

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ НА СТРАТЕГІЧНОМУ РІВНІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*У даній статті досліджується природа контролю як економічної категорії та його роль у системі стратегічного управління підприємством. Важливим завданням, що вирішується, є також розгляд впливів на контроль сучасних управлінських теорій та визначення пріоритетів його розвитку*

**Постановка проблеми.** Господарська діяльність підприємств та організацій в умовах ринкової економіки вимагає великого напруження сил та не меншої відповідальності. Участь у конкурентній боротьбі, домінування принципу змагальності в економічних відносинах між учасниками ринку обумовлює формування нових систем управління бізнесом, орієнтованих на досягнення довгострокового успіху у складному та мінливому діловому оточенні.

Трансформаційні процеси останніх двадцяти років поступово призвели до появи в Україні особливого типу економічних відносин, для яких характерне не завжди збалансоване поєднання ліберальних ринкових принципів і традиційних для пост-комуністичних держав адміністративних важелів управління. На відміну від найближчих східноєвропейських сусідів, таких як Польща, Чехія, Словаччина, Угорщина, у нашій країні переважає градуалістичний та часом непослідовний підхід до впровадження економічних реформ, що пригальмовує процес формування цілісного та прозорого ринкового механізму.

Непослідовність формування нової економічної формації призвела до нерівномірного, а іноді недостатнього, розвитку основних її елементів, серед яких одним з найважливіших є контроль (фр. *contrôle*; походить від *contregôle* – список, що ведеться у двох примірниках). Це слово традиційно має багато значень та змістовних відтінків; тому вивчення етимології контролю є необхідною передумовою розуміння його природи та специфіки.

У різний час та під впливом різних суспільно-економічних формацій ставлення до контролю та його змінювалося. В античному світі та у період середньовіччя контроль, переважно, розглядався у контексті управління державною казною та фінансами рабовласницьких, а пізніше феодальних, господарств. Виникнення акціонерних товариств та найманих керуючих (кінець XVIII – перша половина XIX ст.) сформувало нову парадигму контролю: відтепер його суб'єктами виступали не тільки власники, але й наймані менеджери компаній, а об'єктом контролю стали процеси та елементи господарської діяльності підприємства. Таким чином, контроль поступово перетворився на одну з ключових складових управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На початку XX ст. французький вчений А. Файоль вперше визначив контроль як одну з функцій менеджменту (планування, організація, мотивація, контроль) [1, с. 117]. Поняття “функція” означало “засіб виконання”, “інструмент”; тобто контроль розглядався як один з головних інструментів роботи менеджера. А. Файоль вважав, що основне завдання контролю полягає у перевірці, чи відбувається діяльність підприємства згідно затвердженої програми, чи виконуються працівниками накази керівництва та відповідні принципи роботи. Метою контролю було виявлення та виправлення помилок, а також запобігання їх появі у майбутньому [2].

Фактично, А. Файоль заклав теоретичні підвалини ретроспективного господарського контролю, сутність якого найкраще відображає слово “перевірка”. Подібне розуміння контролю тривалий час домінувало у Європі (до 1960-х років), а також у Радянському Союзі, де контроль був значною мірою централізованим і розглядався з погляду суспільно-політичних інтересів держави та через призму класового підходу. З цього приводу В.І. Ленін писав: “Власне кажучи, все питання про контроль зводиться до того, хто кого контролює, тобто який клас є контролюючим і який контрольованим” [цит. за 3, с. 5]. Головну роль у плановому радянському господарстві було відведено соціалістичному державному контролю, який забезпечував реалізацію рішень найвищих органів партійного та господарського управління країною.

Соціалістичний контроль у науковій літературі радянського періоду визначався як інструмент реалізації політики комуністичної партії і охоплював “економічні відносини та процеси розширеного соціалістичного відтворення, тобто виробництво, обіг, споживання” [4, с. 8]. Відповідно, господарський контроль розглядався як частина соціалістичного контролю, що накладало специфічний відбиток на форми і методи його здійснення.

У 1940-1980-х роках зусиллями багатьох видатних радянських вчених було розроблено розвинену методологію господарського контролю та ревізії, яка тривалий час ефективно діяла в умовах планової економіки. У наукових працях В.Д. Андрєєва, І.А. Білобжецького, М.Т. Білухи, І.М. Білого, Ф.Ф. Бутинця, В.І. Видякіна, Л.М. Ізбицького, Л.М. Крамаровського, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.М. Мурашка, Б.Ф. Усача, М.Г. Чумаченка, О.А. Шпиґа та інших дослідників було сформовано завершену концепцію господарського контролю, зміст якої повністю відповідав економічним і суспільно-політичним реаліям свого часу. Але, на зламі економічних формацій початку 1990-х років, з початком формування ринкової економіки, існуюча концепція господарського контролю почала зазнавати кардинальних змін. Розпочалося становлення контролю на засадах ринкової ідеології, згідно з якою основне завдання контролю – це забезпечення функціонування ринку як ключового елемента взаємодії між покупцями та виробниками, сприяння розвитку приватної власності і прогресивних форм конкуренції між підприємствами.

**Мета статті.** Метою написання статті є дослідження природи контролю як економічної категорії та його ролі у системі стратегічного управління підприємством. Важливим завданням також є розгляд впливів на контроль сучасних управлінських теорій та визначення пріоритетів його розвитку.

**Викладення основного матеріалу.** Як свідчить досвід останніх років, процес узгодження досягнень наукової школи контролю радянського періоду з досвідом розвинених західних країн є непростим і тривалим. Надто помітними є відмінності у формах і методах здійснення контролю, а також у розумінні його суті. Наприклад, у країнах, що належать до англосаксонської групи (США, Канада, Велика Британія, Австралія) слово контроль вживається у досить широкому діапазоні значень: від “регулювати, керувати” до “перевіряти, інспектувати” [5, с. 54]. При цьому все більше англомовних авторів використовують термін “контроль” у значенні регулювання або управління діяльністю [6, 7, 8]. Очевидно, цей факт знаменує відмову від традиційного сприйняття контролю як перевірки постфактум та фокусування уваги на його попереджувальних, превентивних, рисах. Разом з тим, визначення контролю досі залишається не вирішеною до кінця науковою

проблемою. На основі вивчення наукової літератури видно, що деякі автори обходили це питання, інші – розглядали його через принципи контролю [9, с. 4-6], сферу його застосування [4, с. 8] або внутрішню структуру [10, с. 34]. Окремі економісти трактували контроль як невід’ємну частину системи управління, яка дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення [11, с. 5].

Один із засновників української наукової школи бухгалтерського обліку, аналізу та контролю проф. М.Т. Білуха вказує, що контроль – це система спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об’єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об’єкт шляхом виявлення відхилень, допущених під час виконання цих рішень [12, с. 7]. Схожий підхід до визначення контролю спостерігається у таких вчених, як І.А. Білобжецький [13, с. 21-22], В.Д. Андреев [14, с. 6], І.М. Білий та інших [15, с. 5].

Автори фундаментального довідника з корпоративного менеджменту І.І. Мазур, В.Д. Шапіро, Н.Г. Ольдерогге та інші визначають контроль як процес визначення, оцінки та інформування про відхилення дійсних значень від заданих (або їх співпадіння) та результати аналізу [16, с. 425]. На відміну від них, американські вчені М. Мескон, М. Альберт і Ф. Хедоурі розглядають контроль як процес забезпечення досягнення організацією своїх цілей [17, с. 390]. Виходячи з цього лаконічного, але змістовного, визначення, сфера контролю включає не тільки виявлення відхилень від заданих параметрів функціонування підприємства, але й коригування діяльності для реалізації запланованих завдань. На жаль, практикуючі менеджери не завжди поєднують ролі контролера та коректора (особи, відповідальної за виправлення проблемної ділянки чи ситуації), що є значною проблемою в управлінні підприємствами. Тут ми повністю згодні з думкою проф. В.А. Білошапки, який вказує, що “в теорії функція контролю передбачає здійснення і коригувальних заходів. Однак на практиці виявлення проблем та їх усунення часто розділені. Ті, хто виявляє проблеми, не завжди залучаються до процесу їх усунення” [18, с. 106].

У випадках, коли менеджери обмежуються роллю контролера, але не надто активно працюють над виправленням помилок та відхилень, переважно має місце формальний контроль, який не має нічого спільного з регулюванням діяльності заради покращень. Досить часто на підприємствах можна побачити “контроль заради контролю”, коли інформація за наслідками періодичних перевірок фактично не використовується у процесі регулювання господарської діяльності. Наслідком надмірної формалізації та бюрократизації контролю є послаблення економічного, організаційного та управлінського потенціалу підприємства, а у довгостроковій перспективі – зниження його конкурентноздатності та привабливості для інвесторів.

Потреба у деформалізації контролю та налаштуванні контрольної роботи на користь підприємству, його власникам та іншим зацікавленим особам призвела до поступової інтеграції у єдину систему таких функцій управління, як планування, контроль, звітування та керівництво. Така система отримала назву “контролінг” і деякими авторами розглядається як альтернатива традиційній системі контролю [16, с. 425-427].

Концепція контролінгу, відома на Заході щонайменше з кінця ХІХ ст., стає відомою в Україні лише на початку 1990-х років, насамперед, завдяки перекладам праць відомих німецькомовних авторів, таких як А. Дайле, Е. Майер, Х.-Й. Фольмут, Д. Хан [19, 20, 21, 22]. Зміст контролінгу по-різному тлумачиться у вітчизняній науковій літературі: іноді його розглядають як синонім управлінського обліку або

внутрішнього аудиту, але найчастіше вважають окремою концепцією [20, 23] або функцією управління підприємством [24]. На нашу думку, контролінг не можна розглядати як функцію управління через його багатофункціональну природу. Контролінг являє собою оригінальну концепцію управління підприємством, що базується на системній інтеграції функцій планування, контролю, звітності та керування з метою досягнення поставлених цілей.

Відповідно, у концепції контролінгу функція контролю розглядається не виокремлено, а разом з плануванням та підготовкою інформації для прийняття управлінських рішень. Такий підхід унеможливорює здійснення «контролю заради контролю» та підвищує ефективність інформування керівництва підприємства про ключові показники його діяльності. Крім того, контролінг, який часто поділяють на стратегічний та оперативний, синтезує важливі інструментарій інформаційно-аналітичного забезпечення управління на різних рівнях корпоративної ієрархії, від найвищого до найнижчого.

Притаманний концепції контролінгу інтеграційний підхід обумовив розширення сфери дії контролю на нові області та види діяльності, серед яких однією з найважливіших є стратегічне управління підприємством. На думку професора К.А. Мерчанта, система контролю підприємства складається з двох частин – стратегічного та управлінського контролю [25, с. 4]. Стратегічний контроль повинен дати відповідь на питання, чи є обрана компанією стратегія відповідною, а якщо ні, то що саме потрібно змінити? Управлінський контроль зосереджує увагу на іншому питанні: чи поведуться співробітники належним чином? Тобто, чи розуміють вони, що від них вимагається і чи виконують свою роботу добросовісно, згідно з очікуваннями керівництва компанії? Отримання відповідей на ці питання дозволяє менеджерам побачити справжню ситуацію на підприємстві та своєчасно вжити необхідних заходів для її коригування (звичайно, якщо це потрібно).

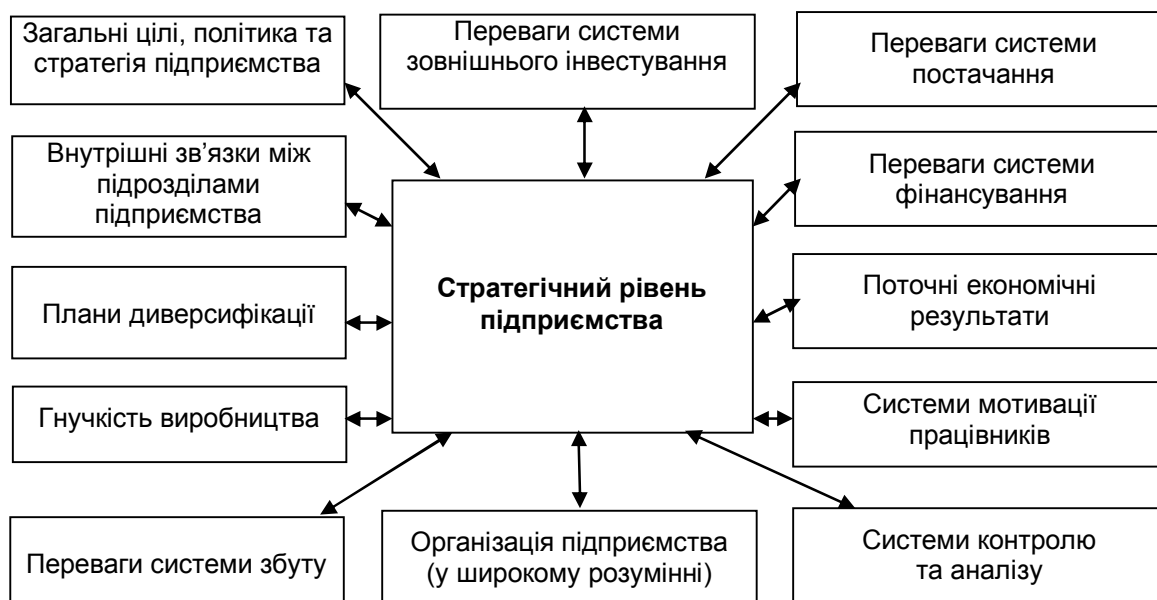
Розглядаючи сучасні підходи до визначення кожного з наведених вище видів контролю, потрібно враховувати як історичну ретроспективу, так і різні соціально-економічні передумови, в яких вони формувалися. Наприклад, стратегічний контроль почали виділяти окремо тоді, коли остаточно сформувалася концепція стратегічного управління, а розробка, впровадження та виконання стратегії перетворилися на звичну роботу менеджерів вищого рівня у більшості компаній світу (друга половина 1970-х – початок 1980-х років). Для виявлення того, чи досягає компанія успіху на шляху втілення обраної стратегії, менеджери повинні були застосовувати відповідні інструменти контролю. Економісти Б. Явіц та У. Ньюмен вказували, що контроль стратегії може бути охарактеризований як форма регулюючого контролю [26, с. 208], а Й. Бентссон і Й. Юнг згадували стратегічний контроль як один з фундаментальних напрямів забезпечення виконання стратегії [27, с. 18].

За визначенням, яке подають Дж.А. Пірс та Р.Б. Робінзон, зміст стратегічного контролю пов'язаний з відслідковуванням реалізації обраної стратегії, виявленням головних проблем та здійсненням необхідних коригувань. На відміну від інших видів контролю, стратегічний контроль спрямований на керівництво поточною діяльністю з погляду її відповідності стратегії, коли кінцевий результат може очікуватися лише через декілька років [28, с. 381].

Ступінь поширення стратегічного контролю на підприємстві значною мірою обумовлюється тим, наскільки розвиненим є стратегічне мислення його управлінського персоналу та власників, що беруть участь в управлінні. Стратегічне мислення також впливає на формування стратегічного рівня підприємства, який найчастіше розглядають в організаційній та інформаційній площинах.

З погляду організаційної структури підприємства, стратегічний рівень управління – це найвищий рівень ієрархії фірми, на якому приймаються стратегічні рішення. Найчастіше повноваження з прийняття таких рішень має обмежене коло осіб, що формується з вищого управлінського складу та власників підприємства. За нашими спостереженнями, для українських реалій характерним є високий рівень участі власників у стратегічному управлінні компаніями. Разом з тим, наймані менеджери, навіть найвищого рівня, часто не мають достатніх повноважень для прийняття стратегічних рішень.

В інформаційному аспекті стратегічний рівень управління являє собою “систему знань про можливості та обмеження у розвитку підприємства, що реалізується у відповідних рішеннях і діях” [29, с. 12]. Стратегічний рівень підприємства формує низка чинників, врахування яких у процесі управління є необхідною передумовою створення стратегічно-орієнтованої організації. Така організація вирізняється структурованістю цілей та широким використанням принципів стратегічного управління для реалізації різних за складністю підприємницьких ініціатив. Сукупність чинників, що впливають на стратегічний рівень підприємства, зображена на рис. 1.



**Рис. 1.** Чинники, що формують стратегічний рівень підприємства\*

\* Джерело: [29, с. 13]

Протягом останнього часу на концепцію контролю у стратегічно-орієнтованих організаціях, кількість яких з кожним роком зростає, помітно вплинули ситуаційна теорія та теорія зацікавлених сторін.

Ситуаційна теорія (англ. Contingency theory), як і теорія систем, є однією з найбільш поширених парадигм управління підприємством [30]. Вона базується на визнанні виняткової важливості індивідуальної роботи менеджера в тій чи іншій ситуації. Його роль полягає у розробці відповідних управлінських рішень, виходячи з конкретних обставин. Згідно ситуаційної теорії, контроль повинен містити менше формальних елементів, а більше зосереджуватися на мотивації людей до продуктивної праці та відповідної поведінки. Крім того, контролювати ситуацію на підприємстві менеджери можуть лише завдяки детальному вивченню оточуючого середовища, конкуренції, нових технологій та організаційних змін.

Згідно ситуаційної теорії, система контролю підприємства повинна підтримувати діючу стратегію з метою досягнення конкурентних переваг та високої продуктивності [31, 32]. Зокрема, К. Ленгфілд-Сміт вважає, що система контролю повинна бути прямо пристосована для підтримки бізнес-стратегії [32, с. 207]. Для цього менеджери повинні розробляти гнучкі системи контролю, які можна було би легко адаптувати під зміни у зовнішньому середовищі та стратегії підприємства.

Ще однією теорією, яка суттєво вплинула на концепцію сучасного стратегічного контролю, є теорія зацікавлених сторін (англ. Stakeholder theory). Одним із засновників цієї теорії вважається Р.Е. Фрімен, який у 1984 р. вперше висунув гіпотезу, що стратегічне управління підприємством може бути набагато ефективнішим, якщо менеджери гармонійно враховуватимуть не тільки інтереси ключових акціонерів, але й інших зацікавлених сторін – клієнтів, постачальників, працівників, державних установ, політичних партій та профспілок тощо [33].

Ця ідея йшла всупереч домінуючій у середині 1980-х років неокласичній економічній теорії підприємства, яка пропагувала максимізацію цінності для акціонерів. Зауважимо, що прихильники теорії зацікавлених сторін свідомо позиціонували її як певну альтернативу: навіть у назві “зацікавлені сторони” відчувається прихований виклик неокласичній теорії підприємства .

Відзначимо, що за визначенням Фрімена зацікавлена сторона – це будь-яка група чи особа, яка сама може впливати на досягнення цілей компанією або на яку впливає досягнення цілей компанією [33, с. 46]. Відповідно, здійснення управління організацією, згідно теорії зацікавлених сторін, означає визначати та досягати різних за своєю природою цілей, як фінансових (для акціонерів та інвесторів), так і нефінансових (для зацікавлених соціальних груп). Інші визначальні особливості теорії зацікавлених сторін наведені у праці [34]:

- теорія зацікавлених сторін призначена одночасно описувати і визначати структуру та функціонування певної компанії;

- теорія зацікавлених сторін розглядає компанію як певний організаційний об’єкт, за допомогою якого численні та різноманітні учасники вирішують свої численні завдання;

- теорія зацікавлених сторін є загальною та всебічною, але разом з тим має виражену практичну цінність.

Потрібно відзначити, що практична цінність теорії зацікавлених сторін може бути відчутною лише тоді, коли правильно ідентифіковано зацікавлені сторони, визначено формулу співвідношення їх інтересів і розроблено адекватну систему оцінки взаємного впливу різних сторін. У працях [35, 36] автором розглянуто особливості побудови системи показників відповідальності (ASC) для реалізації функцій стратегічного контролю та вимірювання ефективності бізнесу з погляду теорії зацікавлених сторін. Система ASC базується на концепції “зв’язків контрактів”, запропонованої Р.Е. Фріменом. Ці “контракти” (взаємозв’язки) розглядаються як внески різних зацікавлених сторін взаємні вигіді і стимулів, які забезпечує їм компанія.

Вважається, що зацікавлені сторони залишаються такими лише доти, поки організація забезпечує для них такі стимули, цінність яких перевищує або, як мінімум, компенсує зроблені внески. У той же час, внески і стимули у більшості випадків мають двосторонній характер. Наприклад, у випадку з працівником, який обмінює свою робочу силу на заробітну платню та інші вигоди (тобто робить свій внесок у діяльність організації і отримує від неї відповідні стимули), обмін має і

зворотній характер – організація також робить внесок у відтворення робочої сили та зростання професійного рівня працівника, від чого має певні вигоди. Отже, внески і стимули (вигоди) мають відносний характер, що робить обмін між зацікавленими сторонами та організацією взаємним. Взаємною є також відповідальність, яку беруть на себе сторони [36, с. 64-69].

Формування стратегічних цілей, стратегії та політик компанії, управління якою побудоване на засадах теорії зацікавлених сторін, відбувається під впливом інтересів різних груп, зовнішніх обмежень та вимог стратегічного контролю (рис. 2).

Відповідно, стратегічний контроль виступає не тільки модератором відносин між різними зацікавленими сторонами, але й інструментом регулювання процесу стратегічного управління. На думку Е. Нілі та М. Борна, стратегічний контроль в організації може відігравати багато ролей [37, с. 3-6]. Серед них вагоме місце посідають функції вимірювання ефективності діяльності та забезпечення інформування керівництва компанії про хід виконання стратегії. У цьому контексті система стратегічного контролю повинна [38, с. 190]:

- визначати, що таке хороші результати;
- досягати розумного компромісу між прибутковістю та інвестиціями;
- сприяти впровадженню індивідуальних гнучких цілей для менеджерів;
- забезпечувати інформування керівництва компанії про необхідність втручання, якщо показники ефективності суттєво погіршуються.



**Рис.2.** Місце стратегічного контролю у системі управління фірмою з погляду теорії зацікавлених сторін

Для реалізації наведених завдань протягом другої половини 1980-х – 2000-х років було розроблено декілька методологічних підходів, більшість з яких одночасно реалізує вимоги стратегічного та управлінського контролю – наприклад, збалансована система показників (Balanced Scorecard), піраміда результативності, модель ділової переваги тощо [39, 40, 41]. Перераховані методичні підходи сьогодні реалізовані у більшості компаній, що є лідерами у відповідних галузях. Таким чином, стратегічний контроль для задоволення інтересів зацікавлених сторін поступово стає одним з головних елементів корпоративного управління.

**Висновки.** Проведене нами дослідження суті контролю та його ролі в системі стратегічного управління свідчить про те, що сучасний контроль поступово еволюціонує від “пасивних” форм, коли основна увага спрямовувалася на виявлення порушень та недоліків, до “активної” діяльності з виявлення стратегічних перспектив підприємства та сприяння досягненню довгострокових цілей. Активний ринковий контроль – це, насамперед, превентивний, стратегічний контроль, результати якого призначені не для окремих осіб або груп, а для широкого кола зацікавлених сторін, які подають важливий зворотній зв'язок і впливають на формування управлінської системи підприємства. Впровадження ефективного контролю на стратегічному рівні управління фірмою – першочергове завдання, яке повинні вирішувати керівники, зацікавлені у зміцненні конкурентоздатності та інвестиційної привабливості свого підприємства.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бесєдін М.О.* Основи менеджменту: оцінно-ситуаційний підхід (модульний варіант) : підручник / М.О. Бесєдін, В.М. Нагаєв. – К. : ЦНЛ, 2005. – 496 с.
2. *Файоль А.* Общее и промышленное управление : пер. с фр. / А. Файоль ; науч. ред. Е.А. Кочергина. – М. : Контроллинг, 1992. – 112 с.
3. *Избицкий Л. М.* Контроль и ревизия в потребительской кооперации : учеб. / Л. М. Избицкий. – М. : Экономика, 1966. – 311 с.
4. *Мурашко В.М.* Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле / В. М. Мурашко. – К. : Вища школа, 1979. – 208 с.
5. *Радченко К.І.* Управлінський контроль та аудит: проблеми оцінки ефективності управлінських рішень / К. І. Редченко // Вісник ТАНГ. Випуск 3. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – С. 54-58.
6. *Flamholtz E.G.* Toward an Integrative Framework of Organizational Control / E.G. Flamholtz, T.K. Das // Accounting Organizations and Society. – 1985. – Vol. 10. – No. 1. – P. 35-50.
7. *Euske K.J.* Management control: planning, control, measurement, and evaluation / K.J. Euske. – Reading : Addison-Wesley Publishing, 1984. – 136 p.
8. *Flamholtz E.G.* Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives / E.G. Flamholtz // Accounting Organizations and Society. – 1983. – No. 8. – P. 153-169.
9. *Шпиг А.А.* Ревизия и контроль в торговле : учебник для учет-экон. фак. торг. вузов. / А.А. Шпиг. – М. : Экономика, 1982. – 232 с.
10. *Ромашин М.* Організація, форми та методи ревізійної роботи в банках / М. Ромашин, М. Олексієнко // Вісник НБУ. – 1998. – № 5. – С. 34-37.
11. *Мацкевичюс И.С.* Ревизия в системе экономического контроля / И.С. Мацкевичюс, В. И. Лапис. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 224 с.
12. *Белуха Н.Т.* Теория финансово-хозяйственного контроля : учебник / Н.Т. Белуха. – К. : Вища школа, 1990. – 279 с.
13. *Белобжецкий И.А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
14. *Андреев В.Д.* Ревизия и контроль в потребительской кооперации / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1987. – 334 с.
15. *Аудит и ревизия: справ. пособие / А.Л. Бавдей, И.Н. Белый, Н.П. Дробышевский и др. ; под общ. ред. И.Н. Белого.* – Мн. : Мисанта, 1994. – 220 с.



- 
16. Мазур И.И. Корпоративный менеджмент: Справочник для профессионалов / И.И. Мазур, В.Д. Шапиро, Н.Г. Ольдерогге и др. ; под общ. ред. И.И. Мазура. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с.
17. Мескон М.Х. Основы менеджмента: пер. с англ. / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
18. Белошапка В. На пути к эффективному менеджменту: живая модель управленческой результативности : монография / В. Белошапка. – К.: Издательство “Агентство “Стандарт”, 2005. – 198 с.
19. Дайле А. Практика контроллинга : пер. с нем. / А. Дайле ; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 333 с.
20. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления : пер. с нем. / Э. Майер ; под ред. А.С. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с.
21. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я : пер. с нем. / Х.Й. Фольмут ; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 288 с.
22. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга : пер. с нем. / Д. Хан ; под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
23. Градов А.П. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / А.П. Градов, Б.И. Кузин, А.В. Федотов и др. ; под общ. ред. А.П. Градова. – СПб.: Специальная литература, 1996. – 510 с.
24. Мухомедзянова Е.В. Контроллинг как функция управления предприятием / Е. В. Мухомедзянова // Вестник МГТУ. – 2006. – Том. 9. – № 4. – С. 655-658.
25. Merchant K.A. Modern management control systems: text and cases / K.A. Merchant. – Upper Saddle River : Prentice Hall, 1998. – 852 с.
26. Yavitz B. Strategy in Action / B. Yavitz, W.H. Newman. – New York : Free Press, 1984. – 284 p.
27. Bengtsson J. Measures under pressure: applicable types of performance measurements for strategy implementation at KappAhl and Skandia AFS / J. Bengtsson, J. Jung. – Goteborg: Goteborg University, Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, 1999. – 102 p.
28. Pearce J.A. Strategic management: formulation, implementation, and control / J.A. Pearce, R.B. Robinson. – Chicago: Irwin, 1995. – 950 p.
29. Шершньова З.Є. Стратегічне управління : навч. посібник / З.Є. Шершньова, С.В. Оборська. – К. : КНЕУ, 1999. – 384 с.
30. Chenhall R.H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future / R.H. Chenhall // Accounting, Organizations and Society. – 2003. – Vol. 28. – No. 2-3. – P. 127-168.
31. Dent J.F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research / J. F. Dent // Accounting, Organizations and Society. – 1990. – Vol. 15. – No. 1-2. – P. 3-25.
32. Langfield-Smith K. Management control systems and strategy: a critical review / K. Langfield-Smith // Accounting, Organizations and Society. – 1997. – Vol. 22. – No. 2. – P. 207-232.

33. *Freeman R.E.* Strategic management: a stakeholder approach / R.E. Freeman. – Boston : Pitman, 1984. – 275 p.
34. *Donaldson T.* The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications / T. Donaldson, L.E. Preston // *Academy of Management Review*. – 1995. – No. 20. – P. 65-91.
35. *Redczenko K.I.* Zastosowanie teorii interesariuszy w rachunkowości zarządczej / K.I. Redczenko, W.S. Rudnyckij // *Materialy konferencyjne “Zarządzanie sektorem publicznym i prywatnym w społeczeństwie informacyjnym”*. – Tarnow : MWSET, 1995. – S. 229-235.
36. *Радченко К.І.* Вплив теорії зацікавлених сторін на управлінський облік / К.І. Радченко // *Економіка промисловості*. – 2008. – № 4. – С. 64-69.
37. *Neely A.* Why measurement initiatives fail / A. Neely, M. Bourne // *Measuring Business Excellence*. – 2000. – April. – P. 3-6.
38. *Crăciun L.* Strategic control and the performance measurement systems / L. Crăciun, S. Gîrboveanu, R. Ogarcă // *Analele Universității din Oradea. Seria Științe Economice*. Tom XVII. – 2008 – Vol. IV. – P. 189-194.
39. *McNair C.J.* Do financial and non-financial measures have to agree? / C.J. McNair, R.L. Lynch, K.L. Cross // *Management Accounting*. – 1990. – Vol. 72. – No. № 5. – P. 28-39.
40. *Maisel L.S.* Performance management: the Balanced Scorecard approach / L.S. Maisel // *Journal of Cost Management*. – 1992. – Summer. – P. 47-52.
41. *Kaplan R.S.* Using the Balanced Scorecard as a strategic management system / R.S. Kaplan, D.P. Norton // *Harvard Business Review*. – 1996. – Vol. 74. – No. 1. – P.75-85.