

І.Б. Стефанюк

Кандидат економічних наук, доцент

ПРОБЛЕМИ ВИКОРИСТАННЯ КОНТРОЛІНГУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Будь-яка форма державного регулювання економіки передбачає і контрольні функції, спрямовані на те, щоб гарантувати виконання поставлених завдань. Як на етапі планування, так і в процесі здійснення регулювання державні органи повинні мати дані про зміну поведінки об'єктів державного регулювання економіки, аби, при потребі, своєчасно змінювати пріоритети розвитку національної економіки, регулятори, які не можуть ефективно впливати на діяльність господарюючих об'єктів, вдосконалювати правові норми тощо. По закінченні такої роботи необхідно також мати достовірну інформацію, яка дасть змогу правильно оцінити фактично зроблене і досягнуте, виявити значні відхилення від мети і пов'язані з цим негативні наслідки, віднайти нові, раніше невідомі, можливості і резерви.

Роль такого "інформатора" в системі державного регулювання економіки виконує державний контроль, який, залежно від сфери застосування, поділяють на адміністративний, технічний, фінансовий та екологічний.

Зазначене не може бути піддане сумніву.

Однак, з огляду на важливість для ринкової економіки функціонування такого державного фінансового контролю, який би передусім попереджав порушення, потрібно по-новому подивитися на контроль в системі управління суспільними фінансами і відмовитися від спроб забезпечення його дієвості лише посиленням відповідальності за допущені порушення.

У цьому контексті **метою даної статті** є вивчення перспектив можливого застосування для розв'язання проблеми реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю механізмів контролінгу, який успішно використовується відомими світовими фірмами для забезпечення тривалої прибуткової діяльності.

Проблемами контролінгу займалися такі відомі західні вчені, як Є. Майєр, Р. Манн, Д. Хан, А. Дайле, Ч. Хорґрен, К. Друрі. Популяризації контролінгу на теренах колишнього Союзу сприяли російські фахівці Н.Г. Данілочкіна, С.В. Данілочкін, О.О. Ананькіна, Л.В. Попова, Р.Є. Ісакова, Т.О. Головіна. Використання системи контролінгу для потреб української економіки стало можливим завдяки працям українських вчених-економістів М.Г. Чумаченка, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, С.М. Петренка, М.Р. Лучка, О.М. Десятнюк та ін.

З урахуванням результатів досліджень зазначених та інших шанованих авторів ми склали своє уявлення про контролінг, під яким розуміємо систему саморегулювання управління будь-якого суб'єкта господарювання, яка шляхом синтезу елементів обліку, аналізу, планування і контролю покликана забезпечувати на постійній основі і з мінімальними затрата-

ми трудових, матеріальних і фінансових ресурсів досягнення оперативних і стратегічних цілей суб'єкта господарювання.

Дане визначення не суперечить традиційному розумінню терміна “контролінг”, яким названо нове явище в теорії і практиці сучасного управління. Більшість із згаданих науковців застосовують термін контролінг здебільшого у випадках, коли йдеться про підприємницьку діяльність. Ми ж вбачаємо доцільність у застосуванні цього терміна і у бюджетній сфері, зокрема у системі державного фінансового контролю.

Враховуючи це, також **метою статті** є визначення завдань контролінгу при використанні його суб'єктом державного фінансового контролю на прикладі органу державної контрольно-ревізійної служби.

При цьому йдеться не про заміну контролінгом фінансового контролю, а лише про те, чи спроможні його елементи підвищити ефективність системи державного фінансового контролю, яка історично склалася в Україні.

З метою розв'язання цієї проблеми розглянемо спочатку основні характеристики фінансового контролю і контролінгу.

Якщо говорити про мету фінансового контролю, то вона впливає з традиційного розуміння суті контролю, тобто дій, зміст яких полягає у порівнянні кількох величин, що характеризують норми та ступінь їх досягнення.¹

Зокрема, головною метою фінансового контролю є забезпечення процесу управління достовірною інформацією про дотримання суб'єктом господарювання встановлених обмежувальних параметрів обігу фінансових ресурсів, блокування в господарській діяльності відхилень від прийнятих стандартів, що перешкоджають мобілізації, цільовому та ефективному використанню фінансових ресурсів, і попередження таких порушень на майбутнє.

Безперечно, досягнення такої мети передбачає застосування різних форм контролю та внесення пропозицій щодо зміни управлінських рішень, вдосконалення законодавства з фінансових питань, відшкодування спричинених збитків, притягнення винних осіб до відповідальності.

З іншого боку, елементи контролю простежуються у визначенні мети контролінгу, основним завданням якого є забезпечення цілісного погляду на діяльність суб'єкта господарювання у минулому, сьогоденні і майбутньому, комплексного підходу до виявлення і розв'язання проблем, що постають перед ним. Йдеться також про орієнтацію системи управління суб'єкта господарювання на досягнення поставлених цілей. При цьому слід зазначити, що слово “виявлення” передбачає встановлення, у тому числі шляхом порівняння факту і норми (плану, кращого досвіду), реального стану справ, що є основним методом контролю.

Про більш широкий зміст контролінгу у порівнянні з фінансовим контролем свідчить аналіз його функцій (зокрема, йому до певної міри притаманна інформаційна і мобілізуюча функція контролю).

Нагадаємо, що інформаційна функція фінансового контролю зводиться до того, що інформація, отримана внаслідок його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і життя корегувальних заходів, які забезпечать функціонування суб'єкта господарювання відповідно до встановлених норм і стандартів.

Мобілізує ж функція фінансового контролю передбачає усунення суб'єктом господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно-правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень в подальшому.

Суть же функцій контролінгу більшість дослідників вбачають ось у чому.

Інформаційна функція зводиться до вироблення контролінгової інформації для управління шляхом трансформації даних (інформаційних потоків), що надходять до відділу контролінгу, у тому числі за результатами контрольних заходів.

Облікова функція контролінгу полягає у порівнянні планових і фактичних величин для вимірювання і оцінки рівня досягнення цілі, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретації причин відхилень і підготовки пропозицій для зменшення їх кількості.

Суть аналітичної функції контролінгу проявляється: у розробці основних підконтрольних показників, що дають змогу оцінити ефективність роботи суб'єкта господарювання; у визначенні рівня впливу різних факторів на величину кінцевого результату; у підготовці заходів з усунення і попередження наявних відхилень у майбутньому; в розрахунку прибутковості і доцільності тієї чи іншої комерційної угоди.

Ціль координуючої функції контролінгу – узгодження окремих виробничих планів відносно загального плану в межах як короткострокового, так і довгострокового планування, складання бюджету, формування планової і цільової інформації.

І, зрештою, коментуюча функція контролінгу полягає в тому, що, пропонуючи альтернативні варіанти для прийняття управлінських рішень, контролінг готує широкий спектр можливих шляхів реалізації намічених цілей з обґрунтуваннями і коментарями.

Як бачимо, функції контролінгу повністю поглинають інформаційну та мобілізуючу функції контролю, а також частково профілактичну функцію (у частині порівняння планових і фактичних величин для вимірювання і оцінки рівня досягнення цілі, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретації причин відхилень і підготовки пропозицій для їх зменшення). Поза межами функцій контролінгу залишається лише встановлення осіб, винних у фінансових порушеннях, і притягнення їх до відповідальності відповідно до законодавства.

Зазначене, з одного боку, свідчить про те, що фінансовий контроль і контролінг є різними за суттю поняттями, а з іншого – про те, що контроль є невід'ємною складовою системи контролінгу.

Ще більше відмінностей між фінансовим контролем і контролінгом простежується у їх завданнях.

Якщо головні завдання фінансового контролю можна умовно звести до такої тріади: виявлення порушень, забезпечення покарання винних осіб і недопущення порушень у подальшому, то завдання контролінгу набагато складніші і включають, з-поміж іншого, і завдання контролю.

Першим важливим завданням контролінгу є створення системи раннього попередження і реагування, яка повинна забезпечити:

- а) відстеження всієї релевантної зовнішньої і внутрішньої інформації;
- б) порівняння планових і фактичних показників результатів і затрат з метою виявлення причин, винних осіб і наслідків відхилень;
- в) аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів;
- г) розробку заходів і підготовку управлінських рішень, спрямованих на покращання поточної фінансово-господарської діяльності.

Ні бухгалтерському обліку, ні фінансовому контролю таке завдання не під силу. Реалізувати його можна лише шляхом забезпечення взаємозв'язків і координації усіх функцій управління, що і є другим головним завданням контролінгу.

З порядку денного не знімається і ведення управлінського обліку, оскільки лише він може забезпечити відстеження в динаміці всієї суттєвої зовнішньої і внутрішньої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Завданнями контролінгу є також: здійснення контролю фінансово-господарської діяльності; проведення аналізу доходів та витрат; оцінка впровадження у виробництво досягнень науки і техніки, передового досвіду, прогресивних норм витрачання сировини, матеріалів, палива; оцінка економічної ефективності фінансово-господарської діяльності в цілому чи окремих напрямів діяльності.

Ще одним важливим і специфічним завданням контролінгу є створення надійної системи прогнозування, яка повинна забезпечити:

- а) визначення цілей суб'єкта господарювання, критеріїв стратегічного планування його фінансово-господарської діяльності, забезпечення цих процедур необхідною інформацією;
- б) підготовку альтернативних стратегій розвитку суб'єкта господарювання;
- в) розробку системи показників визначення рівня досягнення встановлених стратегічних цілей;
- г) аналіз впливу допущених відхилень на виконання стратегічних планів;
- д) підготовку варіантів можливих управлінських рішень на випадок непередбачених ситуацій.

Отже, по-перше, фінансовий контроль і контролінг – це різні рівні системи управління; по-друге, фінансовий контроль і контролінг не дублюють один одного.

Далі, беручи до уваги зазначене, розглянемо питання, пов'язане з можливістю успішного використання складових контролінгу для реалізації стратегічних і оперативних цілей органів державного фінансового контролю.

Дослідимо таку можливість на прикладі органу державної контрольно-ревізійної служби (скорочено – Служба).

Слід зазначити, що із застосуванням у діяльності Служби нових форм контролю – аудиту ефективності та фінансово-господарського аудиту, які за змістом суттєво відрізняються від традиційних ревізії і перевірки, в її діяльності з'явилися елементи, які, на перший погляд, виходять за межі контрольної функції і більше притаманні саме управлінню. Наприклад,

“Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм”² передбачено оцінювання органами Служби виконання результативних показників та ефективності виконання бюджетних програм, а „Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ”³ – оцінювання достовірності фінансової звітності.

Безумовно, нічого поганого у тому, що органам Служби надано такі повноваження, немає. Навпаки, це відповідає їх статусу як органів виконавчої влади і сприяє зміцненню фінансової дисципліни в державі.

Але йдеться про інше. А саме: оцінка будь-якої господарської операції, процедури чи напрямку діяльності може бути здійснена лише на підставі всебічного економічного аналізу їх складових.

Аналіз, з одного боку, як і облік, планування, контроль, є окремою специфічною функцією управління, а з іншого – загальнонауковим методом пізнання. Тому можна стверджувати, що здійснення спеціалістами Служби зазначених оцінок є нічим іншим, як реалізацією функції управління. Але управління можливе лише у підпорядкованих структурах. В даному ж разі йдеться здебільшого про установи, організації і підприємства, не підпорядковані органам ДКРС і стосовно яких вони не можуть приймати управлінських рішень. Отже, має місце реалізація сервісної функції через надання допомоги суб’єкту господарювання у здійсненні таких оцінок і забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень.

У сфері ж підприємництва діяльність, спрямована на інформаційне забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень, називається контролінгом.

Отже, можна припустити, що в системі Служби уже застосовуються елементи контролінгу. Але це поки-що тільки гіпотеза.

Як відомо, рівень фінансової дисципліни передусім залежить від суб’єкта господарювання, а вже потім від органу контролю (рисунок). З огляду на це зміст контролінгу в органі Служби варто досліджувати у двох напрямках: стосовно його ролі у забезпеченні здійснення ним якісного контролю та щодо забезпечення дотримання норм законодавства з фінансових питань підконтрольними суб’єктами господарювання.

На нашу думку, у першому випадку (для забезпечення високої якості контролю) **завданнями контролінгу в органі державної контрольно-ревізійної служби є:**

1. Створення системи раннього попередження і реагування на недоліки у здійсненні органом Служби поточних контрольних заходів.

Для цього необхідні:

а) постійне відстеження всієї релевантної зовнішньої і внутрішньої інформації шляхом попереднього розгляду керівництвом органу Служби актів ревізій, перевірок, аудиторських звітів;

б) порівняння планових і фактичних показників обсягів роботи підрозділів Служби і затрат з метою виявлення причин, винних осіб і наслідків відхилень;

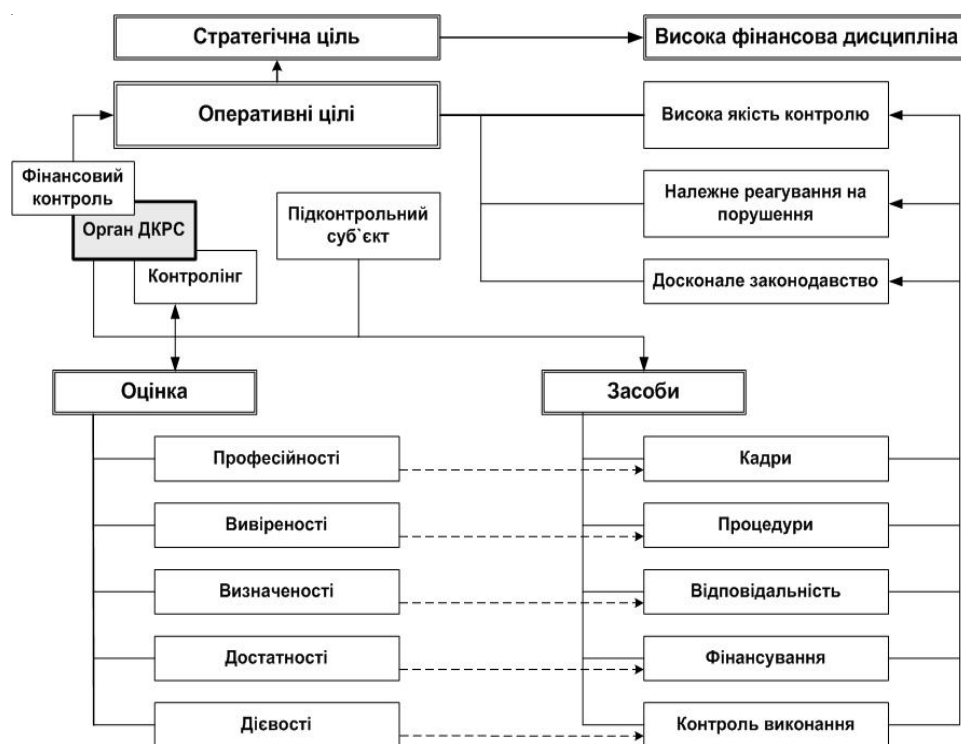


Рисунок. Взаємозв'язок цілей фінансового контролю і оцінки контролінгу

в) аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів органу Служби;
 г) розробка заходів і підготовка управлінських рішень, спрямованих на покращання своєї поточної діяльності.

2. Ведення обліку здійснених контрольних заходів та їх результатів.

3. Здійснення дистанційного і виїзного контролю якості виконання контрольних процедур, а також правильності використання виділеного на утримання органу Служби фінансування.

4. Оцінка впровадження у діяльність органу Служби досягнень науки і техніки, передового досвіду, прогресивних форм і методів контролю.

5. Оцінка ефективності діяльності органу Служби в цілому чи окремих напрямків його діяльності (наприклад, в частині контролю за використанням бюджетних коштів, збереженням і використанням державного майна, реагування на звернення громадян, застосування фінансових санкцій чи адміністративних стягнень).

6. Створення надійної системи прогнозування зміни фінансових процедур і можливості появи у зв'язку з цим нових видів фінансових порушень.

Для цього система прогнозування має бути побудована так, щоб забезпечувати:

а) своєчасне інформування керівництва Служби про можливі зміни у фінансових процедурах, пов'язані з цим ризики та про забезпеченість таких операцій дієвим контролем;

б) розробку системи показників визначення рівня професійної придатності кадрів до роботи в нових умовах;

в) аналіз впливу відхилень на досягнення оперативних і стратегічних цілей;

г) підготовку варіантів можливих управлінських рішень на випадок непередбачених ситуацій.

При розв'язанні проблеми забезпечення дотримання суб'єктами господарювання норм законодавства з фінансових питань завданнями системи контролінгу в органі державної контрольно-ревізійної служби є:

1. Створення системи раннього попередження і реагування на недоліки у здійсненні суб'єктами господарювання певних операцій:

а) постійне відстеження всієї релевантної зовнішньої і внутрішньої інформації шляхом дослідження фінансових звітів та іншої інформації про діяльність підконтрольних суб'єктів господарювання, а також актів ревізій, перевірок і аудиторських звітів;

б) порівняння планових і фактичних показників обсягів виконаної суб'єктами господарювання роботи (наданих послуг) і затрат з метою виявлення причин, винних осіб і наслідків відхилень від кошторисів, бюджетних програм чи фінансових планів;

в) аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів суб'єктів господарювання;

г) розробка заходів і підготовка пропозицій (проектів управлінських рішень), спрямованих на покращання поточної фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів господарювання.

2. Ведення обліку вжитих підконтрольними суб'єктами господарювання заходів з відшкодування нанесених збитків, їх наслідків, притягнення винних до відповідальності тощо.

3. Проведення аналізу забезпеченості бюджетним фінансуванням виконання функцій підконтрольними суб'єктами господарювання, аналіз структури їх видатків.

4. Здійснення дистанційного чи виїзного контролю законності і ефективності використання виділених суб'єктам господарювання бюджетних коштів, збереження і використання державного майна.

5. Оцінка впровадження у діяльність підконтрольних суб'єктів господарювання прогресивних норм витрачання сировини, матеріалів і палива.

6. Оцінка ефективності діяльності підконтрольних суб'єктів господарювання в цілому чи окремих напрямків їх діяльності (наприклад, в частині інновацій чи інвестицій).

7. Створення надійної системи прогнозування зміни фінансових процедур і можливості появи у зв'язку з цим нових видів фінансових порушень:

а) своєчасне інформування керівництва Служби про можливі зміни у фінансових процедурах та визначення обсягів можливих фінансових втрат;

б) розробка альтернативних варіантів фінансових процедур, спрямованих на унеможливлення втрат або мінімізацію необґрунтованих видатків;

в) підготовка варіантів можливих управлінських рішень із запровадження прогресивних фінансових процедур.

Частково така діяльність уже здійснюється Службою.

Так, лише за результатами 17 проведених аудитів ефективності "...протягом 2003 року і 9 місяців 2004 року органами ДКРС було підготовлено

більше 1,3 тис. пропозицій, 60 % з яких втілено в життя. Органами влади на місцях та підприємствами прийнято близько 400 розпоряджень та наказів, ... прийнято 67 та уточнено 88 бюджетних програм. Така практика позитивно позначилася на наповнюваності місцевих бюджетів, доходи яких за рік зросли на 10,5 млн грн. Крім того, ... на 30 млн грн збільшено видатки на виконання державних програм, додатково виділено підприємствами на зазначені цілі 13,5 млн грн. Завдяки організаційним та технологічним змінам зекономлено 8,3 млн грн бюджетних коштів та 112,8 млн грн коштів підприємств”⁴.

Таким чином, можна дійти висновку, що де-факто у системі Служби використовуються елементи контролінгу, однак ця робота не має в своїй основі наукового обґрунтування. Перешкоджає виробленню єдиної стратегії у цьому питанні наявність двох підходів, що вимальовуються стосовно оцінки змін, які відбуваються в діяльності Служби.

Перший з них зводиться до того, що Служба здійснює винятково фінансовий контроль, який нині об’єктивно розширюється за змістом, зокрема шляхом наповнення його економічним аналізом і оцінюванням досягнутого.

Другий підхід полягає в тому, що мову слід вести не про розширення змісту фінансового контролю, а про розширення сфери діяльності Служби, зокрема про закріплення за її органами, поряд з контрольними функціями, ще й сервісних, дорадчо-консультативних функцій.

На думку автора, перед ревизором постала дилема: зайняти чільне місце в системі управління і забезпечити його такою аналітикою, якої воно потребує на сучасному етапі, або відігравати роль клерка, що діє як лакмусовий папірець на все, що відбувається з фінансами. Очевидно, він має обрати перший варіант – приєднатися до управління. Але щоб мати право на це, він повинен кардинально змінити методи своєї роботи і допомагати розв’язувати проблеми, не завжди спричинені зловживаннями.

¹ Чумаченко Н.Г., Биренберг Б.М., Шпиг А.А. и др. Социалистический контроль: методы и проблемы. – К.: Наук. думка, 1985. – С. 12.

² *Порядок* проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017.

³ *Порядок* проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.

⁴ Н.І.Рубан. Аудит ефективності: надбання, проблеми, перспективи // Фінансовий контроль. – 2004. – № 6 (23). – С. 4.