

**Е.А. Жидкова**

---

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ  
КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА:  
ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ**

---

*Монография*



Москва  
2017

Елена Жидкова

**Развитие учетно-аналитической  
концепции контроллинга.  
Теория и методология**

«Научная библиотека»

2017

УДК 657  
ББК 65.053

**Жидкова Е. А.**

Развитие учетно-аналитической концепции контроллинга. Теория и методология / Е. А. Жидкова — «Научная библиотека», 2017

ISBN 978-5-9909011-6-2

Монография содержит актуальное в настоящее время исследование проблем развития учетно-аналитической концепции контроллинга. В результате анализа исторического развития контроллинга выявлены его концептуальные положения, их сущность. Определена концепция управленческого учета в системе контроллинга, исследованы организация и технологии управленческого учета. Значительное внимание уделено вопросам бизнес-анализа в системе контроллинга. Монография будет полезна научным работникам и преподавателям различных экономических дисциплин, а также аспирантам, магистрантам и студентам соответствующих специальностей. Монография может быть использована менеджерами, специалистами и руководящими работниками, которые стремятся к созданию эффективных систем управления на базе современной концепции контроллинга.

УДК 657  
ББК 65.053

ISBN 978-5-9909011-6-2

© Жидкова Е. А., 2017  
© Научная библиотека, 2017

# Содержание

Введение	6
Глава 1	7
1.1. Генезис и формирование теории контроллинга	7
Конец ознакомительного фрагмента.	16

**Елена Анатольевна Жидкова**  
**Развитие учетно-аналитической концепции**  
**контроллинга. Теория и методология**

© Жидкова Е.А., 2017

© Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2017

## Введение

Справиться с вызовами современности экономические субъекты могут, лишь выйдя на инновационный путь развития. В связи с этим целесообразным представляется создание инновационной системы контроллинга взамен устаревшей с целью повышения эффективности принимаемых решений.

Управленческий вектор учетно-аналитического пространства сопровождается интенсивным информационным обменом, порождающим сложные процессы обработки информации, обеспечение которых является одной из составляющих процесса принятия решений. Проблема неразвитости методологии и недостаточности эффективных инструментов контроллинга усложняется тем, что при их научном обосновании и проецировании не в полной мере учитывается влияние институциональной структуры экономики и инфраструктуры контроллинга. Ввиду этого в целях формирования и организации информационно-аналитической базы контроллинга в современных экономических условиях требуется дальнейшее исследование его теории, методологии.

В связи с этим особую актуальность приобретают вопросы дальнейшего развития на системной основе научно обоснованной учетно-аналитической концепции контроллинга и создания универсального понятийного и методологического аппарата с целью формирования эффективного практического приложения.

Предметом исследования являются теоретико-методологические вопросы формирования учетно-аналитической концепции контроллинга.

Объектом исследования является учетно-аналитическая система экономического субъекта, выступающая информационной базой для поддержки принятия управленческих решений в системе контроллинга.

Разработка теории и методологии учетно-аналитической концепции контроллинга экономического субъекта по значительности, по потенциальным последствиям является одной из приоритетных научных проблем современности.

В работе также отображен обзор современных методологий и инструментария контроллинга, которые позволяют моделировать бизнес-процессы и описывать основные предметные области деятельности экономического субъекта.

В монографии также имеются приложения, которые выступают в качестве иллюстрации к тексту, а также дополняют и раскрывают положения научно-методологического исследования контроллинга.

# Глава 1

## Теоретические аспекты научного представления контроллинга

### 1.1. Генезис и формирование теории контроллинга

В условиях повышения неопределенности рыночной экономики, усиления агрессивности конкурентной среды менеджментом экономических субъектов все большее внимание уделяется внедрению новейших типов управления бизнесом, среди которых основная роль отводится контроллингу. Знание особенностей возникновения и внедрения элементов контроллинга способствует лучшему пониманию современного уровня состояния концепции контроллинга, перспектив его развития, новых методов управления экономическими системами.

Применительно к отечественному предпринимательству сформировалась парадоксальная ситуация, которая заключается в том, что глобализация бизнес-процессов и контроллинга оказалась для российской теории и практики лишь частичным развитием.

Считается, что контроллинг как практическая деятельность, возник в XV веке, когда была инициирована попытка с помощью идей контроллинга решать задачи государственного управления (при дворе английского короля имела должность с названием «countollor») [191].

Отличительной чертой концептуального развития контроллинга в США является активный интерес к методическим проблемам его организации со стороны практикующих специалистов.

В США в 1778 г. было учреждено ведомство «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts», в задачи которого входило управление государственным хозяйством и контроль за использованием средств.

В современном понимании «контроллинг» стал использоваться в США с конца XIX в. В 1880 г. должность контроллера (Controllers) была введена железнодорожной компанией Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad, а в 1892 г. – компанией «General Electric» [24; 97; 191]. Контроллеры должны были заниматься финансово-экономическими вопросами и проведением ревизий. Поводом для этого послужила специфика американского корпоративного законодательства, определяющего всего лишь два управляющих органа – общее собрание акционеров и Совет директоров, которым требовалось информационное регулирование. Однако практические ростки контроллинга оставались незамеченными долгое время.

Причиной появления контроллинга стал промышленный рост в США на рубеже XIX–XX веков. В этот период в США практически не осуществлялось государственное регулирование бизнеса, что позволяло предпринимателям, добившимся успеха, становиться монополистами. Интенсивное акционирование производств, формирование крупных отраслей, появление предприятий-гигантов – трестов, холдингов, концернов и т. д., требовали формализованных методов управления, а также научно обоснованных и адекватных методов производственного учета. К началу XX века сложившиеся в американской экономике традиционные методы производственного учета в условиях научно-технической революции (далее НТР) не отвечали требованиям управления.

Зародившийся в начале XX века в США метод учета себестоимости по нормативным затратам получил в западной терминологии определение «стандарт-кост». Впервые упоминалось о методе «стандарт-кост» в книге инженера-путейца Гаррингтона Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы» (1900 г.). В ней он показал допустимость принципиально нового подхода к учету: формирование самостоятельной

информационной системы об издержках производства с целью «увеличить число и интенсивность предостережений» [206, с. 110]. Г. Эмерсон резко раскритиковал основной недостаток «исторического» учета себестоимости, ибо учет должен быть обращен в будущее «предвидеть – значит предупреждать» [206]. Данная позиция изначально не нашла должной поддержки.

Функции контроллера ограничивались регистрацией информации, на базе которой формировались отчеты для руководителей, ревизией фактов хозяйственной жизни, которые уже произошли (т. е. ориентация на ретроспективу). Причем термин «контроллинг» и должность «контроллер» для компаний оставались неизвестными вплоть до великой депрессии [191]. В 1911 г. Дж. Ч. Гаррисоном, работником аудиторской фирмы, была внедрена система нормативного контроля затрат и разработаны рекомендации по применению метода управления по отклонениям в одной из компаний штата Иллинойс.

В это же время Г. Эмерсоном были изложены основные идеи процессного подхода в 12 принципах управления (точно поставленные идеалы или цели, здравый смысл, компетентная консультация, дисциплина, справедливое отношение к персоналу, быстрый, надежный, полный, точный и постоянный учет, диспетчирование, нормы и расписания, нормализация условий, нормирование операций, письменные стандартные инструкции, вознаграждение за производительность). В одном из принципов он отмечал, что фиксация установленных образцов операций имеет колоссальное значение [208]. Данные принципы стали базовыми для регламентации управленческой деятельности.

С 20-х годов XX века происходит развитие системы управления издержками компании как основного инструмента повышения прибыльности и конкурентоспособности. В качестве инструментов использовались, в частности, аллокация издержек по продукции, «стандарт-костинг». Функции контроллеров постепенно стали расширяться.

Таким образом, усложнение задач учета привело к тому, что определенные задачи казначея (финансового директора) и секретаря (ассистента управления) были переданы в организационно оформленную службу – контроллинг, в связи с чем возросла необходимость овладения планово-учетными методами. Однако слово «контроллинг» и должность «контроллер» в компаниях оставались неизвестными вплоть до великой депрессии [191].

В годы Великой депрессии (1929–1933 гг.) разразившийся мировой экономический кризис заставил обратить более пристальное внимание на методы и идеи контроллинга с ориентацией на будущую деятельность, а не только на свершившиеся факты. Учет и отчетность превращаются из инструментов и контроля в средство преодоления проблем в будущем. Начиная с 1930 г. происходит развитие контроллинга как системы управленческого учета. К контроллингу относили задачи внутреннего учета, что приближало понимание контроллинга к содержанию «management accounting» («управленческий учет»). В результате в обязанности контроллера стали входить вопросы планирования и контроля, причем изменилось место контроллера в организационной иерархии компании. Он вышел на один уровень с казначеем.

Особую роль в развитии системы контроллинга сыграл Controllars Institute of America, созданный в 1931 году (в 1962 году он был переименован в Financial Executive Institute (FEI)). Это профессиональная организация контроллеров США, которая проводила и проводит большую работу по систематизации задач контроллинга [58; 109]. В 1962 г. Институтом финансовых руководителей (FEI) были определены функции контроллера, дающие понимание о целях контроллинга и стратегиях их достижения, таких как планирование, подготовка отчетов и их интерпретация; оценка (расчеты) и консультирование; вопросы налогообложения; отчет перед госорганами; гарантия имущества; макроэкономические исследования.

В 1934 году был создан журнал «The Controller», который занимался практическими проблемами контроллинга. В 1944 году был создан научно-исследовательский институт «Controllars Foundation» (в настоящее время – Financial Executives Research Foundation), внесший существенный вклад в развитие идей контроллинга в США [97; 141].

В 1936 г. Дж. Гаррисон сформулировал основы научного направления, которое получило название «директ-костинг». Суть разработанной концепции – это разделение совокупных затрат на постоянные и переменные. Наиболее существенная особенность калькуляционной системы по принципу «директ-костинг» состоит в том, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных расходов, а совокупные постоянные затраты периодически списывают непосредственно на счета финансовых результатов с отдельного счета, на которых они аккумулируются.

На данном этапе исторического развития бухгалтерского учета возникает конструкция калькуляционного учета и начинается его трансформация за счет выделения его в самостоятельный блок – производственный учет.

В 1952 г. Дж. Хиггинс обосновал необходимость организации системы учета по центрам ответственности (новое дополнение к системе учета стандарт-кост), обеспечивающей внутрифирменное управление (определение степени ответственности отдельных физических лиц за результаты своей работы). Выделение центров ответственности существенным образом влияло на эффективность производственного учета, контроля и управления. Контроллинг являлся, по сути, надстройкой над бухгалтерской службой в виде учетно-контрольного и информационного отдела.

Начало практического применения системы «директ-костинг» приходится на 1953 г., когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода.

В 1972 году в США официально был признан управленческий учет как самостоятельная подсистема бухгалтерского учета. Создана организация – Институт управленческого учета (ИМА – the Institute of Management Accounting), который занимается стандартизацией управленческого учета.

В современной американской концепции контроллинга, в соответствии с положением по управленческому учёту (SMA – Statement on Management Accounting) Института управленческих бухгалтеров США SMA 4A, является одной из зон ответственности бухгалтера управленческого учета (экономиста), куда помимо контроллинга входят планирование, оценка, обеспечение достоверности отчетности, подготовка внешней отчетности. В соответствии с положением 1A контроллинг – это обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его ресурсов; мониторинг и измерение эффективности и инициация проведения любых корректирующих воздействий, необходимых для возвращения деятельности в ее надежное русло. Бухгалтеры управленческого учета (экономисты) предоставляют информацию исполнительному руководству на всех функциональных участках, где она может быть использована для достижения максимальной эффективности [8].

Таким образом, в США развитие контроллинга исключительно связано с прикладной направленностью. Для англо-американской школы характерен прагматический подход. На первое место ставится формат управленческого учета («management accounting»), а контроллинг рассматривается в качестве одной из зон ответственности «management accounting». Контроллеры или бухгалтеры (экономисты) по управленческому учету являются помощниками руководителя, самостоятельно контроллинг не осуществляют, а оказывают поддержку менеджеру при планировании, контроле и анализе. В начале XXI века в область «management accounting» включают также составляющие экономической философии, исследующей этические аспекты содержания деятельности экономических субъектов.

В 50-х годах прошлого столетия контроллинг стал распространяться во многих странах Европы с американской экономической экспансией. Дальнейшее развитие контроллинга проявлялось в дуализме его направлений: англо-саксонского (американского) и европейского (немецкого). В это время в Западной Германии формируется особый подход к применению контроллинга, несмотря на то, что в середине XIX в. на предприятиях Thyssen и Krupp уже возникали отдельные элементы, которые можно отнести к сфере контроллинга.

В период 1950–1970 гг. экономика Западной Германии характеризовалась высоким ростом ВВП и промышленным производством, обеспечивающим НТР. Этот период обусловлен становлением «немецкой модели» экономического развития. Предпосылкой к развитию контроллинга в немецких компаниях можно считать внедрение системы управления по центрам ответственности. Развитие и внедрение контроллинга в эти десятилетия непосредственно сопряжены с изменениями внешней окружающей среды компании, существенной переориентацией бизнес-мировоззрения и действий. В теории и практике управления немецкими компаниями не существовало понятия управленческого учета: базу данных составляли показатели производственного и финансового учета. Термин «controlling», который был заимствован из английского языка, стал обозначать качественно новое явление в управлении компанией.

Приблизительно в 1965 г. на территории Германии повсеместно распространилось формирование в крупных компаниях центров прибыли, которые были автономны в отношении управления и учета. Для регулирования и управления их деятельностью применение ранее использовавшихся инструментов не принесло ожидаемого эффекта. Внедрение контроллинга в значительной степени связано с именем Альбрехта Дайле (Albrecht Deyhle). В 1967 г. вышла в свет книга Альбрехта Дайле «Управление прибылью», в которой концепция управленческого учета рассматривалась как эффективный инструмент управления прибылью.

Как управленческая доктрина контроллинг используется с 70-х годов прошлого столетия преимущественно в крупных корпорациях Германии, Австрии и Швейцарии. Начиная с этого момента получает серьезное развитие теория контроллинга.

Повышенный спрос на услуги в области контроллинга стимулировало появление ряда научных и образовательных учреждений. Первым возник Институт контролеров по вопросам образования в области планирования предприятий и учета (Controller-Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechnungswesen GmbH, Cauting). С 1971 г. проводятся частные и общественные семинары Академией контролеров. С 1989 г. выдается специальное издание «Controller», которое пропагандирует идеи и философию контроллинга [97; 106]. Институционально созданные образования положительно повлияли на практическую деятельность немецких компаний, большинство из которых стало располагать обособленными подразделениями контроллинга.

В России впервые теоретические идеи контроллинга появились на страницах журнала «Счетоводство» (1895 г.) в опубликованных работах итальянского профессора счетоводства Джузеппе Росси, в которых особая роль отводилась контролю как одной из функций учета. При проведении контроля, по утверждению Д. Росси, необходимо проанализировать информацию о хозяйственной деятельности, трансформируя учетные данные до уровня исполнителей. «Необходимо, – подчеркивал Росси, – подвергнуть материал разбору в его соотношении к лицам, прикосновенным к хозяйственному организму» [164, с. 125].

Контроль позволяет главному бухгалтеру, обладающему знаниями в области сосредоточенного у него счетного материала, быть ведущей фигурой для лиц как принимающих управленческие решения, так и выполняющих их. В результате главный бухгалтер выполняет новую для него функцию – совещательную – по всем управленческим решениям: «увеличить или сократить производство, изменить деятельность предприятия, назначить продажную цену товаров, увеличить или уменьшить размер процентов, заключить договор – во всех этих и бесчисленном множестве других случаев счетоводы должны высказать свое мнение, основанное на полном знании своего хозяйства, условий рынка, существующих законов и проч.» [164, с. 125]. Таким образом, эта функция являлась проявлением контроллинга.

В России интерес к контроллингу начал проявляться в самом начале 90-х годов прошлого столетия в ходе экономических преобразований. Изначально контроллинг возник в банках в результате интенсивного развития банковского сектора. С 1991 г. по 1995 г. контроллинг отождествлялся с учетом затрат, а в 1996–1997 гг. понимался как учет затрат и результатов.

После финансового кризиса в 1998 г. и в результате последующего роста экономики некоторые крупные промышленные предприятия начинали формировать управление нового типа. В 1998–1999 гг. контроллинг стал охватывать бюджетирование, планирование, управление затратами. Начиная с 2000 г. по 2010 г. в процессе реструктуризации финансово-экономического блока превалирует понимание контроллинга как поставщика и интерпретатора информации для менеджеров, а также координатора оперативной деятельности экономического субъекта.

С 2010 г. и по настоящее время, по мнению С.Г. Фалько, характерно понимание контроллинга как службы внутреннего консалтинга по оказанию консультаций руководству экономического субъекта в сфере управления. В задачу контроллера входит методическая и консультационная помощь по созданию системы, которая проявляет себя в действии как экономическая безопасность (своевременное обнаружение и предотвращение опасностей, устранение угроз, обеспечение достижения стратегических планов экономического субъекта). Контроллер как партнер по ведению бизнеса способствует устойчивости функционирования экономического субъекта (упреждая и дополняя действия руководителя) в подвижных условиях рыночной экономики.

Однозначного определения «контроллинга» среди экспертов нет. На современном этапе в России, как и в мире, не определен единый взгляд на термин «контроллинг», что, бесспорно, препятствует развитию этого направления.

Общая картина отражения основных положений при определении термина «контроллинг» в экономической литературе представлена в приложении 1.

Большой диапазон определений можно объяснить приверженностью различных авторов всевозможным научным школам организационного управления.

В середине 90-х годов сформировались основные положения концепции управления бизнес-процессами (Business Process Management, BPM). В настоящее время наблюдается активное внедрение процессного управления в экономических субъектах (одна из наиболее востребованных методологий управления), что обусловило смещение акцентов контроллинга на бизнес-процессы. Внедрение процессного контроллинга свидетельствует о том, что процессное управление в экономическом субъекте стало полновесной управленческой системой.

В соответствии с определением, которое приведено в стандарте ГОСТ ISO 9001–2011, применение для управления деятельностью и ресурсами организации системы взаимосвязанных процессов может называться процессным подходом.

С позиций процессного подхода контроллинг, по мнению автора, представляет собой систему регулирования и контроля реализации бизнес-процессов экономического субъекта, установление критериев ключевых показателей результативности процессов, оценка эффективности их выполнения с целью их дальнейшего совершенствования с учетом стратегических целей.

Исследование классической и современной научной теоретической литературы о контроллинге позволило выделить общепризнанные концептуальные положения.

Под концепцией контроллинга понимается комплексность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте целей экономического субъекта, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, которые обусловлены целями экономического субъекта [137].

На настоящий момент не имеется также единой системы для классификации различных концепций контроллинга. В научных трудах как зарубежных, так и российских авторов [25; 98; 135; 178] приводятся всевозможные теоретические концепции контроллинга, которые по своей сути условны и отличаются различной трактовкой взаимоотношений между управлением и контроллингом. Среди множества концепций в основном превалируют три концепции, ориентированные на систему бухгалтерского учета, на информацию, на координацию деятель-

ности экономического субъекта. Однако невозможно точно определить границы между предлагаемыми концепциями, что влечет за собой их частичное пересечение.

Следует отметить, что мнения авторов в отношении концепций контроллинга по-прежнему различаются. Начавшиеся в начале XX века дискуссии получили сегодня новое продолжение. Анализ научно-практических тенденций в области контроллинга позволил нам выделить основные концепции, которые представлены на рисунке 1.

По нашему мнению, формирование теоретической базы контроллинга необходимо связать с возникновением организационных концепций управления, разработчиком которых в начале индустриальной эпохи являлся Фредерик Уинслоу Тейлор. В своем труде «Принципы научного менеджмента», который вышел в свет в 1911 году, Тейлор акцентировал внимание на необходимости корпоративного труда для устранения неэффективного производства [171]. В рамках научной теории он обосновал концепцию разделения труда, а также выдвинул «ряд богатейших научных завоеваний в деле... выработки правильнейших приемов работы, введения наилучших систем учета и контроля и т. д.» [107, с. 189–190]. В иерархии управления Тейлором были «выделены» функциональные специалисты в бухгалтерском учете, кадровом обеспечении, продажах и производстве в компании. Реализация концепции Тейлора в прикладном плане заключалась в замене традиционной линейной структуры управления на линейно-функциональную.

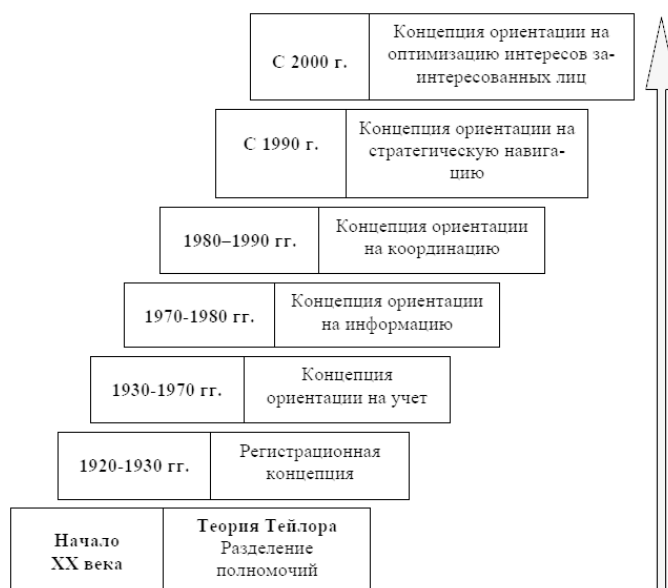


Рис. 1. Основные концепции контроллинга

В 20-е годы XX столетия происходит зарождение регистрационной концепции контроллинга. Функции контроллера заключались в выполнении обязанностей по управлению финансовыми вложениями, основным капиталом и проведению ревизий [97]. Наличие контроллера мотивировалось потребностью контроля деятельности директоров компаний: главной целью контроллера было обеспечение информацией о реальном положении компании ее владельцев.

Появление концепции контроллинга ориентации на учет в значительной степени обусловлено экономическим кризисом 30-х годов. Концепция с ориентацией на учет имеет место тогда, когда преследуются информационные цели, которые реализуются в первую очередь с помощью данных учета.

Данный подход может быть охарактеризован как ориентированный на прибыль или ограниченно ориентированный на информацию, так как информационной базой служат данные бухгалтерского учета. При этом контроллинг использует релевантные состоянию дел данные в

денежном выражении, в результате эта количественность относится большей частью к оперативным связям. В связи с этим контроллинг имеет отношение, прежде всего, к оперативному уровню и лишь отчасти – к стратегическому, если речь заходит о потенциале успеха [135].

В научных публикациях, которые ориентированы на данную концепцию контроллинга, по сути, описывается управленческий учет и приводятся методы и модели управления затратами и бюджетирования [149].

С 70-х годов прошлого столетия в Европе происходит выработка ряда концепций, причем каждая из концепций является логическим продолжением предыдущей.

Представителями концепции ориентации на учет являлись А. Дайле, Р. Манн, Э. Майер, которые связывали понятие «контроллинг» с управлением прибылью, системой регулирования, позволявшей компании получать максимальную для данных условий прибыль [58; 117].

В 1970–1980 гг. формировалась концепция ориентации на информацию, что совпало одновременно с развитием компьютерной техники. Основная функция контроллинга видится в снабжении руководства компании релевантной информацией для планирования, принятия и продвижения решений и контроля. При этом на контроллеров возложена задача регулирования спроса и предложения информации при помощи совершенствования систем электронной обработки данных и их передачи. Согласно данной концепции важным источником информации оставался бухгалтерский учет, но также использовалась количественная и качественная информация, полученная из различных внутренних и внешних источников. Представителем данной концепции является Т. Райхманн, который считал основной задачей контроллинга обеспечение руководства организации информацией для принятия решений. В соответствии с высказыванием П. Прайсслера, контроллинг – это выходящий за рамки одной функции управленческий инструмент, который поддерживает внутрифирменный процесс управления и принятия решений с помощью целенаправленного подбора и обработки информации [231]. Следовательно, контроллинг представлял собой в тот период функцию поддержки руководства, проводимую контроллерами. Контроллеры осуществляли надзор за тем, чтобы у менеджеров на протяжении всего процесса управления были в распоряжении необходимые сведения [24; 60]. Тем не менее указанные обстоятельства являются закономерным продолжением естественного развития управленческого учета. Определение «контроллинг» ассоциируется в данном случае с понятием «управленческий учет», а не позиционирует новую специальную область управления.

Концепция контроллинга ориентирования на координацию начала свое активное становление в конце 80-х начале 90-х годов. Данная концепция строилась, прежде всего, на расхождении между системой управления и системой исполнения. В соответствии с ней первичная координация исполнения управленческих решений являлась задачей самой системы управления, а вторичная координация внутри управленческой системы относилась к контроллингу. В рамках концепции определялось два направления контроллинга – с акцентом на системы планирования, контроля и информационного обеспечения и на систему управления компанией для достижения стоящих перед ней целей [169]. Координационная функция контроллинга охватывала своим содержанием формирование и текущее выполнение процессов согласования между функциями.

Один из родоначальников направления, ориентированного на системы планирования, контроля и информационного обеспечения, П. Хорват определяет контроллинг как комплексную межфункциональную концепцию управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения [98]. Ввиду возможного оппортунистического поведения менеджеров или ошибочной обработки информации эффективность управления может снизиться. Во избежание неэффективного управления второе направление контроллинга с акцентом на систему управления (в контексте предыду-

щего направления) рассматривается некоторыми авторами как «система управления управлением» [191; 238].

В этот период на основе выводов своего исследования профессор Роберт Каплан и президент консалтинговой фирмы Дэвид Норт продвигали сбалансированную систему показателей (Balanced Scorecards) как одного из основных инструментов координационной концепции контроллинга. Квинтэссенция концепции состояла в том, что если корректно подобраны, измерены и сбалансированы стратегические и оперативные показатели производственно-экономических аспектов деятельности компании, то будет возможным устойчивое эффективное достижение поставленных целей и показателей в будущем.

Метод сбалансированной системы оценочных показателей связывает стратегические установки компании и их реализацию, обеспечивая тем самым стратегическое развитие [132].

С 1990 годов начинает формироваться концепция ориентации на стратегическую навигацию в новом формате управления экономическим субъектом посредством синтеза действующих компонентов стратегического управления: стратегического планирования, информационного обеспечения и контроля. В данной концепции контроллеры сосредоточивают особое внимание на постановке и решении задач информационно-аналитической поддержки стратегического менеджмента, поскольку именно на этом уровне можно гарантировать будущую эффективность экономического субъекта [178]. Одним из основных источников информационного обеспечения в контроллинге становится стратегический учет, использующий в качестве инструмента метод стратегических балансов – внешних и внутренних (опыт промышленно развитых стран Запада). Контроллинг де-факто заканчивает управленческий цикл, закладываются основы (потенциалы) будущей эффективности экономического субъекта, обеспечиваются системы показателей информацией, которая необходима для оценки стратегических намерений и степени достижения соответствующих стратегических целей. В границах стратегического контроллинга анализируются внешняя и внутренняя среда, конкуренция, весомые факторы успеха, стратегические планы и подконтрольные показатели деятельности, цепочки ценностей, стратегическое позиционирование, затратоформирующие факторы и портфель стратегий. Следовательно, контроллер становится «стратегическим» помощником (консультантом) руководства в ходе формирования стратегических планов, решении задач стратегического учета, контроля и анализа. Однако в настоящее время фигурирует некоторая неопределенность в подходе реализации этой концепции в современной теории управления.

Появление концепции ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц (стейкхолдеров) в рамках концепции Corporate Governance (Корпоративное управление) приходится на начало 2000 г.

Под Corporate Governance понимают систему взаимоотношений, взаимодействий и взаимозависимостей между менеджерами компании и ее владельцами для обеспечения эффективности ее деятельности и оптимизированной уравновешенности интересов между всеми заинтересованными группами, нацеленной на получение максимальной прибыли от всех видов деятельности компании в соответствии с действующим национальным законодательством и с учетом международных признанных стандартов в этой области [124].

Появление теории заинтересованных сторон связано с выходом работы Э. Фримена «Стратегический менеджмент: концепция заинтересованных сторон», в которой автор вводит новое понятие «заинтересованная сторона» (stakeholder в переводе с английского «держатель интереса»). В определении Э. Фримена «stakeholder» характеризуется как «любой группы или индивида, которые могут повлиять или на которые влияет достижение целей организации» [222, р. 46]. В русскоязычной литературе это определение используется как «заинтересованная группа», «заинтересованные лица». Теория заинтересованных сторон неразрывно связана с управленческими процессами и их результатами, возникающими относительно ресурсных отношений фирмы с заинтересованными сторонами.

В настоящее время проявляются определенные очертания данной концепции, которая основывается на положениях неинституциональной экономики и нацеливает корпоративные структуры как на выработку оптимальной системы собственных финансово-экономических параметров, так и на учет интересов широкого круга стейкхолдеров.

С позиций неинституционализма структура множества заинтересованных лиц представлена множеством индивидов, которые относятся к различным социальным институтам. Данная структура управления не зависит от заинтересованного субъекта и представляет цели, ресурсы и процессы в объективной форме. Появление новых целей, ресурсов, процессов связано с возникновением интереса индивида, а потому может быть представлено только через связь с заинтересованным индивидом. Главным внутренним механизмом является корпоративное управление, которое непосредственно ориентировано на разрешение конфликтов институциональных интересов.

В соответствии с концепцией контроллинга ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц, происходит снижение издержек конфликта заинтересованных лиц (государства, владельцев, кредиторов, акционеров, персонала, конкурентов, социальных и экологических институтов, местного сообщества и т. д.), которые представлены внутрикорпоративными или внешними институтами, имеющими свои институциональные отношения, интересы, нормы и правила поведения.

Данная концепция в наибольшей мере должна соответствовать приоритетам инновационного развития экономики.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.