

**ПЕРСПЕКТИВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОНТРОЛЛИНГОВЫХ СИСТЕМ  
В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНИИ****Ольга Юрьевна ГАВЕЛЬ**

доктор философских наук, доцент департамента учета, анализа и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация  
olga-gavel@mail.ru

**История статьи:**

Принята 22.11.2016  
Принята в доработанном  
виде 28.11.2016  
Одобрена 12.12.2016  
Доступна онлайн 16.01.2017

УДК 338.22.021.1

JEL: M52, O15, P47

**Аннотация**

**Тема.** Рассматривается ряд ключевых аспектов процесса эмпирического исследования контроллинговых систем в стратегическом управлении. В сфере изучения оказались взаимосвязи между показателями эффективности деятельности, системами оплаты труда и стратегией развития бизнеса.

**Цели.** Критическое обобщение и систематизация взглядов на роль и значение контроллинговых систем в стратегическом управлении, уточнение основных параметров и направлений их развития. Анализ каждого аспекта с точки зрения практической значимости результатов исследования.

**Методология.** Исследование базируется на принципах системного и комплексного подходов. Инструментарий включает в себя методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, приемы логического и семантического анализа.

**Результаты.** Установлены причины и условия применения контроллинговых систем в стратегическом управлении в условиях повышенной турбулентности экономической среды. Определены перспективы их использования в управлении крупными компаниями, обеспечивающие своевременность инициации и координируемость действий на различных уровнях бизнеса, что при внедрении прогрессивной системы мотивации позволяет наращивать и эффективно реализовывать инвестиционно-инновационный потенциал компаний для формирования их устойчивого экономического роста на основе корректировки параметров бизнес-модели.

**Выводы.** Потребность в непрерывном мониторинге и прогнозировании вероятных сценариев развития бизнеса меняет приоритеты в использовании информационно-аналитических систем, делая акцент на выработку и реализацию преактивных управленческих действий. Это предполагает использование в практической деятельности контроллеров моделей, основанных на ситуационном анализе. Децентрализация управления активами требует формирования общности видения состояния бизнеса и целей его развития лицами, принимающими управленческие решения, гибкой координации действий в их реализации. Контроллинговые системы – ключевой инструмент мотивированной координации оперативных и стратегических действий в компаниях, необходимый для обеспечения их устойчивого развития.

**Ключевые слова:**

контроллинговая система,  
бизнес-анализ, стратегия,  
турбулентность,  
эффективность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В последние годы отмечается возрастающий интерес к теме применения контроллинговых систем (Controlling Systems, CS) в стратегическом управлении крупным бизнесом. Это связано:

- с усилением турбулентности экономической среды;
- требованиями сокращения сроков принятия управленческих решений и делегирования полномочий по разработке и реализации

операционных стратегий на уровень дочерних и зависимых обществ;

- необходимостью упреждающего реагирования на внешние вызовы и открывающиеся возможности развития бизнеса.

Под контроллинговыми системами понимается совокупность методов и приемов сбора, обобщения и систематизации информации о состоянии бизнеса и экономической среды для последующей их аналитической обработки с

формированием новых знаний, использование которых в бизнесе обеспечивает последнему очень высокую результативность.

Публикации, посвященные данной тематике, содержат практические рекомендации по разработке и внедрению CS, а также формированию и реализации стратегий для различных типов организаций.

Контроллинговые системы при этом играют двоякую роль:

- *во-первых*, выработки стратегического видения и на этой основе идентификации стратегических целей развития компании;
- *во-вторых*, формирования информационно-аналитического инструментария для контроля и мотивации достижения намеченного.

Несмотря на активный интерес к теме разработки и реализации стратегий развития фирм до середины 1990-х гг. было опубликовано малое число фундаментальных работ, посвященных CS в стратегическом управлении. Проведенный обзор исследований позволил выявить проблемные и перспективные области научных исследований [1–3]:

- процессы инвестиций в основной капитал и инициация проектов в области стратегических капиталовложений;
- интерактивные системы контроля и механизмы корректировки стратегии;
- операционные стратегии фирм и системы управления;
- разработка CS и использование их при гармонизации отношений между отдельными компаниями при реализации совместных проектов или передаче бизнес-процессов на аутсорсинг;
- обеспечение стратегических приоритетов корпорации в дочерних структурах.

В сфере интересов данной статьи оказались взаимосвязи между параметрами эффективности

деятельности, системами оплаты труда и стратегией развития бизнеса.

Большинство ученых рассматривали CS в качестве инструмента для сравнительного анализа вариантов стратегий из ранее определяемых альтернатив, сосредотачиваясь на вопросах согласования деловой стратегии в рамках компании, отдельных механизмов реализации CS и оценки эффективности организационной структуры.

Деловую стратегию, как правило, определяли в рамках различных классификаций:

- наступательная или оборонительная;
- стратегия дифференциации или лидерства по издержкам;
- стратегия роста или «сбора урожая» [4–6].

Отмечалось, что в зависимости от уровня неопределенности состояния внешней среды эти стратегии группируют в диаметрально расположенные подгруппы [1, 7]. Такое допущение позволило систематизировать и обобщить результаты различных исследований, развивая при этом контроллинговый подход к управлению бизнесом в условиях турбулентного состояния экономики.

В конце прошлого века в науке доминировали исследования, базировавшиеся на результатах обработки опросов, которые давали срез состояния деловой стратегии и различных аспектов CS в конкретный момент. В большинстве трудов использовались статистические методы обработки результатов массовых наблюдений, и лишь немногие основывались на монографическом анализе процессов, связанных с разработкой и исполнением бизнес-стратегий [8, 9].

Не вызывает сомнений, что реализация успешных стратегий развития бизнеса должна основываться на адекватной целям развития системе оценки его результативности и эффективности и соответствующей мотивации действий. В противном случае между

объявленной стратегией и ее осуществлением могут возникать существенные разрывы [10].

Система контроля, основанная на количественных и качественных оценках достижения целей, должна включать в себя эффективный контур мотивации и обеспечивать трансляцию стратегических целей развития в оперативную плоскость корректирующих действий на различных уровнях ведения дела (контроллинговых единицах). В этой связи важной областью исследований является изучение отношений между стратегией компании и системами оценки эффективности работы и оплаты труда [1, 11].

В публикациях ряда зарубежных авторов получило распространение мнение о том, что оценки эффективности деятельности и системы оплаты труда, построенные на расчетных алгоритмах, использующих учетную информацию, более оптимальны для оборонительной стратегии. Для наступательной же большую результативность демонстрируют субъективные подходы к оценке текущих и прогнозных результатов, основанные на интуиции и форсайт-анализе [6, 12–14].

В то же время целесообразность широкого использования наступательных стратегий обусловлена высокой неопределенностью внешней среды, что затрудняет точную постановку целей и объективную оценку эффективности управленческих решений.

В таких случаях решающими факторами успеха становятся результативные продуктовые и процессные инновации, включающие в себя помимо прочего оригинальные научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Долгосрочный характер целей предопределяет трудности их идентификации в виде количественно измеряемых индикаторов, что обеспечивает предпочтения системам субъективных оценок со стороны менеджмента компаний и ключевых владельцев бизнеса.

Оборонительные стратегии, наоборот, ассоциируют с низким уровнем неопределенности экономической среды, а их фокусирование на поддержании стабильности и внутренней эффективности подразумевает четкое понимание соотношений «затраты – результаты», что позволяет применять устойчивые во времени системы показателей результативности и эффективности как на этапе идентификации целей, так и на стадии мониторинга и контроля за их достижением.

Постоянство целей на уровне рабочих мест специалиста, владельца бизнес-процесса, стратегической бизнес-единицы, продуктового (клиентского) сегмента позволяет создавать алгоритмы оценок эффективности, которые используют информационно-аналитические материалы.

Традиционные базы данных формируются в основном на учетной информации и строятся на принципах накопления и систематизации непротиворечивой информации о состоянии объекта управления.

Координируемость действий ключевых специалистов и персонала компании предполагает гибкую систему оценки и мотивации труда. В качестве решений этой проблемы нами рассматривается выполнение принципов внутрифирменного коммерческого расчета (Business Unit Management, BUM) в компании, что в практике управления предусматривает:

- выявление взаимосвязей эффективности управления с эффективностью деятельности отдельных подразделений и всей компании в целом;
- персонификацию ответственности за вверенные работникам активы и результаты их использования;
- гибкую комбинацию окладных и премиальных, индивидуальных и групповых компонентов оплаты труда;

- регламентацию периодичности проведения контрольно-оценочных мероприятий и последующих стимулирующих выплат денежных вознаграждений;
- разработку методик оценки эффективности деятельности и систем оплаты труда рядовых сотрудников на основе методики грейдирования [15].
- партнеров по бизнесу – к параметрам соблюдения договорных отношений и дисциплины расчетов;
- представителей государства – к повышению прозрачности и социальной ответственности бизнеса, доли прибыли, направляемой на выплату дивидендов и др.

На примере крупного отечественного агрохолдинга в работе В.В. Бердникова [16] представлены результаты исследований использования систем оценки эффективности работы структурных подразделений и обоснования уровня оплаты труда, основанной на участии сотрудников в доходах компании, что имеет принципиальное значение для реализации стратегических изменений на протяжении обозримого временного горизонта.

Предложенная система контроллинга была ориентирована на управленческий персонал всех уровней и рядовых сотрудников. Целевые индикаторы базировались на объемах выпуска продукции и производительности труда. Уже на раннем этапе применения такая CS смогла преодолеть конфликты интересов и враждебность среди работников, стимулировать их кооперацию для совместной результативной реализации стратегических инициатив.

Система оплаты труда, основанная на участии работников в доходах компании, является, по сути, механистической системой контроля и мотивации. Она демонстрирует наибольшую эффективность в условиях относительной определенности и стабильности внешней и внутренней среды, а также целей, связанных с устойчивым органическим ростом бизнеса.

В настоящее время отечественным компаниям приходится действовать в условиях растущей конкуренции и экспансии международных корпораций на национальный рынок. Все это проходит на фоне растущих требований:

- потребителей – к качеству продукции и скорости выполнения заказов;

Ряд крупных отечественных государственных компаний в этих условиях начал утрачивать операционную эффективность и терять долю рынка. Менеджмент, осознавая важность снижения издержек и повышения гибкости управления, направляет усилия на совершенствование планирования и контроля операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, широко используя при этом информационно-аналитические платформы, такие как SAP R3<sup>1</sup>.

Результатами этой работы стали выделение контроллинговых единиц, управление общим и частными бюджетами, финансовым циклом на основе сокращения продолжительности производственного, а также регулирования объемов и сроков погашения дебиторской и кредиторской задолженностей.

Однако привнесенная программным продуктом система целевых индикаторов развития не была адаптирована в соответствии с новыми потребностями в сфере повышения производительности и совершенствования системы оплаты труда. Механизмы участия работников в доходах компании, по сути, отсутствовали. Нижние уровни контроллинга реально не работали из-за неэффективной регламентации бизнес-процессов, в нормативы которых по факту закладывались текущие затраты, отличавшиеся низкой продуктивностью и стратегической результативностью.

В финансовом управлении фирм преобладает затратный подход, при котором дочерние (зависимые) общества не стремятся повышать

<sup>1</sup> Система SAP R3 состоит из набора прикладных модулей, которые поддерживают различные бизнес-процессы компании и интегрированы между собой в масштабе реального времени.

свою операционную эффективность и инновационность, работая в рамках бюджетов и смет, утверждаемых им соответствующим департаментом материнской компании. Это предполагает разработку и реализацию более креативных способов создания конкурентных преимуществ, основанных на смелом новаторстве, чтобы вернуть утраченные позиции и выйти на новые уровни эффективности бизнеса.

В качестве инструментов предложены модели управленческих инициатив таких, как комплексное управление качеством (Total Quality Management, TQM); управление, нацеленное на формирование стоимости (Value-Added Management, VAM). Их использование предполагает создание самоуправляемых рабочих групп и делегирование им полномочий в области оперативных действий.

Осуществление принципов внутрифирменного коммерческого расчета на уровне дочерних (зависимых) обществ в крупных компаниях с государственным участием позволяет уйти от распределительной системы оплаты труда, перейдя к системе, основанной на участии работников в доходах организации.

Стимулируя трудовой энтузиазм сотрудников к реализации намечаемых стратегических перемен, компаниям следует переходить от прямого оперативного управления активами к управлению на основе владения долями капитала в дочерних (зависимых) структурах, что обеспечивает сравнительно более высокую рентабельность активов (как было продемонстрировано, например, в ОАО РЖД).

Однако переход от прямого управления активами к управлению долями еще не гарантирует роста эффективности бизнеса компаний в целом. Причинами этого являются половинчатость реформ, нежелание использовать гибкие индикативные бюджеты, приоритет систем тотального планирования и контроля. Механистический характер подобных

технологий препятствует укреплению личного доверия, необходимого для выработки у сотрудников креативных и гибких походов к эффективному управлению и работе в рамках создаваемых бизнес-структур.

С начала 1990-х гг. в практике стратегического управления набрал популярность такой аналитический инструмент контроллинга, как сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard, BSC), комбинирующая финансовые и нефинансовые показатели эффективности.

Подобный принцип применялся и при построении отечественной концепции системы показателей, широко использовавшейся во второй половине XX в. при разработке планов социально-экономического развития предприятий<sup>2</sup>.

Благодаря выявлению четких взаимосвязей между целями, стратегией и показателями оценки результативности работы сбалансированная система показателей была позиционирована в качестве аналитического инструмента достижения премиальных результатов деятельности [17].

Этот подход рассматривался также как инструмент презентации и последующей оценки достижения стратегических инициатив и мотивации целенаправленных действий менеджеров и персонала компаний [18].

Наилучшие результаты при этом достигаются в том случае, если BSC разрабатывается в соответствии с функциональными стандартами:

- сбалансированная система показателей (формирование стратегических карт и идентификация связей между соответствующими целями и параметрами);
- стратегическое обучение и коммуникации (способность фиксировать и отражать

<sup>2</sup> Кованов С.И., Свободин В.А. Экономические показатели деятельности сельскохозяйственных предприятий: справочник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Агропромиздат, 1991. 304 с.

описания целей и задач посредством упреждающих и запаздывающих показателей оценки);

- применение в бизнесе (структуризация задач управления, связанных с реализацией стратегий развития);
- обеспечение обратной связи и непрерывного обучения персонала (визуализация связей между стратегическими целями прошлой и текущей деятельности в графическом и ином наглядном выражении, формализующим особенности бизнес-модели).

Однако, несмотря на достаточно широкое использование BSC в практике управления, в научных публикациях начала XXI в. было уделено мало внимания исследованию предпосылок и результатов применения этой системы, а также организационным процессам и регламентам, сопряженным с опытом успешного использования [11, 18–20].

Одними из первых исследовали эмпирические взаимосвязи между системой показателей и стратегией развития компании З. Гоке и В. Джеймс [21]. Рассматривая этот вопрос с учетом регламентных ограничений горизонта перспективы развития, ученые выдвинули гипотезу о влиянии применяемой в контроллинге бизнес-процессов системы показателей на стратегические результаты компании.

При идентификации системы индикаторов в составе стратегических карт и панелей управления предлагалось учитывать три контекстные составляющие:

- размер организации;
- стадия жизненного цикла товара;
- положение компании на рынке.

Позже вопросы анализа эффективности бизнес-процессов на основе бизнес-анализа исследовались в работах У. Эккерсона и В. Ранадиве [22, 23].

Впоследствии практика применения сбалансированной системы свелась к отбору соответствующих профилю и целям организации индикаторов из «атласов показателей», формируемых аудиторско-консалтинговыми компаниями на основе изучения опыта организаций, применяющих соответствующий контроллинговый инструмент в стратегическом управлении бизнесом.

Например, в книге Н. Олве и соавторов [24] по каждой из стратегических перспектив развития (финансовые рынки, клиенты и продукты, бизнес-процессы, персонал и развитие) предлагался выбор из 20 наиболее информативных индикаторов, которые можно и нужно использовать для идентификации стратегических целей.

Исследование показало, что наиболее крупные фирмы склонны использовать комбинации различных оценочных показателей. Одним из объяснений выявленной тенденции было то, что большим по размерам компаниям легче приобретать лицензии на использование более сложных информационно-аналитических систем.

Инновационно активным компаниям с высокой долей новых продуктов в портфеле, применяющим традиционные системы финансовых показателей, формируемых на бухгалтерских оценках, представляется необходимым наряду с запаздывающими использовать опережающие индикаторы, которые поставляют прогнозные оценки состояния финансовой, инвестиционной и операционной деятельности.

В то же время эмпирически не установлена взаимосвязь между позицией компании на рынке и использованием ею BSC. Важной особенностью последней, которой не уделили должного внимания Д. Нортон, Р. Каплан и их последователи, является обеспечение соответствия между конкретной формой системы показателей и стратегией развития фирмы.

Проведенные на кафедре «Экономический анализ» Финуниверситета в 2009–2015 гг. исследования под руководством профессора В.И. Бариленко[25, 26]<sup>3</sup>:

- *во-первых*, не выявили наличия четко определенных причинно-следственных связей между показателями в системе с точки зрения различных перспектив развития компании;
- *во-вторых*, не установили наличия параллелей между используемыми BSC, бизнес-моделью и конкурентной стратегией компаний.

Сбалансированная система показателей – не просто набор финансовых и нефинансовых индикаторов, а оценочный комплекс, строящийся на конкретной бизнес-модели предприятия, подлежащей непрерывному мониторингу и корректировке. Это дало нам основание считать, что даже при условии тщательного отбора показателей, оптимально отражающих конкретную стратегию развития и бизнес-модель, существенные изменения в состоянии внешней среды компании могут поставить под сомнение достижение ранее заявленного баланса в системе индикаторов между перспективами развития.

Проведенные в России и за рубежом исследования показали возможности использования BSC для построения систем бонусного вознаграждения персонала компаний, стимулирующих рост экономичности и продуктивности операционной и инвестиционной деятельности.

Такой подход к оплате труда позволяет компенсировать многие недостатки систем, традиционно нацеленных на достижение краткосрочных финансовых результатов компании [10, 20]<sup>4</sup>. Однако, как показывает

практика, субъективизм в обосновании индивидуальных ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicators, KPI), используемых при построении интегральных оценок, давал возможность вышестоящим управленцам игнорировать многие существенные параметры при определении конечных результатов и выплате бонусов даже при том, что многие из них напрямую связаны с критическими факторами успеха бизнеса.

Значительная часть бонусов не относилась к легитимной системе оплаты труда, определяясь на основе критериев, не входящих в систему взаимосвязанных показателей. Использованные при построении системы грейдов весовые коэффициенты были восприняты с недоверием и подверглись критике со стороны менеджеров и персонала как основанные на фаворитизме. В итоге от применения системы взаимосвязанных показателей и основанной на ней системе оплаты труда отказывались [27].

Анализ практических результатов инициатив, связанных с внедрением BSC для повышения операционной и стратегической эффективности, выявил: сбалансированная система показателей использовалась для решения задач текущей результативности и продуктивности бизнеса, фактически противоречащих стратегическим целям компаний.

В реальности система показателей, на основе которых выплачивались бонусы, была ориентирована на достижение краткосрочных финансовых результатов в условиях действия нефинансовых ограничений. Впоследствии данные инициативы вылились в создание концепции интегрированной отчетности [28].

Основным препятствием для внедрения систем мониторинга стратегической эффективности на основе сбалансированной системы показателей (финансовых и нефинансовых, диагностических и прогностических) является стремление

<sup>3</sup> Методология анализа результатов операционной и финансово-инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов: монография / под ред. В.И. Бариленко. М.: Финакадемия, 2010. 460 с.

<sup>4</sup> Чалдаева Л.А. Кадровый потенциал инновационной экономики: проблемы мотивации и стимулирования // Вестник Московской гуманитарно-технической академии. 2011. № 13. С. 19–24.

избежать оценки сложных измерений результатов работы со стороны контроллеров.

Большинство фирм на этапе планирования в паспорта показателей и панели управления включают индикаторы оценки, ориентированные на качество процессов, но почти не придают им значения при проведении промежуточного и итогового контроля.

Такое положение дел формирует излишнюю приверженность к финансовым индикаторам, подверженным воздействию бухгалтерских манипуляций. Это приводит к дополнительной концентрации внимания менеджмента на продолжающейся деятельности в ущерб перспективе. В результате система оценки эффективности работы, основанная на легко измеряемых аспектах в ущерб трудноизмеримым, но при этом являющимся основными движущими силами стратегического успеха бизнеса, может наносить серьезный вред управляемости компании и перспективам ее роста.

Внутренние и внешние условия ведения бизнеса, как показывает практика, оказались при отборе ключевых показателей эффективности не менее существенным фактором введения в карты стратегических показателей и панели управления, чем учет вертикальных и горизонтальных причинно-следственных связей между отдельными структурными подразделениями компании.

Таким образом, в ряде случаев технические детали механизма оплаты труда или системы взаимосвязанных показателей могут иметь меньшее значение, чем влияние условий, в которых они применяются. Успех конкретной схемы трудового вознаграждения персонала обусловлен в большей степени корректным учетом психологических аспектов в коллективе, чем экономическими целями [27, 29].

Дальнейшее подтверждение важности учета стратегических аспектов при формировании и использовании BSC получило развитие в статье Р. Бэнкера и его коллег, посвященной

оценке взаимного влияния оценочных показателей деятельности компании и особенностей ее стратегии [30].

Было установлено, что оценки руководителей подразделений более зависели от показателей, связанных со стратегией их деятельности, чем от параметров, не связанных со стратегией, но только при условии, что сами управленцы имеют правильное понимание стратегии.

Работа М. Малина и Ф. Сельто, первыми использовавшими инновационный подход к изучению систем BSC, представляет собой монографическое исследование применения системы сбалансированных показателей в качестве коммуникативного элемента управленческого контроля [9].

Эту систему исследователи рассматривали как элемент, поддерживающий внутрифирменную коммуникацию за счет демонстрации причинно-следственных связей между различными оценочными показателями, оперативными и стратегическими результатами и обеспечивающий на основе этого общность понимания персоналом необходимости принятых решений и выполнения связанных с их реализацией действий.

Обобщив характеристики эффективного инструментария контроллинга, позволяющего достичь целевых результатов, экономисты установили необходимость наличия некоторых контрольных признаков.

*Во-первых*, это обеспечение совместимости частных инициатив с фирменной стратегией: всеобъемлющий, но компактный набор оценочных показателей для ключевых переменных характеристик компании, увязанный с ее стратегией. Ключевые оценочные показатели имеют четкие причинно-следственные связи с оцениваемыми результатами деятельности организации. Оценочные показатели должны быть точными, объективными и поддающимися проверке.



Во-вторых, инструмент контроллинга для обеспечения положительной мотивации должен включать в себя:

- оценочные показатели, отражающие управляемые и (или) поддающиеся корректировке действия управленческого персонала;
- стимулирующие, но при этом достижимые цели или промежуточные ориентиры;
- оценочные показатели, связанные со значимыми вознаграждениями [9].

Данное исследование на конкретном примере позволило доказать, что система взаимосвязанных показателей может обеспечить возможности для развития стратегии и доведения ее до персонала. Управленцы проводили реорганизацию ресурсов и своих действий для достижения поставленных перед ними целей, которые воспринимались ими одновременно как вклад в повышение эффективности деятельности всей компании в целом.

Однако, как и в случае с другими оценочными системами, отмечались сложности при разработке и внедрении схемы взаимосвязанных показателей. К этим сложностям относились:

- включение в систему неточных или субъективных оценочных показателей;
- превалирование не горизонтальных, а вертикальных коммуникаций сверху вниз;
- использование неадекватных индикаторов для оценки результатов деятельности.

Возникновение этих трудностей не вызывает удивления, поскольку все они являются типичными проблемными местами всех систем оценки эффективности работы [31].

Основной причиной конфликтов между стратегическими целями и оперативными действиями в работах Н. Олве и Ж. Рой,

Дж. Хоупа и Р. Фрейзера [24, 32] отмечалось отсутствие гибкости систем показателей оценки эффективности в меняющихся условиях развития.

Исследование систем стратегической оценки эффективности, проведенное на кафедре «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве РФ в рамках сотрудничества с Институтом делового администрирования и бизнеса [25], выявило, что в целом ряде организаций у ключевых менеджеров наблюдалось убеждение, что стратегический успех компании гарантирован, если обеспечиваются целевые значения критериальных индикаторов. При этом проходило смешение понятия агрегирования показателей в планировании и контроле и адаптивного характера реакции на фиксируемые изменения в экономической среде.

Как показала практика [33], данные связи не являются прямыми, а причиной таких мнений выступают интуиция и прошлый опыт менеджеров.

Несомненно, учитывая эти элементы успешного управления, следует отметить, что в условиях быстрых изменений состояния экономической среды мониторинг и прогнозирование состояния внутренней и внешней среды должны проводиться непрерывно. Результаты оценки и прогнозирования могут использоваться комплексно в корректирующих действиях в операционной, инвестиционной и финансовой сферах деятельности, а также при формировании и корректировке бизнес-модели компании.

Это возможно лишь при условии использования в качестве рабочих инструментов преактивного управления методов и приемов бизнес-анализа:

- рефлексивного мониторинга с непрерывной оценкой фактических и возможных результатов деятельности в складывающихся

условиях, использовании интеллектуального анализа баз данных (Data Mining);

- статистических методов анализа и вероятностных прогнозов;
- анализа бизнес-процессов (BPA);
- симуляции и гибких прогнозов (Simulation & Forecast) и др.

Иначе даже реализация конкурентной стратегии может привести компанию к потере контроля над активами и процессу миграции ценности.

В заключение сформулируем некоторые выводы.

*Во-первых*, определены перспективы применения контроллинговых систем в стратегическом управлении крупными фирмами, что обеспечивает своевременность инициации и координируемость действий на различных уровнях ведения бизнеса, позволяет при использовании прогрессивных систем мотивации наращивать и эффективно использовать инновационный потенциал компании для формирования устойчивого экономического роста на основе корректировки параметров бизнес-модели.

*Во-вторых*, эффективное использование контроллинговых систем определяется:

- профессиональными компетенциями аналитиков;
- применением методик идентификации устойчивых связей в бизнесе и моделирования их развития, а также последствий принимаемых решений, в том числе с использованием методов имитационного моделирования;

- передачей полномочий по проведению анализа на уровень бизнес-процессов и хозяйственных операций;

- обеспечением доступности необходимой информации на уровне мест принятия решений;

- достижением консенсуса интересов и кросс-функционального взаимодействия в пределах цепочек формирования ценности;

- реализацией текущей сравнительной оценки фактических и возможных результатов деятельности в складывающихся условиях.

В-третьих, опыт применения контроллинговых систем, преследуя цель достижения стратегической результативности бизнеса, способствует формированию у персонала компании стратегического внутрифирменного мышления, которое составляет основу оптимальных систем управления внутрикорпоративными взаимоотношениями.

В результате устраняется внутрифирменный эгоизм, основанный на бюджетных отношениях, что позволяет своевременно выявлять проблемные области в развитии компании и стратегические разрывы, формируя взвешенный портфель инновационно-инвестиционных проектов развития и модернизации.

Реализация намеченного позволяет обеспечить баланс между текущей эффективностью и стратегической результативностью.

Таким образом, контроллинговые системы представляют собой важнейший инструмент мотивированной координации оперативных и стратегических действий в компаниях, что необходимо в условиях растущей турбулентности состояния экономической среды.

## Список литературы

1. *Langfield-Smith K.* Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, 1997, vol. 22, no. 2, pp. 207–232. doi: 10.1016/S0361-3682(95)00040-2
2. *Langfield-Smith K., Smith D.* Management Control and Trust in Outsourcing Relationships. *Management Accounting Research*, 2003, vol. 14, no. 3, pp. 281–307. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00046-5](http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00046-5)
3. *Бердников В.В.* Контроллинг бизнеса: модели, развитие, проблемы, решения: монография. М.: ИД «Экономическая газета», 2012. 488 с.
4. *Аакер Д.* Стратегическое рыночное управление / пер. с англ. под ред. С.Г. Божук. 7-е изд. СПб: Питер, 2007. 496 с.
5. *Хан Д.* Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.
6. *Портер М.* Конкуренция / пер с англ. М: Альпина Бизнес Букс, 2009. 340 с.
7. *Shank J.K., Govindarajan V.* Strategic Cost Analysis of Technological Investments. *Sloan Management Review*, 1992, vol. 34, no. 1, pp. 39–51.
8. *Сливоцки А.* Миграция стоимости. Что будет с вашим бизнесом послезавтра. М.: Иванов, Манн, Фербер, 2006. 432 с.
9. *Malina M.A., Selto F.H.* Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 2001, vol. 13, no. 1, pp. 47–90.
10. *Олве Н.-Г., Петри К.-Й., Рой Ж., Рой С.* Баланс между стратегией и контролем / пер. с англ. СПб.: Питер, 2005. 320 с.
11. *Ветлужских Е.* Система вознаграждения: как разработать цели и KPI. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Альпина Паблишер, 2014. 224 с.
12. *Simons R.* Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 1987, vol. 12, no. 4, pp. 357–374. doi: 10.1016/0361-3682(87)90024-9
13. *Govindarajan V., Gupta A.K.* Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 1985, vol. 10, no. 1, pp. 51–66. doi: 10.1016/0361-3682(85)90031-5
14. *Govindarajan V.A.* Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, 1988, vol. 31, no. 4, pp. 828–853. doi: 10.2307/256341
15. *Бердников В.В.* Контроллинг персонала и его роль в повышении стратегической эффективности агробизнеса // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2011. № 2. С. 143–146.
16. *Бердников В.В.* Контроллинг эффективности бизнеса: монография. М.: РУДН, 2009. 460 с.

17. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: Олимп-Бизнес, 2003. 304 с.
18. Ittner C., Larcker D. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, 1998, vol. 10, no. 1, pp. 205–238.
19. Ittner C., Larcker D., Randall T. Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms. *Accounting, Organizations and Society*, 2003, vol. 28, no. 7-8, pp. 715–741.
20. Bisbe J., Otley D. The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 2004, vol. 29, no. 8, pp. 709–737. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
21. Hoque Z., James W. Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 2000, vol. 12, no. 1, pp. 1–17.
22. Эккерсон У.У. Панели индикаторов как инструмент управления: ключевые показатели эффективности, мониторинг деятельности, оценка результатов / пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. 396 с.
23. Ранадиве В. Предвидение: новая эволюционная упреждающая модель бизнеса / пер. с англ. М.: ЭКСМО, 2008. 240 с.
24. Олве Н.-Г., Рой Ж., Веттер М. Оценка эффективности компаний. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / пер. с англ. М.: Вильямс, 2006. 304 с.
25. Бариленко В.И., Бердников В.В., Гавель О.Ю., Керимова Ч.В. Аналитические инструменты обоснования и мониторинга эффективности бизнес-моделей компаний малого и среднего бизнеса: монография. М.: ИД «Экономическая газета», 2014. 308 с.
26. Бариленко В.И., Бердников В.В., Гавель О.Ю., Керимова Ч.В. Информационно-аналитические методы оценки и мониторинга эффективности инновационных проектов: монография. М.: Русайнс, 2015. 164 с.
27. Ittner C., Larcker D., Meyer M.W. Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*, 2003, vol. 78, no. 3, pp. 725–758.
28. Ефимова О.В. Отчет об устойчивом развитии как новая форма корпоративной отчетности компании // Аудиторские ведомости. 2014. № 8. С. 36–47.
29. Hansen A., Mouritsen J. Strategies and Organisational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. In *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford: Oxford University Press, 2005, pp. 125–150.
30. Banker R.D., Chang H., Pizzini M.J. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. *The Accounting Review*, 2004, vol. 79, no. 1, pp. 1–23.
31. Merchant K.A. Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1989, 290 p.

32. Хоуп Дж., Фрейзер Р. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / пер. с англ. М.: Вершина, 2007. 272 с.
33. Бердников В.В., Гавель О.Ю. Перспективы применения стратегического анализа данных в условиях реализации модели адаптивного управления бизнесом // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 6. С. 239–251.

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Данное заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**PROSPECTS OF CONTROLLING SYSTEMS IN STRATEGIC MANAGEMENT****Ol'ga Yu. GAVEL'**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation  
olga-gavel@mail.ru**Article history:**Received 22 November 2016  
Received in revised form  
28 November 2016  
Accepted 12 December 2016  
Available online  
16 January 2017**Abstract****Importance** The article reviews some key aspects of empirical research into controlling systems in strategic management. I examined the nexus of performance indicators, payroll systems and the business development strategy.**Objectives** The research critically summarizes and systematized stances on the role and significance of controlling systems in strategic management, specifies key parameters and areas for their development. I analyze each aspect in terms of practical significance of results.**JEL classification:** M52, O15, P47**Methods** The research relies upon principles of systems and comprehensive approaches. Tools include methods of analysis and synthesis, induction and deduction, techniques of logic and semantic analysis.**Results** I determine reasons and conditions for using controlling systems in strategic management within the turbulent economic environment. The article outlines prospects of using the controlling system to manage major companies and ensure timely undertakings and their controllable nature at various business levels. If the progressive system of motivation is implemented, it will allow incrementing and implementing investment and innovative capabilities of companies to ensure their sustainable economic growth and adjust parameters of the business model.**Conclusions and Relevance** As it is necessary to perform ongoing monitoring and forecast probable scenarios of business development, priorities of using information and analytical systems change, shifting dedication to elaboration and implementation of proactive managerial activities. In this respect, controllers should use models based on a situational analysis. Decentralized asset management requires decision-makers to have common views on the business status and its goals, and flexibly coordinate their activities.**Keywords:** controlling system, business analysis, strategy, turbulence, efficiency

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

**References**

1. Langfield-Smith K. Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, 1997, vol. 22, no. 2, pp. 207–232. doi: 10.1016/S0361-3682(95)00040-2
2. Langfield-Smith K., Smith D. Management Control and Trust in Outsourcing Relationships. *Management Accounting Research*, 2003, vol. 14, no. 3, pp. 281–307. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00046-5](http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00046-5)
3. Berdnikov V.V. *Kontrolling biznesa: modeli, razvitie, problemy, resheniya: monografiya* [Business controlling: models, development, issues, solutions: a monograph]. Moscow, Ekonomicheskaya gazeta Publ., 2012, 488 p.
4. Aaker D. *Strategicheskoe rynochnoe upravlenie* [Strategic Market Management]. St. Petersburg, Piter Publ., 2007, 496 p.
5. Hahn D., Hungenberg H. *Planirovanie i kontrol'. Stoimostno-orientirovannye kontseptsii kontrollinga* [PuK. Planung und Kontrolle. Planungs- und Kontrollsysteme. Planungs- und Kontrollrechnung. Wertorientierte Controllingkonzepte]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2005, 928 p.
6. Porter M. *Konkurentsia* [On Competition]. Moscow, Al'pina Biznes Buks Publ., 2009, 340 p.

7. Shank J.K., Govindarajan V. Strategic Cost Analysis of Technological Investments. *Sloan Management Review*, 1992, vol. 34, no. 1, pp. 39–51.
8. Slywotzky A. *Migratsiya stoimosti. Chto budet s vashim biznesom poslezavtra?* [Value Migration. How to Think Several Moves Ahead of the Competition. Management of Innovation and Change]. Moscow, Ivanov, Mann, Ferber Publ., 2006, 432 p.
9. Malina M.A., Selto F.H. Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 2001, vol. 13, no. 1, pp. 47–90.
10. Olve N.-G., Petri K.-I., Roy J., Roy S. *Balans mezhdru strategiei i kontrolem* [Making Scorecards Actionable: Balancing Strategy and Control]. St. Petersburg, Piter Publ., 2005, 320 p.
11. Vetluzhskikh E. *Sistema voznagrazhdeniya: kak razrabotat' tseli i KPI* [Remuneration system: how to set up goals and KPI]. Moscow, Al'pina Publisher Publ., 2014, 224 p.
12. Simons R. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 1987, vol. 12, no. 4, pp. 357–374. doi: 10.1016/0361-3682(87)90024-9
13. Govindarajan V., Gupta A.K. Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 1985, vol. 10, no. 1, pp. 51–66. doi: 10.1016/0361-3682(85)90031-5
14. Govindarajan V. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, 1988, vol. 31, no. 4, pp. 828–853. doi: 10.2307/256341
15. Berdnikov V.V. [Staff controlling and its role in improving the strategic efficiency of agricultural business]. *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta = Vector of Sciences. Togliatti State University*, 2011, no. 2, pp. 143–146. (In Russ.)
16. Berdnikov V.V. *Kontrolling effektivnosti biznesa: monografiya* [Business efficiency control: a monograph]. Moscow, RUDN Publ., 2009, 460 p.
17. Kaplan R., Norton D. *Sbalansirovannaya sistema pokazatelei. Ot strategii k deistviyu* [The Balanced Scorecard. From Strategy to Action]. Moscow, Olimp-Biznes Publ., 2003, 304 p.
18. Ittner C., Larcker D. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, 1998, vol. 10, no. 1, pp. 205–238.
19. Ittner C., Larcker D., Randall T. Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms. *Accounting, Organizations and Society*, 2003, vol. 28, no. 7-8, pp. 715–741. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00033-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00033-3)
20. Bisbe J., Otley D. The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 2004, vol. 29, no. 8, pp. 709–737. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
21. Hoque Z., James W. Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 2000, vol. 12, no. 1, pp. 1–17.
22. Eckerson W.W. *Paneli indikatorov kak instrument upravleniya: klyuchevye pokazateli effektivnosti, monitoring deyatelnosti, otsenka rezul'tatov* [Performance Dashboards: Measuring, Monitoring, and Managing Your Business]. Moscow, Al'pina Biznes Buks Publ., 2007, 396 p.

23. Ranadive V. *Predvidenie: novaya evolyutsionnaya uprezhdayushchaya model' biznesa* [The Power to Predict: How Real Time Businesses Anticipate Customer Needs, Create Opportunities, and Beat the Competition]. Moscow, EKSMO Publ., 2008, 240 p.
24. Olve N.-G., Roy J., Wetter M. *Otsenka effektivnosti kompanii. Prakticheskoe rukovodstvo po ispol'zovaniyu sbalansirovannoi sistemy pokazatelei* [Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard]. Moscow, Vil'yams Publ., 2006, 304 p.
25. Barilenko V.I., Berdnikov V.V., Gavel' O.Yu., Kerimova Ch.V. *Analiticheskie instrumenty obosnovaniya i monitoringa effektivnosti biznes-modelei kompanii malogo i srednego biznesa: monografiya* [Analytical tools to substantiate and monitor the efficiency of small and medium-sized business models: a monograph]. Moscow, Ekonomicheskaya gazeta Publ., 2014, 308 p.
26. Barilenko V.I., Berdnikov V.V., Gavel' O.Yu., Kerimova Ch.V. *Informatsionno-analiticheskie metody otsenki i monitoringa effektivnosti innovatsionnykh proektov: monografiya* [Information and analytical methods to evaluate and monitor the efficiency of innovative projects: a monograph]. Moscow, RuScience Publ., 2015, 164 p.
27. Ittner C., Larcker D., Meyer M.W. Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*, 2003, vol. 78, no. 3, pp. 725–758.
28. Efimova O.V. [Sustainability development report as a new form of corporate reporting]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2014, no. 8, pp. 36–47. (In Russ.)
29. Hansen A., Mouritsen J. Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. In: *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 2005, pp. 125–150.
30. Banker R.D., Chang H., Pizzini M.J. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. *The Accounting Review*, 2004, vol. 79, no. 1, pp. 1–23.
31. Merchant K.A. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Boston, MA, Harvard Business School Press, 1989, 290 p.
32. Hope J., Fraser R. *Za gran'yu byudzhetrovaniya. Kak rukovoditelyam vyrvat'sya iz lovushki ezhegodnykh planov* [Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap]. Moscow, Vershina Publ., 2007, 272 p.
33. Berdnikov V.V., Gavel' O.Yu. [Prospects for strategic analysis of data in implementation of adaptive business management model]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2014, no. 6, pp. 239–251. (In Russ.)

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.