

М. М. Вуйців,
аспірант кафедри обліку і аудиту, КНУ ім. Тараса Шевченка

ЄВРОПЕЙСЬКА МОДЕЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ: ОРІЄНТАЦІЯ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ

У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти організації у практиці європейських підприємств служб внутрішньогосподарського контролю. Зокрема, розглянуто можливість отожднення визначень понять "внутрішньогосподарський контроль", "контролінг", "внутрішній аудит". Вивчено погляди німецький та англійських економістів на сутність контролю, який здійснюється у підприємстві. Розглянуто німецький досвід організації служби контролінгу".

The article reviews the theoretical and practical aspects of practice in European companies' internal control services. In particular, the possibility of identifying definitions "internal control," "controlling", "internal audit". Studied German and English views of economists on the nature of control exercised in the enterprise. A German experience of controlling service.

*Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, контролінг, внутрішній аудит.
Key words: internal control, controlling, internal audit.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розробка ефективного інструментарію управління підприємством є неможливою без вивчення досвіду попередників. Окрім аналізу вітчизняних джерел, необхідно звертати увагу на роботи іноземних теоретиків та практиків менеджменту. Подібний обмін досвідом сприяє пришвидшенню процесу вдосконалення галузі управління та формування багажу необхідних знань та навичок, відповідно до вимог динамічного ринкового середовища.

Попереднє вивчення вітчизняної та іноземної літератури, присвяченої проблематиці внутрішнього контролю, показало, що дане питання по-різному трактується представниками різних економічних шкіл. Так, організація внутріфірмового контролю за ефективністю та результативністю радянською школою називалася внутрішньогосподарським контролем, американською — внутрішнім аудитом, європейською — контролінгом.

Очевидно, що подібні протиріччя потрібно розв'язати та сформувані чітке бачення категорії внутрішньогосподарського контролю. Окрім того, вивчення потребує іноземний досвід впровадження систем подібних систем на підприємствах.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженнями проблематики внутрішнього контролю займалися багато вітчизняних та іноземних вчених. Так, у німецькій науковій думці вивченням контролінгу займалися Хан Д., Майер Е., Фольмут Х., Манн Р., Райхман Т, Куппер Х., Вебер Й., Хорват П., Шнайдер Д. Вивченню внутрішнього аудиту присвятили свої праці англійські вчені Адамс Р., Додж Р.

Мета статті полягає в вивченні праць європейських науковців, присвячених питанням внутрішньогосподарського контролю, та узагальненні проблематики да-

ної економічної категорії, вивченні іноземного досвіду впровадження систем внутрішньогосподарського контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Оптимізація фінансового результату за умов гарантованої ліквідності може розглядатися як головна мета проведення контролю, для досягнення якої формулюються його основні завдання — розробка цілеспрямованого комплексу заходів щодо досягнення цілей підприємства. Ефективна система внутрішньогосподарського контролю допомагає правильно та вчасно оцінювати ситуацію в компанії й планувати дії щодо підвищенню ефективності її роботи. Мета проведення контролю є похідною від цілей підприємства, стратегічна мета якого полягає в закріпленні досягнутих переваг та подальшому розвитку.

Основне завдання системи внутрішньогосподарського контролю полягає у інформаційному забезпеченні орієнтованих на результат процесів планування, регулювання та контролю, а також у виконанні функцій інтеграції, системній організації та координації діяльності підрозділів компанії та окремих осіб. Інформаційну базу внутрішньогосподарського контролю складають показники виробничого, бухгалтерського та фінансового обліку.

Для подальшого дослідження необхідно прояснити термінологічну плутанину, котра виникає внаслідок вживання слів "внутрішньогосподарський контроль" та "контролінг". Аналіз вітчизняної та іноземної наукової літератури доводить, що спільного між цими двома поняттями набагато більше, ніж відмінного. Тому для вивчення європейської моделі внутрішньогосподарського контролю з метою уникнення спотворення першоджерел цілком виправданим є використання іноземної термінології.

Отже, "контролінг" походить від англійського "to control" - "контролювати", "керувати", яке — у свою чергу, походить від французького відповідника, котре перекладається як "реєстр", "документальна перевірка". Незважаючи на це, в англомовних джерелах "контролінг" практично не застосовується: у Великобританії та США його замінили похідні терміни від "management" — "управляти".

Розуміння контролінгу, як підсистеми системи управління отримало найбільшого поширення у Німеччині. Подальший його розвиток носив двоякий характер у становленні двох незалежних напрямів — англо-саксонської (американської) та європейської (німецької) моделі. Між цими підходами існують відмінності не лише концептуального, але й термінологічного характеру — в англо-саксонській практиці застосовується поняття "управлінський облік" (management accounting), а "контролінг" практично не застосовується, хоча фахівців, що здійснюють ведення управлінського обліку, називають контролерами.

Розробка ідеї контролінгу ґрунтувалася на практиці його застосування в дочірніх фінансових установах американських корпорацій. У перші роки до появи німці ставилися до нього критично. Значною мірою це було пов'язано із невірним тлумаченням. Так, контролінг ототожнювали з контролем, а повноваження контролера

перебільшувалися та розцінювалися як безпосередня загроза застосування штрафних санкцій для управлінців. Згодом, апробувавши на практиці ідеї контролінгу, його стали сприймати позитивно, і чільним стало прагнення перенесення його ідей у практику фінансово-господарської діяльності підприємств Німеччини [3].

У сучасному розумінні концепцію контролінгу було розроблено у 80-ті роки як засіб активного запобігання кризовим ситуаціям, які призводять підприємства до банкрутств. Принципом нової концепції, стало оперативне порівняння основних нормативних (планових) та фактичних показників з метою виявлення, визначення взаємозв'язку та взаємозалежності відхилень на підприємстві з метою впливу на ключові фактори стабілізації ситуації [10].

Для європейської економічної літератури було характерним розходження поглядів стосовно того цілей та завдань контролінгу. Так, Хорват П., розглядаючи контролінг у розрізі цілей фінансової установи, вважає, що система контролю повинна забезпечувати керівництво інформацією та підштовхувати його до координування, реагування та адаптації до мінливих внутрішніх і зовнішніх умов для ефективної реалізації стратегічних цілей. Автор інтерпретує контролінг як орієнтовану на результат функцію підтримки системи управління. За Хорватом П., контролінг виконує функції інтеграції та координування процесу планування у фінансовій установі, а також інформаційного забезпечення цього процесу [3].

Райхман Т. також приділяє особливу увагу орієнтації контролінгу на результат (з урахуванням забезпечення ліквідності) і бачить основне завдання контролінгу в зборі та обробці інформації в процесі розробки, координації та контролю виконання планів фінансової установи [11].

Дещо відмінним від попередніх є бачення Куппера Х.Ю. Він вбачає центральну проблему контролінгу у координації системи управління фінансової установи. Необхідність функції координації зумовлена потребою поділу системи управління на складові. Серед таких компонентів він виділяє: а) організацію операційної діяльності; б) систему планування; в) систему контролю; г) інформаційну систему; д) систему управління персоналом; е) систему цілей та принципів управління.

Виконуючи координуючу функцію, контролінг тим самим сприяє досягненню не однієї мети діяльності фінансової установи, а системи цілей. При цьому вартісним цілям надається особливе значення. Разом з тим, Куппер Х.Ю. вбачав небезпеку для контролінгу, яка полягає у тому, що його завдання стануть всеосяжними та не зможуть бути без негативних наслідків відділені від завдань інших підсистем управління [12].

Враховуючи бачення контролінгу Куппером Х.Ю. та Хорватом П., Вебер Й. вважає, що контролінг — це, в першу чергу, інструмент координації. В його інтерпретації контролінг є елементом управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки управлінського персоналу в процесі вирішення покладеного на нього завдання координації системи управління із акцентом, насамперед, на планування, контроль та інформування. При цьому Вебер Й., як і Куппер Х.Ю., підкреслює, що контролінг не пов'язаний із

процесом постановки цілей (наприклад, досягненням планового показника доходу) [12].

На думку Шнайдера Д., завдання контролінгу, яке полягає у координації — в сенсі загальної координації управління (по Куппером й Вебером), має бути обмеженим. З одного боку, функція контролінгу повинна зводитися до розробки й координації окремих планів фінансової установи та зведення їх у єдиний план, а з іншого боку — до внутрішнього виробничого обліку, який є пріоритетнішим для контролю, ніж процес досягнення планових показників, оскільки формує інформаційну базу для подальшого планування.

Рекомендоване Шнайдером Д. обмеження функцій контролінгу властиве німецькій концепції контролінгу, у якій на перше місце ставиться комплекс завдань по плануванню з інтегрованою системою планово-контрольних розрахунків на базі інформації внутрішнього виробничого обліку [12].

Розглянемо також думки англійських вчених з приводу організації систем внутрішньогосподарського контролю. Незважаючи на багатовіковий розвиток і виділення внутрішнього аудиту в особливий напрям аудиторської діяльності, дотепер в економічній літературі саме його поняття трактується по-різному.

Так, наприклад, відомий англійський учений Додж Р., трактує внутрішній аудит як "...складову частину внутрішнього контролю, який здійснюється за рішенням органів управління фірми для цілей контролю та аналізу господарської діяльності" [4, с. 87].

Уточнюючи своє визначення в частині предметної області контролю й аналізу господарської діяльності, автор стверджує, що до функцій внутрішнього аудиту повинні входити: а) спостереження за системами бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю; б) вивчення фінансової й іншої оперативної інформації для цілей управління; в) перевірка ефективності, результативності й прибутковості угод, а також некомерційних операцій; г) знайомство з політикою економічного суб'єкта, планами й основними методиками аналізу [4, с. 87—88].

Інший англійський учений Р. Адамс визначає внутрішній аудит "як елемент системи внутрішнього контролю, створений адміністрацією для перевірки, оцінки й подання звітності про бухгалтерський облік та інші складові контролю господарської діяльності" [1, с. 27]. При цьому він не вважає, що для виконання аудиторських завдань внутрішній аудитор повинен бути кваліфікованим бухгалтером, тому що, на його думку, предметна область внутрішнього аудиту не охоплює аспекти підготовки фінансової звітності та організації систем контролю.

Також Р. Адамс вважає, що предметною областю внутрішнього аудиту є виключно перевірка ефективності використання внутрішніх резервів економічного суб'єкта, перевірка операцій на відповідність основним процедурам і нормативним актам, а також екологічний аудит.

На думку американських учених Аренса Е. та Лоббека Дж.К., внутрішній аудит — це внутрішньогосподарський аудит, що забезпечує адміністрацію "коштовною інформацією для прийняття рішень, що стосується ефективного функціонування їхнього бізнесу" [2, с. 14].

При цьому внутрішньогосподарський аудит автори поділяють на два типи: операційний аудит та аудит відповідності [5].

У випадку проведення операційного аудиту перевіряють будь-яку частину процедур і методів функціонування господарської системи для оцінки їхньої продуктивності й ефективності. За результатами цього аудиту системі управління економічного суб'єкта видаються рекомендації з удосконалення операцій, що перевірялися.

Оскільки операційна ефективність можлива у різних сферах, як наслідок, практично неможливо дати вичерпну характеристику типової процедури операційного аудиту. В одному економічному суб'єкті внутрішній аудитор може оцінювати придатність і достатність інформації для ухвалення управлінського рішення про придбання нової нерухомості або іншого об'єкта майна, в іншому — оцінювати ефективність документообігу при обробці даних по товарообігу.

У той же час Аренс Е. та Лоббек Дж.К. вважають, що в операційному аудиті весь обсяг аудиторських перевірок не повинен обмежуватися лише бухгалтерським обліком. На їхню думку, вони також можуть бути спрямовані на оцінку організаційної структури економічного суб'єкта, комп'ютерних операцій, застосовуваних методів виробництва, маркетингу й будь-якої іншої області, у якій аудитор має відповідну компетентність [2, ст. 21].

Як бачимо, між внутрішньогосподарським контролем, внутрішнім аудитом та контролінгом є багато спільного у частині визначення сутності його як системи процедур внутрішнього фірмового контролю. Тому, повертаючись до розв'язання вищенаведеної проблеми виправданості вживання визначень, також будемо розглядати внутрішній аудит як близьке за сутністю явище.

У сучасному розумінні контролінг являє собою сукупність методів оперативного та стратегічного управління: обліку, планування, аналізу та контролю, що поєднуються на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин в єдину систему, функціонування якої підпорядковується конкретній меті.

Крім того, як і будь-яке явище, система або метод, контролінг з'являється у теорії й практиці управління підприємством не раптово, а внаслідок впливу багатьох причин та факторів, до яких можна віднести ускладнення перебування підприємства на ринку внаслідок зростання конкуренції, соціальної спрямованості сучасної ринкової економіки, несприятливої екологічної ситуації та інших факторів, котрі виявлять себе у майбутньому.

Характерним для європейської практики контролінгу є виділення наступних його функцій та завдань:

- а) консультування та координація процесу бюджетування;
- б) консультуванні та координації стратегічного планування;
- в) консультування та координація довгострокового планування;
- г) управління розрахунками витрат/результатів;
- д) управління внутрішньою інформаційною службою;
- е) консультування та координація планування інвестицій;

є) проведенні спеціальних економічних досліджень [6, ст. 48].

У німецькій концепції управління "контролінг" (більше широке поняття) включає "управлінський облік", а, відповідно до американського підходу "управлінський облік", прирівнюється до німецького "контролінгу" і включає його функції, що стосуються розробки стратегії управління підприємством. Управлінський облік, як відомо, — це, насамперед, стратегічний облік, пов'язаний з виробленням системи контрольних показників та поділом відповідальності між центрами обліку.

У німецькій моделі контролінгу на перше місце поставлений комплекс завдань із планування та використання інтегрованої системи планово-контрольних розрахунків на базі інформації управлінського обліку. Тому в європейській системі "контролінг" — це винятково внутрішній облік та звітність. При організації служб контролінгу й фінансів відбувається первинний поділ завдань на внутрішні й зовнішні. У веденні служби контролінгу залишаються тільки орієнтовані на результат завдання інформаційного забезпечення, складання планів, контролю й внутрішнього обліку [7] (рис. 1).

Європейський контролінг, як і американський, передбачає виконання переліку додаткових функцій. Проте до їх числа не входять ведення бухгалтерського обліку, складання балансу, облік податків та страхування, оскільки дані завдання виконує фінансова служба. Також німецька модель контролінгу не передбачає проведення ревізій.

Організація систем контролінгу на практиці здійснюється із врахуванням реальних ринкових умов та ведення фінансово-господарської діяльності, тому структура служби може враховувати елементи, запозичені із американської моделі контролінгу:

а) у випадку концентрації контролінгу винятково на завданнях короткострокового планування контролю й інформаційного забезпечення (річне планування/бюджетне планування) організовується відособлений відділ середньо- і довгострокового планування, за необхідності під загальним керівництвом з відділом стратегічного планування;

б) у разі обмеження контролінгу завданнями, орієнтованими на результат коротко-, середньо- і довгострокового планування, відділ стратегічного планування на правах центру прийняття рішень підпорядковується безпосередньо вищому органу управління;

в) у разі збільшення функцій через створення децентралізованої системи контролінгу, додатково до центральної служби (головний контролер із відповідними відділами) вводяться посади функціональних контролерів (контролер по маркетингу й ін.), контролерів по продуктових програмах та проектах [9, с. 6].

Контролінг у тому чи іншому вигляді як інструмент управління бізнесом визнали й використовують у всіх розвинених країнах миру. В умовах глобалізації світової економіки відбувається активне переміщення капіталу із однієї країни в іншу. Наприклад, на приналежних японському капіталу автозаводах у США активно використовуються інструменти контролінгу, розроблені



Рис. 1. Європейська (німецька) модель контролінгу

(Джерело: побудовано автором на підставі опрацювання [9]).

в Японії, а у ЄС у той же час на озброєнні перебувають інструменти, які довели свою дієвість у США. В результаті відбувається взаємне збагачення кращим досвідом у даній сфері, хоча повною мірою на практиці враховуються й національні відмінності, які виступають важливим фактором підвищення ефективності його застосування [6].

Результати порівняльного аналізу досягнень міжнародних компаній свідчать про те, що застосування потенціалу контролінгу підвищує результативність менеджменту, причому основна частка ефекту забезпечується в сфері виробництва завдяки інноваціям, пов'язаним із впровадженням контролінгу.

Візьмемо для прикладу завод OTIS Gmb (м. Берлін), який виробляє комплектуючі для ліфтів. На підприємстві контролери організовують і супроводжують управлінський процес вибору цілей, планування й регулювання, а також відповідають за досягнення поставлених цілей. Контролери забезпечують прозорість стратегій, фінансових результатів, координують проміжні цілі й плани в рамках єдиного цілого, надають сервісну підтримку, забезпечуючи менеджерів необхідною інформацією. В компанії OTIS Gmb діють: а) заводський контролінг; б) контролінг монтажу; в) контролінг логістики та ін. Служба заводського контролінгу відповідає за внутрішньо-заводське планування, за розрахунок прибутків та збитків підприємства в цілому, за показники окремих заводських проектів. Однак вона не несе відповідальності за баланс, податки й т.д. [14].

Серед завдань заводського контролінгу — планування, аналіз результатів, звітність і розробка заходів оперативного втручання у випадку виникнення відхилень від планових показників. Підрозділу контролінгу в OTIS супроводжують продукцію компанії протягом усього циклу її життя, починаючи з розробки, досліджень, закупівлі, виробництва та закінчуючи обслуговуванням клієнтів і логістикою.

Досить поширено контролінг застосовується при прогнозуванні цін на продукцію й послуги у компанії

"Nivea", для визначення максимально припустимих меж цін і тарифів, розрахунку передбачуваного прибутку, податкових платежів і формованих резервних фондів. У рамках контролінгу здійснюється перевірка ефективності різних варіантів інвестицій до та в ході їхньої реалізації, моделюються умови виконання проекту. Узагальнена та систематизована інформація, надавана службою контролінгу керівництву підприємства, має величезне значення не лише для оперативного, але й для стратегічного управління [13].

У акціонерному товаристві "Континенталь" сфери застосування контролінгу розмежовані за підрозділами з урахуванням технологічного ланцюжка виробництва продукції: виготовлення шин для легкових і вантажних автомобілів, асортименту виробів із синтетичного каучуку, лінії технічного обслуговування виробництва та ін. Управління всією поточною діяльністю акціонерного товариства "Континенталь" здійснюється Правлінням, що функціонує в тісному взаємозв'язку із Правліннями дочірніх підприємств. У ході процесу децентралізації управління, відповідальність за кінцеві фінансові результати та функції оперативного управління делеговані дочірнім підприємствам, а всередині останніх розподілені між центрами прибутку.

Так, процеси виробництва та збуту шин для легкових і вантажних автомобілів перебувають у зоні відповідальності центральних служб, а підприємство із виробництва виробів із синтетичного каучуку поділяється на самостійні центри доходу. У зоні відповідальності такого центру перебувають також грошові потоки, інвестиції, розвиток інформаційних систем, стратегічні цілі товариства та контроль за їх виконання та досягненням. На службу контролінгу покладено завдання обслуговування менеджменту, яке реалізується у вирішенні окремих управлінських проблем у найближчій перспективі, а також у наданні правління акціонерного товариства відомостей щодо витрат, результатів діяльності та фінансового стану дочірніх підприємств і центрів доходів.

Оскільки фінансова політика дочірніх підприємств іноді може розходитися зі стратегічними завданнями всього товариства в цілому, тому необхідним є корегування планів та контроль за їхнім виконанням на відповідних рівнях відповідальності, витрат і прибутків. Наприклад, у процесі управління в компанії "Даймлер Бенц" (поєднує ряд великих дочірніх фірм, таких як "Мерседес Бенц", "AIG", "Дойче аэро-спейс") складаються цільові плани (стратегічне планування), реалізуються на практиці (оперативне керування), отримані результати звіряються із заданими цілями (порівняння фактичних показників із плановими), відхилення аналізуються, приймаються відповідні рішення щодо усунення недоліків та корегування планів. Таким чином, самі підприємства оптимально розвиваються [14].

У якості висновку зазначимо, що у практиці підприємств країн Європейського Союзу немає єдиного бачення структури та завдань системи контролінгу. Сьогодні також доводить усвідомлення керівництвами підприємств переваг, які досягаються завдяки впровадженню систем контролінгу, починаючи із 1974 р. понад 90% великих європейських підприємств організували власний підрозділ контролінгу. Окрім цього, їх досвід наслідують підприємства малого та середнього бізне-

су, які також намагаються підвищити власну ефективність шляхом виявлення помилок та роботи над ними.

Як свідчить світова практика, кожній із країн притаманні власні особливості моделей контролінгу. Використання кожною із них у власних системах контролю певних переваг сприяє отриманню позитивного досвіду та досягненню успіху. Обмін досвідом збагачує науку управління, перетворюючи внутрішній контроль в один із найрізноманітніших та досконалих інструментів управління підприємством.

Література:

1. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
3. Дайле, А. Практика контроллинга / А. Дайле. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.
4. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. — М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. — 240 с. (Аудит: теория и практика).
5. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита (2001). — М.: МЦРСБУ, 2002. — 804 с.
6. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / [А. М. Карминский, Н. И. Оленев, С. Г. Фалько, А. Г. Примаков]. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с.
7. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: пер. с нем. Ю.Г. Жукова и С.Н. Зайцева / Под ред. С.А. Николаевой. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 96 с.
8. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
9. Набок Р. Американская и немецкая модели контроллинга / Р. Набок, А. Набок // Финансовый директор. — № 12. — 2007.
10. Петренко СИ. Контроллинг: учебное пособие. — Ю Ника-Центр, Эльга, 2003. — С. 90—91.
11. Райхман Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели — разные пути и инструменты // Международный бухгалтерский учет. — 1999. — № 5. — С. 40—52.
12. Фольмут Х.И. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Ш. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 288 с.
13. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Гурчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
14. Юсупова С.А. Теория и практика внедрения системы контроллинга в условиях информационного общества / С.А. Юсупова: автореф. дис. док. экон. наук. — 08.00.05 Экономика и управление народным хозяйством. — 2008. — 37 с.

Стаття надійшла до редакції 11.07.2011 р.