

О.А. Вержбицький, ТОВ "Ренус Ревайвел", м. Київ

ОЦІНКА ГОТОВНОСТІ ТА ДОЦІЛЬНОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У даній статті наведено результати критичного аналізу запропонованих вітчизняними та закордонними науковцями механізмів впровадження контролінгу, які полягають у виробленні рекомендацій стосовно передпроектної оцінки готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємствах.

Ключові слова: контролінг, впровадження, готовність і доцільність, проект.

Постановка проблеми. Сьогодні для багатьох підприємств України питання впровадження контролінгу на фоні світової економічної кризи актуальне як ніколи. При цьому аналіз вітчизняної та закордонної літератури вказує на суттєві недоліки механізмів впровадження контролінгу, які пропонують науковці. Незважаючи на те, що величезна кількість проектів з впровадження контролінгу не виконуються у встановлений термін, не досягають поставленої мети, а в деяких (і не поодиноких) випадках зазнають повної невдачі [2-3], на перший план виносяться питання оцінки доцільності впровадження контролінгу та готовності підприємства до нього ще до початку самого впровадження. Саме така оцінка допоможе підприємствам мінімізувати ризики такого проекту та уникнути безповоротних витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання механізму впровадження контролінгу розглядалися в працях зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків, зокрема В.В. Прохорова Л.С. Мартюшева, Н.Ю. Петрусевич, Ю.В. Прохорова, R. Becker, M. Mackenthun, R. Müller, A. Deyhle, P. Horvâth, E. Schröder та ін.

Констатуючи внесок зазначених дослідників у формування та опрацювання наукового проблемного поля механізму впровадження контролінгу на підприємствах, необхідно зазначити, що цілісне, системне бачення, спрямоване на максимізацію ефективності та результативності впровадження контролінгу, на сьогодні відсутнє. Це не сприяє виробленню раціональних шляхів впровадження контролінгу на українських підприємствах.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз економічної літератури свідчить про наявність недоліків у запропонованих механізмах впровадження контролінгу на підприємствах, насамперед на початковій стадії проекту на етапі оцінки доцільності впровадження контролінгу та готовності підприємства до нього.

Метою статті є надання рекомендацій для підприємств щодо оцінки доцільності впровадження контролінгу та готовності до такого впровадження.

Виклад основного матеріалу. У ході критичного аналізу досліджень вітчизняних та закордонних науковців механізму впровадження контролінгу на підприємствах [10, с. 160-164; 12, с. 133; 13, с. 125; 15, с. 14; 16; 17, с. 28] нами було визначено, що жоден автор не торкається теми оцінки доцільності впровадження контролінгу та оцінки готовності підприємства до такого впровадження. Отже, впровадження контролінгу на підприємствах вважалось доцільним. Підприємство готове до цього аксіоматично. Такий підхід не витримує критики. Багато проектів із впровадження контролінгу зазнають фіаско і призводять до величезних невиправданих витрат, які не підлягають поверненню, завдяки тому, що підприємства не були готові до впровадження взагалі. Тому оцінку доцільності та готовності впровадження контролінгу потрібно провести ще перед початком проекту для того, щоб мінімізувати ризики та уникнути ірраціональних безповоротних витрат вже на старті.

Оцінка доцільності впровадження контролінгу та оцінка готовності самого підприємства до нього можуть здійснюватися на підприємстві паралельно та незалежно один від одного при наявності достатніх ресурсів.

На етапі *оцінки доцільності впровадження контролінгу на підприємстві* особам, уповноваженим керівництвом зробити таку оцінку, необхідно відповісти на таке питання: які результати ми прагнемо отримати завдяки впровадженню контролінгу, до яких наслідків призведе вирішення завдань контролінгу на існуючому підприємстві, чи будуть ці наслідки своїми позитивними ефектами перевищувати витрачені на впровадження ресурсів? Якщо розкласти це питання на складові, то одразу виявиться, що відповісти на нього з високим ступенем імовірності неможливо, оскільки відповідь на нього залежить від багатьох параметрів, які перебувають у постійному причинно-наслідковому зв'язку і перед початком впровадження невідомі. Так, наприклад, не визначені завдання, які постануть перед контролінгом саме на цьому підприємстві, наскільки впровадження буде результативним, скільки коштуватиме впровадження та скільки воно триватиме, які позитивні зміни спричинить впровадження контролінгу тощо. Безумовно, на це питання можливо відповісти. Але для цього знадобиться організація окремої групи фахівців, які працюватимуть над ним тривалий час і, відповідно, витратять чималі ресурси. Автор рекомендує на цьому початковому етапі, коли ще не відомо, чи має сенс впровадження контролінгу взагалі, не проводити фундаментальних досліджень, які, хоча і підвищать імовірність правильної відповіді, але незначною мірою, а скористуватися евристичними методами.

Емпіричне дослідження німецького інституту економічних досліджень [14] визначило пряму залежність успішності підприємства та рівня впровадження контролінгу в ньому. При цьому були досліджені підприємства різних галузей. Вони були класифіковані до кластерів як

успішні, посередні та неуспішні за факторами прибутковості, кількістю співробітників та правовою формою.

Хоча таким чином й не можна відповісти однозначно на питання доцільності впровадження контролінгу на контрактному підприємстві, але позитивна кореляція успішності підприємства і впровадження на ньому контролінгу існує і математично підтверджена. Отже, незважаючи на те, що доцільність впровадження контролінгу на підприємстві і є на перший погляд аксіомою, спробуємо дещо детальніше розглянути це питання.

Для впровадження контролінгу є багато причин. Досить часто фахівці та експерти називають економічні труднощі, зниження темпів зростання, зменшення виручки, зниження прибутку, стрімке зростання витрат, проблеми стосовно прозорості та структури, координації та процесу погодження, проблеми розробки та реалізації стратегії, низьку гнучкість підприємства, зміну прав власності, вимоги концерну, зміну вищого керівництва [1; 4; 7; 9, с. 5; 11].

Підприємство як суб'єкт господарювання у процесі функціонування проходить ряд стадій: створення, зростання, зрілість, спад, реорганізація (реструктуризація), або санація, банкрутство, ліквідація. На якій фазі життєвого циклу підприємство зазнає цих проблем? Навряд чи на фазі створення або зростання. Скоріше за все, на стадії зрілості чи спаду. Особливо, якщо фази життєвого циклу підприємства збігаються з фазами життєвого циклу ринку чи продукту. Недоцільно витрачати ресурси на контролінг у фазі зростання замість того, щоб інвестувати всі сили в збільшення частки ринку та розвиток підприємства. На цих стадіях ресурси підприємства обмежені (якщо не фінансові, то людські). Старт досить об'ємного проекту призведе до відволікання цінних співробітників від основних процесів, які мають на цих стадіях розвитку підприємства більшу значущість та ефект. Звичайно, існують винятки. Наприклад, підприємство має материнську компанію, яка вже знаходиться на стадії зрілості, та може скористуватися ресурсами та ноу-хау материнського підприємства. Тоді воно вже на стадії створення чи зростання може без ризику неотримання прибутків чи втрати можливості захоплення частки ринку впровадити контролінг. Але подібні ситуації є винятковими. Припустимо, що на підприємстві на стадії створення та зростання не було впроваджено контролінг. У такому випадку основні показники, якими керується підприємство, надає бухгалтерія, вони віддзеркалюються в щоквартальних балансах та звітах про фінансові результати. Момент, коли впровадження контролінгу на підприємстві стає доцільним, простіше за все визначити за двома показниками, які є в цих стандартних звітах, зокрема валовий дохід та прибуток. *Як тільки компанія зазнає зниження темпів зростання порівняно з попереднім періодом у відсотках того чи іншого показника, з урахуванням річної сезонності більш ніж 2 періоди підряд (табл. 1), відразу рекомендується розпочати підготовку до впровадження контролінгу на підприємстві, особливо звертаючи увагу на те, що залежно від параметрів підприємства таке впровадження може тривати роки.*

Індикатори доцільності впровадження контролінгу

Назва	Сутність	Алгоритм розрахунку (формула)	Умовні позначення
Темп зростання скоригованого на сезонність валового доходу до попереднього періоду, %	Зменшення темпу зростання скоригованого на сезонність валового доходу підприємства може сигналізувати багато чинників. Як правило, це є насичення ринку, проблеми, пов'язані з виробництвом, з економічною кон'юнктурою тощо. Не має значення, чи спричинено зменшення валового доходу зовнішніми чи внутрішніми факторами та чи має на ці фактори підприємство вплив, чи ні. Навіть якщо вони не залежать від підприємства і є зовнішніми, настав час підвищувати ефективність, та з'явилися вільні ресурси	$(VD_t / VD_{t-1} - 1) \cdot 100 \% = TЗВД_t.$ <p>Якщо</p> $VD_t > VD_{t-1},$ $TЗВД_t < TЗВД_{t-3},$ $TЗВД_{t-1} < TЗВД_{t-3},$ $TЗВД_{t-2} < TЗВД_{t-3},$ <p>впровадження контролінгу з високим ступенем імовірності буде своєчасним і доцільним.</p> <p>Якщо $VD_t < VD_{t-1}$, то в цьому випадку спостерігається стагнація, яка вимагає, наряду з впровадженням контролінгу, швидких антикризових дій</p>	VD_t – скоригований на сезонність валовий дохід у грошовому еквіваленті в період t . $TЗВД_t$ – скоригований на сезонність темп зростання валового доходу у відсотках відповідно до попереднього періоду
Темп зростання скоригованого на сезонність прибутку до попереднього періоду, %	Зменшення темпу зростання скоригованого на сезонність прибутку підприємства сигналізує про потребу підвищення раціональності та ефективності. Саме ці завдання є фундаментальними для контролінгу	$(VP_t / VP_{t-1} - 1) \cdot 100 \% = TЗВП_t.$ <p>Якщо</p> $VP_t > VP_{t-1},$ $TЗВП_t < TЗВП_{t-3},$ $TЗВП_{t-1} < TЗВП_{t-3},$ $TЗВП_{t-2} < TЗВП_{t-3},$ <p>впровадження контролінгу з високим ступенем імовірності буде своєчасним і доцільним.</p> <p>Якщо $VP_t < VP_{t-1}$, то в цьому випадку спостерігається стагнація, яка вимагає, наряду з впровадженням контролінгу, швидких антикризових дій</p>	VP_t – скоригований на сезонність валовий прибуток у грошовому еквіваленті в період t . $TЗВП_t$ – скоригований на сезонність темп зростання валового прибутку у відсотках відповідно до попереднього періоду

Сигналом для початку доцільного впровадження контролінгу може бути також входження підприємства в стадію кризи, яка визначається за відповідними індикаторами [8, с. 5].

Стосовно оцінки готовності підприємства до впровадження контролінгу є чотири площини, в яких необхідно її визначити й оцінити:

1. Готовність психологічна. Готовність власника, вищого керівництва, лінійного менеджменту та ключових співробітників, адже вони стануть носіями або частково виконавцями та користувачами контролінгу. Особливо це стосується готовності керівництва передати частку повноважень нижчим

ієрархічним ланкам та готовності лінійних менеджерів брати на себе більше відповідальності. Окрім того, визначення психологічної готовності дозволяє передбачити майбутні конфлікти інтересів, які можуть відбуватися, оскільки при впровадженні контролінгу керівництво підприємства ризикує втратити владу, бухгалтерію лякає поява конкуренції в питаннях інформаційного забезпечення, відділ збуту лякає об'єктивна оцінка успіхів продажу, які досягнуті в галузі, виробничі підрозділи прогнозують початок неприємного для них контролю економічної доцільності виробництва та собівартості тощо. Найпростіше це можна зробити завдяки опитуванню на основні теми. Анкети потрібно роздати ключовим співробітникам, які ймовірно в майбутньому будуть мати справу з контролінгом. Бажано провести анонімне анкетування для підвищення його репрезентативності. За його результатами можна зробити висновок про психологічну готовність. Інакше можливо зробити короткий інформативний семінар для покращення цього результату.

2. Готовність культурна – на підприємстві повинні якнайменше проявлятися ознаки корпоративної культури, особливо стосовно комунікації та інновацій. Як правило, подібне дослідження дуже швидко проведуть спеціалізовані зовнішні консультанти. Не варто на цьому етапі заглиблюватися в детальні дослідження корпоративної культури на підприємстві. У рамках нескладного опитування, яке буде зручно додати до опитувального листа на тему психологічної готовності, необхідно лише виявити, чи є взагалі на підприємстві ознаки корпоративної культури, особливо стосовно культури комунікації та інновацій.

3. Готовність організаційна – ступінь організаційної формалізації. Контролінг не може бути впроваджено, якщо на підприємстві не існує щонайменше формально визначеної організаційної й ієрархічної структури або вона існує, але співробітники не мають про неї уявлення.

4. Готовність ресурсна – інфраструктура, ІТ, фінансування проекту, персональні ресурси потребують визначення, але вони повинні бути в достатній кількості та відповідному якісному стані. Наприклад, неможливо впровадити SAP/R3 на застарілій комп'ютерній базі та при відсутності комп'ютерної мережі. Тому на цьому етапі необхідно зробити низку аксіоматичних припущень та спрогнозувати, яка кількість і яких ресурсів може знадобитися для проекту впровадження контролінгу, та проаналізувати, чи достатньо цих ресурсів має підприємство. Автор пропонує просту табличну форму (табл. 2).

5. Її можна використовувати як спрощену форму таблиці для невеликих підприємств, так і її розширений варіант, який у подальшому послужить надійною основою для планування ресурсів або вагомим, хоча й не прямим, індикатором стану розвитку підприємства.

Після проведення оцінок доцільності та готовності підприємства до впровадження контролінгу необхідно *прийняти* та *задокументувати* рішення щодо впровадження контролінгу. Таке рішення приймається колегіально з

залученням всіх осіб, які брали участь у проведенні попередніх кроків та, безсумнівно, останнє слово залишається за керівництвом компанії. Як аналітичну та інформативну базу для прийняття рішення необхідно використати зібрані матеріали попередньо проведених досліджень. Бажано викласти результати цих досліджень у простій та зрозумілій формі. Оскільки в процесі прийняття рішення можуть бути виявлені додаткові фактори, які впливають на рішення, і не обов'язково буде можливим їх вираження у грошовому еквіваленті, бажано використовувати відповідну єдину форму для узагальнення всіх результатів попередніх досліджень, яка надасть можливість немонетарного порівняння – наприклад, таблицю з наданням оцінок та зважених параметрів (факторів). Окрім факторного аналізу, для врахування як кількісних, так і якісних параметрів слушно застосовувати моделювання та аналіз сценаріїв [5], використовувати дерево прийняття рішень [6].

**Визначення ресурсної готовності підприємства
до впровадження контролінгу**

Обов'язкові поля				Опціональні поля (розширений варіант)			
Назва ресурсу з детальним описом якісних характеристик	Одиниці виміру	Прогнозована необхідна кількість ресурсу	Наявна, вільна кількість ресурсу	Дефіцит (-) / Профіцит (+) (одиниць) {4} – {3}	Ринкова вартість необхідного прогнозованого ресурсу {3} за одиницю, грн.	Фактична вартість наявного вільного ресурсу {4} за одиницю, грн.	Дефіцит (-) сума, грн. {4} · {7} – {3} · {6}, де {4} · {7} < {3} · {6}. Якщо {4} · {7} > {3} · {6}, {8} = 0
{1}	{2}	{3}	{4}	{5}	{6}	{7}	{8}
1. Інфраструктура							
1.1. Офісні приміщення							
...							
2. ІТ							
2.1. Локальна комп'ютерна мережа 100 Мбит/с							
...							
3. Фінансування проекту							
3.1. Кредитна лінія овердрафту в національній валюті							
...							
4. Персональні ресурси	–	–	–	–	Σ	Σ	Σ
4.1. Фахівець з контролінгу з трьома роками стажу і знанням іноземної мови							
...							
Сума	–	–	–	–	Σ	Σ	Σ

Висновки. Тільки після одержання позитивних результатів ґрунтовної оцінки доцільності впровадження контролінгу на підприємстві та готовності самого підприємства до впровадження контролінгу має сенс розпочинати проект. Подібна попередня оцінка дозволяє змістовно підвищити імовірність успішного завершення впровадження контролінгу взагалі, його результативність та ефективність.

Список літератури

1. Верещагін, В. В. Контролінг як система управління реальними інвестиціями торговельного підприємства [Текст] : дис... канд. екон. наук / Верещагін Вадим Вікторович. – Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2004.
2. Горилей, О. В. Модная пиллюля [Текст] / О. В. Горилей // Компаньон. – 2003. – № 24. – С. 28–31.
3. Зарубин, С. А. Оперативный контроллинг [Текст] / С. А. Зарубин // Финансовый директор. – 2004. – № 7(23).
4. Зиськель, К. А. Формирование системы стратегического контроллинга на промышленном предприятии : автореф. дис... канд. екон. наук [Текст] / К. А. Зиськель. – Санкт-Петербург, 2008.
5. Детальніше про аналіз сценаріїв [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://en.wikipedia.org/wiki/Scenario_analysis.
6. Детальніше про дерево прийняття рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.wikipedia.org/wiki>.
7. Лисак, П. П. Інформаційне забезпечення прийняття рішень в управлінні підприємствами в період становлення ринкових відносин [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.02.03 / Лисак Пилип Пилипович. – Харківський нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. – Харків, 2002.
8. Лігоненко, Л. О. Антикризове управління підприємством [Текст] : підручник / Л. О. Лігоненко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 824 с.
9. Петров, А. Контроллинг – это не дань моде. Новые деловые вести [Текст] / А. Петров. – 2004. – № 13. – С. 5.
10. Прохорова, В. В. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці [Текст] : монографія / В. В. Прохорова, Л. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевич, Ю. Прохорова. – Харків, 2006.
11. Шульга, Н. П. Інтегрована система контролінгу в управлінні банком [Текст] : дис... канд. екон. наук / Шульга Наталія Петрівна. – К., 2006.
12. Becker, R. Controlling (Strategische Unternehmensführung [Text] / R. Becker, M. Mackenthun, R. Müller. – Bd. 8. Hrsg.: Kienbaum, G. München, 1978.
13. Deyhle, A. Controller-Handbuch – Enzyklopädisches Lexikon für die Controller-Proxis [Text] / A. Deyhle. – 6 Bände, 3. Aufl. Gautingb. – München, 1990.
14. Glasl, M. Förderung des Einsatzes von Managementinstrumenten im Handwerk [Text] / M. Glasl. – Ludwig-Fröhler-Institut, 2008.
15. Horváth & P. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование [Текст] / пер. с нем. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008.
16. Horváth, P. (Hrsg). Kunden und Prozesse im Fokus. Controlling und Reengineering [Text] / P. Horváth. – Stuttgart, 1994.
17. Schröder, E. Einführung von Controlling in Klein und Mittelbetrieben [Text] / E. Schröder. – Stuttgart, 2006.

Summary

This article presents the results of our critical analysis to the existing methods of controlling (management accounting) introduction which were proposed by the Ukrainian and foreign scientists. After this critical view, we suggest to perform the

pre-project evaluation of controlling introduction reasonability and enterprise preparedness for such an implementation.

Отримано 01.09.2009

Вержбицький, О.А. Оцінка готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємстві [Текст] / О.А. Вержбицький // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / УАБС НБУ. – Суми, 2009. – Т. 26. – С. 13 – 21.