

KONTROLINGO SAMPRATOS TURINIO VERTINIMAS: HOLISTINIS POŽIŪRIS

Daiva Tamulevičienė, Rasa Subačienė
Vilniaus Universitetas, Lietuva

Anotacija

Kontrolingas, kaip ekonominė kategorija, pasižymi interpretacijų gausa, todėl moksliniu požiūriu kontrolingo sampratos turinio vertinimas yra svarbus, siekiant atskleisti jo esmę, paskirtį, reikšmę, vietą valdymo procese. Praktiniame kontekste nepakankamą kontrolingo sampratos iširtumą galima įvardinti kaip vieną iš veiksnių, lėmusių mažą kontrolingo sistemos populiarumą Lietuvos įmonėse. Atsižvelgiant į tai, kad mokslinės ir praktinės literatūros, nagrinėjančios kontrolingo sampratos problemas, lietuvių kalba yra mažai, Lietuvos įmonių vadovų ir specialistų supratimo lygis apie šią sistemą gali būti labai skirtingas. Aiškesnis kontrolingo esmės ir paskirties suvokimas sudarytų prielaidas spartesniam kontrolingo idėjos vystymuisi Lietuvos įmonėse. Straipsnio tikslas yra iširti kontrolingo sampratą holistiniu požiūriu bei įvertinti kontrolingo suvokimo lygį Lietuvos vidutinėse verslo įmonėse. Tyrimo objektu pasirinktos Lietuvos vidutinės įmonės, nes empiriniais tyrimais įrodyta, kad būtent jose šiuo metu yra susidariusios palankiausios sąlygos diegti kontrolingo sistemą. Teoriniam kontrolingo sampratos tyrimui atlikti buvo taikomi mokslinės literatūros analizės, turinio analizės, sisteminimo, apibendrinimo, abstrakcijos metodai; empiriniam tyrimui atlikti taikytas anketinės apklausos metodas. Straipsnyje pateikti teorinio tyrimo rezultatai, gauti išnagrinėjus keturiasdešimt tris kontrolingo apibrėžimus. Jie atskleidė, kad esminiai kontrolingo sampratos skirtumai yra susiję su kontrolingo nagrinėjimo lauko identifikacija bei dominuojančių požymių, apibrėžiančių kontrolingo tikslą, paskirtį, veiklą, išskyrimą. Remiantis šiais rezultatais teoriškai patikslinta ir išplėta kontrolingo samprata atspindint esminius kontrolingo požymius ir išryškinant sistemos taikymo sąlygas bei siektiną rezultatą. Atlikus kontrolingo esmės ir paskirties suvokimo lygio Lietuvos vidutinėse įmonėse tyrimą, nustatyta, kad tik šiek tiek daugiau kaip pusė visų apklaustų vidutinių įmonių vadovų bei apskaitos ir finansų specialistų turi aiškų suvokimą, kas yra kontrolingas. Tai rodo, kad kontrolingo sampratos turinio tyrimus reikia toliau plėtoti ir skleisti jų rezultatus.

Reikšminiai žodžiai: kontrolingas, kontrolingo samprata, kontrolingo turinys.
JEL kodai: M40, M49.

Įvadas

Įvairių užsienio autorių (Špac ir Mašnja-Škare, 2009; Papp ir Pajrok, 2010; Śliwczynski, 2011; Sestanj-Peric ir Kucec, 2012; Bieńkowska ir Zgrzywa-Ziemak, 2013, 2014; Vuko ir Ovjan, 2013; Dobroszek, 2015; Perović ir kt., 2016; Todorović-Dudić ir kt., 2017, ir kiti) moksliniais ir empiriniais tyrimais įrodyta, kad kontrolingo įdiegimas padeda pagerinti įmonės funkcionavimą, priimti efektyvesnius valdymo sprendimus bei padidinti įmonės vertę. Tačiau vienareikšmiškai vertinti šių tyrimų rezultatus ir juos palyginti yra sudėtinga dėl autorių skirtingai interpretuojamos kontrolingo sampratos. Vertinant moksliniu aspektu, kontrolingas priskiriamas ekonominių kategorijų, pasižyminčių sampratos daugiaprasmiškumu ir požiūriu įvairiaplaniškumu, grupei. Ekonominė prasme egzistuoja daug šios sąvokos interpretacijų. Kontrolingo sampratos, pateikiamos moksliniuose šaltiniuose, įvairovė tokia didelė, kad beveik neįmanoma rasti bendrų požymių pagal kuriuos būtų galima apibrėžimus sugrupuoti ar susisteminti, nes kontrolingo supratimas nuolat evoliucionavo. Į tai dar 1961 m. dėmesį atkreipė Anderson ir Schmidt (1961) teigdami, kad vienareikšmiškai apibrėžti, kas yra kontrolingas neįmanoma dėl dviejų priežasčių: 1) tai labai sudėtinga koncepcija; 2) koncepcija nuolat tobulinama. Taigi, anot autorių, bet koks pateiktas apibrėžimas atskleidžia tik tam tikrus konkrečius aspektus, kurie buvo svarbūs tuo laikotarpiu, kai apibrėžimas buvo formuluojamas, arba kuriems įtaką darė tam tikros sąlygos, būdingos aplinkai, kurioje buvo apibrėžiama kontrolingo samprata. Įdomu tai, kad 1947 m. Anderson (cit. Deasy, 1961, p.3) buvo pateikęs savo kontrolingo apibrėžimą teigdamas, kad tai „įrašų registravimo ir ataskaitų rengimo funkcija, kurios paskirtis: 1) apsaugoti verslo turtą, 2) užtikrinti faktų ir ataskaitų teisingumą bei atitikimą teisiniams reikalavimams, 3) komunikuojant su valdytojais teikti jiems informaciją, kuri padėtų planuoti ir kontroliuoti operacijas“. Tačiau vėliau autorius priėjo išvados, kad kiekvienas pateikiamas apibrėžimas yra tinkamas tik tam tikroje vietoje ir tam tikru laiku, todėl vėlesniuose darbuose nagrinėjo daugiau praktines, o ne konceptualias problemas.

Tačiau, nepaisant Anderson ir Schmidt (1961) pateiktų argumentų, kontrolingo sampratą nagrinėjo ir apibrėžimus kūrė daugelis kontrolingo mokslo tyrėjų (Mann, 1973; Weber, 1997; Heigl ir Haas, 1996; Baum ir kt., 2004; Ghosh, 2005; Preißler, 2007; Horváth, 2011; Reichmann, 2011; Becker ir kt., 2011, ir kiti). Tai lėmė ta aplinkybė, kad kontrolingo sampratos vystymasis tiesiogiai susijęs su pokyčiais organizacijų vadyboje, technine ir technologine pažanga, nuolat besikeičiančiomis rinkos sąlygomis ir kitais veiksniais, kurie daro įtaką kontrolingo teoriniam suvokimui ir jo taikymui praktikoje.

Įvertinus dabartinį sampratos iširtumo lygį matyti, kad egzistuoja dvi problemos, susijusios su kontrolingo suvokimu: 1) kontrolingo sampratą kiekvienas nagrinėtas autorius pateikė savo tyrinėjimų lauko kontekste nesiedamas jos su kitomis apibrėžtimis, todėl reikalinga apibrėžimus susisteminti surandant bendrus juos vienijančius požymius bei išskiriant būdingiausius aspektus; 2) tiksliai neapibrėžta kontrolingo samprata sukelia sunkumų įvertinant jo reikšmę valdymo procese, kas stabdo spartesnę kontrolingo plėtrą Lietuvos įmonėse. Taigi, kontrolingo sampratos analizė ir kontrolingo apibrėžties tikslinimas, atsižvelgiant į pasikeitusias ekonomines, socialines ir kultūrines sąlygas, moksliniu požiūriu yra svarbus siekiant atskleisti kontrolingo prasmę ir reikšmę, identifikuoti kontrolingo objektą, funkcijas,

užduotis, vietą įmonės organizacinėje struktūroje, sukurti metodinę ir metodologinę kontrolingo įdiegimo įmonėje bazę, kas sudarytų prielaidas spartesniam kontrolingo vystymuisi Lietuvos įmonėse.

Tyrimo tikslas: Iširti kontrolingo sampratą holistiniu požiūriu bei įvertinti kontrolingo suvokimo lygį Lietuvos vidutinėse įmonėse. *Tyrimo objektas:* kontrolingo samprata ir jos suvokimo Lietuvos vidutinėse įmonėse lygis.

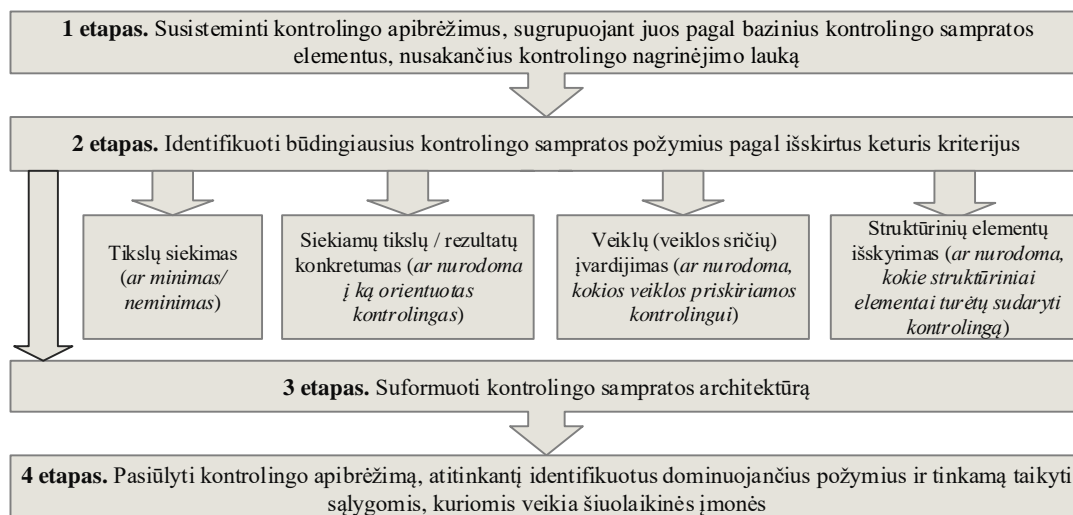
Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti kontrolingo sampratą, pateikiamą įvairių autorių apibrėžtyse.
2. Patikslinti kontrolingo sąvoką atspindint esminius kontrolingo požymius.
3. Nustatyti, kaip kontrolingą supranta ir interpretuoja Lietuvos vidutinių įmonių specialistai.

Tyrimo metodai: atliekant teorinį kontrolingo sampratos tyrimą buvo taikomi mokslinės literatūros analizės, turinio analizės, sisteminimo, apibendrinimo, abstrakcijos metodai; empiriniam tyrimui atlikti taikytas anketinės apklausos metodas.

Teorinio ir empirinio tyrimo metodologija

Įvertinus tai, kad kontrolingo apibrėžčių, sąvokos aiškinimų ir interpretacijų įvairovė yra labai didelė, kontrolingo sampratai išnagrinėti naudotas kiekybinis turinio analizės (angl. *content analysis*) metodas, o tyrimo eiga pateikta 1 paveiksle. Kaip nurodo Tidikis (2003), De Wever ir kt. (2006), Žydzūnaitė ir Sabaliauskas (2017), taikant šį metodą svarbu tinkamai pasirinkti prasminius vienetus, kuriuos interpretuojant, jungiant, kategorizuojant atliekama surinktų duomenų analizė. Pirmajame etape, analizuojant kontrolingo sampratą, prasminiais vienetais pasirinkti pasikartojantys (baziniai) kontrolingo sampratos elementai, nusakantys kontrolingo nagrinėjimo lauką. Tai leido identifikuoti, kaip autoriai vertina kontrolingą bendroje įmonės valdymo sistemoje ir, pagal gautus rezultatus, tiriamus kontrolingo apibrėžimus sugrupuoti. Antrajame tyrimo etape buvo išskirti keturi esminiai kontrolingo, kaip ekonominės kategorijos, apibrėžimo vertinimui taikytini kriterijai, kurie labiausiai atspindi kontrolingo apibrėžties sudėtį: 1) tikslų siekimas (ar minimas/neminimas); 2) siekiamų tikslų/rezultatų konkretumas (ar nurodoma, į ką orientuotas kontrolingas); 3) veiklų (veiklos sričių) įvardijimas (ar nurodoma, kokios veiklos yra priskiriamos kontrolingui); 4) struktūrinių elementų išskyrimas (ar nurodoma, kokie struktūriniai elementai turėtų sudaryti kontrolingą). Kontrolingo požymiai pagal kiekvieną išskirtą kriterijų pasirinkti kaip prasminiai vienetai tolimesnei duomenų analizei. Kaip pažymi Pranulis (2007), požymis – tai reiškinio, objekto ar problemos elementas, leidžiantis įvertinti tyrimo aspektą. Šios analizės atveju tai reikštų būdingiausių, dominuojančių kontrolingo sampratos komponentų identifikaciją. Trečiajame etape, atsižvelgiant į gautus rezultatus, suformuota kontrolingo sampratos architektūra, kuria remiantis ketvirtajame etape pasiūlytas kontrolingo apibrėžimas, labiausiai atitinkantis identifikuotus požymius ir tinkamas taikyti sąlygomis, kuriomis veikia šiuolaikinės įmonės.



1 pav. Kontrolingo sampratos analizės etapai

(Šaltinis: sudaryta autorių)

Atliekant teorinę kontrolingo sampratos analizę buvo išnagrinėti keturiasdešimt trys užsienio ir lietuvių autorių bei oficialių kontrolingo organizacijų teikiami apibrėžimai.

Siekiant nustatyti, ar kontrolingo sąvoka yra žinoma Lietuvos įmonių specialistams ir įvertinti kaip ji suprantama, taip pat palyginti, ar ji vienodai interpretuojama įmonėse, jau įdiegusiose kontrolingo sistemą ir dar jos neturinčiose, buvo atliktas empirinis tyrimas apklausiant Lietuvos vidutinių įmonių vadovus, buhalterius, finansininkus. Tyrimo objektu pasirinktos vidutinės įmonės, nes empiriniais tyrimais įrodyta, kad didžiausias poreikis kurti kontrolingo sistemą yra Lietuvos didelėse ir vidutinėse įmonėse (Sulžickaja ir Tamulevičienė, 2013; Tamulevičienė ir Subačienė, 2014). Ir nors abiejose įmonių grupėse yra susidariusios palankios sąlygos, kontrolingo sistemos diegimą tikslinga

pirmiausia siūlyti vidutinėms įmonėms. Vidutinės įmonės, lyginant su didelėmis, taiko daug siauresnį kontrolingo instrumentų spektrą, o jų įgyvendinimas pavedamas įvairiems darbuotojams, kurių žinios ir siūlomi sprendimai gali pasirodyti neoptimalūs iš verslo strateginių interesų pozicijos. Vidutinės įmonės, nors ir būdamos daug lankstesnės, sprendžia tas pačias išlikimo konkurencinėmis sąlygomis problemas kaip ir didelės įmonės, tačiau jų galimybės vertinti išorės ir vidaus pokyčių sąlygas ir jų įtaką veiklos rezultatams yra ribotos. Taigi, kontrolingo sistemos sukūrimas naudojant vidinių galimybių potencialą tokiose įmonėse gali tapti sprendžiamuoju jų sėkmės garantu. Atsižvelgiant į tai, kad mokslinės ir praktinės literatūros lietuvių kalba yra mažai, vidutinių, o ir kitų įmonių, vadovų ir specialistų supratimo lygis apie šią sistemą gali būti labai skirtingas, o tai gali trukdyti spartesnei kontrolingo plėtrai. Norint nustatyti, kaip kontrolingą supranta ir interpretuoja Lietuvos vidutinių įmonių specialistai, atliktas kiekybinis tyrimas taikant anketinės apklausos būdą.

Atliekant tyrimą anketinės apklausos būdu svarbu nustatyti imties dydį ir pasirinkti tinkamą imties atrankos metodą. Kadangi tyrimo objektas yra kontrolingo suvokimo lygio vertinimas Lietuvos vidutinėse įmonėse, todėl generalinę tyrimo visumą sudaro visos Lietuvoje veikiančios vidutinės įmonės. Pagal Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatyme (2017) apibrėžtą sampratą, vidutine įmone laikomas verslo subjektas, atitinkantis šio įstatymo 3 straipsnyje nustatytas sąlygas: 1) darbuotojų skaičius mažesnis kaip 250; 2) finansiniai duomenys atitinka bent vieną iš šių sąlygų – a) metinės pajamos neviršija 50 mln. EUR, b) turto balansinė vertė neviršija 43 mln. EUR.

Nors teoriškai ši tiriamoji visuma turėtų turėti baigtinį ir žinomą objektų skaičių, nes statistiniai duomenys apie Lietuvoje veikiančias įmones yra skelbiami viešai, tačiau Lietuvos Respublikos Statistikos departamentas teikia duomenis apie bendrą smulkių ir vidutinių įmonių skaičių Lietuvoje, nedetalizuojant informacijos atskirai pagal mažas ir vidutines įmones. Taigi, oficialus vidutinių įmonių skaičius nėra skelbiamas. Siekiant išsiaiškinti galimą tiriamos visumos dydį buvo kreiptasi elektroniniu paštu į LR Statistikos departamento specialistą su prašymu suteikti informaciją apie šiuo metu Lietuvoje veikiančių vidutinių įmonių skaičių. Gautame atsakyme buvo pažymėta, kad LR Statistikos departamentas duomenų išskirtinai apie vidutines įmones neskelbia, tačiau pagal pateiktus kriterijus juos suformavo. 2017 m. pradžioje Lietuvoje buvo 2425 veikiančios įmonės, kurios tenkino išvardintas sąlygas: turėjo darbuotojų nuo 51 iki 250 ir pajamos buvo didesnės nei 10 mln., bet neviršijo 50 mln. eurų, arba turto vertė buvo didesnė nei 10 mln., bet neviršijo 43 mln. eurų. Žinant generalinę visumą suformuotas imties dydis, pagal kurio tyrimo rezultatus būtų galima spręsti apie visą populiaciją. Apskaičiuojant imties dydį tikslinga remtis mokslinėje literatūroje rekomenduojama minimalaus atrankos dydžio apskaičiavimo metodika. Kadangi visumos dydis žinomas, imties dydžiui nustatyti taikyta formulė (Rudzkienė, 2005):

$$n = \frac{N \cdot 1,96^2 \cdot p \cdot q}{\varepsilon^2 \cdot (N - 1) + 1,96^2 \cdot p \cdot q}$$

čia N – populiacijos dydis; reikšmė 1,96 atitinka standartizuoto normaliojo skirstinio 95 proc. pasiklivimo lygmenį; p yra numatoma įvykio baigmės tikimybė, kad nagrinėjamas požymis pasireikš tiriamoje populiacijoje (dažniausiai imama blogiausio varianto tikimybė – požymis būdingas pusei, t. y. 50 proc. populiacijos, ir pasirenkama $p = 0,5$); q yra tikimybė, kad nagrinėjamas požymis nepasireikš tiriamoje populiacijoje ($q = 1 - p = 0,5$); ε yra pageidautinas tikslumas, dažniausiai $\varepsilon = 0,05$ (Rudzkienė, 2005). Vis dėlto, atsižvelgiant į respondentų pobūdį, kad apklausoje turėjo dalyvauti įmonių vadovai ir aukščiausiojo lygio specialistai, kurių pasiekiamumo lygis yra problematiškas, paklaidos dydis padidintas iki 10 proc. Kaip teigia Kardelis (2016), nustatant tyrimo imtį būtina vadovautis tyrimo tikslu ir tuo, kokių tikslumu norima įrodyti teiginį. 10 proc. tikslumas yra pakankamas, siekiant įvertinti kontrolingo suvokimo lygio Lietuvos vidutinėse įmonėse tendencijas. Taigi, apskaičiuotas imties dydis, esant 2425 tiriamųjų populiacijai yra 93. Šis rezultatas rodo, kad norint gauti 95% tikimybės tyrimo rezultatus su 10% paklaida, duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 93 Lietuvoje veikiančių vidutinių įmonių.

Nustačius reikiamą tiriamųjų skaičių buvo numatytas jų parinkimo būdas. Nors, kaip teigia Kardelis (2016), mokslinėje literatūroje aprašoma daug būdų, kaip parinkti tiriamuosius asmenis, tačiau iš esmės visi jie pagrįsti vienu pagrindiniu – imties atsitiktinumo – principu, t.y. visi populiacijos elementai turi turėti vienodas galimybes patekti į imtį. Atsižvelgiant į tyrimo specifiką ir imties dydį, tiriamųjų grupė parinkta taikant sisteminį atsitiktinį imties pasirinkimo būdą, t.y. visos atsitiktinai pasirinktos vidutinės įmonės buvo apklausiamos bendrai neskirstant jų pagal kokį nors požymį (veiklos rūšį, teisinę formą ir pan.). Tiriamoji grupė, taikant sisteminį atsitiktinį būdą, buvo parinkta atrenkant iš sudaryto Lietuvos vidutinių įmonių sąrašo tiriamąsias įmones tam tikru intervalu (žingsniu). Jei populiacijos dydis 2452 įmonių, o imtis – 93 įmonės, tai intervalas būtų 26,37, o suapvalinus – 27. Taip į imtį patektų visos reikalingos apklausti įmonės. Tačiau buvo atsižvelgta į aplinkybę, kad ne visi respondentai gali sutikti dalyvauti apklausoje. Tuomet, negavus net ir nedidelės dalies apklausos rezultatų, dar labiau padidėtų imties paklaida, todėl intervalas buvo sumažintas iki 20, atitinkamai respondentų skaičius padidėjo iki 123 įmonių. Tokiu atveju, jeigu anketų grįžtamumas siektų 75 proc., vis tiek būtų užtikrinta pakankama imtis. Jeigu anketų grįžtamumas būtų aukštesnis, sumažėtų paklaidos dydis. Anketa patalpinta internetiniame apklausų portale <http://www.manoapklausa.lt/>. Prašymas užpildyti anketą ir nuoroda į ją įmonėms išsiųsta elektroniniu paštu.

Kontroloingo sampratos elementų, nusakančių kontroloingo nagrinėjimo lauką, tyrimas

Pradinis teorinio kontroloingo sampratos tyrimo etapas buvo skirtas identifikuoti bazinius kontroloingo sampratos elementus, nusakančius kontroloingo nagrinėjimo lauką, ir apibrėžimus susisteminti juos sugrupuojant. Atlikus keturiasdešimt trijų užsienio ir lietuvių autorių bei oficialių kontroloingo organizacijų teikiamų apibrėžimų analizę matyti, kad įvairūs autoriai išskiria devynis skirtingus bazinius elementus, nusakančius kontroloingo nagrinėjimo lauką: tai *būdas, sistema, procesas, funkcija, technologija, koncepcija, mąstymo filosofija, instrumentas, valdymo filosofija*, tačiau jų paminėjimo apibrėžimuose dažnumas skiriasi. Daugiausia, net penkiolika kartų, buvo paminėtas elementas *sistema*, mažiausiai, tik vieną kartą – *valdymo filosofija*. Siekiant apibrėžimus sugrupuoti pagal išskirtus prasminius vienetus, kai kurie baziniai kontroloingo nagrinėjimo lauko elementai, kurie savo prasme yra panašūs, buvo apjungti.

Pirmojo etapo kontroloingo sampratos turinio analizės tyrimo rezultatai pateikti 1-5 lentelėse. 1 lentelėje pateikti įvairių autorių apibrėžimai, kurie kontroloingą supranta kaip sistemą. Tarptautinių žodžių žodyne (2013), žodis „sistema“ apibūdinamas taip: *planingas, taisyklingas išdėstymas, sutvarkymas, organizacija*. Kita šio žodžio reikšmė yra *bendros funkcijos susietų elementų visuma*. Taigi, autoriai, kurie kontroloingą pristato kaip sistemą, jį suvokia kaip tam tikrą tvarką sujungtų įvairių elementų visumą, kurios tikslas yra užtikrinti įvairius įmonės veiklos valdymo aspektus. Sisteminio požiūrio svarbiausia ypatybė yra ta, kad visi elementai ir procesai turi būti nagrinėjami ne izoliuotai, o susiejant juos tarpusavyje.

1 lentelė. Kontroloingo samprata sisteminiu požiūriu (bazinis elementas „sistema“)

Kontroloingas – tai:	Šaltiniai
pelno valdymo <i>sistema</i>	Mann (1973)
kompanijos informacinio aprūpinimo <i>sistema</i>	Müller (1974)
suderintų veiksmų, principų, tikslų, metodų ir technikų <i>sistema</i> , orientuota į įmonės valdymą, kontrolę ir monitoringą	Kruger (1979) ¹
operatyvinė <i>sistema</i> , orientuota į deficito likvidavimą, tikslų pasiekimą, pelno uždirbimą, galima funkcionuoti biokibernetinio reguliavimo sąlygomis	Mann ir Mayer (1992)
informacinė <i>sistema</i> , skirta aprūpinti valdymo personalą informacija, reikalinga planavimo, kontrolės, analizės ir plėtros procesams užtikrinti	Serfling (1992) ²
integruota įmonės planavimo ir kontrolės veiklos informacinio aprūpinimo <i>sistema</i> , orientuota į organizacijos valdymo rezultatus	Hahn (1997)
į įmonės strateginių tikslų pasiekimą nukreipta <i>sistema</i> , į visumą apjungianti valdymo, apskaitos, planavimo, analizės ir kontrolės metodus	Utkin (1998)
į tikslų pasiekimą orientuota paramos sprendimams priimti <i>sistema</i> , apimanti kompleksinius kontrolės ir valdymo metodus, kurių pagalba aptinkami ir panaikinami nukrypimai, atsiradę nuo planuotų dydžių	Dźwigoł (2003) ³
į įmonės ateitį ir numatytų tikslų siekimą orientuota <i>sistema</i> . Kontroloingas, koordinuodamas, integruodamas ir nukreipdamas visą įmonės veiklą siekti nustatytų tikslų, vykdo „valdymo valdymą“ ir yra planavimo, apskaitos, kontrolės, ekonominės analizės, informacinių srautų organizavimo ir kitų procesų sintezė	Jasūdienė (2006)
<i>sistema</i> , paremta valdymo elementų sinteze (integracija); šių elementų visuma suteikia tinkamų alternatyvų paieškos ir pasirinkimo galimybę galutinių tikslų ir veiklos rezultatų pasiekimo proceso metu vykdant operatyvinį ir strateginį valdymą	Bavdik (2006)
įmonės valdymo <i>sistema</i> , apimanti strateginį ir operatyvinį posistemius bei valdymo metodus, užtikrinančius bendrą įmonės tikslų pasiekimą	Falko (2008)
vieninga įmonės tikslų ir veiklos rezultatų pasiekimo procesų valdymo <i>sistema</i>	Gomonko ir Tarasova (2009)
organizacijos ekonominius procesus valdanti <i>sistema</i> , orientuota ne tik į pelno gavimą ar išlaidų minimizavimą, bet ir į organizacijos mokumo lygmens palaikymą bei strateginių tikslų pasiekimą	Asaul ir Kvicinija (2013)
<i>sistema</i> , skirta koordinuoti valdymą ir užtikrinti efektyvumą	Pavlovskaja ir Kuzmina (2013)
informacinė - analitinė <i>sistema</i> , aprūpinanti įmonės vadovybę informacija valdymo sprendimams priimti	Kot ir kt. (2014)

¹ cituojant Weber ir Schäffer (2014, p. 36); ² cituojant Peemöller (2005, p. 34); ³ cituojant Nowak (2015, p. 120)

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis pateiktais šaltiniais)

Kaip matyti 1 lentelėje, sisteminį požiūrį palaiko dauguma nagrinėtų autorių, tarp kurių paminėtini Mann (1973), Kruger (1979), Mann ir Mayer (1992), Hahn (1997). Šiam požiūriui pritaria didelė dalis rusų mokslininkų, o taip pat lietuvių autorė Jasūdienė (2006).

Kita grupė autorių kontroloingą analizuoja per proceso prizmę (žr. 2 lentelę). Tarptautinių žodžių žodynas (2013) pateikia tokį termino „procesas“ aiškinimą: *eiga, vystymasis, būvių kaita, veiksmai*. Šiuo požiūriu kontroloingas suvokiamas kaip tam tikrų veiksmų, dėl kurių užtikrinimas efektyvus įmonės valdymas, visuma. Pažymėtina, kad procesinį požiūrį palaiko ir viena iš Tarptautinių kontroloingo organizacijų – Tarptautinė kontroloingo grupė (*angl.* International Group of Controlling; *sutr.* IGC), kurios internetiniame puslapyje teikiama oficialiame kontroloingo

apibrėžime akcentuojamas būtent šis aspektas. Toks požiūris yra suprantamas, nes šios organizacijos įkūrėjas, vienas iš kontrolingo teorijos ir praktikos pradininkų Europoje, Deyhle (2001) taip pat kontrolingą nagrinėja kaip procesą. Prie procesinio požiūrio galima priskirti ir kontrolingo kaip technologijos suvokimą, todėl kad technologija – *tai gamybinių procesų atlikimo būdų ir priemonių visuma* (Tarptautinių žodžių žodynas, 2013). Per technologinį aspektą kontrolingo sampratą teikia ir kita kontrolierius vienijanti organizacija – Tarptautinė kontrolierių sąjunga (*vok.* Internationaler Controller Verein, *sutr.* ICV). Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad kai kurie autoriai pateikia nevienareikšmį požiūrį į kontrolingo nagrinėjimo lauką. Pvz. Asaul ir Kvicinija (2013) kontrolingą pristato kaip sistemą (žr. 1 lentelę), tačiau tame pačiame šaltinyje lygia greta siūlo į kontrolingą žiūrėti kaip į tam tikrų elementų integracijos į sistemą procesą, siekiant priimti tinkamus sprendimus. Mann ir Mayer (1992) taip pat kontrolingą iš pradžių nagrinėjo kaip sistemą, o vėliau jau palaikė procesinį požiūrį.

2 lentelė. Kontrolingo samprata procesiniu požiūriu (baziniai elementai „procesas“, „technologija“)

Kontrolingas – tai:	Šaltiniai
organizacijos tikslų apibrėžimo ir jų įgyvendinimo <i>procesas</i> , realizuojamas per planavimo ir kontrolės (valdymo bei reguliavimo aspektu) funkcijas taikant tinkamus finansinius bei nefinansinius metodus ir būdus	International Group of Controlling (<i>Tarptautinė kontrolingo grupė</i>)
įvairių įmonės finansinės ūkinės veiklos sričių valdymo <i>technologija</i> , apimanti tokius valdymo <i>procesus</i> 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 priežasčių nustatymas bei valdymo sprendimų priėmimas mažinant nuokrypius	Internationaler Controller Verein (<i>Tarptautinė kontrolierių sąjunga</i>)
informacijos, reikalingos valdymui siekiant numatytų tikslų, rinkimo, apdorojimo ir koordinavimo <i>procesas</i>	Heigl ir Haas (1996)
įmonės ateities valdymo <i>technologija</i> , užtikrinanti ilgą ir efektyvų įmonės ir jos struktūrinių vienetų funkcionavimą	Mann ir Mayer (2000)
<i>procesas</i> suprantamas kaip ekonominės situacijos valdymas įmonėje bei planinių ir faktinių rezultatų suliginimas	Deyhle (2001)
<i>procesas</i> , kurio metu tam tikri organizacijos nariai daro įtaką kitiems nariams, kad šie prisidėtų prie organizacijos strategijos įgyvendinimo, o taip pat rūpinasi išteklių išsigijimo ir naudojimo, siekiant organizacijos tikslų, veiksmingumo ir efektyvumo užtikrinimu.	Ghosh (2005)
į sėkmingą įmonės veiklos užtikrinimą orientuotas įmonės valdymo <i>proceso</i> informacinis aprūpinimas siekiant optimizuoti finansinių rezultatų ir socialinių tikslų suderinamumą	Reichmann (2011)
į įmonės valdymo rezultatą orientuotas informacinio aprūpinimo <i>procesas</i> , kurio paskirtis paruošti ir pateikti reikalingą informaciją vadovams, kad šie galėtų imtis būtinų veiksmų, siekiant priimti tinkamus sprendimus	Čuvašlova (2013)
apskaitos, analizės, planavimo, normavimo ir kontrolės metodų integracijos į vieningą informacijos gavimo, apdorojimo ir apibendrinimo sistemą <i>procesas</i> , siekiant priimti tinkamus sprendimus	Asaul ir Kvicinija (2013)

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis pateiktais šaltiniais)

Dalis autorių (žr. 3 lentelę) kontrolingą siūlo nagrinėti kaip funkciją (valdymo funkciją, valdymą palaikančią funkciją ar valdymui paslaugas teikiančią funkciją). Tai siauresnis požiūris nei pateikiant kontrolingą kaip sistemą, ar procesą, nes „funkcija“ pagal Tarptautinių žodžių žodyną (2013), tai *pareigos, veiklos sritis, paskirtis*. Autoriai, kurie kontrolingą pristato kaip funkciją, vertina ją kaip tam tikrų pareigų vykdymą, siekiant užtikrinti atskirų sričių funkcionavimą. Svarbu pažymėti, kad funkcinį požiūrį palaiko ir Mackevičius (2003), kuris vienas pirmųjų Lietuvoje pateikė savo kontrolingo sampratos apibrėžimą.

3 lentelė. Kontrolingo samprata funkciniu požiūriu (bazinis elementas „funkcija“)

Kontrolingas – tai:	Šaltiniai
tam tikra <i>funkcija</i> tokios įmonės valdymo sistemos, kuri koordinuoja vykdymą teikiant pirmenybę planams, viduje. Ji apima visų valdymo posistemių struktūras, visus jų derinimo procesus, o taip pat koordinaciją pačių posistemių viduje	Weber (1997)
valdymui teikianti paslaugas <i>funkcija</i> , sujungianti planavimo, apskaitos, kontrolės, koordinavimo ir kitas valdymo funkcijas, jas integruojanti ir koordinuojanti	Mackevičius (2003)
valdymą palaikanti <i>funkcija</i> , užtikrinanti sėkmingą įmonės funkcionavimą ilgalaikėje perspektyvoje	Baškatova (2008)
valdymo <i>funkcija</i> , kurios paskirtis užtikrinti, jog faktiniai rezultatai būtų kuo artimesni siekiamiems rezultatams	Singla (2009)
valdymo aptarnavimo <i>funkcija</i> , aprūpinanti reikalinga informacija priimant operatyvinius ir strateginius sprendimus	Hauser (2011)
valdymui teikianti paslaugas (navigacinė) <i>funkcija</i> , padedanti vadovams pasiekti iškeltus tikslus	Falko (2014)

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis pateiktais šaltiniais)

Dar siauresnis – instrumentinis – kontrolingo sampratos suvokimas nagrinėjimo lauko elementų tyrimo aspektu, pateikiamas 4 lentelėje. Atsižvelgiant į Tarptautinių žodžių žodyne (2013) teikiamą termino „instrumentas“ aiškinimą, kad tai *darbo įrankis*, šiuo požiūriu kontrolingas suprantamas kaip būdas ar priemonė tam tikroms funkcijoms įgyvendinti. Instrumentinį požiūrį propagavo Hoffmann (1972), Preißler (2007), Lakis (2007), Becker ir kt. (2011) ir kiti tyrėjai.

4 lentelė. Kontrolingo samprata instrumentiniu požiūriu (baziniai elementai „būdas“, „instrumentas“)

Kontrolingas – tai:	Šaltiniai
valdymo palaikymo informacijos pagalba <i>būdas</i>	Hoffmann (1972) ¹
kokybiškai naujas ir perspektyvus įmonės valdymo užduočių sprendimo <i>instrumentas</i> , priimtinas ir rekomenduotinas taikyti naujomis informacinės visuomenės ir globalizuotos ekonomikos epochos sąlygomis	Boroduško ir Vasiljeva (2006)
valdymo <i>instrumentas</i> , netelpantis į vienos valdymo funkcijos rėmus, kuris palaiko vidinius valdymo sprendimų priėmimo procesus tikslingai parinktos ir apdorotos informacijos pagalba	Preißler (2007)
įmonės valdymo <i>būdas</i> , pagrįstas planavimu, kontrole, atskaitomybe, koordinacine ir patariamąja veikla	Lakis (2007)
valdymo <i>instrumentas</i> , kurio paskirtis inicijuoti ir nuolat kreipti organizacijos veiksmus, kurti ir didinti organizacijos vertę	Becker ir kt. (2011)
koordinavimo ir valdymo veiklos <i>instrumentas</i> , susietas su valdymo apskaitos, informacinio aprūpinimo ir monitoringo sritimis, kurio paskirtis objektyviai ir kokybiškai analizuoti ir vertinti veiklos, orientuotos į įmonės strateginių ir taktinių tikslų pasiekimą bei silpnų vietų likvidavimą, rezultatus	Šomenko (2011)

¹ cituojant Weber ir Schäffer (2014, p. 34)

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis pateiktais šaltiniais)

Pristatyti kontrolingo požiūriai pagal kontrolingo sampratos elementus, nusakančius kontrolingo nagrinėjimo lauką (sisteminis, procesinis, funkcinis, instrumentinis), yra svarbūs tiek teoriniu, tiek praktiniu atžvilgiais, tačiau jungiamoji grandis tarp teorijos ir praktikos, anot Scherm ir Pietch (2004), yra koncepcija. Kaip nurodoma Tarptautinių žodžių žodyne (2013), „koncepcija“ – *požiūrių į kuriuos nors reiškinius sistema, daikto, reiškinio, proceso samprata*. Kontrolingas, kaip koncepcija, pristatomas Vollmuth (2001), Tolkač (2005), Horvath (2006), Staliūnienės (2008) darbuose (žr. 5 lentelę). Vertinant koncepcijos, kaip termino, suvokimo kontekste – kontrolingas koncepciniu požiūriu, pirmiausia, turi būti suprantamas kaip įvairių požiūrių ir aiškinimų visuma. Taigi, autoriai, pristatydami kontrolingą kaip koncepciją, pripažįsta, jog jis turi būti nagrinėjamas per įvairių požiūrių sintezės prizmę, siekiant juos susisteminti ir išgryninti bei išplėsti kontrolingo sampratos suvokimą.

5 lentelė. Kontrolingo samprata koncepciniu požiūriu (bazinis elementas „koncepcija“)

Kontrolingas – tai:	Šaltiniai
įmonės valdymo <i>koncepcija</i> , orientuojanti vadovus į visų galimybių ir rizikų, susijusių su pelno uždirbimu, atskleidimą	Vollmuth (2001)
valdymo <i>koncepcija</i> , kuri sintezuoja valdymo apskaitą, planavimą, kontrolę ir analitinį darbą	Tolkač (2005)
kompleksinė tarpfunkcinė valdymo <i>koncepcija</i> , kurios tikslas yra planavimo, kontrolės ir informacinio aprūpinimo sistemų koordinacija	Horvath (2006)
valdymo <i>koncepcija</i> , skirta siekti tikslų ir pelno ilgalaikėje perspektyvoje, nes retrospektyviniai duomenys paverčiami ypač vertingais perspektyviniais	Staliūnienė (2008)

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis pateiktais šaltiniais)

Kaip matyti 1-5 lentelėse pateiktame kontrolingo apibrėžčių pagal bazinius elementus, nusakančius kontrolingo nagrinėjimo lauką, sąvade, kontrolingo sampratos interpretacijų įvairovė tiek užsienio, tiek lietuvių autorių darbuose yra didelė. Tačiau, ištyrus kontrolingą sisteminiu, procesiniu, funkcinu, instrumentiniu ir koncepciniu požiūriais, galima konstatuoti, kad vis dėlto dauguma autorių kontrolingą pristato kaip *systemą*, į vieną visumą apjungiančią įvairius elementus, kurie turi būti nagrinėjami ne pavieniui, o sąveikoje su kitais elementais. Toks požiūris yra priimtinas, todėl kad vertinti kontrolingą kaip procesą, funkciją ar instrumentą būtų per siaura, nes, dėl prigimtinio kompleksiskumo, kontrolingas negali efektyviai funkcionuoti kaip atskiras sistemos elementas, nors ir sintezėje su kitais.

Vis dėlto, svarbu akcentuoti, kad užsienio mokslininkų tarpe vyksta diskusijos, ar kontrolingą galima laikyti vien tik ekonomine kategorija. Atliktas kontrolingo sampratos tyrimas atskleidė, kad į kontrolingą, ne kaip į ekonominę kategoriją, o kaip į savitą mąstymo būdą, žvelgia Baum ir kt. (2004) teigdami, kad tai mąstymo filosofija, kurios tikslas yra tinkamai valdyti įmonę. Karminskij ir kt. (2006) taip pat siūlo išplėsti kontrolingo nagrinėjimo lauką iki filosofinio požiūrio. Autoriai apibrėžia kontrolingą kaip filosofiją ir naują vadovų mąstymo būdą, orientuotą į efektyvų išteklių panaudojimą bei organizacijos vystymąsi ilgalaikėje perspektyvoje. Šį požiūrį palaiko ir Lichtarev (2011) teigdamas, kad tai valdymo filosofija, formuojanti valdymo stilių ir bendrą verslo organizavimo kultūrą. Šiuo atžvilgiu pažymėtinas Falko (2014) tyrimas, kuriame jis išskyrė skirtingus kontrolingo apibūdinimo aspektus ir juos aprašė (žr. 6 lentelę).

6 lentelė. Kontrolingo apibūdinimo aspektų analizė

Aspektai	Kontrolingo apibūdinimo turinys
Etimologinis (<i>lotynų, anglų, prancūzų, vokiečių kalbose</i>)	Priežiūra, stebėjimas, valdymas, vadovavimas, reguliavimas, kontroliavimas, tikrinimas
Konceptualus - funkcinis	Valdymui teikianti paslaugas (navigacinė) funkcija, padedanti vadovams pasiekti iškeltus tikslus
Konceptualus - instrumentinis	Metodų, instrumentų, būdų, priemonių parinkimas, siekiant įgyvendinti planavimo ir kontrolės procesus, o taip pat šių procesų integravimas bei koordinavimas tarp funkcinių padalinių
Institucinis	Struktūrinis organizacijos padalinys, įgyvendinantis kontrolingo funkcijas
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 vystymosi
Moralinis - etinis	Organizacijos „ekonominė sąžinė“
Mokslinis	Mokslinė disciplina, kurios paskirtis suformuoti teorinį ir metodologinį pagrindimą kuriant socialinių - ekonominių sistemų valdymo technologijas

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Falko (2014))

Atsižvelgiant į kontrolingo sampratos analizės pirmojo etapo rezultatus, galima teigti, kad kontrolingas turėtų būti nagrinėjamas kaip *sistema*, nes apjungia visus siauresnius požyrius (procesinį, funkcinį ir instrumentinį), tačiau lygia greta interpretuotinas kaip *konceptija* ar net *valdymo filosofija*.

Kontrolingo požymių, dominuojančių kontrolingo sampratos apibrėžtyse, tyrimas

Antrajame kontrolingo sampratos analizės etape nustatyti dominuojantys kontrolingo kaip ekonominės kategorijos požymiai, pagal keturis kriterijus: 1) tikslų siekimas; 2) siekiamų tikslų/rezultatų konkretumas; 3) veiklų (veiklos sričių) įvardijimas; 4) struktūrinių elementų išskyrimas. Apibendrinti kontrolingo sampratos analizės antrojo etapo rezultatai pateikti 7 lentelėje.

Keturiasdešimt trijų kontrolingo sampratos apibrėžimų analizė atskleidė, kad vertinant kontrolingo požymius pagal pirmąjį kriterijų tiesiogiai tikslų siekimo aspektas buvo minimas šešiolika kartų, visais kitais atvejais siekiami tikslai buvo paminėti netiesiogiai. Tai rodo, kad kontrolingas yra orientuotas į įmonės tikslų pasiekimą. Identifikuojant būdingiausius požymius pagal antrąjį kriterijų – į kokius tikslus ar rezultatus orientuotas kontrolingas – pastebėta, kad autorių nuomonės išsiskyrė, nes nagrinėjamuose apibrėžimuose buvo paminėtas dvidešimt vienas siektinas tikslas (rezultatas). Taigi, kažkokių ryškesnių išskirčių tarp minimų požymių, kas leistų nustatyti bendrą autorių nuomonę, identifiukuota nebuvo. Daugiausia (po penkis kartus) buvo paminėti orientacijos į strategiją bei į pelno gavimą ir valdymą tikslai. Tuo tarpu iš išskirto dvidešimt vieno šios grupės požymio net trylika buvo paminėti tik po vieną kartą. Tai leidžia konstatuoti, kad kontrolingo veiklos aprėptis ir siekiami tikslai bei rezultatai yra labai platūs ir į vieną apibrėžimą juos sudėti problematiška, kiekvienas autorius išskiria ir pateikia tik jo subjektyviu požiūriu siektiną svarbiausią tikslą (rezultatą). Siekiant patikslinti kontrolingo apibrėžimą, siūloma sukonkretinti siektiną rezultatą nurodant, jog kontrolingas turi būti orientuotas į strateginės ir operatyvinės veiklos sintezę ir užtikrinti strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimą, o konkretus šių veiklų rezultatas turi atsispindėti įmonės vertės kūrime. Toks požiūris grindžiamas nuostata, kad kiekvienos naujos valdymo sistemos, tame tarpe ir kontrolingo, kūrimo ir diegimo įmonėje paskirtis turėtų būti sietina su papildoma verte, kuri ilgalaikėje perspektyvoje galima kurti tik strateginės ir operatyvinės veiklos sąsajoje.

Vertinant požymius pagal trečiąjį šio etapo kriterijų – veiklų įvardijimą – nustatyta, kad beveik visi autoriai apibrėžimuose identifikuoja pagrindines veiklas, kurios turėtų būti priskirtinos kontrolingui kaip ekonominei kategorijai. Analizuojant rezultatus matyti, kad dalis veiklų yra labai dažnai minimos apibrėžimuose: pvz. valdymo palaikymas iš keturiasdešimt trijų analizuotų apibrėžimų paminėtas dvidešimt tris kartus. Tai leidžia daryti labai aiškią prielaidą, kad kontrolingas tiesiogiai siejamas su valdymo procesais įmonėje ir yra sudedamoji valdymo sistemos dalis.

Paskutinis kriterijus, pagal kurį buvo analizuota kontrolingo samprata ir kuris buvo minimas dažname apibrėžime, tai kontrolingo sandaros struktūriniai elementai. Analizuojant sampratos interpretacijas nustatyta, kad kai kurie autoriai, siekdami atskleisti kontrolingo kompleksiskumą, nurodo, jog kontrolingas – tai tam tikra posistemų, elementų, procesų, funkcijų, metodų, būdų, technikų, veiksmų ar principų sintezė. Tiriant šiuo aspektu buvo eliminuoti tie struktūriniai elementai, kurie apibrėžia patį kontrolingą kaip sistemą, procesą, funkciją ar instrumentą, t.y. nurodo jo nagrinėjimo lauką, o ne sandarą, nes šiuo požiūriu kontrolingas buvo išnagrinėtas pirmajame etape. Atlikus kontrolingo sandaros struktūrinių elementų analizę matyti, kad apibrėžtyse kontrolingas daugiausia suvokiamas kaip procesų, funkcijų, metodų integracija į vieną visumą. Vis dėlto, nustačius, kad kontrolingas turi būti nagrinėjamas kaip *sistema*, ją, pirmiausia, svarbu struktūriškai suskirstyti į posistemius, o vėliau jau identifikuoti procesus, funkcijas, metodus, instrumentus, reikalingus šios sistemos veikimui.

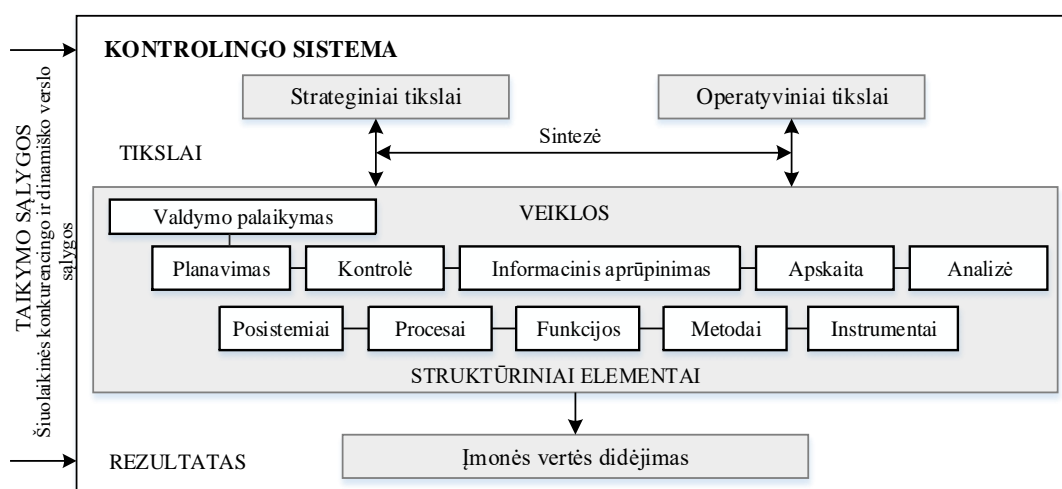
7 lentelė. Apibrėžtyse minimų kontrolingo požymių pagal išskirtus kriterijus pasikartojimo dažnumo analizė

Apibrėžtyse minimi kontrolingo požymiai pagal išskirtus kriterijus	Pasikartojimo apibrėžtyse dažnumas
<i>1 kriterijus. Tikslų siekimas (minimas/neminimas)</i>	
Tikslų siekimas minimas tiesiogiai	16
Tikslų siekimas minimas netiesiogiai	27
<i>2 kriterijus. Siekiamų tikslų/rezultatų konkretizavimas – orientacija į:</i>	
Strategiją; pelno gavimą ir valdymą	5
Operatyvinę veiklą; ilgalaikį funkcionavimą	3
Ateitį; efektyvumo užtikrinimą; valdymo rezultatus; išteklių naudojimo veiksmingumo užtikrinimą	2
Išlaidų minimizavimą; mokumo lygmens palaikymą; plėtros procesus; deficito ir rizikų atskleidimą; alternatyvų paiešką; veiklos rezultatus; siekiamybę, kad faktiniai rezultatai atitiktų planinius; organizacijos vertės kūrimą ir didinimą; sėkmingą veiklos užtikrinimą; bendrą verslo organizavimo kultūrą; finansinių rezultatų ir socialinių tikslų suderinamumą; pateikiamų duomenų adekvatumą keliamiems tikslams	1
<i>3 kriterijus. Veiklų (veiklos sričių) įvardijimas</i>	
Valdymo palaikymas	23
Informacinis aprūpinimas; planavimas; kontrolė	14
Sprendimų priėmimas; koordinavimas	7
Integravimas	5
Apskaita	4
Analizė	3
Veiklos (veiksmų) nukreipimas; ekonominė analizė; nuokrypių aptikimas ir šalinimas; konsultavimas	2
Stebėseną; valdymo apskaita; organizacijos narių paveikimas; valdymo stiliaus formavimas; inicijavimas; atskaitomybė; normavimas; veiklos rodiklių nustatymas; ataskaitų parengimas ir interpretacija; įvertinimas; apmokestinimo problemų sprendimas	1
<i>4 kriterijus. Struktūrinių elementų išskyrimas</i>	
Metodai	6
Procesai; funkcijos	4
Posistemiai	2
Būdai; technikos; veiksmai; principai; elementai	1

(Šaltinis: sudaryta autorių)

Dar vienas svarbus aspektas, į kurį dėmesį atkreipė Boroduško ir Vasiljeva (2006), yra rekomenduotinos sąlygos, kurioms esant kontrolingas efektyviausiai funkcionuotų. Autorės nurodė, kad informacinė visuomenė ir žinių ekonomika yra būtinos kontrolingo taikymo sąlygos. Ir nors šios sąlygos yra tinkamos, tačiau apima per siaurą taikymo lauką. Tokiu būdu, taikymo sąlygas svarbu praplėsti nurodant, kad kontrolingo sistemos, kaip lanksčiai reaguojančios į besikeičiančią išorės ir vidaus aplinką bei orientuotą į vertę kuriančius veiksmus, plėtojimas efektyvus konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis, todėl siūlytina šį požymį įtraukti į kontrolingo apibrėžimą.

Įvertinus kontrolingo sampratos analizės rezultatus, suformuota ir 2 paveiksle pateikta kontrolingo sampratos architektūra.



2 pav. Kontrolingo sampratos architektūra

(Šaltinis: sudaryta autorių)

Atsižvelgiant į 2 paveiksle pateiktą kontrolingo sampratos elementų sudėtį, siūloma tokia teoriškai patikslinta ir išplėtotą kontrolingo sampratos apibrėžtis: *kontrolingas – tai inovatyvi konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis taikytina sistema, integruojanti planavimo, kontrolės, informacinio aprūpinimo, apskaitos, analizės veiklas, skirta palaikyti valdymą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų bei užtikrinant įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje.*

Antrajame kontrolingo sampratos analizės etape pagal ketvirtą kriterijų ištirti ir nustatyti kontrolingo sampratos struktūriniai elementai, kaip antai posistemiai, procesai, funkcijos, metodai ir instrumentai, į apibrėžtį nebuvo įtraukti. Nors tai ir svarbūs kontrolingo apibrėžimų elementai, tačiau jų integravimas į kontrolingo sampratos konstrukta nepadėtų aiškiau atskleisti kontrolingo esmės.

Kontrolingo paskirties suvokimo lygio tyrimas Lietuvos vidutinėse įmonėse

Atlikus teorinį kontrolingo sampratos tyrimą, identifikuoti tam tikri apibrėžtyse dominuojantys kontrolingo požymiai, kuriuos susisteminius ir naujai papildžius, patikslinta ir išplėtotą kontrolingo sampratos apibrėžtis. Moksliniu požiūriu šis sampratos patikslinimas yra reikšmingas siekiant aiškiau suvokti nagrinėjamą reiškinį. Tačiau lygia greta buvo svarbu ištirti ir įvertinti kontrolingo suvokimo lygį praktinėje plotmėje. Atliktas tyrimas leido nustatyti, kaip Lietuvos vidutinių verslo įmonių specialistai aiškina kontrolingo sampratą, ar šios sąvokos netapatina su kitomis sąvokomis kaip kontrolė, vidaus kontrolė, vidaus auditas ar valdymo apskaita, koks yra kontrolingo paskirties suvokimo lygis, priklausomai nuo kontrolingo sistemos taikymo patirties įmonėse.

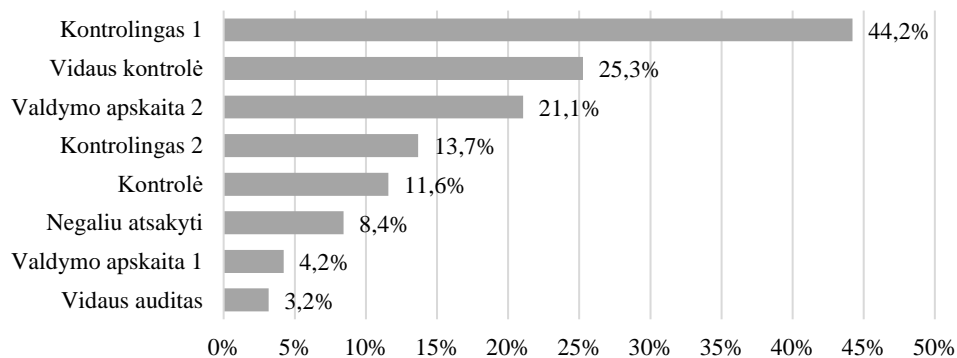
Siekiant įvertinti įvairius kontrolingo sistemos taikymo patirties ir galimybių Lietuvos vidutinėse įmonėse aspektus, buvo atlikta Lietuvos vidutinių įmonių vadovų, vyr.buhalterių, finansininkų apklausa. Apklausa vykdyta 2018 m. balandžio - gegužės mėnesiais. Joje dalyvavo 95 respondentai. Pagal parengtą tyrimo metodologiją buvo išsiųsta 123 anketos; jų grįžtamumas siekė 77 proc. Vienu iš anketos klausimų buvo siekta sužinoti, kaip respondentai supranta, kas yra kontrolingas, kokia jo paskirtis įmonėje. Norint įvertinti, kiek respondentams yra aiški kontrolingo samprata, t.y. nustatyti, kiek ji paremta žinojimu, o kiek intuityviu supratimu, buvo pateiktas įvairių teiginių sąvadas, kuriame tik du teiginiai apibrėžia kontrolingą (žr. 8 lentelę). Kiti teiginiai siejami su kontrolės, vidaus kontrolės, vidaus audito ir valdymo apskaitos sąvokomis. Respondentų buvo prašoma nurodyti, kuris teiginys tiksliausiai atspindi jų nuomonę dėl kontrolingo paskirties įmonėje, pasirenkant ne daugiau kaip du atsakymų variantus. Taip pat respondentai galėjo pasirinkti atsakymo variantą „negaliu atsakyti“ arba variantą „kita“ su galimybe įrašyti savo teiginį.

8 lentelė. Respondentams pateiktų teiginių, kad įvertinti kontrolingo sampratos lygį, sąvadas

Teiginys:	Apibrėžiamoji sritis
<i>Kontrolingas tai:</i> vadovybės apibrėžtas procesas, skirtas užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir verslo rizikos valdymą	Vidaus kontrolė
<i>Kontrolingas tai:</i> procesas, užtikrinantis, kad reali veikla atitiktų planuojamą	Kontrolė
<i>Kontrolingas tai:</i> nepriklausoma, objektyvi veikla, skirta vertinti ir gerinti įmonės rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą	Vidaus auditas
<i>Kontrolingas tai:</i> veikla, kurios metu renkama, sisteminama ir įvertinama informacija, reikalinga ūkio subjektui valdyti	Valdymo apskaita 1
<i>Kontrolingas tai:</i> sistema, integruojanti planavimo, stebėsenos, kontrolės, apskaitos, analizės, veiklos vertinimo ir kitas veiklas, skirta palaikyti valdymą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų bei užtikrinant įmonės vertės didėjimą	Kontrolingas 1
<i>Kontrolingas tai:</i> sistema, teikianti metodologinę, koordinavimo, informacinio aprūpinimo paslaugas įmonės valdymui, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų	Kontrolingas 2
<i>Kontrolingas tai:</i> įmonės vadovybės reglamentuota informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo nustatytos atitinkamos formos ataskaitose sistema, skirta įmonės veiklai valdyti, kontroliuoti, sprendimams priimti ir perspektyvoms numatyti	Valdymo apskaita 2

(Šaltinis: sudaryta autorių)

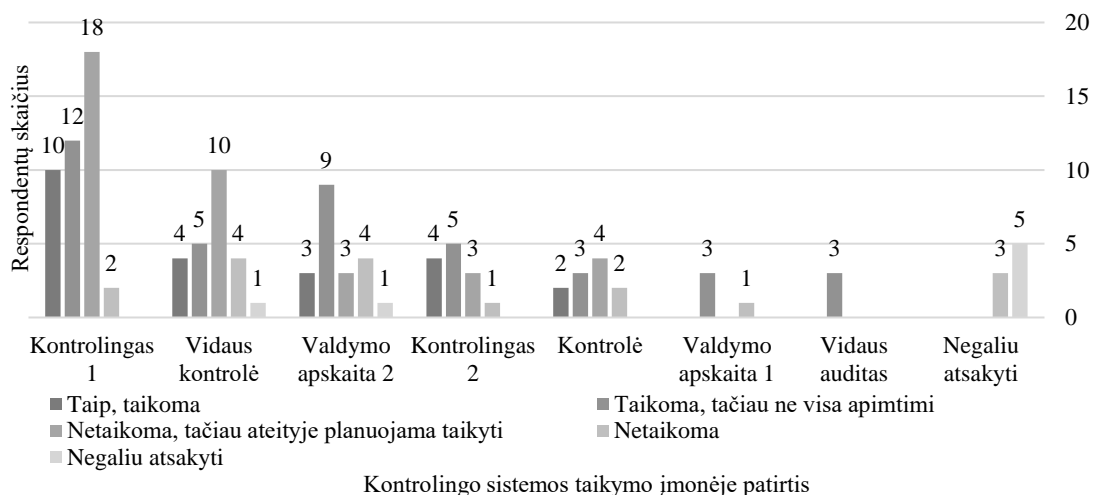
Kaip matyti 3 paveiksle, daugiausia respondentų (N=42) į klausimą, kuris teiginys tiksliausiai atspindi jų nuomonę dėl kontrolingo paskirties įmonėje, pasirinko „kontrolingo 1“ apibrėžimą. Įvertinus tai, kad dar 13 respondentų pasirinko teiginį, kuris pažymėtas kaip „kontrolingas 2“, galima daryti prielaidą, kad vidutinių įmonių specialistai turi pakankamai aiškų suvokimą apie kontrolingo sistemos paskirtį. Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad, respondentams suteikus galimybę pasirinkti du teiginius, trys iš jų pasirinko abu apibrėžimus, apibūdinančius kontrolingą. Todėl bendras respondentų, pasirinkusių kontrolingo apibrėžtį, skaičius yra 52 arba 54,7 proc. visų apklaustųjų. Kita vertus, 11 iš šių 52 respondentų papildomai šalia kontrolingo apibrėžties pažymėjo ir kitus atsakymų variantus, kurie apibūdina vidaus kontrolę, valdymo apskaitą ar kontrolę apskritai.



3 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal kontrolingo sampratos vertinimą
(Šaltinis: sudaryta autorių)

Likę 43 respondentai kontrolingo sampratos nesiejo su kontrolingo apibrėžtimi. Svarbu pažymėti, kad net 8 vidutinių įmonių specialistai pasirinko variantą „negaliu atsakyti“, kas rodo, jog šis terminas jiems yra visai negirdėtas ir, atitinkamai, neturi jokių asociacijų su pateiktais teiginiais. Taip pat akcentuotina, kad įmonių specialistai kontrolingo beveik nesiejo su „valdymo apskaitos 1“ apibrėžtimi, kai tuo tarpu „valdymo apskaitos 2“ apibrėžimą, kaip geriausiai apibūdinantį kontrolingą, pasirinko daugiau kaip penktadalis respondentų. Šis rezultatas sietinas su tuo, kad pirmasis valdymo apskaitos apibūdinimas „veikla, kurios metu renkama, sisteminama ir įvertinama informacija, reikalinga ūkio subjektui valdyti“ yra teikiamas LR buhalterinės apskaitos įstatyme, todėl ši formuluoė yra žinoma daugeliui įmonės vadovų, finansininkų ar buhalterių. Tuo tarpu antrasis apibūdinimas yra bendresnis, apimantis daugiau valdymo apskaitos aspektų, todėl respondentai jį intuityviai susiejo su kontrolingo samprata.

Siekiant įvertinti, ar kontrolingo suvokimo lygis priklauso nuo kontrolingo sistemos taikymo patirties įmonėje, buvo atlikta rezultatų analizė šiuo pjūviu. Apklauskos metu respondentams buvo pateiktas klausimas „Ar jūsų įmonėje taikoma kontrolingo sistema“. Atsakymo į šį klausimą rezultatai yra tokie: kad sistema taikoma, atsakė 17,9 proc. respondentų (N=17); taikoma, tačiau ne visa apimtimi – 29,5 proc. (N=28); netaikoma, tačiau planuojama taikyti – 33,7 proc. (N=32); netaikoma – 12,6 proc. (N=12); negalėjo atsakyti – 6,3 proc. (N=6) respondentų. 4 paveiksle pateikti respondentų atsakymų rezultatai susiejant kontrolingo suvokimo lygį su kontrolingo sistemos taikymo patirties įmonėje lygiu.



4 pav. Respondentų pasiskirstymas vertinat kontrolingo sampratą pagal kontrolingo sistemos taikymo įmonėse patirtį
(Šaltinis: sudaryta autorių)

Kaip matyti 4 paveiksle, įmonių, kuriose kontrolingo sistema taikoma arba planuojama taikyti ateityje, supratimo lygis, kas yra kontrolingas, yra ženkliai aukštesnis. Vieną arba abu kontrolingo apibrėžimus pasirinko būtent šios įmonės. Tuo tarpu įmonių, kuriose nėra kontrolingo sistemos, respondentai daugiausia pasirinko tuos apibūdinimus, kurie apibrėžia vidaus kontrolę, valdymo apskaitą, kontrolę arba visai negalėjo į šį klausimą atsakyti.

Apibendrinant kontrolingo sampratos turinio teorinio tyrimo rezultatus pažymėtina, kad tai kompleksinė, daugiaplanė sąvoka, pasižyminti interpretacijų gausa, todėl vienareikšmiškai apibūdinti kontrolingą sudėtinga. Tą patvirtina ir empirinio tyrimo rezultatai, kurie atskleidė, kad apklaustų Lietuvos vidutinių verslo įmonių vadovų ir specialistų suvokimas, kas yra kontrolingas, yra skirtingas.

Išvados

Atlikta kontrolingo apibrėžčių turinio analizė atskleidė, kad esminiai kontrolingo sampratos skirtumai yra susiję su kontrolingo nagrinėjimo lauko identifikacija bei dominuojančių požymių, apibrėžiančių kontrolingo tikslą, paskirtį, veiklas, išskyrimą. Susisteminius teikiamas sampratas pagal bazinius elementus, nusakančius kontrolingo nagrinėjimo lauką, nustatyta, kad dėl prigimtinio kompleksiško, multidimensiško ir integralumo kontrolingas turi būti nagrinėjamas kaip sistema, jungianti siauresnius nagrinėjimo laukus (procesinį, funkcinį, instrumentinį), tačiau lygia greta interpretuotinas kaip koncepcija ar valdymo filosofija.

Atlikus dominuojančių kontrolingo požymių, teikiamų apibrėžtyse, analizę, atskleista, kad daugumoje jų akcentuojama kontrolingo orientacija į įmonės tikslų pasiekimą, tačiau šie tikslai nėra konkrečiai įvardijami. Siūlytina šią sampratą praplėsti nurodant, kad kontrolingas turi būti orientuotas į strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimą, o konkretus šių veiklų rezultatas turi atspindėti įmonės vertės kūrimo ir didinimo. Analizuojant kontrolingo sampratas dominuojančių veiklos sričių įvardijimo požiūriu, pastebėta, kad dažniausiai yra minima valdymo palaikymo veikla, kuri kontrolingo sistemoje realizuojama per įvairias kitas veiklos sritis. Jų pasikartojimo dažnumas teikiamose apibrėžtyse skirtingas, tačiau dažniausiai minimos planavimo, kontrolės, informacinio aprūpinimo veiklos.

Ištyrus egzistuojančias kontrolingo sampratas holistiniu požiūriu, yra siūloma tokia patikslinta kontrolingo apibrėžtis: kontrolingas – tai inovatyvi, konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis taikytina, sistema, integruojanti planavimo, kontrolės, informacinio aprūpinimo, apskaitos, analizės veiklas, skirta palaikyti valdymą siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų bei užtikrinant įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje.

Atlikus kontrolingo esmės ir paskirties suvokimo lygio Lietuvos vidutinėse verslo įmonėse tyrimą, nustatyta, kad 54,7 proc. visų apklaustų vidutinių įmonių vadovų bei apskaitos ir finansų specialistų turi aiškų suvokimą, kas yra kontrolingas. Likusi dalis respondentų sutapatino kontrolingą su kontrole, vidaus kontrole, valdymo apskaita arba visai negalėjo apibrėžti šios kategorijos. Išanalizavus, ar kontrolingo suvokimo lygis priklauso nuo kontrolingo sistemos taikymo įmonėse patirties, nustatyta, kad įmonių, kuriose kontrolingo sistema taikoma arba planuojama taikyti ateityje, suvokimo lygis yra ženkliai aukštesnis.

Literatūra

- ANDERSON, D.; SCHMIDT, L. 1961. *Practical Controlling*. Homewood: Irwin. Prieiga per <<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.35128000213221;view=1up;seq=7>>.
- ASAUL, A.N.; KVICINIJA, M.G. 2013. *Upravljenje zatratami i controlling*. Suchum: Abchazkij gosudarstvennyj universitet.
- BAŠKATOVA, J. 2008. *Kontrolling*. Moskva: EAOL.
- BAUM, H.G.; COENENBERG, A.G.; GÜNTHER, T. 2004. *Strategisches Controlling*. Schäffer-Poeschel.
- BAVDIK, T.P. 2006. Controlling v sisteme effektivnovo upravlenija. *Izvestija Irkutskoj gosudarstvennoj ekonomičeskoj akademiji*, vol. 3, 53-55.
- BECKER, W.; BALTZER, B.; ULRICH, P. 2011. Controlling as a science in Germany. *Singidunum Revija*, vol. 8 (2), 40-54.
- BIEŃKOWSKA, A.; ZGRZYWA-ZIEMAK, A. 2013. Controlling and Other Methods of Management – the Results of the Empirical Study in the Enterprises Functioning in Poland. *Research Papers of Wrocław University of Economic*, vol. 290, 9-20.
- BIEŃKOWSKA, A.; ZGRZYWA-ZIEMAK, A. 2014. Coexistence of Controlling and other Management Methods. *Operations Research and Decisions*, vol. 2, 7-34.
- BORODUŠKO, I.V.; VASILJEVA, E.K. 2006. *Strategičeskoje planirovanije i kontrolling*. Sankt- Peterburg: Piter.
- ČUVAŠLOVA, M.V. 2013. *Vnedrenije kontrollinga v sistemu upravlenija predprijatijem aviacionnoj promyšlenosti*. Moskva: Akademija estestvoznaniija.
- DE WEVER, B.; SCHELLENS, T.; VALCKE, M.; VAN KEER, H. 2006. Content Analysis Schemes to Analyze Transcripts of Online Asynchronous Discussion Groups: a Review. *Computers & Education*, vol. 46(1), 6-28.
- 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: Finansi i statistika.
- DOBROSZEK, J. 2015. Analysis of Factors Affecting the Implementation of Controlling in Logistics Enterprises and the Resulting Effects – Case of Poland. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 213, 248-253. Prieiga per <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042815058887>>.
- FALKO, S.G. 2008. *Kontrolling dlia rukovoditelej i specialistov*. Moskva: Finansi i statistika.
- FALKO, S.G. 2014. Controlling v Rosiji: sovremennoje sostojanie i perspektivy razvitija. *Proceedings of the International Scientific Conference Controlling in SMEs – Beyond Number*, 147-152. Prieiga per <http://www.vsfs.cz/controlling_en/>.
- GHOSH, N. 2005. *Management Control Systems*. New Delhi: Prentice – Hall.
- GOMONKO, E.A.; TARASOVA, T.F. 2009. *Upravljenje zatratami na predprijatii*. Moskva: KNORUS.
- HAHN, D. 1997. *Planirovanie i kontrol: koncepcija kontrollinga*. Per. s nem. Moskva: Finansi i statistika.
- HAUSER, M. 2011. *Profit Centres. Center – Controlling. Strategic Business Unit: Profit, Service, Cost Centers, Value Centers*. Freiburg: VCW.
- HEIGL, A.; HAAS, G. 1996. *Controlling. Interne Revision*. Stuttgart: Fisher.
- HORVÁTH, P. 2006. *Koncepcija kontrollinga. Upravljenčeskij učet. Sistema otčetnosti. Biudžetirovanije*. Per. s nem. Moskva: Alpina biznes buks.
- HORVÁTH, 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>>.
- JASŪDIENĖ, L. 2006. Controllingas – efektyvi valdymo sistema. *Smulkaus ir vidutinio verslo plėtos perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste, mokslinės – praktinės konferencijos pranešimų medžiaga*. Kolpingo kolegija. Kaunas: Technologija.
- KARDELIS, K. 2016. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras.
- KARMINSKIJ, A.M.; FALKO, S.G.; ŽEVAGA, A.A.; IVANOVA, N.J. 2006. *Kontrolling*. Moskva: Finansi i statistika.

- KOT, A.D.; AKAEV, K.B.; SIDORENKO, E.V. 2014. Suščnost kontrollinga i osobennosti evo primeneniya na predpriyatijach magistralno transporta gaza. *Naukovedenie*, vol. 1, 1-20. Prieiga per <<http://naukovedenie.ru/PDF/08EVN114.pdf>>.
- LAKIS, V. 2017. *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- LICHTAREV, L.J. 2011. Sistematizacija opredelenija termina „kontrolling“. *Ekonomičeskije issledovanija*, no. 2. Prieiga per <<http://www.cfin.ru/management/controlling/systematization.shtml>>.
- Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas Nr. VIII-935. 2017. Prieiga per <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/a615fb20e1fe11e68503b67e3b82e8bd>>.
- MACKEVIČIUS, J. 2003. *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV.
- MANN, R. 1973. *Praxis des Controlling*. Munchen: Moderne Industrie.
- MANN, R., MAYER, E. 1992. *Kontrolling dlia načinajuščich*. Per. s nem. Moskva: Finansy i statistika.
- MANN, R.; MAYER, E. 2000. *Controlling for Beginners*. Allied Publishers Pvt., Ltd.
- MÜLLER, W. 1974. Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung: Zfbf*, vol. 26(10), 683-693.
- NOWAK, M. 2015. Etyka controllingowego pomiaru dokonań w świetle filozofii użyłarystycznej – zarys koncepcji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowość*, vol. 82(138), 113-128.
- PAPP, L.; PAJROK, A. 2010. The Role of Controlling and its Admission within SMS Enterprises in Hungary – Especially in the Hospitality Industry. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomic*, vol. 12(1), 288-297.
- PAVLOVSKA, O.; KUZMINA - MERLINO, I. 2013. Evolution of Management Controlling Framework: Literature Review. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 99, 1044-1053.
- PEEMÖLLER, V. 2005. *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Berlin: Neue Wirtschafts – Briefe.
- PEROVIĆ, V.; OSMANAGIĆ - BENEDIK, N.; BOJANIĆ, R.; TODOROVIĆ - DUDIĆ, A. 2016. Recent Situation of Controlling in Serbia and Comparison with its Implementation in Croatia. *Auditor. Journal for Theory and Practice*, vol. 19 (76), 39-48.
- PRANULIS, V.P. 2007. *Marketingo tyrimai. Teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- PREIBLER P. 2007. *Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs Taschenbuch*. Munchen: De Gruyter Oldenbourg.
- REICHMANN, T. 2011. *Controlling: Concepts of Management Control, Controllership and Ratios*. Berlin: Springer.
- RUDZKIENĖ, V. 2005. *Socialinė statistika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
- SESTANJ-PERIC, T.; KUKEC, S.K. 2012. The Application of Management Accounting (Controlling) Instruments in Small and Medium Size Enterprises in Nord-Western Croatia. *Advanced Research in Scientific Areas*, vol. 1(1), 664-669.
- SINGLA, R.K. 2009. *Business Management*. New Delhi: FK Publications.
- ŚLIWCZYŃSKI, B. 2011. Operational Controlling – a Tool of Translating Strategy into Action. *Scientific Journal of Logistics*, vol. 7(5), 45-59.
- ŠOMENKO, I. J. 2011. *Formirovanije sistemy kontrollinga na predpriyatijach elektroenergetiki*. Avtoreferat disertacii. Belgord, gosudarstvennyj tehnologičeskij universitet im. V.G. Šuchova.
- ŠPAC, D.; MAŠNJA-ŠKARE, L. 2009. Controlling in Transition Environments: Empirical Evidence from Croatia. *South East European Journal of Economics and Business*, vol. 4, 63-80.
- STALIŪNIENĖ, J. 2008. Kontrolingo reikšmė nepriklausomo audito požiūriu. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, vol. 1 (6), 146-151.
- SULŽICKAJA, I.; TAMULEVIČIENĖ, D. 2013. Kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas. *Homo – Societas – Technologiae*, vol. 2(2), 80-86.
- TAMULEVIČIENĖ, D.; SUBAČIENĖ, R. 2014. Strateginio ir operatyvinio kontrolingo sistema ir jos įgyvendinimo Lietuvos įmonėse prielaidos. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, vol. 1 (9), 245-253.
- Tarptautinių žodžių žodynas. 2013. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija.
- TIDIKIS, R. 2003. *Socialinių mokslų tyrimo metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
- TODOROVIĆ-DUDIĆ, A.; STANIŠIĆ, M.; PEROVIĆ, V. 2017. Contribution of Controlling to Business Efficiency. *Industrija*, vol. 45(1), 25-44.
- TOLKAČ, V. 2005. Controlling – nemeckaja ideja, polučivšaja meždunarodnoje priznanije. *Personal Mix*, no. 8-9. Prieiga per <http://ca-controlling.ru/engine_static/controlling-akademije.ru/pdf/controlling.pdf>.
- UTKIN, E. A. 1998. *Kurs menedžmenta*. Moskva: Zercalo.
- VOLLMUTH, H. 2001. *Instrumenty kontrollinga ot A do Ja*. Per. s nem. Moskva: finansy i statistika.
- VUKO, T.; OVJAN, I. 2013. Controlling and business efficiency. *Croatian Operational Research Review*, vol. 4, 44-52.
- WEBER, J. 1997. *Zur Abgrenzung von Führung und Controlling*. WHU – Forschungspapier. Dezember (45).
- WEBER, J.; SCHÄFFER, U. 2014. *Vvedenije v kontrolling*. Per. s nem. Moskva: NP "Objedinenie kontrollerov".
- ŽYDŽIŪNAITĖ, V.; SABALIAUSKAS, S. 2017. *Kokybiniai tyrimai: principai ir metodai*. Vilnius: Vaga.

EVALUATION OF THE CONTENT OF CONTROLLING CONCEPT: HOLISTIC APPROACH

Daiva Tamulevičienė, Rasa Subačienė
Vilnius University, Lithuania

Summary

From a scientific point of view, the analysis of the controlling concept and specification of the definition of controlling, taking changing economic, social and cultural conditions into account, are important in order to disclose the meaning and importance of controlling, to identify the object, functions, tasks of controlling and its place in the organisational structure of a company, to form a controlling system and distinguish its elements as well as to create a methodological basis for introduction of a controlling system into a company. Having considered that there is a huge variety of controlling definitions as well as explanations and interpretations of concepts, the content analysis method was used for examining the controlling concept.

The analysis of the content of controlling definitions revealed that significant differences among the controlling concepts are related to identification of the research fields of controlling as well as distinguishment of dominant elements defining the goal, purpose and activities of controlling. After systematizing the concepts it was determined that controlling has to be analysed as a *system* combining narrower fields of research (procedural, functional, instrumental). After carrying out the analysis of dominant elements of controlling provided in the definitions it was revealed that most of them emphasize that controlling is oriented towards achieving the company's goals without specifically mentioning these goals. It is

suggested to widen this concept by indicating that controlling has to be oriented towards achieving strategic and operational goals and concrete results of these activities have to be reflected through creation and increase of the company's value. Such approach is based on the attitude that the purpose of creating and introducing every new management system, including controlling, has to be related to additional value which, in the long run, can be created by connecting strategic and operational activities. When analysing the concepts of controlling in the respect of designation of dominant activity fields it was noticed that the management support activity is mentioned the most often and in the controlling system it is realised through various other activity fields. Their recurrence frequency in the provided definitions differ; yet the most frequently mentioned activities are those of planning, control and information support. Taking into account the fact that current controlling definitions do not identify the conditions under which this system would function efficiently it is appropriate to widen the definition of controlling in this respect by indicating that development of a controlling system flexibly responding to the changing external and internal environment as well as oriented towards factors creating a company's value is efficient in competitive and dynamic business conditions.

The results of the conducted survey on the essence and the level of perception of the controlling in Lithuanian medium-sized business enterprises show that 54.7% of all surveyed mid-sized company executives and accounting and finance professionals have a clear perception on the controlling. The rest respondents identified controlling as control, internal control, management accounting, or were unable to define this category at all. Analysis of whether the level of control perception depends on the experience of the application of the controlling system in the companies, it has been determined that the perception level of the companies in which the control system has been applied or planned to be applied in the future, is significantly higher.

Keywords: controlling, controlling concept, content of controlling.

JEL Codes: M40, M49.

The article has been reviewed.

Received in September, 2018

Accepted in October, 2018

Contact person:

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