

2. Савченко Л.А. Правовые основы финансового контроля: науч. пособие. – Киев: Юринком Интер, 2008. – 504 с.;

3. Зейнелгабдин А.Б. - Государственный аудит как инструмент управления экономикой / А.Б. Зейнелгабдин // Государственный аудит – 2016. – № 3 (32);

4. Интернет-портал Счетного комитета по контролю за исполнением Республиканского бюджета - www.gov.kz/memleket/entities/eseq?lang=ru;

5. Интернет-портал комитета внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан - www.gov.kz/memleket/entities/kvga?lang=ru;

6. Спектор М.Д. – Методология и методика научных исследований (учебное пособие), Астана, 2009-485с.;

7. Отчеты об исполнении областного бюджета за 2020 год / Ревизионные комиссии областей;

8. Муратбекова Ж.А. Государственный аудит как неотъемлемая часть эффективного государства / Ж.А. Муратбекова // Наука вчера, сегодня, завтра: сб. ст. по матер. XXIV Междунар. науч.-практ. конф. № 5 (21). – Новосибирск: СибАК, 2015. – С. 2;

9. Материалы проверки Счетного комитета «Контроль эффективности управления активами государства в сфере высшего образования, использования средств республиканского бюджета, выделенных на финансирование высшего и после вузовского образования» — [ЭР]. Режим доступа: www.esep.kz/.

Контроллинг: зарубежный опыт использования

¹Э. Ж. Сыздыкова, ²А. Н. Кенжебеков

¹к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,

²бакалавр экономики, магистрант первого курса,

elmira5as@mail.ru, theasan51@gmail.com

Карагандинский университет имени академика Е. А. Букетова, г. Караганда

Аннотация: в статье раскрыты основы опыта использования, примеры использования и результаты использования контроллинга в странах зарубежья.

Ключевые слова: контроллинг, зарубежный опыт, система управления.

Страны с развитой рыночной экономикой накопили большой опыт эффективной работы в условиях рынка на основе системы контроллинга, широко используемой, в частности на многих ведущих фирмах Германии. В теории и практике управления немецкими предприятиями важнейшей составной частью контроллинга служит управленческий учет. Бухгалтерия подразделяется на финансовую и производственную. Схему контроллинга, функционирующую в Германии, нельзя использовать непосредственно в Российских условиях, поскольку учетно-аналитические школы Германии и России различны и, хотя имеют общие черты, основываются на собственных традициях и опыте. Существенно отличается и менталитет бухгалтеров, управленцев, предпринимателей. Необходимо подчеркнуть, что и в странах запада, в том числе в Германии, до сих пор нет четкого и общепризнанного представления о содержании системы контроллинга. В то же время спор о том, нужен контроллинг или нет, решен давно, поскольку уже в 1974 году свыше 90% крупных немецких предприятий, на которых было занято свыше 5000 работников, обладали институционально обособленным подразделением контроллинга. Сегодня же основная часть средних и множества мелких предприятий страны также ввели у себя соответствующую

службу. В то же время практический инструментарий контроллинга на разных предприятиях существенно различается. По-разному построена и организационная основа подобных служб. Контроллинг не отождествляют в Германии со словами контроль и ревизия. Хотя они и созвучны с контроллингом, но имеют с ним мало общего. Управление предприятием – задача менеджмента. Реальное же управление без контроля, особенно финансового, не возможно. В то же время смешивать понятия менеджмент и контроллинг некорректно, поскольку контроллинг управленческую функцию не реализует. Сотрудники службы контроллинга не принимают управленческих решений, что остается функцией руководства предприятия.

Имеющиеся на большинстве германских предприятий службы контроллинга в первую очередь занимаются учетом и анализом затрат, а также результатов финансовой и хозяйственной деятельности. Конкретные фактические данные для анализа предоставляются службе контроллинга бухгалтерией. Статистические материалы, данные плана и результаты сравнения фактических значений показателей с плановыми величинами контроллер получает от плановой и финансовой служб предприятия. На базе проведенных расчетов контроллер предлагает высшему руководству фирмы рекомендации по сокращению затрат, увеличению прибыли, рентабельности производства и сбыту. На основе подобных рекомендаций осуществляется выбор наилучшего управленческого решения из числа имеющихся альтернатив. Весьма распространению контроллинг применяется при прогнозировании цен на продукцию и услуги, для определения максимально допустимых границ цен и тарифов, расчета предполагаемой прибыли, налоговых платежей и формируемых резервных фондов. В рамках контроллинга осуществляется проверка эффективности разных вариантов инвестиций до и в ходе их реализации, моделируются выполнения проекта. Обобщенная и систематизированная информация, предоставляемая службой контроллинга руководству предприятия имеет огромное значение не только для оперативного, но, особенно, стратегического управления.

Практические результаты внедрения концепции контроллинга можно продемонстрировать на результатах работы акционерного общества «Континенталь», на котором данный процесс развивается уже больше 40 лет. За этот период конъюнктура рынка, организационная структура предприятия многократно трансформировалась, но развитие бизнеса шло под знаком роста. Это предприятие является одним из крупнейших в мире производителей автомобильных шин, выпуская также обширную номенклатуру изделий из синтетических каучуков. В настоящее время в концерн входит более 90 индустриальных, сбытовых и торговых предприятий в ряде стран Европы и Северной Америки, обеспечивая около 50 тысяч рабочих мест и годовой консолидированный оборот в несколько млрд. евро.

Сферы применения на этих предприятиях контроллинга разграничены по подразделениям с учетом технологической цепочки производства продукции, например, изготовление шин для легковых и грузовых автомобилей, производство разного рода изделий из синтетического каучука, линии технического обслуживания производства и т.д. Управление всей текущей деятельностью общества «Континенталь» осуществляется правлением, которое функционирует в тесной взаимосвязи с правлением дочерних обществ. В ходе процесса децентрализации управления ответственность за конечные финансовые результаты и функции оперативного управления делегированы дочерним предприятием, а внутри последних распределены между центрами прибыли. Так, процессы производства и сбыта шин для легковых и грузовых автомобилей находятся в ведении центральных служб, а предприятие по производству изделий из синтетического каучука отдельно на самостоятельные центры прибыли. В ведении центра находятся также денежные потоки, инвестиции, развитие информационных систем, стратегические цели общества и контроль за их исполнением. Перед службой контроллинга стоит задача обслуживания менеджмента,

которая заключается в решении отдельных управленческих проблем в ближайшей перспективе, а также в представлении правлению акционерного общества данных о затратах, результатах и финансовом состоянии дочерних предприятий и центров прибыли. Поскольку финансовая политика дочерних предприятий иногда может расходиться со стратегическими задачами всего общества в целом, необходима корректировка планов и контроль за их выполнением на соответствующих уровнях ответственности, затрат и прибылей. Например, в процессе управления в компании «ДаймлерБенц» (объединяет ряд крупных дочерних фирм, таких, как «Мерседес Бенц», «АЕГ», «Дойчаэро-спейс») составляются целевые планы (стратегическое планирование), планы реализуются на практике (оперативное планирование), полученные результаты сверяются с заданными целями (сравнение фактических показателей с плановыми), отклонения анализируются, принимаются соответствующие решения по устранению недостатков и корректировке планов. Таким образом сами предприятия оптимально развиваются.

Например, в процессе управления в компании «ДаймлерБенц» (объединяет ряд крупных дочерних фирм, таких, как «Мерседес Бенц», «АЕГ», «Дойчаэро-спейс») составляются целевые планы (стратегическое планирование), планы реализуются на практике (оперативное управление), полученные результаты сверяются с заданными целями (сравнение фактических показателей с плановыми), отклонения анализируются, принимаются соответствующие решения по устранению недостатков и корректировке планов. Таким образом сами предприятия оптимально развиваются. В АО «Континенталь» развитие контроллинга началось с анализа производственных и сбытовых затрат отдельных подразделений предприятия. Он проводился вначале централизованно, исключительно на оперативном уровне. Помимо центра контроллинг развивался на дочерних предприятиях, а оперативный контроллинг стал сочетаться со стратегическим. При этом четко определились области применения контроллинга. Так, контроллер не отвечает за ведение финансовой и производственной бухгалтерии, процессы финансирования, управление денежными потоками, уплату налогов и страхование. Кроме того, контроллер не занимается контрольно-ревизионной деятельностью. Иная картина наблюдается на средних предприятиях, выпускающих промышленную продукцию и оказывающих широкий спектр услуг. Например, в АО «Шеринг», ООО «Фесто», ООО «Штиль» (Штутгартский промышленный район) производственная бухгалтерия, по существу, стала составной частью службы контроллинга. В АОЗТ «Хьюлетт Паккард» вообще отказалась от центрального регулирования и создали сеть служб контроллинга в подразделениях предприятия в рамках процесса децентрализации.

В АО «Континенталь» контроллер обладает правом «вето» при принятии многих управленческих решений. В частности, согласие контроллера необходимо при определении цен на продукцию и услуги, новых инвестициях, калькулировании себестоимости продукции, принятии решений типа «производить или покупать», определении ассортимента или вступает в спор с менеджером, решение принимается вышестоящим органом менеджмента и контроллинга. Краеугольными камнями как оперативного, так и стратегического контроллинга являются системы информационного обеспечения, учета и анализа, планирования, контроля. В АО «Континенталь» внутренняя отчетность и информационное обеспечение выполняют задачу плановых и отчетных данных ответственным менеджерам. На рассмотрение должна быть представлена ясная и четкая, полная и своевременная информация, распределенная как по уровням ответственности, так и по степени сложности принятия управленческих решений. Стратегические цели задаются на предприятии по объемам и ассортименту выпуска продукции, рыночным долям, значениям показателей годового финансового плана (бюджета) и подготовке мероприятий для реализации заданных целей. Для задания стратегических целей по видам продукции и

рыночным долям заполняется стандартизированный формуляр, в котором анализируется конъюнктура рынка и приводятся сведения о конкурентах, оцениваются возможные риски, а также приводится финансовая оценка готовящихся мероприятий. Отчетная информация содержит описание фактических данных по всем показателям финансово-хозяйственной деятельности и ликвидности АО «Континенталь», результатам анализа отклонений фактических величин показателей от плановых, а также по прогнозу дальнейшего развития событий. Здесь же приводится оценка эффективности уже осуществляемых и только еще рассматриваемых мероприятий по снижению затрат и повышению рентабельности. Собственные системы внутренней отчетности разработаны, в частности, также в концерне «Фольксваген», АО «Бертельсман», АО «Порше», АОЗТ «Марквардт».

Отчетность и информация в системе стратегического контроля охватывает данные перепроверки стратегии названных предприятий в свете текущих изменений как первый шаг к составлению годового финансового плана. Тут же принимаются к сведению данные анализа независимых экспертов и аудиторов. Отчетность и информация в системе оперативного контроля на вышеперечисленных предприятиях базируется на таком огромном количестве исходной информации, что непременно требует привлечения ЭВМ и специального программного обеспечения для ее обработки. Для составления отчетности используется особый учетный и аналитический инструментарий: директ-костинг, расчет точек безубыточности, определение ценовой политики, анализ взаимосвязей между объемом производства, себестоимостью и прибылью и т.д.

Здесь следует отметить, что на основе немецкого опыта для отечественных промышленных предприятий можно предложить многоступенчатую схему формирования сумм покрытий, а в конечном итоге и прибыли предприятия. Такой подход повышает действенность внутреннего контроля за эффективностью работы центров прибыли и ответственности, так как в этом случае вклад того или иного уровня управления в формирование производственного результата становится более наглядным.

Составленная отчетность ежемесячно представляется контроллером менеджеру предприятия. В АО «Континенталь» она включает в себя статистику объемов выпуска и реализации продукции, расчет издержек производства и обращения, исчисление финансовых результатов по разным схемам учета затрат, расчет сумм покрытий (маржинального дохода), показателей рентабельности и ликвидности, статистику движения рабочей силы и запасов, расчеты движения денежных потоков, инвестиционные расчеты и др.

Полная внутренняя отчетность АО «Континенталь» обрисовывает общехозяйственный результат развития всего предприятия в целом и его дочерних фирм на основе консолидации их отчетов, анализ производственной, сбытовой и финансовой деятельности предприятия по центрам прибыли, видам изделий, способам реализации, рынка сбыта. Непременной составной частью отчетности является пояснительная записка каждого уровня контроллинга. Ответственность за четкость прохождения информационных потоков, полноту и точность представленных во внутренней отчетности сведений несет служба центрального контроллинга и контроллеры на местах. Процесс стратегического планирования АО «Континенталь» проходит следующим образом: ежегодно с марта по май происходит накопление и подготовка материалов, которые затем непосредственно переходят в составление годового финансово плана (бюджета). Этот этап начинается в июне с постановки задач, стоящих перед предприятием, продолжается в течение лета и осени детальным проработкой и обсуждением каждой отдельной статьи плана и вытекает в проводимое в ноябре слияние всех частей плана в единое целое. В декабре правление акционерного общества рассматривает и принимает финансовый план (бюджет) на следующий финансовый год. В ходе подготовки бюджета обращается внимание на подготовку и исполнение оперативных планов. В настоящее время годовое планирование на

предприятию расширяется до трехлетнего. Особое внимание при этом уделяется планированию инвестиций, введению инноваций и технологическому перевооружению производства. Ответственность за процесс стратегического и оперативного планирования несут менеджеры АО «Континенталь» и его дочерних предприятий. Им помогает контроллеры всех уровней. Если стратегическим планированием занимается плановая служба предприятия, то оперативное планирование является прерогативой службы контроллинга. Нередко к проблемам стратегического планирования привлекаются также внешние консультанты.

Интенсивность операций контроллера по надзору за исполнением планов заметно преобладает в оперативной области. Это характерно для многих предприятий, в частности, для командитного товарищества по акциям «Хейнкель», выпускающего химическую продукцию, АО «Т. Гольдшмидт» и др. По данным контроля в АО «Континенталь» ежемесячно составляется отчет о выполнении отдельных проектов и достижении заданных величин показателей хозяйственной деятельности. Оперативный контроль состоит из нескольких взаимосвязанных этапов. Сначала происходит представление фактических данных, которое в значительной степени носит децентрализованный характер и предлагает четкую организацию документооборота (по возможности разовый выпуск первичного документа, обрабатываемого затем средствами электронно-вычислительной техники), а также четкую работу производственной и финансовой бухгалтерий. Главное требование на этом этапе – минимальный временной разрыв между свершившейся операцией и моментом ее обработки на ЭВМ. Затем плановые показатели сравниваются с фактическими. Статьи годового финансового плана, например обороты суммы покрытий (маржинальный доход), прибыль (убыток), статьи затрат сравниваются с фактическими, отклонения регистрируются и анализируются. Тот же процесс имеет место при проверках хода реализации отдельных инвестиционных проектов. В продолжение начатого производится оперативный прогноз реального развития событий. По данным анализа отклонений обосновывается предположение о возможных величинах показателей финансово-хозяйственной деятельности к концу рассматриваемого периода или по окончании проекта. Прогноз готовится ежемесячно. Наконец, на последней стадии годовой и трехгодичный планы корректируются.

В зависимости от текущей рыночной ситуации определяются заново или подтверждаются приоритеты развития и перспективные направления вложения средств. Стратегический контроль, проводимый в акционерном обществе «Континенталь», также состоит из отдельных элементов. Прежде всего в выпускаемых ежеквартально стратегических ревю освещается ход исполнения отдельных проектов и достигнутые на этом пути успехи, а также причины допущенных неудач. Затем сведения стратегических ревю перерабатываются в единую прогнозную-плановую картину наиболее вероятного развития событий. При этом делаются выводы для перестановок кадров и изменений характера и объемов финансирования тех или иных направлений. Если необходимо, то по итогам финансового года проводится корректировка стратегии предприятия. При этом устраняются или заменяются отдельные элементы плана, однако основная линия развития компании, как правило, остается неизменной. Наконец, в ряде случаев даже с возможным привлечением внешних консультантов проводится стратегический аудит. Это понятие включает основополагающее переосмысление стратегии как концерна в целом, так и его дочерних фирм. Решение о проведении стратегического аудита принимается правлением акционерного общества или правлениями дочерних обществ. Ответственными лицами за проведение стратегического и оперативного контроля являются органы менеджмента и контроллинга как в центре, так и на дочерних предприятиях, в отдельных центрах прибыли. Координируют и управляют процессы контроля центральной службой контроллинга АО «Континенталь».

Даже беглое знакомство с системой контроллинга, функционирующей на предприятиях Германии, показывает, что различия между российской и немецкой бухгалтериями, аналитической, финансовой и плановой службами носят, в сущности, внешний характер. Отечественные предприниматели и бухгалтеры решают во многом одни и те же проблемы, что и их немецкие коллеги. Однако форма организации труда, производства, сбыта, культура рыночных агентов, инфраструктура рынка в Германии значительно опережают отечественные. Между тем из-за неудовлетворительной организации производства и управления, не говоря уже о бесхозяйственности, наши предприятия несут огромные убытки.

Применить на практике опыт фирм Германии в разработке и применении системы контроллинга на наших предприятиях реально, однако следует это делать постепенно. Необходимо в полной мере учитывать особенности развития хозяйствования на каждом этапе продвижения экономики России к рынку. На первом этапе у большинства отечественных предприятий первостепенное значение занимает проблема выживания, сохранения квалифицированных специалистов, обеспечения им приемлемой заработной платы. В подобной ситуации может функционировать упрощенный вариант оперативного контроллинга, ориентированный на максимальную загрузку имеющихся производственных мощностей и выпуском безубыточной по прямым затратам продукции при обеспечении ее сбыта и оплаты. На последующих этапах становится реальным использование более сложных в методологическом отношении вариантов контроллинга, основанных на выборе лучшей альтернативы загрузки мощностей, применения разнообразных систем скидок для обеспечения более эффективного сбыта продукции и др. Наиболее сложная система контроллинга характеризуется поиском и обоснованием выбора варианта производственных и финансовых инвестиций. Применить ее на деле в условиях России реально тогда, когда экономическая ситуация на предприятиях прочно стабилизирована, а рыночные инструменты хозяйствования будут использоваться в полной мере.

Список литературы

1. https://www.cfin.ru/management/controlling/what_is_controlling.shtml
2. https://studbooks.net/2183658/ekonomika/zarubezhnyy_opyt_ispolzovaniya_kontrollinga_upravlenii
3. <https://docplayer.com/67328837-Zarubezhnyy-opyt-upravlencheskogo-ucheta-i-kontrollinga.html>

Features of accounting of virtual currency (cryptocurrency) as a component of virtual assets of Ukraine

S.V. Syrtseva¹, O.I. Luhova²

¹PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of Accounting and taxation Department

²PhD (Economics), Senior Lecturer of Accounting and taxation Department
syrtseva@ukr.net, olha-luhova@ukr.net

^{1,2}Mykolaiv National Agrarian University, Mykolaiv, Ukraine

Annotation: in the course of the research it was established that according to the Ukrainian legislation the virtual currency (cryptocurrencies) is an unsecured virtual asset. The accounting of such assets is not regulated by the National Accounting Standards, as in Ukraine entities cannot officially own them due to the lack of legal status. At the international level, virtual currency is