко // Проблеми і перспективи транспортування нафти і газу (ППТНГ-12) : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (14 – 18 травня 2012 р., м. Івано-Франківськ). – м. Івано-Франківськ. – 2012. – С. 23–25.

17. *Шевцов А. І.* Європейський енергетичний ринок та перспективи України. Аналітична матеріал [Електронний ресурс] / А. І. Шевцов, М. Г. Земляний, В. О. Бараннік // НІСД. – Режим доступу : <http://www.db.niss.gov.ua>.

*Надійшла до редколегії 17.11.2014 р.*

УДК 35.072.6

*Я. М. КОВАЛЕНКО*

## **КОНТРОЛІНГ ЯК СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ РЕСУРСНИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНІВ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ**

*Наведено аналіз розвитку контролінгу як механізму управління. Визначено передумови та шляхи створення системи контролінгу як засобу досягнення стратегічних і тактичних цілей: проаналізовано основні його інструменти; обґрунтовано місце та роль контролінгу в діяльності центральних органів виконавчої влади, зокрема в процесі вдосконалення їх ресурсного забезпечення, запропоновано більш розширене тлумачення сутності поняття контролінгу в системі державного управління.*

**Ключові слова:** контролінг, система контролінгу, стратегічний контролінг, оперативний контролінг, державне управління, управлінське рішення.

*The paper presents a development appraisal of controlling as a management mechanism. Prerequisites and ways have been determined to create a controlling system as a means of achieving strategic and tactic goals: its basic tools have been analyzed; the place and role of controlling in the central executive authorities' activity are substantiated, particularly in improving resource support; a broader interpretation of the essence of controlling in the public administration system has been proposed.*

**Key words:** controlling, system of cotrolling, strategic controlling, operating controlling, public administration, managerial decision.

Протягом періоду існування незалежної України контролінг поки що не став дієвим механізмом ефективного планування, бюджетування та раціонального цільового використання ресурсів у діяльності центральних органів виконавчої влади, спрямованих на успішне функціонування установи в довгостроковій перспективі, всебічний аналіз її діяльності, якісне виконання доведених державою завдань і досягнення запланованої мети за будь-яких змін зовнішнього середовища та господарської діяльності установи. Одним з основних завдань сучасного українського державотворення є пошук нових підходів і шляхів, спрямованих на вдосконалення нині діючої неефективної системи державного управління [7, с. 3]. Одним з таких шляхів є впровадження контролінгу в діяльність центральних органів виконавчої влади та підпорядкованих установ.

Наукове дослідження будь-якого явища або процесу здійснюється у визначеній послідовності з використанням певного набору методів, які залежать від напрямку й мети дослідження, визначають його методологію. Найбільш вдалою, на наш погляд, виглядає методологія, яка представлена у монографії Л. Пісьмаченко щодо державного управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні, яка може бути адаптована за різними напрямками пошукової роботи науковців, у тому числі і у вказаній сфері [8].

На сьогодні немає єдиного порозуміння щодо поняття та сутності контролінгу як ефективного механізму управління, важливості його використання в діяльності центральних органів виконавчої влади, зокрема, у процесі вдосконалення ресурсного забезпечення. Зазначене актуалізує подальші дослідження із зазначеної проблематики та необхідність їх практичного впорядкування.

Визнані науковці України та закордону протягом останніх років приділяють ретельну увагу дослідженням успішного досвіду розвинутих країн світу щодо використання контролінгу та можливості його адаптації до наявних економічних умов кожної конкретної країни. Серед них, такі як: Е. Майер, Р. Манн, Й. Вебер, А. Кармінський, А. Приймак, В. Мурашко, С. Фалько, В. Бодров, Л. Пісьмаченко, В. Бакуменко, В. Князєв, Ю. Сурмін, М. Свердан, М. Івашов, О. Оболенський, А. Мельник, А. Аверьянов, А. Скаленко, У. Бек, Д. Гвішіані, Н. Мойсеєв, М. Фуфигіна, Л. Попова, М. Мескон, О. Добровольська, Р. Каплан, Д. Норт, Т. Санталайнен, Т. Сааті та ін.

Метою цього дослідження є виявлення сутності контролінгу як нового механізму управління, що являє собою інтегровану систему управління управлінням і необхідності його використання в діяльності центральних органів виконавчої влади, зокрема в процесі вдосконалення ресурсного забезпечення, необхідного для успішного функціонування державних установ у довгостроковій перспективі та виконання ними державних завдань.

У сучасних умовах господарювання на рівні господарюючих суб'єктів та їх підрозділів перед керівниками різного рівня постає необхідність своєчасно здійснити прогноз господарської діяльності, визначити ефективність, виявити причини відхилень фактичних витрат від планових, своєчасно скорегувати ці відхилення й оптимізувати співвідношення між витратами та результатами діяльності. Німецькі вчені Р. Манн та Е. Майер вважають, що саме в забезпеченні вищезазначеного, у виконанні запланованих завдань і досягненні визначеної цілі полягає мистецтво управління, складовою якого є контролінг – система управління майбутнім, мета якої – тривале і успішне функціонування організації, підрозділів, структурних одиниць та працівників у довгостроковій перспективі.

Існують дві версії щодо походження поняття “контролінг”. Перша з них указує на латинські “contra” і “rotulus” та англійські “contra-roullour” коріння цього поняття, що в перекладі означає “зустрічна роль”. Пізніше, базуючись на такому трактуванні, поступово виникає назва посадової особи – контролера, яка саме відігравала таку “зустрічну роль” в управлінні грошовими та товарними потоками.

За іншою версією виникнення поняття “контролінг” пов’язане із французьким терміном “controler”, який перекладається як контролювати, перевіряти та дуже часто ототожнюється з поняттям “контроль” [7, с. 5].

Проте поняття “контролінг” і “контроль” відмінні, оскільки контролінг є специфічним механізмом, орієнтованим на майбутнє, а контроль – спрямований у минуле, на виявлення помилок за фактом за результатами подій, що відбулися, є складовою компонентою контролінгового механізму.

Передумовами виникнення контролінгу були макроекономічні умови, що склалися у світі, пов’язані з економічною історією кожної конкретної країни. Так, високі темпи економічного зростання наприкінці XIX – початку XX ст, промисловий підйом у США, розвиток активного акціонування виробництва, який супроводжувався виникненням акціонерних господарських товариств (трестів, холдингів) та наявність монополій, укрупнення підприємств, ускладнення виробництва потребували постійного вдосконалення існуючих і пошуку нових методів управління. Дані бухгалтерського обліку, які констатували факти здійсненої господарської діяльності, поступово ставали недостатніми, непридатними для планування і прогнозування діяльності підприємств та організацій. За таких умов починає

виникати виробничий облік, орієнтований на “внутрішнього” користувача, який дозволяє своєчасно отримувати релевантну інформацію для забезпечення прийняття управлінських рішень. Контроль, що існував з боку держави за монополіями, потребував від підприємств удосконалення методів фінансового контролю та бухгалтерського обліку – обліку для “зовнішніх” користувачів, у тому числі і для держави. Велика депресія 1929 – 1933 років, світова економічна криза зосередили увагу фахівців на ідеї контролінгу та його методах, яка дозволяла впровадження більш детального обліку витрат та актуалізацію планування з орієнтацією на майбутнє.

У 1970-х рр. у Німеччині починають з’являтися транснаціональні корпорації, формуватися центри прибутку, для управління якими використовувати інструменти бухгалтерського та фінансового обліку стає недоцільним. На початку 1980-х рр. загострюється проблема неплатоспроможності підприємств, що веде до економічно-історичної необхідності вдосконалення механізмів управління та інструментів планування і контролю. Уперше у державному управлінні нові методи управління було запроваджено у Німеччині в 1996 р. у Федеральному відомстві державного управління (ФВДУН), яке здійснювало надання послуг для всіх федеральних міністерств Німеччини. Необхідність перебудови адміністративних відносин із застосуванням контролінгу була зумовлена скороченням дохідної частини земельних бюджетів у зв’язку із появою додаткових відрахувань у фонд трансфертів за Солідарним пактом. Виникла потреба модернізації управління, яке б забезпечувало виконання більшої кількості завдань в умовах обмеженості часу, матеріальних та фінансових ресурсів [7, с. 7].

Для країн пострадянського простору поняття “контролінг” починає з’являтися в 1990-і рр. із розпадом СРСР, руйнуванням інтеграційних економічних зв’язків. Нові ринкові умови за відсутності державних замовлень вимагали переорієнтації підприємств на конкурентні засади.

У зовнішньому середовищі, яке постійно змінювалося, став актуальним пошук нових методів, інструментів і систем управління. Ці методи повинні були забезпечувати своєчасне отримання релевантної інформації про реальне положення справ для “внутрішніх користувачів”, для підвищення ефективності управлінських рішень, які б забезпечували існування організації в довгостроковій перспективі та досягнення нею встановлених оперативних і стратегічних цілей [10].

У вітчизняній та в закордонній літературі зустрічаються різні підходи щодо понятійно-категорійного визначення контролінгу, а саме: контролінг як одна чи декілька управлінських функцій (наприклад, планування та контроль), контролінг як управлінський облік (та інші функціональні області), контролінг як інформаційне забезпечення управління, контролінг як механізм досягнення цілей, контролінг як управління управлінням, контролінг як управлінська концепція, контролінг як управлінська філософія [6; 7].

Крім того, існують різні словникові визначення “контролінгу”, які дають неоднозначні тлумачення цього поняття. Наприклад, у “Большом экономическом словаре” контролінг – це “система постійної оцінки всіх сторін діяльності підприємства, його відділень, керівників, співробітників з точки зору своєчасного та якісного виконання завдань стратегічного плану, виявлення відхилень й прийняття невідкладних, енергійних дій, щоб намічені цілі були досягнуті за будь-яких змін господарської діяльності.” [1, с. 334].

У “Великому тлумачному словнику сучасної української мови” зазначено, що:

1) контролінг – це система неперервного оцінювання усіх сторін діяльності підприємства, компанії та ін., її підрозділів, керівників, співробітників, тощо;

2) контролінг – це назва підрозділу фірми на промислових підприємствах Німеччини, США [2, с. 569].

В “Економічній енциклопедії” за ред. С. Мочерного це поняття має таке визначення: контролінг (англ. to control – регулювати, підпорядковувати, управляти) – позафункціональний інструмент управління (може застосовуватися до усіх сфер та ієрархічних рівнів управління), який завдяки цілеспрямованому збору та обробці інформації допомагає у процесі прийняття рішень та управління підприємством [4, с. 828].

Проаналізувавши різноманітні визначення контролінгу та передумови його виникнення стає можливим [7; 10] відслідкувати еволюцію розвитку цього поняття (рисунок).

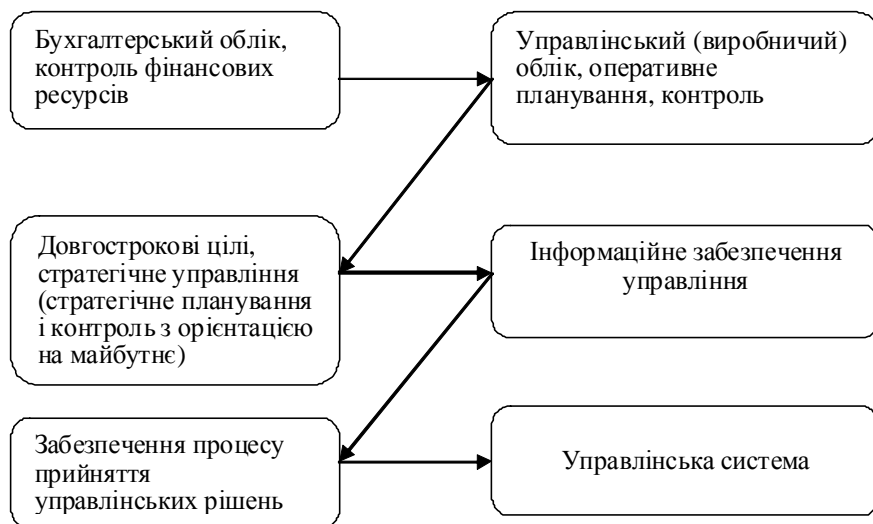


Рисунок. Еволюція контролінгу (складено автором)

Спочатку домінував процесний підхід (контролінг як одна або декілька функцій (планування, контроль). У зв'язку із виниклими економічними обставинами контролінг стали розглядати в межах системного та ситуативного підходів: контролінг як система управління, але система індивідуальна для кожного суб'єкта господарювання залежно від ситуації, в якій воно функціонує. Отже, контролінг є більш широким поняттям ніж окремо взяті управлінські функції (планування, контроль тощо); ніж система управлінського обліку, більше ніж інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Можна виділити два підходи до визначення системи контролінгу. Перший базується на визначенні контролінгу напрямків діяльності суб'єкта господарювання тобто контролінг функціональних сфер діяльності: контролінг маркетингу, контролінг ринку та зовнішнього середовища, контролінг забезпечення ресурсами; контролінг у сфері логістики, фінансовий контролінг, контролінг інвестицій, контролінг інноваційних процесів, контролінг персоналу [5; 10].

Другий підхід – система контролінгу – це визначення взаємопов'язаних елементів: цілей, завдань, функцій, принципів, методів та інструментів, інформаційного забезпечення, системи документообігу, структури служби контролінгу (за необхідності). Відсутні також єдині позиції щодо сутності цілей, завдань, функцій, принципів, методів, інструментів контролінгу та побудови структури служби контролінгу. Узагальнено, можна навести наступні твердження, що основними елементами системи контролінгу є: цілі стратегічного та оперативного контролінгу (ціль стратегічного контролінгу – забезпечення довгострокового функціонування суб'єкта господарювання у динамічному зовнішньому середовищі; оперативного – виконання поточних цілей, що стосуються різних функціональних областей конкретної організації); завдання і функції (Л. Попова називає завданнями контролінгу управлінські функції, інші – функції, що пов'язують процеси між собою в організації [8]).

Одним з джерел інформації у стратегічному/оперативному контролінгу є стратегічний/оперативний облік. Інструментарій стратегічного/оперативного обліку – це формування стратегічних/оперативних балансів (зовнішнього – аналіз зовнішнього середовища, шансів та ризиків, та внутрішнього – оцінка сильних та слабких сторін напрямків діяльності).

Важливе місце в системі контролінгу займає контролінговий механізм, під яким розуміється комплекс засобів та інструментів, передбачених для реалізації основних функцій контролінгу, формою втілення якого є експертно-аналітична спостережна система управління організацією, зорієнтована на забезпечення її ефективного розвитку в довгостроковій перспективі [3].

Контролінг об'єднує управлінський, бухгалтерський, фінансовий, податковий та статистичний облік в єдину облікову систему, яка є інформаційним забезпеченням системи контролінгу [3, с. 84].

Основна задача контролінгу – виявлення відхилень, аналіз причин цих відхилень, формування пропозицій за можливими корегуваннями стратегічних та оперативних планів відповідно до умов зовнішнього середовища, що змінюються. До інструментів контролінгу відносяться: бюджетування, система збалансованих показників, аналіз відхилень.

В умовах зростаючого негативного впливу світової кризи та загострення внутрішніх дестабілізуючих факторів економіки особливої актуальності та важливості набуває проблема аналізу, планування і прогнозування фінансового стану та ефективного функціонування центральних органів виконавчої влади у середньостроковій перспективі при наявному гострому дефіциті бюджетних коштів. З ускладненням задач, пов'язаних із прогнозуванням, моделюванням та передбаченням майбутнього з'являються нові напрями державного управління організаційно-господарською діяльністю в межах сучасних концепцій управлінського обліку та контролінгу, наближених до міжнародних стандартів. У різних національних економіках використовуються обидва поняття як синтезований вид управлінської діяльності, орієнтований на реалізацію задекларованих цілей. Поняття “управлінський облік” відповідає американській школі, а “контролінг” – німецькій. Європейський досвід використання контролінгу передбачає, що витрати і результати діяльності цілком і повністю визначаються ступенем ефективності управління, обсягом і якістю роботи, спрямованої на задоволення потреб внутрішнього управління. Про доцільність використання спільних з німецькою школою понять свідчить факт активного економічного співробітництва між Україною та Німеччиною в рамках реалізації спільних інвестиційних проектів у різних галузях промисловості (найбільша кількість належить харчовій промисловості) [6].

Упровадження цієї системи вимагає докорінно нових підходів і методів організації державного управління на всіх рівнях адміністративної ієрархії. Питання застосування контролінгу та необхідності вдосконалення ресурсного забезпечення діяльності ЦОВВ набувають особливої актуальності сьогодні у процесі впровадження економічних реформ, інтеграції України в міжнародний простір, за наявності гострого дефіциту бюджетних коштів, політичної, економічної криз, недовіри громадянського суспільства до системи органів державного управління через корупційну складову.

Економічна та соціальна діяльність центральних органів виконавчої влади становить собою професійну діяльність з розпорядження всіма видами ресурсів: фінансовими, матеріальними, інформаційними, інтелектуальними, людськими тощо. Предмет економічної діяльності центральних органів виконавчої влади зумовлений цілями їх функціонування щодо забезпечення реалізації завдань і функцій держави з метою задоволення економічних, соціальних та духовних потреб суспільства і конкретної особи, спрямування

ресурсів на забезпечення досягнення встановленої мети та моніторинг цільового використання наданих коштів.

Складовими циклу ресурсного забезпечення діяльності центрального органу виконавчої влади є система показників, планування заходів та бюджетування, виконання запланованих заходів, моніторинг та контроль показників, аналіз відхилень, прийняття управлінських рішень.

Як відомо, стратегічне мислення керівництва держави, центральних органів виконавчої влади відображається в різноманітних планових документах, які спираються на бюджетування кожного центрального органу виконавчої влади. У свою чергу бюджетування є невід'ємною частиною планування та контролінгу, яка дозволяє створити систему планових показників з подальшим контролем та аналізом відхилень фактичних даних, встановити причини, що спричинили ці відхилення, знайти шляхи, спрямовані на вирішення виявлених проблем.

Базуючись на цілях центрального органу виконавчої влади (місія, стратегічні цілі, тактичні цілі; конкретні завдання, що визначені та затверджені законодавчо), система контролінгу вирішує стратегічні та тактичні завдання, забезпечує розроблення дієвих заходів, здійснення яких потребує певного обсягу грошових коштів та залучення відповідних ресурсів. Сформовані ЦОВВ плани діяльності на плановий та два наступних прогностичних роки, залежно від умов та ситуації, що складаються у відповідному бюджетному періоді, потребують певних коригувань і збалансованості між установленими цілями, запланованими завданнями і заходами, очікуваними результатами та виділеними обсягами ресурсів.

В умовах дефіциту бюджетних коштів постає питання перед ЦОВВ оптимізації витрат, задоволення першочергових потреб, визначення пріоритетних напрямків діяльності задля раціонального використання коштів, спрямованих на забезпечення виконання затверджених планів та досягнення встановленої мети. Як відомо, контролінг є універсальним механізмом і може бути застосований до будь-якої сфери діяльності, але для кожного центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у відповідній сфері і має певну специфіку своєї діяльності, контролінг є суто індивідуальною системою.

Основне завдання контролінгу в системі державного управління – створення системи випереджаючого контролю та автоматичного регулювання, яка забезпечить ефективне керівництво системою державного управління.

На сьогодні в Україні відсутнє нормативно-правове визначення контролінгу. Існують окремо розроблені норми, які не систематизовані, розпорошені і не взаємопов'язані між собою. Фахівці ЦОВВ необізнані у сфері контролінгу, елементи контролінгу використовуються ними неусвідомлено і фрагментарно. Крім того, в Україні відсутнє спеціалізоване



видання з цієї проблематики та фундаментальні праці з впровадження контролінгу в основних галузях економіки та державному управлінні [3], що унеможлиблює поінформованість суспільства та обмін досвідом з питань контролінгу, як це запроваджено у США, Німеччині та Росії.

Відповідно до визначення, наданого Л. Письмаченко: “Контролінг у системі державного управління – це інтегрована система управління адміністративними підрозділами, органами державної влади та органами місцевого самоврядування, що базується на комплексному використанні методів планування, обліку, аналізу, контролю, прогнозування і спрямована на підвищення ефективності управлінських рішень та їх орієнтацію на довгострокову перспективу” [7, с. 64].

Зважаючи на викладений вище матеріал та практику державного управління, автор пропонує розширити понятійно-категорійний апарат контролінгу в системі державного управління, визначивши контролінг як інтегровану саморегульовану систему управління, що базується на комплексному використанні системного та ситуаційного підходів, методів планування, обліку, аналізу, контролю, прогнозування, моделювання та постійній оцінці усіх сторін діяльності організації, її структурних підрозділів, керівників та працівників, спрямованої на прийняття ефективних управлінських рішень та досягнення оперативних/стратегічних цілей в умовах швидкозмінного динамічного зовнішнього середовища.

Використання зазначеного механізму в діяльності центральних органів виконавчої влади дасть можливість забезпечити раціональне планування та цільове використання бюджетних коштів, ефективне функціонування ЦОВВ у довгостроковій перспективі та досягнення запланованої оперативної / стратегічної мети в умовах обмежених ресурсів та часу за будь-яких змін зовнішнього середовища. Зазначене дозволить державі набути статусу рівноправного і конкурентоспроможного гравця на внутрішньому та зовнішньому ринках, стати активною складовою соціального, політичного та економічного життя світової спільноти.

Виявлено, що в процесі формування системи контролінгу необхідно обов'язково застосовувати в комплексі не тільки системний підхід (планомірне дослідження об'єктів пізнання як складних динамічних систем, що складаються з окремих елементів і мають численні внутрішні і зовнішні зв'язки), а й ситуаційний (будь-яка організація є відкритою системою, що взаємодіє із швидкозмінним зовнішнім середовищем і в кожному конкретному випадку на неї впливає цілий комплекс ситуаційних факторів). Зазначене є актуальним і потребує подальшого дослідження та вивчення.

Запропоновано розширити понятійно-категорійний апарат контролінгу в системі державного управління, який відобразатиме сутність зазначеного механізму у державному управлінні – досягнення встановлених оперативних/

стратегічних цілей за будь-яких змін зовнішнього середовища в умовах обмежних ресурсів і часу, успішне функціонування установи у довгостроковій перспективі.

Установлено, що в Україні відсутнє нормативно-правове визначення контролінгу. Фахівці ЦОВВ необізнані у сфері контролінгу, елементи контролінгу використовуються ними неусвідомлено і фрагментарно. Крім того, в Україні відсутнє спеціалізоване видання з цієї проблематики та фундаментальні праці з впровадження контролінгу в основних галузях економіки та державному управлінні. Це актуалізує подальші дослідження у зазначеній сфері та необхідність утворення в Україні спеціалізованого видання з питань контролінгу задля обміну досвідом та поінформованості суспільства, як це запроваджено у США, Німеччині та Росії.

#### Література:

1. *Борисова А. Б.* Большой экон.словарь / А. Б. Борисова. – Изд. 2-е. – М. : Книжный мир, 2006. – 860 с.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов.) / уклад і голов.ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ “Перун”, 2009. – 1736 с.
3. *Добровольська О. В.* Контролінг як засіб створення довгострокових конкурентних переваг на підприємстві [Електронний ресурс] / О. В. Добровольська. Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.
4. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Т. 1 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : ВЦ “Академія”, 2000. – 864 с.
5. Контролінг у бізнесі. Методологічні і практичні основи побудови контролінгу в організаціях / А. М. Кармінський, М. І. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько. – М. : Фінанси та статистика, 2003.
6. *Норт Д.* Інституції, Інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт ; пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Основи, 2000. – 198 с.
7. *Пісьмаченко Л. М.* Контролінг в органах державної влади і органах місцевого самоврядування : навч. посіб. / Л. М. Пісьмаченко. – К. : НАДУ, 2008. – 72 с.
8. *Пісьмаченко Л. М.* Державне управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль : монографія / Л. М. Пісьмаченко. – Юго-Восток, Лтд., 2008. – 366 с.
9. *Попова Л. В.* Контролінг : Навчальний посібник / Л. В. Попова, Р. Е. Ісакова, Т. А. Головіна. – М. : Справа і Сервіс, 2003.
10. *Фуфигіна М. М.* Контролінг як система управління – [Електронний ресурс] / М. М. Фуфигіна. – Режим доступу : <http://library.krasu.ru>.

*Надійшла до редколегії 10.10.2014 р.*