



СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА ЕВРОПЕЙСКАТА И АМЕРИКАНСКАТА КОНТРОЛИНГ КОНЦЕПЦИЯ

гл. ас. д-р Ваня Хаджиева
Нов български университет

COMPARATIVE ANALYSIS OF COMPARATIVE ANALYSIS OF EUROPEAN AND AMERICAN CONTROLLING CONCEPT

Vania Hadjieva, PhD
New Bulgarian University

Abstract: Two leading schools that have an impact on the formation and subsequent development of the controlling concept. Despite many similarities, the two schools form their own specifics and characteristics that determine the differences between them.

Key words: Controlling concept, American School, European School, similarities, difference compared

Две са водещите школи, които оказват въздействие върху развитието на контролинг концепцията в глобален аспект, от една страна това е така наречената европейска школа и от друга страна това е американската школа. За различията в двете школи съществуват множество предпоставки, по-съществените от които са:

- В исторически план немското управленско счетоводство е силно повлияно от идеите на икономическата теория;
- В съответствие с немските традиции в отчетността, финансовото счетоводство се разглежда отделно от отчитането на разходите;
- В практиката на немското управленско счетоводство се прилагат т.нар. „imputed costs“¹, които отразяват разлика между историческите и транзакционно-базираните разходи² по продукта;
- Различията в модела на организация на бизнес средата в Съединените американски щати (САЩ) и Европа;

¹ imputed costs – подразбиращи се разходи, присъща стойност или условни разходи

² Приема се, че терминът транзакционни разходи *транзакционни разходи* е въведен от Роналд Коуз, който го е използвал за разработване на теоретична рамка за прогнозиране на определени икономически действия, които ще се извършват от фирмите на определен пазар. В своето произведение „Природата на фирмата“, той за първи път коментира концепцията за транзакционните разходи, които се отнасят до разходите по пазарните сделки, а по късно Оливър Е. Уилямс популяризира терминът в произведението си Икономика на транзакционните разходи. Понятието икономиката на транзакционните разходи се използва за да обясни броя на различните видове поведение, което включва не само очевидните случаи на покупко-продажба, но също и ден за ден емоционални взаимодействия и др. За детерминанти на транзакционните разходи се приемат честота, специфичност, несигурност, ограничена рационалност и опортюнистично поведение. Виж: д-р Тамара Тодорова, Преди и след Коуз: ролята на транзакционните разходи, <https://economictheoryandpolicy.files.wordpress.com/2013/09/tamaratodorova-beforeaftercoase2003.pdf>

- Видът на мениджмънта – непосредствено след Втората световна война в Германия корпоративния мениджмънт започва да работи съвместно с работниците при посредничеството на синдикатите. Работниците стават важен и ефективен елемент от процеса на вземане на управленски решения, като участват пряко в процеса, като са питани и дават становища по конкретни въпроси. Възможността да се допълват мениджърските решения чувствително подобрява работата на немските компании.

✚ **Фундаментът на *западно-европейската* концепция за контролинга е поставен през 50^{-те} години на 20^{-ти} век от теоретичните, емпиричните и практическите обобщения и анализи в немската икономическа литература, базирани на опита от работата на производствени организации в Германия, където концепцията първоначално е имплементирана за Европа. Привнасянето на контролинга в Германия не е случайно, защото американското влияние в немската икономика е изключително силно на базата на функциониращите там множество дъщерни дружества и филиали на редица американски компании.**

Първоначално немските учени и мениджъри влагат различно съдържание в целите и задачите на контролинг концепцията. Това е резултат от неточното възприемане на понятието за контролинг и неточното му институционализиране. Проблемът е продиктуван от отъждествяването на контролингът с основната управленска функция контрол и с възприемането на контролинга, като част от мениджърския процес, а не като негова възможна алтернатива. Нееднозначното разбиране на контролинг концепцията от немската икономическа мисъл, води и до неадекватното му приложение в практиката на немските производствени организации.

Едва през 1965 година, когато започва позиционирането на „*центрове на печалба*“³, за чието управление използваните до тогава инструменти се оказват негодни, назрява потребността от концептуално-управленска система, ориентирана към бъдещото развитие на производствените организации и постигането на целите им и същевременно насочена към информационно-аналитично и методическо осигуряване на мениджмънта при реализацията и координацията на управленските функции. Всичко това, както и изучаването от 1968 година в Кьолнския университет на инструментите на контролинг концепцията, води до условното очертаване на рамката на *немската, наречена още западно-европейска, концепция за контролинга*.

В западно-европейската концепция функциите на контролинга се свеждат до:

- планиране и контрол на продуктовата програма, на звената и на цялата организация;
- планиране и контрол на продуктите и проектите;
- отчетност на приходите, разходите и управленско-счетоводните данни;
- методика на планирането;
- обработка на данните.

³ *Център на печалба* – област на отговорност в рамките на компанията, за която правата за вземане на решения включват избор на показатели за разходите и приходите, респективно печалбата/загубата, но не и избор по отношение на инвестициите. Наблюдава се при навлизането на транс-национални компании в националната икономика, които придобиват изцяло (частично) месни компании, в резултат на което ги превръщат в техни структурни звена – центрове на печалба. Виж: Димитрова, Р., „Ролята на ключовите показатели за ефективност за създаването на стойност в компанията“, научно-практическа конференция „корпоративните финанси в България-днес и утре“, септември 2009, http://eprints.nbu.bg/602/1/NBU_CF_Ralitsa.pdf



Според западно-европейската концепция, в сферата на контролинг концепцията не влизат дейностите, свързани с финансовото счетоводство, с данъчното и застрахователното дело и с вътрешния одит. Тези дейности в западно-европейските производствени организации се изпълняват от финансистите.

Същностните характеристики на западно-европейската концепция за контролинг приобщават персонала на организацията към управленския процес, чрез участие в различни съвети, имащи наблюдателни и/или съвещателни функции.

Днес западно-европейската контролинг концепция продължава своето развитие и на основата на постиженията на науката и практиката, надгражда своя понятиен апарат и инструментариум, като интегрира в себе си знания и опит, добити и от други области на икономическото познание. Така западно-европейската концепция за контролинга в последното десетилетие се доразвива, като функционална концепция за управление, базирана на процесния подход и комплексното оптимизиране на финансовите и производствените показатели за постигане на оптимална ефективност на производствената организация.

✚ В *американската концепция за контролинг* осезателно присъства практическата ориентираност и целесъобразност. Този прагматичен подход създава траен и взаимнообусловен синхрон между контролинга и мениджмънта като същевременно съсредоточава задачите и функциите на концепцията за контролинга към пазарните изисквания и потребностите на клиентите. Тази прагматичност е наложена и от разрастването на американските производствени организации, усложняване на производствените процеси и от невъзможността на съществуващите икономически инструменти да задоволят усложнените координационни връзки и изисквания в тях. Така през 1880 година за първи път в САЩ, контролингът е приложен в компания „Atchison, Topeka and Santa Fe Railway System“⁴ за решаването на финансовите задачи и управление на основния капитал и финансите на компанията. Малко по-късно през 1892 година, за първи път в света фирмата “General Electric Company” въвежда в структурата си длъжността „контролер“.

Всичко това закономерно, последователно и неотклонно води и до първото, в историята на американския контролинг, законодателно скрепяване на функциите на контролинга в „Budget and Accounting Act“⁵ през 1921 година. Задачите на контролинга, формулирани от Финансово-административния институт на САЩ, са систематизирани в „Американски каталог от задачи“, според който контролингът се концентрира основно върху координацията и интеграцията на функциите: планиране, анализ, отчет и контрол.

Американската интерпретация на контролинг концепцията формулира и координира плановете на производствената организация във всички функционални области на управлението, сравнява получените резултати с предварително заложените в плана показатели и анализира отчетените параметри. Концепцията за контролинга в САЩ координира и регулира комуникационните процеси с производствените мениджъри от различните нива на управление за резултатите и анализа на дейността в организацията. Същевременно обаче, тя подпомага оценяването на различните области на управление в производствената организация, на процесите в нея, на заложените стратегически цели, на следваната организационна политика, на изградената организационна структура и на тенденциите в развитието на процесите в рамките на организацията.

⁴ Виж по-подробно по този въпрос: <http://www.american-rails.com/atchison-topeka-and-santa-fe.html>

⁵ Виж по-подробно по този въпрос: <https://books.google.bg/>, стр.47 или <http://www.worldhistory.biz/modern-history/80988-budget-and-accounting-act-1921.html>

Съгласно американската интерпретация, основна е ролята на контролинг концепцията в непрекъснатото наблюдение и анализ на икономическите, социалните и политическите фактори на макросредата и оценка на въздействието им върху състоянието и развитието на организацията.

За разлика от западно-европейската концепция за контролинга, *американската припознава като свои основни задачи:*

- дефинирането и приложението на принципите и методите на работа на данъчното облагане и застрахователното дело;
- контрола и координацията при изготвянето на отчетната документация, адресирана до държавните органи;
- вътрешния одит и контрол.

При американската интерпретация на контролинг концепцията се припознават следните функции:

- планиране и контрол на продуктовата програма, на звената и на цялата производствена организация;
- планиране и контрол на продуктите и проектите;
- отчетност на приходите, разходите и управленско-счетоводните данни;
- методика на планирането;
- обработка на данните;
- счетоводство, обусловено от баланса, печалбата и загубите;
- данъци и застраховки;
- ревизии и одити.

При американската система за корпоративно управление персоналят не е непосредствено включен в управлението на производствените организации.

Историческият факт, че първоначално контролинг концепцията се заражда в САЩ обуславя по-детайлизираното и обхватно представяне на концепцията. Нейното последващо адаптиране към европейския икономически модел обуславя и съществени различия между европейския и американския концептуален модел на контролинг концепцията. При първоначалното дефиниране на концепцията функционално тя обхваща функциите ревизии и одит, както и данъци и застраховки. При европейското приложение на контролинг концепцията тези две функции не се считат присъщи на концепцията и са изключение от нейният обхват (както е показано на фиг.№1).

В рамките на европейската практика одитът⁶ се възприема, като приоритетно счетоводна функция и попада в обхвата на счетоводните компетентности, където се причисляват и ревизиите⁷ в различните си разновидности. Също като елемент от счетоводната практика се възприемат данъците и застраховките.

⁶ Одит от латинското „audio” – слушам. Одит (одиторска проверка) е независима проверка на счетоводните отчети с цел проверка на тяхната достоверност. В по-широк смисъл под одит се разбира всяка независима (изпълнена от независим експерт) проверка на някакво явление или дейност – разграничават се операционен, технически, екологически и други разновидности на одита. Виж по-подробно по този въпрос: http://www.capital.bg/biznes/vunshni_analizi/2014/10/13/2399663_kakvo_e_finansov_odit_i_sa_polzite_ot_nego/
⁷ ревизия от латинското „revisio” - повторен преглед. В средата на 20^{ти} век. проф. Добрев определя ревизията като „всяко критично отношение върху извършената работа, от какъвто и да е характер, в смисъл на едно пълно или частично преповторение на същата работа“. В съвременната литература, тя най-често се представя като изчерпателно изследване с цел установяване спазването на нормата. Тя се насочва към миналата дейност. Основана се предимно на документален контрол, но включва и инвентаризация. Ревизията бива финансова и данъчна. Финансовата ревизия обхваща цялостната финансово-стопанска дейността на предприятието. Данъчната ревизия проверява фактите, имащи значение за данъчното облагане. В съвременната българска практика съществува данъчна ревизия. Финансовата ревизия все повече се замества с понятието финансов одит. Виж по-подробно по този въпрос: Добрев, Д. Контрола и ревизия на предприятието. София, 1949.

Може да се обобщи, че в рамките на европейското приложение на контролинг концепцията от нея съдържателно са отделени дейностите с изразен счетоводен характер (като, одит, ревизии, данъци и застраховки), което позволява да се заключи, че в този си вариант контролинг концепцията е по фокусирана върху същностните характеристики на управленския процес, докато в американската практика контролинг концепцията има по разгърнат модел, който включва и счетоводни функции, като ревизиите, одитите, застраховките и данъците.



Фиг. № 1. Контролинг функции в американския и европейския концептуален модел

✚ Контролингът в страните от Централна и Източна Европа. Предпоставките, които пряко или косвено подпомагат навлизането на контролинг концепцията в производствените организации от Централна и Източна Европа произтичат преди всичко от нестабилността на външната среда на посткомунистическите икономики, характеризираща се със състоянието на преход от централно-планова към пазарна икономика и свързаните с това проблеми при управлението на организациите, намиращи израз в загуба на пазари, намаляване на конкурентоспособността, технологична изостаналост, липса на активен инвестиционен ресурс. Същевременно в хода на реструктурирането на приватизираните държавни предприятия, нарастват информационните масиви, които следва да бъдат обработвани и управлявани. Това изисква интегрирането на различни области на знанието във организационно-фирменото управление, което трасира пътя за приложение на контролинг концепцията в организациите от Централна и Източна Европа. Интегрирането на предприятията от Централна и Източна Европа в глоболизиращата се световна икономика също налага възприемането на механизмите на контролинг концепцията с цел бързо и адекватно справяне с предизвикателствата на глоболизиращия се пазар и ожесточената световна конкуренция.

Принципите, на които се базира механизмът на контролинг концепцията в източно-европейските страни са⁸:

- принципи на развитие в застой – създават се обективни условия за постоянно внедряване на иновации в производствената организация, като се отчитат нейните възможности и специфика;
- принцип на своєвременност – способност да се реагира бързо и адекватно на променящите се пазарни условия;
- принцип на стратегическо съзнание – управленските решения се оценяват от гледна точка на съответствието им със стратегическите цели на производствената организация;
- принцип на документирането – създават се условия и се проверява дали в действителност се съблюдават целите и задачите на стратегическия контролинг.

✚ В България контролинг концепцията се възприема като система за целево адаптивно управление и средство за подпомагане на управленския процес. В българската научна литература контролингът е възприет като концептуална-управленска система, ориентирана към бъдещото развитие на производствената организация и постигането на целите ѝ, посредством информационно-аналитично и методическо осигуряване на мениджмънта при реализацията и координацията на управленските функции. Възприета е хипотезата, чрез прилагането на контролинг концепцията да се осигури методическа база посредством, която да се реализира стратегическата цел на концепцията – подпомагане и насочване на управленския процес към постигането на дългосрочно и краткосрочно планираните цели в производствената организация съобразно оптимизирането на финансовия резултат на организацията. Фактическото приложение на контролинг концепцията в българските компании в условията на пазарна икономика поставя и нови изисквания пред тях, свързани с изграждането на нов тип структури на управление, нова управленска технология, нови инструменти, нов стил на управление, мотивация и квалификация на персонала и т.н.

⁸ Лесидренска, С. Контролингът в производственото предприятие; Варна; 2007 г.



✚ *Руската научна литература приема контролингът* като концепция за ефективно управление на производствената организация с цел осигуряване на нейното стабилно функциониране в пазарна среда. На тази основа, фундаментът на контролинг концепция има три опорни точки:

- стратегическото планиране;
- прогнозиране на състоянието на производствената организация и на пазара в перспектива;
- съгласуване на оперативното и стратегическото планиране.

Руската школа залага в дефиницията и функциите на контролинга търсенето в дейността на производствената организация на тесните места, анализа на отклоненията и своевременното коригиране на стратегическите цели на организацията в съответствие с пазарните промени. Достигането на целите се осигурява посредством ефективно оперативное управление, успешна мотивация на персонала, разработването и внедряването на иновации, планиране ориентирано към бъдещето.

Заключение

В рамките на различните научни школи, контролинг концепцията търпи различни модификации и изменения, които позволяват тя успешно да бъде адаптирана към различни по структура и мащаб организации, работещи в разнообразни икономически и политически условия. Същината на концепцията – да бъде инструмент за целево адаптивно управление се запазва, благодарение на което е възможно и ефективното подпомагане на корпоративните ръководства при реализирането на успешни управленски практики и модели навсякъде по света.

Литература

1. Тамара Тодорова, Преди и след Коуз: Ролята на транзакционните разходи, <https://economictheoryandpolicy.files.wordpress.com/2013/09/tamaratodorova-beforeaftercoase2003.pdf>;
2. Димитрова, Р., „Ролята на ключовите показатели за ефективност за създаването на стойност в компанията“, научно-практическа конференция „корпоративните финанси в България-днес и утре“, септември 2009, http://eprints.nbu.bg/602/1/NBU_CF_Ralitsa.pdf;
3. American-Rails.com
4. Добрев, Д. Контрола и ревизия на предприятието. София, 1949.
5. „Какво е финансов одит и какви са ползите от него, В практиката съществуват изключително много критерии, според които може да класифицираме различните видове“, в. Капитал, 13.10.2014 г., http://www.capital.bg/biznes/vunshni_analizi/2014/10/13/2399663_kakvo_e_finansov_odit_i_sa_polzite_ot_nego/;
6. Лесидренска, С. Контролингът в производственото предприятие; Варна; 2007 г.