

KONTROLINGO KONCEPCIJA IR JOS EVOLIUCIJA

Daiva Tamulevičienė

Asistentė

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto

Apskaitos ir audito katedra

El. paštas: Daiva.Tamuleviciene@ef.vu.lt

Kontrolingo sistema, kuri plačiai taikoma užsienio šalių įmonių praktikoje, Lietuvoje yra mažai žinoma. Viena iš priežasčių, nulėmusių lėtą šios sistemos įgyvendinimo procesą Lietuvos įmonėse, yra kontrolingo koncepcijos daugiaprasmiškumas, požiūrių įvairovė, sąvokos tapatinimas su kitomis ekonominėmis kategorijomis. Straipsnyje apžvelgiami ir apibendrinami kontrolingo problemas nagrinėjančių autorių požiūriai, siekiant įvertinti kontrolingo sampratos turinį kontrolingo evoliucijos etapų ir krypčių kontekste.

Reikšminiai žodžiai: *kontrolingas, kontrolingo koncepcija, kontrolingo koncepcijos evoliucija*

Įvadas

Finansinės – ekonominės aplinkos nestabilumas, aukštas konkurencijos lygis, sudėtingi technologiniai procesai, būtinybė per trumpą laiką kompleksiskai spręsti problemas bei kiti veiksniai daro įtaką įmonių vadovų sprendimams svarstant galimybę diegti inovacines, šiandieninės rinkos sąlygas atitinkančias, įmonių veiklos organizavimo ir valdymo sistemas, kurios užtikrintų sėkmingą įmonių funkcionavimą ir plėtrą. Viena tokių sistemų, plačiai taikomų užsienio šalių įmonių praktikoje, tačiau Lietuvoje mažai žinoma, yra kontrolingas. Ši sistema pasižymi tuo, kad susiedama įvairius organizacijos veiklos aspektus, kaip valdymas, organizavimas, planavimas, kontrolė, apskaita, analizė, veiklos vertinimas, į vieną visumą, teikia susistemintą informaciją, tinkamą optimaliems valdymo sprendimams priimti siekiant operatyvinių ir strateginių tikslų, taip padėdama užtikrinti organizacijos stabilumą ir jos atsparumą išorės bei vidaus aplinkos pokyčiams.

Kontrolingo koncepcija, jos evoliucija, sistemos elementų sandara, įdiegimo proceso bei taikymo organizacijose problemos yra plačiai nagrinėtos vokiečių, austrų, amerikiečių, rusų autorių darbuose, Paminėtini tokie autoriai, kaip Becker (1999, 2003), Deyhle (2001), Hahn, Hungenberg (2005), Hauser (2011), Heigl, Haas (1996), Horvát (2006), Küpper (2008), Mann, Mayer (2000), Scherm, Pietsch (2004), Reichman (2011), Weber, Schaferr (2008), Vollmuth (2001), Фалько (2014) ir kt. Nepaisant tyrimų gausos, nėra vieningos nuomonės dėl kontrolingo ekonominės sampratos, keliamų tikslų, uždavinių bei priskiriamų funkcijų. Painiava tarp požiūrių pristatant kontrolingą kaip sistemą, kaip instrumentą, kaip filosofiją, kaip valdymo būdą, kontrolingo tapatinimas su valdymo apskaita, vidaus

kontrolė ar vidaus auditu sukelia sunkumų įvertinant kontrolingo reikšmę valdymo procese ir sukuriant prielaidas šios sistemos įgyvendinimui Lietuvos įmonėse. Siekiant išspręsti kontrolinio, kaip ekonominės kategorijos, daugiaprasmiškumo problemą, tikslinga apžvelgti ir apibendrinti kontrolingo problemas nagrinėjančių autorių požiūrius ir išanalizuoti jų raidą istoriniu aspektu.

Tyrimo objektas – kontrolingo koncepcija ir jos vystymosi krypčių ir požiūrių evoliucija.

Tyrimo tikslas – įvertinti kontrolingo sampratos turinį kontrolingo krypčių ir požiūrių raidos kontekste.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros analizė, informacijos grupavimo, lyginimo, detalizavimo ir apibendrinimo metodai.

1. Kontrolingas kaip ekonominė kategorija

Kontrolingas, vertinant moksliniu aspektu, priskiriamas ekonominių kategorijų, pasižyminčių turinio sampratos daugiaprasmiškumu ir požiūrių įvairiaplaniškumu, grupei. Pats terminas „kontrolingas“ kilęs nuo angliško žodžio „to control“ reiškiančio *valdyti, tvarkyti, reguliuoti, kontroliuoti, tikrinti*. (Reichman, 2011). Ekonominė prasme egzistuoja daug šios sąvokos interpretacijų, kiekvienas kontrolingo problemas nagrinėjantis autorius pateikia savitą kontrolingo sampratos požiūrį, todėl vieningo sutarimo dėl šio termino apibrėžties nėra. Hahn kontrolingą apibrėžia kaip informacinį aprūpinimą, orientuotą į organizacijos valdymo rezultatus (Хан, 1997). Panašiai kontrolingą apibūdina ir Heigle, Hass (1996), kad tai informacijos, reikalingos valdymui rinkimas, apdorojimas ir koordinavimas. Pagal Deyhle – tai procesas suprantamas, kaip ekonominės situacijos valdymas įmonėje bei planinių ir faktinių rezultatų sulyginimas (Дайле, 2001). Horváth teigia, kad tai kompleksinė tarpfunkcinė valdymo koncepcija, kurios tikslas yra planavimo, kontrolės ir informacinio aprūpinimo sistemų koordinacija (Хорват, 2006). Taip pat kontrolingas yra apibrėžiamas kaip filosofija ir naujas vadovų mąstymo būdas, orientuotas į efektyvų išteklių panaudojimą bei organizacijos vystymąsi ilgalaikėje perspektyvoje (Контролинг, 2006); kaip valdymo koncepcija, kuri sintezuoja valdymo apskaitą, planavimą, kontrolę ir analitinį darbą (Толкач, 2005); kaip valdymo aptarnavimo funkcija, aprūpinanti reikalinga informacija priimančiam operatyviniui ir strateginiui sprendimui (Hauser, 2011). Plačiausiai ir išsamiausiai kontrolingo sąvoką pristato Tarptautinė kontrolierių sąjunga (Internationaler Controller Verein...), pateikdama tokį apibrėžimą: „kontrolingas – įvairių įmonės finansinės ūkinės veiklos sričių valdymo technologija (koncepcija), apimanti tokius valdymo procesus kaip tikslų nustatymas; tikslų atvaizdavimas veiklos rodiklių sistemoje; veiklos planavimas ir rodiklių tikslinių reikšmių nustatymas; nuolatinis rodiklių faktinių reikšmių matavimas; analizė ir faktinių rodiklių reikšmių nuokrypio nuo planinių priešasčių nustatymas bei valdymo sprendimų priėmimas mažinant nuokrypius“. Kita kontrolingo problemas sprendžianti organizacija – Tarptautinė kontrolingo grupė (*angl.* International Group of Controlling) yra parengusi kontrolingo terminų žodyną, kuriame kontrolingas apibūdinamas kaip organizacijos tikslų apibrėžimo ir jų įgyvendinimo procesas, realizuojamas per planavimo ir kontrolės (valdymo bei

reguliavimo aspektu) funkcijas taikant priimtinus ir tinkamus finansinius bei nefinansinius metodus ir būdus (Dictionary for Controllers, 2010).

Tai nėra baigtinis kontrolingo sampratos interpretacijų sąrašas. Tarp mokslininkų vyksta diskusijos, ar kontrolingą galima laikyti vien tik ekonomine kategorija. Šiuo atžvilgiu pažymėtinas Фалько (2014) tyrimas, kuriame jis išskyrė skirtingus kontrolingo apibūdinimo aspektus ir juos aprašė (žr. 1 lent.).

1 lentelė. Kontrolingo apibūdinimas įvairiais aspektais

	Aspektai	Kontrolingas – tai:
1.	Etimologinis (<i>lotynų, anglų, prancūzų, vokiečių kalbose</i>)	priežiūra, stebėjimas, valdymas, vadovavimas, reguliavimas, kontroliavimas, tikrinimas;
2.	Konceptualus – funkcinis	valdymui teikianti paslaugas (navigacinė) funkcija, padedanti vadovams pasiekti išskeltus tikslus;
3.	Konceptualus – instrumentinis	metodų, instrumentų, būdų, priemonių parinkimas, siekiant įgyvendinti planavimo ir kontrolės procesus, taip pat šių procesų integravimas bei koordinavimas tarp funkcinių padalinių;
4.	Institucinis	struktūrinis organizacijos padalinys, įgyvendinantis kontrolingo funkcijas;
5.	Filosofinis	filosofija ir mąstymo būdas, paremtas racionalaus resursų naudojimo būtinybės supratimu, darbuotojų, klientų ir įmonės interesų sinchronizacija ir harmoningu derinimu siekiant ilgalaikio organizacijos gyvavimo ir vystimosi;
6.	Moralinis – etinis	organizacijos „ekonominė sąžinė“;
7.	Mokslinis	mokslinė disciplina, kurios paskirtis suformuoti teorinį ir metodologinį pagrindimą kuriant socialinių – ekonominių sistemų valdymo technologijas.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Фалько (2014)

Lietuvos mokslininkai kontrolingo termino plačiai neanalizavo. Paminėtinas Jasūdienės (2006) pateiktas požiūris, kuriame teigiama, kad kontrolingas – tai į įmonės ateitį ir numatytų tikslų siekimą orientuota sistema. Kontrolingas, koordinuodamas, integruodamas ir nukreipdamas visą įmonės veiklą siekti nustatytų tikslų, vykdo „valdymo valdymą“ ir yra planavimo, apskaitos, kontrolės, ekonominės analizės, informacinių srautų organizavimo ir kt. procesų sintezė. Lakio (2007) nuomone, kontrolingas suprantamas kaip įmonės valdymo būdas, pagrįstas planavimu, kontrole, atskaitomybe, koordinacine ir patariamąja veikla. Kontrolingo filosofijos pagrindas – neigiamų reiškinių profilaktika, laikantis principo, kad geriau ligą išpėti negu ją gydyti. Mackevičius (2003) taip pat pažymi, kad kontrolingas užima ypatingą vietą valdymo sistemoje: jis sujungia planavimo, apskaitos, kontrolės, koordinavimo ir kitas valdymo funkcijas, jas integruoja ir koordinuoja. Staliūnienės (2008) teigimu, kontrolingas yra valdymo koncepcija, skirta siekti tikslų ir pelno ilgalaikėje perspektyvoje, nes retrospektyviniai duomenys paverčiami ypač vertingais perspektyviniais. Kontrolingo sąvoka yra apibrėžta ir „Aiškinamajame įmonės vadybos terminų žodyne“ (2000). Jame kontrolingu vadinamos tam tikros įmonės valdymo funkcijos: planavimas, ataskaitų parengimas ir interpretacija, įvertinimas ir konsultavimas, taip pat

apmokestinimo problemų sprendimas. Kontrolingas apima ne tik planavimo, valdymo, kontrolės ir panašių informacinių sistemų parengimą, bet ir atsako, kad šioms sistemoms pateikiami duomenys būtų adekvatūs keliamiems tikslams. Kaip valdymo priemonė kontrolingas turi remtis įmonės valdymo principais. Pažymėtina tai, kad Valstybinė lietuvių kalbos komisija pritaria termino „kontrolingas“ vartojimui lietuvių kalboje ir būtent šį apibrėžimą skelbia terminų banke kaip oficialiai teiktiną sąvokos sampratą (Lietuvos Respublikos terminų ...).

Vis dėlto tarp mokslininkų netyla diskusijos ne tik dėl kontrolingo kaip ekonominės sąvokos apibrėžimo, bet taip pat ir dėl jos tapatinimo su kitomis sąvokomis, tokiomis kaip valdymo apskaita, vidaus kontrolė, vidaus auditas ir pan. Pirmiausia pastebėtina tai, kad dažniausiai yra tapatinamos kontrolės ir kontrolingo sąvokos, teigiant, kad kontrolingas yra tas pats, kas vidaus kontrolė arba vidaus auditas. Šiuo klausimu kategorišką nuomonę turi daugelis kontrolingo koncepciją nagrinėjančių mokslininkų. Schaferr išnagrinėjo ir apibendrinio Küper, Horváth, Weber, Gaitanides ir kitų kontrolingo problemas nagrinėjančių autorių mintis ir konstatavo, kad nors riba tarp šių sričių dažnai atvejais nėra aiški ir konkreči, tačiau šių sąvokų tapatinimas yra negalimas, nes kontrolė yra tik viena iš kontrolingo funkcijų (Шеффер, 2009). Šiuo požiūriu pažymėtini ir lietuvių autorių darbai, kuriuose taip pat nagrinėjama vidaus kontrolės ir kontrolingo sąsajų problema. Lakis (2007) akcentavo, kad nors kontrolingas ir turi kontrolės elementų, bet niekada negali būti tapatinamas su vidaus kontrole. Autorius ši teiginį pagrindė, pateikdamas vidaus kontrolės bei kontrolingo skirtumų ir panašumų sąrašą (2-oji lentelė).

2 lentelė. Vidaus kontrolės ir kontrolingo palyginimas

Vidaus kontrolė	Kontrolingas
Aiškinasi ir vertina praeities įvykius.	Aiškinasi ir vertina būsimą rezultatą.
Remiasi faktiniais duomenimis ir patvirtintomis normomis ir aprašymais.	Planuoja ir prognozuoja remdamasis išlaidų apskaita.
Surenka duomenis apie kontroliuojamą veiklą.	Surenka duomenis apie planų įvykdymą.
Surinktus duomenis lygina su normomis arba pageidaujama būkle.	Surinktus duomenis palygina su planais.
Nustato padarytas klaidas ir apgaules.	Nustato planų ir įvykdymo skirtumus.
Aiškinasi, kas kaltas dėl išaiškintų trūkumų.	Koordinuoja veiklą.
Informuoja vadovybę apie nustatytus faktus.	Informuoja vadovybę apie rimtas problemas.
Siūlo būdų pakeisti padėtį.	Siūlo būdų pakeisti padėtį.

Saltinis: V. Lakis (2007)

Staliūnienė (2008) analizavo kontrolingo funkcijas platesniu kontekstu, tirdama nepriklausomo audito, vidaus audito, vidaus kontrolės bei valdymo apskaitos ir kontrolingo sąsajas. Autorė, skirtingai nei kituose nagrinėtuose darbuose, pažymi, kad būtent vidaus kontrolės sistema apima valdymo apskaitos, kontrolingo bei vidaus audito funkcijas, todėl nepriklausomo audito požiūriu šios veiklos turi būti vertintinos vidaus kontrolės sistemos sudėtyje. Šie atskleisti

požiūriai tik įrodo, kad kontrolingo, vidaus kontrolės ir vidaus audito tarpusavio ryšių klausimas moksliniu aspektu nėra iki galo išdiskutuotas, nėra įvardintos aiškios sąsajos tarp šių veiklos sričių ir tam reikalingi gilesni moksliniai tyrimai, tačiau vienareikšmiškai galima konstatuoti, kad šių ekonominių kategorijų tapatinimas yra negalimas.

Analginės diskusijas galima įžvelgti ir nagrinėjant kontrolingo bei valdymo apskaitos sampratos ir išskiriamų funkcijų sąsajas. Čia situacija dar sudėtingesnė, nes tarp valdymo apskaitos ir kontrolingo funkcijų dar mažesnė takoskyra, kuri daugiau susijusi su atskirose šalyse susiformavusiomis tradicijomis nei su moksliniu pagrindimu. Valdymo apskaitos terminas labiau paplitęs angliškai kalbančiose šalyse, tuo tarpu kontrolingo terminas išgalėjo vokiškai, prancūziškai kalbančiose šalyse, taip pat kitose neanglakalbėse šalyse. Tačiau reiktų pabrėžti, jog kontrolingo samprata, lyginant su valdymo apskaitos samprata, yra daug informatyvesnė: kontrolingas apima ne vien tik valdymo apskaitos funkcijas, bet ir visą organizacijos procesų valdymo spektrą, todėl šių dviejų sąvokų taip pat tapatinti negalima. Tą akcentuoja ir daugelis tyrėjų. Hauser (2011) teigia, kad valdymo apskaita yra tik kontrolingo sistemos dalis, kurios paskirtis yra pirmiausia apskaityti įmonės pajamas ir išlaidas bei jas valdyti. Tuo tarpu kontrolingo instrumentarijus apima įvairius operatyvinio ir strateginio planavimo metodus, o taip pat gautų duomenų analizę. Daug išsamiau ir giliau „vokiškojo“ kontrolingo ir „angliškosios“ valdymo apskaitos skirtumus ir panašumus išnagrinėjo Hoffjan, Nevries, Stienemann (2007). Autoriai, išsamiai išanalizavę JAV, Jungtinės Karalystės ir Vokietijos šalių mokslinę literatūrą, atskleidė, kad pagrindinis skirtumas tarp šių mokslo sričių yra laiko aspektas. Valdymo apskaita orientuota į trumpalaikių tikslų pasiekimą, tuo tarpu kontrolingo tikslas – užtikrinti ilgalaikį įmonės funkcionavimą ir veiklos plėtrą. Taip pat akcentuojamas priskiriamų funkcijų, tikslų, uždavinių, atsakomybės ribų nesutapimas ir kiti aspektai.

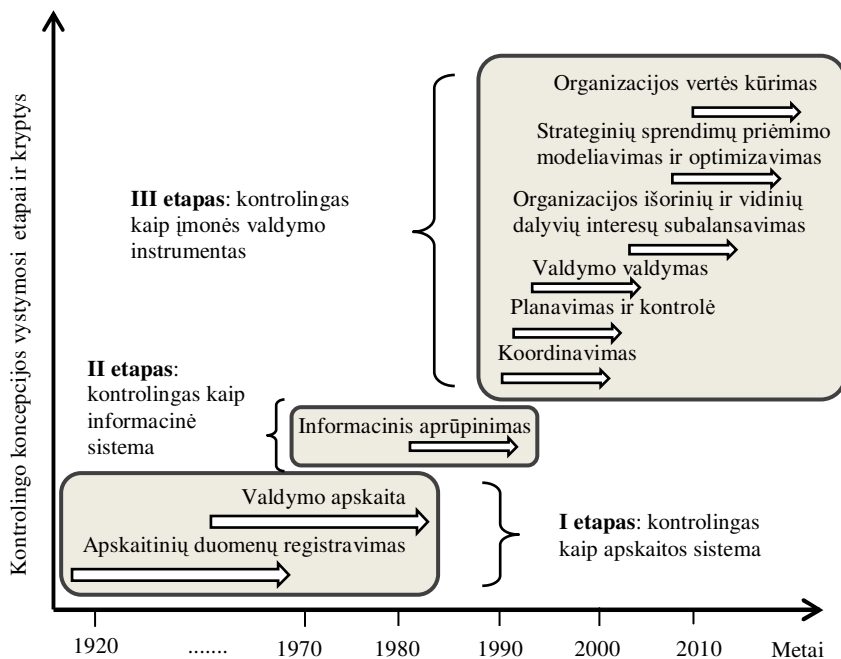
Apibendrinant galima pažymėti, kad kontrolingo samprata pagal savo turinį šiandien labai skiriasi, egzistuoja daugybė požiūrių ir tai labai apsunkina jo supratimą. Vis dėlto pirmiausiai kontrolingas turi būti vertinamas kaip kokybiškai nauja valdymo sistema, užtikrinanti apskaitos, planavimo, kontrolės, analizės, koordinavimo, veiklos vertinimo funkcijų sintezę ir orientuota į organizacijos veiklos efektyvumo didinimą bei jos konkurencingumo neapibrėžtomis ir nuolat kintančiomis rinkos sąlygomis palaikymą. Ši kontrolingo kategorijos sampratos apibrėžimą tikslinga papildyti kontrolingo sistemos veikimo principu, kurį galima išreikšti taip: „*daryti šiandien tai, apie ką kiti rytoj tik pradės galvoti*“. Laikantis šio principo, kuris charakterizuoja kontrolingo dinamiškumą ir lankstumą, yra didesnė tikimybė, kad įmonė daug sėkmingiau suformuos unikalius konkurencinius pranašumus bei juos atskleis ir palaikys ilgalaikėje perspektyvoje.

2. Kontrolingo koncepcijos krypčių ir požiūrių evoliucija

Kontrolingo idėjos ir jos įgyvendinimo praktikoje istorinio vystymosi nagrinėjimą galima įvardinti kaip pamatinį pagrindą siekiant suvokti ir atskleisti kontrolingo koncepcijos daugiaprasmiškumo priežastis, jos vystymosi perspektyvas bei pagrįsti kontrolingo sistemos įdiegimo būtinumą įmonėse, norint užtikrinti jų sėkmingą funkcionavimą.

Kontrolingo atsiradimo pradžią galima sieti su XIX amžiaus pabaigos Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, kuomet spartus pramonės augimas ir rinkos santykių vystymasis skatino įmones ieškoti valdymo būdų, padedančių spręsti naujai išskylančias problemas. Vis dėlto pirmines kontrolingo idėjas galima atrasti dar XV amžiuje, kai karališkuosiuose Anglijos ir Prancūzijos dvaruose buvo įvesta „countrour“ pareigybė. Tai buvo pirmasis bandymas įgyvendinti kontrolingo idėją praktikoje. 1778 m. jau buvo įstatymiškai patvirtinta žinyba „Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts“ (JAV). Jos uždavinys – valstybės ūkio valdymas ir naudojamų išteklių (lėšų) kontrolė. 1880 m. buvo sukurta sistema „Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System“ (JAV) ir čia pirmą kartą kontrolingas, kaip instrumentų ir metodų visuma, pritaikytas įmonėje finansinių – ekonominių užduočių sprendimui, pagrindinio kapitalo ir finansinių įdėjimų valdymui. 1892 m. kompanija „General Electric Company“ (JAV) pirmoji iš industrinių įmonių įvedė kontrolierio pareigybę. (Reichman, 2011; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Контроллинг, 2006).

Vis dėlto kontrolingo koncepcija dėl įvairių priežasčių atskirose šalyse evoliucionavo skirtingai, tačiau susisteminant galima būtų išskirti tris pagrindinius raidos etapus (žr. 1 pav.).



1 pav. Kontrolingo koncepcijos kryptių ir požiūrių raida
(sudaryta autorės)

Kaip matyti 1 paveiksle, iki XX amžiaus antrosios pusės kontrolingas buvo suvokiamas kaip apskaitos sistema, kuri koordinuoja organizacijos finansinius

išteklius. Šiam etapui būdingas organizacijos valdymo funkcijų įgyvendinimas, remiantis praėjusių laikotarpių duomenų analize. Nuo 8-ojo dešimtmečio, informacinių technologijų spartaus vystymosi laikotarpiu, kontrolingas buvo traktuojamas kaip pagrindinis informacijos, reikalingos tinkamiems sprendimams priimti, šaltinis. XX a. pabaigoje kontrolingo suvokimas, kuris vyrauja ir dabar, išsiplėtė ir šiuo laikotarpiu kontrolingas tampa pagrindiniu instrumentu, padedančiu identifikuoti ir likviduoti įmonės silpnąsias vietas ir orientuoti jos veiklą į ateitį, siekiant įgyvendinti strateginius tikslus (Sulžickaja, Tamulevičienė, 2013).

Kontrolingo koncepcijos evoliucijos etapai atskleidžia tik bendrus kontrolingo koncepcijos vystymosi bruožus, tačiau kiekviename jų išryškėja skirtingų autorių suformuluoti požiūriai. Jų pagrindu galima išskirti svarbiausias kontrolingo koncepcijos vystymosi kryptis, kurios gali būti įvardijamos kaip savarankiškos koncepcijos. Nagrinėjant ir išskiriant kontrolingo koncepcijų kryptis, buvo remtasi nuostata, kad kontrolingo koncepcija suprantama kaip požiūrių į kontrolingo funkcijų suvokimą, institucinį supratimą ir instrumentų, su kurių pagalba įgyvendinami tiek kontrolingo, tiek visos įmonės tikslai, visuma.

1. *Kontrolingas kaip valdymo apskaita.* Ši koncepcija buvo populiari iki 1980 metų, ją apibendrintai galima apibūdinti kaip išlaidų valdymo sistemą, kurios pagrindinės funkcijos buvo užtikrinti reikalingų metodų ir tinkamų instrumentų parinkimą, diegiant efektyvią kontrolingo sistemą. Informacine tokios koncepcijos baze buvo laikoma buhalterinė apskaita, kuri ir turėjo užtikrinti reikalingų duomenų pateikimą. Šios koncepcijos pristatytojais ir pagrindiniais skleidėjais laikytini kontrolingo mokslo pradininkai Deyhle, Mann, Mayer, Vollmuth. Pažymėtina, kad Vollmuth įvardijo ir išnagrinėjo svarbiausius operatyvinio ir strateginio kontrolingo instrumentus (Фольмут, 2001), Mann, Mayer (2000) išanalizavo ir aprašė pagrindines kontrolingo diegimo procedūras įmonėje, o Deyhle šiuos tyrinėjimus apjungė papildydamas informacinės bazės duomenų analize (Дайле, 2001). Vis dėlto, nors šių autorių darbai iki šiol leidžiami tiek vokiečių, tiek kitomis kalbomis, būtina akcentuoti, kad ši koncepcija turi tam tikrų trūkumų ir dėl to šis požiūris vėliau evoliucionavo į kitas koncepcijas. Prie svarbiausių trūkumų galima priskirti tai, kad autoriai pagrindinį dėmesį skyrė tik pelno siekimo užtikrinimui, siūlydami taikyti įvairius išlaidų valdymo metodus. Taip pat kaip kritikuotiną aspektą galima paminėti siūlymą taikyti buhalterinės apskaitos duomenis, kaip pagrindinį ir svarbiausią duomenų šaltinį valdymo sprendimams priimti.

2. *Kontrolingas kaip informacinė sistema.* Šios koncepcijos nuostatos buvo populiarios visą aštuntąjį dešimtmetį ir sietinos su tokiais tyrėjais kaip Reichmann, Schaferr, Weber ir kitais. Remiantis šių autorių darbais, pagrindine kontrolingo funkcija tampa informacinis valdymo aprūpinimas centralizuojant visas informacines sistemas ir koordinuojant jų veiklą. Pagrindiniai duomenys yra renkami funkcinuose padaliniuose, kurie naudojami planuojant įmonės veiklą, konsultuojant, vykdant kontrolę, rengiant ataskaitas. Vis dėlto Reichman (2011), kuris yra šios koncepcijos šalininkas ir deklaruoja, kad kontrolingo sistema negali būti prilyginta valdymo apskaitai, o turi būti sietina su informacinio aprūpinimo funkcija, pagrindiniame savo darbe „Controlling: concepts of management control,

controllership and ratios“, kuris šiandien laikomas chrestomatiniu nuolat pakartotinai leidžiamu kontrolingo vadovėliu, ypatingą dėmesį skiria valdymo apskaitai ir finansinei analizei, kaip svarbiausiems kontrolingo sistemos elementams ir jos įgyvendinimo instrumentams. Taip pat jis pritaria, kad organizacijos orientavimasis į pelno siekimą yra teigiamai vertintinas požiūris, o kontrolingo tarnyba turi užtikrinti šį siekį, tokiu būdu išlaikydamas šio požiūrio sąsają su pirmąja koncepcija. Tuo tarpu Weber, Schafer (2008) savo darbuose didesnę dėmesį skiria ne konkrečių instrumentų ar metodų nagrinėjimui, o kontrolingo funkcijų, rolės, reikšmės, būtinumo atskleidimui, Vokietijoje atliktų empirinių tyrimų pristatymui, taip pat išskiria kontrolingą kaip pagrindinę sistemą, kuri teikia informaciją strateginiams sprendimams priimti.

3. Koncepcijos – *kontrolingas kaip valdymo sistemos dalis* – pristatytojai kontrolingą nagrinėja kaip sistemą, kuri koordinuoja planavimo, kontrolės ir informacinio aprūpinimo funkcijas. Ši koncepcija buvo paplitusi devintajame dešimtmetyje, tačiau pažymėtina tai, kad autorių, kontrolingą suvokiančių kaip integralią valdymo sistemos dalį, požiūriai šiek tiek skiriasi. Küper (2008) labiau linkęs akcentuoti kontrolingo koordinacinę funkciją teigdamas, kad būtent ji užtikrina visos valdymo sistemos suderinamumą ir padeda pasiekti organizacijos išskeltus tikslus. Hahn, Horvát valdymo sistemos funkcionalumo užtikrinimą analizuoja per planavimo ir kontrolės funkcijas (Хан, 1997; Хорват, 2006). Tuo tarpu Roehl-Anderson, Bragg (2004) kontrolingą analizuoja kaip visaapimančią valdymo sistemos dalį, į vieną visumą sujungiančią planavimo, kontrolės, apskaitos, analizės, informacinių technologijų taikymo, audito ir kitus aspektus, dėl kurių teikiamos informacijos galima priimti teisingus ir ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Pažymėtina tai, kad paminėti autoriai yra amerikietiškosios, o ne vokiškosios mokyklos atstovai, todėl jų požiūris į kontrolingo funkcijas ir veiklos sritis yra platesnis. Taip pat reikia nepamiršti to, kad 9-ojo dešimtmečio pabaigoje kontrolingo koncepciją pristačius Rusijoje, nemažai darbų parengė rusų autoriai, kuriuose kontrolingas buvo traktuojamas taip pat kaip valdymo sistemos sudedamoji dalis, kuri planavimo, kontrolės ir koordinavimo funkcijomis, užtikrina valdymo problemų sprendimui reikalingos informacijos pateikimą. Tarp tokių darbų pažymėtini *Контроллинг в бизнесе* (2002); *Контроллинг как инструмент управления предприятием* (2002); *Контроллинг* (2006).

4. *Kontrolingas kaip strateginės navigacijos sistema*. Ši kontrolingo koncepcijos kryptis pradėjo formuotis XXI a. pradžioje ir dar neturi nusistovėjusių ir išgrynintų požiūrių, todėl vienareikšmiškai įvardinti šios krypties ypatumus yra sudėtinga. Vis dėlto kai kurias tendencijas išskirti įmanoma. Vienas iš naujosios koncepcijos srities atstovų austrų mokslininkas Becker (1999, 2003) teigia, kad kontrolingo sistemos paskirtis ir parenkamų instrumentų spektras pirmiausia turėtų būti susietas su organizacijos išorės ir vidaus aplinkos dalyvių interesų subalansavimu tiek formuojant tikslines užduotis, tiek vertinant gautus rezultatus. Tačiau nesant galimybei visiškai suderinti interesus, prioritetu laikyti išorės suinteresuotus asmenis, kaip, pvz., klientus. Kaip koncepcijos, siejančios kontrolingą su informaciniu aprūpinimu strateginių tikslų įgyvendinimui, skleidėjus galima įvardinti vokiečių autorius Pietsch ir Scherm (2004), kurie aprašydami kontrolingo vystymosi ateityje tendencijas daugiausia koncentravosi

ties kontrolingo, kaip strateginių sprendimų priėmimo modeliavimo ir optimizavimo proceso įgyvendinimo, sistema. Taip pat reikėtų pažymėti, kad kai kurie „senujų“ kontrolingo koncepcijų krypčių atstovai tobulino savo požiūrius ir siūlė naujas, laikmečio pokyčius atitinkančias idėjas. Tarp jų pažymėtinas Hahn kartu su bendraautoriumi Hungenberg pristatęs koncepcinį požiūrį, kad kontrolingas XXI a. pirmiausia turi būti analizuojamas kaip organizacijos vertės kūrimo sistema, apjungianti platų operatyvinių ir strateginių instrumentų, padedančių pasiekti tikslus, spektrą (Хан, Хунгенберг, 2005).

Kontrolingo koncepcijos ir jos vystymosi krypčių evoliucijos analizė yra nebaigtinė, nes autorių, nagrinėjančių kontrolingo problemas ir pateikusių savo požiūrį, yra žymiai daugiau. Tačiau ir ši apžvalga parodė, kad kontrolingo vieta įmonėje per pastaruosius dešimtmečius ženkliai keitėsi, o funkcijų amplitudė yra ypač didelė ir evoliucionavo pradėdant nuo apskaitinės ar informacinio aprūpinimo funkcijos ir baigiant strategine navigacine, orientuota į organizacijos vertės kūrimą. Mokslininkų tyrimai, naujų idėjų siūlymas, jų sklaida ties tuo nesibaigia ir jau yra nagrinėjamos galimos kontrolingo funkcijos „ateities“ įmonėje. Nors nuomonių įvairovė dėl kontrolingo sampratos, turinio bei funkcijų yra labai didelė, tačiau galima išvelgti tam tikrą bendrą požiūrį. Nagrinėti autoriai sutaria, kad visos koncepcijų kryptys remiasi į du kontrolingo taikymo modelius: amerikietiškąjį ir vokiškąjį. Pagrindinis skirtumas tarp šių modelių yra sprendimų priėmimo lygmuo. Vokiškasis modelis koncentruojasi į įmonės vidaus užduočių sprendimą, o amerikietiškas modelis apima taip pat ir finansų valdymą, vidaus kontrolę, mokesčių apskaičiavimą bei informacinių technologijų taikymą. Be to, Vokietijoje vyrauja kontrolingo akademizacija, t.y. stengiamasi pirmiausia sukurti teorinę visaapimančią sistemą, o vėliau pereiti prie konkrečių užduočių įgyvendinimo ir praktinio problemos sprendimo. JAV ir kai kuriose Europos šalyse vyrauja pragmatinis priėjimas. Čia kontrolingas tampriai susijęs su vadyba, daugiau orientuotas į rinkos poreikius ir klientų reikalavimus. Šie aspektai pagrindžia, kodėl svarbiausi moksliniai darbai yra parengti būtent vokiškosios kontrolingo mokyklos atstovų, t.y. didžioji fundamentinių darbų autorių dalis yra vokiečiai, austrai, šveicarai.

Apibendrinant galima akcentuoti tai, kad nagrinėjant kontrolingo kaip ekonominės kategorijos sampratą buvo nustatyta, jog ji nėra vienareikšmiška. Tokio daugiaprasmiškumo priežastys įvairios, tačiau kaip vieną jų būtų galima įvardinti istorinį aspektą, kuris grindžiamas tuo, kad kontrolingo koncepcija evoliucionavo gana sparčiais tempais ir ypač daug darbų buvo paskelbta paskutiniaisiais praėjusio amžiaus dešimtmečiais. Kiekvienos naujos koncepcijos krypties kūrėjai ir pristatytojai jų vystymo etape naujai interpretavo buvusias kontrolingo teorijas arba projektavo naujas, mėgindami taisyti ankstesnių teorijų trūkumus. Tokiu būdu lygia greta kito ir kontrolingo sampratos turinys, kuris su kiekviena nauja koncepcijos kryptimi tapo vis platesnis ir apėmė ne tik pagrindinių apskaitinės ir informacinio aprūpinimo funkcijų įgyvendinimą, bet buvo nagrinėjamas kaip valdymo sistema, skirta strateginiams ir operatyviniams valdymo sprendimams priimti, kurių rezultatas yra organizacijos vertės augimas.

Išvados

Išnagrinėjus kontrolingo temą analizuojančių autorių darbuose pastebėta, kad vieno požiūrio į šią koncepciją nėra. Kontrolingas, kaip ekonominė kategorija, nėra vienareikšmiškai vertinamas, egzistuoja daugybė šios sąvokos apibrėžimų ir interpretacijų. Tačiau, įvertinus tai, kad dauguma autorių kontrolingą nagrinėja sisteminiu požiūriu, šią koncepciją tikslinga pristatyti, pirmiausia, kaip valdymo sistemą, kuri įvairių šios sistemos posistemų ir elementų sąveikoje, užtikrina sėkmingą įmonės funkcionavimą ilgalaikėje perspektyvoje ir didina organizacijos vertę. Analizuojant kontrolingo, vidaus kontrolės ir valdymo apskaitos sąsajas, nustatyta, kad nors riba tarp šių sričių dažnai atvejais nėra aiški ir konkreti, tačiau kontrolingas turi būti nagrinėjamas kaip savarankiška koncepcija ir jos tapatinimas su kitomis ekonominėmis kategorijomis yra negalimas.

Išnagrinėjus kontrolingo koncepcijos vystymosi kryptį ir požiūrių raidą, nustatyta, kad kontrolingo koncepcijos evoliucijoje galima išskirti tris pagrindinius etapus: kontrolingas kaip apskaitos sistema; kaip informacinė sistema; kaip įmonės valdymo instrumentas. Kiekviename šių etapų išryškėja skirtingi įvairių autorių suformuluoti požiūriai. Jų pagrindu buvo išskirtos svarbiausios kontrolingo koncepcijos vystymosi kryptys, kurių evoliucijos analizė atskleidė, kad kontrolingo vieta per pastaruosius dešimtmečius ženkliai keitėsi, o funkcijų amplitudė buvo ypač didelė, pradedant nuo apskaitinės funkcijos ir baigiant strategine navigacine, orientuota į organizacijos vertės kūrimą. Vis dėlto mažiausiai išnagrinėta ir dar neturinti nusistovėjusių ir išgrynintų požiūrių yra kontrolingo koncepcijos kryptis, susiformavusi XXI a. pradžioje, kuri orientuota pirmiausiai į organizacijos strategijos įgyvendinimą. Atlikta analizė taip pat atskleidė, kad koncepcijos kryptį evoliucija turėjo įtakos kontrolingo sampratos turiniui, nes kiekvienas naujas požiūris papildė lig tol egzistavusią kontrolingo sampratą naujais aspektais.

Literatūra

- Aiškinamasis įmonės vadybos terminų žodynas (2000). Martinkus, B.; Neverauskas, B.; Sakalas, A. ir kt. Kaunas: Technologija. 212 p.
- Becker, A. (1999). Accounting for Controlling. Contradictions in the Theoretical Foundations of Management Accounting and Control in German Business Administration. // Critical Perspectives on Accounting Conference, Baruch College, City University of New York, April 22 – 24.
- Becker, A. (2003). Controlling als reflexive Steuerung von Organisationen. Stuttgart: Schäffer-Poeschel. 125 p.
- Dictionary for Controllers. English/German/German/English (2010). International Group of Controlling - 4th ed. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart. 527 p.
- Hauser, M. (2011). Profit Centres. Center – Controlling. Strategic business unit: profit, service, cost centers, value centers. VCW, Freiburg. 248 p.
- Heigl, A.; Haas, G. (1996). Controlling. Interne Revision. Stuttgart: Fisher. 182 p.
- Hoffjan, A.; Nevries, P.; Stienemann, R. (2007). Comparative management accounting – literature review on similarities and differences between management accounting in germanic and anglophone countries. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.wiso.tu-dortmund.de/wiso/uc/Medienpool/CMA_UK_Germany.pdf.
- Jasūdienė, L. (2006). Kontrolingas – efektyvi valdymo sistema. // Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste. Mokslinės –

- praktinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kolpingo kolegija. Kaunas: Technologija.
- Internationaler Controller Verein. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.controllerverein.com/Verein.121020.html>.
- Küpper, H. (2008). Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente. Schäffer-Poeschel. 650 p.
- Lakis, V. (2007). Audito sistema: raida ir problemos. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 386 p.
- Lakis, V.; Mackevičius, J.; Gaižauskas, L. (2010). Valdymo apskaitos teorija ir praktika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 360 p.
- Lietuvos Respublikos terminų bankas. Kontrolingas. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://terminai.vlkk.lt/pls/tb/tb.result>.
- Mackevičius, J. Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika. Vilnius: TEV. 410 p.
- Mann, R.; Mayer, E. (2000). Controlling for Beginners. Allied Publishers Pvt., Ltd. 125 p.
- Reichman, T. (2011). Controlling: concepts of management control, controllership and ratios. Springer, Berlin Heidelberg. 338 p.
- Roehl-Anderson, J.; Bragg, S. (2004) Controllership: the work of the managerial accountant. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. 1177 p.
- Scherm, E.; Pietsch, G. (2004). Controlling. Theorien und Konzeptionen. München. 934 p.
- Staliūnienė, J. (2008). Kontrolingo reikšmė nepriklausomo audito požiūriu. // Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Nr. 1 (6). Kaunas: Aleksandro Stulginskio Universitetas.
- Sulžickaja, I.; Tamulevičienė, D. (2013). Kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas. // Homo – Societas – Technologiae. Nr.2(2).
- Weber, J.; Schaferr, U. (2008). Introduction to Controlling. Schaffer – Poeschal VerLag Stuttgart. 186 p.
- Дайле, А. (2001). Практика контроллинга: пер. с нем. / под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. Москва: Финансы и статистика. 336 с.
- Контроллинг (2006). Под ред. Карминского А.М., Фалько С. Г.. Москва: Финансы и статистика. 330 с.
- Контроллинг в бизнесе. (2002). Под ред. Карминского А.М., А. М.; Оленева, Н.И.; Москва: Финансы и статистика. 256 с.
- Контроллинг как инструмент управления предприятием. (2002). Под ред. Н. Г. Данилочкиной. Москва: ЮНИТИ. 279 с.
- Толкач, В. (2005). Контроллинг - немецкая идея, получившая международное признание. // Персонал Микс. № 8-9. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://ca-controlling.ru/engine_static/controlling-akademie.ru/pdf/controlling.pdf.
- Фалько, С. (2014). Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития. // Controlling in SMEs – Beyond Numbers. Proceedings of the international scientific conference. Prague, April 25th. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.vsfs.cz/controlling_en/.
- Фольмут, Х. (2001). Инструменты контроллинга от А до Я. Пер. с нем. Москва: Финансы и статистика. 278 с.
- Хан, Д. (1997). Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. Москва: Финансы и статистика. 800 с.
- Хан, Д.; Хунгенберг, Х. (2005). Планирование и контроль. Стоимостно - ориентированные концепции контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. Москва: Финансы и статистика. 928 с.
- Хорват, П. (2006). Концепция контроллинга. Управленческий учёт. Система отчетности. Бюджетирование. Пер. с нем. 2-е изд. Москва: Альпина Бизнес Букс. 269 с.

Шеффер, У. (2009). Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? [interaktyvus] Prieiga per internetą: <http://quality.eup.ru/MATERIALY2controlling.htm>.

THE CONCEPT OF CONTROLLING AND ITS EVOLUTION

Daiva Tamulevičienė

Summary

Due to an unstable financial-economic environment, a high level of competition and complex technological processes managers of enterprises are required to consider an opportunity of installing new innovative systems of enterprises activity organization and management. One of such systems is controlling, which is well known in foreign practice, but is seldom applied in Lithuania. The concept of controlling, its evolution, the structure of its elements, the problems of its installation in organizations have been widely reviewed in the works of German, Austrian, American, Russian authors. Despite the plenty of researches, there is no single opinion on economic conception, goals setting, tasks and functions of controlling. The polysemanticism, a variety of attitudes and conception's identification with other economic categories of the concept of controlling are a few many reasons that determined slow spread of this system in Lithuania. Attitudes of the authors who research the problems of controlling and their evolution are reviewed and summarized in the article, in order to give a clearer view of the contents of controlling conception.

After reviewing the works of these authors, it has been determined that most of them review controlling in a systematic way, although they present it as an instrument, philosophy, a way of management etc. So first of all, controlling has to be analysed as a system. It was also determined that there is a close connection between controlling, internal control and management accounting; however the equalization of these definitions is impossible. After researching the development of the concept of controlling trends and attitudes it has been determined that in the evolution of the concept of controlling three main steps may be distinguished: controlling as a system of accounting; as an information system; as an instrument of enterprise's management. In every of these steps, different attitudes, formed by various authors, show up. Based on them, three main trends of the development of the concept of controlling were distinguished. The analysis of their evolution revealed that the location of controlling has been changing significantly during the last few decades. Yet, the least researched trend of controlling which still has no established attitudes is the one which was formed in the 21st century, The analysis has also revealed that the evolution of the concept's trends had influenced the contents of the conception of controlling, because every new attitude has appended the previous conception with new aspects.