

## АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

*Досліджено існуючі підходи до якісних та кількісних показників оцінки ефективності застосування контролінгу, розроблено напрями оцінки ефективності контролінгу на різних етапах його функціонування та впровадження*

**Ключові слова:** контролінг, показники, оцінка ефективності

**Постановка проблеми.** Проведення аналізу та оцінювання економічної ефективності системи контролінгу є одним із найвідповідальніших етапів на стадії його впровадження. Залежно від об'єктивності проведення аналізу та оцінки залежить визначення доцільності впровадження системи контролінгу в діяльність підприємства. Зі зростанням актуальності контролінгу постає питання про оцінку його ефективності у зв'язку з відсутністю в Україні комплексного аналітичного інструментарію для її здійснення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання щодо розробки методичного забезпечення оцінки ефективності системи контролінгу викладені в працях російських та українських дослідників: Л. Волинець, О.А. Вержбицького, О.М. Деменіної, Е.Е. Кідаєвої, Л.П. Корольової, Н.Г. Круссера, С.О. Мордухая, О.В. Оліфірова.

**Мета дослідження.** Дослідити питання методичного забезпечення оцінки ефективності системи контролінгу та розробити напрями оцінки ефективності контролінгу на різних етапах його функціонування та впровадження.

**Викладення основного матеріалу.** Досвід практичного використання контролінгу в діяльності підприємств зарубіжних країн свідчить, що за останні роки значно зросли прибутки та рентабельність діяльності, впровадження контролінгу забезпечило зміцнення ринкових позицій та підвищило конкурентоспроможність підприємств. В зарубіжних країнах концепція контролінгу є більш розповсюдженою у порівнянні з Україною, про це свідчать як кількості захищених дисертацій з даної тематики, так і наявність значної кількості підприємств, що впровадили в діяльність систему контролінгу. За даними бюлетня "The Pricewaterhouse Coopers" на зарубіжних підприємствах завдяки використанню контролінгової системи зросла ефективність управління на 22 % (в середньому по підприємствах), а ефективність виробництва – на 18,81 %.

Як визначає О.А. Вержбицький [3], питання впровадження контролінгу для багатьох українських підприємств є актуальним. Але, в свою чергу, автором піднімається проблема, що значна кількість проектів, які стосуються впровадження системи контролінгу, не встановлюються та не досягають кінцевої мети, а в деяких випадках зазнають невдачі. Саме здатність підприємства досягати поставлених цілей визначається ефективністю роботи всіх співробітників як єдиного цілого. Тому впровадження системи контролінгу вимагає витрачання значних людських та фінансових ресурсів. Зважаючи на це, важливою умовою при її побудові є здійснення оцінки ефективності контролінгу та процесу його використання. Таким чином, оцінка економічної ефективності визначається за рахунок співставлення результатів функціонування системи контролінгу з витратами на його впровадження та експлуатацію.

Дослідження поняття "ефективність" дало можливість встановити, що воно використовується в різних сферах діяльності. У довідковій літературі під поняттям "ефективність" розуміють "здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат" [4, с. 217]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови надано таке визначення слова "ефективний": "який приводить до потрібних результатів, наслідків, дає найбільший ефект" [2, с. 358].

У свою чергу, американські дослідники Е.Д. Долан та Д.Є. Ліндсей відзначають, що "ефективність – це ключове міркування за прийняття рішення про те, як виробляти. У щоденній мові слово ефективність означає, що виробництво йде з мінімальними затратами, зусиллями та втратами"[1].

Представляють значний інтерес погляди вітчизняних дослідників щодо стадії розвитку підприємства, на якій доцільно впроваджувати систему контролінгу. Вержбицький О.А. зазначає, що не слід приймати рішення про запровадження у фазі зростання, оскільки ресурси, витрачені на впровадження системи, можна використати на розвиток підприємства. Автор вважає, що контролінг варто впроваджувати, коли підприємство входить в стадію кризи [3]. На думку Н.О. Семенюка, не слід приймати рішення про запровадження системи контролінгу в умовах різкого погіршення основних показників діяльності підприємства. Найкращим моментом для побудови системи контролінгу на підприємстві є поява слабких сигналів про негаразди [7].

Дослідження розвитку системи контролінгу в Німеччині [1, с. 303] надало змогу виявити, що впровадження системи контролінгу в діяльність підприємств було найбільш оптимальним на стадії спаду та довело свою результативність та ефективність протягом тривалого існування підприємств.

Переважаючою пропозицією ряду авторів в частині оцінки ефективності системи контролінгу є доцільність застосування стандартизованих методів оцінки інвестиційних проектів. Корольова Л.П. таку ситуацію пояснює тим, що "застосування методів оцінки інвестицій для оцінки ефективності впровадження контролінгу пов'язано з розрахунком ймовірного приросту обсягу реалізації продукції, отриманого за рахунок використання системи контролінгу і прийняття оптимальних управлінських рішень". Таким чином, встановлено, що в основному при розрахунку показників ефективності впровадження та використання системи контролінгу застосовуються показники оцінки інвестиційних проектів. Головним критерієм оцінки ефективності є окупність, тобто швидкість повернення коштів через певні грошові потоки, які формуються за рахунок успішного функціонування системи контролінгу.

При практичному розрахунку вищезазначених показників та здійсненні оцінки ефективності системи контролінгу виникає ряд недоліків, які необхідно обов'язково врахувати, зокрема:

– відсутній єдиний підхід до обґрунтування вибору ставки дисконтування;

– авторами зазначаються витрати на впровадження системи контролінгу, але відсутня їх деталізація та основний перелік складових;

– відсутні показники, розрахунок яких надав би змогу оцінити результативність роботи працівників, які виконують функції контролерів.

Як визначає І. Мельникова та Н. Іванова [6], у фінансово-економічній діяльності та господарській практиці показником, що оцінює ефективність підприємницьких структур, є показник сукупної факторної продуктивності, який без ускладнень розрахунків зв'язує кількісні та якісні сторони діяльності при використанні даних обліку та звітності, а також свідчить про конкурентоспроможність підприємницької структури.

<sup>1</sup> Малинин С.Н. Экономическая эффективность общественного производства. – Минск, 1974. – С. 42.

Особливого значення при оцінці доцільності та ефективності впровадження контролінгу також відіграють якісні показники. Якісні показники варто застосовувати при оцінці керівників вищих рівнів управління, якими визначається рівень відповідальності керівника його посаді, коефіцієнт якості виконання управлінських робіт. Якісні фактори переважно визначають внутрішні якості та особливості об'єктів, що вивчаються. З метою забезпечення якісної оцінки повинні бути розроблені кваліфікаційні вимоги до управлінського персоналу та затверджені не лише у загальних положеннях, а і з врахуванням специфіки діяльності підприємства.

Встановлення якісних показників оцінки ефективності використання контролінгу повинно виходити із завдань, функцій та цілей, виконання яких повинно забезпечити впровадження системи контролінгу на підприємстві.

Таблиця 1. Якісні показники оцінки ефективності застосування контролінгу на підприємстві

№ з/п	Назва показника	Ознаки оцінки	Показники оцінки
<b>Інформаційні – забезпечення дотримання якісних показників інформації, яка надається для прийняття управлінських рішень</b>			
1	Достовірність	Кількість запитів (перевірок) достовірності інформації, професійний рівень та відповідальність осіб, які надають інформацію	Кількість виявлених помилок в процесі перевірки наданої інформації
2	Об'єктивність	Перелік та кількість суб'єктів, які здійснювали обробку інформації, змістовність інформації	Відсутність викривлення інформації після її обробки різними суб'єктами
3	Релевантність	Корисність та своєчасність надання інформації для потреб управління різними структурними підрозділами підприємства	Вплив наданої інформації відділом контролінгу на прийняття управлінське рішення (суттєва, несуттєва)
4	Повнота	Відсутність надлишковості інформації, її дублювання різними відділами підприємства, частота внесення коригувань та уточнень	Відповідність наданих даних інформаційним запитам керівництва підприємства
5	Своєчасність	Наявність даних та інформації в момент виникнення відповідного запиту системи управління підприємством	Рівень досягнення мети прийнятого управлінського рішення (високий, низький)
6	Комплексність	Динамічні та якісні показники розвитку економічної, соціальної та фінансової сфер діяльності підприємства	Рівень взаємопов'язаності показників діяльності підприємства, відсутність дублювання інформаційних запитів відділу контролінгу (високий, низький)
7	Компаративність	Наявність результатів порівняння показників діяльності з метою встановлення відхилень	Своєчасність виявлення та усунення відхилень між фактичними та плановими показниками діяльності
<b>Економіко-стратегічні</b>			
8	Рівень досягнення економічних цілей діяльності підприємства	Оцінка рівня рентабельності діяльності підприємства	Приріст рентабельності діяльності підприємства за звітний період
9	Рівень досягнення обраної стратегії діяльності підприємства	Чіткість та однозначність встановлених якісних і кількісних характеристики функціонування підприємства, до досягнення яких воно прагне; наявність тактичного планування, яке спрямоване на досягнення обраної стратегії розвитку підприємства	Рівень досягнення реальних взаємопов'язаних цілей діяльності; забезпечення конкурентоспроможного рівня в довгостроковій перспективі (високий, низький)
<b>Організаційно-управлінські</b>			
10	Рівень координації діяльності різних рівнів управління	Своєчасність надання регулярних внутрішніх звітів в розрізі процесів та достовірність відображеної в них інформації	Легкість доступу до управлінської інформації
11	Уніфікація внутрішньої звітності та уникнення надлишку інформації	Наявність складаних та незрозумілих статей, однозначність відображення сильних та слабких сторін діяльності підприємства	Повнота та актуальність наданої інформації в розрізі запитів управлінського персоналу
12	Організація функціональних зв'язків між працівниками відділу контролінгу	Випадки порушення відповідальності працівників за невиконання функціональних обов'язків; відсутність реалізації принципу єдності розпорядництва	Рівень дотримання дисципліни та відповідальності у всіх відділах, які приймають рішення
13	Професійний рівень виконання посадових обов'язків та відповідальності	Кількість скарг за звітний період, середня кількість претензій в розрахунку на одного клієнта підприємства	Виконання положень посадової інструкції контроллера

Таким чином, правильно функціонуюча система контролінгу, повинна забезпечити виконання таких вимог:

– ефективність або можливість забезпечення відносно низьких витрат обслуговування бізнес-процесів діяльності підприємства;

– еластичність, тобто можливість оперативного пристосування підприємства до внутрішніх та зовнішніх змін зовнішнього економічного середовища;

– розуміння управлінським персоналом завдань, потреб та джерел отриманих результатів господарювання тощо.

У даному випадку, враховуючи вищезазначене, необхідно відмітити, що при впровадженні системи контролінгу в діяльність підприємств стає можливим виведення системи управління підприємством

Оскільки основною метою впровадження системи контролінгу є досягнення налагодженого та узгодженого взаємозв'язку інформаційних потоків для підвищення дієвості та ефективності управління, який полягає у зростанні ефективності в результаті координації роботи окремих підсистем в єдину систему. Важливим показником оцінки якісного рівня застосування контролінгу є оцінка якісних характеристик та ознак управлінської інформації, яка надається системою контролінгу для прийняття раціональних управлінських рішень. Дані показники покладені в основу рівня досягнення основних цілей діяльності підприємства.

Беручи до уваги напрацювання попередників (І. Мельникової, Н. Іванової, О.А. Вержбицького), пропонуємо використовувати такі якісні показники оцінки ефективності застосування контролінгу (табл. 1).

на безпосередньо новий якісний рівень за допомогою інтеграції та координації, які спрямовують діяльність інформаційних підсистем системи управління на досягнення визначених оперативних та стратегічних цілей.

Також заслуговує на увагу позиція К.Г. Скрипника щодо оцінки ефективності, яка на думку автора вимагає аналізу трьох факторів:

– грошового потоку, пов'язаного з діяльністю системи;

– витрат капіталу на впровадження системи;

– впливу системи на грошову оцінку ризику діяльності підприємства в цілому (середньозважену вартість капіталу підприємства) [8, с. 8].

Таким чином, при впровадженні системи контролінгу для оцінки ефективності необхідно провести аналіз всіх аспектів впливу системи контролінгу на вартість підприємства. В даному випадку досліджується грошовий потік протягом функціонування системи контролінгу. Складовими цього потоку є витрати на розробку та впровадження системи контролінгу, витрати на його діяльність та підтримку, а також дохід підприємства від діяльності системи контролінгу.

Таблиця 2. Кількісні показники оцінки ефективності застосування системи контролінгу

№ з/п	Показник, формула	Характеристика
<b>Оцінка ефективності системи контролінгу в цілому по підприємству</b>		
1	Коефіцієнт ефективності застосування контролінгу $Ke = \frac{ЧПП}{B_k} \times 100\%$ де: ЧПП – це додатний (від'ємний) чистий грошовий потік підприємства за відповідний період; $B_k$ – витрати, понесені підприємством на відповідному рівні впровадження системи контролінгу	Характеризує величину, на яку дохід покриває понесені витрати від впровадження системи контролінгу на підприємстві $Ke < 1$ – недоцільно створювати службу контролінгу на підприємстві; $Ke = 1$ – доцільність створення відділу контролінгу буде залежати від якісних показників; $Ke > 1$ – доцільно впроваджувати відділ контролінгу
2	Термін окупності впровадження системи контролінгу на підприємстві $Ko = \frac{B_k}{ЧПП} \times 100\%$	Характеризує величину понесених витрат понесених на впровадження системи контролінгу, які здійснюються для того щоб отримати одну гривню чистого грошового потоку, яку буде відшкодовано
<b>Оцінка ефективності діяльності працівників відділу контролінгу</b>		
3	Питома вага витрат на обслуговування відділу контролінгу в загальній сумі адміністративних витрат підприємства $ПВ_k = \frac{B_k}{B_a} \times 100\%$ де: $B_k$ – витрати на обслуговування відділу контролінгу, понесені за звітний період; $B_a$ – адміністративні витрати за звітний період	Показує загальну частку витрат, які несе підприємство для забезпечення роботи та обслуговування відділу контролінгу на підприємстві
4	Коефіцієнт якості роботи контролерів $K_{яp} = \frac{t_i}{fr}$ де $t_i$ – загальна сума втрат робочого часу у відділі контролінгу за звітний період, зумовленим несвоєчасним і неякісним виконанням і-ї функції контроллерами (хв, год); $fr$ – загальний фонд робочого часу відділу контролінгу (хв, год)	Відображає якість роботи працівників відділу контролінгу
5	Коефіцієнт завантаження контролерів $K_{зав} = \frac{H_q}{Ч_k}$ де $H_q$ – норматив часу на виконання відповідного виду робіт в системі контролінгу; $Ч_k$ – чисельність контролерів на підприємстві	Показує рівень завантаженості контролерів та забезпечує ефективне розмежування обов'язків між окремими відділами підприємства

Застосування зазначених показників (табл. 2) може здійснюватися в процесі оцінки всієї системи контролінгу на підприємстві. У процесі розрахунку визначених показників слід деталізувати та врахувати витрати (які забезпечуються відділом бухгалтерського обліку), які може понести підприємство на етапі впровадження та подальшого використання системи контролінгу. Предметом дослідження для проведення оцінки ефективності впровадження та функціонування системи контролінгу будуть понесені витрати.

Актуальним також є питання переліку показників оцінки ефективності інвестиційних проектів, які доцільно використовувати при оцінці ефективності впровадження системи контролінгу на підприємстві. Систематизацію традиційних показників оцінки економічної ефективності інвестиційних проектів та їх узагальнення здійснено Д.Ю. Мамотенко [5, с. 211]. Зокрема, автором встановлено, що "всі науковці по-різному підійшли до набору критеріїв економічної ефективності інвестицій. Але спільним є виокремлення кожним із них обов'язкових показників, таких як: чистий дисконтований дохід, внутрішня норма доходності, індекс доходності та період окупності інвестицій".

Усі ці критерії базуються на дисконтуванні грошових потоків і є визнаними у світовій практиці основними показниками, що акумулюють вигоди від впровадження інвестиційного проекту. Таким чином застосовуються такі показники оцінки інвестиційного проекту, для оцінки ефективності системи контролінгу.

Тому, комплексна оцінка ефективності доцільності та використання контролінгу крім якісних показників передбачає розрахунок кількісних показників. Кількісні показники – це показники, які виражають кількісну визначеність явищ, вони переважно характеризують розміри, які пов'язані з виміром величини. При розрахунку кількісних показників контроллер отримує можливість здійснити їх оцінку та розробити оптимальні управлінські рішення.

Вважаємо за доцільне на етапі впровадження контролінгу в першу чергу здійснити оцінку ресурсозабезпеченості підприємства (забезпеченість підприємства матеріальними, фінансовими, трудовими та технічними ресурсами). Наступною дією на етапі впровадження контролінгу є розрахунок таких показників: чиста теперішня вартість впровадження системи контролінгу; чистий дисконтований дохід, внутрішня норма доходності, індекс доходності та період окупності інвестицій вкладених при впровадженні системи контролінгу. Цей розрахунок надасть змогу оцінити доцільність системи контролінгу на початковому етапі впровадження.

На другому етапі процедури оцінки ефективності системи контролінгу – етапі експлуатації (функціонуванні) системи, необхідно здійснити оцінку ефективності роботи працівників відділу контролінгу, розрахувавши такі показники: розрахунок питомої ваги витрат на обслуговування відділу контролінгу в загальній сумі адміністративних витрат підприємства, коефіцієнт якості роботи контролерів, коефіцієнт завантаження контролерів. Також проводиться якісна оцінка застосування системи контролінгу в цілому по підприємству.

Таким чином, з метою уникнення недоліків щодо відсутності комплексного підходу до оцінки ефективності системи контролінгу, пропонуємо процедуру її здійснення за двома етапами її застосування із використанням як кількісних, так і якісних показників.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних науковців дав можливість встановити, що переважаючою пропозицією щодо оцінки ефективності системи контролінгу є застосування стандартизованих методів оцінки інвестиційних проектів. Дослідження існуючих підходів до якісних та кількісних показників оцінки ефективності застосування контролінгу сприяло удосконаленню якісних показників, які виокремили в розрізі: інформаційних, економіко-стратегічних та організаційно-управлінських ознак. З метою визначення ефекту від впровадження системи контролінгу на підприємстві розроблено ряд кількісних показників: розрахунок витрат, понесених на впровадження системи контролінгу, визначення загальної частки витрат, які несе підприємство для забезпечення роботи та обслуговування відділу контролінгу, якості роботи працівників відділу контролінгу та рівень завантаженості контролерів. Для побудови комплексного інструментарію оцінки ефективності впровадження контролінгу на основі якісних та кількісних показників розроблено процедуру їх здійснення: впровадження системи контролінгу (оцінка необхідності застосування); експлуатація системи контролінгу (оцінка ефективності функціонування).

Вважаємо, що застосування визначених показників ефективності системи контролінгу в цілому по підприємству на відповідному етапі впровадження зазначеної системи надасть змогу оцінити доцільність подальшого її використання, виявити можливі причини відхилень від заданих параметрів, визначити рівень підвищення ефективності при використанні системи контролінгу.

**Список використаних літературних джерел:**

1. *Брохун Н.С.* Генезис концепції контролінгу та необхідність його впровадження у вітчизняну практику /

*Н.С. Брохун // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – Випуск 260: В 6 т. – Т II. – 304 с. – С. 300-306.* 2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с. 3. *Вержицький О.А.* Оцінка готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/pprbsu/texts/2009\\_26/26.1.02.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/pprbsu/texts/2009_26/26.1.02.pdf) 4. *Загородній А.Г.* Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Л.: Центр Європи, 2002. – 671 с. 5. *Мамотенко Д.Ю.* Оцінка ефективності інвестиційних проектів / Д.Ю. Мамотенко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2008. – № 628. – С. 209-216. 6. *Мельнікова І.* Економічний аспект оцінки ефективності організації підприємницьких структур [Електронний ресурс] / І. Мельнікова, Н. Іванова. – Режим доступу: [http://www.ukma.kiev.ua/ua/nauka/confer/dni\\_nauki/arhiv/DS\\_1998/social\\_s/economic/melnik.htm](http://www.ukma.kiev.ua/ua/nauka/confer/dni_nauki/arhiv/DS_1998/social_s/economic/melnik.htm). 7. *Семенюк Н.О.* Необхідність контролінгу як системи ефективного управління діяльністю підприємства [Електронний ресурс] / Н.О. Семенюк. – Режим доступу: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/vchnu/Ekon/2010\\_1\\_1/039-041.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/vchnu/Ekon/2010_1_1/039-041.pdf) 8. *Скрипник К.Г.* Экономическая эффективность информационных систем / К.Г. Скрипник. – М.: ДМК Пресс, 2002. – 256 с.

БРОХУН Наталія Степанівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Закарпатського державного університету.

**Наукові інтереси:**

– проблеми теорії та практики бухгалтерського управлінського обліку, обліково-інформаційне забезпечення системи управління підприємством.

Стаття надійшла до редакції: 27.10.2012 р.