УДК 658.5.012.7

Петро Олексійович КУЦИК

професор,
ректор,
Львівський торговельно-економічний університет

Світлана Іванівна ГОЛОВАЦЬКА

кандидат економічних наук,
доцент,
кафедра бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛІНГУ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Куцик, П. О. Оцінка ефективності контролінгу у системі управління підприємства / Петро Олексійович Куцик, Світлана Іванівна Головацька // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 2. – С. 145-155. – ISSN 1993-0259.

Анотація
У статті узагальнено ключові положення контролінгу, як системи окремих елементів функцій управління; визначено фактори і чинники його розвитку та розглянуто процедури впровадження. Досліджено методичні основи оцінки контролінгу у системі управління; обґрунтовано низку умов до показників його ефективності; систематизовано кількісні та якісні показники ефективності його функціонування. Обґрунтовано здійснення оцінки ефективності контролінгу за результатами змін системи управління та показників діяльності підприємства після його впровадження.

Ключові слова: *контролінг; ефективність; кількісні показники; якісні показники; метод оцінки; управління.*

Petro Oleksiyovych KUTSYK

Professor,
Rector,
Lviv Trade and Economic University

Svitlana Ivanivna HOLOVATSKA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting
Lviv Trade and Economic University

EVALUATION OF EFFICIENCY OF CONTROLLING IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM

Abstract
The article summarizes the keyaspects of controlling. It is considered as a system of separate elements of management functions. The factors of its development are determined. The procedures of their implementation are analysed. The methodical bases of controlling estimation in the management system are investigated. A number of conditions for the indicators of its efficiency are substantiated. Qantitative and qualitative indicators of the effectiveness of its functioning are systematized. The validity of the effectiveness of the controlling, on the basis of the results of changes in the management system, and the enterprise activity indicators after its introduction have been substantiated

Keywords: *controlling; efficiency; quantitative indicators; qualitative indicators; method of evaluation (rating); management.*

© Петро Олексійович Куцик, Світлана Іванівна Головацька, 2017

JEL classification: D80; D81; D89

Вступ

У сучасних умовах господарювання стрімкі зміни зовнішнього середовища вимагають від підприємств побудови і функціонування якісних систем управління, від яких залежить ефективність їх діяльності. У цьому напрямі велике значення надається практичному вирішенню комплексу питань організації, методики та впровадження новітніх підходів до оцінки якості системи управління. Сучасні ринкові відносини в Україні висувають нові вимоги до якісного рівня управління та економічного розвитку підприємства, посилення вимог яких зумовлює необхідність пошуку нових методів і удосконалення інформаційного забезпечення підприємства. Одним з яких є контролінг, спрямований на підвищення ефективності управління та розробку заходів і створення умов, які забезпечують та сприяють життєдіяльності підприємства.

Формування ефективної системи управління підприємства безпосередньо пов'язане із системою контролінгу, яка, відповідаючи критеріям комплексності та інтегрованості, забезпечує синтетичний і цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому та майбутньому та системний підхід до виявлення та вирішення наявних і потенційних проблем діяльності. Зі зростанням актуальності контролінгу постає питання про оцінку його ефективності у зв'язку із відсутністю єдиного методичного інструментарію її здійснення.

Теоретичні та практичні аспекти контролінгу досліджували у своїх працях зарубіжні і вітчизняні вчені: І. Ансофф, Ю. Вебер, Н. Брохун [1], О. Вербжицький [3], А. Дайле, О, Деменіна [8], С. Голов, Т. Говорушко [6; 7], Н. Гладких, І. Давидович [8], С. Данілочкін, О. Зоріна [9], В. Івашкевич, Д. Лозовицький, М. Максімова, Е. Майєр, М . Мескон, Р. Манн, О. Півнюк [12], Ю. Прохорова [14], М. Пушкар, М. В. Реслер, В. Савчук, Г. Семенов, В. Сопко, С. Петренко, О. Терещенко [15; 16] та ін.

Контролінг є новою концепцією ефективного управління, однією з причин, виникнення і впровадження якої є необхідністю у системній інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами підприємства. Контролінг забезпечує методичну та інструментальну взаємодію всіх функцій менеджменту – знаходячись на перехресті інформаційного забезпечення, обліку, контролю, прогнозування, планування, аналізу й регулювання, посідає особливе місце в управлінні підприємством, згруповує, інтегрує й координує всі функції управління Однак питання кількісно-якісної оцінки ефективності його впровадження на підприємствах України потребують більш детального дослідження.

Мета статті

Мета статті – дослідити проблемні питання та окреслити напрями методики оцінки ефективності впровадження і функціонування контролінгу у системі управління підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження

Система контролінгу є синтезом окремих елементів функцій управління, реалізація яких забезпечує розробку альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства. Запровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах зумовлене необхідністю інформаційного забезпечення й координації системи планування, синхронізації різних видів обліку, аналізу відхилень і контролю, внутрішньої та зовнішньої транспарентності управлінських рішень, інформаційного й методичного забезпечення менеджменту. Контролінг є інтегрованою системою, яка спрямована на прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Сучасні умови господарювання висувають підприємствам низку вимог щодо постійної відповідності до змін ринку, а використання системи контролінгу дозволяє швидко та ефективно визначити їх можливості та оперативно реагувати на них (рис.1). Контролінг задіяний на всіх стадіях управлінського процесу, кінцевою метою якого є забезпечення конкурентоспроможності і рентабельності підприємства.

Розв'язання проблем організаційно-методологічної побудови системи контролінгу на вітчизняних підприємствах сприятиме підвищенню якості та ефективності менеджменту й забезпеченню розвитку мікроекономічних систем. Узагальнивши ключові положення сучасної концепції контролінгу, можна сформулювати їх таким чином:

- контролінг – якісно новий і дієвий інструмент у вирішенні завдань менеджменту підприємства, адекватний умовам інформаційного суспільства та епохи глобалізації;
- контролінг – концепція управління підприємством, орієнтована на її довготривале й ефективне функціонування в постійно змінних умовах;
- контролінг орієнтований на забезпечення вищої рентабельності і конкурентоспроможності підприємства в умовах невизначеності та нестабільності ринкового середовища;

- контролінг покликаний підтримувати та сприяти оптимізації процесу управління підприємством і прийняття управлінських рішень;
- контролінг реалізує свої функції, ґрунтуючись на базових положеннях системного підходу про інтеграцію та взаємозв'язки при визначенні комплексної методології з урахуванням усіх рівнів управління підприємством;
- контролінг є інформаційно-аналітичною підсистемою, що обслуговує процес управління підприємства з метою прийняття ефективних рішень;
- контролінг синтезує функції обліку, контролю, аналізу, планування (прогнозування) й регулювання, інтегрує і координує їх, не заміняючи собою жодну з функцій управління, а лише переводячи управління підприємством на якісно новий рівень;
- контролінг забезпечує комплексний підхід до виявлення недоліків і вирішення проблемних питань у діяльності підприємства;
- контролінг забезпечує переорієнтацію системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень;
- контролінг розробляє концепцію єдиної системи управління, її впровадження, координацію функціонування, оптимізацію інформаційних потоків підприємства, методику і організацію збору й обробки інформації.

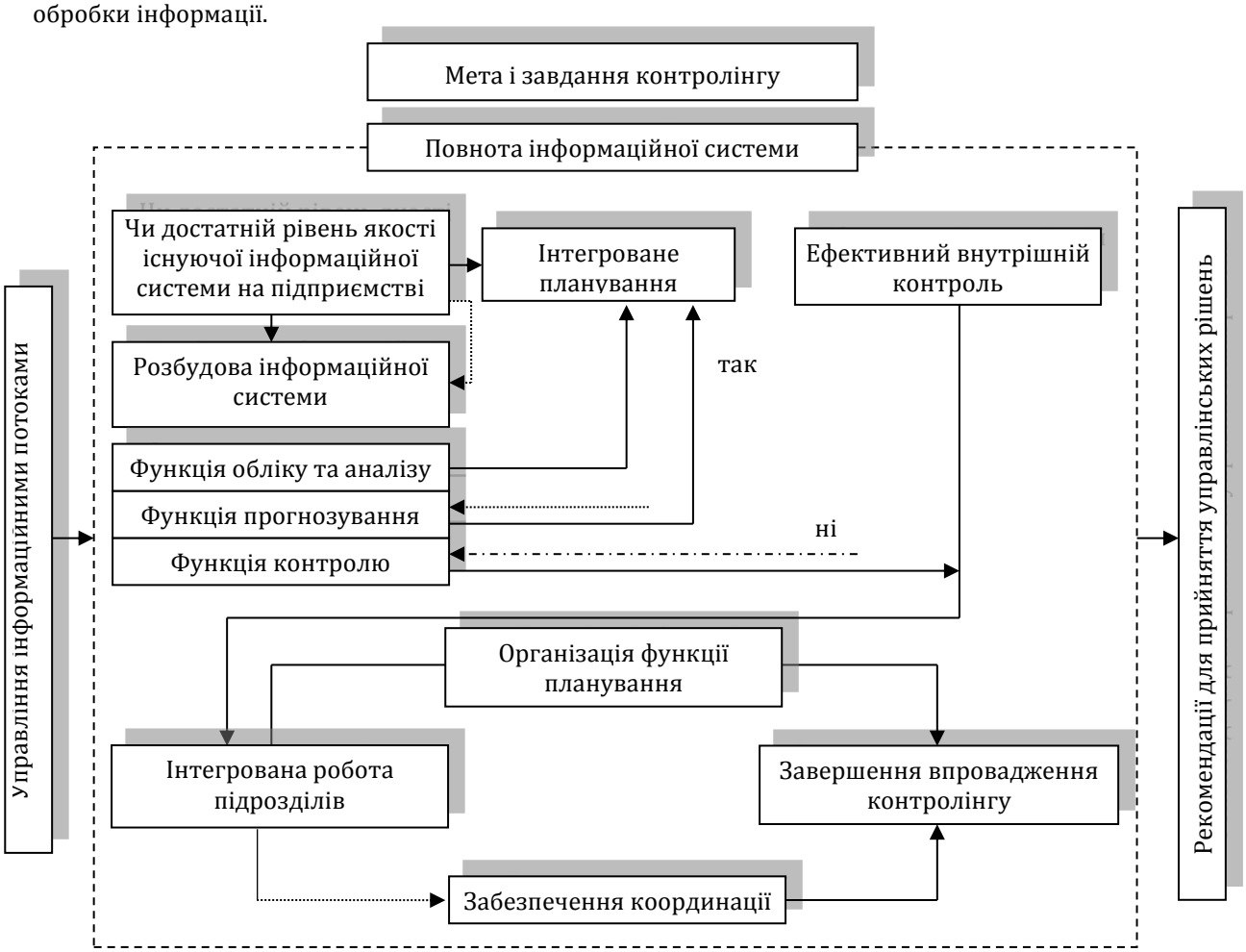


Рис. 1. Механізм функціонування контролінгу підприємства

Отже, система контролінгу покликана забезпечувати ефективність прийняття управлінських рішень і сприяти оптимізації ділової стратегії підприємства. Практична реалізація стратегії стабільного розвитку здійснюється системою контролінгу у вигляді моніторингу діяльності підприємства і відстеження її основних тенденцій з метою запобігання кризовим ситуаціям. Однак існує складність оцінки ефективності контролінгу через відсутність чіткої системи показників, які відображають, наскільки підвищилась якість діяльності підприємства завдяки його впровадженню. При цьому якісна оцінка є можливою, якщо інформаційно-аналітична система контролінгу виявила недоліки і відхилення, винних осіб і запропонувала необхідні рекомендації для виходу з кризової ситуації.

Для оцінки ефективності контролінгу необхідно мати сукупність показників функціонування підприємства протягом певного періоду, критерії, що мають якісний і кількісний вимір, та методи, які дозволять їх оцінити. На основі проведеного аналізу методичних підходів [1; 2; 3; 6; 7; 16] визначено

окремі умови до системи показників, що дає змогу використовувати її як ефективний інструмент контролінгу, серед яких: поєднання стратегії з цілями підприємства; формування і подання кількісної інформації про фінансовий і майновий стан підприємства; компактність інформації для вирішення оперативних цілей та формування стратегічних, які пов'язані з прийняттям рішень на різних рівнях; можливість складання оперативних бюджетів та їх вплив на досягнення стратегічних цілей; формування показників діяльності підприємства для вирішення комплексних завдань та ін.

З метою забезпечення відповідності системи показників цілям контролінгу, необхідним є їх відбір, систематизація та удосконалення. Для забезпечення ефективності системи показників як інформаційного елемента механізму контролінгу необхідно спрямувати їх на об'єктивне відображення стану та результатів різних видів діяльності підприємства. Крім того, показники, що входять до системи, повинні бути актуальними, динамічними, прийнятними для використання при зіставленні. Використання системи показників дозволяє не тільки кількісно охарактеризувати й оцінити ситуацію, а й розкрити причини її виникнення, провести структурно-логічний аналіз факторів, що впливають на результативність діяльності підприємства [2]. За допомогою системи показників визначаються кінцеві результати функціонування підприємства; характеризуються його операційна, соціально-трудова, інноваційна діяльність; рівень адаптації до зовнішніх і внутрішніх факторів впливу.

Умова системного підходу, яка приймається при впроваджені контролінгу в систему управління, передбачає всебічне охоплення процесу менеджменту. Для оцінки впровадження системи контролінгу необхідною умовою є логічне об'єднання всіх оцінок, спричинених впровадженням системи контролінгу. Заслуговує на увагу позиція Т. А. Говорушко [6; 7], що ефективність управління підприємством та ефективність контролінгу є нероздільними категоріями.

Оскільки основною метою контролінгу є скерування управління в напрямі, який забезпечить підприємству оптимальну ефективність, необхідну для досягнення обраних цілей, оцінити ефективність контролінгу можливо лише в динамічному зіставленні функціонування підприємства до впровадження системи контролінгу та після, або ж проводити порівняння з підприємствами з аналогічними економічними параметрами або конкурентами. Тобто базисними, на думку Т. А. Говорушко [6; 7], залишаються методи, що застосовуються для оцінки ефективності управління:

- групувань (полягає у виокремленні серед сукупності досліджуваних підприємств однорідних груп за будь-якими загальними ознаками);
- рейтингової оцінки (здійснює оцінювання ефективності управління підприємством на підставі комплексного фінансового мультиплікатора, що характеризує стан підприємства загалом, однак не дозволяє оцінити управління маркетинговою, кадровою, інноваційною діяльностями);
- математичної статистики (дозволяє побудувати модель, у якій відображено залежність одного показника від сукупності інших, що його визначають, однак ускладнюється великою кількістю необхідної початкової інформації і неможливістю встановлення взаємозв'язків між усіма показниками);
- матричний (використовується для узагальненої оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, однак не може бути використаним при оцінюванні ефективності управління кадровою та маркетинговою діяльністю, які здебільшого характеризуються за допомогою показників, що мають якісний характер);
- рангової оцінки (передбачає розробку нормативної системи оцінки показників, яка упорядковує показники шляхом призначення їм відповідних рангів за закономірностями темпів їх зростання, однак не дозволяє однозначно оцінити рівень ефективності управління діяльністю);
- експертних оцінок (базується на припущенні, що експертні знання дають змогу оцінювання ефективності управління підприємством, однак наявним є суб'єктивний елемент і ймовірне помилкове судження при здійсненні оцінок);
- нейрономережевий (передбачає, що нейромережі, які базуються на попередніх знаннях, здатні до необхідних оцінювань, однак точність оцінки залежить від кількості накопичених знань і необхідним є чітке кількісне вираження показників).

Вибір конкретного методу для оцінювання ефективності управління діяльністю підприємства визначається наступними критеріями: інтерпретація результатів, виявлення слабких сторін, різноманітність показників, результативність аналізу, витрати часу, операційні витрати, рівень об'єктивності, доступність використання, оперативність застосування, поширеність застосування, доступність програмного продукту, достовірність результатів, та ін.

Базуючись на аналогічному підході, для оцінювання ефективності системи контролінгу у звітному періоді О. М. Деменіна [8] пропонує використовувати показник ефективності оперативного регулювання *(Еор):*

$$Еор = \Delta CF: \Delta M = (CF1 - CF0): (M1 - M0) \quad (1)$$

де ΔCF – приріст грошового потоку внаслідок регулювання діяльності на основі системи оперативного контролінгу;

С0, С1 – величина грошового потоку відповідно без урахування та з урахуванням регулювання діяльності на основі впровадження заходів контролінгу;

ΔМ – величина додаткових витрат на управління, пов'язаних з упровадженням системи контролінгу;

М0, М1 – витрати на управління відповідно до та після впровадження заходів контролінгу.

Однак висвітлені методи оцінки ефективності впровадження механізму контролінгу не враховують змінюваних умов функціонування підприємства; не передбачають визначення ефективності впровадження контролінгу на кожному з етапів його реалізації і не дозволяють оцінити перевищення ефекту від впровадження механізму контролінгу над витратами системи управління підприємства.

Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних науковців дав можливість встановити, що переважаючою пропозицією щодо оцінки ефективності системи контролінгу є застосування стандартизованих методів оцінки ефективності інвестиційних проектів, згідно з якими ефективність оцінюється як різниця продисконтованого чи зменшеного позитивного (чистого) грошового потоку і суми витрат на впровадження контролінгу [6; 9; 13; 14; 16]. Недолік зазначеного методу полягає в проблемності попереднього визначення виявлених відхилень і обсягу нераціонального використання ресурсів.

Іншим поширеним методом оцінки доцільності контролінгу є аналоговий метод, за умов якого здійснюється порівняння основних якостей й ефективності функціонування системи контролінгу на аналогічних підприємствах з метою прийняття рішення щодо її впровадження [3; 4].

За результатами аналізу наукових розробок Н. С. Брохун [1] запропоновано систему кількісних показників оцінки ефективності застосування контролінгу підприємства у складі:

– показників ефективності впровадження контролінгу:

$$Ке = ЧГП: Вк \times 100\ \%, \quad (2)$$

де Ке – коефіцієнт ефективності застосування контролінгу;

ЧГП – це додатній (від'ємний) чистий грошовий потік підприємства за відповідний період;

Вк – витрати, понесені підприємством на відповідному рівні впродовж системи контролінгу.

$$Ко = Вк: ЧГП \times 100\ \%, \quad (3)$$

де Ко – термін окупності впровадження системи контролінгу на підприємстві;

– показників ефективності функціонування працівників сфери контролінгу:

$$ПВк = Вк: Ва \times 100\ \%, \quad (4)$$

де *ПВк* – питома вага витрат на обслуговування відділу контролінгу у загальній сумі адміністративних витрат підприємства;

Вк – витрати на обслуговування відділу контролінгу, понесені за звітний період;

Ва – адміністративні витрати за звітний період;

$$Кяр = ti: fr, \quad (5)$$

де *Кяр* – коефіцієнт якості роботи контролерів;

ti – загальна сума витрат робочого часу у відділі контролінгу за звітний період, зумовлених несвоєчасним і неякісним виконанням і–ї функції контролерами (хв, год.);

fr – загальний фонд робочого часу відділу контролінгу (хв, год.);

$$Кзав = Нч: Чк, \quad (6)$$

де *Кзав* – коефіцієнт завантаження контролерів;

Нч – норматив часу на виконання відповідного виду робіт у системі контролінгу;

Чк – чисельність контролерів на підприємстві.

Погоджуючись з думкою багатьох вчених, що отримання кількісної оцінки змін у системі управління підприємством є досить складним завданням через необхідність урахування багатьох факторів і складових, особливо актуальним вважаємо якісний прояв позитивних результатів упровадження контролінгу, який полягає у такому [1; 6; 15]: підвищенні ступеня адаптації підприємства до швидкозмінних ринкових умов; посиленні інтеграції підрозділів (центрів відповідальності) у процеси управління; зростанні швидкості реагування на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищах з метою досягнення встановлених цілей; покращенні функціонування системи планування (прогнозування) діяльності з метою підвищення ефективності перерозподілу ресурсів підприємства; своєчасності отримання точної інформації, необхідної для прийняття ефективних рішень; зростанні

рівня адекватності управлінських рішень.

Т. А. Говорушко [7], виокремлюючи якісні та кількісні показники при оцінці ефективності системи контролінгу, поділяє їх на:

- монетарні показники кількісного виміру (динаміка доданої вартості; зростання ринкової вартості; комплекс показників оцінювання продуктивності праці та капіталу; зростання частки ринку; зростання рентабельності; податкова економія; рівень зниження ризиків);
- немонетарні показники кількісного виміру (конкурентоздатність підприємства; прозорість фінансової звітності для інвестиційної привабливості; збільшення мотивації праці; показники якості та технологічності обладнання);
- експертні оцінки якісного виміру (ефективність вибраного альтернативного рішення з-поміж інших; правильність цільового спрямування; необхідність корекції цілей і планів; оцінка потенційного впливу зовнішніх некерованих факторів).

Дослідження сучасних підходів до оцінки контролінгу дали можливість систематизувати якісні показники ефективності його застосування та виокремити їх за інформаційними, економіко-стратегічними і організаційно-управлінськими ознаками (табл. 1).

Аналіз фахових джерел [5; 13; 14; 15] показав, що здійснювати оцінку механізму контролінгу доцільно з позиції ефективності його впровадження у систему управління підприємством. Внаслідок чого, на думку Д. С Букрєєвої [2], розробка методів оцінки ефективності механізму контролінгу на стадії його впровадження здійснюється з використанням двох систем показників ефективності:

- оцінка ефективності впровадження контролінгу стандартними методами оцінки інвестиційного проекту (базується на комплексному використанні показників оцінювання ефективності інвестицій: період окупності (PB), дисконтований період окупності (DPB), середня норма рентабельності (ARR, %), чиста теперішня вартість (NPV), індекс прибутковості (PI, %), внутрішня норма рентабельності (IRR, %), модифікована внутрішня норма доходності (MIRR, %));
- оцінка методами, які використовуються при визначенні ефективності впровадження IT-технологій і ERP-систем, що базується не на основі прогнозу доходів, а на основі зниження можливих втрат у разі їх упровадження (показник повернення інвестицій (ROI, %), сукупна вартість володіння (TCO), рівень витрат (CBA).

Застосування зазначених методів для оцінки ефективності впровадження контролінгу пов'язане з розрахунком імовірного приросту прибутковості, отриманого за рахунок використання механізму контролінгу і прийняття оптимальних управлінських рішень [10].

У якості інструменту оцінки ефективності контролінгу підприємства Д. С. Букрєєвою [2] розроблена комплексна система показників, яка враховує вплив зовнішніх і внутрішніх факторів ризику, заснована на поточному та стратегічному контролі функціонування контролінгу і передбачає розрахунок двох груп показників: ефективності функціонування механізму контролінгу; ефективності його впровадження.

Поточний контроль ефективності контролінгу передбачає розрахунок показників ефективності його функціонування на підставі показників ефективності діяльності підприємства. Стратегічний контроль ефективності контролінгу передбачає розрахунок показників ефективності його впровадження, якими є:

1) швидкість (інтенсивність) адаптації підприємства до зміни зовнішніх і внутрішніх умов його функціонування:

$$Sadanm. = (V - (d\,(X - WR)): dt): W(X - WR), \quad (7)$$

де V – швидкість зміни умов функціонування підприємства (факторів впливу зовнішнього середовища);

W – відповідність поточного стану підприємства умовам зовнішнього середовища;

($X - WR$),- відхилення результатів актуалізації параметрів функціонування підприємства від запланованих показників;

$d\,(X - WR)): dt$ – про диференційований за часом показник ($X - WR$);

K – коефіцієнт інтенсивності актуалізації (ресурсна забезпеченість актуалізації, перетворень);

2) максимальна розбіжність показників використання ресурсів підприємства із прогнозним рівнем:

$$0 \le \Delta Rj \le X \quad (8)$$

де 0 – мінімальне значення розбіжності (відсутність відхилення від запланованих показників);

X – максимально допустиме значення розбіжності (встановлюється залежно від специфіки діяльності підприємства і враховує фактичні умови функціонування підприємства), за якого підприємство потрапляє у CVP- точку, %;

ΔRj – перевищення використання j-го виду ресурсів у поточному періоду над оптимальним значенням, %;

Таблиця 1. Якісні показники оцінки ефективності системи контролінгу підприємства

№ з/п	Назва показника	Ознаки оцінки	Показники оцінки
Інформаційні ознаки			
1	Достовірність	Кількість запитів (перевірок) достовірності інформації, професійний рівень і відповідальність осіб, які надають інформацію	Кількість виявлених помилок у процесі перевірки наданої інформації
2	Об'єктивність	Перелік і кількість суб'єктів, які здійснювали обробку інформації, змістовність інформації	Відсутність викривлення інформації після її обробки різними суб'єктами
3	Релевантність	Корисність і своєчасність надання інформації для потреб управління різними структурними підрозділами підприємства	Вплив наданої інформації відділом контролінгу на прийняте управлінське рішення (суттєва, несуттєва)
4	Повнота	Відсутність надлишковості інформації, її дублювання різними відділами підприємства, частота внесення коригувань і уточнень	Відповідність наданих даних інформаційним запитам керівництва підприємства
5	Своєчасність	Наявність даних та інформації в момент виникнення відповідного запису системи управління підприємством	Рівень досягнення мети прийнятого управлінського рішення (високий, низький)
6	Комплексність	Динамічні та якісні показники розвитку економічної, соціальної і 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 і плановими показниками діяльності
Економіко–стратегічні ознаки			
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 характеристик 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 у довгостроковій перспективі (високий, низький)
Організаційно–управлінські ознаки			
10	Рівень координації діяльності різних рівнів управління	Своєчасність надання регулярних внутрішніх звітів у розрізі процесів і достовірність відображеної в них інформації	Легкість доступу до управлінської інформації
11	Уніфікація внутрішньої звітності та уникнення надлишку інформації	Наявність складних і незрозумілих статей, однозначність відображення сильних і слабких сторін діяльності підприємства	Повнота та актуальність наданої інформації у 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 і відповідальності	Кількість скарг за звітний період, середня кількість претензій в розрахунку на одного клієнта підприємства	Виконання положень посадової інструкції контролера

**Табл. 1. складено за результатами вивчення та систематизації джерел [1; 3; 5; 7; 13; 14; 16]*

3) перевищення ефекту від реалізації механізму контролінгу над управлінськими витратами:

$$Ek = \Delta P: \Delta C = (P1 - P0): (C1 - C0) \rightarrow max, \quad (9)$$

де ΔP – зміна (приріст) грошового потоку внаслідок упровадження механізму контролінгу в управлінську діяльність підприємства;

P0, P1, – розмір грошового потоку відповідно до та після впровадження механізму контролінгу;

ΔC – зміна розміру управлінських витрат з урахуванням впровадження механізму контролінгу;

C0, C1 – розмір управлінських витрат відповідно до та після впровадження механізму контролінгу.

При впровадженні та функціонуванні системи контролінгу на підприємстві ефективним було б використовувати запропоновану факторну модель для оцінки й аналізу рівня ефективності управління підприємством, яка сформована на основі інтегрального методу, пояснює послідовність впливу кожного окремого фактора на визначення результативності контролінгового процесу на підприємстві [5]:

1 етап – вибір функціональної залежності:

$$F(X, Y, Z, G, H) = X: (Y + Z + G + H); \quad (10)$$

2 етап – аналіз та оцінка рівня ефективності:

$$\Delta F3 = F1 - F0 = X1: (Y1 + Z1 + G1 + H1) - X0: (Y0 + Z0 + G0 + H0), \quad (11)$$

де *F0, F1* – показник рівня ефективності діяльності підприємства при впровадженні та функціонуванні інтегрованої системи контролінгу за звітний і попередній період;

3 етап – аналіз впливу окремих чинників діяльності підприємства на процес формування та функціонування системи контролінгу:

$$\Delta Fx = \Delta X: (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) \times \ln (Y1 + Z1 + G1 + H1): (Y0 + Z0 + G0 + H0), \quad (12)$$

$$\Delta Fy = \Delta F3 - \Delta Fx: (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) \times \Delta Y, \quad (13)$$

$$\Delta Fz = \Delta F3 - \Delta Fx: (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) \times \Delta Z, \quad (14)$$

$$\Delta Fg = \Delta F3 - \Delta Fx: (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) \times \Delta G, \quad (15)$$

$$\Delta Fh = \Delta F3 - \Delta Fx: (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) \times \Delta H; \quad (16)$$

4 етап – перевірка впливу чинників на оцінку рівня ефективності:

$$\Delta F3 = \Delta Fx + \Delta Fy + \Delta Fz + \Delta Fg + \Delta Fh; \quad (17)$$

5 етап – підготовка висновку, аналітичного звіту, рекомендацій щодо прогнозування показників діяльності та удосконалення процесів управління підприємством.

Ця модель надає можливість аналізувати рівень ефективності управління при використанні концепцій контролінгу та враховує вплив наступних факторів (у тому числі їх абсолютне та відносне відхилення від базових даних попереднього періоду): чистий прибуток підприємства (X1, X0); загальні витрати підприємства (Y1, Y0); витрати, пов'язані із оплатою праці працівникам служби контролінгу та відрахуваннями на соціальні заходи (Z1, Z0); витрати, пов'язані із придбанням обладнання і програмного забезпечення для підприємства і відділу контролінгу (G1, G0); витрати, пов'язані із підтримкою й удосконаленням програмного забезпечення, та інші витрати, пов'язані з діяльністю відділу контролінгу (H1, H0).

Отже, використання розглянутих методик визначення показників ефективності надасть можливість системі контролінгу в оперативному режимі аналізувати, прогнозувати та планувати діяльність підприємства з метою оцінки бізнес-інформації та прийняття управлінських рішень. Відповідаючи новим вимогам до якісного рівня управління, характеру розв'язуваних при цьому завдань і методів їх вирішення, впровадження контролінгу на підприємствах дозволить: досягти ефективного управління власними ресурсами, оперативно реагувати на зміни в діяльності, розробляти й опрацьовувати варіанти управлінських рішень, здійснювати порівняльний аналіз отриманих результатів, забезпечити економічну ефективність діяльності підприємства.

Розглядаючи процес реалізації контролінгу як сукупність заходів щодо інновацій у функціональних сферах управління підприємством, позиція авторів щодо оцінки ефективності контролінгу полягає у визначенні змін після його впровадження (табл. 2):

- у прогнозуванні (плануванні) – розширення кількості та підвищення якісних параметрів факторів і прогнозних змін економічної ситуації, що враховуються в процесі прогнозування;
- в обліковій системі – побудова ефективної системи управлінського обліку та, як наслідок, виявлення негативних факторів і причин зміни економічної ситуації (забезпечує економію витрат, запобігання ймовірним збиткам, неефективному відволіканню коштів, створення резервів тощо);

Таблиця 2. Матриця змін елементів управління за результатами впровадження системи контролінгу

Функціональ-ний елемент управління підприємством	Зміни в процесі управління підприємством	Витрати на впровадження контролінгу	Результат від упровадження контролінгу	Вартісна оцінка процесних змін
1. Інформаційне забезпечення	Розширення можливості отримання своєчасної, релевантної інформації з усіх сфер діяльності підприємства, збільшення якості інформаційної підтримки в прийнятті рішень	Витрати на побудову інформаційної системи й обслуговування системи управління	Єдина інформаційна система (база) підприємства та скорочення ризику помилок у процесі прийняття рішень	Вартість скорочення ймовірності настання негативних наслідків
2. Облік	Побудова системи управлінського обліку, облік наявних факторів і причин змін економічної ситуації	Витрати на придбання програмного забезпечення та залучення фахівців	Облік непродуктивних витрат, втраченої вигоди, підвищення повноти та достовірності облікової інформації	Економія на запобіганні ймовірних збитків, неефективного використання коштів, створення резервів
3. Планування (прогнозування)	Розширення кількості та якості факторів і прогнозних змін економічної ситуації, що використовуються в процесі планування (прогнозування)	Витрати на підготовку фахівців, втрати часу на оволодіння працівниками контролінгу більшої кількості чинників економічної ситуації	Підвищення реальності відображення майбутнього стану економічної ситуації, зменшення відхилень від заданих параметрів, своєчасне планування джерел покриття ймовірних збитків і дефіциту коштів	Збільшення оборотності засобів, скорочення обсягів кредитних ресурсів, дохід від участі в капіталізації, розрахунок вивільнених фінансових ресурсів, економія витрат від заданих параметрів
4. Аналіз	Всебічне розкриття причин відхилень та впливу факторів на економічну ситуацію, розширення можливостей розкриття резервів, оцінок ступеня ризиків, аналіз минулих подій і майбутнього стану	Витрати на підготовку фахівців, втрати часу на оволодіння працівниками контролінгу більшої кількості чинників економічної ситуації	Виявлення економічних резервів у діяльності підприємства	Збільшення рентабельності, економія від запобігання негативним відхиленням
5. Контроль та моніторинг	Розширення можливостей зіставлень фактичних показників від прогнозних (бюджетних) за різними факторами впливу та відслідковування будь-якого інформаційного потоку підприємства	Витрати на утримання працівників служби контролінгу	Система всебічного внутрішнього контролю діяльності підприємства, виявлення прихованих ресурсів і можливостей	Можливе уникнення штрафних санкцій, скорочення операційних витрат на здійснення зовнішнього контролю

- в аналізі – всебічне розкриття причин відхилень та впливу факторів на економічну ситуацію, розширення можливостей використання резервів, оцінка ступеня ризиків, аналіз майбутнього стану (забезпечує додатковий прибуток, економію витрат від усунення негативних відхилень);
- у контролі – зіставлення показників різних чинників від заданих параметрів (забезпечує скорочення витрат діяльності);
- у моніторингу – розширення можливостей відслідковування інформаційних потоків підприємства (забезпечує додатковий прибуток, економію витрат від усунення негативних відхилень);
- в інтеграції – удосконалення взаємодії підрозділів (центрів відповідальності) на основі використання даних єдиного інформаційного простору підприємства (забезпечує покращення комунікації, вивільнення ресурсів);
- у координації (регулюванні) – удосконалення взаємозалежності дій та використання інструментів усередині підприємства при реалізації управлінського рішення; узгодження цілей окремих підрозділів (центрів відповідальності) підприємства;
- у консалтингу – покращення якості інформаційної допомоги в прийнятті управлінського рішення (забезпечує зменшення ймовірності негативних результатів діяльності та її збитковості);
- в інформаційній підтримці – розширення можливостей отримання своєчасної та релевантної інформації щодо всіх сфер діяльності підприємства (забезпечує підвищення ефективності управлінських рішень).

Координуючи, інтегруючи і спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, який забезпечує ефективний зворотній зв'язок у контурах управління. Очевидно, що одним із кінцевих результатів упровадження контролінгу на підприємстві є скорочення часу реакції економічного механізму на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища, а також зменшення управлінського ризику.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Узагальнюючи результати дослідження, слід зазначити, що постійні зміни умов функціонування підприємств і трансформація основних функцій управління зумовлюють необхідність упровадження контролінгу, основною метою якого є формування раціональних інформаційних потоків на підприємстві. Контролінг можна охарактеризувати як спрямовану на перспективу систему інформаційної, аналітичної, методичної та інструментальної підтримки менеджменту для реалізації управлінського циклу у всіх сферах діяльності і процесах підприємства. Контролінг є ключовим інструментом системи управління, який необхідний для реалізації стратегії сталого розвитку підприємства. Побудована і реалізована на принципах системності та комплексності інформаційно-аналітична система контролінгу забезпечує ефективність планування, обліку, контролю та аналізу як окремих локальних підсистем, які з урахуванням можливостей і вимог функціональної та структурної інтеграції повинні бути адаптовані одна до одної, а загалом – до вимог менеджменту підприємства

Список літератури

1. Брохун, Н. С. Аналіз ефективності впровадження та функціонування системи контролінгу на підприємствах / Н. С. Брохун // Вісник ЖДТУ. – 2012. -№ 4(62). – С. 35-38.
2. Букреєва, Д. С. Комплексна система показників ефективності контролінгу – інструмент контролю ефективності впровадження контролінгу на промисловому підприємстві / Д. С. Букреєва // Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (1-2 серпня, 2014). – К. КЕНЦ, 2014. – С. 24-25.
3. Вербжицький, О. А. Оцінка готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємстві / О. А. Вербжицький / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www/ nbuv/ gov/ ua | porta|soc_gum | pprbsu | text | 2009_26/26/1.02/
4. Воляник, Г. М. Контролінг у системі управління підприємством / Г. М. Воляник, Н. С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4. – С.151-158.
5. Головацька, С. І. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу в управлінні витратами підприємства: монографія / С. І. Головацька, О. П. Сашко. – Львів: Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.
6. Говорушко, Т. А. Проблемні аспекти впровадження контролінгу в Україні / Т. А. Говорушко, Д. О. Кроніковський // Економічний часопис – XXI. – 2011. – № 1–2. – С. 51– 53.
7. Говорушко, Т. А. Дослідження методів оцінки ефективності системи контролінгу / Т. А. Говорушко, Д. О. Кроніковський // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - Вип. 5. – Частина 2. – С. 63-65.
8. Деменіна, О. М. Організаційно-економічний механізм оперативного контролінгу на промисловому підприємстві [Текст]: дис. … канд. екон. наук за спец. 08.06.01 / О. М. Деменіна; Київський національний університет технології та дизайну. – К., 2005. – 190 с.

9. Зоріна, О. А. Проблематика трактування контролінгу / О. А. Зоріна // Статистика України: наук.-інформ. журнал. – К.: НТК статистичних досліджень, 2011. – № 1 (52). – С. 40-44.
10. Костенко, О. М. Контролінг як інтегрована інформаційно–аналітична система управління / О. М. Костенко // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 87-92.
11. Куцик, П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" (Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). – 2012. – № 722. – С. 146-150.
12. Півнюк, О. П. Формування інструментарію контролінгу підприємства / О. П. Півнюк // Вісник Житомирського технологічного університету. – Житомир, 2010. – № 3 (53). – Ч. 3. – С. 78–80. – (Серія "Економічні науки").
13. Реслер, М. В. Модель контролю обліково–аналітичного забезпечення менеджменту / М. В. Реслер // Вісник Волинського інституту економіки і менеджменту. – 2013. – № 5. – С. 162-170.
14. Прохорова, Ю. В. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці: монографія / [кол. авт.: В. В. Прохорова, Л. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевич, Ю. В. Прохорова] ; Харківський національний економічний університет. – Х.: ІНЖЕК, 2006.
15. Терещенко, О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2001. – № 12. – С. 56-63.
16. Терещенко, О. О. Фінансовий контролінг / [Електронний ресурс]: навч. посіб. / О. О. Терещенко, Н. Д. Баб'як. – К.: КНЕУ, 2013. – 407 с.

References

1. Brokhun, N. S. (2012). Analiz efektyvnosti vprovadzhennya ta funktsionuvannya systemy kontrolinhu na pidpryyemstvakh. *Visnyk ZHDTU*, 4(62), 35-38.
2. Bukreyeva, D. S. (2014). Kompleksna systema pokaznykiv efektyvnosti kontrollinhu – instrument kontrolyu efektyvnosti vprovadzhennya kontrollinhu na promyslovomu pidpryyemstvi. *Rozvytok bukhhalterskoho obliku, analizu i kontrolyu v umovakh intehratsiynykh protsesiv*. Kyyiv: KENTS.
3. Verbytskyy, O. A. (2009). *Otsinka hotovnosti ta dotsilnosti vprovadzhennya kontrolinhu na pidpryyemstvi.* Retrieved from: www.nbuv.gov.ua | porta|soc_gum | pprbsu | text | 2009_26/26/1.02/
4. Volyanyk, H. M. & Marushko, N. S. (2009). Kontrolinh u systemi upravlinnya pidpryyemstvom. *Naukovyy visnyk NLTU Ukrayiny*, 19.4, 151-158.
5. Holovatska, S. I. & Sashko, O. P. (2017). *Oblikovo-analitychnyy instrumentariy kontrolinhu v upravlinni vytratamy pidpryyemstva*. Lviv: Vydavnytstvo LTEU, 2017. – 360 s
6. Hovorushko, T. A. & Kronikovskyy, D. O. (2011). Problemni aspekty vprovadzhennya kontrolinhu v Ukrayini. *Ekonomichnyy chasopys – XXI,* 1–2, 51-53.
7. Hovorushko, T. A., Kronikovskyy D. O. (2014). Doslidzhennya metodiv otsinky efektyvnosti systemy kontrolinhu. *Naukovyy visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, 5(2), 63-65.
8. Demenina, O. M. (2005). *Orhanizatsiyno-ekonomichnyy mekhanizm operatyvnoho kontrolinhu na promyslovomu pidpryyemstvi*. Kyiv: Kyyivskyy natsionalnyy universytet tekhnolohiyi ta dyzaynu.
9. Zorina, O. A. (2011). Problematyka traktuvannya kontrolinhu. *Statystyka Ukrayiny*, 1 (52), 40–44.
10. Kostenko, O. M. (2013). Kontrolinh yak intehrovana informatsiyno–analitychna systema upravlinnya. *Ekonomika APK*, 7, 87-92.
11. Kutsyk, P. O. (2012). Peredumovy ta problemy vprovadzhennya unifikovanoyi korporatyvnoyi systemy obliku ta zvitnosti. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika". Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku*, 722, 146–150.
12. Pivnyuk, O. P. (2010). Formuvannya instrumentariyu kontrolinhu pidpryyemstva. *Visnyk Zhytomyrskoho tekhnolohichnoho universytetu*, 3 (53), 78–80.
13. Resler, M. V. (2013). Model kontrolyu oblikovo–analitychnoho zabezpechennya menedzhmentu. *Visnyk Volynskoho instytutu ekonomiky i menedzhmentu,* 5, 162–170.
14. Prokhorova, V. V., Martyusheva, L. S., Petrusevych, N. YU. & Prokhorova, Y. V. (2006). *Kontrolinh – vid teoriyi do realizatsiyi na praktytsi*. Kharkiv: INZHEK.
15. Tereshchenko, O. O. (2001). Kontrolinh u systemi antykryzovoho upravlinnya pidpryyemstvom. *Finansy Ukrayiny*, 12, 56-63.
16. Tereshchenko, O. O. & Babyak, N. D. (2013). *Finansovyy kontrolinh*. Kyiv: KNEU.

Стаття надійшла до редакції 04.05.2017 р.