## ТЕМА 10. КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ РЕГІОНАЛЬНОГО УПРАВЛІННЯ РЕГІОНІВ

#### Контролінг як сучасна концепція регіонального управління

Сучасні вимоги до регіонального управління зумовлюють необхідність розроблення та впровадження принципово нових підходів у процесі виконання завдань щодо розвитку регіо- нів України. Управлінські відносини являють собою систему стійких вертикальних і горизон- тальних зв’язків, які виникають унаслідок субординації, співпідлеглості та співпраці в процесі управлінської діяльності. Водночас безпосередньо процес регіонального управління виступає як діяльність, що пов’язана з реалізацією повноважень суб’єкта управління з розробки, прий- няття та впровадження державно-управлінських рішень або послідовного здійснення управлін- ського циклу (тобто функції управління), яка впливає на суспільні процеси, наближаючи їх до бажаного стану згідно з визначеними цілями [4].

На сучасному етапі розвитку держави постала гостра необхідність пошуку нових підходів до регіонального управління, здатних забезпечити життєдіяльність регіонів. У цьому зв’язку система контролінгу заслуговує на вивчення й застосування в Україні.

Контролінг – нове явище в теорії і практиці регіонального управління, яке переводить систему управління регіоном на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність всіх суб’єктів управління на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Слово “контролінг” походить від англійського “*to control*” – контролювати, керувати, проте в англомовних джерелах термін “контролінг” практично не використовується: у Великобританії і США укоренився термін “управлінський облік” (*managerial accounting, management accounting*) [21].

Витоки контролінгу закладені в період формування державного управління в середні віки. Так, при дворі англійського короля вже у XV ст. існувала посада з назвою “*countollor*”. До обо- в’язків цієї відповідальної особи входило документування і контроль грошових і товарних по- токів. Звичайно, це не зовсім відповідає сучасному розумінню контролінгу.

На підприємствах контролінг став упроваджуватися в США наприкінці XIX ст. В економічній літературі зафіксовано, що з 1880 р. посада контролера введена в компанії Atchison, а в 1892 р. – у компанії General Electric. У зв’язку з цим можна констатувати, що контролінг як управлінська система на підприємстві впроваджена наприкінці XIX ст. Однак перші паростки контролінгу за- лишалися непоміченими довгий час і отримали свій розвиток тільки з 20-х рр. XX ст. [7].

Сьогодні можна констатувати, що головною причиною формування контролінгу як систе- ми є промислове зростання в США наприкінці XIX – початку XX ст., яке викликало ускладнен- ня процесів обліку, планування, контролю та управління.

Ускладнення економічної системи управління призвело до того, що низку специфічних функцій (фінансовий контроль, аналіз тощо) було передано у відання спеціалізованих служб контролінгу. Аналіз економічної історії дає змогу зробити висновок про те, що вирішальне значення на розвиток системи контролінгу мала світова економічна криза. Саме в період вели- кої депресії керівництво багатьох компаній дійшли висновку щодо необхідності формування системи планування, обліку та контролю.

У перший період розвитку контролінгу контролери виконували функції ведення обліку та ревізії вже здійснених господарських операцій. Надалі функції цієї служби ускладнювалися і розширювалися, змінюючи орієнтацію на сучасні аспекти управління компанією та її майбутній розвиток. У зв’язку з цим функції контролера все більше пов’язувалися з питаннями плануван- ня та контролю.

Особливу роль у розвитку системи контролінгу відіграв Інститут контролерів Америки (*Controllers Institute of America*), створений у 1931 р. Це професійна організація контролерів США, яка проводила і проводить велику роботу із систематизації завдань контролінгу [13].

У 50-х рр. ХХ ст. контролінг став поширюватися в багатьох країнах Європи. Особливий підхід формується до контролінгу в Німеччині. Там спочатку до контролінгу ставилися досить критично. Це було пов’язано з неправильним розумінням завдань і функцій контролінгу. Зго-

дом прийшло розуміння контролінгу, який був об’єктивно високо оцінений у багатьох країнах, а Німеччина стала центром формування і розвитку контролінгу.

Термін “контролінг” з Німеччини прийшов спочатку в Росію, а сьогодні – і в Україну. Особливе місце серед теоретиків контролінгу посідають Р.Манн, Е.Майєр, Дж.Вербер, Х.-Дж.Фольмут, П.Хорват, П.Брамземанн, Р. та Д. Хан та ін.

У сучасній науковій літературі наводиться досить багато визначень контролінгу.

* 1. Контролінг – керівна концепція ефективного управління економічним об’єктом і забез- печення його довгострокового існування (Е.Майєр) [13].
	2. Контролінг – система управління (Р.Манн) [14].
	3. Контролінг – функція на підтримку менеджменту (Р.Герсне) [17].
	4. Контролінг – управління прибутком (П.Хорват) [17].
	5. Контролінг – управління досягненням кінцевих цілей підприємства [11].
	6. Контролінг – концепція ефективного управління підприємством з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі (М.Пушкар) [20].
	7. Контролінг – система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічно- го механізму конкретного підприємства і розробка шляхів для досягнення мети, яку воно ста- вить перед собою (І.Цигилик) [27].
	8. Контролінг – це принципово нова концепція інформації й управління, яку можна ви- значити як обліково-аналітичну систему, яка реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності (Л.Сухарева) [22].

*Контролінг – управлінська концепція процесу прийняття рішень, управління за допо- могою цілеспрямованого забезпечення інформацією з метою досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності.*

Часто контролінг ототожнюється з поняттям “контроль”, проте поняття “контролінг” і “контроль” відлинні за своєю сутністю й різновекторні за своїм значенням. Адже контролінг являє собою специфічний інструмент управління, орієнтований в майбутнє, тоді як контроль має ретроспективний характер та спрямований у минуле, на виявлення помилок.

У визначенні контролінгу можна виділити три складові.

1. *Філософська*. Контролінг – це філософія та спосіб мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток економічного об’єкта в довгостроковій перспективі.
2. *Функціональна*. Контролінг – це орієнтована на довгостроковий розвиток система інфор- маційно-аналітичної, методичної та інструментальної підтримки керівництва підприємства щодо досягнення цілей, що забезпечує реалізацію циклу управління по всіх функціональних сферах і процесах за допомогою вимірювання ресурсів і результатів діяльності.
3. *Організаційна*. Контролінг – структурний підрозділ підприємства, яке здійснює функції контролінгу, визначені положенням про службу та посадовими інструкціями [17].

Перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю та координації, конт- ролінг посідає особливе місце в управлінській діяльності: він об’єднує всі ці функції, інтегрує і коор- динує їх, причому не підміняє їх собою, а переводить систему управління на якісно новий рівень.

Основне призначення контролінгу – попередження виникнення кризових ситуацій.

Необхідність появи в сучасній системі регіонального управління феномену контролінгу можна пояснити такими причинами:

1. Динамічність і нестабільність зовнішнього середовища висуває нові вимоги до систе- ми управління регіоном, а саме:
* зміщення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього;
* збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості системи регіонального управління;
* необхідність у безперервному відстеженні змін, що відбуваються у зовнішньому і внут- рішньому середовищах;
* необхідність продуманої системи дій щодо розвитку регіону та запобігання кризовим ситуаціям.
1. Розгалужена система управління регіоном вимагає формування механізму координації всіх елементів усередині системи управління.
2. Інформаційний бум при нестачі суттєвої інформації вимагає побудови спеціальної сис- теми інформаційного забезпечення системи регіонального управління.

Сформовані концепції контролінгу поділяються на три групи:

1. Контролінг розуміється як функція, інтегрована в систему бухгалтерського обліку.
2. Концепція контролінгу, заснована на орієнтації контролінгу щодо забезпечення служб менеджменту інформацією, необхідною для прийняття рішень.
3. Концепція контролінгу, орієнтована на управління з акцентом на координацію, плану- вання і контроль.

Головними компонентами концепції контролінгу в управлінській діяльності є:

* філософія ефективності – орієнтація на ефективну роботу організації у відносно довго- строковій перспективі;
* підтримка циклічності функцій управління (планування  контроль  прийняття ко- ригуючих рішень);
* створення інформаційної системи – ядро контролінгу (дає змогу створити єдиний інфор- маційний простір).

Велика кількість підходів говорить про те, що контролінг має низку шкіл, які розрізня- ються за багатьма параметрами концепцій (табл. 10.1).

*Таблиця 10.1*

#### Основні концепції контролінгу [4]

|  |  |
| --- | --- |
| Орієнтація концепції | Сутність і основні завдання контролінгу в межах даної концепції |
| На систему обліку | Переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових данихінформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов’язаних із плануванням і контролем діяльності підприємства |
| На управлінську інформаційнусистему | Створення загальної інформаційної системи управління (*management information system*).Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація функціонування інформаційної системи, оптимізація інформаційних потоків |
| На систему управління:з акцентом на планування, контроль і координацію | Планування і контроль діяльності структурних підрозділів системи управління. Координація діяльності елементів системи управління |

Сьогодні контролінг – основний постачальник інформації для керівників, які реалізують цикл управління: визначення цілей  декомпозиція і формалізація цілей через систему показни- ків  планування заходів і бюджетування  ужиття планових заходів  контроль показників і аналіз відхилень  прийняття управлінських рішень.

Якщо порядок застосування контролінгу для управління підприємствами розробляється вже кілька десятиріч, то для системи регіонального управління це достатньо новий інструмен- тарій, який лише впроваджується в практику регіонального управління.

Уперше нові методи управління в державних органах було запроваджено у 1996 р. у Феде- ральному відомстві державного управління Німеччини (ФВДУН), яке здійснювало надання послуг для всіх федеральних міністерств Німеччини. Необхідність перебудови адміністратив- них відносин із застосуванням контролінгу була викликана скороченням доходної частини зе- мельних 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 матеріаль- них та фінансових ресурсів і часу [17].

Основою контролінгу в системі регіонального управління є інтегрована система інформа- ційно-аналітичного забезпечення, орієнтована на вихід якісного продукту управління. Конт- ролінг спирається на єдність інформаційної бази, фахової та персональної відповідальності, а також чітких домовленостей щодо форми очікуваних результатів. Упровадження цієї системи вимагає докорінно нових підходів і методів організації державного управління на всіх рівнях адміністративної ієрархії.

Адаптація контролінгу до потреб і умов управління на рівні регіону базується на ідеї пе- редачі управлінських повноважень та відповідальності за прийняті рішення на нижчий рівень,

сприяє можливості децентралізованого управління з метою визначення адміністративних про- дуктів та контролю за їх якістю та ефективністю використання.

Основна мета контролінгу в системі регіонального управління – орієнтація управлінського процесу на досягнення поставлених оперативних та стратегічних цілей розвиту регіону держави. *Основні завдання* контролінгу в системі регіонального управління можна згрупувати та-

ким чином:

* інформаційне забезпечення процесів обліку, планування і прогнозування;
* регулювання та контроль за використанням існуючих ресурсів;
* виконання функції інтеграції, системної організації та координації;
* контроль (порівняння заданих і фактичних показників, аналіз відхилень, аналіз переваг та недоліків);
* управління (вжиття заходів з підготовки, коригування стратегій і завдань) [10; 20].

Концепція контролінгу в системі регіонального управління орієнтована на подолання “вузь-

ких місць”.

“Вузьке місце” – найбільш слабка ланка об’єкта управління. “Вузьким місцем” регіону може бути, наприклад, соціальна сфера (низька якість надання послуг незахищеним верствам населення), низька якість надання адміністративних послуг населенню тощо. “Вузькі місця” на практиці є стримуючими факторами розвитку регіону. Завдання контролінгу полягає в по- шуку та ліквідації “вузьких місць”.

Структурна схема, що ілюструє роль контролінгу в управлінській діяльності, подана на рис. 10.1.

*П роцес управління Роль контролінгу в управлінському процесі*

Планування

Організаційна робота

Стимулювання

Контроль та

регулювання

Аналіз рішень, інф ормаційних потоків

* координація різних планів і розробка консолідованого плану (стратегії) розвитку регіону;
* розробка методики планування;
* формування графіків розробки планів;
* надання інформації для розробки планів;
* перевірка розроблених планів, стратегії

Облік й контроль витрат і результатів

Стимулювання виконання планів по ст руктурних підрозділах управлінської системи

Порівняння планових та фактичних величин для вимірювання й оцінки ступеня досягнення цілі:

* встановлення допустимих границь відхилень від плану;
* аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту і розробка пропозицій для зменшення відхилення

Участь в розробці архітектури управлінської інформаційної системи.

Збір найбільш значущих для прийняття управлінських

рішень даних.

Консультації щодо вибору коригуючих заходів і управлінських рішень.

Розробка інструментарію для планування, контролю й прийняття управлінських рішень

*Рис. 10.1.* ***Роль контролінгу в процесі управління [4]***

Для того, щоб зрозуміти місце контролінгу в системі регіонального управління, треба пам’ятати, що зміст функціонування будь-якої регіональної управлінської системи складається з визначення політики розвитку регіону на тривалу перспективу, координації роботи структур- них елементів цієї системи та вирішення поточних завдань.

Тому першочерговим завданням контролінгу є формування системи обліково-економіч- ної інформації в регіоні і забезпечення оптимізації взаємозв’язків і залежностей інформацій- них потоків між всіма основними функціями управління.

Таким чином, перебуваючи на перетині функцій менеджменту, контролінг синтезує, по- в’язує разом всі ці функції, інтегрує і координує їх, не підміняючи собою жодну з них, а лише переводить систему регіонального управління на якісно новий рівень.

#### Завдання та функції контролінгу в системі регіонального управління

Виходячи з концепції контролінгу можна сформулювати такі його *завдання:*

* ліквідація вузьких місць, які визначаються на основі даних планування, обігу, аналізу, контролю і використання методів оперативного та стратегічного менеджменту;
* орієнтація на отримання результату, для чого створюється система планування, збиран- ня інформації про використання ресурсів, аналізу та прийняття управлінських рішень;
* орієнтація системи регіонального управління на ефективну роботу в тривалому про- міжку часу – формування “філософії ефективності”;
* організація руху інформаційних потоків в установі, їх оптимізація та прискорення з метою використання в управлінні.

Для досягнення поставлених завдань необхідні:

1. Організація руху інформаційних потоків в установі за такими напрямами:
* від керівників до підлеглих;
* від підлеглих до керівників;
* між окремими структурними підрозділами установи.
1. Оптимізація інформаційних потоків.
2. Підвищення оперативності руху інформаційних потоків.
3. Використання в управлінні інформації всіх рівнів [4; 17].

Визначаючи контролінг як управлінську концепцію в системі регіонального управління, слід зазначити, що залежно від поставленої мети та завдань, які мають бути вирішені, на конт- ролінг покладено низку функцій.

До основних *функцій контролінгу* в системі регіонального управління належать:

* інформаційна;
* планова (планово-нормативна);
* облікова;
* сервісна;
* аналітична;
* контрольна;
* управлінська.

*Інформаційна функція* проявляється в формуванні інформації для управління через уза- гальнення і систематизацію інформаційних потоків, що забезпечує існування суб’єктів госпо- дарювання в довгостроковому проміжку часу. Вона полягає у формуванні, перевірці, узагальненні інформаційних потоків, підготовці їх даних для подальшого опрацювання.

Функція інформаційного обслуговування забезпечується за допомогою систем плануван- ня, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяль- ності організації.

Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) і фактичні дані, у тому числі про відхилення, що виявляються засобами обліку. Контролер знає інформаційну потребу органів управління і турбується про те, щоб належна інформація мала місце в належній концентрації, у належний момент часу, належному місці, належній формі. Із звітів має бути ясно, чи будуть досягнуті визначені цілі в окремих адміністративних підрозділах і де необхідно вжити заходів

з коригування ситуації. Звіти мають бути не самоціллю, а приводити до реагування та дій. Звітні дані мають аналізуватися службою контролінгу спільно з відповідними адміністративними підрозділами для забезпечення визнання (сприйняття) результатів аналізу та розробки заходів, які випливають з них.

*Планова (або планово-нормативна) функція* полягає в забезпеченні керівництва планови- ми показниками та прогнозними даними щодо поточної та перспективної діяльності системи регіонального 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 норма- тивних актах з урахуванням впливу чинників зовнішнього і внутрішнього характеру.

Служба контролінгу розпочинає процес планування в установі та готує керівництво окре- мих адміністративних підрозділів до виконання завдань планування, координуючи методичні підходи та супроводжуючи окремі фази процесу планування. Контролер веде переговори з роз- робки планів в окремих підрозділах. Він надає в розпорядження підрозділів установи вихідну інформацію, яку вони потребують, щоб розробити план, наприклад динаміку цін або розвиток кількості послуг (обсягів результатів). Контролер здійснює нагляд за перебігом процесів пла- нування щодо їх відповідності термінам та предметності. Контролер турбується про узгодженість окремих планів і бюджетів між собою та зводить їх до загального плану доходів і видатків.

Під час планування засобами контролінгу здійснюється координація пошуків альтерна- тив. Зокрема, при оцінці альтернатив та підготовці рішень адміністративний контролер засто- совує спеціальний інструментарій, наприклад: бенчмаркінг, аналіз ключових чинників успіху, сценарний аналіз, аналіз ланцюжка цінностей, визначення чистого грошового потоку, бюдже- тування, CVP-аналіз (витрати – обсяг – прибуток).

За допомогою *облікової функції* досягається відстеження реального стану справ у системі регіонального управління, що дає змогу справити своєчасний вплив на процес управління. За- звичай складання бухгалтерських, фінансових, оперативних та інших звітів є завданнями окре- мих структурних підрозділів. Служба контролінгу відповідає за організацію системи звітності, координацію порядку подання й опрацювання таких звітів.

*Сервісна функція* полягає в підготовці опрацьованої інформації у вигляді готового про- дукту для її надання керівному складу для використання в управлінні (згідно з визначеним форматом і 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 отри- маних результатів від планових, визначення впливу різних чинників на ефективність управлін- ської діяльності. Застосування аналітичної функції дає можливість запропонувати заходи щодо усунення негативних наслідків від прийняття неправильних управлінських рішень та напрями оптимізації процесу управління в подальшому.

*Контрольна функція* контролінгу передбачає організацію внутрішнього контролю ефек- тивності роботи підрозділів, адміністративно-управлінського апарату, системи регіонального управління 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 дер- жавного управління й не пов’язаний безпосередньо з документальною перевіркою їх фінансо- во-господарської діяльності.

*Управлінська функція* контролінгу реалізується шляхом використання даних аналізу відхи- лень, величин покриття, загальних результатів діяльності для прийняття різних тактичних (опе- ративних) і стратегічних рішень з регулювання діяльності. Пошук таких рішень ведуть на всіх рівнях управління. Реалізація управлінської функції контролінгу забезпечується через: прий- няття рішень, координацію діяльності, нормотворчу ініціативу. Прийняття рішень забезпечує можливість досягнення поставленої мети. Координація діяльності полягає в спрямуванні діяль- ності учасників управління всіх рівнів у певному напрямі [17].

Нормотворча складова дає змогу виступати з ініціативами щодо вдосконалення діючих 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 регіонального управління залежить від: розуміння керівництвом важливості й корисності їх впровадження; конкретних завдань, що визначаються керівництвом до контролерів; кваліфікації працівників служби контролінгу; кваліфікації управ- лінського персоналу та якості інформації, яку вони формують у своїх структурних підрозділах.

#### Види контролінгу. Сутність стратегічного та оперативного контролінгу

Сучасна система регіонального управління розділяє завдання розвитку регіону на дві гру- пи: оперативні (короткострокові) й стратегічні (довгострокові, перспективні). Контролінг дає змогу здійснювати управління за досягненнями як стратегічних, так і оперативних цілей розвитку ре- гіону. Виходячи із зазначеного виділяють два види контролінгу: стратегічний та оперативний.

*Стратегічний контролінг – важлива складова управління зовнішнім середовищем, стратегічними факторами успіху, альтернативними стратегіями, стратегічними цілями.*

*Стратегічний контролінг – підсистема стратегічного менеджменту, яка коорди- нує функції стратегічного аналізу, планування та коригування стратегії; контро- лює функціонування всієї системи в цілому, а також формує, розвиває і контролює підсистему стратегічного інформаційного забезпечення.*

*Метою стратегічного контролінгу* є формування системи управління, яка забезпечить рух об’єкту управління до стратегічної мети свого розвитку; координація функцій стратегічно- го планування, контролю і стратегічного інформаційного забезпечення.

Завдання стратегічного планування полягає в забезпеченні тривалого успішного функціо- нування об’єкта управління.

Процес стратегічного планування можна розбити на кілька фаз.

1. Пошук та формулювання стратегічної мети, яка виводиться із загальних цілей розвитку регіону і конкретизується як потенціал успіху. Одночасно вводяться обмеження у вигляді фіксо- ваних і незалежних змінних. Ці обмеження як екзогенного (зовнішнього), так і ендогенного (внутрішнього) характеру являють собою вихідні передумови процесу планування. Сформо- вані заплановані цілі й обмеження визначають процес пошуку альтернативних варіантів, а та- кож оцінку їх реалізації.
2. Оформлення та оцінка стратегії припускає фіксацію вихідної ситуації, потенціалів (ресурсів) регіону, що представляють собою різницю між можливими і реально досягнутими значеннями. Аналіз вихідної ситуації в регіоні дає змогу виявити його сильні і слабкі місця. На цьому етапі розробки стратегії слід шукати і конкретизувати можливі альтернативні рішення, що дають змогу досягти поставлених цілей і усунути наявні недоліки. Необхідно розробляти якомога більшу кількість альтернативних стратегій на базі пропозицій, очікувань та прогнозів з використанням відповідного інструментарію.
3. Прийняття стратегічного рішення – остання фаза процесу планування, на якій відбу- вається розроблення конкретних заходів з реалізації стратегічної мети. Оскільки оцінка вклю- чає в себе виявлення пріоритетів, то скорочується кількість обраних альтернатив [16].

Завдання стратегічного контролю – супроводжувати і підтримувати стратегічний план щодо забезпечення його життєздатності. Супровід включає перевірку адекватності формулю- вання стратегії, її впровадження і реалізацію. Основне завдання стратегічного контролю поля- гає в підтримці досягнення стратегічної мети об’єкта управління.

Під час формування концепції стратегічного контролю необхідно враховувати і вирішу- вати такі завдання:

* формування контрольованих величин для вимірювання та оцінювання потенціалу успіху;
* установлення показників, що діють як база для порівняння;
* визначення фактичних (реальних) значень контрольованих величин;
* повторна перевірка існуючих величин по відношенню до запланованих шляхом порівнян- ня плану і факту (тобто за статистикою за минулий період) і порівняння плану з фактичними контрольованими величинами, що характеризують реальний потенціал успіху;
* фіксація відхилень і аналіз причин відхилень;
* виявлення необхідних коригуючих заходів для управління відхиленнями від стратегіч- ного курсу.

Процес стратегічного контролю складається з трьох фаз.

1. Формування контрольованих величин, під якими слід розуміти об’єкти контролю. Об’єк- тами контролю (контрольованими величинами) можуть бути цілі, стратегії, потенціали успіху, фактори успіху, сильні і слабкі сторони регіону, можливості і ризики тощо.
2. Проведення контрольної оцінки. Ця фаза може розглядатися як власне контроль у вузь- кому сенсі. Тут визначаються і оцінюються ефективність поточного процесу і створеної струк- тури, а також правильність поставленої мети. Зокрема, можуть проводитися порівняння, аналіз і оцінка відхилень, а також обґрунтування причин, що викликали виявлені відхилення.
3. Прийняття рішення за результатами стратегічного контролю. За даними аналізу відхи- лень між контрольованими величинами генеруються і реалізуються коригувальні заходи. Крім того, стимулюється проведення самих коригувань [1; 4].

Реалізація стратегічного контролю пов’язана з великою кількістю перепон. Це, насамперед, проблеми вимірювання, організаційної структури і відносин між учасниками управлінського про- цесу. Проблеми вимірювання пов’язані з невизначеним часовим горизонтом та високим ступенем абстрактності стратегічного планування, що ускладнює дії з контрольованими величинами.

Система стратегічного інформаційного забезпечення націлена на виявлення майбутніх тен- денцій як поза регіоном (зовнішнє середовище), так і всередині нього (внутрішнє середовище).

Зовнішні індикатори мають інформувати про економічні, соціальні, політичні і техно- логічні тенденції.

Внутрішні індикатори, що представляють собою на практиці окремі показники та їх сис- теми, покликані інформувати систему регіонального управління про існуючий стан регіону, а також прогнозувати кризові ситуації в регіоні.

До основних *функцій стратегічного контролінгу* належать:

1. контроль процесу реалізації стратегії;
2. створення і розвиток системи інформаційного забезпечення стратегічного управління;
3. моніторинг системи стратегічних індикаторів – показників, у тому числі окремо по зовнішньому і внутрішньому середовищі;
4. первинний поелементний та інтегральний стратегічний аналіз;
5. первинна фіксація критичних стратегічних позицій організації;
6. участь у постановці стратегічних цілей;
7. участь у повторному стратегічному аналізі та стратегічній рефлексії;
8. координація всіх етапів стратегічного управління [1; 2; 6].

Перераховані вище функції стратегічного контролінгу можуть розподілятися в структурі системи регіонального управління по-різному. Найчастіше стратегічний контролінг являє со- бою підсистему загальної системи контролінгу.

Стратегічний контролінг використовує такі практичні інструменти:

* функціонально-вартісний аналіз;
* стратегічне управління витратами;
* сценарний аналіз;
* матричні аналітичні інструменти;
* алгоритм розробки за “слабкими” і “сильними” сторонами;
* фінансова оцінка стратегічних планів. Методи стратегічного контролінгу:
1. *Вартісний аналіз*. Вартісний аналіз – це метод стратегічного контролінгу, який полягає в дослідженні функціональних характеристик виробленого продукту (в державному / регіо- нальному управлінні під продуктом розуміють різні види послуг, надані органами державної

влади, що передбачені чинним законодавством України), на предмет еквівалентності їх вар- тості й корисності. Отже, у центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні й вартісні параметри продукту. Саме тому цей вид аналізу позначають також як функціонально-вартіс- ний. У процесі аналізу здійснюється класифікація функцій продукту в розрізі функціональних класів: головні, додаткові та непотрібні. На основі цього розробляються пропозиції щодо мінімізації витрат на виконання кожної функції, а також щодо ануляції другорядних функцій, які вимагають значних витрат [2; 17].

Виділяють два основних завдання вартісного аналізу:

* зменшення вартості окремих компонентів продукту без зменшення об’ємів їх виробни- цтва і реалізації;
* покращення функціональних параметрів продукту при мінімальних витратах.

Виходячи із згаданих вище завдань вартісний аналіз зосереджує свою увагу на мінімізації витрат при перегляді функціональних параметрів у разі:

* зменшення вимог до якості продукту (якщо споживачі нехтують підвищеним рівнем якості продукту);
* підвищення вимог до якості продукту.

Функціонально-вартісний аналіз значною мірою спрямований на те, щоб виявити зайві з погляду їх вартості й корисності для споживачів параметри продукту. У процесі цього аналізу досліджуються всі без винятку характеристики продукту, статті калькуляції на предмет вияв- лення резервів зниження витрат. За оцінками західних експертів, у разі успішного вартісного аналізу можна виявити резерви зниження витрат у розмірі до 20% собівартості продукту.

Аналіз може проводитися не тільки щодо продукту, а також у розрізі окремих структур- них підрозділів (центрів витрат). На практиці вартісний аналіз, як правило, комбінується з інши- ми методами контролінгу, зокрема бенчмаркінгом, ABC-аналізом, SWOT-аналізом, причому результати аналізу сильних і слабих місць є основою для вибору об’єктів вартісного аналізу.

1. *Портфельний аналіз*. Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного конт- ролінгу. Традиційно цей інструмент використовується для вибору стратегії дій. Використовують- ся різні матричні моделі портфоліо-аналізу (матричні моделі аналізу портфеля стратегій). Найбільш відомі з них: матриця стратегій Ансофа для зростаючих ринків, модель п’яти сил конкуренції, що розроблена М.Портером, матриця Бостонської консалтингової групи, матриця Хоуфера тощо.

На основі результатів портфельного аналізу ухвалюються рішення щодо додаткових інве- стицій в окремі виробничі програми, реінвестицій або дезінвестицій, а також визначається стра- тегія управління ризиками в розрізі кожної зі стратегічних бізнес-одиниць.

1. *Аналіз сильних і слабких місць.* Одним з методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз сильних і слабких сторін, можливостей і ризиків. В економічній літературі цей вид ана- лізу відображається також як SWOT-аналіз. На основі результатів аналізу ендогенного середови- ща розробляються рекомендації щодо: усунення наявних слабких місць; ефективного викорис- товування існуючого потенціалу (сильних сторін).

SWOT-аналіз може бути детальним і проводитися в розрізі окремих функціональних блоків діяльності, центрів витрат тощо. Оскільки сильні і слабкі місця, як правило, є відносними ве- личинами, у процесі аналізу їх слід порівнювати з аналогіями в інших регіонах. Під час аналізу сильних і слабких місць визначаються критичні сфери, які під дією специфічних чинників впливають на результати діяльності регіональної економічної системи [1; 9].

Результати аналізу відображають наочно у вигляді діаграм, матриць, схем, графіків. Іншим видом контролінгу є *оперативний*. *Оперативний контролінг* спрямований на ство-

рення системи управління досягненням поточних цілей розвитку регіону.

*Оперативний контролінг – важлива складова управління, покликана створювати відповідні інструменти (засоби) для реалізації цільового та ситуаційного управління регіоном.*

*Мета оперативного контролінгу* – координація процесів оперативного планування, об- ліку, аналізу та контролю, спрямування цих функцій до потреб управління.

*Завдання оперативного контролінгу*:

* поточне й оперативне планування;
* визначення вузьких і пошук слабких місць у тактичному управлінні;
* порівняння планових і фактичних показників контрольних результатів задля виявлення причин та наслідків відхилень;
* аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів;
* мотивація і створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень. До основних *методів оперативного контролінгу* відносять:
* GAP-аналіз – аналіз відхилень;
* CVP-аналіз – аналіз співвідношення “витрати – обсяг – прибуток (результат)”;
* нормативно-плановий – планування потреби в ресурсах;
* фінансовий аналіз показників діяльності;
* статичні й динамічні методи інвестиційних розрахунків;
* бюджетування;
* функціонально-вартісний аналіз [4].

Оперативний контролінг передбачає застосування методів оперативного планування, яке охоплює один звітний рік. В оперативних планах (кошторисах витрат) визначається, яку діяльність вище керівництво має здійснити в наступному році, де основні показники представляються найбільш детально. Результати оперативного планування докладно відображаються в окремих планах та бюджетах, що складаються для кожної структурної складової системи управління.

Систему оперативного контролінгу використовують для підтримки оперативних рішень з недопущення кризового стану.

На практиці існує тісний взаємозв’язок між оперативним і стратегічним контролінгом. При стратегічній постановці питання домінує завжди питання оперативного виконання чи навпаки – оперативні проблеми можуть бути не враховані при зневазі стратегічною постановкою питання. Оперативний контролінг є інструментом стратегічного контролінгу. Він координує про-

цеси оперативного планування, контролю, обліку і звітності.

Різниця між стратегічним і оперативним контролінгом полягає в тому, що стратегічний орієнтований на тенденції майбутнього, а оперативний – на нинішній час. Зважаючи на різні цілі, що поставлені перед стратегічним та оперативним контролінгом, стає можливим розме- жування завдань, які повинен вирішувати кожен з них.

Використовуючи аналітичні дані оперативного контролінгу, керівництво набуває можли- вості створити “потенціал успіху” в майбутньому, що стає можливим лише за умови застосу- вання стратегічного і тактичного планування.

#### Структура та змістова характеристика елементів системи контролінгу

Для більш повного визначення кожної складової і встановлення взаємозв’язку між ними проведемо коротку їх характеристику [4].

*Постановка цілей* – це визначення якісних і кількісних завдань суб’єкта управління, а також вибір критеріїв, що дають змогу проводити оцінку ступеня досягнення поставлених цілей (рис. 10.2).

*Планування – процес формування мети діяльності суб’єкта управління, визначення пріоритетів, засобів і методів її досягнення, на основі виявлення комплексу завдань і робіт, а також упровадження ефективних методів, способів, ресурсів, необхідних для планування.*

Процес планування в системі регіонального управління починається за низхідною: дер- жавна політика, закони, постанови, 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, а й безпосередньо здійснює

його, узагальнюючи показники окремих планів. Він оцінює можливі альтернативи та забезпе- чує складання таких планів, які потім затверджуються й набувають статусу документів, обо- в’язкових до виконання.

*Рис. 10.2.* ***Структура системи контролінгу***

При плануванні цілей проб- лема полягає в тому, що необхід- но враховувати безліч найрізно- манітніших, іноді протилежних інтересів. Тому контролінг спо- чатку визначає зміст цільових завдань за кожною зі структур, аналізує та якомога повніше відображає їх. Перед тим як на різних рівнях будуть розроблені стратегії та плани заходів, що забезпечують досягнення цілей, має бути чітко визначена цільо- ва установка керівництва.

Конкретне формування ці- лей у місцевих органах держав- ної виконавчої влади є складним завданням, оскільки відсутні одно- вимірні цілі. Безліч груп висуває

Постановка цілей

Розробка рекомендацій для прийняття управлінського рішення

**КОНТРОЛІНГ**

Планування

Аналіз планів, результатів, відхилень

Управлінський облік

Контроль

Бюджетування

Інформаційні потоки

найрізноманітніші, часом протилежні вимоги до суб’єкта управління. При формуванні цілей та плануванні завдань контролер бере на себе важливу роль “ведучого”, оскільки він вказує керів- ництву та політикам на наслідки тих чи інших управлінських дій [4; 17].

У системі регіонального управління особливості планування характерні насамперед для цільової структури. Цілі органів регіонального управління виникають упродовж складного, багатоступінчатого процесу. Визначення довгострокових цілей є важливим для суб’єкта управ- ління, оскільки особи, які приймають управлінські рішення, зазвичай орієнтуються на корот- кострокові цілі.

Процес планування починається з викладення стратегічної вихідної позиції керівництва. З цією метою розглядається процес розвитку суб’єкта управління впродовж останніх п’яти років та очікуваний (прогнозований) процес розвитку впродовж наступних п’яти років. Під час про- ведення цього аналізу розрізняють внутрішні й зовнішні фактори (передумови).

Внутрішні фактори перебувають у межах даного органу управління. Наприклад, до них належать: організаційна структура, заміщення посад, укомплектованість штатними одиниця- ми, структура керівництва, кваліфікаційний профіль співробітників, час роботи установи тощо. Зовнішні фактори складаються із соціального, економічного середовища та законодавчо-

го забезпечення. Так до них належать: законодавство, структура населення, галузева структура економіки, обсяги податкових надходжень, розвиток кон’юнктури.

Під час стратегічного планування постійно перевіряються та ставляться під сумнів акту- альність цілей, поле діяльності та заходи виконання завдань. Стратегічний контролінг перево- дить стратегічні проекти в категорію оперативних планових розробок і надає допомогу керів- никам визначити етапні цілі 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 дія- ми та процедурами:

1. Організаційно-підготовчі процедури:
* виявити потребу в стратегічному плануванні та цілі стратегічного планування;
* розмежувати сфери відділів, а також 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;
* виявити взаємозв’язки між частковими стратегіями щодо сфер / підрозділів.
1. Розробити та оцінити можливі альтернативи:
* виявити процеси стратегічного розвитку в окремих структурних підрозділах та визна- чити головні проблеми;
* застосувати креативні технології для розробки пропозицій щодо розв’язання проблем;
* застосувати інструментарій стратегічного контролінгу під час планування;
* узгодити пропоновані рішення з цілями, перевірити наслідки;
* визначити процедури для координації планування часткових стратегій.
1. Документувати результати стратегічного планування:
* формулювати загальну стратегію та часткові стратегії;
* документувати результати планування [9].

Отже, контролінг бере участь у розробці методики планування, координує діяльність підрозділів і служб суб’єкта управління в процесі планування, а також установлює, наскільки плани відповідають поставленим цілям, реальність їх виконання.

Законодавство України ставить за обов’язок кожному підприємству вести бухгалтерсь- кий (фінансовий) облік. Проте для прийняття управлінських рішень існує об’єктивна не- обхідність організації в межах контролінгу спеціального управлінського обліку, який може бути або об’єднаним з фінансовим обліком, або виділеним окремим блоком.

*Управлінський облік – відображення всього процесу діяльності суб’єкта управління з реалізації плану.*

Управлінський облік принципово відрізняється від бухгалтерського обліку і орієнтова- ний на забезпечення інформаційних потреб керівництва суб’єкта управління та його структур- них підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень [8; 12].

Система інформаційних потоків – найважливіший елемент системи контролінгу. Сам про- цес управління розглядається як процес перетворення інформації. Як зазначалось у попередньому підрозділі, одним із завдань контролінгу є інформаційна підтримка управління, виконати це завдання можна лише за умови чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків у діяльності суб’єкта управління.

Оскільки *інформація* – це сукупність відомостей, що зменшують ступінь невизначеності, то виходячи із зазначеного інформація має відповідати таким вимогам:

* достовірність;
* повнота;
* релевантність;
* корисність, тобто ефект від використання інформації повинен перевищувати витрати на її отримання;
* зрозумілість;
* своєчасність;
* регулярність.

Володіючи інформацією, керівник може проводити моніторинг всієї діяльності суб’єкта управління: відстеження процесів, що відбуваються в діяльності суб’єкта управління в режимі реального часу; складання оперативних звітів про результати діяльності суб’єкта управління за короткі проміжки часу (день, тиждень, місяць); порівняння запланованих показників з прак- тично досягнутими результатами. На підставі порівняння роблять висновки про сильні і слабкі сторони суб’єкта управління, а також про сприятливі і несприятливі тенденції розвитку зовнішніх умов. Отримані зміни цільових параметрів, а також прогноз зміни сильних і слабких сторін суб’єкта управління дають можливість коригувати план дій щодо досягнення цілей.

*Бюджетування – процес розробки бюджетів діяльності суб’єкта управління та їх окремих структурних підрозділів для вдосконалення порядку оперативного управлін- ня видатками.*

Оперативний контролінг опирається на систему бюджетів, що дає змогу керівникові на- перед оцінити ефективність управлінських рішень, розподілити ресурси між підрозділами, на- мітити шляхи розвитку суб’єкта управління й уникнути кризової ситуації.

Бюджет – це план діяльності суб’єкта управління або його підрозділу в кількісному та вартісному вигляді. В економічно розвинених країнах бюджети державних установ частково відповідають прийнятим в Україні кошторисам видатків. Вони охоплюють усі сфери фінансо- во-господарської діяльності установи, її структурних підрозділів. На їх основі здійснюється управління фінансовими потоками [2].

Складання бюджетів переслідує такі цілі:

* *концептуальні*:
* розробка концепції управління через планування фінансово-господарської діяльності суб’єкта управління на певний період;
* оптимізація видатків і доходів установи;
* координація (узгодження діяльності різних структурних підрозділів суб’єкта управління);
* *комунікативні* – доведення планів до відомості керівників різних рівнів;
* *мотиваційні* – зацікавленість підрозділів у досягненні цілей установи;
* *контрольні* – оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фак- тичних видатків з нормативними;
* *фінансові* – виявлення потреб у фінансових ресурсах і оптимізація фінансових потоків. Звичайно бюджети складають на рік, на квартал, на місяць.

Існують такі етапи розробки бюджетів:

* повідомлення основних напрямів бюджетування особам, відповідальним за розробку бюджетів (крім відділу контролінгу, у розробці бюджетів мають брати участь керівники відпо- відних підрозділів, а також інші фінансові та економічні служби);
* розробка першого варіанта бюджетів;
* аналіз першого варіанта бюджетів, внесення коректив;
* затвердження бюджетів керівництвом установи;
* подальший аналіз і коригування 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 та містить:

* бюджет поточних видатків загального фонду;
* бюджет поточних видатків спеціального фонду;
* бюджет перехідних запасів;
* бюджет потреб у матеріалах;
* бюджет витрат на оплату праці;
* бюджет загальногосподарських витрат;
* бюджет доходів загального фонду;
* бюджет доходів спеціального фонду.

Фінансовий план являє собою прогноз фінансової звітності та містить:

* план асигнувань (грошових потоків);
* прогнозний баланс;
* план капіталовкладень;
* план капітальних видатків із загального фонду;
* план капітальних видатків із спеціального фонду [13].

Існують різні підходи до розробки бюджетів. Так, *гнучкий бюджет* показує розміри ви- трат і результати при різному обсязі діяльності відповідного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні й змішані витрати змінюються, а постійні залишаються незмінними. Тому в гнучкому бюджеті вказується ставка змінних витрат на одиницю продукції (управлін- ської послуги) й приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу продукції (управлін- ської послуги).

Проте гнучкий бюджет щонайкраще підходить для виробничих підприємств та для центрів повністю регульованих витрат, а також для центрів виручки, оскільки він показує, яким чином керівник, міняючи обсяг випуску або реалізації, може впливати на витрати або прибуток.

*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 взаємозв’язок “вхід – вихід” має не настільки чіткий характер. Фіксовані бюджети використовують насамперед для центрів частково регульованих витрат, а також для інших видів центрів відповідальності. Саме такі бюджети доцільно використовувати в місцевих органах державної виконавчої влади та органах місцевого самоврядування [1; 4].

Виділяють такі різновиди фіксованих бюджетів.

1. Бюджети “від досягнутого” складають на підставі статистики минулих періодів з ура- хуванням можливої зміни умов діяльності установи (тому їх іноді називають “прирістними”). Наприклад, загальногосподарські витрати звичайно планують “від досягнутого” (такі бюдже- ти зустрічаються найбільше часто).
2. Бюджети з аналізом додаткових варіантів. Наприклад, такий бюджет може містити ва- ріанти, за якими сума витрат скорочується або збільшується на 5, 10, 20%. Цей підхід є про- міжним між бюджетом “від досягнутого” і бюджетом “з нуля”.
3. Бюджети “з нуля” розробляють виходячи із припущення про те, що для даного центра відповідальності (структурного підрозділу органу влади, на який покладено виконання конк- ретних завдань) бюджет складається вперше. Це позбавляє від вантажу минулих помилок.

Найбільш складним 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 управ- ління, досягнення високих технічних характеристик робочого місця, зниження плинності кадрів);
* установлення критеріїв досягнення цілей;
* дослідження альтернативних варіантів ведення кожного з видів діяльності;
* оцінка ефекту 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 (звичайно вказується кілька можливих рівнів: мак- симальний, мінімальний і найбільш вірогідний);
* визначення факторів, що обмежують обсяг діяльності центру відповідальності (такими фак-

торами, крім розміру асигнувань, можуть бути трудомісткість роботи, дефіцитні ресурси та ін.);

* формування оптимального набору видів діяльності для кожного можливого рівня асиг- нувань (оптимальний набір формується шляхом зіставлення ефекту і витрат з використанням математичного апарату – лінійного програмування, теорії масового обслуговування тощо).

Бюджетування “з нуля” доцільно проводити для частково регульованих витрат. Розгля- нувши бюджетування “з нуля”, можна зробити висновки про переваги й недоліки цього методу.

*Переваги:*

* орієнтація на досягнення стратегічної мети суб’єкта управління;
* цілі чітко визначені, альтернативні способи їхнього досягнення описані;
* підвищення мотивації внаслідок участі керівників середньої ланки в підготовці бюджету;
* можливість вибору пріоритетного напряму діяльності;
* більше інформації про вхід і вихід (кошторис стає більше раціональним);
* підвищення ефективності розподілу ресурсів.

*Недоліки:*

* труднощі виміру ефективності (особливо у разі нематеріальних вигод);
* складність і трудомісткість розробки;
* високий рівень витратності розробки;
* складність визначення переліку продуктів управління та показників їх виміру. Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні і негативні сторони.

Переваги бюджетування:

* впливає на мотивацію й настрій колективу;
* дає змогу координувати роботу суб’єкта управління в цілому;
* аналіз бюджетів дає змогу вчасно вносити коригуючі зміни;
* дає змогу вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
* дає можливість удосконалити процес розподілу ресурсів;
* сприяє процесам комунікації;
* допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль в організації;
* дає змогу співробітникам зрозуміти “напрям руху” підприємства;
* слугує інструментом порівняння досягнутого і бажаного результатів. Недоліки бюджетування:
* різне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад бюджети незавжди здатні допо- могти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, не завжди відображають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов; крім того, не всі керівники володіють достат- ньою підготовкою для аналізу фінансової інформації);
* складність і дорожнеча системи бюджетування;
* якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони майже не мають ніякого впливу на мотивацію й результати роботи, а кошти сприймаються винятково для оцін- ки діяльності працівників та відстеження їхніх помилок;
* бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці; у свою чергу, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження, що призво- дить до конфліктів, викликає стан пригніченості, страху, а отже, знижує ефективність роботи;
* суперечності між досяжністю цілей і їхнім стимулюючим ефектом: якщо досягти по- ставлених цілей занадто легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення про- дуктивності; якщо досягти цілей занадто складно, то стимулюючий ефект зникає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей [4; 17].

Крім того, у процесі бюджетування суб’єкти управління можуть стикатися з:

* політичними інтригами, які можуть вплинути на розподіл ресурсів;
* конфліктами між керівниками підрозділів і відділом контролінгу;
* завищеними потребами у ресурсах;
* поширенням помилкової інформації про бюджети неформальними каналами. Основні етапи постановки бюджетування:
* визначення видів бюджетів, необхідних для цілей планування;
* розподіл бюджетів по центрах відповідальності або інших підрозділах;
* призначення відповідальних за складання бюджетів;
* визначення, з якої первинної документації (акти, журнали, зведення, звіти тощо) необхід- но брати дані для складання бюджетів;
* складання таблиць, у яких зазначені найменування планових (звітних) форм і склад використовуваних у них показників;
* визначення регламенту формування бюджетів;
* визначення форм контролю за складанням бюджетів;
* порівняння фактичних показників із запланованими й аналіз відхилень. При цьому необхідно здійснити:
* визначення взаємозв’язку показників у всіх формах звітності;
* аналіз взаємодії підрозділів (центрів відповідальності) при плануванні;
* 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, рішення яких забирає багато часу, а саме:

* відсутність системи управлінського обліку, а отже, й 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 фор- мальні повноваження щодо бюджетування перекласти із законодавчої влади на суб’єкт управ-

ління. При цьому в центрі уваги перебуває функція фахових підрозділів щодо розпорядження коштами під власну відповідальність [2; 4].

Бюджетування означає поступове перетворення довгострокових цілей та завдань на за- дані, пов’язані з періодами та місцями виникнення видатків, величини фінансових коштів. Бюджетування є суттєвим елементом децентралізованої відповідальності за ресурси.

Основною думкою бюджетування є забезпечення певного структурного підрозділу всіма необхідними коштами. Відповідно до такого бюджету на основі узгоджених нормативів чи стан- дартів продуктивності має бути вироблений перелік продуктів управління (рішень, робіт, по- слуг), які надаються чи продукуються цим структурним підрозділом. Так, для підвищення ква- ліфікації працівників необхідно профінансувати їх відрядження на навчання. Це враховується під час складання бюджету на наступний період. Бюджетування дає можливість проведення порівняння показників затверджених бюджетів з фактичними і таким чином забезпечує базу для подальшого контролю результативності виконання поставлених завдань шляхом виявлен- ня відхилень та їх причин.

Для оцінювання ефективності роботи підрозділів суб’єкта управління і правильності скла- дання бюджетів проводять *аналіз відхилень* фактичних результатів від запланованих. До най- важливіших завдань оперативного контролінгу належать: контроль над виконанням бюджету установи, установлення відхилень, аналіз причин, що викликали відхилення, вироблення ко- ригувальних заходів.

У результаті бюджетування встановлюються планові значення контрольованих величин, якими можуть виступати кількісні параметри діяльності суб’єкта управління, виражені в нату- ральних і вартісних показниках, а також якість, терміни тощо.

Обсяг контрольованих величин з метою виявлення відхилень і аналізу їх причин встанов- люється економічною доцільністю, яка визначається через співвідношення вигоди, одержаної від усунення причин відхилення і витрат на їх виявлення. Можливий частковий контроль найбільш значущих величин, виявлених на підставі АВС-аналізу.

Фактичні значення контрольованих величин виявляються на підставі даних статистично- го, фінансового та управлінського обліку в установі.

Обов’язкові умови зіставлення планових і фактичних величин – їх змістова однорідність, яка має бути забезпечена на стадії планування. Крім того, усі структурні підрозділи установи мають працювати в єдиній інформаційній базі даних, що визнається всіма учасниками процесу контролю та аналізу, щоб уникнути конфліктів, викликаних неоднозначним розумінням термінів. Відхилення планових і фактичних величин можуть виникати за всіма параметрами, виз-

наченими у бюджеті:

* вартісні параметри – витрати, надходження, виплати, заборгованість;
* параметри організаційної структури – місця виникнення витрат, закупівельні, проектні підрозділи тощо;
* тимчасові параметри – дні, тижні, місяці, квартали, роки.

У завдання контролера не входить тотальний аналіз усіх можливих відхилень. Навіть якщо абсолютна або відносна величина відхилення будь-якого параметра дуже значна, то це зовсім не привід негайно займатися його аналізом, оцінкою і коригуванням. Необхідно з’ясувати, чи є це відхилення випадковим, чи регулярним. Для випадкових відхилень проводити аналіз не потрібно.

Відхилення, що виникли, мають зважуватися за певними критеріями.

*Оцінка за допустимими межами*. Проводиться в тих ситуаціях, коли відхилення показ- ника виходить за допустимі встановлені межі. Використовують лінійні межі, які визначаються або у відсотках, або в абсолютних величинах.

*Оцінка відхилень за впливом на прибуток*. Величина відсоткового відхилення окремого параметра, насамперед, свідчить про якість планування та бюджетної дисципліни, але прак- тично нічого “не говорить” про ступінь впливу на прибуток. Цей підхід передбачає реінжині- ринг параметрів, які впливають на прибуток, як у позитивному, так і в негативному напрямах. Ця оцінка притаманна більшою мірою виробничим підприємствам.

У процесі проведення аналізу відхилень слід розрізняти прогнозовані і непрогнозовані причини. Прогнозовані причини відхилень пов’язані зі змінами в зовнішньому середовищі. Установа в змозі певною мірою впливати на прогнозовані причини. Відхилення найчастіше

виникають або через помилки під час планування, або через помилки, пов’язані з реалізацією плану. Помилки під час планування можуть бути викликані такими причинами:

* недостатністю інформації;
* недостовірним прогнозом розвитку;
* невідповідними методами планування.

При виявленні причин відхилень не завжди доцільно розглядати всі фактори, що вплива- ють на виникнення цих відхилень. Цілком достатньо обмежитися методами статистичного ана- лізу: регресійним, кореляційним, факторним або кластерним.

У практиці аналізу причин відхилень розрізняють:

* аналіз, орієнтований на минуле;
* аналіз, орієнтований на майбутнє (на перспективу) [9].

Аналіз відхилень з орієнтацією на перспективу можливий у випадку, якщо в установі здійснюється постійний прогноз розвитку контрольованих величин. Порівнюючи планові та прогнозні величини, можна оцінити ймовірні відхилення в перспективі, а також установити причини можливих відхилень.

На підставі всієї накопиченої інформації система контролінгу здійснює контроль.

*Контроль – сукупність дій, спрямованих на спостереження за функціонуванням відповід- ного об’єкта контролю з метою отримання об’єктивної та достовірної інформації про стан справ у ньому; ужиття заходів щодо запобігання відхилень; установлення причин, що зумовили відхилення; ужиття заходів для притягнення до відповідаль- ності винуватих осіб.*

Контролінг не тотожний контролю: *контроль* займається фіксуванням і оцінкою вже до- конаних фактів у процесі діяльності суб’єкта управління, а *контролінг* спрямований на перс- пективу, виконуючи певні контрольні функції.

Усі попередні елементи системи контролінгу – від планування до моніторингу реалі- зації планів – необхідні насамперед для забезпечення можливості аналізу планів, результатів і відхилень.

Аналізувати можна як минулі періоди діяльності суб’єкта управління, так і сьогодення, і майбутнє. Аналіз минулого спрямований на виявлення факторів, що сприяють або перешкод- жають досягненню мети. Аналіз сьогодення допомагає визначити стан суб’єкта управління на даний час. Аналіз майбутнього оцінює: чи зможе суб’єкт управління домогтися поставлених цілей, які можливості перед ним у майбутньому, які ризики справлятимуть вплив на діяльність. Ці види аналізу проводяться в межах системи контролінгу.

На основі аналітичних даних, отриманих під час проведення аналізу, розробляються реко- мендації для прийняття управлінських рішень. З урахуванням ситуації, що склалася, а також май- бутніх можливостей і ризиків, контролінг визначає, які альтернативні дії є у суб’єкта управління в даний час, і оцінює ці альтернативи з точки зору можливості досягнення цілей. Використовую- чи отримані рекомендації, керівник може осмислено і цілеспрямовано приймати рішення.

Під час проведення контролю контролінг виконує певні контрольні функції, при цьому контроль зазнає істотних змін.

*Попередній контроль:*

* контроль цілей (чи правильно поставлені цілі, чи коректно побудоване дерево цілей суб’єкта управління, чи не суперечать різні цілі одна одній, наскільки адекватно кількісні кри- терії відображають якісні цілі суб’єкта управління);
* контроль прогнозів (наскільки вони реалістичні, обґрунтовані, інформативні, як вони допомагають підприємству вирішувати поставлені завдання);
* контроль розриву між цільовим і прогнозованим значеннями (наскільки прогноз роз- витку подій не відповідає цілям);
* контроль обмежень (які зовнішні або внутрішні умови заважають суб’єкту управління досягти поставлених цілей, які тенденції існують у розвитку цих умов);
* контроль планів (наскільки різні плани оптимальні з точки зору досягнення його цілей, чи не суперечать різні плани один одному);
* бюджетний контроль (контроль над витратами підрозділів суб’єкта управління шляхом розробки бюджетів).

**Визначення ступеня виникнення відхилень на кінцевий результат**

Відповідальні за відхилення

Причини відхилень

Місця виникнення відхилень

**Визначення відхилень фактичних підконтрольних показників від планових**

Формування внутрішньої документації

*ІV етап*

*ІІІ етап*

*Поточний контроль*:

* контроль та моніторинг зовнішнього середовища підприємства з метою виявлення “слаб-

ких місць”;

* моніторинг внутрішнього середовища з метою раннього виявлення проблем.

*Заключний контроль:*

* контроль виконання планів (розрахунок відхилень фактичних значень від планових, аналіз причин цих відхилень) [17].

Таким чином, у системі контролінгу акценти зміщуються з простого фіксування минулих фактів у бік перспективного, випереджального контролю, а також оперативного відстеження поточних подій; у фокусі контролю виявляється не минуле, а сьогодення і майбутнє.

#### Алгоритм упровадження контролінгу в систему регіонального управління

З метою забезпечення ефективної роботи системи регіонального управління рекомендуєть- ся почати впровадження контролінгу зі створення діючої системи внутрішнього контролю.

Функціонування цієї системи спрямоване на вироблення інформації визначеної ємності, що дає змогу керівництву приймати оптимальні управлінські рішення.

Вітчизняними і зарубіжними практиками запропоновано чотири етапи впровадження кон- тролінгу в систему регіонального управління (рис. 10.3):

Облік впливу зовнішніх факторів

*І етап*

За визначенням

“вузьких місць”

За розрахунком кінцевих результатів

Формування системи показників

**Розробка системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів**

За визначенням внутрішніх і зовнішніх факторів

Облік впливу внутрішніх факторів

**Вивчення цілей і пріоритетів розвитку регіону**

*ІІ етап*

Розробка управлінських рішень

##### Рис. 10.3. Алгоритм упровадження системи контролінгу [4]

*І етап.* Вивчення цілей і пріоритетів розвитку регіону*.* Він полягає у вивченні цілей і пріоритетних напрямів розвитку регіону для того, щоб завдання контролінгу органічно підпоряд- кувати завданням зростання соціально-економічних показників діяльності регіональної еконо- мічної системи, з урахуванням можливості й ступеня впливу внутрішніх і зовнішніх факторів. Серед внутрішніх факторів можна відзначити такі як наявність і стан фінансових засобів, рівень технічної оснащеності, характер використаних трудових ресурсів тощо. Фактори зовнішнього середовища вимагають глибокого аналізу стану національного ринку праці, ресурсів, стану со- ціально-економічної та екологічної ситуації в державі тощо. Проведення аналізу всіх цих фак- торів прямо пов’язано із завданнями контролінгу.

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку регіону являє собою найбільш загальний підхід, разом з тим він висвітлює мету крізь призму аналізу факторів внутрішнього і зовнішнього сере- довища (найбільш важливих для дослідження) і забезпечує постановку завдань контролінгу на етапі виконання поставлених завдань.

*ІІ етап.* Розробка системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих ре- зультатів*.* Метою цього етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних що- найкраще реагувати на будь-які зміни в процесі розвитку регіону. Кожен показник системи може бути використаний з метою аналізу, він повинен легко коригуватися, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність усієї системи в досягненні кінцевих результатів діяльності.

Під час формування контрольних показників необхідно врахувати той факт, що більш істотний контроль і вплив на визначені показники можуть зробити посадові особи по центрах відповідальності. У зв’язку з цим є доцільним розгляд кінцевого показника за складовими еле- ментами, що будуть підконтрольними стосовно посадових осіб нижчих рівнів. Таким чином, у систему підконтрольних показників будуть включені всі компоненти кінцевого показника, навіть незначні зміни яких будуть помітні й зрозумілі керівництву, а значить, будуть легко керовані. Відповідно до цього визначимо показник, що має бути покладений в основу формування пере- ліку підконтрольних величин.

*ІІІ етап*. Визначення відхилень фактичних підконтрольних показників від планових. Цей етап визначає обсяг робіт, пов’язаних з виявленням відхилень фактичних підконтрольних по- казників від планових. Мета етапу – формування внутрішньої документації (звітності), що виз- начає місця виникнення відхилень, причини їхньої появи.

Вивчення особливостей функціонування системи регіонального управління дало змогу встановити наступну послідовність формування внутрішньої звітності структурних складових цієї системи:

* визначення факту відхилень від плану підконтрольних показників за центрами відпові- дальності;
* визначення місця виникнення відхилень за центрами відповідальності;
* з’ясування причин сформованої ситуації;
* визначення можливого позитивного чи негативного ефекту від відхилень на кінцевий результат роботи центру відповідальності;
* складання внутрішніх звітів по центрах відповідальності.

*ІV етап.* Визначення ступеня виникнення відхилень на кінцевий результат. Цей етап уп- ровадження контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутріш- нього документообігу в системі регіонального управління, що припускають поступальне про- сування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) в єдиний контролінговий центр. Основна мета цього центру – визначення ступеня впливу фактичних відхилень на запла- новану величину кінцевого показника. На підставі існуючої інформаційної бази можливе здійснення як наступного, так попереднього і поточного контролю за виникненням відхилень. Це дає змогу виробити і подати керівництву інформацію про можливі позитивні і негативні тенденції розвитку об’єкта управління. Подібна інформація є основою для оперативного впли- ву на сформовану ситуацію і водночас попередженням для майбутніх подій [5].

*Структура і місце служби контролінгу в системі регіонального управління.* Для впровад- ження контролінгу необхідно створити службу, яка поряд із фінансовим, планово-економічним управліннями обласної державної адміністрації має ввійти до складу фінансово-економічних служб суб’єкта управління. Оскільки основна функція контролінгу – аналіз і управління витра-

тами і прибутком, ця служба має отримувати всю необхідну інформацію і перетворювати її в рекомендації для прийняття управлінських рішень керівництвом.

Служба контролінгу повинна мати можливість:

* отримувати необхідну фінансово-економічну інформацію;
* організовувати за допомогою інших економічних управлінь (служб) збір додаткової інфор- мації, необхідної їй для аналізу і висновків;
* упровадити нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі;
* швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва.

Існує кілька варіантів створення служби контролінгу та її місця в організаційній струк- турі обласної державної адміністрації.

Аналіз сучасних організаційних структур дає змогу говорити про переважну їх орієнтацію на дивізіональну структуру організації. Основними типами цих структур є місцеві, регіональні та цен- тральні управлінські структури. За такої конфігурації організації центр управління діяльністю служб контролінгу сконцентрований у головному виконавчому органі. Розділені на дивізіони сфери діяль- ності органів регіонального управління мають свої контролінгові служби (відділи).

При побудові структури управління службою контролінгу як базові можливі такі варіанти

(альтернативи).

*Варіант 1.* Передбачає, що контролер за напрямом, наприклад контролер у тендерному комітеті, дисциплінарно підлеглий лінійному керівникові відповідного напряму – голові тен- дерного комітету, а функціонально – вищому контролеру. Насамперед тут чітко визначена сфера відповідальності контролера напряму, а також забезпечується його стійке і незалежне становище стосовно інших керівників підрозділів цього ієрархічного рівня управління. Основним недолі- ком розглянутої структури є те, що коли керівник напряму побажає “відфільтрувати” інформацію, що йде вгору, то він це легко може зробити, оскільки контролер підлеглий йому дисциплінарно. *Варіант 2.* Контролер за напрямом перебуває в іншій залежності: дисциплінарно підпо- рядковується контролеру вищого рівня управління, а функціонально – керівникові напряму відповідного рівня. Така структура управління більшою мірою, ніж інші, підкреслює самос- тійність служби контролінгу. Контролер за напрямом відповідальний за результати діяльності підрозділу, що займається певним напрямом. Проте за такої структури управління неминуче ви- никають проблеми між лінійним керівником напряму і контролером, роботу якого оцінює вищий

контролер. Для того, щоб розв’язати ці проблеми, треба виходити на вищий рівень управління. Перевага цієї структури полягає насамперед у тому, що знижується тиск керівників на-

прямів на контролерів у процесі виконання їхніх посадових обов’язків. Крім того, ця структура наділена й іншими перевагами:

* надає змогу оперативніше обмінюватися інформацією між контролерами, відповідаль- ними 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 та виконує свої функції і завдання за його дорученням. Контролер не ухвалює самостійних рішень, а тільки 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 рекомен- дації можуть сприйматися, якщо їх підтримує лінійний керівник [1–4].

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 гірша розглянутих раніше.

Як свідчить 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 спинитися, керівникові слід пам’ятати, що ефективність роботи служби контролінгу залежить не тільки від конфігурації організаційної структури. Наприклад, штабна структура управління може дати добрий резуль- тат, якщо:

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

У варіанті 2 контролер має більшу самостійність порівняно з іншими розглянутими аль- тернативами. 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, щоб забезпе- чити оперативний рух інформаційних потоків від найнижчих ланок (відділів) до головного контролінгового відділу. У цьому разі виділення контролінгу як економічної служби й елемен- та управління буде закономірним і виправданим явищем.

#### Основні вимоги до контролера та його функції

Контролер надає супроводжувальну підтримку менеджменту в процесі здійснення управ- ління, орієнтованого на досягнення поставлених цілей. Контролер піклується про те, щоб ко- жен міг контролювати себе самостійно в аспекті дотримання доведених керівництвом цілей.

*Контролер* виступає *як внутрішній консультант менеджерів*, він діє як модератор на шляху досягнення основної мети суб’єкта управління. Це означає, що він:

* забезпечує прозорість результатів діяльності, фінансів, процесів та стратегій, завдяки чому сприяє підвищенню ефективності діяльності;
* координує окремі цілі та плани в межах єдиної системи та розробляє орієнтовану на майбутнє звітність;
* організовує процес контролінгу таким чином, щоб кожен із “носіїв” управлінських рішень міг діяти цілеорієнтовано;
* гарантує оперативне постачання необхідної інформації;
* розвиває та підтримує систему контролінгу. Нижче перелічені *вимоги* до 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 та контролю;
* планування, розрахунок і аналіз інвестицій;
* знання методів і 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 суб’єкта управління;
* аналіз існуючої та перспективної структури продукту управління і послуг;
* методи прогнозування;
* методи розв’язання проблем;
* техніко-економічний аналіз.

*Методичні здібності:*

* 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 і презентації;
* здібність до системного мислення.

*Вимоги до стратегічного контролера:*

* толерантність, тобто терпимість до інших думок;
* бачити і ставити проблеми в умовах невизначеності;
* думати про чинники, що впливають на успіх в перспективі;
* абстрагуватися від рутинної діяльності;
* виявляти перспективну інновацію і сприяти її просуванню [4; 11; 17].

*Контролер як “продавець планів”*. Контролер не займається питаннями ухвалення рішень у сфері планування, оскільки не несе відповідальності за реалізацію планів. Проте за службою контролінгу закріплюються ініціативна, координуюча й організаційна функції, що і визначає завдання працівників цієї служби. У процесі формування стратегічних планів контролер висту- пає здебільшого як організатор, який повинен уміти:

* налаштовувати учасників стратегічного планування на творчий підхід;
* узагальнювати думки;
* формулювати гіпотези та моделі поведінки, вироблені учасниками;
* застосовувати на практиці методи і прийоми вироблення й 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 вирішує три види завдань.

1. Розробка технології планування:
* установлення сфер планування, тобто підрозділів, де воно має проводитися;
* визначення змісту планів і термінів їх подання;
* розробка планових директив і форм складання планів.
1. Визначення основних початкових даних, методів і порядку розрахунків. Наприклад, контролер повинен надати розробникам планів таку інформацію:
* законодавчо-нормативні обмеження;
* вид та форма очікуваного продукту/послуги;
* допустиме зростання витрат на матеріали і заробітну плату;
* додаткові умови реалізації окремих планів.
1. Реалізація планування, включаючи:
* установлення 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 погоджених планів.

*Завдання контролера як координатора* полягає в тому, щоб забезпечити ефективний обмін інформацією всередині установи.

Для цього необхідно дати відповідь на такі запитання:

1. Що слід повідомляти? (зміст інформації, точність тощо);
2. Як необхідно повідомляти? (усно, письмово, метод обробки та передачі інформації, інформаційні канали);
3. Хто має повідомляти? (хто збирає, обробляє, зберігає, відправляє, знищує інформацію);
4. Коли треба повідомляти? (у встановлені терміни, за вільним графіком, за запитом);
5. Навіщо повідомляється та чи інша інформація? (це головне питання, що стосується цілей інформаційного обміну).

Сьогодні практично неможливо успішно розв’язувати проблеми управління регіоном з орієнтацією на майбутнє, якщо базуватися тільки на окремих даних, зібраних безсистемно. Основне завдання керівництва суб’єкта управління полягає в створенні потенціалу успіху в майбутньому, що досягається насамперед завдяки застосуванню системи стратегічного плану- вання. Щоб розроблювана стратегія була правильною, необхідно мати систему “раннього вияв- лення” майбутніх тенденцій як зовнішнього, тобто в навколишньому світі, так і внутрішнього характеру. Зовнішні індикатори мають інформувати про економічні, соціальні, політичні та тех-

нологічні тенденції. Внутрішні індикатори, що являють собою на практиці окремі показники та їх системи, покликані інформувати керівництво про поточний стан справ, а також прогнозу- вати кризові ситуації в окремих сферах діяльності органу управління або в самій установі.

До завдань контролера належить методична і консультантська допомога зі створення сис- теми “раннього виявлення” тенденцій і чинників, здатних принести у разі їх розвитку як виго- ду, так і завдати втрат.

##### Питання для самоперевірки та обговорення

**?**

1. Розкрийте суть і мету контролінгу в системі регіонального управління.
2. У чому полягають завдання та функції контролінгу?
3. Розкрийте зміст поняття стратегічного та оперативного контролінгу.
4. Назвіть методи стратегічного контролінгу.
5. Чим відрізняється стратегічний контролінг від оперативного?
6. Яку роль відіграє контролінг у процесі прийняття управлінських рішень?
7. Які методи застосування інструментарію контролінгу в управлінській діяльності Ви знаєте?
8. У чому полягає відмінність управлінського і фінансового обліку в діяльності місцевих органів державної виконавчої влади?
9. Охарактеризуйте основні завдання та функції управлінського обліку.
10. У чому полягає сутність та цілі бюджетування?
11. Які підходи до розробки бюджетів Ви знаєте?
12. Визначте основні характеристики і принципи внутрішнього контролю.
13. Охарактеризуйте позитивні і негативні фактори впливу на процес упровадження кон- тролінгу в систему регіонального управління.
14. Висвітліть алгоритм упровадження контролінгу в систему регіонального управління.
15. Визначте місце і роль служби контролінгу в організаційній структурі органу держав- ної влади.

##### Список використаних джерел

1. *Дайте А.* Практика контроллинга : пер. с нем. / А. Дайте ; под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 336 с.
2. *Данилочкина Н.* Контроллинг : учеб. пособие / Н. Данилочкина, Н. Чернер. – 2-е изд., доп. – М. : Доброе слово, 2007. – 294 с.
3. *Дедов О. А.* Методология контроллинга и практика управления крупным промышлен- ным предприятием : учеб. пособие / О. А. Дедов. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.
4. *Гладченко Т. М.* Контролінг : конспект лекцій / Т. М. Гладченко. – Донецьк : ДонДУУ, 2006. – 113 с.
5. *Голов С. Ф.* Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
6. *Загородній А. Г.* Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – Львів : Львівська політехніка, 2005. – 714 с.
7. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения кон- троллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 298 с.
8. *Кіндрацька Л.* Управлінський облік та контролінг у системі управління банку /

Л. Кіндрацька // Вісн. НБУ. – 2001. – № 8. – С. 20–24.

1. *Кайлюк Є. М.* Контролінг : навч. посіб. / Є. М. Кайлюк. – Х. : ХНАМГ, 2004. – 223 с.
2. Контроллинг : учебник / С. Г. Фалько, А. М. Карминский, А. А. Жевага, Н. Ю. Ивано- ва. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
3. *Ананькина Е.* Контроллинг как инструмент управления предприятием : монография / Е. Ананькина, С. Данилочкин, Н. Данилочкина ; под ред. Н. Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ- ДАНА, 2003. – 279 с.
4. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирова- ние : пер. с нем. / Horvath&Partners. – 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
5. *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления : пер. с нем. / Э. Майер ;

под ред. С. А. Николаевой. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 96 с.

1. *Манн Р.* Контроллинг для начинающих / Р. Манн ; под ред. В. Ивашкевича ; пер. с нем. Ю. Жукова. – 2-е изд., перероб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
2. *Малышева Л. А.* Управление организационными изменениями на основе контроллинга /

Л. А. Малышева. – Екатеринбург : Институт экономии Уро РАН, 2004. – 360 с.

1. *Оліфіров О. В.* Контролінг інформаційної системи підприємства : монографія /

О. В. Оліфіров. – Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2003. – 325 с.

1. *Пісьмаченко Л. М.* Контролінг в органах державної влади й органах місцевого само- врядування : навч. посіб. / Л. М. Пісьмаченко. – К. : НАДУ, 2008. – 81 с.
2. *Поліщук Н. В.* Логістичний контролінг в системі управління підприємством : автореф. дис. … канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Поліщук Н. В. – Львів, 2005. – 21 с.
3. *Попченко Е. Л.* Бизнес-контроллинг / Е. Л. Попченко, Н. Б. Ермаков. – М. : Альфа- Пресс, 2006. – 288 с.
4. *Пушкар М. С.* Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту :

монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370.

1. Словарь русско-английских терминов по контроллингу. – Калуга : Манускрипт, 2005. –

92 с.

1. *Сухарева Л. А.* Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева. – К. :

Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.

1. Теорія та історія державного управління : навч. посіб. / Г. С. Одинцова, В. Б. Дзюн- дзюк, Н. М. Мельтюхова та ін. – К. : Видавн. дім “Професіонал”, 2008. – 288 с.
2. *Фалько С. Г.* Контроллинг для руководителей и специалистов / С. Г. Фалько. – М. :

Финансы и статистика, 2008. – 272 с.

1. *Фольмут Х. Й.* Инструменты контроллинга от А до Я : монография : пер. с нем. / Х. Й. Фольмут ; под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
2. *Хан Д.* Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции конт- роллинга / Д. Хан ; пер. с нем. под ред. Л. Г. Головача и др. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
3. *Цигилик І. І*. Контролінг : навч. посіб. у схемах і табл. / І. І. Цигилик. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 76 с.
4. *Шульга Н. П.* Інтегрована система контролінгу в управлінні банком : автореф. дис. …

д-ра екон. наук : спец. 08.06.01 / Шульга Н. П. – К., 2006. – 31 с.