

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ  
КАФЕДРА ЕКОНОМІКИ ПОВІТРЯНОГО ТРАНСПОРТУ**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

з дисципліни «Контролінг»

за спеціальністю 051 «Економіка»

спеціалізацією «Економіка підприємства»

Укладачі:

Конспект лекцій розглянутий та схвалений  
на засіданні кафедри економіки  
повітряного транспорту

Протокол № \_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Ареф'єва О.В.

## ВСТУП

**Мета курсу:** засвоєння теоретичних основ та практичних навичок організації та здійснення контролінгу як сучасного методичного інструментарію для забезпечення ефективного управління інформаційними потоками та ресурсами, формування комплексного розуміння функцій державного управління та прийняття альтернативних варіантів управлінських рішень.

*За результатами вивчення модуля студенти повинні:*

***знати:***

- сутність та завдання контролінгу, його місце в системі державного управління;
- основні елементи та етапи здійснення контролінгу;
- види контролінгу;
- набір методичного інструментарію контролінгу та можливості його використання;
- основи організації контролінгу в органах державної влади та органах місцевого самоврядування та концепції його розвитку;
- порядок документального оформлення процесу контролінгу.

***вміти:***

- організувати роботу служби контролінгу в державних установах;
- визначати функціональні обов'язки контролерів;
- здійснювати бюджетування та контроль витрат;
- визначати перелік продуктів та показників ефективності державного управління;
- документувати результати контролінгу.

# 1. СУТНІСТЬ ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛІНГУ

## 1.1. *Поняття та принципи контролінгу*

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

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

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

Однак поняття «контролінг» і «контроль» відмінні за своєю сутністю й різновекторні за своїм значенням. Адже контролінг являє собою специфічний інструмент управління, орієнтований в майбутнє, тоді як контроль має ретроспективний характер та направлений в минуле, на виявлення помилок. Тому варто чітко розмежовувати поняття «контролінгу» та поняття «контролю» та визначити їх відмінності (табл. 1.).

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

- здійснення прогресивних організаційних змін (реорганізація в державних органах управління та удосконалення інформаційної бази управління);

Таблиця 1

**Порівняльна таблиця понять**

Контроль	Контролінг
1. В більшості випадків сприймається як негативна діяльність.	1. Позитивна, конструктивна діяльність, оскільки зорієнтована на кінцеву мету.
2. Орієнтований на окремі сторони об'єкту, носить епізодичний характер.	2. Орієнтований на стан об'єкту в цілому, носить регулярний характер.
3. Спрямований в минуле, оцінює завершену діяльність.	3. Орієнтований на майбутнє, сприяє виконанню планів, має дієвий характер.
4. Не уявляє психологічний фактор об'єктів, що перевіряються, їх реакцію.	4. Ураховує психологічний фактор через силу мотивації.
5. Виконується допоміжним персоналом апарату управління.	5. Здійснюється апаратом управління 1-го рівня.
6. Не має регулярних зворотних зв'язків з об'єктом управління.	6. Здійснює зворотній зв'язок з об'єктами управління.
7. Використовує приблизні оцінки та узагальнюючі вимірники;	7. Ґрунтується на точних оцінках та натурально-вартісних вимірниках.
8. Контролер одержує інформацію опосередковано (з бухгалтерії), із запізненням і не повну.	8. Контролер одержує інформацію безпосередньо з об'єкту (центру відповідальності), оперативно і повно.
9. Не відповідає вимогам інтенсивного господарювання.	9. Орієнтований на інтенсивне здійснення діяльності.
10. Має безліч недоліків (епізодичність, вибірковість, неоперативність, ретроспективність).	10. По конструктивності системи, є адекватним кращим технічним системам.

- перехід до бюджетного та цільового управління спрямованого на ефективність;
- спрямованість роботи персоналу на використання інновацій та прогресивних інформаційних технологій;
- підвищення ефективності оперативних управлінських рішень та їх узгодженість зі стратегічними цілями управління.

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

- контролінг – збір інформації та її використання у плануванні, фінансуванні, створенні звітів їх оцінці й консультуванні щодо прийняття рішень;
- контролінг – локальна функція у межах і для підтримки управління завдяки інформації, яка включає процеси обробки даних, планування орієнтоване на загальні цілі та контроль їх досягнення;

- контролінг – це управлінський інструмент, що підтримує внутрішній процес управління та прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбору й обробки інформації.

Узагальнюючи визначимо, що контролінг не можна трактувати однозначно, адже це: з однієї сторони – багатофункціональний інструмент управління, покликаний допомогти вищому керівництву і керівній ланці приймати рішення; з іншої – така організація управління, при якій не лише констатуються факти, а проводиться їх аналіз, пошук резервів та консультування з метою досягнення поставлених цілей та запобігання помилок у майбутньому.

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

Вперше нові методи управління в державних органах було запроваджено у 1996 р. у Федеральному відомстві державного управління Німеччини (ФВДУН), яке здійснювало надання послуг для всіх федеральних міністерств Німеччини. Необхідність перебудови адміністративних відносин зі застосуванням контролінгу була викликана скороченням доходної частини земельних бюджетів Німеччини в зв'язку з появою додаткових відрахувань в фонд трансфертів за Солідарним пактом. Саме тому виникла потреба модернізації інструментарію управління, які б забезпечували виконання все більшої кількості завдань в умовах обмеженості матеріальних та фінансових ресурсів і часу.

Основні складові методології контролінгу (сутність та функції, мета та завдання, об'єкти та суб'єкти), як специфічного виду діяльності та їх порівняльна характеристика для різних суб'єктів господарювання, згруповані та представлені в таблиці 2. Основою контролінгу є інтегрована система інформаційно-аналітичного забезпечення, що орієнтована на вихід якісного продукту управління. Контролінг спирається на єдність інформаційної бази, фахової та персональної відповідальності, а також чітких домовленостей щодо

форми очікуваних результатів. Впровадження цієї системи вимагає докорінно нових підходів і методів організації державного управління на всіх рівнях адміністративної ієрархії.

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

Таблиця 2

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

Основні елементи контролінгу	Сутність елементів методології контролінгу	
	для підприємств	для органів державного управління
Сутність	це - інформаційна система оперативного і стратегічного управління процесом формування витрат і результатів діяльності з метою забезпечення довгострокового, успішного функціонування підприємства за допомогою об'єднання елементів прогнозування, планування, обліку, аналізу і контролю	це – інтегрована система управління адміністративними підрозділами державної служби, що базується на комплексному використанні методів планування, обліку, аналізу, контролю та прогнозування й спрямована на підвищення ефективності управлінських рішень та їх орієнтацію на довгострокову перспективу
Мета	забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки ефективного функціонування підприємства в поточному періоді та в майбутньому	забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки та контролю за виконанням прийнятих управлінських рішень щодо формування доходів та використання видатків бюджетів різного рівня та оцінки їх ефективності
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- створення системи збору й обробки інформації необхідної для управління;</li> <li>- діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану підприємства;</li> <li>- порівняння фактичних показників з прогнозованими даними;</li> <li>- виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємства;</li> <li>- попередження негативного впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансовий результат діяльності підприємства;</li> <li>- забезпечення стійкого положення підприємства на ринку.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- організація функціонування інформаційно-аналітичної служби на рівні окремих органів державного управління;</li> <li>- аналіз видатків на утримання установи та їх відповідності нормативним значенням;</li> <li>- оцінка стану виконання кошторису;</li> <li>- моніторинг ефективності управлінських рішень щодо фінансово-господарської діяльності органів управління;</li> <li>- виявлення тенденцій і закономірностей розвитку дохідно-видаткової частини бюджету управлінського органу;</li> <li>- попередження негативного впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансовий стан державної установи;</li> </ul>
Функції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- планова</li> <li>- інформаційна</li> <li>- аналітична</li> <li>- сервісна</li> <li>- контрольна</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- планово-нормативна</li> <li>- інформаційна</li> <li>- аналітична</li> <li>- контрольна</li> <li>- коригувальна</li> </ul>

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

Впровадження системи контролінгу в практику діяльності державних органів управління передбачає наступне:

- впровадження методів випереджального управління;
- делегування структурним підрозділам повноважень самостійно приймати рішення;
- усвідомлення державними посадовцями особистої відповідальності за прийняті (чи не прийняті) рішення.

Тому застосування філософії контролінгу в системі державного управління передбачає застосування та дотримання певних принципів, які наведені на рис.1.

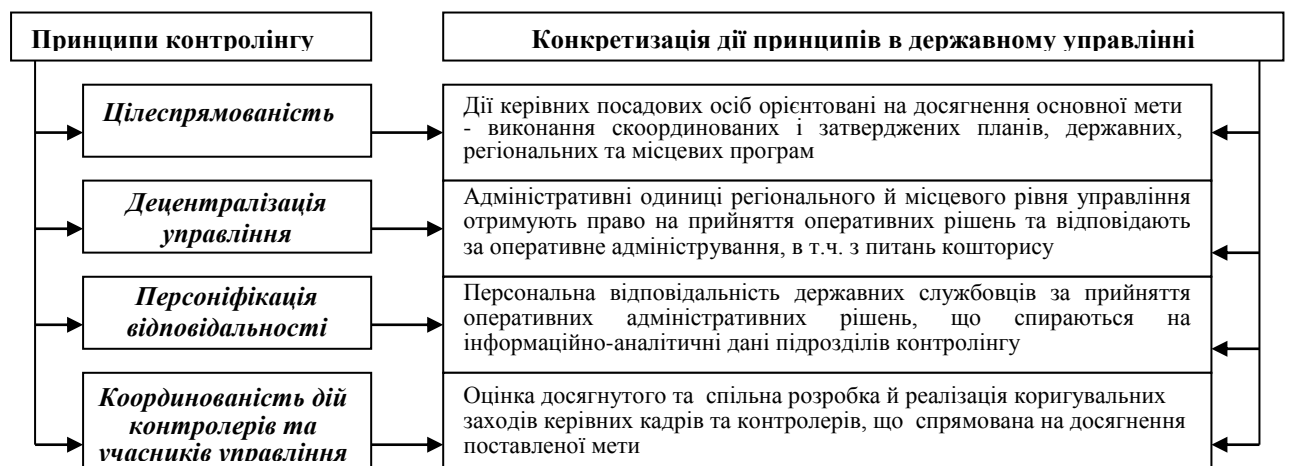


Рис.1. Принципи контролінгу в системі управління

Впровадження даних принципів у сучасну практику державного управління, дозволить Україні піднятися до визнаного міжнародними

інституціями рівня організації та функціонування органів державної влади та органів місцевого самоврядування й забезпечить підвищення ефективності їх діяльності.

### **1.2. Концепції та завдання контролінгу**

Розвиток філософії та форм втілення контролінгу, як специфічного виду діяльності базується на різних концепціях контролінгу, які в ході еволюції розширювали власні функції та створювали передумови для виникнення інших концепцій. Основні *концепції контролінгу* та їх завдання в узагальненому вигляді наведені в таблиці 3.

*Таблиця 3*

#### **Основні концепції контролінгу**

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

Наступна концепція, зорієнтована на управлінську інформацію, набула популярності в 70-80 роки та співпадає з бурхливим розвитком та впровадженням в системи управління комп'ютерної техніки і пов'язана зі створенням єдиної інформаційної системи. Саме на єдину інформаційну систему покладено завдання забезпечити органи управління достовірними даними щодо



діяльності підприємства та його навколишнього середовища. І, нарешті, концепція, зорієнтована на систему управління, безпосередньо пов'язана з розвитком проектного менеджменту. Дану концепцію можна розглядати як систему, що складається з кількох ланок. Зокрема, при орієнтації концепції контролінгу на систему управління, інформаційне забезпечення виростає за межі управління виробничими підрозділами на рівень управління підприємством чи організацією в цілому. Сучасна концепція контролінгу з урахуванням існуючих поглядів може бути узагальнена чином (рис. 2.).

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

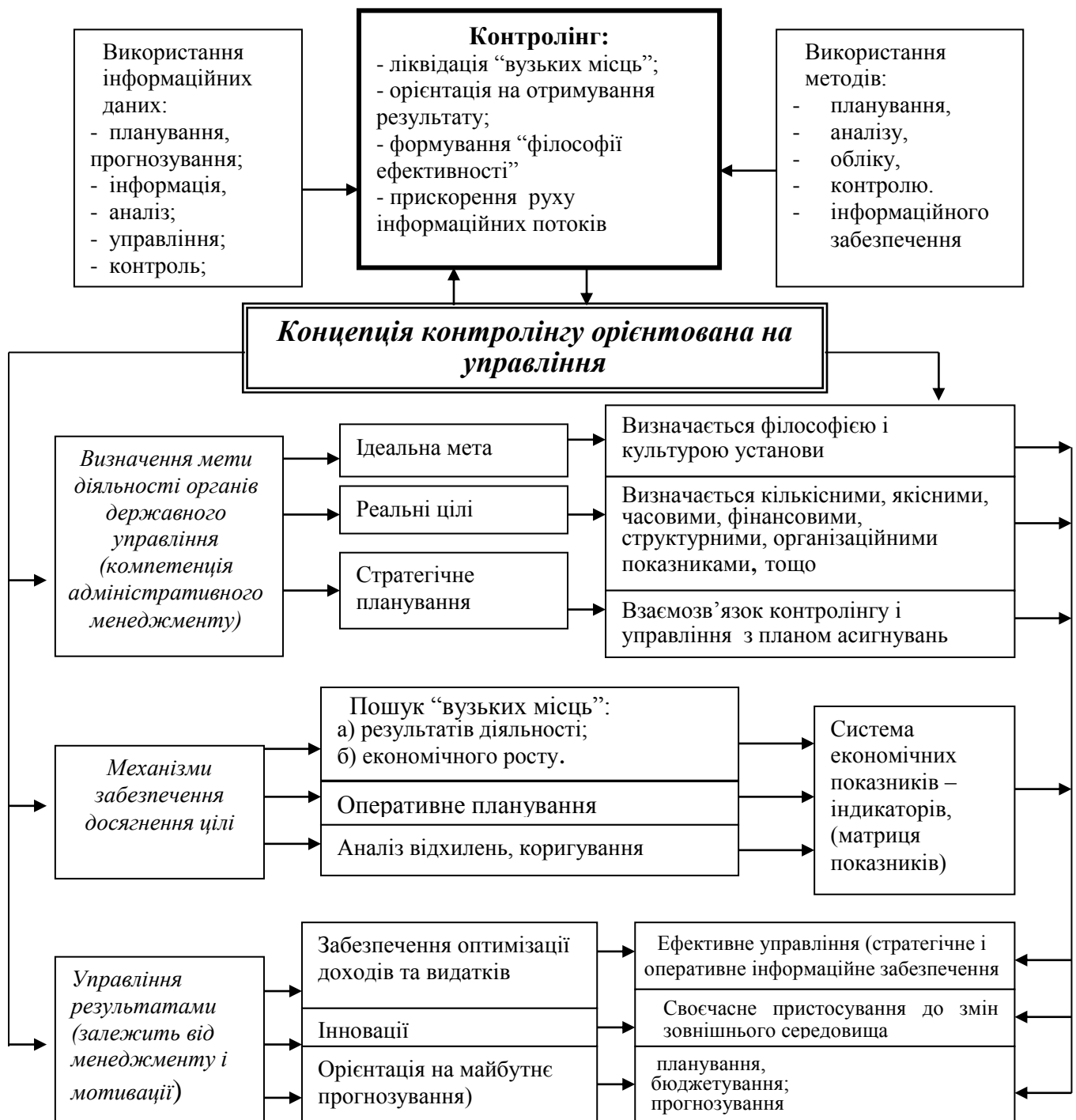


Рис. 2. Структура концепції контролінгу, зорієнтованої на управління

Виходячи з даної концепції можна сформулювати наступні **завдання контролінгу:**

- “ліквідація вузьких місць, які визначаються на основі даних планування, обігу (інформації), аналізу, контролю і використання методів оперативного

та стратегічного менеджменту;

- орієнтація на отримання результату, для чого створюється система планування, збору інформації про використання ресурсів, аналізу та прийняття управлінських рішень;
- орієнтація органів державної влади та органів місцевого самоврядування на ефективну роботу в довготривалому періоді часу – формування “філософії ефективності”;
- організація руху інформаційних потоків в установі, їх оптимізація та прискорення з метою використання в управлінні.

Для досягнення поставлених завдань необхідно:

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

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

б) оптимізація інформаційних потоків;

в) підвищення оперативності руху інформаційних потоків;

г) використання в управлінні інформації всіх рівнів.

Тому в коло завдань, що поставлені перед контролінгом, входять наступні елементи:

- створення інформаційної бази;
- здійснення контрольної-аналітичної роботи;
- здійснення координації та інформаційного обслуговування забезпечення прийняття управлінських рішень.

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

Отже *основне завдання контролінгу* - надання керівництву якісної інформації, яка дозволить досягти поставлених цілей, через координацію

системи планування, контролю та інформаційного забезпечення адміністративного менеджменту. Іншими словами завдання контролінгу полягає в тому, щоб створити систему автоматичного регулювання, яка забезпечить ефективне керівництво органами державного управління. У процесі забезпечення інформацією керівників, контролінг має координувати систему автоматичного регулювання таким чином (рис. 3.)

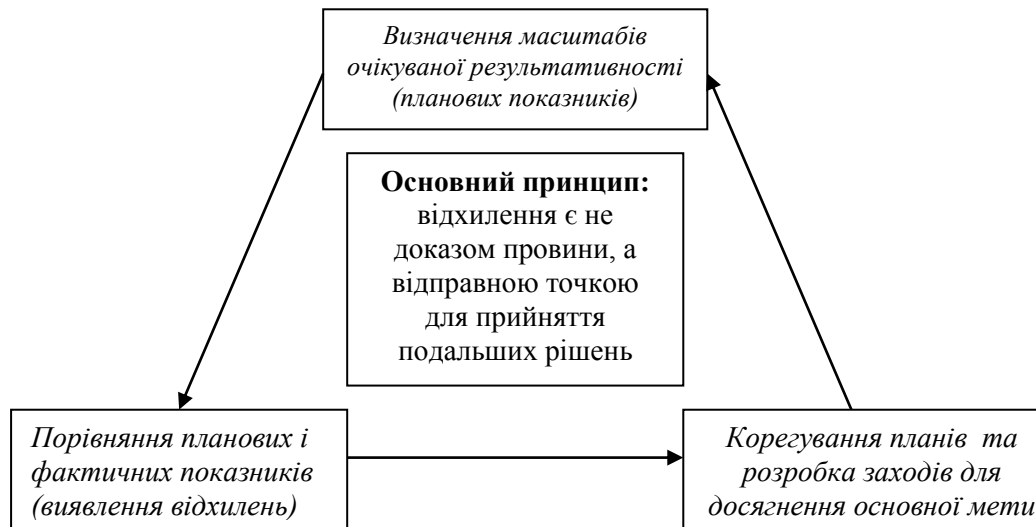


Рис. 3. Контролінгова система автоматичного регулювання відхилень

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

### **1.3. Функції контролінгу**

Визначаючи контролінг як концепцію системи управління, слід зазначити, що в залежності від поставленої мети та завдань, які повинні бути

вирішені, на контролінг покладені різноманітні функції. Узагальнення *функцій контролінгу*, з урахуванням існуючих підходів та сучасних вимог і виходячи з мети системи контролінгу згруповані на рисунку 4.

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

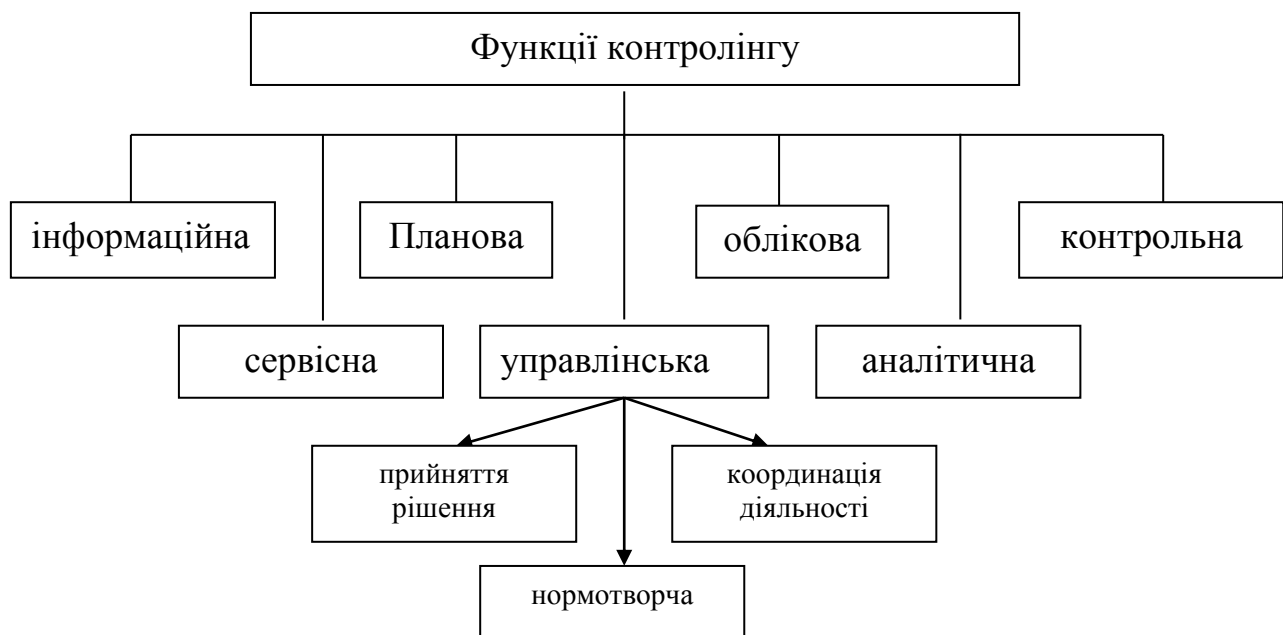


Рис. 4. Функції контролінгу

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

Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) і фактичні дані, в 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, в належний момент часу, в належному місці, в належній формі. Із звітів має бути ясно, чи будуть досягнуті визначені цілі в окремих адміністративних підрозділах і де необхідно вжити заходів з корегування ситуації. Звіти повинні бути не самоціллю, а мають

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 впливають з них.

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

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

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

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

*За допомогою облікової функції* досягається відстеження реального стану справ у органах державного управління, що дозволяє здійснити

своєчасний вплив на процес управління з метою приведення його до оптимального вигляду. Зазвичай складання бухгалтерських, фінансових, оперативних та інших звітів є завданнями окремих структурних підрозділів. Служба контролінгу відповідає за організацію системи звітності, координацію порядку подання й опрацювання таких звітів.

**Сервісна функція** полягає у підготовці опрацьованої інформації у вигляді готового продукту для її надання керівному складу для використання в управлінні (згідно визначеного формату й обсягу інформації необхідної для прийняття керівництвом управлінських рішень - проекти документів, експертні висновки тощо) та іншим користувачам (відповіді на запити, рекомендації, роз'яснення окремих положень чинних нормативних документів тощо).

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

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

**Управлінська функція** контролінгу реалізується шляхом використання даних аналізу відхилень, величин покриття, загальних результатів діяльності для прийняття різних тактичних (оперативних) і стратегічних рішень з регулювання діяльності. Пошук таких рішень ведуть на всіх рівнях управління.

Реалізація управлінської функції контролінгу забезпечується через: *прийняття рішень, координацію діяльності, нормотворчу ініціативу*. *Прийняття рішень* забезпечує можливість досягнення поставленої мети. *Координація діяльності* полягає в спрямуванні діяльності учасників управління всіх рівнів в певному напрямі. *Нормотворча* складова дозволяє виступати з ініціативами щодо удосконалення 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 державного управління залежить: від розуміння керівництвом важливості й корисності їх впровадження; конкретних завдань, що визначаються керівництвом до контролерів; кваліфікації працівників служби контролінгу; кваліфікації управлінського персоналу та якості інформації, яку вони формують у своїх структурних підрозділах.

### **3.2. Види контролінгу**

Контролінг є допоміжним засобом для стратегічного та оперативного управління в системі державного управління та поєднує в собі функції менеджменту та контролю, які доповнюють одне одного при виконанні управлінських завдань. Якщо контролер відповідає за інформацію, а керівник за прийняття рішень, то через контролінг розширюється не тільки обсяг управлінських завдань, але ще й якісно вдосконалюється сама система управління за рахунок повної координації інформації спрямованої на виконання управлінських завдань.

Функціонування служби контролінгу залежить від цілей та завдань, які поставлені перед органами державного управління та конкретизовані адміністративним апаратом і керівництвом. У залежності від спрямованості контролінгу його можна класифікувати за різними ознаками (табл. 4).



## Класифікація контролінгу

Класифікаційна ознака	Класифікаційні групи та їх характеристики
<i>За рівнем впливу</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>централізований контролінг</i> – надає підтримку керівництву вищого рівня</li> <li>- <i>децентралізований контролінг</i> - надає підтримку структурним підрозділам</li> </ul>
<i>За сферами застосування</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>ресурсний контролінг (фінанси, матеріальні ресурси та кадри);</i></li> <li>- <i>інвестиційний контролінг;</i></li> <li>- <i>проектний контролінг;</i></li> <li>- <i>контролінг управління портфелем акцій;</i></li> <li>- <i>контролінг якості продукту управління</i></li> </ul>
<i>За періодом дії</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>стратегічний контролінг</i> спрямованих на прийняття довгострокових управлінських рішень</li> <li>- <i>оперативний контролінг</i> спрямований на прийняття поточних управлінських рішень.</li> </ul>

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

*Централізований контролінг* - надає підтримку адміністративному керівництву вищого рівня щодо здійсненні загального управління та координації діяльності управлінських структур нижчого рівня та їх структурних підрозділів;

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

*За сферами застосування* контролінг поділяється на:

- *ресурсний контролінг (фінанси, матеріальні ресурси та кадри)* його основна мета удосконалення системи управління витратами та забезпечення ефективного використання наявних ресурсів;
- *інвестиційний контролінг* – забезпечує прийняття рішень щодо вибору оптимальних інвестиційних проектів та управління їх впровадженням;
- *проектний контролінг* – спрямований на розробку прогнозних проектів та моделювання різних варіантів управлінських рішень та їх наслідків з реалізації цих проектів;

- *контролінг управління портфелем акцій* – направлений на формування управлінських рішень з питань придбання та продажу пакетів акцій з урахуванням стану фондового ринку;
- *контролінг якості продуктів управління* спрямований на визначення переліку показників щодо продуктів державного управління та необхідні передумови, що забезпечують їх продукування.

*За періодом дії* в системі контролінгу виділяють два аспекти: *стратегічний і оперативний*, який чітко прив’язує його до часових рамок (рис. 5).

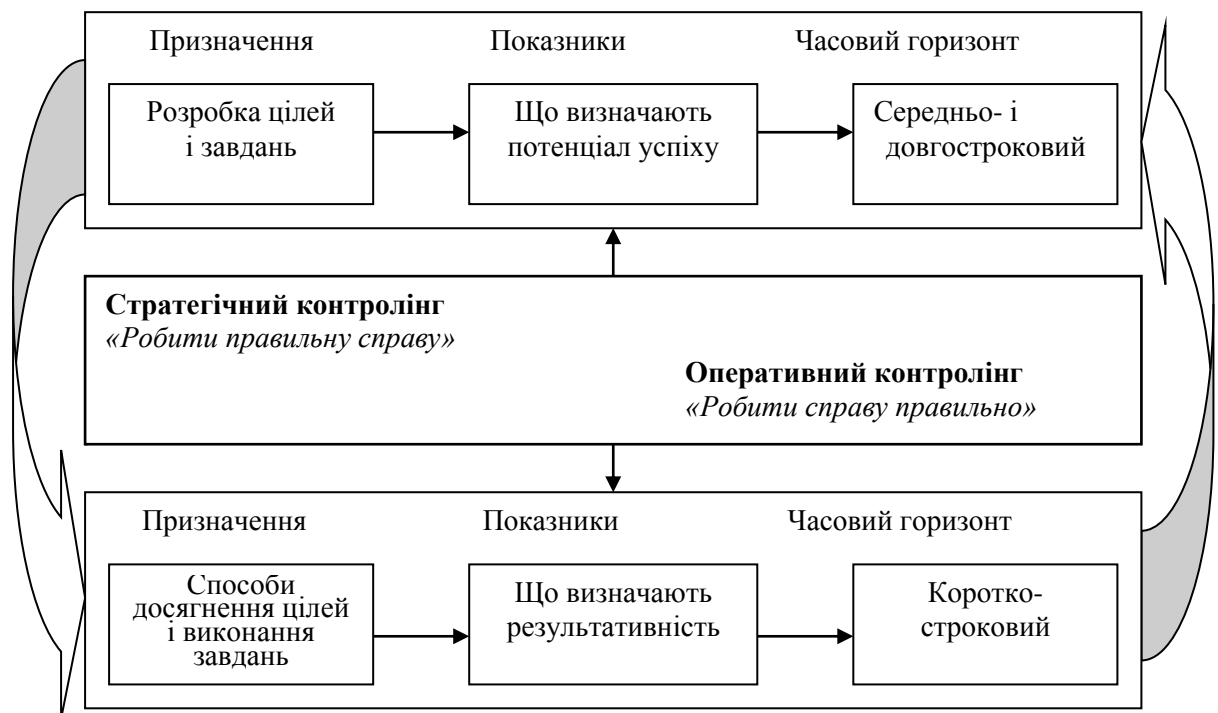


Рис. 5. Схема розмежування стратегічного й оперативного контролінгу

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

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

Основними напрямками аналітичної роботи у межах стратегічного контролінгу є:

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

Основні завдання, які покладено на стратегічний контролінг можна сформулювати наступним чином:

- надавати підтримку керівництву стосовно формулювання й перевірки цілей та стратегій для різних адміністративних підрозділів на строк, що перевищує бюджетний рік;
- здійснювати орієнтацію в системі державної адміністрації на довгострокові цілі;
- створювати обмеження для оперативного контролінгу: спочатку мають бути з'ясовані стратегічні питання, щоб мати в своєму розпорядженні вихідні величини, за допомогою яких можливо дати оцінку короткостроковим діям;
- прискорювати процеси стратегічного планування та здійснювати його документування;
- постійно перевіряти доцільність й актуальність мети, сфери діяльності та заходів спрямованих на виконання визначених раніше завдань;
- переводити стратегічні проекти в категорію оперативних планових розробок і надавати допомогу керівникам у визначені етапних цілей та їх реалізації згідно з стратегічними планами.

Отже стратегічний контролінг слід розглядати як систему спостереження та вивчення дії економічного механізму державних органів влади та органів

місцевого самоврядування, й тих важелів, які впливають на роботу цього механізму. При цьому стратегічний контролінг використовує такі практичні інструменти:

- функціонально-вартісний аналіз;
- стратегічне управління витратами;
- сценарний аналіз;
- матричні аналітичні інструменти;
- алгоритм розробки за «слабкими» і «сильними» сигналами;
- фінансова оцінка стратегічних планів.

В основі стратегічного контролінгу знаходиться стратегічне планування, яке орієнтоване на середньо- і довгострокові обрії й охоплює період у 4-5 років. Продуктами стратегічного планування є прогнози, що постійно уточнюються при закінченні визначених часових інтервалів - етапів. У стратегічних планах вище керівництво визначає головні цілі, які необхідно досягти в далекому майбутньому.

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

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

До основних методів оперативного контролінгу відносяться:

- GAP-аналіз – аналіз відхилень (розривів);

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

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

Зважаючи на різні цілі, що поставлені мети перед стратегічним та оперативним контролінгом, стає можливим розмежування завдань, які повинен вирішувати кожен з них. Порівняльна оцінка основних завдань стратегічного та оперативного контролінгу наведена нами в таблиці 5.

*Таблиця 5.*

### **Завдання оперативного і стратегічного контролінгу**

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

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

## **Тема 2: Об'єкти та суб'єкти контролінгу**

Контролінг підрозділяється на *стратегічний* і *оперативний* (*технічний*). Задача стратегічного контролінгу – управління досягненням стратегічних цілей, задача оперативного контролінгу – управління досягненням тактичних цілей.

В основі контролінгу лежать стратегічне планування, передбачення реального положення підприємства на ринку на перспективу, узгодження оперативного і стратегічного менеджменту.

Узгодження та конкретизація цілей в системі контролінгу дозволяє спрямувати всю діяльність підприємства на перспективу, встановити майбутні зміни його зобов'язань перед партнерами, співробітниками, інвесторами, забезпечити ліквідність, добитися виконання запланованих показників. Контролінг дозволяє встановити контроль за досягненням як стратегічних, так і тактичних цілей діяльності фірми.

*Управління цілями* в системі контролінгу передбачає на основі аналізу планових і фактичних показників, досягнутих оперативних і стратегічних результатів:

- пошук “вузьких місць” в роботі фірми;
- аналіз відхилень від наміченої стратегічної програми;
- своєчасне коригування цілей відповідно до змін на ринку.

Досягнення цілей забезпечується ефективним оперативним менеджментом, сильною мотивацією праці робітників, розробкою і впровадженням інновацій, плануванням, орієнтованим на майбутнє.

*Стратегічний контролінг* включає:

- а) забезпечення розвитку стратегічного планування у фірмі;
- б) аналіз слабких і сильних сторін її діяльності (*SWOT-аналіз*);
- в) уточнення стратегічних цілей фірми у зв'язку зі змінами в її

зовнішньому і внутрішньому середовищі і забезпечення умов їх своєчасного досягнення;

г) систематичне порівняння стратегічних і фактичних планових показників;

д) здійснення коригуючих заходів в разі відхилень фактичних показників від намічених цілей.

*Головна мета стратегічного контролінгу* – створення такої системи управління, яка дозволила б «відстежувати» рух підприємства до наміченої стратегічної мети свого розвитку. Для цього фіксуються якісні і кількісні цілі підприємства, причому визначення стратегічних цілей починається з аналізу інформації про зовнішні і внутрішні умови його функціонування.

При визначенні кількісної мети не тільки розробляється система планових показників, але і визначаються їх величина і пріоритети. Якщо якісна мета – запобігання кризовій ситуації, то до показників, що характеризують кількісні цілі фірми при проведенні антикризового управління, можна віднести:

- об'єм і структуру обороту;
- структуру і величину витрат;
- відношення прибутку до капіталу;
- відношення прибутку до нетто-активів;
- дивіденди;
- структуру і об'єм програми інвестицій і фінансування;
- об'єм і структуру активів;
- об'єм і структуру позикових коштів, що забезпечують ліквідність;
- відношення власних коштів до чистих активів;
- співвідношення термінів активів і зобов'язань;
- платоспроможність і конкурентоспроможність товарів і послуг фірми;
- структуру товарного асортименту;
- частку кожного товару в загальному обороті;
- чисельність персоналу фірми, кількість філіалів,

число партнерів.

*Оперативний контролінг* включає:

- а) облік, аналіз, планування і управління поточними результатами діяльності фірми;
- б) здійснення оперативного контролю;
- в) виявлення і усунення поточних ускладнень;
- г) вдосконалення мотивації колективу для підвищення результатів діяльності.

*Головна мета оперативного контролінгу* – створення системи управління досягненням поточних цілей фірми, а також своєчасне вживання заходів з оптимізації співвідношення «витрати – результати».

В рамках оперативного контролінгу здійснюється один з основних принципів ефективної діяльності комерційного підприємства: перевірка роботи кожного підрозділу за співвідношенням «прибуток – витрати».

### ***Класифікація об'єктів контролінгу***

Оскільки фінансові результати діяльності підприємства визначаються співвідношенням його доходів і витрат, то об'єктом контролінгу, як системи внутрішньофірмового управління, є витрати підприємства.

Визначення можливостей досягнення запланованих кінцевих результатів функціонування підприємства і забезпечення оптимального розподілу наявних ресурсів стає реальним за наявності обліку витрат по їх видах, місцях формування, по відповідальних за них, і інформаційної системи визначення сум їх покриття.

Зіставлення фактичних значень витрат з плановими дозволяє надавати пряму дію на величини майбутніх витрат. Щоб оптимально використовувати в роботі цей інструмент, потрібна класифікація витрат по їх видах залежно від внутрішньовиробничих особливостей і цілей і часу виникнення. Як правило, при здійсненні обліку на підприємствах витрати розділяються:

- а) по групах операцій;



б) за місцями виникнення (по структурних підрозділах).

В системі контролінгу залежно від цілей, для яких використовується інформація про витрати, вони можуть класифікуватися по двох основних напрямках:

1) для визначення собівартості продукції і фінансових результатів підприємства:

- за економічною сутністю – *основні і накладні* витрати;
- за відношенням до виробничого процесу – *виробничі і невиробничі (адміністративні і збутові)* витрати;
- за способом включення до собівартості – *прямі і непрямі* витрати;
- за врахуванням при визначенні прибутку – *витрати на продукцію і витрати періоду*;
- за періодом, до якого відносяться витрати – *вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті)* витрати;
- за економічним змістом – *витрати по елементах і статтях*;
- за відношенням до калькулювання собівартості – *витрати, що включаються і що не включаються* до собівартості;
- за відношенням до заданих параметрів – *планові, стандартні, фактичні* витрати;

2) для прийняття управлінських рішень:

- за залежністю від обсягів виробництва – *постійні, змінні та змішані* витрати;
- за залежністю від обсягів продукції – *загальні і питомі* витрати;
- за способом розрахунку – *середні, маржинальні та диференціальні* витрати;
- за зв'язком з управлінським рішенням, що приймається – *релевантні і нерелевантні* витрати;
- за можливістю впливу управлінських рішень – *альтернативні та безальтернативні* витрати;
- за імовірністю виникнення – *дійсні і можливі* витрати;

- за характером обліку – *реальні* і *«вміненні»* витрати;
- за сферою повноважень керівництва – *контрольовані* і *неконтрольовані* витрати.

При цьому залежно від напряму класифікації одні і ті ж витрати можуть належати тій або іншій групі.

Класифікації витрат докладно розглядаються в процесі здійснення *управлінського обліку*.