

## ЭВОЛЮЦИЯ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

### THE EVOLUTION OF CONTROLLING CONCEPT

**Аннотация.** Актуальность и цель работы. В условиях экономической нестабильности и деструктивного влияния мировых финансовых процессов на государство в целом и субъектов предпринимательства различных форм и сфер деятельности в частности, все возрастающую актуальность приобретают различные инструменты контроллинга, способствующие своевременному выявлению, предупреждению негативных тенденций в финансово-хозяйственной деятельности, а также позволяющие избежать неблагоприятного развития ситуации.

**Материалы и методы исследования.** Автором использовались публикации и нормативные документы по исследуемой проблеме.

**Результат работы.** Систематизирована информация о том, каким образом приобретение новых качеств системы контроллинга происходит под влиянием изменений условий предпринимательства и парадигмы менеджмента.

**Выводы.** Несмотря на уже значительную историю формирования и развития отечественной теории и практики контроллинга, его понятие, трактовка сущности и значения, приведенные в научных источниках и профессиональной литературе, весьма неоднозначны. В современных исследованиях выделяются разнообразные школы и концепции контроллинга без твердой опоры на единые фундаментальные теоретические основы этого явления, которое, бесспорно, присутствует в нашей экономической практике.

**Abstract.** *Relevance and purpose of the work.* In the context of economic instability and the destructive impact of global financial processes on the state in general and business entities of various forms and fields of activity in particular, various controlling tools are gaining increasing relevance, contributing to the timely identification and prevention of negative trends in financial and economic activities, as well as avoiding unfavorable development of the situation.

**Materials and research methods.** *The author used publications and normative documents on the problem under study.*

**The result of the work.** *Information is systematized on how the acquisition of new qualities of the controlling system occurs under the influence of changes in the conditions of entrepreneurship and the management paradigm.*

**Conclusions.** *Despite the already significant history of the formation and development of the domestic theory and practice of controlling, its concept, interpretation of the essence and meanings given in scientific sources and professional literature are very ambiguous. In modern research, various schools and concepts of controlling are distinguished without firm support on a single fundamental theoretical basis of this phenomenon, which, undoubtedly, is present in our economic practice.*

---

**Даринская Вера Васильевна** – кандидат экономических наук, профессор кафедры экономической безопасности, финансов и бухгалтерского учета, Российский университет кооперации (г. Мытищи, Московская обл., Российская Федерация), e-mail: v.v.darinskaya@ruc.su.

**Darinskaya V.V.** – Candidate of Economic Sciences, Professor, the Department of Economic Security, Finance and Accounting, Russian University of Cooperation (Mytishchi, Moscow Region, Russian Federation).

**Ключевые слова:** контроллинг, управленческие технологии, менеджмент, управление финансовым результатом, концепция контроллинга, информационная система, теория и практика контроллинга.

**Keywords:** *controlling, management technologies, management, financial result management, the concept of controlling, information system, theory and practice of controlling.*

**Введение.** Источниками конкурентоспособности компании и ее жизнеспособности в условиях нестабильности являются ресурсы и способности экономического субъекта. При этом, под способностями следует понимать внутренний потенциал экономического субъекта, его способность развиваться в выбранной области деятельности; активность сознания, самостоятельность суждений, критичность мышления персонала; быстроту реакции, совокупность имеющихся возможности организации в целом и т.п.

Очевидно, что компания может получить ресурсы и способности только двумя путями: покупать или создать их самостоятельно. Сохранение ресурсной конкурентоспособности и способность к адаптации в быстроизменяющейся экономической ситуации зависит от скорости реагирования на происходящие изменения.

Еще начало прошлого столетия, т.е. первая треть XX века, отличалось достаточно лояльными условиями предпринимательской деятельности несмотря на все потрясения того периода. Конкуренция не носила столь жесткий характер, наблюдалась предсказуемость экономических процессов (пусть даже негативных), в том числе была возможность прогнозировать финансовый риск. В такой управленческой технологии как контроллинг (в современном его понимании) потребности не было, хотя управление по отклонениям приобретало все большее распространения, информационной базой которого стала система расчета себестоимости стандарт-кост [2].

В советской России того времени началось успешное применение нормативного метода учета затрат, являющегося в значительной степени аналогом упомянутой системы. Руководство предприятием осуществлялось на основе применения контроля, как главной информационной составляющей управленческого процесса. Однако, следует отметить, что сочетание функции планирования и контроля, желание перевести их в непрерывный процесс, также соответствует определенным признакам контроллинга и свойственны плановой экономике.

### **Материалы и методы исследования.**

Контроллинг как учетно-аналитическая система предполагала исследование отношений, возникающих внутри трудового коллектива при внедрении и использовании данной управленческой технологии. Одновременно собиралась и обобщалась информация, направленная на определение и формирование показателей, характеризующих количественную и качественную стороны эффективности деятельности организации по структурным подразделениям и компании в целом.

В теоретическом плане материалами исследования послужили публикации российских и зарубежных авторов, посвященных контроллингу затрат. Эмпирические данные получены в рамках исследования деятельности компаний в Российской Федерации.

Рассмотрение проблем контроллинга строилось на таких приемах и способах познания действительности как:

- наблюдение за деятельностью экономического субъекта в части управления и использования современных управленческих технологий;
- анализ и синтез информации, полученной при детальном рассмотрении отдельных элементов системы управления и ее информационном обеспечении;
- сравнение и обобщение полученных данных от производственных компаний разных форм собственности и масштабов деятельности;
- графический метод для наглядного представления экономических моделей и метод экстраполяции с целью выявления устойчивых тенденций и перенос их на долгосрочную перспективу.

**Результаты.** Время становления и развития системы контроллинга насчитывает не одно десятилетие. Несмотря на то, что с точки зрения истории науки – это явление достаточно «молодое», использование контроллинга характеризуется значимыми результатами, в особенности нацеленностью на финансовый результат, возможностью управления прибы-

лью, системностью воздействия на затраты и расходы экономического субъекта.

В 1930–1960 гг. происходит кризис перепроизводства в национальных масштабах некоторых государств, а затем эпоха массового производства и сбыта, когда теряется уникальность продукта, но появляется его легкая доступность большинству потребителей. Соответственно, усложняются процессы достижения конкурентных отличий, как основных факторов воздействия на покупателя и стимулирования спроса. Необходимым становится эффективное управление затратами и результатами деятельности. На этом фоне, возникают первые признаки контроллинга в форме концепции управленческого учета, которая призвана обеспечить прибыльность функционирования субъекта предпринимательства, через использование такой системы учета затрат и расчета себестоимости как директ-костинг.

В 1960–1970 гг. усиливается конкурентная борьба, повышаются требования к качеству продукции, развивается международная конкуренция, усложняются управленческие процессы. В это время стремительно развиваются стратегические концепции менеджмента, нацеленные на долгосрочный успех. Кроме того, совершенствуются организационные формы предпринимательской деятельности, что обуславливает необходимость согласования действий руководства со структурными подразделениями компании и вызывает потребность в совершенных формах информационного обеспечения принятия управленческих решений.

Своеобразным толчком развития контроллинга как управленческой технологии в 1970–1990 гг. стала экспансия компьютерной техники и внедрение автоматизированных систем управления. В это время конкуренция продолжает нарастать, происходят качественные преобразования технологий производства, меняются отношения производителей и органов управления всех уровней как внутри экономических субъектов, так и во внешних условиях. В связи с этим возникает потребность в масштабном анализе внешних влияний на экономический субъект, исследование и участие в процессах интеграции, разработке мероприятий снижения риска и совершенствование технологий риск-менеджмента.

Основы когнитивных концепций стратегического управления появляются в уже 80-х гг. XX в. и показывают, что менеджмент требу-

ет не только оценки затрат и финансовых результатов, внешней конкурентной среды, но и интуитивных предположений, глубоких познаний экономических и финансовых процессов на предприятии и способности находить нестандартные решения. В связи с чем, формируются такие свойства контроллинга как внутрифирменная координация, целевая направленность на долгосрочное выживание и обеспечение конкурентоспособности.

Важным фактором, повлиявшим на формирование контроллинга, является возникновение конфликта интересов компаний с интересами заинтересованных лиц и институтов, появление концепции социальной ответственности. Исследуемая управленческая технология приобретает комплексный характер, учитывает ключевые показатели результативности, входящие в четыре блока системы сбалансированных показателей (Balanced Scorecard, BSC). При этом особое значение приобретает балансировка стратегических и оперативных показателей. Можно считать, что система сбалансированных показателей (ССП) частично становится как бы продолжением развития контроллинга на современном этапе [3].

В конце XX – начале XXI века начинается период, отличительными чертами которого являются развитием творческого подхода к стратегическому управлению, связанного с постоянным поиском новых видов деятельности, создание особых конкурентных преимуществ продукта и форм привлечения потребителей. Усиливается роль и значение уникальных способностей (компетенций) персонала экономического субъекта в достижении стратегических целей. Как ни парадоксально, но это также влияет на изменения внешней среды, которая становятся все более непредсказуемой, и часто требуется незамедлительная реакция на ее преобразования, однако, невозможность достаточно четко представить вероятные последствия, осложняет процесс принятия решений. Актуальным становится гибкий и адаптивный характер управления предприятием, что требует обширной, разноплановой, объективной информации из внутренней и внешней среды.

Принятие управленческих решений в новых условиях происходит с постоянным учетом рациональности (достижение компромисса между целями и интересами различных групп) и вариативности (выбора из возможных альтернатив финансовых управленческих решений наиболее оптимальных).

Контроллинг как система взаимоувязанных планов и отчетов, позволяет, основываясь на ведении полноценного бухгалтерского учета, влиять на калькуляционный, финансовый и балансовый результат экономического субъекта.

Стратегический контроллинг, в свою очередь, применяется для разработки стратегии успешного деятельности экономического субъекта и одновременно контроля за реализацией этой стратегии, для своевременного реагирования на быстро изменяющиеся внешние и внутренние условия функционирования организации.

Обращаясь к контроллингу в классическом его прочтении, а именно к работам Д. Хана, Х. Хунгенберга, выделим три его составные части, без которых реализация какой-либо стратегии экономического субъекта проблематична.

Контроллинг калькуляционного результата – это фактически управление себестоимостью выпускаемой продукции, осуществляемых работ, оказываемых услуг. Учет затрат и расчет себестоимости может вестись в рамках наиболее приемлемой для организации системы. Глубокое проникновение контроллинга в учетные процедуры, а фактически полное поглощение классического бухгалтерского учета им дает неограниченные возможности сбора и обобщения информации о затратах на любых стадиях произ-

водственного процесса. Проблема только в степени детализации информации, т.е. настройки аналитического учета затрат, а также обобщении данных.

Существует мнение, что с начала 2000-х гг. контроллинг имеет сугубо стратегическую направленность, поскольку решение большинства оперативных задач на современном этапе может быть автоматизировано достаточно полно. Большинство используемых программ обработки информации отличаются системным комплексным подходом к решению поставленных задач. Широко используются ERP-системы (англ. Enterprise Resource Planning, планирование ресурсов предприятия) интегрированный пакет прикладного программного обеспечения соединяющих все сферы деятельности экономического субъекта, нацеленный на оптимизацию ресурсов и финансовый результат. Однако автоматизировать творческий подход, знания, интуитивные представления, непланируемые достижения экспертов и специалистов невозможно (в том числе в финансовой сфере), следовательно, необходимо сочетание стратегических и оперативных аспектов контроллинга и интеграция в общую систему показателей (данных) потенциала работников, что становится основным конкурентным преимуществом и залогом наличия нестандартных решений выхода из сложных для экономического субъекта ситуаций.



**Рис. 1.** Концепция контроллинга как управленческой технологии и используемые системы обработки информации

На рисунке 1 схематично отражена взаимосвязь изменяющейся концепции контроллинга и способов обработки информации (использования соответствующих программных продуктов). Однако это достаточно упрощенное представление о развитии технологий, обеспечивающих эффективное использование информационных ресурсов. Тем не менее, оно иллюстрирует как тесно связан контроллинг с информационными технологиями. Развитие контроллинга сопряжено не только с эволюцией менеджмента, но и технологии обработки учетно-аналитической информации.

Стратегическая направленность и информационное обеспечение оперативной управленческой деятельности, основные функции контроллинга, направленные на реализацию антикризисной политики предприятия. Они охватывают различные аспекты деятельности экономического субъекта: от внешних дестабилизирующих тенденции, до внутренних возможностей преодоления негативного влияния отдельных факторов на финансово-хозяйственную деятельность.

Несмотря на имеющуюся историю формирования и развития отечественной теории и практики контроллинга, трактовка его сущности и определения, приведенные в литературных источниках, весьма неоднозначны. Кроме того, некоторые современные исследования выделяют школы и концепции контроллинга несколько поверхностно, без учета приобретения новых качеств системы контроллинга под влиянием изменений условий предпринимательства, парадигмы менеджмента и развития информационных технологий.

Можно с уверенностью констатировать, что в настоящее время мы становимся свидетелями стремительного перехода к новому хозяйственному укладу, в котором цифровой (виртуальный) мир объединяется с физическим в единую киберфизическую систему. Это в свою очередь серьезно влияет на работу с учетно-аналитической информацией экономического субъекта [2].

Перестройка управленческой структуры с целью ее совершенствования и возможности быстрой реакции на происходящие во внешней среде изменения и адаптации внутренних процессов к ним, вызывают появление так называемых владельцев процессов, т.е. ответственных за определенные финансово-хозяйственные действия.

Отметим, что очередная промышленная революция, четвертая по счету, также, как и предыдущие затронет все области жизни человека, но на этот раз будет характеризоваться масштабным внедрением информационных технологий не только в производственную сферу, роботизацией многих бизнес-процессов и использованием искусственного интеллекта. Естественно, что положительные результаты этого явления могут компенсироваться отрицательными и, в частности, повышаются риски нестабильности также во многих сферах жизнедеятельности людей, что воспринимается как угроза, на которую необходимо реагировать [4].

Президент Российской Федерации в Послании Федеральному Собранию от 01.12.2016 года обозначил масштабную программу развития экономики нового технологического поколения, принятую называть «цифровая экономика». Российские компании, научные, исследовательские и инжиниринговые центры страны – основа ее реализации.

Информационные технологии в России за последние годы по темпам развития обогнали даже космические технологии. Серьезным толчком к их развитию стало осознание как представителями бизнеса, так и государственного управления того, что в них сосредоточен мощный ресурс развития.

Эффективная работа предприятий и организаций требует немалых затрат, в том числе и управленческих. Последние десятилетия, в целях совершенствования деятельности в работу экономических субъектов внедряют различные технологии, большая часть которых являются иностранными и контроллинг – не является исключением. Являясь комплексной системой поддержки принятия обоснованных управленческих решений, такая технологии может применяться не только в коммерческих организациях, но и на государственных предприятиях.

В мировой практике известны, и имеют широкое применение два основных вида контроллинга: немецкая и американская модель. В нашей стране, используются обе. Анализу данных моделей контроллинга посвящено достаточно большое количество научных работ, по нашему мнению, американская модель на первый взгляд шире немецкой и, образно говоря, вбирает в себя немецкую. Однако здесь вернее было бы говорить о моделях бухгалтер-

ского учета и, в частности, об англо-саксонской и континентальной модели. Контроллинг же как управленческая технология представляет собой систему совершенствования бухгалтерского учета для управления и в зависимости от того в рамках какой учетной модели он функционирует, те черты и элементы соответственно приобретает [5].

В начале 90-х годов прошлого века в России активно стали изучать и пытаться внедрять управленческий учет, которых «перебрался» на территорию страны вместе с доминирующей тогда англо-саксонской идеологией. Поэтому американская модель контроллинга имеет место на некоторых российских предприятиях.

Вместе с тем континентальная модель бухгалтерского учета с петровских времен используемая в нашей стране, предполагает более естественную и логичную адаптацию немецкой модели контроллинга в учетно-аналитическую систему экономического субъекта.

Не исключено, что дальнейшее развитие информационных технологий приведет к нивелированию различий этих двух моделей или сделает их несущественными.

Информационные технологии как самый востребованный и быстро модернизируемый элемент в работе предприятия будут оказывать основное влияние на используемые подходы при выборе информационной базы принятия управленческих решений.

**Обсуждение и заключение.** Система контроллинга на производственном предприятии в настоящее время предполагает наличие таких компонентов как менеджмент качества, управление рисками, реализации процесса планирования на оперативном, тактическом и стратегическом уровне.

Стили стратегического менеджмента в условиях неопределенности и экономического кризиса могут вообще отсутствовать или быть весьма разнообразными. Экономический субъект делает непростой выбор между определением и постоянным совершенствованием стратегии и финансовым планированием. Контроллинг дает безграничные возможности обратной связи, но только при условии его рациональной организации.

Между тем, единой схемы рациональности организации системы управления в сложившихся условиях быть не может. Можно изложить общие подходы к построению системы информационного обеспечения

принятия эффективных управленческих решений, каждая организация исходя из условий, в которых находится самостоятельно определяет и совершенствует механизм мониторинга устранения недостатков контрольных процедур, результатом которых будет не только эффективность управления, но и необходимая трансформация самой системы управления.

Условия, в которых сегодня функционируют субъекты предпринимательской деятельности, обуславливают дальнейшее развитие концептуальных положений контроллинга, одновременно учитывают необходимость преодоления кризисных явлений в финансовых процессах на макроуровне. Осуществляется переход от констатирующего контроля на основе экстраполяции динамики показателей к его экспертным формам прогнозирования. Все действия руководства любого уровня сосредотачиваются на раннем выявлении первых признаков и предупреждении неплатежеспособного состояния, банкротства, в части финансового контроллинга. Контроллинг системы менеджмента качества, персонала, взаимоотношений с контрагентами ориентирован на иные показатели, но принцип раннего выявления отклонений и прогнозирования вариантов развития ситуации, с последующей оптимизацией плановых показателей, останется неизменным.

Есть все основания полагать, что мы являемся свидетелями «революционного шага в развитии информационных технологий, который, несомненно, окажет влияние на нашу культуру и организационные структуры. Речь идет о переходе к обработке символической информации, о разработке искусственного интеллекта и процессов искусственного мышления. Развитие этих направлений позволит максимально приблизить искусственные процессы обработки информации к человеческим и внедрить искусственный интеллект в ранге полноправного партнера в процесс обработки информации» [2], что непосредственно скажется на используемых управленческих технологиях. При этом, плановая и контрольная функции менеджмента, соединенные в единую систему, позволяющую постоянно видеть отклонения от запланированного и своевременно влиять либо на показатели, либо на процесс не потеряет своей актуальности.

**Список используемых источников:**

1. Данилин А., Слюсаренко А. Архитектура и стратегия. «Инь» и «Янь» информационных технологий предприятия. М. Интернет-Ун-т Информ. Технологий, 2009. 504 с.
2. Мейер К., Дэвис С. Живая организация. Пер. с англ. М.: Издательство «Добрая книга», 2007. 368 с.
3. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., испр. и доп. / пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп–Бизнес», 2006. 320.: ил.
4. Шваб К. Четвертая промышленная революция – (Top Business Awards) / К. Шваб. Москва: Эксмо, 2016.
5. Юсупова С.Я., Бойкова М.В. Контроллинг как ключевое звено современного менеджмента // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2017. № 10 (104).
6. Каурова О.В., Крюкова Ю.Г. Внутренний финансовый контроль // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2009. № 1. С. 31–35.
7. Каурова О.В., Юманова О.С. Система финансово-экономических показателей, влияющих на эффективность деятельности предприятий туристской индустрии // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 1. С. 10–18.
8. Майорова К.Э., Зубарева Е.В. Особенности организации бухгалтерского учета товарных запасов в торговых организациях // OpenScience. № 2. Т. 3. 2021. С. 22–29.

**References:**

1. Danilin A., Slyusarenko A. Arkhitektura i strategiya. «In'» i «YAn'» informatsionnykh tekhnologij predpriyatiya. M. Internet-Un-t Inform. Tekhnologij, 2009. 504 s.
2. Mejer K., Dehvis S. Zhivaya organizatsiya. Per. s angl. M.: Izdatel'stvo «Dobraya kniga», 2007. 368 s.
3. Kaplan Robert S., Norton Dejvid P. Sbalansirovannaya sistema pokazatelej. Ot strategii k dejstviyu. – 2-e izd., ispr. i dop. / per. s angl. M.: ZAO «Olimp–Biznes», 2006. 320.: il.
4. SHvab K. SHetvertaya promyshlennaya revolyutsiya – (Top Business Awards) / K. SHvab. Moskva: EHksmo, 2016.
5. Yusupova S.YA., Bojkova M.V. Kontrolling kak klyuchevoe zveno sovremennogo menedzhmenta // Upravlenie ehkonomicheskimi sistemami: ehlektronnyj nauchnyj zhurnal. 2017. № 10 (104).
6. Kaurova O.V., Kryukova YU.G. Vnutrennij finansovyj kontrol' // Finansovyj vestnik: Finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskij uchet. 2009. № 1. S. 31–35.
7. Kaurova O.V., Yumanova O.S. Sistema finansovo-ehkonomicheskikh pokazatelej, vliyayushhikh na ehffektivnost' deyatel'nosti predpriyatij turist-skoj industrii // Finansovyj vestnik: Finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskij uchet. 2011. № 1. S. 10–18.
8. Majorova K.EH., Zubareva E.V. Osobennosti organizatsii bukhgalterskogo ucheta tovarnykh zapasov v torgovykh organizatsiyakh // OpenScience. № 2. Т. 3. 2021. S. 22–29.

Материал поступил в редакцию: 22.11.2021.