

KONTROLINGO KRYPČIŲ, KONCEPCIJŲ IR POŽIŪRIŲ VYSTYMASIS: ISTORINĖ PERSPEKTYVA

Daiva Tamulevičienė
Vilniaus universitetas, Lietuva

Anotacija

Straipsnyje nagrinėjama kontrolingo, kaip inovatyvios, informacinės visuomenės ir žinių ekonomikos sąlygomis taikytinos, valdymo sistemos, padedančios užtikrinti organizacijos vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje, idėjos raida, identifikuotos ir susistemintos pagrindinės kontrolingo koncepcijos bei atskleisti svarbiausi jų bruožai. Kontrolingo sistema Lietuvos mokslininkų beveik nenagrinėta, o jos taikymas Lietuvos įmonėse yra minimalus dėl nepakankamo šios sistemos žinomumo bei supratimo. Tačiau gilesnė mokslinė diskusija apie kontrolingo sistemos poreikį šiuolaikinėse įmonėse, jos sukūrimo ir įdiegimo problemas bei spartesnę praktinę plėtra, yra galima tik suvokiant kontrolingo idėjos atsiradimo priežastis ir prielaidas bei šios idėjos koncepcinį pagrindimą. Straipsnyje, remiantis atlikta kontrolingo teorijos ir praktikos istorine apžvalga, kontrolingo idėjos raida buvo struktūrizuota į penkis svarbiausius etapus: atsiradimas; fragmentinis taikymas; formavimasis ir profesionalizavimas; įsitvirtinimas; vystymasis ir integracija. Atsižvelgiant į šiuos išskirtus etapus, pagrindines kontrolingo koncepcijas siūloma klasifikuoti į dvi grupes: klasikines ir naujas; koncepcijas, turinčias bendrų bruožų bei susiformavusias panašiu istoriniu laikotarpiu, apjungti į penkias kryptis, kuriose kontrolingas pristatomas kaip apskaitos sistema; informacinio palaikymo sistema; valdymo sistemos dalis; racionalaus valdymo užtikrinimo sistema bei strategiškai interesų optimizavimo sistema. Taip pat straipsnyje išnagrinėti kontrolingo koncepcijų ypatumai ir nustatyta, kad klasikinių kontrolingo koncepcijų suvokimas daugiausia rėmėsi į klasikinių valdymo funkcijų, tokių kaip planavimas, organizavimas, koordinavimas bei kontrolė, informacinį palaikymą, siekiant strategiškai ir operatyvinių tikslų. Tuo tarpu naujosios koncepcijos yra būdingas racionalus požiūris į valdymo sprendimų priėmimą bei įvairių dalyvių interesų subalansavimas.

Reikšminiai žodžiai: kontrolingas, kontrolingo raida, kontrolingo koncepcijos.

JEL kodai: M40, M49.

Įvadas

Informacinės visuomenės ir ekonominės globalizacijos sąlygomis verslo valdymo procesai tampa vis labiau sudėtingesni, laikas, skirtas optimalių sprendimų priėmimui, ženkliai sutrumpėjo, o alternatyvių sprendimo priėmimo variantų kiekis ir jų sudėtingumo lygis išaugo. Šie pokyčiai sąlygoja tai, kad įmonės, siekdamos tokiomis aplinkybėmis užtikrinti veiklos tęstinumą ir plėtrą, privalo kurti ir diegti naujas valdymo sistemas, taikyti inovatyvius metodus, kurių pagalba būtų galima ne tik surinkti, apdoroti, susisteminti ir koordinuoti didžiulį kiekį informacijos bei ją panaudoti priimančioms efektyvius valdymo sprendimus, bet ir laiku atskleisti įmonės viduje susiklosčiusias nepalankias situacijas, išaiškinti tų situacijų priežastis ir pasiūlyti problemų sprendimo eigą, priemones, procedūras. Viena iš tokių sistemų, padedančių įžvelgti problemas ir jas kompleksiskai spręsti, yra kontrolingas, kurį galima įvardinti kaip inovatyvią, informacinės visuomenės ir žinių ekonomikos sąlygomis taikytiną, sistemą, į vieną visumą integruojančią valdymo, planavimo, kontrolės, informacinio aprūpinimo, apskaitos ir analizės veiklas, kad pasiekti strategiškai ir operatyvinius tikslus bei užtikrinti organizacijos vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje. Tokios sistemos sukūrimas naudojant vidinių galimybių potencialą gali tapti sprendžiamuoju įmonės sėkmės garantu veiksmu.

Kontrolingas, kaip „gerosios praktikos“ pavyzdys, jau seniai yra pripažintas JAV, Vokietijoje, Prancūzijoje, Šveicarijoje, Austrijoje ir kitose Vakarų šalyse. Ši sistema taip pat labai sparčiai plinta Kinijos ir Rusijos įmonėse. Deja, Lietuva į šį sąrašą nepatenka. Kontrolingas, kaip įmonės valdymo sistema, Lietuvos mokslininkų beveik nenagrinėtas, o jo taikymas Lietuvos įmonių praktikoje yra minimalus dėl nepakankamo šios sistemos žinomumo bei supratimo. Todėl, siekiant užpildyti šią spragą, yra svarbu atskleisti kontrolingo sistemos esmę, prasmę ir reikšmę įmonių veikloje. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad gilesnė mokslinė diskusija apie kontrolingo sistemos poreikį šiuolaikinėse įmonėse, jos įdiegimo galimybes ir problemas, o taip pat spartesnę praktinę plėtrą Lietuvoje galima tik suvokiant kontrolingo idėjos atsiradimo priežastis ir prielaidas bei šios idėjos koncepcinį pagrindimą, yra tikslinga iširti kontrolingo raidos ypatumus, identifikuoti jau sukurtas ir sėkmingai praktikoje taikomas bei apžvelgti dar tik besiformuojančias koncepcijas įvertinant jų privalumus ir trūkumus. Pažymėtina tai, kad mokslininkų, kurie tyrė kontrolingo raidą yra nemažai (Anderson ir Schmidt, 1961; Becker, 1990, 2011; Brüggemeier, 1998; Binder ir Schaffer, 2005; Busse von Colbe and Fülber, 2013; Chandler, 1962; Deasy, 1961; Guenther, 2013; Hahn, 1987, 1994; Horváth, 2011; Jackson, 1949; Küpper, 1987, 2008; Messner ir kt., 2016; Perović ir Vujičić, 2015; Schneider, 1991; Weber, 1997; Weber ir Schäffer, 2008). Bet kiekvienas jų daugiausia nagrinėjo kontrolingo vystymąsi konkrečioje šalyje arba apsiribojo kurio nors vieno istorinio laikotarpio ar atskiros koncepcijos analize, tačiau bendra istorinė genezė, kuri leistų apibendrintai ir išsamiai įvertinti kontrolingo idėjos pokyčius bei susistemintai atskleisti svarbiausių kontrolingo kryptis, koncepcijų ir požiūrių bruožus istoriniame kontekste, nėra sudaryta.

Tyrimo tikslas: išnagrinėti ir susisteminti svarbiausias kontrolingo kryptis, koncepcijas bei požiūrius istoriniame kontrolingo teorijos ir praktikos raidos kontekste.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) Apžvelgti kontrolingo teorijos ir praktikos raidą bei išskirti svarbiausius etapus.
- 2) Identifikuoti ir susisteminti pagrindines kontrolingo kryptis, koncepcijas ir požiūrius istoriniame kontrolingo idėjos raidos kontekste.
- 3) Išnagrinėti klasikinės ir naująsias kontrolingo koncepcijas atskleidžiant esminius jų bruožus.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros duomenų analizė ir sintezė, abstrahavimas, apibendrinimas, palyginimas.

Kontrolingo teorijos ir praktikos raida

Kontrolingo idėjos ir jos įgyvendinimo praktikoje istorinio vystymosi nagrinėjimą galima įvardinti kaip pamatinį pagrindą siekiant suvokti ir atskleisti kontrolingo prasmę ir reikšmę šiuolaikinių įmonių veikloje, suprasti šiuolaikinių kontrolingo koncepcijų esmę, funkcijas, užduotis bei pagrįsti kontrolingo sistemos įdiegimo būtinumą įmonėse, norint užtikrinti jų sėkmingą funkcionavimą ilgalaikėje perspektyvoje.

Kaip pažymi daugelis autorių (Rickards, 2005; Weber ir Schäffer, 2008; Lakis ir kt., 2010; Reichmann ir kt., 2011) kontrolingo idėjos atsiradimas ir tolimesnis vystymasis glaudžiai susijęs su ekonominės minties, gamybos, technologiniais ar rinkos pokyčiais. Kontrolingo atsiradimo pradžia siejama su XIX amžiaus pabaigos Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, kuomet spartus pramonės augimas ir rinkos santykių vystymasis skatino įmones ieškoti valdymo būdų, padedančių spręsti naujai iškytančias problemas. Vis dėl to, pirminės kontrolingo idėjas galima atrasti dar XV amžiuje, kai karališkuosiuose Anglijos rūmuose buvo įvesta „countrollour“, o Prancūzijos dvaruose „contre-roule“ arba „counter-roller“ pareigybė. Taip buvo vadinami žmonės, kurie atsakingi už prekių gavimo ir pinigų judėjimo įrašus knygoje, kas buvo laikoma pirmuoju bandymu įgyvendinti kontrolingo idėją praktikoje ir taip spręsti valstybės valdymo problemas. 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, t.y. stebėjimas, kad būtų išlaikytas balansas tarp pinigų įplaukų ir valstybinį biudžetą ir išmokų (Karminskij ir kt., 2006; Lakis ir kt., 2010; Reichmann, 2011; Perović ir Vujičić, 2015).

Privačiame sektoriuje, anot Jackson (1949), kontrolingas susiformavo XIX a. antroje pusėje taip pat Amerikoje. Tą patį konstatavo ir Chandler (1962), plačiai ištyrinėjęs didžiausių Amerikos kompanijų susiformavimo XIX a. pabaigoje - XX a. pradžioje prielaidas, jų organizacinę struktūrą, valdymo metodus, finansines ataskaitas ir kitus aspektus. Chandler (1962) patikslino, kad anksčiausiai kontrolierio pareigybės privačiame sektoriuje buvo įsteigtos būtent geležinkelių kompanijose. Anot autoriaus, tuo metu geležinkelių kompanijos vaidino svarbų vaidmenį ne tik ekonomikoje, bet ir buvo pirmosios, kurios pradėdavo taikyti įvairias tuo laikotarpiu novatoriškas valdymo ir kontrolės sistemas.

Vis dėl to iš pradžių Amerikos kompanijų kontrolieriai sprendė finansines - ekonomines problemas ir organizavo revizijas. Hoffmann, (1968, cit. Rickards, 2005, p. 111), Karminskij ir kt. (2006) tokią siaurą kontrolingo funkcijų spektrą aiškino to meto Amerikos korporacijų įstatyminės bazės, pagal kurią jas valdė tik visuotinis akcininkų susirinkimas ir direktorių taryba, ypatumais. Direktorių tarybos funkcijos aprėpė ne tik įmonių valdymą, bet ir jų kontrolę. Būtent šis aspektas, o taip pat kitos priežastys (stiprios organizacijos prezidento pozicijos, įmonių dydis) lėmė poreikį įvesti kontrolierio pareigybę. Tačiau Jackson (1949, p.8) atlikti empiriniai tyrimai atskleidė, kad 1920 metais kompanijose šias pareigas ėjo ypač jauni darbuotojai, kurių amžiaus vidurkis vos siekė dvidešimt dvejus metus. Autorius tai siejo su naujų korporacijų kūrimusi ir jų greitu augimu, kas sukėlė tam tikrų valdymo problemų, o taip pat personalo, galinčio taikyti lanksčius valdymo instrumentus ir greitai reaguoti į besikeičiančias sąlygas, trūkumu. Tačiau, nežiūrint į tai, iki pat 1930 m. pradžios amerikietiškosiose įmonėse kontrolingo institucija buvo ganėtinai reta, o taikomi kontrolingo elementai fragmentiški.

1929 m. ekonominė krizė privertė įmones peržiūrėti savo valdymo, planavimo, kontrolės, apskaitos instrumentus ir ieškoti kompleksinio problemų sprendimo būdo. Kontrolingo sistema buvo gera išeitis, nes, to meto suvokimu ji buvo novatoriška ir didelį dėmesį skyrė vidinės ir gamybinės apskaitos metodams ir jų taikymui, tuo tarpu revizija tapo nebe tokia aktuali. Būtent šiuo podepresiniu laikotarpiu pradėjo formuotis kontrolingo teorija, o praktikoje buvo plačiau pradėta taikyti įvairūs kontrolingo metodai ir instrumentai, taip pat buvo kuriami nauji. Kaip pažymi Weber ir Schäffer (2008), šiuo periodu ypač padidėjo kontrolierių skaičius ir susiformavo aiški kontrolingo institucija.

Ženklią įtaką kontrolingo teorijos ir praktikos vystymuisi padarė ir 1931 m. įkurtas institutas „Controller’s Institute of America“, veikęs kaip profesionalių kontrolierių organizacija, kuris 1962 m. buvo pervadintas į „Financial Executives Institute“, o 2000 m. į „Financial Executives International“ (sutr. FEI). Taip pat paminėtinas 1934 m. įsteigtas žurnalas – „The Controller“ (dabar „The Financial Executive“), o nuo 1944 m. veikia ir mokslo tyrimų institutas „Controllershship Foundation“, dabar žinomas kaip „Financial Executives Research Foundation“ (Financial Executives International...). Daugiau ryškesnių kontrolingo idėjos bei jos teorinio konceptualizavimo raidos procesų Amerikoje moksliniuose šaltiniuose išskirta nebuvo. Taigi Amerikoje kontrolingas, iš pradžių iškilęs kaip novatoriška koncepcija, kuri buvo plačiai nagrinėjama mokslinėje erdvėje, vėliau daugiausia buvo realizuojamas tik praktinėje veikloje.

Tuo tarpu į Europą kontrolingo idėja atkeliavo per Vokietiją, kur jis buvo nežinomas iki 1950 m. Pasak Weber ir Schäffer (2008), situacija pasikeitė po vokiečių mokslininkų grupės kelionės į JAV, kur susipažino su kontrolingo institucija bei kontrolierio funkcijomis. Vis dėl to, nors ši kelionė ir turėjo didelės reikšmės kontrolingo sklaidai Vokietijoje, tačiau dėl šios sistemos naudos ir taikymo galimybių Vokietijos įmonėse ilgą laiką vyko daug diskusijų.

Tačiau, kaip teigia Rickards (2005), Messner ir kt. (2016), kol mokslininkai diskutavo, Vokietijos įmonės pradėjo steigti kontrolierio pareigybes ir kurti kontrolierio departamentus. Ir nors iki šeštojo dešimtmečio pabaigos kontrolieriai daugiausia dirbo tik Amerikos kompanijų Vokietijos filialuose, tačiau per keletą metų situacija ženkliai pasikeitė. 1974 m. McKinsey atliktas tyrimas atskleidė, kad 90 proc. tirtų tipinių Vokietijos kompanijų, kurių metinė apyvarta viršijo 1 mlrd. markių, jau turėjo kontrolierio instituciją (Busse von Colbe ir Fülber, 2013, p. 59). Anot Horváth (2011), kontrolierio atsiradimo Vokietijoje ypatumas yra tas, kad jo įsitvirtinimas praktikoje ėjo pirmiau nei moksliniai tyrimai. Ši aplinkybė lėmė tai, kad neišvengiamai iškilo poreikis kontrolierio koncepciją nagrinėti moksliniu aspektu.

Tarp pirmųjų tyrėjų svarbiausiu pažymėtinas Deyhle, kuris laikomas kontrolierio teorijos pradininku Europoje. Jis apie 1970 metus pasiūlė pripažinti šią idėją bei pakviestė mokslininkus iš esmės nagrinėti šį reiškinį formuojant naujus koncepcinius požiūrius bei kuriant naujas metodikas ir instrumentus (Messner ir kt., 2016). 1972 m. Deyhle įkūrė Kontrolierių akademiją (*vok. Controlller Akademie*), kurios paskirtis buvo plėsti supratimą apie kontrolierį ir užtikrinti kontrolierių kvalifikacijos kėlimą vokiškai kalbančiose šalyse, kuri veikia iki šiol, o 1975 m. kartu su šešiais kolegomis pradėjo kontrolierius vienijančios asociacijos – „Internationaler Controller Verein“ – steigimo procesą. Šiandien ši organizacija vienija kontrolierius iš penkiolikos Europos šalių (Internationaler Controller Verein...).

Tolimesnis kontrolierio sklaidos procesas vyko labai sparčiai ir beveik vienu metu paplito Prancūzijoje, Austrijoje, Šveicarijoje ir kitose Vakarų Europos neanglakalbėse šalyse. Svarbu akcentuoti tai, kad šiuo laikotarpiu kontrolierio idėja Europoje tapo svarbiu mokslinių tyrimų objektu, buvo sukurtos ir pagrįstos svarbiausios ir žinomiausios kontrolierio koncepcijos, kurių pagrindu vėliau buvo kuriamos kitos koncepcijos – modernesnės, inovatyvesnės, susietos su rinkos pokyčių procesais. Į Rytų Europos šalis kontrolierio idėja atkeliavo jau po 1990 m. ir taip pat plačiai paplito Rusijoje, Lenkijoje, Vengrijoje, Bulgarijoje, Rumunijoje, Kroatijoje ir kitose šalyse. Panašiu metu šios idėjos sparčiai pradėjo plisti ir Japonijoje, Kinijoje, Pietų Amerikos šalyse. 1995 m. įkurta dar viena kontrolierio tyrėjų ir praktikų vienijanti organizacija – „International Group of Controlling“, kurios įkūrėjais buvo Vokietijos, Šveicarijos ir Austrijos mokslininkų grupė. Ši organizacija vienija penkiolikos šalių (tarp kurių, beje, yra ir JAV) kontrolierio visuomenines organizacijas, mokslo įstaigas, konsultacines įmones (International Group of...).

XX a. pabaigoje – XXI a. pradžioje pastebimas ryškus kontrolierio „akademizacijos“ procesas, kurio metu beveik visos aukštosios verslo mokyklos siūlė studentams atskirus arba integruotus su kitais dalykais kontrolierio modulius bei kūrė naujas studijų programas, ruošiančias kontrolierius. Binder ir Schäffer (2005) atlikta Vokietijos aukštųjų verslo mokyklų studijų programų analizė atskleidė, kad 2005 metų duomenimis 36 proc. verslo mokyklų dėstė integruotą dalyką „Kontrolieringas ir apskaita“, 15 proc. dalyką pavadinimu „Kontrolieringas“, 13 proc. „Kontrolieringas ir auditas“, 6 proc. „Kontrolieringas ir gamybos valdymas“, po 5 proc. „Kontrolieringas ir valdymas“ bei „Kontrolieringas ir verslo administravimas“, 4 proc. „Kontrolieringas ir informacijos valdymas“, dar 16 proc. mokyklų dėstė kontrolierio ir įvairių kitų dalykų integruotus kursus. Becker ir kt. (2011) tyrimai atskleidė kitą aspektą, nurodantį *Kontrolieringo* katedrų skaičiaus augimą Vokietijos aukštosiose verslo mokyklose 1973–2004 metų laikotarpiu. Tyrimo rezultatai rodo, kad 1973 m. Vokietijoje tebuvo viena aukštoji mokykla, turinti katedrą tokiu pavadinimu, 1990 m. jau buvo 22 katedros, 1991 m., kai tyrimo arealas apėmė jau ne tik Vakarų, bet ir Rytų Vokietijos mokyklas, *Kontrolieringo* katedrų skaičius išliko beveik nepasikeitęs – 23. Toliau šis skaičius kiekvienais metais stabiliai augo ir 2004 metais jau net 72 mokyklos iš tuo metu veikusių 92, turėjo *Kontrolieringo* katedras.

Svarbu pažymėti, kad XXI a. pradžia yra svarbi ir inovatyvių kontrolierio koncepcijų tobulinimo bei kūrimo prasme. Atsižvelgiant į pasikeitusias rinkos ekonomikos sąlygas, globalizacijos procesus, technologijų plėtrą, socialinius veiksnius, informacinės visuomenės bei žinių ekonomikos svarbą, kontrolierio teorija buvo „peržiūrėta“ siekiant užtikrinti šiuolaikinės organizacijos valdymo, funkcionavimo ir plėtros poreikius.

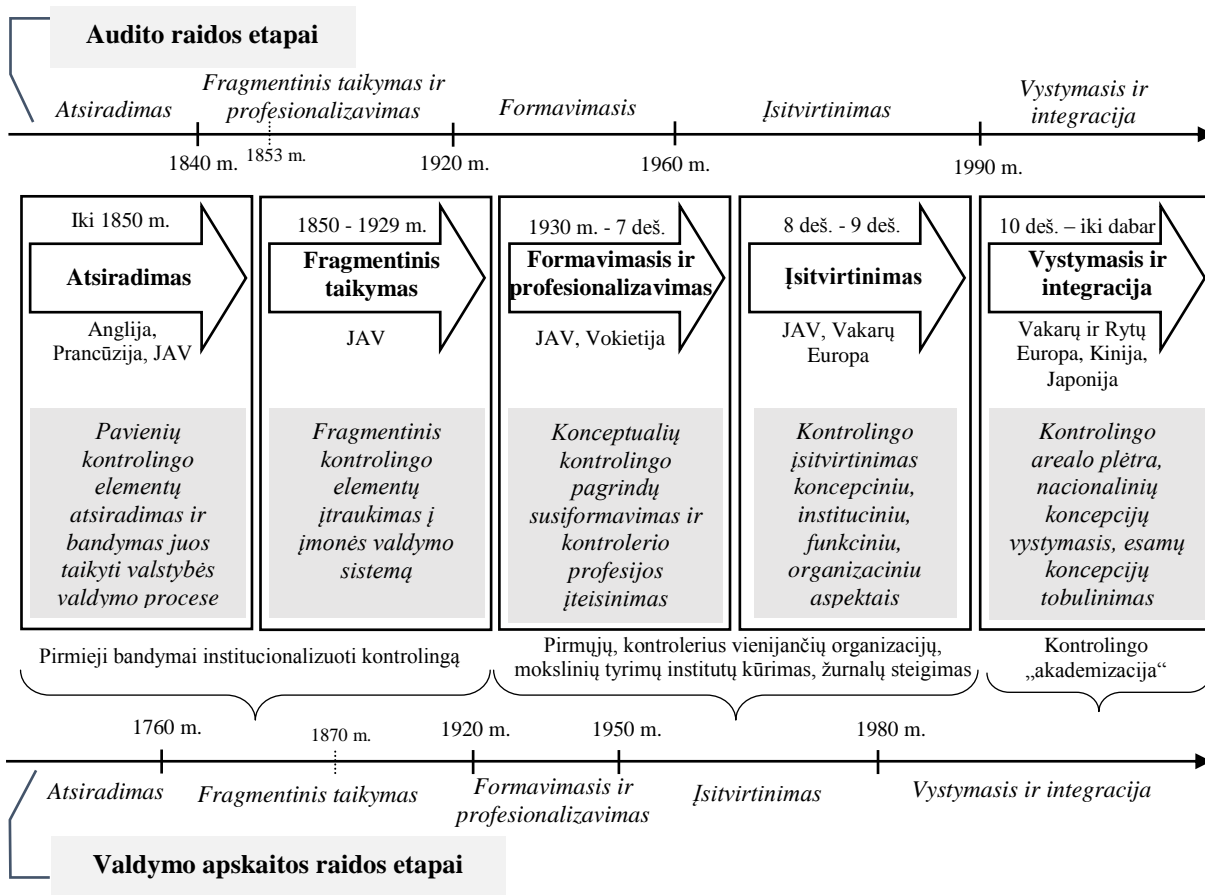
Tokiu būdu, remiantis pateikta kontrolierio istorinės apžvalgos raida, kontrolierio idėjos istorinę genezę galima struktūrizuoti į tam tikrus etapus ir pateikti jų būdingiausius bruožus.

Pirmuoju – *atsiradimo* – kontrolierio idėjos raidos etapu galima įvardinti laikotarpį nuo XV a. iki 1850 m., kuomet Anglijoje, Prancūzijoje bei JAV atsirado pirmieji žinomi įrašai apie įsteigtas valstybines kontrolierių pozicijas, o tam tikri kontrolierio elementai buvo pradėti naudoti valstybės išteklių kontrolei vykdyti. Antrasis etapas – *fragmentinis taikymas* – gali būti datuojamas nuo 1850 iki 1929 m. ir daugiausiai sietinas su JAV. Šiuo laikotarpiu kuriasi stambios korporacijos, kontrolierio sistema iš valstybinio sektoriaus pereina į privatų sektorį. Atsižvelgiant į tai, kad korporacijų kontrolieriams pavestų užduočių spektras buvo labai siauras, kontrolierio elementai buvo taikomi fragmentiškai, o procedūros buvo atliekamos epizodiškai. Šiuos abu etapus vienija bendras bruožas – šiuo laikotarpiu išryškėja pirmieji bandymai institucionalizuoti kontrolieringą.

Trečiasis kontrolierio idėjos *formavimosi ir profesionalizavimo* etapas datuotinas nuo 1930 m. iki 7-ojo dešimtmečio pabaigos ir taip pat daugiausiai sietinas su JAV, kur po Didžiosios depresijos susidarė prielaidos kontrolierio pagrindų (paradigmos) formavimuisi bei kontrolierio profesijos populiarėjimui įmonėse. Prie kontrolierio teorijos ir praktikos formavimosi ženkliai prisidėjo būtent šiuo laikotarpiu įkurtų, Amerikos kontrolierius vienijančių ir tyrimus šioje srityje plėtojančių, institutų veikla bei mokslinių tyrimų publikavimas žurnale „The Controller“. Be to, šis laikotarpis svarbus ir tuo, kad kontrolierio idėjos iš JAV pasiekė Vokietiją, kur šio reiškinio formavimasis vyko praktinėje, o ne mokslinėje erdvėje. Ketvirtąjį etapą (8-as – 9-as XX a. dešimtmetis), kurį tikslinga įvardinti kontrolierio *įsitvirtinimo* etapu, galima apibūdinti kaip laikotarpį, kurio metu išryškėjo poreikis suprasti ir teoriškai pagrįsti jau sukauptas praktines žinias. Šio etapo ypatumas yra tas, kad kontrolierio koncepcijos teorinis pagrindimas ir moksliniai tyrimai galutinai „persikėlė“ iš JAV į Europą (Vokietiją, Prancūziją, Austriją, Šveicariją). XX a. pabaigą – XXI a. pradžią galima išskirti kaip penktąjį kontrolierio idėjos *vystymosi ir jos integracijos* į globalios ekonomikos ir informacinės visuomenės procesus, etapą. Jis pasižymi kontrolierio arealo plėtra į Rytų Europos bei Azijos šalis, o tai

reiškia naujų koncepcinių požiūrių, kuriuos įtakojo specifinės šių regionų ekonominės ir politinės sąlygos, atsiradimą, o taip pat jau susiformavusių kontrolingo koncepcijų tobulinimu ir naujų idėjų sklaida.

Tačiau, siekiant aiškiau suvokti kontrolingo idėjos atsiradimo ir vystymosi prielaidas, yra tikslinga palyginti išskirtus etapus su susijusių ir lygia greta besivysčiusių sričių, tokių kaip auditas ir valdymo apskaita, raidos geneze (žr. 1 pav.). Kaip matyti paveiksle, auditas evoliucionavo beveik lygia greta su kontrolingu, tačiau kai kurie išskirti etapai prasidėjo ir baigėsi beveik dešimtmečiu anksčiau negu kontrolingo raidos etapai. Valdymo apskaitos raidos etapai apimančio laikotarpio prasme skyrėsi šiek tiek daugiau, tačiau pačių etapų esmė išliko nepakitusi.



1 pav. Kontrolingo idėjos istorinė genezė audito ir valdymo apskaitos raidos kontekste

(Šaltinis: sudaryta autorės)

Atlikta plati Ovunda (2015) valdymo apskaitos istorinio vystymosi analizė atskleidė, kad pirmosios valdymo apskaitos užuomazgos atsirado kartu su buhalterinės apskaitos atsiradimu, tačiau aiškesnis valdymo apskaitos elementų, tokių kaip išlaidų skaičiavimas, taikymas identifikuojamas po 1760 metų. Kaip teigia Kaplan (1984), Gliubic (2012), Boyns ir Edwards (2013), Kamal (2015), vienas iš svarbiausių valdymo apskaitos raidos pradžios istorinių momentų buvo laikoma pramoninė revoliucija, prasidėjusi Didžiojoje Britanijoje 1760 m. ir besitęsianti dviem etapais iki 1920 metų. Būtent šiuo laikotarpiu išlaidų apskaitai buvo skirtas ypatingas dėmesys. Audito raidą nagrinėjantys autoriai (Lee ir Azham, 2008; Porter ir kt., 2011; Iuliana, 2012) nors ir pažymėjo, kad tam tikri audito elementai buvo žinomi ir taikomi nuo seniausių laikų, tačiau taip pat labai aiškiai išskyrė industrinę revoliuciją Didžiojoje Britanijoje kaip svarbų faktorių, paspartinusį audito vystymąsi, tačiau audito plėtros pradžia, skirtingai nei valdymo apskaitos, siejama ne su industrializacijos pradžia, o su jos įpusėjimu. Šiam laikotarpiui būdinga ūkio plėtra, spartus bendrovių steigimasis bei valdymo perleidimas samdytiems asmenims sudarė prielaidas atsirasti auditui, nes iškilo poreikis kontroliuoti investuoto turto panaudojimą. 1840–1920 metus pagrįstai galima sieti su *fragmentinio taikymo* etapu, nes pirmieji auditai, kaip pažymi Daujotaitė (2006), buvo orientuoti į finansinių ataskaitų rengimą ir jų tikrinimą ir tik vėliau buvo pradėtas skirti didesnis dėmesys įmonės valdymo sistemoms ir vidaus kontrolės efektyvumo vertinimui. Tai, kad kontrolingo vystymosi antrasis fragmentinio taikymo etapas buvo ilgesnis ir tęsėsi iki 1929 metų paaiškinamas tuo, kad tiek audito, tiek valdymo apskaitos spartesnės raidos pradžia siejama su Didžiosios Britanijos istoriniais įvykiais, kai tuo tarpu kontrolingo – su JAV, kurių datos nevisiškai sutapo.

1920–1950 metų laikotarpį Boyns ir Edwards (2013), Kamal (2015) ir kiti valdymo apskaitos raidą nagrinėjantys autoriai išskiria kaip valdymo apskaitos *profesionalizavimo* etapą. Kaip žinia, šiuo laikotarpiu įmonėse pradėjo steigtis ir kontrolierio pozicija, tačiau kontrolingo institucionalizavimo ir profesionalizavimo procesas užsitęsė

ilgiau, nes užtruko kontrolingo „migravimas“ iš JAV į Europą. Tuo tarpu, kaip matyti 1 paveiksle, audito profesionalizavimas prasidėjo šiek tiek anksčiau, nes auditoriaus pareigybė, kaip pažymi Flesher ir kt. (2005), Kumar ir Mohan (2015) buvo paplitusi įmonėse jau nuo pat XX a. pradžios. 1920 m. – 1950 m. valdymo apskaitos raidoje ir 1920–1960 m. audito raidoje galima įvardinti ir kaip *formavimosi* etapą, nes tiek audito, tiek valdymo apskaitos teorijoje ir praktikoje šiuo metu buvo pasiūlytos svarbiausios idėjos, suformuotos pamatinės koncepcijos, kurios sėkmingai buvo taikomos praktikoje. Svarbu pažymėti, kad šiame etape audito ir valdymo apskaitos spartesnė plėtra pastebima JAV, nors prieš tai šis procesas buvo ryškesnis Didžiojoje Britanijoje. Tai lėmė JAV Didžiosios depresijos metais iškilusios problemos, kurių sprendimui reikėjo inovatyvesnių technologijų. Tuo tarpu kontrolingo „migracija“ šiuo laikotarpiu buvo atvirkštinė: iš JAV į Europą. Taip pat šiame etape pradėjo kurtis svarbiausios audito ir valdymo apskaitos darbuotojus vienijančios organizacijos, kas buvo būdinga ir kontrolingo raidai. Tolimesnė audito ir valdymo apskaitos plėtra vyko *įsitvirtinimo* etape, kuris audito raidoje datuojamas nuo 1960 m. (Lee ir Azham, 2008; Porter ir kt., 2011), o valdymo apskaitoje nuo 1950 m. (Boyns ir Edwards; 2013; Kamal, 2015). Tuo tarpu kontrolingo įsitvirtinimas teoriniu ir praktiniu aspektu šiek tiek vėlavo prasidedamas nuo 1970 metų. Paskutinio etapo pradžia identiška lyginant audito ir kontrolingo raidą, nes panašiu metu prasidėjo audito ir kontrolingo plėtra į Rytų Europos ir Azijos šalis bei nacionalinių koncepcijų ir metodikų vystymas. Valdymo apskaitoje šie procesai vyko dešimtmečiu anksčiau. Kaip pažymi Gliubic (2012), 1981 metais pirmą kartą paminėta strateginės valdymo apskaitos sąvoka, o valdymo apskaitos tikslas tapo vadovams padėti valdyti įmonės strategijas. Tai įtakojo spartų strateginių valdymo apskaitos instrumentų, tokių kaip Activity Based Costing, Target Costing, Balanced Scorecard ir daugelio kitų, kūrimą ir tobulinimą bei skleidimą į kitus regionus.

Apibendrinant pažymėtina, kad nors tam tikrus bendrus bruožus, siekiant sustruktūrizuoti kontrolingo idėjos raidą, pavyko išvelgti, tačiau vis dėl to kontrolingas skirtingose šalyse įsitvirtino skirtingais tempais ir skirtingais būdais: vienose šalyse kontrolingas pirmiausiai įsitvirtino praktikoje, o tik vėliau tapo mokslinių tyrimų objektu. Kitose šalyse atvirkščiai – pirmiausiai mokslininkai ir tyrėjai nagrinėjo šią sritį, o tik po to idėjas perėmė įmonės. Taip pat svarbu akcentuoti, kad kontrolingas, nors ir šiek tiek vėliau pradėjo formuotis ir įsitvirtinti lyginant su auditu ar valdymo apskaita, tačiau paskutiniaisiais dešimtmečiais pastebima ypač sparti jo plėtra tiek koncepciniu, tiek geografiniu aspektais.

Išskirti penki *kontrolingo idėjos* raidos etapai labai aiškiai identifikuoja ir *kontrolingo teorijos* bei *koncepcinių požiūrių* vystymosi etapus. Nors kontrolingo atsiradimas datuojamas nuo XV a., tačiau *pirmasis* moksliniais tyrimais pagrįstų koncepcijų formavimosi etapas prasidėjo maždaug nuo 1930 m. ir tęsėsi iki 1970 m. Aštuntajame ir devintajame dvidešimtojo amžiaus dešimtmečiuose susiformavo pamatinės kontrolingo koncepcijos ir ši laikotarpį galima išskirti, kaip svarbų ir labai reikšmingą *antrąjį* kontrolingo teorijos evoliucionavimo etapą. *Trečiasis* kontrolingo koncepcijų kūrimo ir jų tobulinimo etapas prasidėjo nuo 1990 m. ir tęsiasi iki dabar.

Tačiau šie trys išskirti kontrolingo teorijos ir koncepcijos evoliucijos etapai atskleidžia tik bendrus kontrolingo teorijos vystymosi bruožus laikotarpio prasme, tačiau kiekviename iš šių laikotarpių formuojasi skirtingi požiūriai, kurių pagrindu galima identifikuoti svarbiausias savarankiškas kontrolingo koncepcijas. Kas laikytina savarankiška kontrolingo koncepcija, apibrėžia Becker (2011). Anot autoriaus – tai fundamentinis ir visaapimantis kontrolingo suvokimas, kuris apjungia svarbiausius ir reikšmingiausius aspektus, kaip filosofija ir tikslai, funkcijos, užduotys, jų įgyvendinimo būdai ir metodai, informacinių technologijų taikymo instrumentai ir galiausiai įgyvendinimo procedūros. Küpper (2008) šias nuostatas papildė teigdamas, kad kontrolingo koncepcija kaip savarankiška gali būti išskirta tuo atveju, jeigu tenkina šiuos reikalavimus: yra aiškiai įvardinta problema, kurią reikia spręsti, pateiktas aiškus teorinis problemos sprendimo pagrindimas ir įrodyta jog pateiktas problemos sprendimo kelias yra sėkmingai taikytinas praktikoje.

Atsižvelgiant į išvardintus kontrolingo koncepcijų išskyrimo aspektus tampa problematiška rasti ribą tarp savarankiškos koncepcijos, atitinkančios keliamus reikalavimus ir tarp požiūrio, kuris paremtas jau egzistuojančių koncepcijų pagrindu. Kadangi ši riba yra labai neaiški, todėl, siekiant išanalizuoti kontrolingo teorijos raidą ir susistemintai pateikti šios analizės rezultatus, kiekvienas savitas autoriaus požiūris buvo įvardintas kaip savarankiška koncepcija ir išnagrinėti jos ypatumai. Tokiu būdu, nagrinėjant ir išskiriant kontrolingo koncepcijas, buvo remtasi nuostata, kad kontrolingo koncepcija suprantama kaip požiūrių į kontrolingo funkcijų suvokimą, institucinį supratimą ir instrumentų, kurių pagalba įgyvendinami tiek kontrolingo, tiek visos įmonės tikslai, visuma. Tačiau, siekiant pateikti labiau susistemintą koncepcijų ir požiūrių vaizdą, dalis koncepcijų, turėjusių bendrų bruožų (bendra idėja, ta pati informacinė duomenų bazė ar panašus realizavimo būdas), buvo apjungtos į penkias grupes (kryptis), kuriose kontrolingas pristatomas kaip 1) *apskaitos sistema*; 2) *informacinio palaikymo sistema*; 3) *valdymo sistemos dalis*; 4) *racionalaus valdymo užtikrinimo sistema*; 5) *strateginių interesų optimizavimo sistema*. Toks kryptių išskyrimas yra sąlyginis, tačiau padedantis lengviau suvokti ir susistemintai įvertinti įvairių kontrolingo koncepcijų ir požiūrių ypatumus (žr. 1 lentelę).

Ir nors kiekviena iš pristatytų koncepcijų pasižymi novatoriškumu ir naujumu lyginant su prieš tai sukurta koncepcija bei turi tik jai vienai būdingų bruožų, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad koncepcijos kurtos ir tobulintos iki 1990 m. daugiausia rėmėsi klasikinėmis valdymo funkcijomis, o vėlesniais laikotarpiais jau buvo derinamos prie šiuolaikinio požiūrio į organizacijos valdymą nuolat besikeičiančiomis sąlygomis, 1-oje lentelėje pateiktas koncepcijas siūloma sugrupuoti į dvi dideles grupes: *klasikinės koncepcijos* ir *naujosios koncepcijos*. Klasikinėms koncepcijoms priskirtinos šios koncepcijos: orientacijos į apskaitinių duomenų registravimą; į valdymo apskaitą; į informacinį aprūpinimą; į koordinavimą bei į planavimą ir kontrolę. Naujosiomis koncepcijomis galima vadinti orientacijos į racionalų valdymą; į

refleksiją; į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą bei orientacijos į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas koncepcijas.

1 lentelė. Kontrolingo koncepcijų kryptys, idėjos ir pagrindiniai propaguotojai

	Kryptis	Koncepcija	Idėja ir pagrindiniai propaguotojai
Klasikinės kontrolingo koncepcijos	Kaip apskaitos sistema (1930–1975)	Orientacija į apskaitinių duomenų registravimą Orientacija į valdymo apskaitą	Kontrolingas suprantamas kaip apskaitos sistema, kurios pagrindinė funkcija registruoti duomenis bei teikti finansinę informaciją apie įmonės veiklą. <i>D. Anderson, A. Deyhle, H. Jackson, R. Mann, E. Mayer, L. Schmidt, D. Schneider, H. Vollmuth ir kt.</i>
	Kaip informacinio palaikymo sistema (1970–1985)	Orientacija į informacinį aprūpinimą	Kontrolingas suprantamas kaip valdymo informacinio aprūpinimo sistema, kurios pagrindinė paskirtis informacijos rinkimas bei informacinių srautų judėjimo koordinavimas ir optimizavimas, siekiant aprūpinti valdymo personalą tinkamais duomenimis. <i>M. Brüggemeier, A. Hass, G. Heigl, W. Müller, P. Preißler, T. Reichmann ir kt.</i>
	Kaip valdymo sistemos dalis (1978–1990)	Orientacija į koordinavimą Orientacija į planavimą ir kontrolę	Kontrolingas suprantamas kaip integruota valdymo sistemos dalis, kuri koordinuoja planavimo, kontrolės ir informacinio aprūpinimo funkcijas. <i>D. Hahn, P. Horváth, H. Küpper, Krueger, A. Schmidt, A. Zund ir kt.</i>
Naujosios kontrolingo koncepcijos	Kaip racionalaus valdymo užtikrinimo sistema (1999–2000)	Orientacija į racionalų valdymą Orientacija į refleksiją	Kontrolingas suprantamas kaip sistema, teikianti valdymui konsultacines paslaugas priimant racionalius valdymo sprendimus ir maksimizuojant jų kokybę. <i>H. Ahn, G. Pietsch, U. Schaffer, E. Scherm, J. Weber ir kt.</i>
	Kaip strateginių interesų optimizavimo sistema (1990 – iki dabar)	Orientacija į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą Orientacija į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas	Kontrolingas suprantamas kaip strateginio valdymo sistemos dalis, kurios paskirtis subalansuoti išorinių ir vidinių organizacijos dalyvių interesus siekiant strateginių tikslų ir didinant įmonės vertę. <i>W. Becker, D. Hahn, H. Hungenberg, V. Lingnau, J. Müller, A. Süßmair, U. Sauter, G. Bauer ir kt.</i>

(Šaltinis: sudaryta autorės)

Kiekvienos šių kryptių ir koncepcijų detalesnė apžvalga ir analizė yra būtina, kad įvertinti kontrolingo sistemos kūrimo ir tobulinimo galimybes sudėtingomis šiuolaikinio globalaus verslo, žinių ekonomikos ir informacinės visuomenės sąlygomis.

Klasikinės kontrolingo koncepcijos: jų esminės charakteristikos bei pagrindiniai propaguotojai

Kontrolingo kryptčiai **kontrolingas kaip apskaitos sistema** yra priskirtinos dvi koncepcijos: *orientacija į apskaitinių duomenų registravimą* ir *orientacija į valdymo apskaitą*. Pirmosios koncepcijos atsiradimas sietinas su XX a. pradžios JAV, kurioje istoriškai susiklostė prielaidos kontrolingo atsiradimui bei susiformavo tam tikras požiūris į kontrolingą, kaip apskaitos sistemą, kuri koordinuoja organizacijos finansinius išteklius. Šios koncepcijos ypatumas yra tas, kad tiek teoriniuose darbuose, tiek praktinėje veikloje svarbiausia kontrolingo užduotimi buvo laikoma padėti vadovams užtikrinti valdymo funkcijų įgyvendinimą teikiant jiems praėjusių laikotarpių duomenų analizės rezultatus. Informacine baze šiai užduočiai įgyvendinti buvo buhalterinės apskaitos duomenys. Tarp paminėtinų koncepcijos skleidėjų galima įvardinti Anderson (1947, cit. Deasy, 1961), Jackson (1949), Anderson ir Schmidt (1961). Ir nors kontrolingo, orientuoto į apskaitos duomenų registravimą, koncepcija egzistavo iki XX a. aštuntojo dešimtmečio vidurio, tačiau kažkokio ryškesnio ir svaresnio indėlio į kontrolingo teorijos evoliuciją neįnešė, nes kontrolingui buvo priskirta grynai apskaitinė funkcija su tam tikromis papildomomis užduotimis.

Antrąją šios krypties koncepciją – *kontrolingas, orientuotas į valdymo apskaitą* - apibendrintai galima apibūdinti kaip išlaidų valdymą, kurio pagrindinės funkcijos buvo užtikrinti šiam procesui reikalingų metodų ir tinkamų instrumentų parinkimą. Kaip mokslinių tyrimų objektas ši koncepcija buvo populiari iki devintojo dešimtmečio pradžios, tačiau praktinėje veikloje daugelis metodų ir instrumentų, kaip atskiri kontrolingo sistemos elementai yra taikomi iki šiol. Informacine šios koncepcijos baze taip pat buvo laikoma buhalterinė apskaita, kuri ir turėjo užtikrinti reikalingų duomenų pateikimą, o pagrindinis dėmesys skiriamas pelno siekimui ir finansinių rodiklių gerinimui.

Pažymėtina tai, kad šios koncepcijos pristatytojais ir pagrindiniais skleidėjais laikytini jau nebe JAV teoretikai ir praktikai, o Vokietijos mokslininkai ir tyrėjai, tarp kurių paminėtini Schneider (1991), Deyhle (2001), Mann ir Mayer (2000), Vollmuth (2001). Kiekvienas jų nagrinėjo ir tyrė vis kitus kontrolingo sistemos aspektus, tačiau visi rėmėsi valdymo apskaitos duomenų analize, kaip informacine baze, padedančia užtikrinti kontrolingo funkcijų įgyvendinimą. Vollmuth (2001) ypatingą dėmesį skyrė instrumentų ir metodų, kurių taikymas padėtų išryškinti įmonės silpnas vietas ir užtikrintų problemų sprendimą, parinkimui. Autorius įvardijo ir išnagrinėjo svarbiausius operatyvinio ir strateginio

kontrolingo instrumentus, tarp kurių didžiąją daugumą sudaro valdymo apskaitos instrumentai, tokie kaip išlaidų - apimties - pelno analizė; ABC analizė; optimalaus užsakymo kiekio paieška ir kt. Ir nors autorius pažymėjo, kad jo atlikta kontrolingo instrumentų analizė yra labiau praktinio pobūdžio ir negali būti pripažįstama kaip atskira koncepcija, tačiau ji reikšmingai papildė kitų to laikotarpio autorių idėjas, kaip pvz. Mann ir Mayer (2000), kurie išanalizavo ir aprašė pagrindines kontrolingo diegimo procedūras įmonėje arba Deyhle (2001) kuris ypač akcentavo valdymo apskaitos duomenų analizės svarbą kontrolingo procese. Vis dėl to, 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 valdymo apskaitos duomenis, kaip pagrindinį ir svarbiausią duomenų šaltinį valdymo sprendimams priimti. Pvz. Schneider (1991) siūlė susiaurinti kontrolingo funkcijas ir apsiriboti pagalbinėmis kontrolės ir koordinavimo užduotimis, kurios turėtų būti įgyvendintos pasitelkiant tik valdymo apskaitos duomenis. Tačiau toks kontrolingo apribojimas vien finansinių duomenų teikimu, apdorojimu ir analizavimu yra labai siauras. Weber ir Schäffer (2014, 35 psl.) apskritai kritikuoja mėginimą išskirti šią koncepciją kaip savarankišką. „Iš teorinio požiūrio taško nėra prasmės žinomą valdymo apskaitos, orientuotos į sprendimų priėmimą, koncepciją įvardinti nauju terminu „kontrolingas“.

Koncepcija – *orientacija į informacinį aprūpinimą* – nagrinėtina ne tik kaip savarankiška koncepcija, bet ir kaip atskira kryptis, nes ji koncentruojasi tik į vieną aspektą – informacinį aprūpinimą. Šios koncepcijos nuostatos buvo ypač populiarios visą aštuntąjį dešimtmetį bei devintojo dešimtmečio pirmoje pusėje ir sietinos su tokiais tyrėjais kaip Brüggemeier (1998), Heigl ir Hass (1996), Preißler (2007), Reichmann (2011) ir kitais. Pažymėtina tai, kad Brüggemeier (1998) išskirtinai koncentravosi tik į kontrolingo sistemos įdiegimo galimybes viešajame sektoriuje. Remiantis paminėtų autorių darbais, pagrindine kontrolingo funkcija tampa informacinis valdymo aprūpinimas centralizuojant visas informacines sistemas ir koordinuojant jų veiklą. Pagrindiniai duomenys yra renkami funkcinuose padalinuose, kurie naudojami planuojant įmonės veiklą, konsultuojant, vykdant kontrolę, rengiant ataskaitas. Ypatinę reikšmę šioje koncepcijoje turi efektyvus dokumentų judėjimo organizavimas ir elektroninės duomenų apdorojimo sistemos integravimas į bendrą informacinę sistemą. Kaip teigia Preißler (2007), vienas iš šios koncepcijos prastatųjų, pirmiausia kontrolingo tarnyba turi nustatyti informacijos poreikį, po to surinkti ir parengti būtiną informaciją ir perduoti ją vadovams. Tokiu būdu, anot autoriaus, kontrolingo užduotis suvokiama kaip informacijos paklausos ir pasiūlos reguliavimas. Šios koncepcijos šalininkai vieningai teigia, kad kontrolingas, o ne buhalterinė apskaita, kuri lig šiol buvo svarbiausiu informacijos šaltiniu, gali ir turi užtikrinti tiek išorinės, tiek vidinės informacijos poreikį.

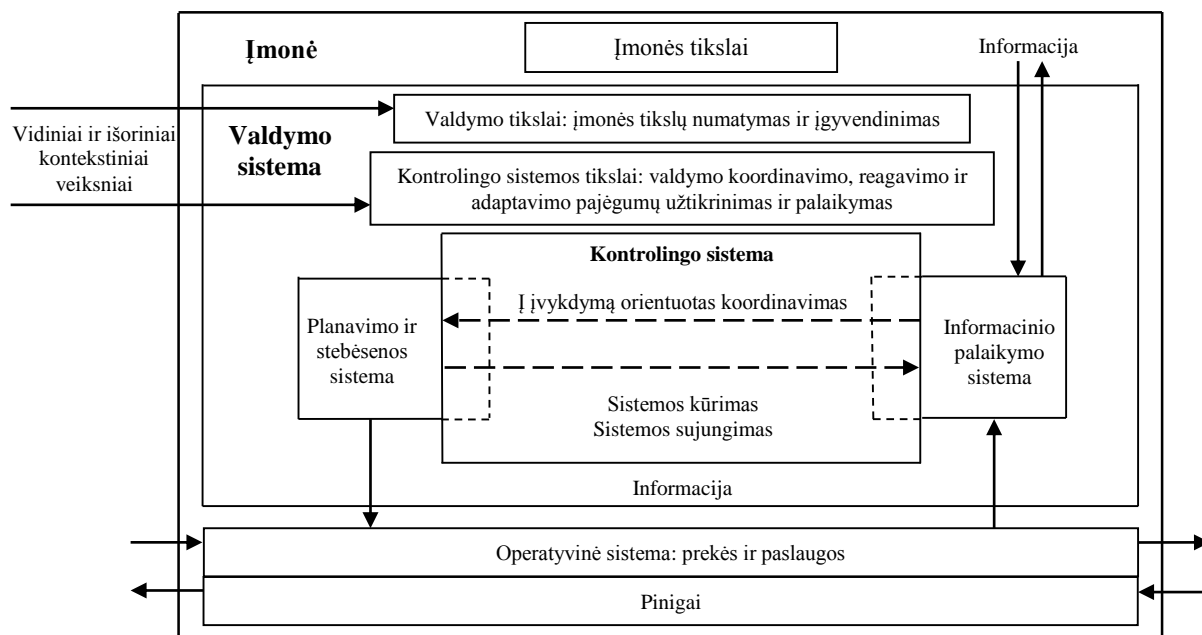
Vis dėl to Reichman (2011), kuris yra šios koncepcijos pradininkas ir deklaruoja, kad kontrolingo sistema negali būti prilyginta valdymo apskaitai, o turi būti sietina su informacinio aprūpinimo funkcija, pagrindiniame savo darbe „Controlling: concepts of management control, controllership and ratios“ (pirmas leidimas 1985 m. vok. „Controlling mit Kennzahlen. Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption“), ypatingą dėmesį skiria valdymo apskaitai ir finansinei analizei, kaip svarbiausiems kontrolingo sistemos elementams ir jos įgyvendinimo instrumentams, o jo siūloma informacinio aprūpinimo sistema yra paremta tradicine apskaitos sistema. 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. Tai tik įrodo, kad nėra griežtų ribų tarp atskirų koncepcijų, nes tam tikri požiūriai persipina keliose koncepcijose ir tiksliai įvardinti vieno ar kito autoriaus poziciją konkrečios koncepcijos atžvilgiu kartais neįmanoma. Pavyzdžiui, tai gali būti pasakyta apie Müller (1974) požiūrį. Viena vertus autorius, kaip svarbiausią kontrolingo paskirtį įvardija įmonės vadovų aprūpinimą tinkama informacija ir nuolatinį to proceso palaikymą. Kita vertus Müller labai aiškiai susieja informacinio palaikymo funkciją su koordinavimo funkcija, teigdamas, kad informacinis įmonės vadovų aprūpinimas yra pagrindinė koordinavimo funkcijos subfunkcija. O toks požiūris jau galimas priskirti trečiajai kryptčiai, kuri nagrinėja kontrolingą kaip valdymo sistemos dalį.

Ir nors informacinio aprūpinimo koncepcija tam tikru laikotarpiu buvo populiari, tačiau, dėl išryškėjusio jos pagrindinio trūkumo, kad praktiniame darbe kontrolingo skyriui paprastai buvo priskiriama daug daugiau užduočių, nei vien tik teikti informaciją, ji neišvengiama evoliucionavo į kitas koncepcijas.

Trečiosios krypties – *kontrolingas kaip valdymo sistemos dalis* – propaguotojai kontrolingą nagrinėja kaip koordinavimo, planavimo, kontrolės ir informacinio aprūpinimo funkcijų sintezę. Šios krypties koncepcijos buvo paplitusios devintajame dešimtmetyje, tačiau pažymėtina tai, kad autorių, kontrolingą suvokiančių kaip integralią valdymo sistemos dalį, požiūriai šiek tiek skiriasi. Horvath (2011), Küpper (2008) labiau linkę akcentuoti kontrolingo koordinacinę funkciją teigdami, kad būtent ji užtikrina visos valdymo sistemos suderinamumą ir padeda pasiekti organizacijos išskeltus tikslus. Hahn valdymo sistemos funkcionalumo užtikrinimą analizuoja per planavimo ir kontrolės funkcijas (Hahn, 1997). Tuo tarpu Roehl-Anderson ir Bragg (2004) kontrolingą analizuoja kaip visaapimančią valdymo sistemos dalį, į vieną visumą apjungiančią planavimo, kontrolės, apskaitos, analizės, informacinių technologijų taikymo, audito ir kitus aspektus, kurių teikiamos informacijos dėka galima priimti teisingus ir ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Pažymėtina tai, kad Roehl-Anderson ir Bragg (2004) 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 taip pat buvo traktuojamas kaip valdymo sistemos sudedamoji dalis, kuri, planavimo, kontrolės ir koordinavimo funkcijų dėka, užtikrina valdymo problemų sprendimui reikalingos informacijos pateikimą. Tarp tokių autorių pažymėtini Anankina ir kt. (2002), Karminskij ir kt. (2002), Falko (2008) ir kiti tyrėjai.

Atsižvelgiant į tai, kad šiai krypciai priskirtos dvi svarbios koncepcijos: *orientacija į koordinavimą* ir *orientacija į planavimą ir kontrolę*, tikslinga jas panagrinėti giliau. Ypač pažymėtina pirmoji koncepcija, kurios išskirtinis bruožas yra tas, kad ji buvo kuriama dviem etapais. Pirmasis orientacijos į koordinavimą idėją, kuri vėliau pavadinta „riboto koordinavimo požiūriu“, 1978 m. pasiūlė Horvath. Vėliau šią idėją išplėtojo Schmidt (1986) ir Küpper (1987), pavadindami ją „visapusio koordinavimo požiūriu“.

Pagal Horvath koordinavimo požiūrį, kontrolingo sistemos pagrindą sudaro trys posistemiai: planavimas, stebėsenos ir informacinis aprūpinimas (Horvath, 2011, p.96). Kadangi ši koncepcija sutelkia dėmesį tik į paminėtus tris posistemius, tačiau neapima organizacijos ir žmogiškojo kapitalo sąsajos, tai, kaip pastebi Guenther (2013, p.277), ją tikslinga vadinti „riboto“ koordinavimo požiūriu (žr. 2 pav.).



2 pav. Horvath „riboto“ koordinavimo požiūris

(Šaltinis: Horvath (2011, p. 128))

Weber (1997) taip pat pradžioje rėmė ribotą koordinavimo požiūrį, teigdamas, kad planavimas atlieka svarbiausią vaidmenį užtikrinant procesų koordinavimą, tačiau vėliau prisidėjo kuriant ir propaguojant kitą – racionalaus valdymo užtikrinimo – koncepciją.

Schmidt (1986) ir Küpper (1987) į koordinavimą orientuotą kontrolingo koncepciją vėliau išplėtojo. Autoriai siūlė kontrolingą nagrinėti ne vien per įprastą valdymo funkcijų, tokių kaip planavimas, stebėsenos ir informacinis palaikymas, koordinavimo prizmę, bet į procesą įtraukti visos valdymo sistemos koordinavimą, kad užtikrinti į rezultatus orientuotą valdymo kontrolę. Anot Schmidt (1986) kontrolingo koordinacinė funkcija turi būti susieta su valdymo sistema ir valdymo proceso etapais. O kontrolingo užduotims turi būti priskirtinas vidinio suderinamumo ir integruotos tikslų nustatymo, planavimo, kontrolės, informacijos teikimo ir organizavimo posisteminių sąveikos užtikrinimas. Šiam požiūriui visiškai pritarė Küpper (1987) teigdamas, kad kontrolingo sistemos paskirtis yra koordinuoti kitų sistemų, tokių kaip tikslų numatymo, informacijos teikimo, planavimo, stebėsenos, organizavimo funkcionavimą. Tačiau Küpper (1987) atkreipė dėmesį į dar vieną aspektą, kad siekiant koordinuotų veiksmų, būtina daryti įtaką darbuotojų elgesiui. T.y., jeigu kontrolingo sistemos pagalba norima užtikrinti veiksmų koordinavimą, tai ši sistema turi dalyvauti ir motyvavimo sistemų kūrime. O tai reiškia, kad kontrolingas turi apimti dar vieną sistemą – žmogiškojo kapitalo valdymą. Tokiu būdu, anot autoriaus, kontrolingas neturėtų apsiriboti vien jau minėtų trijų sistemų (planavimo, stebėsenos ir informacinio palaikymo) koordinavimu, bet į šį procesą, reikėtų įtraukti atitinkamų valdymo struktūrų kūrimą (organizavimo sistema) ir motyvavimo bei užduočių derinimo sistemos kūrimą (žmogiškojo kapitalo sistema). Dėl šių papildomų sričių įtraukimo į koordinavimo procesą, koordinavimo požiūris yra platesnis lyginant su Horvath požiūriu ir įvardijamas kaip „visapusio“ koordinavimo požiūris.

Koncepcija *orientacija į valdymą ir kontrolę* taip pat priskirtina krypciai **kontrolingas kaip valdymo sistemos dalis**. Šios koncepcijos kūrėju bei svarbiausiu idėjų pristatytoju ir skleidėju laikomas Hahn (1987, 1994, 1997). Savąja koncepcija autorius siekė įrodyti, kad Schneider, Mann, Mayer, Reichmann ir kitų autorių požiūriai yra per daug siauri, nes kontrolingas buvo suprantamas kaip pelno siekimo ir finansinių rezultatų gerinimo priemonė pasiremiant informacine apskaitos duomenų baze. Tačiau, anot Hahn (1997), kontrolingo sistemos dėmesys turi būti telkiamas ne į galutinį rezultatą, o į patį procesą, kaip tą rezultatą pasiekti. Todėl autorius pasiūlė į kontrolingą žiūrėti kaip į integralią valdymo sistemos dalį, kurioje svarbiausiomis laikomos planavimo ir kontrolės funkcijos, tačiau pabrėžė, kad visa planavimo ir kontrolės veikla turi būti griežtai orientuota į rezultatus, o viso proceso išeities tašku turi tapti generalinio

tikslo nustatymas. Atsižvelgiant į šį tikslą toliau jau turi būti rengiami strateginiai ir operatyviniai planai bei kontroliuojamas jų pasiekimas. Tokiu būdu kontrolingas taip pat dalyvauja įmonės valdyme užtikrindamas, kad tikslai ir planai derėtų tarpusavyje, o kontrolės procedūrų pagalba būtų įvertinama plano įvykdymo nuokrypiai nuo iškeltų tikslų.

Pažymėtina tai, kad ši koncepcija maždaug po dešimtmečio buvo modifikuota atsižvelgiant į pasikeitusias rinkos sąlygas bei naujus reikalavimus, iškilusius šiuolaikinėms organizacijoms, ir jau priskirtina naujosioms kontrolingo koncepcijoms, tačiau pirminė jos idėja – įmonės veiklos planavimo ir kontrolės procesų gerinimas siekiant svarbiausių tikslų – išliko nepakitusi.

Klasikinių kontrolingo koncepcijų apžvalga atskleidė, kad iki dvidešimtojo amžiaus paskutiniojo dešimtmečio pradžios kontrolingo suvokimas daugiausia rėmėsi į klasikinės organizacijos teorijos mokyklos, kurios pradininku laikomas H. Fayolis, išskirtų valdymo funkcijų, tokias kaip *planavimas, organizavimas, koordinavimas, kontrolė*, informacinį palaikymą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų. Tačiau, kaip pastebi Weber ir Schäffer (2014, p. 40) visoms šioms koncepcijoms trūksta originalumo ir griežto teorinio pagrindimo, todėl kontrolingo koncepcijų evoliucionavimas ir modernėjimas buvo neišvengiamas.

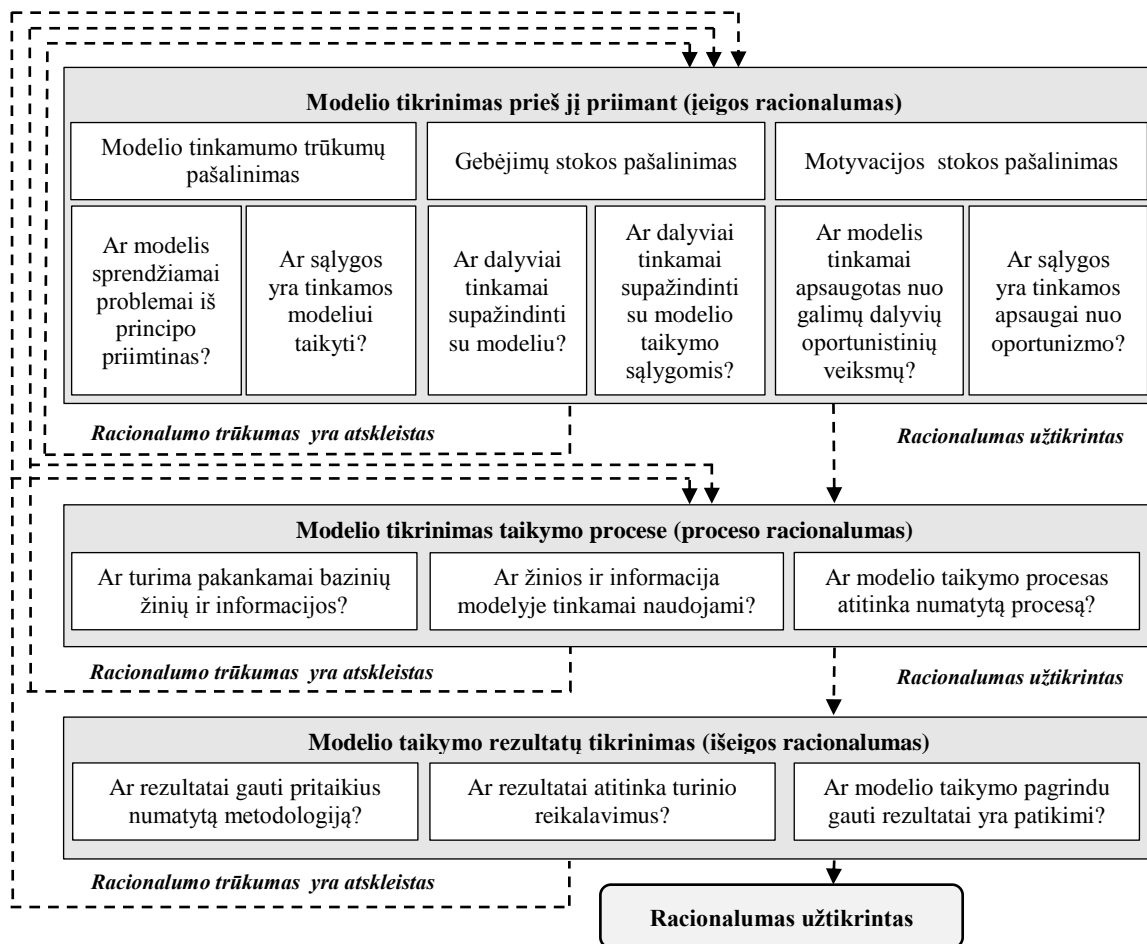
Naujosios kontrolingo koncepcijos: jų esminės charakteristikos bei pagrindiniai propaguotojai

Naujosiomis koncepcijomis galima įvardinti tas, kurių formavimasis prasidėjo XX a. dešimtojo dešimtmečio pradžioje, o pristatomos teorijos sietinos su pokyčiais organizacijų vadybos teorijoje ir praktikoje. Šis laikotarpis pasižymi tuo, kad iškilo poreikis ieškoti racionalių valdymo problemų sprendimo būdų, kurie padėtų subalansuoti labai skirtingus, o kartais net ir priešingus įvairių išorės ir vidaus dalyvių interesus. Ir nors tokių koncepcijų kūrimas prasidėjo nuo 1990 m. ir tęsiasi iki dabar, tačiau inovatyvių kontrolingo koncepcijų nagrinėjimą yra tikslinga pradėti nuo **kontrolingo, kaip racionalaus valdymo užtikrinimo sistemos** krypties, kuriai priskirtinos Weber, Schäffer *orientacijos į racionalų valdymą* ir Pietsch, Scherm *orientacijos į refleksiją* koncepcijų apžvalgos, nes jų kūrimo procesas buvo labai trumpas (1999–2000 m.), o jų tobulinimas ir plėtojimas vėlesniais laikotarpiais nebuvo esminis.

Orientacijos į racionalų valdymą koncepciją 1999 metais pristatė Weber ir Schäffer (2008, 54 p., 2014, p. 53). Koncepcija yra išskirtinė ne tik savo požiūriu į kontrolingą, tačiau ir savo kilme. Jos autoriai yra pažymėję, kad kontrolingo koncepcijos daugiausia formuojamos dviem būdais: 1) atsiranda be jokio mokslinio pagrindimo; 2) sukuriamos deduciniu metodu remiantis jau egzistuojančiomis teorijomis. Pirmuoju atveju susiformavusios teorijos, anot autorių, yra abejotinos, o antruoju – sunkiai pritaikomos praktikoje. Todėl Weber, Schäffer pasirinko trečią kelią ir koncepciją kūrė empirinių tyrinėjimų rezultatu pagrindu. Taip jie siekė paneigti mitą, kad koncepcija negali būti empiriškai įrodyta, o taip pat manė, kad tokiu būdu sukurtą koncepcija bus greitai ir efektyviai taikoma praktiškai.

Weber ir Schäffer tyrimų tikslas buvo, Vokietijos įmonių valdymo ir kontrolingo personalo apklausų rezultatu pagrindu, identifikuoti svarbiausias kontrolingo funkcijas, įvardinti, kokias užduotis atlieka kontrolingo skyriaus darbuotojai ir kaip kontrolieriai bendradarbiauja su valdymo personalu. Tyrimas atskleidė, kad daugelis kontrolingo tarnybai priskirtų užduočių yra įprastos ir atitinka ankstesnių tyrimų rezultatus. Tačiau, šalia to buvo nustatyta, kad kontrolieriai be įprastų funkcijų, atlieka įvairias kitas valdymo personalui reikalingas užduotis, kad pastarieji galėtų priimti tinkamus ir racionalius sprendimus. Kaip dažniausiai minima „kita“ užduotis buvo pažymėtas konsultacijų teikimas siekiant užpildyti valdymo personalo ekonomikos ir vadybos žinių spragas, o labiausiai konsultacijų poreikis išryškėjo tinkamų priemonių, metodų ar modelių pasirinkimo atvejais. Būtent šių užduočių atlikimą, autoriai įvardijo kaip atskirą savarankišką funkciją, teigdami, kad jeigu tam tikromis aplinkybėmis visas kitas kontrolingui būdingas funkcijas (planavimą, kontrolę, ataskaitų rengimą ir kt.) galima išskirstyti kitiems darbuotojams, tai kompleksiskai spręsti problemas bei užtikrinti racionalų valdymą parenkant tam tinkamas priemones, būdus, metodus bei modelius gali tik kontrolieris. Toliau savo koncepcijoje autoriai koncentravosi ties racionalumo samprata, racionalumo lygių (etapų) išskyrimu ir racionalaus valdymo užtikrinimo proceso algoritmo identifikavimu. Pristatydami racionalumo sampratą Weber ir Schäffer (2008, 2014) pabrėžė kad ši sąvoka yra daugiaprasmė, tačiau kontrolingo koncepcijos kontekste ji turėtų būti suprantama kaip efektyvus priemonių naudojimas įgyvendinant konkrečias užduotis. Šios užduotys, kaip taisyklė, tampa priemone siekiant dar aukštesnių tikslų. Tokiu būdu tikslų racionalumas yra tiesiogiai susietas su efektyviais veiksmais ir galutiniu efektu. Taigi, visos racionalaus valdymo užtikrinimo koncepcijos pamatas yra *tikslų – priemonių* santykio radimas. Išskirti tikslai turi būti pasiekti atitinkamomis priemonėmis, o turimos priemonės turi būti naudojamos siekiant tinkamų (teisingų) tikslų.

Racionalaus valdymo užtikrinimo koncepciją Weber ir Schäffer (2008, 2014) grafiškai vizualizavo pateikdami idealaus proceso tipinius etapus: įeigos racionalumą, proceso racionalumą ir išeigos racionalumą, o kaip proceso algoritmo pavyzdį pasirinko *modelio* taikymo racionalumo patikrinimą (žr. 3 pav.). Tačiau šis tipinis procesas gali būti taikomas bet kokios kitos priemonės (*būdo, metodo, instrumento*), reikalingos kontrolingo ir valdymo tikslų pasiekimo užtikrinimui, racionalumo patikrinimui. Paveiksle pateiktos racionalaus valdymo užtikrinimo koncepcijos procesas autorių įvardintas kaip idealus, nes sekant šiuo algoritmu siekiama aptikti racionalumo trūkumą kuo ankstesniame etape, kas ypač svarbu kontrolingo skyriaus veikloje. Jeigu racionalumo stygius bus aptiktas dar įeigos etape, tai, anot autorių, bus galima išvengti sunkumų tolimesniuose etapuose.



3 pav. Weber ir Schäffer racionalaus valdymo užtikrinimo koncepcijos idealaus proceso tipiniai etapai

(Šaltinis: Weber ir Schäffer (2008, p. 55, 2014, p. 65))

Apibendrinant galima pažymėti, kad ši koncepcija iš tiesų pagrįstai priskiriama novatoriškų koncepcijų grupei ir tai akcentuoja ne tik daugelis kontrolingo koncepcijas nagrinėjusių mokslininkų, bet ir patys jos kūrėjai, teigdami, kad ji ypač originali ir sukurta nesiremiant jokiais anksčiau paskelbtomis ir taikomomis koncepcijomis, nes pristato kontrolingą kaip racionalaus mąstymo būdą, o ne kaip kitos (*valdymo*) sistemos dalį. Vis dėl to šis teiginys yra diskutuotinas, todėl kad sąsajų su kitomis koncepcijomis nepastebėti neįmanoma. Pirmiausia atkreiptinas dėmesys į tai, kad Weber, Schäffer aprašydami savo koncepciją ypatingą dėmesį skyrė „dalyviams“, t.y. darbuotojams, dalyvaujantiems valdymo sprendimų priėmimo procese. Žmogiškojo kapitalo svarbą kontrolingo ir valdymo sistemose taip pat pabrėžė ir Küpper (1987), pristatydamas „visapusi“ koordinavimo požiūrį. Planavimo ir kontrolės elementai, kaip svarbūs racionalaus valdymo užtikrinimo aspektai, išskiriami tiek Weber, Schäffer koncepcijoje, tiek Hahn (1994) planavimo ir kontrolės koncepcijoje. Aiškių sąsajų galima atrasti ir su Reichmann (2011) informacinio aprūpinimo koncepcija, nes Weber ir Schäffer taip pat pateikia aiškią nuorodą į žinių ir informacijos pakankamumo svarbą, siekiant racionalaus valdymo užtikrinimo. Todėl galima teigti, kad ši koncepcija, būdama labai originali ir inovatyvi, integruoja klasikinių požiūrių pagrindines idėjas į vieną visumą.

Į *refleksiją orientuoto kontrolingo* koncepcijos kūrėjai Pietsch ir Scherm (2000) suformulavo požiūrį, kuriuo remiantis kontrolingas įvardijamas ne kaip valdymą palaikanti funkcija, o kaip visiškai atskira savarankiška valdymo funkcija. Vėliau Pietsch ir Scherm (2001), Pietsch (2003) šį požiūrį dar labiau išplėtojo susiedami šią valdymo funkciją su Steinmann ir Kustermann (1998) pasiūlyta koncepcija, pagal kurią pagrindinės valdymo operacijos yra atranka (selekcija) ir refleksija. Atranką koncepcijos autoriai įvardijo kaip alternatyvaus varianto pasirinkimą iš daugelio galimų priimant sprendimus. Idealiu atveju atranka turi būti paremta racionaliū mąstymu, tačiau kai kada sprendimų priėmimas gali remtis ir intuicija. Tuo tarpu refleksija, tai veiksmas, kuris sumažina klaidingų sprendimų pasirinkimo tikimybę, nes paremtas išskirtinai objektyviu kritiniu mąstymu, kuris gali būti realizuojamas tik esant tam tikram informaciniam aprūpinimui, t.y. egzistuojant kontrolingo sistemai. Tokiu būdu kontrolingas tampa savarankiška funkcija, kurios paskirtis yra užtikrinti sprendimų priėmimo kokybės maksimizavimą.

Kaip šio požiūrio privalumą Pietsch ir Scherm (2001) laiko kontrolingo sistemos institucionalizavimo minimizavimą. Jeigu įmonėje kontrolingas interpretuojamas kaip valdymą palaikanti funkcija, tai institucionalizavimo lygis tais atvejais dažnai būna aukštas: tam reikalingas atskiras darbuotojas (kontroleris), darbuotojų grupė ar visa kontrolingo tarnyba. Tuo tarpu kontrolingą išskiriant kaip atskirą valdymo funkciją visa su šios sistemos įgyvendinimu

susijusi veikla perkeliama vadovų ir vadybininkų kompetencijai. Šis požiūris leidžia pasiekti tokį kontrolingo lygį, kuomet kontrolingo sistema palaipsniui pereina į savikontrolingo sistemą, t.y. kai vidurinio ir žemiausio lygmens vadovai perima visas kontrolingo funkcijas. Vertinat šiuo aspektu, tai iš ties inovatyvus požiūris, nes savikontrolingo idėja atsiradimas ir jos realizavimas tampa aktualia šiandienio kontrolingo conceptualizavimo problema. Tačiau ir čia reikia pastebėti, kad į refleksiją orientuota kontrolingo koncepcija nėra visiškai nauja ar atsietą nuo kitų prieš tai sukurtų koncepcijų. Ją kuriant buvo remtasi Weber ir Schäffer (2008) racionalaus mąstymo koncepcijos pagrindu, nes racionalaus mąstymo užtikrinimas tiek vienoje, tiek kitoje koncepcijoje vaidina esminį vaidmenį užtikrinant kontrolingo funkcijų įgyvendinimą.

Kontrolingo *kaip strateginių interesų optimizavimo sistemos* krypties koncepcijos pradėjo formotis dar dvidešimtojo amžiaus pabaigoje ir jų formavimasis tęsiasi iki šiol. Ir nors išskirti nusistovėjusias ar išgrynintas šios krypties koncepcijas sudėtinga, tačiau kai kurias tendencijas bei požiūrius identifikuoti įmanoma. Kaip pirmąją šios krypties koncepciją galima įvardinti kontrolingo *orientaciją į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą*. Svarbiausias šios koncepcijos propaguotojas yra austrų mokslininkas Becker (1990, 2011), kuris 1990 metais vienas pirmųjų atkreipė dėmesį į tai, kad kontrolingo užduotis įmonėje yra, pirmiausia, orientuoti visą veiklą į pridėtinės vertės kūrimą, ir kad parenkamų instrumentų spektras, pirmiausia, turėtų būti susietas su organizacijos išorės ir vidaus aplinkos dalyvių interesų subalansavimu tiek formuojant tikslines užduotis, tiek vertinant gautus rezultatus. Becker (1990) neapsiribojo siauru požiūriu į pridėtinę vertę, kaip į finansinės sėkmės didėjimą, bet suvokimą išplėtojo teigdamas, kad tai pirmiausia lygiavertis suinteresuotų dalyvių poreikių tenkinimo, veiksmų derinimo ir atlygio akcininkams užtikrinimo derinys. Tačiau autorius pabrėžė, kad nesant galimybei pilnai suderinti interesus, prioritetu reikėtų laikyti išorės suinteresuotus asmenis, kaip pvz. klientus. Interesų derinimo užtikrinimą kuriant pridėtinę vertę Becker įvardijo kaip naują ir originalią kontrolingo funkciją ir tai tapo nauju koncepciniu požiūriu.

Taip pat reikėtų pažymėti, kad kai kurie „senųjų“ klasikinių kontrolingo koncepcijų kryptių atstovai tobulino savo požiūrius ir siūlė naujas, laikmečio pokyčius atitinkančias, idėjas. Tarp jų pažymėtinas Hahn, kuris kartu su bendraautoriumi Hungenberg patobulino prieš tai savo pasiūlytą koncepciją – *orientaciją į planavimą ir kontrolę* –, teigdamas, kad kontrolingas dvidešimt pirmajame amžiuje pirmiausia turi būti analizuojamas kaip organizacijos vertės kūrimo sistema, apjungianti platų operatyvinių ir strateginių instrumentų, padedančių pasiekti tikslus, spektrą ir orientuota į dialogą su suinteresuotomis grupėmis (Hahn ir Hungenberg, 2005). Autoriai pagrindė klasikinės kontrolingo koncepcijos tobulinimo ir modifikavimo būtinumą ir jos pritaikymą prie šiuolaikinės įmonės poreikių, išskirdami pagrindinius pasikeitusio planavimo ir kontrolės proceso įgyvendinimo požymius bei jų charakteristikas. Atitinkamai pagal pasikeitusias aplinkybes Hahn ir Hungenberg (2005) papildė bazinės koncepcijos grafinį vaizdą keturiais naujais elementais: orientacija į ateities numatymą; orientacija į tarpusavio bendradarbiavimą; orientacija į dialogą su suinteresuotomis grupėmis bei valdymo stilius.

Kaip šios koncepcijos skleidėją svarbu paminėti ir Lingnau (2004, 2009). Nors pats autorius linkęs savo požiūrį įvardinti kaip atskirą koncepciją, pristatydamas ją „*į pažinimą orientuotas kontrolingas*“, tačiau detaliau ją panagrinėjęs matyti, kad Lingnau iš principo pritaria koncepcijos *orientacija į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą* nuostatoms, tik žvelgia iš šiek tiek siauresnio taško, t.y. iš akcininkų pozicijos. Lingnau (2009) pristato organizaciją, kaip individų koaliciją, kuri yra veikiamą skirtingų akcininkų grupių norų ir reikalavimų. Todėl, anot autoriaus, yra gyvybiškai svarbu pažinti kiekvienos akcininkų grupės interesus, kad subalansuoti jų interesus ir užtikrinti akcininkų vertės augimą. Ir ši funkcija įmonėje turėtų būti priskirta kontrolingui.

Kiti nagrinėti požiūriai (Süßmair 2000, 2004, 2010; Müller ir Sauter, 2009; Bauer, 2015) nėra laikytini savarankiškoms koncepcijomis, nes jų teorinis pagrindimas dar tik formuojasi, o taikymas praktikoje nėra patvirtintas, taip pat nėra įrodyta, jog yra ryšys tarp organizacijos sėkmės ir šių teorijų taikymo. Vis dėlto atsižvelgiant į tam tikrus būdingus bruožus, juos galima apjungti į vieną koncepciją. Kadangi pastaroji koncepcija (požiūriai) dar tik formuojasi, todėl visuotinai taikytino koncepcijos pavadinimo mokslinėje literatūroje identifikuoti nepavyko. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad šių požiūrių autoriai rėmėsi į du svarbius aspektus: žmogiškojo (intelektinio) kapitalo, o taip pat į socialinės atsakomybės bei socialinių veiksnių svarbą, yra siūlytina šią koncepciją pavadinant *orientacijos į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas* koncepcija.

Tarp šios koncepcijos atstovų pažymėtinas Süßmair (2000, 2004, 2010) ir jo siūlomas požiūris, kurį jis įvardino *į elgseną orientuotas kontrolingas*. Autorius mano, kad kontrolingo paskirtis yra veikti organizacijos narių elgesį, kad šie motyvuotai siektų gerų rezultatų. Pasak požiūrio kūrėjo, kontrolingo skyriaus darbuotojai turi identifikuoti darbuotojų ir vadovų tarpusavio elgesį bei jį paveikti. Kontrolingo, orientuoto į elgesį, esmė gali būti išreikšta atsakymais į šiuos pagrindinius klausimus: kas, kam ir kokią įtaką daro; kokios priemonės ir veiksmai yra daromi šiems procesams užtikrinti; kurioje organizacijos vietoje, kuriuo laiku ir kokie tikslo siekiant šie veiksmai yra atliekami. Savo koncepcinį požiūrį Süßmair (2010, p. 11) pristatė kaip **7-W modelį**, kuris susideda iš septynių kontrolingui keliamų klausimų, kurių atsakymų rezultatų pagrindu galima paveikti darbuotojų elgesį: 1) **Why** (kodėl?; kokių tikslų?); 2) **Who** (kas?/ dalyviai, subjektai); 3) **What** (kas?/ objektas); 4) **Which tool** (kokiais instrumentais, priemonėmis?); 5) **in which Way** (koku būdu, keliu?); 6) **When** (kada?); 7) **Where place** (kur? kurioje organizacijos vietoje?). Ir nors šio požiūrio bazinė idėja yra organizacijos dalyvių (žmogiškojo kapitalo) ir santykių tarp jų reikšmės identifikavimas, kas jau buvo žinoma ir akcentuojama ankstesnėse koncepcijose (Küpper, 1987; Weber ir Schäffer, 2008), tačiau, kaip originalus ir išskirtinis šio požiūrio bruožas yra tai, kad dalyvių elgsenos keitimas yra ne sudedamoji visos kontrolingo sistemos dalis, o pamatinė jos funkcija.

Be paminėto Süßmair požiūrio koncepcijai *orientacija į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas* yra tikslinga priskirti Müller ir Sauter (2009) *intuityvaus kontrolingo* požiūrį. Šio požiūrio pagrindinė idėja yra ta, kad iracionalus

problemų sprendimo kelias negali būti ignoruojamas, nes darbuotojų patirtis bei jų intuicija siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų dažnu atveju tampa papildomu veiksmu prisidedant prie organizacijos sėkmės. Autoriai ypač akcentavo žmogiškojo kapitalo reikšmę ir jo potencialo panaudojimą formuojant organizacijos vertybes ir jų siekiant. Vertinant šio požiūrio reikšmingumą ir indėlį į kontrolingo konceptualizavimą, svarbu pažymėti, kad jis papildo Weber, Schäffer ir Pietsch, Scherm racionalaus mąstymo koncepcijas, nes Müller ir Sauter (2009) neatmeta racionalaus mąstymo kaip svarbaus veiksnio, tačiau akcentuoja, kad *racionalumas, intuicija ir emocijos* priimančios sprendimus sudaro vieną visumą, todėl negalima išskirti kažkurios vienos srities, kaip svarbesnės. Šiai koncepcijai gali būti priskirtinas ir Bauer (2015) požiūris. Autorius pateikia organizaciją kaip sudėtingą socialinę sistemą, kuri efektyviai gali funkcionuoti tik tada, kai kiekvienas sistemos dalyvis yra socialiai atsakingas, jo veikla paremta nuolatiniu mokymusi ir augimu, o kontrolingo paskirtis yra visa tai koordinuoti.

Kontrolingo koncepcijos ir jos vystymosi krypčių evoliucijos analizė yra nebaigtinė, nes autorių, nagrinėjančių kontrolingo problemas ir pateikusių savo požiūrį yra ženkliai daugiau. Tačiau ir ši apžvalga parodė, kad kontrolingo vieta įmonėje per pastaruosius dešimtmečius ženkliai keitėsi, o funkcijų amplitudė yra ypač didelė ir evoliucionavo pradedant nuo apskaitinės ar informacinio aprūpinimo funkcijos ir baigiant strategine navigacine, orientuota į organizacijos vertės kūrimą bei žmogiškąjį kapitalą ir socialinių problemų sprendimą. Toks kiekis kontrolingo koncepcijų liudija pirmiausia apie šio reiškinio sudėtingumą, kompleksiskumą, kita vertus apie egzistuojantį potencialą tolimesniems moksliniams ir taikomiesiems tyrimams siekiant toliau plėtoti, vystyti, konkretinti kontrolingo koncepciją. Apibendrinant galima pažymėti, kad, kontrolingo koncepcijos evoliucionavo gana sparčiais tempais ir ypač daug darbų buvo paskelbta paskutiniaisiais praėjusio amžiaus dešimtmečiais. Kiekvienos naujos koncepcijos ar požiūrio kūrėjai ir propaguotojai 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

Remiantis atlikta kontrolingo teorijos ir praktikos istorine apžvalga, *kontrolingo idėjos raidą* tikslinga struktūrizuoti į penkis svarbiausius etapus: 1) atsiradimas – tai pavienių kontrolingo elementų atsiradimas ir bandymas juos taikyti valstybės valdymo procese; 2) fragmentinis taikymas – pavienių kontrolingo elementų įtraukimas į įmonės valdymo sistemą; 3) formavimasis ir profesionalizavimas – kontrolingo teorinių pagrindų susiformavimas ir kontrolierio profesijos įteisinimas; 4) įsitvirtinimas – kontrolingo šisvirtinimas koncepciniu, instituciniu, funkcinio ir kitais aspektais; 5) vystymasis ir integracija – kontrolingo arealo plėtra, nacionalinių koncepcijų vystymasis, esamų koncepcijų tobulinimas. Įvertinus kontrolingo idėjos raidą audito ir valdymo apskaitos raidos kontekste, nustatyta, kad kontrolingas, nors ir šiek tiek vėliau pradėjo formuotis ir įsitvirtinti lyginant su auditu ar valdymo apskaita, tačiau paskutiniaisiais dešimtmečiais pastebima ypač sparti jo plėtra tiek koncepciniu, tiek geografiniu aspektais. Išskirti penki kontrolingo idėjos raidos etapai leidžia identifikuoti tris *kontrolingo teorijos bei koncepcijų* vystymosi etapus: 1) koncepcinio pagrindimo formavimasis; 2) kontrolingo teorijos evoliucionavimas; 3) naujųjų kontrolingo koncepcijų kūrimas ir tobulinimas.

Siekiant susisteminti pagrindines kontrolingo koncepcijas siūloma jas klasifikuoti į dvi grupes atsižvelgiant į išskirtus kontrolingo teorijos bei koncepcijų vystymosi etapus: *klasikinės koncepcijos*, susiformavusias pirmajame ir antrajame etapuose bei *naujasias koncepcijas*, sukurtas ir patobulintas trečiajame kontrolingo teorijos bei koncepcijų vystymosi etape. Taip pat, siekiant pateikti labiau susistemintą koncepcijų ir požiūrių vaizdą, koncepcijas, turinčias bendrą bruožą siūloma apjungti į penkias grupes (kryptis), kuriose kontrolingas pristatomas kaip: 1) apskaitos sistema; 2) informacinio palaikymo sistema; 3) valdymo sistemos dalis; 4) racionalaus valdymo užtikrinimo sistema; 5) strateginių interesų optimizavimo sistema.

Išnagrinėjus klasikinių kontrolingo koncepcijų, kurios buvo populiarios iki dvidešimtojo amžiaus pabaigos, ypatumus, nustatyta, kad jų suvokimas daugiausia rėmėsi į klasikinės organizacijos teorijos mokyklos išskirtų valdymo funkcijų, tokių kaip *planavimas, organizavimas, koordinavimas, kontrolė*, informacinį palaikymą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų. Duomenis šiam procesui daugiausia teikia apskaita, o svarbiausiu kontrolingo siekiu tampa įmonės veiklos orientacija į rezultatus ir pelno užtikrinimas. Vis dėlto, kiekviena šios grupės koncepcija pasižymi savitu kontrolingo paskirties įmonėje supratimu, nes pagrindines valdymo funkcijas laikė nevienodai svarbiomis ir labiau orientavosi į kurią nors vieną iš jų. Daugiausia valdymo funkcijų, kurioms informaciją teikia kontrolingo sistema, išskiria, o tuo pačiu ir plačiausiai kontrolingą pristato, „visapusio“ koordinavimo požiūris, priskirtinas orientacijos į koordinavimą koncepcijai. Remiantis šiuo požiūriu, kontrolingas turi teikti tinkamus duomenis ne tik pagrindinių valdymo funkcijų įgyvendinimui, bet ir užtikrinti informacijos teikimą papildomoms organizavimo ir motyvavimo valdymo funkcijoms.

Naujosios kontrolingo koncepcijos sietinos su organizacijų vadybos teorijos ir praktikos pokyčiais, kuomet iškilo poreikis ieškoti racionalių valdymo problemų sprendimo būdų, kurie padėtų subalansuoti labai skirtingus, o kartais net ir priešingus įvairių išorės ir vidaus dalyvių interesus. Būtent, racionalų požiūrį į valdymo sprendimų priėmimą bei suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą galima išskirti kaip būdingiausius ir esminius pirmųjų naujosios kartos kontrolingo koncepcijų bruožus. Vėlesni bandymai kurti naujus koncepcinius požiūrius pasižymi išskirtiniu kontrolingo paskirties ir funkcijų suvokimu, tačiau nėra laikytini savarankiškoms koncepcijomis, nes jų

teorinis pagrindimas dar tik formuojasi, o taikymas praktikoje nėra patvirtintas. Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kad pastaraisiais metais besiformuojantys požiūriai remiasi į du svarbius aspektus – žmogiškojo (intelektinio) kapitalo, o taip pat socialinės atsakomybės bei socialinių veiksnių svarbą, – yra siūlytina šiuos požiūrius apjungti į vieną koncepciją, pavadinant ją *orientacijos į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas* koncepcija.

Literatūra

- ANANKINA, E. A.; DANILOCHKIN, C. V.; DANILOCHKINA, N. G. i dr. 2002. *Kontrolling kak instrument upravlenija predpriyatijem*. Moskva: UNITI.
- ANDERSON, D.; SCHMIDT, L. 1961. *Practical Controllershship*. Homewood: Irwin. Prieiga per <<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.35128000213221;view=1up;seq=7>>.
- BAUER, G. 2015. *Einführung in das systemische Controlling*. Heidelberg: Carl-Auer Verlag GmbH.
- BECKER, W. 1990. Funktionsprinzipien des controlling. *Journal of Business Economics*, vol. 60 (3), 295–318.
- BECKER, W. 2011. *Controlling: Konzepte, Methoden und Instrumente*. Bamberg.
- BECKER, W.; BALTZER, B.; ULRICH, P. 2011. Controlling as a Science in Germany. *Singidunum Revija*, vol. 8(2), 40–54.
- BINDER, C.; SCHÄFFER, U. 2005: Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel. *Zeitschrift für Controlling & Management*, vol. 49, 100–104.
- BOYNS, T.; EDWARDS, J. R. 2013. *A History of Management Accounting: the British Experience*. New York: Routledge.
- BRÜGGEMEIER, M. 1998. *Controlling in der Öffentlichen Verwaltung*. Mering: Hampp.
- BUSSE VON COLBE, W.; FÜLBIER, R. U. 2013. *Accounting and the Business Economics Tradition in Germany. Accounting and Business Economics. Insights from National Traditions*. Edited by Biondi, Y.; Zambon, S. London: Taylor and Francis Group.
- CHANDLER, A. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge: M.I.T. Press. Prieiga per <https://archive.org/details/strategystruktur00chan_0>.
- DAUJOTAITĖ, D. 2006. *Finansinis auditas*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
- DEASY, R. 1961. *Development of the Industrial Controller: Thesis*. School of Government, Business and International Affairs of George Washington University. Prieiga per <<https://archive.org/stream/developmentofind00deas/page/n13/mode/2up>>.
- DEYHLE, A. 2001. *Praktika kontrollinga*. Per. s nem. Moskva: finansy i statistika.
- FALKO, S. G. 2008. *Kontrollinga dla rukovoditelei i specialistov*. Moskva: finansy i statistika.
- Financial executives international. Prieiga per <<http://www.financialexecutives.org/KenticoCMS/home.aspx#axzz49dtTfPVF>>.
- FLESHER, D. L.; PREVITS, G. J.; SAMSON, W. D. 2005. Auditing in the United States: a Historical Perspective. *Abacus*, vol. 4(1), 21–39.
- GLIAUBICAS, D. 2012. Valdymo apskaitos raidos tyrimas ekonominių pokyčių kontekste. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, nr. 1(8), 59–65.
- GUENTHER, T. 2013. Conceptualizations of “Controlling” in German-speaking Countries: Analysis and Comparison with Anglo-American Management Control Framework. *Journal of Management Control*, vol. 23, 269–290.
- HAHN, D. 1987. *Controlling - Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes*. In: Scheerer A.W. (Hrsg.): *Rechnungswesen und EDV*, 8, Heidelberg.
- HAHN, D. 1994. *PuK: Controllingkonzepte; Planung und Kontrolle; Planungs und Kontrollsysteme; Planungs und Kontrollrechnung; Unternehmensbeispiele*. 4th ed. Wiesbaden: Gabler.
- HAHN, D. 1997. *Planirovanie i kontrol: koncepcija kontrollinga*. Per. s nem. Moskva: finansy i statistika.
- HAHN, D.; HUNGENBERG, H. 2005. *Planirovanie i kontrol. Stoimostno-orientirovannye koncepii kontrollinga*. Per. s nem. Moskva: finansy i statistika.
- HEIGL, A.; HAAS, G. 1996. *Controlling. Interne Revision*. Stuttgart: Fisher.
- HORVATH, P. 2011. *Controlling*. 12th ed. München: Vahlen.
- International Group of Controlling. Prieiga per <<https://www.igc-controlling.org/services/standards.html#c133>>.
- Internationaler Controller Verein. Prieiga per <<http://www.Controllerverein.com/Verein.121020.html>>.
- IULIANA, I. 2012. The Evolution and the Perspectives of the Audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, vol. 2(4), 264–280.
- JACKSON, H. 1949. *The Comptroller: His Functions and Organization*. Reprint, 2014. Harvard: Harvard University Press.
- KAMAL, S. 2015. Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, vol. 43(4), 12–19.
- KAPLAN, R. S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, vol. 59(3), 390–418.
- KARMINSKIJ, A. M.; FALKO, C. G.; ZHEVAGA, A. A.; IVANOVA, I. U. 2006. *Kontrolling*. Moskva: finansy i statistika.
- KARMINSKIJ, A. M.; OLENEV, N. I.; PRIMAK, A. G.; FALKO, C. G. 2002. *Kontrolling v biznese*. Moskva: finansy i statistika.
- KUMAR, E. P.; MOHAN, B. 2015. Origin and Development of Auditing. *Paripex-Indian Journal of Research*, vol. 4(7), 43–46.
- KÜPPER, H. 1987. Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling. *Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme*. Wiesbaden: Gabler. Prieiga per <<https://epub.uni-muenchen.de/4745/1/4745.pdf>>.
- KÜPPER, H. 2008. *Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente*. 5th ed. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- LAKIS, V.; MACKEVIČIUS, J.; GAIŽAUSKAS, L. 2010. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- LEE, T.; AZHAM, M. A. 2008. The Evolution of Auditing: an Analysis of the Historical Development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, vol. 4(12), 1–8.
- LINGNAU, V. 2004. *Kognitionsorientiertes Controlling*. In Scherm, E. and Pietsch, G. (Hrsg.), *Controlling: Theorien und Konzeptionen*. München: Vahlen.
- LINGNAU, V. 2009. Shareholder Value as the Basis for a “Controlling” Theory? A Knowledge Based Approach With Analogies to Marketing Science. *Management, spec.ed.*, 25–46.
- MANN, R.; MAYER, E. 2000. *Controlling for Beginners*. Allied Publishers Pvt., Ltd.
- MESSNER, M.; BECKER, A.; SCHÄFFER, U.; BINDER, Ch. 2016. Struggles for Legitimacy and Identity: the Development of Germanic Management Accounting Research. *Research Gate*, 1–38. Prieiga per <https://www.researchgate.net/publication/228850496_Struggles_for_legitimacy_and_identity_the_development_of_Germanic_management_accounting_research>.

- MÜLLER, J.; SAUTER, U. 2009. *Intuitives Controlling: Ein neuer Ansatz der Unternehmenssteuerung*. Wiesbaden: EUL.
- MÜLLER, W. 1974. Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung: Zfbf*. Düsseldorf: Handelsblatt Fachmedien, vol. 26, (10), 683–693.
- OVUNDA, A. S. 2015. The Development of Cost and Management Accounting: a Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences*, vol. 34(1), 1884–1899.
- PEROVIĆ, V.; VUJIČIĆ, M. 2015. Controlling: Between Theory and Practice. *International Journal of Industrial Engineering and Management (IJIEEM)*, vol. 6 (4), 165–170. Prieiga per <www.iim.ftn.uns.ac.rs/ijiem_journal.php>.
- PIETSCH, G. 2003. *Reflexionsorientiertes Controlling*. Berlin: Springer-Verlag.
- PIETSCH, G.; SCHERM, E. 2000. Die Präzisierung des Controlling als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion. *Die Unternehmung: Swiss Journal of Business Research and Practice*, vol. 54 (5), 395–411.
- PIETSCH, G.; SCHERM, E. 2001. Utočnenie sodržanja kontroliinga kak funkcii upravljenja i ego podderjki . Per. s nem. *Problemy teorii i praktiki upravlenija*, no. 3, 102–107.
- PORTER, B.; HATHERLY, D.; SIMON, J. 2011. *Principles of External Auditing*. 3rd ed. John Wiley & Sons, Ltd.
- PREIBLER, P. 2007. *Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs Taschenbuch*. München: De Gruyter Oldenbourg.
- REICHMANN, T. 2011. *Controlling: Concepts of Management Control, Controllership and Ratios*. Berlin: Springer.
- RICKARDS, R. 2005. Management Perspectives on Problems in Controlling and Cost Accounting. *Investment Management and Financial Innovations*, vol. 3, 109–127.
- ROEHL-ANDERSON, J.; BRAGG, S. 2004. *Controllership: the Work of the Managerial Accountant*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- SCHMIDT, A. 1986. *Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung – eine Analyse der Koordinationsfunktion des Controlling unter Entscheidungsorientierten Gesichtspunkten*. Frankfurt a.M.: Peter Lang.
- SCHNEIDER, D. 1991. Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung. *Der Betrieb*, vol. 15, 765–772.
- STEINMANN, H.; KUSTERMANN, B. 1998. Management Theory on the Way to a New Paradigm? Critical Reflections on the Concept of Robert Simons. *From Alliance Practices to Alliance Capitalism*, 241–274.
- SÜBMAIR, A. 2000. *Behavioral Accounting – Verhaltenstheoretische Grundlagen des internen Rechnungswesens*. Wiesbaden: Springer Fachmedian Wiesbaden GmbH.
- SÜBMAIR, A. 2004. *Verhaltenswirkungen des Controlings. Controlling: Theorien und Konzeptionen*. Ed. Scherm, E. and Pietsch, G. München: Vahlen.
- SÜBMAIR, A. 2010. *Behaviour in the Context of Accounting and Control. Contemporary Research in Cost and Management Accounting Practise: the 21st Century Perspective*. Ed. by N.Shil and A.Pramanik. Washington: North American Business Press.
- VOLLMUTH, H. 2001. *Instrumenty kontroliinga ot A do Ja*. Per. s nem. Moskva: finansy i statistika.
- WEBER, J. 1997. *Zur Abgrenzung von Führung und Controlling*. WHU - Forschungspapier Nr. 45, Vallendar.
- WEBER, J.; SCHÄFFER, U. 2008. *Introduction to Controlling*. Stuttgart: Schaffer - Poeschal Verlag.
- WEBER, J.; SCHÄFFER, U. 2014. *Vvedenie v kontroliinga*. Per. s nem. Moskva: NP „Obedinenie kontrollerov“.

THE DEVELOPMENT OF TRENDS, CONCEPTIONS AND APPROACHES OF CONTROLLING: HISTORICAL PERSPECTIVE

Daiva Tamulevičienė
Vilnius University, Lithuania

Summary

The article analyses the development of the idea of controlling – an innovative management system, applicable for the conditions of the information society and the knowledge economy, which helps to ensure the long-term increase of organizational value – as well as identifies and systematizes the main concepts of controlling, and the main features of these concepts. The system of controlling is not sufficiently studied by Lithuanian scientists and hardly applied by Lithuanian companies due to insufficient knowledge and understanding of the system. But a more thorough scientific debate about the need of controlling system in contemporary companies, its development and implementation problems and faster practical expansion, is only possible if the reasons and assumptions of controlling concept and its conceptual substantiation are understood. In the article – based on performed historical review of controlling theory and practice – controlling’s concept evolution has been structured into five most important stages: the origins; irregular applications; formation; entrenchment; development and integration. Considering these stages, it is suggested to classify the main controlling concepts into two groups (classic and new), whereas concepts sharing common features and formed in similar historical periods should be merged into five directions, in which controlling is introduced as an accounting system; the information support system; the sub-system of the management system; the rationality assuring of management decision system and the strategic interests optimization system. Also, the article analyses peculiarities of controlling concepts and states that the classic controlling concept comprehension was largely based on the information support of the classic management functions, such as planning, organization, coordination and control. Meanwhile, a rational approach to management decisions making and balancing of the interests of various participant is typical to the new concepts.

Keywords: controlling, controlling development, conceptions of controlling.

JEL Codes: M40, M49.

The article has been reviewed.

Received in September, 2016

Accepted in October, 2016

Contact person:

Daiva Tamulevičienė, Vilnius University; Saulėtekio 9, LT-10222, Vilnius, Lithuania; e.mail: daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt
