

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**

**DAIVA TAMULEVIČIENĖ**

**KONTROLINGO SISTEMOS, ORIENTUOTOS Į ĮMONĖS  
VERTĖS DIDĖJIMĄ, MODELIS LIETUVOS VIDUTINĖMS  
ĮMONĖMS**

**Daktaro disertacija**

**Socialiniai mokslai, vadyba (03 S)**

**Vilnius, 2018**

Disertacija rengta 2014 – 2018 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas – prof. dr. Rasa Subačienė (Vilniaus universitetas,  
socialiniai mokslai, vadyba – 03 S)

## TURINYS

LENTELIŲ, PAVEIKSLŲ IR PRIEDŲ SĄRAŠAS	5
ĮVADAS	12
1. KONTROLINGO SISTEMOS KONCEPTUALIZACIJA: SAMPRATA, IDĖJOS GENEZĖ, TEORIJŲ VYSTYMASIS	29
1.1. Kontrolingo sampratos interpretacijos raidos vertinimas	29
1.1.1. Kontrolingo sampratos analizė	29
1.1.2. <i>Kontrolingo sąvokos kilmė, transformacija ir vieta kontrolės, audito ir valdymo apskaitos sampratų kontekste</i>	39
1.2. Kontrolingo teorijos raidos analizė ir vertinimas	47
1.2.1. <i>Kontrolingo idėjos istorinė genezė pasaulyje ir Lietuvoje</i>	47
1.2.2. <i>Klasikinės kontrolingo koncepcijos</i>	56
1.2.3. <i>Naujosios kontrolingo koncepcijos</i>	62
2. KONTROLINGO SISTEMOS MODELIO KŪRIMO PRIELAUDŲ IR METODOLOGIJOS PAGRINDIMAS	74
2.1. Kontrolingo rūšių ir modelių vertinimas, kaip pagrindas kontrolingo sistemos modeliui sukurti Lietuvos įmonėms	74
2.1.1. <i>Kontrolingo rūšys ir jų klasifikavimas</i>	74
2.1.2. <i>Kontrolingo tipologizacija pagal kilmę: amerikietiškas ir vokiškasis kontrolingo modeliai</i>	81
2.2. Kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygų tyrimas	87
2.3. Kontrolingo sistemos modelio poreikio Lietuvos vidutinėse įmonėse vertinimas	91
2.4. Kontrolingo sistemos modelio kūrimo ir jo taikymo galimybių Lietuvos vidutinėse įmonėse tyrimo metodologija	97
2.4.1. <i>Tyrimo programa</i>	97
2.4.2. <i>Ekspertinio vertinimo metodologinės prielaidos</i>	101
2.4.3. <i>Anketinės apklausos metodologinės prielaidos</i>	107
3. KONTROLINGO SISTEMOS MODELIO LIETUVOS VIDUTINĖMS ĮMONĖMS KŪRIMAS	113
3.1. Kontrolingo sistemos sandaros analizė	113
3.2. Kontrolingo sistemos trečiojo hierarchinio lygmens posisteminių elementų tyrimas	125
3.2.1. <i>Kontrolingo sistemos objekto ir subjekto posisteminių elementų tyrimas</i>	125
3.2.2. <i>Kontrolingo sistemos funkcijų posistemio elementų tyrimas</i>	138

<i>3.2.3. Kontrolingo sistemos proceso ir metodologinio - instrumentinio posistemių elementų tyrimas</i>	148
3.3. Kontrolingo sistemos išeities rezultato matavimo priemonių vertinimas	157
<i>3.3.1. Įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių identifikavimas</i>	157
<i>3.3.2. Sėkmės potencialo ir veiklos rezultatų matavimo rodiklių ir rodiklių sistemų vertinimas</i>	174
4. KONTROLINGO SISTEMOS MODELIO PAGRĪSTUMO IR TAIKYMO GALIMYBIŲ LIETUVOS VIDUTINĖSE ĮMONĖSE VERTINIMAS	186
4.1. Kontrolingo sistemos modelio pagrįstumo ekspertinio vertinimo rezultatai	186
4.2. Kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybių Lietuvos vidutinėse įmonėse tyrimo rezultatai	210
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	230
LITERATŪROS SĄRAŠAS	239
PRIEDAI	266

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

<i>1 lentelė.</i> Kontrolingo sampratos apibrėžimų sistematizacija pagal bazinius elementus, nusakančius kontrolingo nagrinėjimo lauką	32
<i>2 lentelė.</i> Kontrolingo apibūdinimo aspektų analizė	34
<i>3 lentelė.</i> Apibrėžtyse minimų kontrolingo požymių pagal išskirtus kriterijus pasikartojimo dažnumo analizė	36
<i>4 lentelė.</i> Vidaus kontrolės ir kontrolingo palyginamoji analizė	44
<i>5 lentelė.</i> Kontrolingo koncepcijų kryptys, jų idėjos ir pagrindiniai propaguotojai	54
<i>6 lentelė.</i> Svarbiausių Hahn bazinės kontrolingo koncepcijos modifikavimui įtaką dariusių veiksnių sąrašas	66
<i>7 lentelė.</i> Klasikinių ir naujųjų koncepcijų būdingiausių požymių palyginamoji analizė	70
<i>8 lentelė.</i> Kontrolingo rūšys ir jų klasifikavimo požymiai	75
<i>9 lentelė.</i> Strateginio ir operatyvinio kontrolingo požymių palyginimas	78
<i>10 lentelė.</i> Amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelių palyginimas pagal kontrolingo ir finansų padaliniams priskirtinų užduočių požymį	82
<i>11 lentelė.</i> Valdymo sprendimų priėmimo lygmenų, kaip kontrolingo sistemos funkcionavimo efektyvumą lemiančio veiksnio, identifikacija	88
<i>12 lentelė.</i> Žvalgybiniame tyrime dalyvavusių įmonių pasiskirstymas pagal dydį ir veiklos pobūdį	93
<i>13 lentelė.</i> Strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse lygis pagal kontrolingo objektus	93
<i>14 lentelė.</i> Sistemoms būdingos pagrindinės charakteristikos ir jų apibūdinimas	114
<i>15 lentelė.</i> Kontrolingo sistemos elementai	115
<i>16 lentelė.</i> Kontrolingo sistemos formavimo ir realizavimo principai bei jų nuostatos	120
<i>17 lentelė.</i> Kontrolingo sistemos objekto posistemio elementai pagal funkcinę sritį ir jų paskirtis	130
<i>18 lentelė.</i> Kontrolingo funkcijų, išskiriamų autorių darbuose, palyginimas	139
<i>19 lentelė.</i> Kontrolerio vaidmens, išskiriamo autorių darbuose, palyginimas	141
<i>20 lentelė.</i> Kontrolingo sistemos proceso posistemio veiklų sąvadas	152
<i>21 lentelė.</i> Kontrolingo sistemos metodų klasifikacija	153

<i>22 lentelė.</i> Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu, ir jų apibūdinimas	159
<i>23 lentelė.</i> Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu, ir jų apibūdinimas	160
<i>24 lentelė.</i> Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas	162
<i>25 lentelė.</i> Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas	163
<i>26 lentelė.</i> I-ojo ekspertinio vertinimo ekspertų kompetencijų ir patirties charakteristika	166
<i>27 lentelė.</i> Ekspertų, turinčių didesnę mokslinę patirtį, ir ekspertų, turinčių didesnę praktinę patirtį, vertinimo rezultatų palyginimas	170
<i>28 lentelė.</i> Reikalavimai strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimo rodiklių ir kriterijų rinkinio sudarymui	176
<i>29 lentelė.</i> Pirmajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui priskirtinos rodiklių sistemos ir jų apibūdinimas	180
<i>30 lentelė.</i> Antrajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui priskirtinos rodiklių sistemos ir jų apibūdinimas	182
<i>31 lentelė.</i> II-ojo ekspertinio vertinimo ekspertų kompetencijų ir patirties charakteristika	186
<i>32 lentelė.</i> Pritarimo teiginiams dėl objekto posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai	192
<i>33 lentelė.</i> Pritarimo teiginiams dėl funkcijų posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai	199
<i>34 lentelė.</i> Pritarimo teiginiams dėl proceso posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai	201
<i>35 lentelė.</i> Respondentams pateiktų teiginių, kad įvertinti kontrolingo sampratos lygį, sąvadas	219

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

<i>1 pav.</i> Kontrolingo sampratos analizės etapai	31
<i>2 pav.</i> Kontrolingo nagrinėjimo lauko identifikacija, atsižvelgiant į kontrolingo sampratos bazinių elementų ryšį	35
<i>3 pav.</i> Kontrolingo sampratos architektūra	38
<i>4 pav.</i> Kontrolingo istorinė genezė audito ir valdymo apskaitos raidos kontekste	50
<i>5 pav.</i> Kontrolingo raidos, ekonominių ciklų ir pokyčių organizacijų vadyboje Lietuvoje sąsaja	52
<i>6 pav.</i> Klasikinėms ir naujosioms koncepcijoms būdingų požymių reikšmingumo žemėlapis	72
<i>7 pav.</i> Strateginio, operatyvinio ir taktinio kontrolingo ryšys	80
<i>8 pav.</i> Lietuvai adaptuoto kontrolingo modelio bruožų identifikacija	84
<i>9 pav.</i> Kontrolingo sistemos funkcionavimo „teritorija“	90
<i>10 pav.</i> Tyrimo metodikos dizainas	99
<i>11 pav.</i> Ekspertinio vertinimo proceso etapai	103
<i>12 pav.</i> Apklauskos organizavimo proceso etapai	107
<i>13 pav.</i> Kontrolingo sistemos sandaros struktūrinė schema	124
<i>14 pav.</i> Kontrolingo sistemos objekto posistemio elementai ir jų ryšys su strateginiu ir operatyviniu kontrolingu	126
<i>15 pav.</i> Kontrolingo tarnybos vieta vidutinių įmonių organizacinėje struktūroje	134
<i>16 pav.</i> Kontrolerio vaidmens evoliucija	142
<i>17 pav.</i> Kontrolerio vaidmens ir vadybininkų pasiryžimo / gebėjimo veikti lygmens sąsaja	143
<i>18 pav.</i> Kontrolingo sistemos funkcijos ir jų paskirtis	145
<i>19 pav.</i> Kontrolingo sistemos proceso posistemio elementai ir tarpusavio ryšys	150
<i>20 pav.</i> Kontrolingo instrumentų sistematizacija	155
<i>21 pav.</i> Absoliučių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu, tinkamumas vidutinių įmonių vertės pokyčiams nustatyti	167
<i>22 pav.</i> Santykinių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu, tinkamumas vidutinių įmonių vertės pokyčiams nustatyti	169
<i>23 pav.</i> Absoliučių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų savininkų gerovės vertinimu, tinkamumas vidutinių įmonių vertei nustatyti	171

24 pav. Santykinių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų savininkų gerovės vertinimu, tinkamumas vidutinių įmonių vertei nustatyti	173
25 pav. Finansinių rodiklių sistemų klasifikavimas	178
26 pav. Rodiklių sistemų pozicionavimas pagal dvi dimensijas	179
27 pav. Rodiklių sistemų pozicionavimas pagal tris dimensijas	180
28 pav. Kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms	185
29 pav. Pritarimo teiginiams dėl posistemų kiekio ir jų hierarchinės padėties kontrolingo sistemoje vertinimo rezultatai	188
30 pav. Pritarimo teiginiams dėl aplinkos posistemio bei strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemų elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai	190
31 pav. Pritarimo teiginiams dėl kontrolingo sistemos subjekto posistemio elementų, atsižvelgiant į subjekto veiksmų aktyvumą ir institucionalizavimo lygį, vertinimo rezultatai	195
32 pav. Pritarimo teiginiams dėl institucinio kontrolingo padėties organizacinėje struktūroje ir dėl subjekto realizavimo būdo perkant paslaugas išorėje vertinimo rezultatai	198
33 pav. Pritarimo teiginiams dėl metodologinio - instrumentinio posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai	203
34 pav. Pritarimo teiginiams dėl rodiklių ir rodiklių sistemų pasirinkimo kontrolingo sistemoje pagrįstumo vertinimo rezultatai	206
35 pav. Pritarimo teiginiams dėl rodiklių sistemų rinkinio sudėties pagrįstumo vertinimo rezultatai	207
36 pav. Patobulintas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms	209
37 pav. Apklaustų įmonių pasiskirstymas pagal veiklos sritį	210
38 pav. Apklaustų įmonių pasiskirstymas pagal decentralizacijos lygį	211
39 pav. Ilgalaikių strategijų kūrimo ir trumpalaikių tikslų nustatymo veiklų svarbos identifikacija	211
40 pav. Kontrolingo objekto elementų pagal santykį su aplinka svarbos vertinimas	212
41 pav. Kontrolingo objekto elementų pagal veiklos kryptis svarbos vertinimas	213
42 pav. Socialinės veiklos svarbos vertinimas atsižvelgiant į įmonių veiklos sritį	214
43 pav. Kontrolingo objekto elementų pagal funkcines sritis svarbos vertinimas	215



<i>44 pav.</i> Logistikos veiklos svarbos vertinimas atsižvelgiant į įmonių veiklos sritį	215
<i>45 pav.</i> Kontrolingo proceso elementų svarbos vertinimas	216
<i>46 pav.</i> Kontrolingo sistemos taikymo lygio vertinimas atsižvelgiant į įmonių decentralizavimo lygį	217
<i>47 pav.</i> Respondentų pasiskirstymas pagal kontrolingo sampratos vertinimą	220
<i>48 pav.</i> Respondentų pasiskirstymas vertinat kontrolingo sampratą pagal kontrolingo sistemos taikymo įmonėse patirtį	221
<i>49 pav.</i> Kontrolingo funkcijų svarbos vertinimas	221
<i>50 pav.</i> Kontrolingo subjekto padėties vertinimas	222
<i>51 pav.</i> Įmonių vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių tinkamumo vertinimas	225
<i>52 pav.</i> Į kontrolingo sistemos modelį įtrauktų rodiklių sistemų taikymo patirties ir galimybių vertinimo rezultatai	227
<i>53 pav.</i> Į kontrolingo sistemos modelį neįtrauktų rodiklių sistemų taikymo patirties ir galimybių vertinimo rezultatai	228

## PRIEDŲ SĄRAŠAS

<i>1 priedas.</i> Kontrolingo sampratos apibrėžimų analizė pagal kontrolingo bazinius elementus	266
<i>2 priedas.</i> Kontrolingo samprata sisteminiu požiūriu (bazinis elementas „sistema“)	268
<i>3 priedas.</i> Kontrolingo samprata procesiniu požiūriu (baziniai elementai „procesas“, „technologija“)	269
<i>4 priedas.</i> Kontrolingo samprata funkciniu požiūriu (bazinis elementas „funkcija“)	270
<i>5 priedas.</i> Kontrolingo samprata instrumentiniu požiūriu (baziniai elementai „būdas“, „instrumentas“)	270
<i>6 priedas.</i> Kontrolingo samprata koncepciniu požiūriu (bazinis elementas „konceptija“)	271
<i>7 priedas.</i> Kontrolingo samprata filosofiniu požiūriu (baziniai elementai „filosofija“, „mąstymo būdas“)	271
<i>8 priedas.</i> Kontrolingo sampratos apibrėžimų analizė pagal būdingiausias požymius	272
<i>9 priedas.</i> Kontrolės apibrėžimai	280
<i>10 priedas.</i> Vidaus kontrolės apibrėžimai	280
<i>11 priedas.</i> Vidaus audito apibrėžimai	281
<i>12 priedas.</i> Reikšmingi įvykiai, atskleidžiantys kontrolingo idėjos formavimosi raidą	282
<i>13 priedas.</i> Valdymo apskaitos ir audito raidos etapų išskyrimo pagrindimas bei jų palyginimas su kontrolingo raidos etapais	284
<i>14 priedas.</i> Kontrolingo raidos etapų Lietuvoje išskyrimo bei sąsajos su ekonominių ciklų ir pokyčių organizacijų vadyboje identifikacijos pagrindimas	286
<i>15 priedas.</i> Reichmann informacinio palaikymo kontrolingo koncepcija	288
<i>16 priedas.</i> Horváth „riboto“ koordinavimo požiūris	289
<i>17 priedas.</i> Küpper „visapusio“ koordinavimo požiūris	289
<i>18 priedas.</i> Hahn į planavimą ir kontrolę orientuota kontrolingo koncepcija	290
<i>19 priedas.</i> Weber, Schäffer racionalaus valdymo užtikrinimo koncepcijos idealaus proceso tipiniai etapai	290
<i>20 priedas.</i> Hanh, Hungenberg modifikuota orientacijos į kontrolę ir planavimą kontrolingo koncepcija	291
<i>21 priedas.</i> Strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse lygis rezultatus analizuojant pagal įmonių dydį (proc.)	292

22 priedas. Kontrolingo sistemos aukščiausio hierarchinio lygmens elementų sąvadas rusų autorių darbuose	293
23 priedas. Kontrolingo sistemos aukščiausio hierarchinio lygmens elementų detalizavimas pateikiant autorių siūlomus 2-ojo ir 3-ojo lygmens kontrolingo sistemos elementus	294
24 priedas. Kontrolingo sistemos instrumentų klasifikacija	297
25 priedas. I-ojo ekspertinio vertinimo anketa	299
26 priedas. I-ojo ekspertinio vertinimo anketos priedas	304
27 priedas. Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant absoliučius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu	308
28 priedas. Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant santykinius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu	309
29 priedas. Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant absoliučius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus savininkų gerovės vertinimu	310
30 priedas. Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant santykinius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus savininkų gerovės vertinimu	311
31 priedas. II-ojo ekspertinio vertinimo anketa	312
32 priedas. II-ojo ekspertinio vertinimo anketos priedas	321
33 priedas. Įmonių apklausos anketa	322

## IVADAS

**Temos aktualumas ir naujumas.** Konkurencinės rinkos ir ekonominės globalizacijos sąlygomis verslo valdymo procesai tampa vis labiau sudėtingesni, laikas, skirtas optimalių sprendimų priėmimui, ženkliai sutrumpėjo, o alternatyvių sprendimo priėmimo variantų skaičius 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, kurių pagalba būtų galima ne tik surinkti, apdoroti, susisteminti ir koordinuoti didžiulį kiekį informacijos bei ją panaudoti priimant efektyvius valdymo sprendimus, bet ir laiku atskleisti įmonės viduje susiklosčiusias nepalankias situacijas, nustatyti tų situacijų priežastis, pasiūlyti problemų sprendimo eigą, priemones ir procedūras. Taip pat reikšminga aplinkybe tampa tai, kad sparčiai besikeičiančioje verslo aplinkoje daugumai įmonių tampa svarbu kurti vertę. Vertės didinimas tapo pagrindiniu įmonių vadovų tikslu, užtikrinant esamų ir būsimų investuotojų poreikius bei subalansuojant dalyvių interesus. Tačiau siekis valdyti įmonę, orientuojantis į jos vertės maksimizavimą, dar negarantuoja vertės augimo. Įmonės strategija, valdymo instrumentai, procesai, veiklos vertinimo rodikliai turi būti subalansuoti, atsižvelgiant į pagrindinį įmonės tikslą – vertės kūrimą. Ir nors pastarieji dešimtmečiai valdymo teorijos vystymesi buvo itin svarbūs, nes sukurta ir pasiūlyta taikyti praktikoje įvairių valdymo efektyvumą didinančių priemonių, tačiau dauguma jų orientuotos į kurios nors vienos valdymo funkcijos gerinimą. Tuo tarpu į įmonės vertės didėjimą orientuotų kompleksinių valdymo sistemų, leidžiančių koordinuoti visų valdymo grandžių veiksmus bei parinkti tinkamiausią metodiką ir instrumentus, derančius tarpusavyje, kūrimas nebuvo išplėtotas.

Viena iš tokių sistemų, padedančių išsprendžiamas ir jas kompleksiskai spręsti, yra kontrolingas, kurį galima įvardinti kaip inovatyvią, šiuolaikinės konkurencingos rinkos ir dinamiško verslo sąlygomis taikytiną, sistemą, į vieną visumą integruojančią planavimo, kontrolės, informacinio aprūpinimo,

apskaitos ir analizės veiklas, kad pasiekti strateginius ir operatyvinius tikslus bei užtikrinti įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje. Tokios sistemos sukūrimas naudojant vidinių galimybių potencialą gali tapti sprendžiamu įmonės sėkmės garantu veiksmu. Atsižvelgiant į tai, kad įmonė negali tiesiogiai daryti įtakos vertei, yra svarbu paveikti tuos procesus, kurie lemia vertės pokyčius, t.y. įmonės vertės kūrimo proceso sėkmė priklauso nuo atskirų procesų optimizavimo sėkmės. Tokiu būdu, tiek pagrindinių (produkto/paslaugos gamyba, pardavimas vartotojui, aptarnavimas po pardavimo), tiek palaikančių (valdymas, planavimas, kontrolė, apskaita, analizė, veiklos vertinimas) procesų koordinavimui įmonėje turi būti skirtas ypatingas dėmesys. Kontrolingo sistema, pasižymėdama tokiais savybėmis kaip kompleksiskumas, integralumas, multifunkcionalumas, analitiškumas, pajėgi išspręsti šią problemą ir užtikrinti procesų optimizavimą kryptingai siekiant naudos, išreiškiamos įmonės vertės didėjimu.

Kad kontrolingo sistemos įdiegimas padeda pagerinti įmonių funkcionavimą, valdymo sprendimų priėmimo procesą bei padidinti įmonių vertę, patvirtino daugelio autorių atlikti empiriniai tyrimai (Špac, Mašnja-Škare, 2009; Papp, Pajrok, 2010; Śliwczyński, 2011; Sestanj-Peric, Kukec, 2012; Bieńkowska, Zgrzywa-Ziemak, 2013, 2014; Vuko, Ovjan, 2013; Dobroszek, 2015; Perović ir kt., 2016; Todorović-Dudić, Stanišić, Perović, 2017, ir kiti). 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.

### **Mokslinė problema ir jos iširtumas.**

Kontrolingas, kaip valdymo sistema, užtikrinanti įmonės vertės didėjimą, Lietuvos mokslininkų beveik nenagrinėta, o jos taikymas Lietuvoje yra minimalus dėl nepakankamo šios sistemos žinomumo ir supratimo bei teigiamo poveikio įmonės vertės didinimui neįvertinimo. Tai, kad kontrolingo sistemos vystymasis tiek mokslinėje erdvėje, tiek praktinėje veikloje neįgavo tinkamo pagreičio, sietina su tiksliai suformuluoto, pagrįsto ir pritaikyto Lietuvai kontrolingo sistemos koncepcinio modelio neturėjimu. Ir nors užsienio šalių

mokslininkai yra pasiūlę įvairių kontrolingo koncepcijų, tačiau jos buvo kurtos atsižvelgiant į konkretaus laikotarpio ar regiono sąlygas. Tiesiogiai kurią nors pritaikyti Lietuvos įmonėms problematiška dėl tam tikrų mūsų šalies ekonominės, socialinės, istorinės, politinės, kultūrinės aplinkos ypatumų. Siekiant pasiūlyti įmonėms šią inovatyvią sistemą, yra *reikalinga sukurti struktūrinę kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį, pritaikytą Lietuvos įmonėms*. Konceptualaus ir metodologiškai pagrįsto struktūrinio kontrolingo sistemos modelio, adaptuoto Lietuvos įmonėms, nebuvimas yra aktuali spręstina mokslinė problema.

Vis dėlto, šis procesas yra sudėtingas, pirmiausia, dėl *tiksliai neapibrėžtos kontrolingo sampratos ir nenusistovėjusios terminijos*. Todėl yra svarbu atskleisti kontrolingo sampratos esmę, atlikti jos interpretacijos vystymosi tyrimą, įvertinti sąsajas su kitomis veiklos sritimis. Kontrolingo sampratą pristatė daugelis kontrolingą nagrinėjusių autorių (Baum, Goenenberg, Günter, 2004; Becker, Baltzer, Ulrich, 2011; Deyhle (Дайле), 2001; Ghosh, 2005; Hahn (Хан), 1997; Hauser, 2011; Heigl, Haas, 1996; Horváth (Хорват), 2006; Jasūdienė, 2006; Lakis, 2007; Mackevičius, 2003; Pavlovskā, Kuzmina - Merlino, 2013; Reichmann, 2011; Staliūnienė, 2008; Weber, 1997, ir kiti). Tačiau, įvertinus dabartinę sampratos ištirtumo 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) kontrolingo sampratų interpretacijų įvairovė sudaro sunkumų atskleidžiant kontrolingo, kaip sistemos, esmę ir reikšmę, todėl iškyla poreikis tiksliai jį apibrėžti įvertinant identifikuotus požymius bei sąlygas, kuriomis veikia šiuolaikinė įmonė.

Atsižvelgiant į tai, kad gilesnė mokslinė diskusija apie kontrolingo sistemos poreikį Lietuvos įmonėse, jos įdiegimo galimybes ir problemas, o taip pat spartesnė praktinė plėtra galima tik suvokiant kontrolingo idėjos atsiradimo priežastis ir prielaidas bei šios idėjos koncepcinį pagrindimą, yra svarbu ištirti ir

atskleisti 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 teorijos raidą yra nemažai (Anderson, Schmidt, 1961; Becker, 1990, 2011; Brüggemeier, 1998; Binder, Schäffer, 2005; Busse von Colbe, Fülbier, 2013; Chandler, 1962; Deasy, 1961; Guenther, 2013; Hahn, 1987, 1994; Horváth, 2011; Jackson, 1949; Küpper, 1987, 2008; Messner ir kt., 2016; Perović, Vujičić, 2015; Schneider, 1991; Weber, 1997; Weber, Schäffer, 2008, ir kiti). Bet kiekvienas jų, daugiausia, nagrinėjo kontrolingo vystymąsi konkrečioje šalyje arba apsiribojo kurio nors vieno istorinio laikotarpio ar atskiros koncepcijos analize, tačiau *bendra istorinė genėzė, kuri leistų apibendrintai ir išsamiai įvertinti kontrolingo idėjos pokyčius bei susistemintai atskleisti svarbiausių kontrolingo kryptių, koncepcijų ir požiūrių bruožus, nėra sudaryta*. Todėl būtina susisteminti svarbiausias kontrolingo kryptis, koncepcijas bei požiūrius, įvertinant juos istoriniame kontrolingo teorijos ir praktikos raidos kontekste. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad *kontrolingo raida Lietuvoje mokslininkų beveik nenagrinėta*. Paminėtinas tik Gimžauskienės (2010) tyrimas, kuriame buvo atskleistas kontrolingo ir ekonominio vystymosi ciklų ryšys. Todėl platesnis ir gilesnis tyrimas yra reikalingas, kad identifikuoti kontrolingo sistemos atsiradimo Lietuvoje prielaidas ir evoliucionavimo priežastis bei numatyti jos vystymosi galimybes.

Pažymėtina ir tai, kad pokyčiai organizacijų vadyboje bei spartus kontrolingo teorijų vystymasis sukėlė poreikį peržiūrėti kontrolingo klasifikaciją ir ją papildyti. Kontrolingo tipologizacija yra vienas esminių kontrolingo teorijos vystymosi ir tobulinimo aspektų, kuris yra svarbus siekiant susisteminti kontrolingo charakteristikas pagal būdingiausias požymius. Kita vertus, kontrolingo rūšių vertinimas yra reikšmingas formuojant struktūrinį kontrolingo sistemos modelį Lietuvai, nes leidžia pagrįstai įvertinti identifikuotų charakteristikų pasireiškimo jame galimybes. Tačiau mokslinių šaltinių apžvalga (Bieńkowska, Zgrzywa-Ziemak, 2014; Gleißner, Helm, Kreiter, 2013; Hajdu, 2013; Horvath, 2011; Oleiniuc, 2012; Rickards, 2005; Śliwczyński,

2011; Zéman ir kt., 2013, ir kiti) atskleidè, kad *kontrolingo rūšys kol kas yra nepilnai ištirtos*, o dabar egzistuojanti klasifikacija apsiriboja tik jo skirstymu į strateginį kontrolingą ir operatyvinį kontrolingą, t.y. pagal tikslų numatymo ir planavimo horizonto požymį. Atsižvelgiant į kontrolingo multidimensiškumą, kompleksišumą, integralumą ir kitas savybes, yra svarbu atskleisti šios sistemos charakteristikas įvairiais pjūviais ir papildyti kontrolingo klasifikaciją.

Dar vienas svarbus aspektas, kuris išskirtinas kaip svarbi ir spręstina mokslinė problema, yra *kontrolingo sistemos sandaros ir ryšių tarp sistemos elementų ištirtumo lygio nepakankamumas*, kas sudaro sunkumų konstruojant kontrolingo sistemos modelį Lietuvos įmonėms. Nors autorių, nagrinėjusių įvairius kontrolingo sistemos elementus, yra daug (Benčová, Kalavska, 2009; Borgart, Višniakova (Боргардт, Вишнякова), 2015; Borovkova, Boikova (Боровкова, Бойкова), 2009; Ciurlau, 2016; Deyhle (Дайле), 2001; Hahn, 1987, 1994; Horváth, 2011; Reichmann, 2011; Kah, 1994; Klimkovič (Климкович), 2013; Malmi, Brown, 2008; Mann, Mayer; 2000; Roehl-Anderson, Bragg, 2004; Schneider, 1991; Schuh, Kramer, 2016; Vollmuth, (Фольмут), 2001; Weber, Schäffer, 2008, 2014; Žakevič (Жакевич), 2016, ir kiti), tačiau nėra vieningos nuomonės nei dėl bendros kontrolingo sistemos sandaros, nei dėl ją sudarančių elementų ir jų tarpusavio sąveikos. Toki sistema sandaros elementų subalansuotumo nebuvimą lemia tai, kad kontrolingo sistema yra visaapimanti, įvairiais tiesioginiais ir grįžtamaisiais ryšiais sujungianti daug posistemių ir jų elementų, todėl nėra ir negali būti universalus modelio, tinkančio visoms įmonėms. Vis dėlto, tam tikrą bendrą sutarimą galima įžvelgti, nes dauguma autorių pritaria, kad kontrolingas turi būti nagrinėjamas kaip daugiaelementė sistema, kurią sudaro dvi pagrindinės neatsiejamos dalys: strateginis ir operatyvinis kontrolingas. Taip pat sutariama, kad, kaip valdymo priemonė, kontrolingas turi remtis įmonės valdymo principais ir valdymo tikslų įgyvendinimui taikyti tam tikrus instrumentus. Mokslininkų požiūris dėl kitų sistemos elementų, posistemių, juos siejančių tiesioginių ir grįžtamųjų ryšių yra skirtingas. Tačiau, siekiant iširti ir metodologiškai pagrįsti kontrolingo sistemos



sandara, yra svarbu apibrėžti įmonių grupę, kuriai turėtų būti formuojamas struktūrinis kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelis.

Atsižvelgiant į tai, kad valdymo sprendimų sunkumai dažniausia didėja augant įmonei, jos organizacinei ir gamybinei struktūrai, kontrolingo sistemos poreikis dažniausiai išskyla didelėse ir vidutinėse įmonėse. Tačiau kontrolingo sistemos modelį yra tikslinga formuoti, pirmiausia, orientuojantis į vidutines įmones. Tokį pasirinkimą nulėmė du aspektai:

Pirma, analizuojant mokslinę ir praktinę literatūrą buvo pastebėta, kad didžioji dalis autorių (Horváth, 2011; Mann, Mayer, 2000; Reichmann, 2011; Rickards, 2005; Weber, Schäffer, 2008; Falko (Фалько), 2008; Todorović-Dudić, 2015; Perović ir kt., 2016, ir kiti), siūlydami taikyti kontrolingo sistemą, akcentuoja, jog didžiausias sistemos efektyvumas pasiekiamas įdiegus ją vidutinėse ir stambiose įmonėse. Tačiau jų siūlomi strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentai, procedūros, rodikliai, galima kontrolingo tarnybos struktūra iš esmės yra suformuota didelėms ir labai stambioms įmonėms bei korporacijoms, vidutines įmones paliekant nuošaly. Taigi, vidutinės įmonės, kaip savarankiška įmonių grupė, ignoruojama ir mokslinėje literatūroje atskirai nėra nagrinėjama.

Antras aspektas yra tas, kad, norint Lietuvos įmonėms pasiūlyti kontrolingo sistemos idėją, realiausia tą padaryti sukuriant pavyzdinį modelį pirmiausia vidutinėms įmonėms, nes vidutinių įmonių Lietuvoje yra ženkliai daugiau nei stambių. Be to, vidutinės įmonės, nors ir būdamos daug lankstesnės, sprendžia tas pačias išlikimo konkurencinėmis sąlygomis problemas kaip ir didelės įmonės, tačiau jų galimybes vertinti išorės ir vidaus pokyčių sąlygas ir jų įtaką veiklos rezultatams yra ribotos. Atsižvelgiant į tai, yra svarbu pasiūlyti vidutinėms įmonėms tokią veiklos planavimo, kontrolės, apskaitos, analizės ir vertinimo sistemą, kurios funkcijų dėka būtų ne tik surinkti, išanalizuoti, susisteminti įmonės duomenys, bet, svarbiausia, būtų tinkami valdymo sprendimams priimti ir jų dėka gauti rezultatai viršytų jiems parengti sunaudotus resursus.

Todėl, nežiūrint į pakankamai aukštą problemos ištirtumo lygį, yra nemažai sunkumų formuojant visaapimančią kontrolingo sistemą. Taigi, kontrolingo sistemą būtina iširti įvairiais aspektais, išnagrinėjant kontrolingo sampratos, idėjos, koncepcijų, klasifikacijos vystymąsi, įvertinant sistemos įdiegimo sąlygas, tiksliai identifikuojant sistemos elementus bei ryšius tarp jų, tam, kad sukurti aiškiai suformuluotą ir pagrįstą struktūrinį kontrolingo sistemos modelį, orientuotą į įmonės vertės kūrimą, tinkamą taikyti Lietuvos vidutinėse įmonėse.

**Tyrimo objektas** – kontrolingo sistema, orientuota į įmonės vertės didėjimą, vidutinėse įmonėse.

**Darbo tikslas** – sukurti kontrolingo sistemos, užtikrinančios įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje, struktūrinį modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms ir įvertinti jo taikymo galimybes.

**Darbo uždaviniai:**

1. Ištyrus egzistuojančias kontrolingo sampratas holistiniu požiūriu bei jų interpretacijos vystymosi pokyčius, patikslinti kontrolingo sąvoką.
2. Identifikuoti bei susisteminti pagrindines kontrolingo kryptis, koncepcijas ir požiūrius istoriniame kontrolingo idėjos raidos kontekste.
3. Pagrįsti kontrolingo sistemos modelio kūrimo prielaidas kontrolingo rūšių, taikymo sąlygų ir poreikio Lietuvos vidutinėms vertinimo aspektais.
4. Iširti kontrolingo sistemos sandarą ir ją sudarančių elementų sudėtį bei ryšius.
5. Parengti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje, struktūrinį modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms.
6. Empiriškai testuojant įvertinti sukurto struktūrinio modelio pagrįstumą ir jo taikymo Lietuvos vidutinėse įmonėse galimybes.

**Tyrimo metodai:** temos daugiasluoksniškumas suponuoja kompleksinės tyrimo metodikos poreikį. Viso teorinio tyrimo metu buvo taikomi bendramoksliniai tyrimo metodai, kaip antai mokslinės literatūros analizė, lyginamoji analizė, sisteminimas, kritinis vertinimas. Atskiriems darbo

uždaviniams įgyvendinti ir klausimams spręsti buvo taikomi įvairūs kiti mokslinio ir empirinio tyrimo metodai, kurie pateikti lentelėje.

### Darbo uždavinių įgyvendinimui taikomi tyrimo metodai:

<i>1. Ištyrus egzistuojančias kontrolingo sampratas holistiniu požiūriu bei jų interpretacijos vystymosi pokyčius, patikslinti kontrolingo sąvoką</i>	
Turinio analizė	taikoma analizuojant kontrolingo sampratą, pateikiamą įvairių autorių apibrėžtyse
Apibendrinimas	taikomas siekiant identifikuoti bendruosius kontrolingo apibrėžtyse išskirtus požymius pagal tiriamus kriterijus
Genetinis metodas	taikomas analizuojant kontrolingo sąvokos kilmę ir jos transformaciją
Lyginimas	taikomas lyginant kontrolingo ir kontrolės, vidaus kontrolės, vidaus audito bei valdymo apskaitos sąvokas
Abstrakcija	taikoma siekiant patikslinti kontrolingo sąvoką
<i>2. Identifikuoti bei susisteminti pagrindines kontrolingo kryptis, koncepcijas ir požiūrius istoriniame kontrolingo idėjos raidos kontekste</i>	
Genetinis metodas	taikomas siekiant: 1) ištirti kontrolingo idėjos vystymosi prielaidas, išskirti svarbiausius etapus, įvardinti pagrindines vystymosi tendencijas pasaulyje ir Lietuvoje; 2) išnagrinėti pagrindines kontrolingo kryptis, koncepcijas ir požiūrius įvertinant jų raidos pokyčius
Lyginamasis istorinis metodas	taikomas siekiant palyginti kontrolingo idėjos raidos etapus su audito ir valdymo apskaitos raidos etapais
Grupavimas	taikomas sugrupuojant kontrolingo kryptis, koncepcijas ir požiūrius pagal jų sukūrimo laiką ir turinį
<i>3. Pagrįsti kontrolingo sistemos modelio kūrimo prielaidas kontrolingo rūšių, taikymo sąlygų ir poreikio Lietuvos vidutinėms vertinimo aspektais</i>	
Klasifikacija	taikoma išskirti kontrolingo rūšis pagal būdingiausias bruožus bei atskleisti jų charakteristikas
Abstrakcija	taikoma siekiant papildyti kontrolingo klasifikaciją ir atkleidžiant papildytos klasifikacijos reikšmę
Loginė analizė	taikoma: 1) pagrindžiant išskirtų kontrolingo rūšių integracijos į formuojamą kontrolingo sistemą taikymo galimybes; 2) adaptuojant amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelius Lietuvos įmonėms; 3) identifikuojant kontrolingo sistemos taikymo įmonėse sąlygas; 4) vertinant kontrolingo sistemos poreikį Lietuvos vidutinėms įmonėms
<i>4. Ištirti kontrolingo sistemos sandarą ir ją sudarančių elementų sudėtį bei ryšius</i>	
Sisteminė analizė	taikoma siekiant ištirti kontrolingo sistemos elementų sudėtį, jų hierarchinę padėtį sistemoje bei tarpusavio ryšius
Struktūrinė - funkcinė analizė	taikoma kontrolingo sistemai suskaidyti į elementus ir juos pažinti, išnagrinėjant ir išryškinant esminius sistemos elementų bruožus bei jų įtaką sistemos funkcionavimui
Ekspertinis vertinimas	taikomas siekiant nustatyti vidutinėms įmonėms tinkamiausias vertės kūrimo, kaip vieno iš kontrolingo sistemos elemento, matavimo priemones
<i>5. Parengti struktūrinį kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms</i>	
Modeliavimas	taikomas suformuoti struktūrinį kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms

<i>6. Empiriškai testuojant įvertinti sukurto struktūrinio modelio pagrįstumą ir jo taikymo Lietuvos vidutinėse įmonėse galimybes</i>	
Ekspertinis vertinimas	taikomas siekiant iširti sukurto kontrolingo sistemos modelio pagrįstumą
Anketinė vidutinių įmonių vadovų, vyriausiųjų buhalterių, finansininkų apklausa	taikoma siekiant iširti sukurto kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybes Lietuvos vidutinėse įmonėse

### **Ginamieji teiginiai.**

1. Kontrolingas suvoktinas kaip inovatyvi, konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis taikytina, sistema, integruojanti planavimo, kontrolės, informacinio aprūpinimo, apskaitos, analizės veiklas, kad palaikyti valdymą siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų bei užtikrinant įmonės vertės kūrimą ilgalaikėje perspektyvoje.

2. Kontrolingo sistema turi būti vertinama kaip strateginio ir operatyvinio kontrolingo, funkcionuojančio tam tikroje aplinkoje, sintezė. Šia sinteze siekiama pagerinti įmonės veiklos finansinę būklę ir veiklos rezultatus bei padidinti įmonės konkurencingumą ir sėkmės potencialą, taip sudarant prielaidas įmonės vertės didėjimui.

3. Sukurtas kontrolingo sistemos modelis padidina vidutinių įmonių galimybes kurti įmonės vertę ilgalaikėje perspektyvoje, nes padeda palaikyti jų stabilumą ir atsparumą išorės ir vidaus aplinkos pokyčiams, sušvelninti šių pokyčių įtaką strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatams bei pagerinti vidutinių įmonių funkcionavimą ir valdymo sprendimų priėmimo procesą.

4. Vidutinių įmonių vertę ir jos pokyčius kontrolingo sistemoje, orientuotoje į įmonės vertės didėjimą, objektyviausiai išmatuotų siūlomas aštuonių rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu ir savininkų gerovės vertinimu, derinys. Strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus objektyviausiai įvertintų siūlomas keturių rodiklių sistemą, apjungiančių finansinių ir nefinansinių rodiklių vertinimą, derinys.

## **Mokslinis naujumas.**

1. Kontrolingo samprata iširta holistiniu požiūriu įvertinant sisteminių, procesinių, funkcinį, instrumentinį, koncepcinį ir filosofinį kontrolingo aspektus. Teoriškai patikslinta ir išplėtota kontrolingo samprata atspindint esminius kontrolingo požymius ir išryškinant sistemos taikymo sąlygas bei siektiną rezultatą.

2. Atlikta išsami pasaulinės kontrolingo istorinės genezės analizė išskiriant penkis svarbiausius kontrolingo raidos etapus: 1) atsiradimas; 2) fragmentinis taikymas; 3) formavimasis ir profesionalizavimas; 4) įsitvirtinimas; 5) vystymasis ir integracija; nustatyta jų sąsaja su audito ir valdymo apskaitos raidos etapais. Atlikta kontrolingo raidos Lietuvoje analizė; naujai įvertinta ir papildyta kontrolingo vystymosi etapų ir ekonomikos ciklų bei pokyčių organizacijų vadyboje sąsaja, atsižvelgiant į pastarųjų metų pokyčius Lietuvos ekonomikoje.

3. Susistemintos kontrolingo koncepcijos suklasifikuojant jas į dvi grupes pagal jų sukūrimo laiką: 1) klasikinės kontrolingo koncepcijos, 2) naujosios kontrolingo koncepcijos; į penkias kryptis pagal jų turinį: 1) kaip apskaitos sistema, 2) kaip informacinio palaikymo sistema; 3) kaip valdymo sistemos dalis; 4) kaip racionalaus valdymo užtikrinimo sistema; 5) kaip strateginių interesų optimizavimo sistema. Toks klasifikavimas leidžia aiškiau suvokti ir įvertinti įvairių kontrolingo koncepcijų ypatumus. Pastaraisiais metais susiformavę požiūriai apjungti į vieną koncepciją; atsižvelgiant į šiuos požiūrius jungiančius bruožus, pasiūlytas šios koncepcijos pavadinimas: „orientacijos į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas“ koncepcija. Parengtas klasikinėms ir naujosioms kontrolingo koncepcijoms būdingų aspektų reikšmingumo žemėlapis, kuris išryškino pamatinius kontrolingo sistemos elementus, leidžiančius pagrįsti formuojamo kontrolingo sistemos modelio sandarą.

4. Papildyta taktinio kontrolingo paradigma dviem aspektais: 1) atskleista, kad taktinis kontrolingas siejasi su strateginiu ir operatyviniu kontrolingu ne tik per grįžtamąjį, bet ir per tiesioginį ryšį; 2) identifikuotas taktinio kontrolingo

grįžtamojo ryšio egzistavimas ne tik operatyviniame, bet ir strateginiame lygmenyje.

5. Palyginus amerikietiškaį ir vokiškąį kontroloingo modelius ir įvertinus juos pagal užduočių aprępties, dominuojančios orientacijos, kontrolierio vaidmens ir informacinės bazės požymius, parengtas Lietuvos įmonėms adaptuotas pavyzdinis kontroloingo modelis, kurio pagrindu gali būti formuojamas individualus kontroloingo sistemos modelis bet kuriai Lietuvos įmonei.

6. Pasiūlyta metodologiškai pagrįsta kontroloingo sistemos sandara, sudaryta iš trijų hierarchinių lygmenų posistemų, pirmajam lygmeniui priskiriant aplinkos posistemį; antrajam – strateginio ir operatyvinio kontroloingo posistemius; trečiajam – objekto, subjekto, funkcijų, proceso ir metodologinį - instrumentinį posistemius. Ši sandara, kaip pavyzdinė, galėtų būti naudojama visose įmonėse kuriant kontroloingo sistemos modelį.

7. Pirmą kartą suformuotas vidutinių įmonių vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių rinkinys, kurį sudaro apskaitos duomenų taikymu ir savininkų gerovės vertinimu paremti absoliutūs ir santykiniai rodikliai: 1) grynas pelnas; 2) pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (*angl.* Earnings Before Interest, Taxes Depreciation and Amortization, *sutr.* EBITDA); 3) grynas nuosavo kapitalo pelningumas (*angl.* Return on Equity, *sutr.* ROE); 4) pardavimų pelningumas (*angl.* Return on Sales, *sutr.* ROS); 5) turto pelningumas (*angl.* Return on Assets, *sutr.* ROA); 6) ekonominė pridėtinė vertė (*angl.* Economic Value Added, *sutr.* EVA); 7) rinkos pridėtinė vertė (*angl.* Market Value Added, *sutr.* MVA); 8) akcininkų nuosavo kapitalo pelningumas (*angl.* Total Shareholder Return, *sutr.* TSR). Šis aštuonių rodiklių rinkinys užtikrintų kompleksinį vidutinės įmonės vertės kūrimo (praradimo) išmatavimą kontroloingo sistemoje.

8. Parengtas rodiklių sistemų pozicionavimo kubas pagal trijų dimensijų matavimą: rodiklių tarpusavio priklausomybės lygį, rodiklių suderinamumo lygį, orientacijos į strategiją lygį. Atliktas egzistuojančių rodiklių sistemų pozicionavimas atsižvelgiant į pasiūlytą trijų dimensijų matavimą.

9. Pasiūlytas vidutinių įmonių veiklos efektyvumui vertinti taikytinas rodiklių sistemų rinkinys: 1) DuPonto piramidinė rodiklių sistema; 2) piramidinės struktūros rodiklių sistema (*angl.* Pyramid Structure of Ratios, *sutr.* PSR); 3) ekonominės pridėtinės vertės rodiklių sistema (*angl.* Economic Value Added, *sutr.* EVA); 3) suderintų rodiklių sistema (*angl.* Balanced Scorecard, *sutr.* BSC). Šios rodiklių sistemos objektyviai įvertintų strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus kontrolingo sistemoje, orientuotoje į įmonės vertės didėjimą.

10. Sukurtas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinis modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms. Jo elementų sudėtis, turinys bei ryšiai tarp jų sudaro prielaidas palaikyti valdymą strateginiame ir operatyviniame lygmenyje, kad padidinti vidutinių įmonių galimybes kurti vertę ilgalaikėje perspektyvoje. Kiekvienas siūlomo kontrolingo sistemos modelio elementas sąsajoje su kitais elementais padeda palaikyti įmonės stabilumą ir atsparumą išorės ir vidaus aplinkos pokyčiams, sušvelninti šių pokyčių įtaką strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatams bei pagerinti įmonės funkcionavimą ir valdymo sprendimų priėmimo procesą. Modelyje integruoti strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimo rodiklių sistemų bei įmonės vertės dydžio matavimo rodiklių rinkiniai sudaro galimybes objektyviai išmatuoti vidutinių įmonių vertės pokyčius ir įvertinti modelio taikymo efektyvumą.

#### **Praktinė reikšmė.**

Sukurtas kontrolingo sistemos modelis gali būti sėkmingai taikomas Lietuvos vidutinių įmonių veikloje. Atliktos vidutinių įmonių vadovų bei specialistų apklausos rezultatai atskleidė, kad yra didelis poreikis jose diegti kontrolingo sistemą, orientuotą į įmonės vertės didėjimą, o siūloma kontrolingo sistemos modelio elementų sudėtis ir jų turinys joms būtų reikšmingi įgyvendinant strateginius ir operatyvinius tikslus bei didinant galimybes kurti vertę ilgalaikėje perspektyvoje. Šis kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonių vertės didėjimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms, atlikus papildomus elementų poreikio ir pritaikomumo tyrimus ir atitinkamai jį papildžius kitais

elementais arba dalį jų eliminavus, galimas pritaikyti ir didelėse bei mažose Lietuvos įmonėse.

Pasiūlytas vidutinių įmonių vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių rinkinys leidžia įmonių finansininkams ir buhalteriams objektyviau išmatuoti šių įmonių vertės kūrimo (praradimo) dydžius. Suformuotas vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimui skirtas rodiklių sistemų rinkinys leidžia stebėti ir gerinti įmonės vertės dydį matuojančius rodiklius, kas padidina vidutinių įmonių galimybes kurti vertę. Šie rodiklių ir rodiklių sistemų deriniai gali būti sėkmingai pritaikomi ne tik Lietuvos, bet ir kitų šalių vidutinių įmonių vertės matavimo praktikoje.

Atlikto mokslinio tyrimo rezultatai gali būti panaudojami tobulinant verslo vadybos ir administravimo krypties studijas jas papildant „Kontrolingo“ studijų programa. Atsižvelgiant į kitų šalių praktiką, kuriose kontrolingo specialistai ruošiami pagal atskirą programą, būtų svarstyтина tokią programą pasiūlyti ir Lietuvoje.

#### **Darbo rezultatų sklaida.**

*Publikuoti darbai recenzuojamuose mokslo leidiniuose:*

1. 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*, 1(9): 245-253. [DB: EBSCOHost].

2. Tamulevičienė, D. (2014). Kontrolingo koncepcija ir jos evoliucija. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 16: 27-38.

3. Tamulevičienė, D. (2015). Įmonės veiklos planavimo ir biudžetų parengimo vieta kontrolingo sistemoje. Straipsnis recenzuojamoje tarptautinės konferencijos medžiagoje: *Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos*, 346-359.

4. Tamulevičienė, D. (2015). Возможности развития системы контроллинга в Литве. Straipsnis recenzuojamoje užsienio tarptautinės konferencijos medžiagoje: *Совершенствование учета, анализа и контроля*



как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики, 175-181.

5. Tamulevičienė, D. (2015). Finansinės analizės teikiamos informacijos panaudojimas kontrolingo sistemoje. Straipsnis recenzuojamoje Lietuvos tarptautinės konferencijos medžiagoje: *Accounting, audit, analysis: science, studies and business synthesis*, 392-408.

6. Mackevičius, J.; Tamulevičienė, D.; Davidavičienė, R. (2015). Finansinės atskaitomybės tobulinimo galimybės. Straipsnis recenzuojamoje Lietuvos tarptautinės konferencijos medžiagoje: *Accounting, audit, analysis: science, studies and business synthesis*, 207-222.

7. Tamulevičienė, D. (2016). The indicator systems and the suitability of their application in controlling department activity. Straipsnis recenzuojamoje užsienio tarptautinės konferencijos medžiagoje: *New Challenges of Economic and Business Development - 2016: Society, Innovations and Collaborative Economy*, 801-816. Prieiga per internetą:

[http://www.evf.lu.lv/fileadmin/user\\_upload/lu\\_portal/projekti/evf/konferencijos/konference\\_2016/Proceedings.pdf](http://www.evf.lu.lv/fileadmin/user_upload/lu_portal/projekti/evf/konferencijos/konference_2016/Proceedings.pdf). [DB: Conference Proceedings Citation Index - Science (Web of Science)].

8. Mackevičius, J.; Subačienė, R.; Tamulevičienė, D. (2016). Atsakomybės apskaitos sandara ir jos informacijos naudojimas. *Informacijos mokslai*, 74: 82-96. DOI: 10.15388/Im.2016.74.9924. [DB: CEEOL Central and Eastern European Online Library; LISA].

9. Tamulevičienė, D. (2016). Methodology of complex analysis of companies' profitability. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 4(1): 53-63. DOI: 10.9770/jesi.2016.4.1(5). [DB: EconBiz; Index Copernicus (IC); Emerging Sources Citation Index (Web of Science); Science Citation Index Expanded (Web of Science)].

10. Tamulevičienė, D. (2016). Kontrolingo kryptių, koncepcijų ir požiūrių vystymasis: istorinė perspektyva. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 10(1): 186-199. DOI: 10.15544/ssaf.2016.18. [DB: Business Source Corporate Plus].

11. Shcherbina, G.; Tamulevičienė, D. (2016) Budget formation and implementation in Ukrainian companies: empirical study. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 10(1): 162-176. DOI: 10.15544/ssaf.2016.16. [DB: Business Source Corporate Plus].

12. Mackevičius, J.; Subačienė, R.; Tamulevičienė, D. (2016). Įmonių biudžetai: principai, praktika, klaidos. *Viešasis administravimas*, 3-4(51-52): 56-67. [DB: CSA Social Science Collection; Business Source Complete].

13. Galvydytė, D.; Tamulevičienė, D. (2017). Organizacijos biudžetų parengimas: tradicinis ir inovatyvus požiūriai. Straipsnis recenzuojamoje Lietuvos tarptautinės konferencijos medžiagoje: *Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos*, 175-183. Prieiga per internetą: [https://en.ekf.viko.lt/media/uploads/sites/22/2016/11/RINKINYS\\_2017\\_04\\_25.pdf](https://en.ekf.viko.lt/media/uploads/sites/22/2016/11/RINKINYS_2017_04_25.pdf).

14. Mackevičius, J.; Subačienė, R.; Tamulevičienė, D. (2017). Audito raida Lietuvoje: etapai, svarbiausi įvykiai ir datos. *Viešasis administravimas*, 1-2 (53-54): 82-95. [DB: Business Source Complete; TOC Premier; Current Abstracts].

15. Tamulevičienė, D.; Subačienė, R. (2017). Systematization of functions of controlling as a management system oriented towards increasing value: theoretical framework. *ЭТАП*, 5:67-76. Prieiga per internetą: [http://etap.instet.ru/images/etap/Etap\\_05\\_2017.pdf](http://etap.instet.ru/images/etap/Etap_05_2017.pdf). [DB: Russian Science Citation Index].

16. Ayuk Ebai, M; Tamulevičienė, D. (2017). Budgeting practice in small and medium sized enterprises in Cameroon: empirical study. *ЭТАП*, 6:106-111. Prieiga per internetą: [http://etap.instet.ru/images/etap/Etap\\_06\\_2017.pdf](http://etap.instet.ru/images/etap/Etap_06_2017.pdf). [DB: Russian Science Citation Index].

17. Mackevičius, J.; Šneidere, R.; Tamulevičienė, D. (2018). Complex analysis of company bankruptcy forecasting: theoretical insight. Straipsnis recenzuojamoje užsienio tarptautinės konferencijos medžiagoje „*Society. Integration. Education*“, 6: 316-329. DOI:10.17770/sie2018vol6.3425.

18. Лахей, Н.; Тамулявичене, Д. (2018). Формирование системы управления затратами: теоретические аспекты. Straipsnis recenzuojamoje

užsienio tarptautinės konferencijos medžiagoje: „Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты“, 380-386.

*Skaityti pranešimai mokslinėse konferencijose:*

1. Tarptautinė mokslinė konferencija „Apskaita ir finansai: mokslo ir verslo keliu“, vykusi Aleksandro Stulginskio universitete 2014 m. lapkričio 27 d. Skaitytas pranešimas „Strateginio ir operatyvinio kontrolingo sistema ir jos įgyvendinimo prielaidos Lietuvos įmonėse“.

2. Mokslinė praktinė konferencija „Apskaita ir finansai: mokslo, studijų ir verslo vienovė globalių pokyčių kontekste“, vykusi Klaipėdos valstybinėje kolegijoje 2014 m. spalio mėn. 23 d. Skaitytas pranešimas „Kontrolingo koncepcija ir jos evoliucija“.

3. Tarptautinė mokslinė konferencija „Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики“, vykusi Baltarusijoje, Polocko valstybiniame universitete 2015 m. birželio 4-5 d. Skaitytas pranešimas „Возможности развития системы контроллинга в Литве“.

4. Tarptautinė mokslinė konferencija „Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business synthesis“, vykusi Vilniaus universitete 2015 m. spalio 15-16 d. Skaitytas pranešimas „Use of the Information Provided by Financial Analysis in the System of Controlling“.

5. Tarptautinė mokslinė konferencija „Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis“, vykusi Vilniaus universitete 2015 m. spalio 15-16 d. Skaitytas pranešimas „Possibilities of Financial Statements Development“.

6. Tarptautinė mokslinė konferencija „New Challenges of Economic and Business Development - 2016. Society, Innovations and Collaborative Economy“ vykusi Rygoje, Latvijos universitete 2016 m. gegužės 12-14 d. Skaitytas pranešimas “The indicator systems and the suitability of their application in controlling department activity”.

7. Tarptautinė mokslinė - praktinė konferencija „Economic Development: Processes and Tendencies“, vykusi Vilniaus kolegijoje 2017 m. balandžio 26 d.

Skaitytas pranešimas “Organizacijų biudžetų parengimas: tradicinis ir inovatyvus požiūriai”.

8. Tarptautinė mokslinė konferencija „Accounting, Audit, Analysis: Science and Studies Retrospective and Perspective“, vykusi Vilniaus universitete 2018 m. vasario 8-9 d. Skaitytas pranešimas „The waves of enterprises bankruptcy: the case of Latvia and Lithuania”.

9. Tarptautinė mokslinė konferencija „Society, Integration, Education“, vykusi Latvijoje, Rezeknės technologijų akademijoje 2018 m. gegužės 25-26 d. Skaitytas pranešimas „Complex analysis of company bankruptcy forecasting: theoretical insight“.

**Disertacijos struktūra ir apimtis.** Disertaciją sudaro įvadas, keturi skyriai, išvados ir pasiūlymai. Darbe pateikta 35 lentelės, 53 paveikslai ir 33 priedai, panaudota 284 literatūros šaltiniai. Darbo apimtis be priedų – 265 puslapių.

# **1. KONTROLINGO SISTEMOS KONCEPTUALIZACIJA: SAMPRATA, IDĖJOS GENEZĖ, TEORIJŲ VYSTYMASIS**

## **1.1. Kontrolingo sampratos interpretacijos raidos vertinimas**

### **1.1.1. Kontrolingo sampratos analizė**

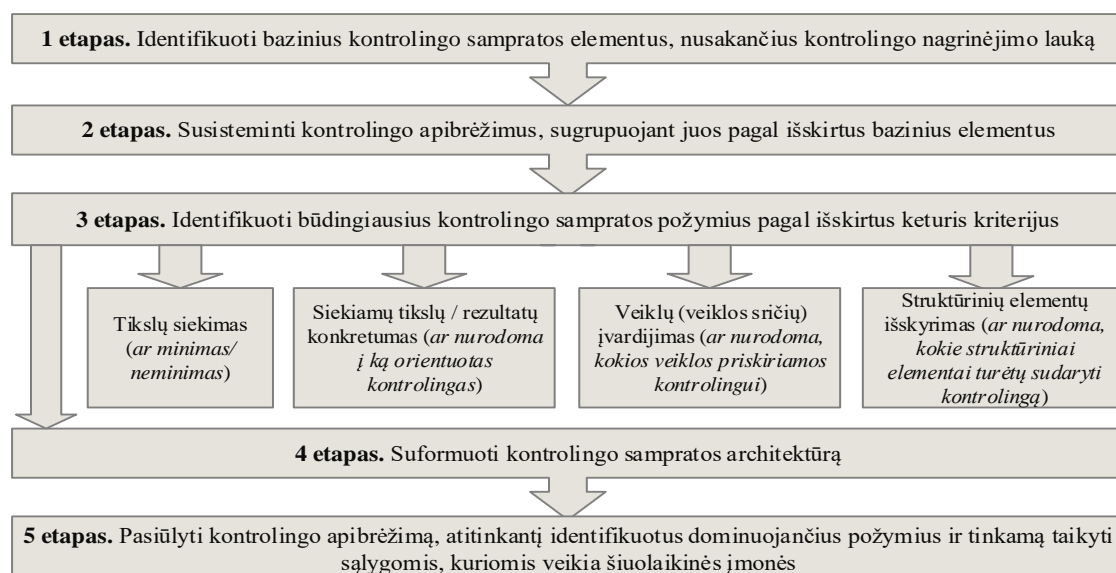
Kontrolingas, vertinant moksliniu aspektu, priskiriamas ekonominių kategorijų, pasižyminčių sampratos daugiaprasmiškumu ir požiūrių įvairiaplaniškumu, grupei. Ekonominė prasme egzistuoja daug šios sąvokos interpretacijų. Kiekvienas kontrolingo problemas nagrinėjantis autorius pateikia savitą kontrolingo sampratos požiūrį, todėl vieningo sutarimo dėl šio termino apibrėžties nėra. 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, 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 atskleis 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, Schmidt (1961) pateiktų argumentų, kontrolingo sampratos apibrėžimus kūrė daugelis kontrolingo mokslo tyrėjų (Mann, 1973; Weber, 1997; Heigl, Haas, 1996; Baum, Coenenberg, Günther, 2004; Ghosh, 2005; Preißler, 2007; Horváth, 2011; Reichmann, 2011; Becker, Baltzer, Ulrich, 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.

Taigi, kontrolingo sampratos analizė ir kontrolingo apibrėžties tikslinimas, atsižvelgiant į pasikeitusias ekonomines, socialines ir kultūrinės sąlygas, moksliniu požiūriu yra svarbus siekiant atskleisti kontrolingo prasmę ir reikšmę, identifikuoti kontrolingo objektą, funkcijas, užduotis, vietą įmonės organizacinėje struktūroje, suformuoti kontrolingo sistemą bei išskirti jos elementus, o taip pat sukurti metodinę ir metodologinę kontrolingo sistemos įdiegimo įmonėje bazę.

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), Žydžiūnaitė, 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. Tolimesniame 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. Ketvirtajame etape, atsižvelgiant į gautus rezultatus, suformuota kontrolingo sampratos architektūra, kuria remiantis penktajame etape pasiūlytas kontrolingo apibrėžimas, labiausiai atitinkantis identifikuotus požymius ir tinkamas taikyti sąlygomis, kuriomis veikia šiuolaikinės įmonės.



**1 pav. Kontrolingo sampratos analizės etapai**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Atliekant kontrolingo sampratos analizę buvo išnagrinėti keturiasdešimt trys užsienio ir lietuvių autorių bei oficialių kontrolingo organizacijų teikiami apibrėžimai. Pirmojo etapo kontrolingo sampratos tyrimo rezultatai pateikti 1 priede, kuriame matyti, kad įvairūs autoriai išskiria devynis skirtingus bazinius elementus, nusakančius kontrolingo nagrinėjimo lauką: tai 1) būdas, 2) sistema, 3) procesas, 4) funkcija, 5) technologija, 6) koncepcija, 7) mąstymo filosofija, 8) instrumentas, 9) valdymo filosofija, tačiau jų paminėjimo apibrėžimuose

dažnumas skiriasi. Daugiausia, net penkiolika kartų, buvo paminėtas elementas *sistema*, mažiausiai, tik vieną kartą – *valdymo filosofija*.

Antrajame kontrolingo sampratos analizės etape kontrolingo samprata buvo iširta holistiniu požiūriu, sugrupuojant apibrėžimus pagal prasminius vienetus – bazinius elementus. Kai kurie baziniai elementai, kurie savo prasme yra panašūs, buvo apjungti. Detalūs šio tyrimo etapo duomenys pateikti 2-6 prieduose, o susisteminti kontrolingo apibrėžčių pagal bazinius elementus rezultatai, pateikiant juos kaip atskirus požiūrius, pateikti 1 lentelėje. Vertinant kiekvieno bazinio elemento pagrindu grindžiamą požiūrį ir teikiant jo apibūdinimą, buvo remiamasi Tarptautiniame žodžių žodyne (2013) teikiamu sąvokų „sistema“, „procesas“, „technologija“, „funkcija“, „instrumentas“, „konceptija“ aiškinimu.

**1 lentelė. Kontrolingo sampratos apibrėžimų sistematizacija pagal bazinius elementus, nusakančius kontrolingo nagrinėjimo lauką**

Požiūrio apibūdinimas	Požiūrio propaguotojai
<b><i>Sisteminis požiūris (bazinis elementas „sistema“)</i></b>	
Sistema - <i>planingas, taisyklingas išdėstymas, sutvarkymas, organizacija arba bendros funkcijos susietų elementų visuma</i> . Taigi autoriai, kurie kontrolingą 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	Mann (1973); Müller (1974); Kruger (1979); Mann, Mayer (1992); Serfling (1992); Hahn (1997); Utkin (1998); Dźwigoł (2003); Jasūdienė (2006); Bavdik (2006); Falko (2008); Gomonko, Tarasova (2009); Asaul, Kvicinija, (2013); Pavlovska, Kuzmina (2013); Kot, Akajev, Sidorenko (2014)
<b><i>Procesinis požiūris (baziniai elementai „procesas“, „technologija“)</i></b>	
Procesas - <i>eiga, vystymasis, būvių kaita, veiksmai</i> . Šiuo požiūriu kontrolingas suvokiamas kaip tam tikrų veiksmų, dėl kurių užtikrinimas efektyvus įmonės valdymas, visuma. Prie procesinio požiūrio galima priskirti ir kontrolingo kaip technologijos suvokimą, todėl, kad technologija – <i>tai gamybinių procesų atlikimo būdų ir priemonių visuma</i>	International Group of Controlling (Tarptautinė kontrolingo grupė); Internationaler Controller Verein (Tarptautinė kontrolierių sąjunga); Heigl, Haas (1996); Mann, Mayer (2000); Deyhle (2001); Ghosh (2005); Reichmann (2011); Čiuvašlova (2013); Asaul, Kvicinija, (2013)
<b><i>Funkcinis požiūris (bazinis elementas „funkcija“)</i></b>	
Funkcija – tai <i>pareigos, veiklos sritis, paskirtis</i> . Autoriai, kurie kontrolingą pristato kaip funkciją (valdymo funkciją, valdymą palaikančią funkciją ar valdymui paslaugas teikiančią funkciją), vertina jį kaip tam tikrą pareigų vykdymą, siekiant užtikrinti atskirų sričių funkcionavimą.	Weber (1997); Mackevičius (2003); Baškatova (2008); Singla (2009); Hauser (2011); Falko (2014)



Požiūrio apibūdinimas	Požiūrio propaguotojai
<b><i>Instrumentinis požiūris (baziniai elementai „būdas“, „instrumentas“)</i></b>	
Instrumentas – darbo įrankis, prietaisas. Šiuo požiūriu kontrolingas suprantamas kaip būdas ar priemonė tam tikroms funkcijoms įgyvendinti.	Hoffmann (1972); Boroduško, Vasiljeva (2006); Preißler (2007); Lakis (2007); Becker, Baltzer, Ulrich (2011); Šomenko (2011)
<b><i>Koncepcinis požiūris (bazinis elementas „konceptija“)</i></b>	
Konceptija – požiūrių į kuriuos nors reiškinius sistema, daikto, reiškinio, proceso samprata. Kontrolingas koncepciniu požiūriu 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.	Vollmuth (2001); Tolkač (2005); Horváth (2006); Staliūnienė (2008)

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis 2-6 prieduose pateiktais apibrėžimais

Kaip matyti 2-6 prieduose pateiktame kontrolingo apibrėžčių pagal bazinius elementus 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, Coenenberg, Günther (2004) teigdami, kad tai mąstymo filosofija, kurios tikslas yra tinkamai valdyti įmonę. Karminskij ir kt. (Карминский ir kt., 2006) kontrolingą mato kaip filosofiją ir naują vadovų mąstymo būdą, orientuotą į efektyvų išteklių panaudojimą bei organizacijos vystymąsi ilgalaikėje perspektyvoje. Lichtarev

(Лихтарев, 2011) taip pat mano, kad tai valdymo filosofija, formuojanti valdymo stilių ir bendrą verslo organizavimo kultūrą (žr. 7 priedą).

Šiuo atžvilgiu pažymėtinas Falko (Фалько, 2014) tyrimas, kuriame jis išskyrė skirtingus kontrolingo apibūdinimo aspektus ir juos aprašė (žr. 2 lent.).

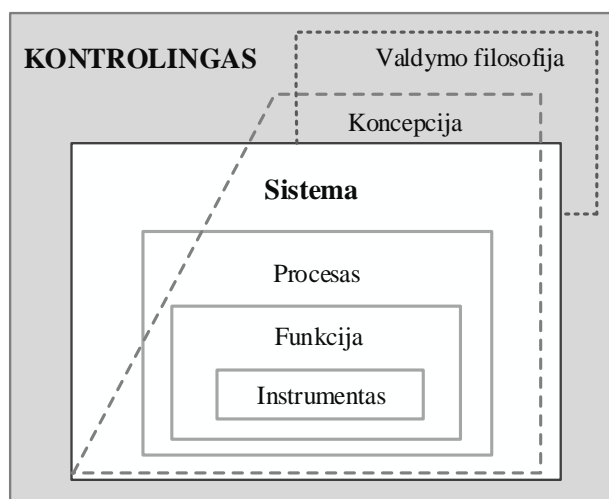
**2 lentelė. Kontrolingo apibūdinimo aspektų analizė**

<b>Aspektai</b>	<b>Kontrolingo apibūdinimo turinys</b>
Etimologinis (lotynų, anglų, prancūzų, vokiečių kalbose)	Priežiūra, stebėjimas, valdymas, vadovavimas, reguliavimas, kontroliavimas, tikrinimas
Konceptualus - funkcinis	Valdymui teikianti paslaugas (navigacinė) funkcija, padedanti vadovams pasiekti išskeltus 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 įmonėse 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 autorės remiantis Falko (Фалько, 2014)

Atsižvelgiant į kontrolingo sampratos analizės antrojo etapo rezultatus, galima teigti, kad kontrolingas turėtų būti nagrinėjamas kaip *sistema*, nes apjungia visus siauresnius požiūrius (procesinį, funkcinį ir instrumentinį), tačiau lygia greta leidžia kontrolingą interpretuoti kaip *konceptiją* ar net žvelgti kaip į *valdymo filosofiją* (žr. 2 pav.)

Trečiajame 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. Detalūs kontrolingo sampratos analizės trečiojo etapo duomenys pateikti 8 priede, o apibendrinti rezultatai – 3 lentelėje.



**2 pav. Kontrolingo nagrinėjimo lauko identifikacija, atsižvelgiant į kontrolingo sampratos bazinių elementų ryšį**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Kontrolingo sampratos apibrėžimų analizė atskleidė, kad, vertinant kontrolingo požymius pagal pirmąjį kriterijų, tiesiogiai tikslų siekimo aspektas buvo minimas šešiolika kartų. 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 ir kažkokių ryškesnių išskirčių tarp minimų požymių, kas leistų nustatyti bendrą autorių nuomonę, identifikuota 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. Todėl kiekvienas autorius išskiria ir pateikia tik jo subjektyviu požiūriu siektiną svarbiausią tikslą (rezultatą). Disertantės nuomone, 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 kūrimo. 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 aiškia prielaidą, kad kontrolingas tiesiogiai siejamas su valdymo procesais įmonėje ir yra sudedamoji valdymo sistemos dalis.

**3 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	16
Tikslų siekimas neminimas	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

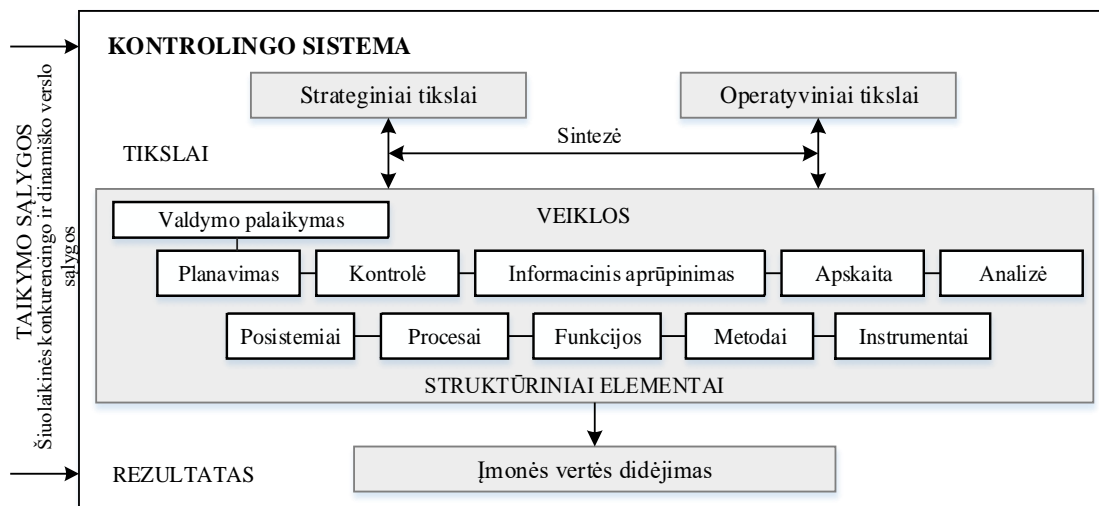
*Šaltinis:* sudaryta autorės

Paskutinis kriterijus, pagal kurį buvo analizuota kontrolingo samprata ir kuris buvo minimas dažname apibrėžime, tai kontrolingo sandaros struktūriniai elementai. Analizuojant sampratos interpretacijas matyti, 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, nustatius, 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.

Dar vienas svarbus aspektas, į kurį dėmesį atkreipė Boroduško ir Vasiljeva (Бородушко, Васильева, 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 labai svarbios, tačiau apima per siaurą taikymo lauką. Disertantės nuomone, šias 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 3 paveiksle pateikta kontrolingo sampratos architektūra.



**3 pav. Kontrolingo sampratos architektūra**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Atsižvelgiant į 3 paveiksle pateiktą kontrolingo sampratos elementų sudėtį, disertantė siūlo tokią kontrolingo sampratos apibrėžtį: *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.*

Trečiajame kontrolingo sampratos analizės etape pagal ketvirtą kriterijų iširti 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.

### 1.1.2. Kontrolingo sąvokos kilmė, transformacija ir vieta kontrolės, audito ir valdymo apskaitos sampratų kontekste

Atlikta kontrolingo sampratos analizė atskleidė, kad tai kompleksinė, daugiaplanė sąvoka, pasižyminti interpretacijų gausa, todėl vienareikšmiškai apibūdinti kontrolingą sudėtinga. Be to, kontrolingo sąvokos sampratą komplikuoja ir tai, kad pats terminas „kontrolingas“ anglų kalboje turi keletą atitikmenų: *controlling*, *comptrollership*, *controllership*. Atitinkamai darbuotojas, kuris atsakingas už kontrolingo funkcijų įgyvendinimą įmonėje, vadinamas *controller* arba *comptroller*. Terminas *controlling*, anot Hahn, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005), Horváth (2011), Reichmann (2011), Pavlovska, Kuzmina - Merlino (2015) ir kitų, yra kilęs nuo angliško žodžio „to control“ reiškiančio *valdyti, tvarkyti, reguliuoti, kontroliuoti, tikrinti*. Dėl tokio kilmės aiškinimo mokslinėje literatūroje didesnių diskusijų nebuvo. Nebent paminėtina Becker (1999) nuomonė, kad žodis kontrolingas yra „išskirtinai vokiškas žodis ir jis tik dalinai gali būti susietas su anglišku žodžiu „control“. Tačiau autorius niekaip nepagrindė tokios pozicijos, net nenurodė, iš kokio vokiško žodžio jis turėtų būti kildinamas, todėl tai kelia nemažų abejonių. Pirmiausia todėl, kad kontrolingas į Vokietiją atkeliavo iš JAV tik praėjusio amžiaus antroje pusėje, kai tuo tarpu Amerikoje šis terminas pradėtas plačiai vartoti jau XIX a. pabaigoje.

Šiek tiek daugiau diskusijų ir abejonių kelia žodžio *comptrollership* (*comptroller*) kilmė. Jackson (1949) šio termino atsiradimą aiškino kaip etimologinę klaidą, kuri atsirado dar XV amžiuje ir kad jis kilęs nuo prancūziško žodžio *compter* (skaičiuoti). Backus (1987) taip pat teigia, kad terminas *comptrollership* atsirado viduramžiais kartu su kontrolerio pareigybės, kuri į anglų kalbą buvo išversta klaidingai, pavadinimu. Ir nors, anot autoriaus, beveik iš karto vertimas buvo pataisytas, ir žmogų, atliekantį tam tikras skaičiavimo funkcijas, siūlė vadinti *controller*, tačiau pirmasis terminas jau buvo spėjęs prigyti. Anglų kalbos žodyne taip pat pateiktas šio neįprasto žodžio *comptrollership* kilmės paaiškinimas teigiant, kad pirmoji žodžio dalis yra

etimologiškai susijusi su anglišku žodžiu *count* ir prancūzišku jo atitikmeniu *compter* (The American Heritage Dictionary..., 2011). Tuo tarpu Grow (1927, cit. Lunkes ir kt., 2012, p.90), iškėlė visai kitą versiją. Anot autoriaus, žodis *comptroller* kilęs nuo angliško žodžio *count* (skaičiuoti), kuris anglų kalboje turi dvi reikšmes ir gali būti naudojamas tiek kalbant apie skaičiavimą, tiek nurodant grafo titulą. Siekiant išvengti nesusipratimų, kad profesijos pavadinimas nebūtų sutapatintas su kilme, žmogus, atliekantis skaičiavimus, buvo pavadintas *comptroller*, o pats procesas – *comptrollership*. Dabartiniu laiku vartojami visi trys terminai, kurie yra sinonimai ir reiškia tą patį, o įmonių darbuotojai, atliekantys kontrolingo funkcijas, yra vadinami tiek *controllers*, tiek *comptrollers*. Backus (1987), nagrinėjęs šių terminų naudojimą Amerikos įmonėse, pastebėjo, kad tai priklauso tik nuo istoriškai susiklosčiusių aplinkybių ir kažkokio dėsningumo nustatyti neįmanoma: pvz. General Electric įmonių konglomerate kontrolingo funkcijas atlieka *controller*‘iai, tuo tarpu Amerikos vyriausybės kontrolingo departamente – *comptroller*‘iai.

Ir nors dabartinais laikais angliakalbėse šalyse kontrolingui apibūdinti vartojamas tiek terminas *controlling*, tiek *comptrollership* (*controllership*), tačiau pirmojo vartojimas labiau paplitęs Europoje, o antrojo JAV. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį į tą aplinkybę, kad amerikietiškoje literatūroje (Lowe, 1971; Amigoni, 1978; Machin, 1979, ir kiti) moksliniame kontekste minėtus terminus *controllership* (*comptrollership*) dalinai pakeitė kiti terminai: *valdymo kontrolė* (*angl. management control*) ir *valdymo kontrolės sistemos* (*angl. management control systems, sutr. MCS*). Tą taip pat atskleidė Zaleznik (2005), Zeff (2008), Strauß, Zecher (2013) ir kitų autorių tyrimai. Anot autorių, ypatingai prie šių pokyčių prisidėjo Harvardo verslo mokyklos (Harvard Business School) mokslininkai: profesorius R.Walker ir R.Anthony. R.Walker, siekdamas inovacijų studijų programose, studentams pasiūlė naują pasirenkamą kursą „Administracinė apskaita“ (*angl. Administrative Accounting*), kurios apraše nurodė, kad programos tikslas „pažvelgti į ataskaitų rengimo ir teikimo problemas iš kontrolingo, kaip valdymo funkcijos, taško, pabrėžiant specifinių administracinių tikslų, kurių pasiekimui naudojami apskaitos duomenys,



svarbą.....“ (HBS Course Catalogue, 1940-41, cit. Zeff, 2008, p. 181). 1941-1942 šį kursą R. Walker pervadino į „Valdymo kontrolė“ (*angl.* Management control), kuris tapo sudedamąja „Industrinio administravimo“ programos dalimi. Kaip pažymi Strauß, Zecher (2013), tai buvo pirmas kartas, kai vietoje įprasto ir populiarus žodžio „kontrolingas“, tam pačiam procesui įvardinti buvo panaudotas tuo laikotarpiu modernus terminas „valdymo kontrolė“. Tačiau Vancil (1973, cit. Merchant, 1989, pp. ix-x) šį pasikeitimą pavadino kaip „seno vyno išpilstymą į naujus butelius“. 1965 m. Anthony dar labiau išplėtojo „valdymo kontrolės“ sąvoką siūlydamas jį keisti į terminą „valdymo kontrolės sistemos“ ir jau tais pačiais metais pradėjo dėstyti kursą Harvardo verslo mokykloje tuo pačiu pavadinimu (Otley, 1994). Vėliau šį terminą, kurdami savo koncepcijas ir požiūrius bei plėtodami teoriją, pradėjo naudoti ir kiti autoriai: Merchant (1989), Simons (1990, 1994), Otley (1999, 2016), Nixon, Burns (2005), Merchant, Van de Stede (2007), Sandelin (2008), Armesh, Salarzahi, Kord (2010), Grabner, Moers (2013), Bedford (2015) ir daugelis kitų. Ir nors šis sąvokų pokytis praktinėje kontrolingo taikymo veikloje beveik neatsispindėjo, tačiau moksliniu aspektu turėjo gan žymią reikšmę tolimesniam kontrolingo konceptualizavimo procesui. Šis terminijos pasikeitimas, o taip pat tam tikros istorinės prielaidos, padarė takoskyrą kontrolingo koncepcijų formavimesi, dėl ko atsirado dvi mokyklos – amerikietiškoji ir vokiškoji – teikiančios skirtingą suvokimą apie kontrolingo funkcijų ir užduočių aprėptį, dominuojančią orientaciją į problemų sprendimą, informacinės bazės apimtį.

Vertinant, kurį terminijos variantą – tradicinį „kontrolingas“ ar naujesnįjį „valdymo kontrolės sistemos“ – yra tikslinga taikyti Lietuvoje, disertantės nuomone, būtent pirmasis terminas labiau priimtinas ir siūlytinas naudoti tiek moksliniame kontekste, tiek praktinėje veikloje, todėl kad jis yra: 1) *trumpesnis*; t.y. visada paprasčiau vartoti vieno žodžio terminą nei trijų; 2) *konkretesnis*; t.y. išvengiama dviprasmybių palyginti su terminu „valdymo kontrolės sistemos“, kuris labiau asocijuosi su kontrole, vidaus kontrole ar tiesiog valdymo efektyvumo kontroliavimu (dažniausiai viešajame sektoriuje); 3) *artimesnis geografiniu požiūriu*, nes labiau paplitęs Europoje.

Jeigu dėl vartotino terminijos pasirinkimo didesnių diskusijų mokslinėje erdvėje nekyla, nes tai daugiau susiformavusių tradicijų ar susitarimo klausimas, tai dėl kontrolingo tapatinimo su kitomis sąvokomis, tokiomis kaip kontrolė, vidaus kontrolė, vidaus auditas, valdymo apskaita, prieštarų vertinimų neišvengiama. Pirmiausia pastebėtina, kad dažniausiai yra tapatinamos *kontrolės* ir *kontrolingo* sąvokos teigiant, jog kontrolingas yra tas pats kas vidaus kontrolė, vidaus auditas arba apskritai kontrolė. Toks tapatinimas nėra teisingas, nes kontrolės ir kontrolingo paskirtis, uždaviniai bei funkcijos yra skirtingos. Iš kontrolės apibrėžimų (žr. 9 priedą) matyti, kad svarbiausia kontrolės užduotis yra tikrinti visų įmonės veiklos sričių užduočių įgyvendinimą, kad identifikuoti nuokrypius nuo planuotų rezultatų, atskleisti jų priežastis ir imtis koreguojančių veiksmų. Kitaip tariant, kontrolė orientuota į praeitį siekiant rasti klaidas, nuokrypius, apgales, o dažnu atveju ir kaltų asmenų paieška bei nuobaudų nustatymas. Tuo tarpu kontrolingo suvokimas yra kitoks ir netgi kai kuriais aspektais priešpastatomas kontrolei. Kontrolingo sampratos analizė atskleidė, kad tai sistema, nukreipta siekti pagrindinių organizacijos tikslų, o šios sistemos funkcijų ir užduočių laukas ženkliai platesnis ir apimantis tiek operatyvinės, tiek strateginės veiklos valdymo palaikymą, planavimą, koordinavimą, stebėseną, informacinį aprūpinimą, o taip pat ir kontrolę.

Kad kontrolingo negalima tapatinti su kontrole, sutinka daugelis kontrolingo koncepciją nagrinėjančių mokslininkų. Schäffer konstatavo, kad nors riba tarp šių sričių dažnais atvejais nėra aiški ir konkreti, tačiau šių sąvokų tapatinimas yra negalimas, nes kontrolė yra tik viena iš kontrolingo funkcijų (Шеффер, 2009). Anot autoriaus, „kontroleris, tai ne kontrolierius, tačiau jis turi rūpintis, kad kiekvienas turėtų galimybę kontroliuoti pats save“. Panaši pozicija išsakoma Weber, Schäffer (2008) darbe teigiant, kad kontrolė priskiriama vienai iš valdymo funkcijų, su kuria siejamos stiprios ir dažniausiai neigiamos emocijos. Tačiau kontrolingas neturi būti siejamas su šiomis emocijomis, nes kontrolė tėra tik viena iš daugelio kontrolingo funkcijų, kuri dažniausiai pasireiškia savikontrolės forma. Šmalen taip pat pabrėžia, kad

kontrolingas – tai plačiau nei kontrolė, nes siejamas su daug platesnio spektro užduočių vykdymu, nei vien tik veiklos kontroliavimu (Шмален, 1996). Kad kontrolingas – tai žymiai daugiau nei kontrolė, pritaria ir Hauser (2011). Jasūdienė (2006) taip pat akcentuoja, kad kontrolingą tapatinti su kontrole nėra teisinga, nes kontrolė tik nedidelė kontrolingo funkcija. Mann, Mayer (2000) teigia, kad kontrolingas ir kontrolė, tai skirtingos ir netgi priešingos sąvokos. Anot autorių, kontrolė orientuota į praeitį ir įvykusių faktų analizę, o gautų rezultatų pagrindu išryškinamos problemos, klaidos ir identifikuojami nukrypimai nuo plano. Kontrolingas gi nukreiptas į ateitį siekiant įmonės funkcionavimo ilgalaikėje perspektyvoje. Šiuo aspektu svarbus ir Küpper (2008) tyrimas. Jis, išnagrinėjęs įvairių autorių nuomones, pateikė išvadą, kad visuose analizuotuose šaltiniuose yra pabrėžiama, kad yra ryšys tarp kontrolės ir kontrolingo, tačiau šio ryšio stiprumą kiekvienas autorius vertina skirtingai. Vis dėlto Küpper (2008) identifikavo ir dvi kraštutines pozicijas: dalis mokslininkų ir praktikų teigė, kad kontrolingas – tai tiesiog kontrolė; kita dalis manė, kad jokio ryšio tarp šių ekonominių kategorijų nėra ir jų sieti jokiam kontekste negalima. Pirmoji pozicija priskirtina kontrolingo priešininkams, manantiems, kad kontrolingo įdiegimas – tai kontrolės funkcijų stiprinimas ar dubliavimas. Pats Küpper tokios pozicijos nepalaiko ir netapatina kontrolingo su kontrole.

Vertinant *kontrolingo* ir *vidaus kontrolės* sąvokų sąsają, taip pat galima konstatuoti, kad šių kategorijų tapatinti negalima. Išnagrinėjus vidaus kontrolės sampratą (žr. 10 priedą) matyti, kad tai dar siauresnė kontrolės sritis, siejama su įmonės vadovybės atliekamais veiksmais, siekiant vykdyti efektyvią veiklą, užtikrinti resursų naudojimo racionalumą ir minimizuoti klaidų skaičių. Lyginamąją vidaus kontrolės ir kontrolingo charakteristikų analizę atliko Čuvašlova (Чувашлова, 2013). Ji konstatavo, kad vidaus kontrolės savybės nėra tapačios kontrolingo savybėms. Šiuo požiūriu pažymėtini ir lietuvių autorių darbai, kuriuose taip pat nagrinėjama vidaus kontrolės ir kontrolingo sąsajų problema. Lakis (2007) akcentavo, kad nors kontrolingas ir turi kontrolės elementų, bet niekada negali būti tapatinamas su vidaus kontrole. Autorius šį

teiginį pagrindė pateikdamas vidaus kontrolės ir kontrolingo skirtumų ir panašumų sąrašą. Staliūnienė (2008) analizavo kontrolingo funkcijas platesniame kontekste tirdama nepriklausomo audito, vidaus audito, vidaus kontrolės bei valdymo apskaitos ir kontrolingo sąsajas. Autorė, skirtingai nei kituose nagrinėtuose darbuose, padarė išvadą, kad „vidaus kontrolės sistema apima valdymo apskaitos, kontrolingo bei vidaus audito funkcijas, todėl nepriklausomo audito požiūriu šios veiklos turi būti vertintinos vidaus kontrolės sistemos sudėtyje“ (Staliūnienė, 2008, p.150). Giriūnas (2012) taip pat palygino vidaus kontrolę ir kontrolingą, per valdymo kontrolės prizmę, teigdamas, kad valdymo kontrolė išsivystė iš strategijos įgyvendinimo problemų, taigi valdymo kontrolės variklis yra strategija. Tuo tarpu vidaus kontrolė išsivystė iš poreikio organizuoti operacijas įmonėse ir tarp jų, taigi vidaus kontrolės paskata yra operacijos. 4 lentelėje pateikiama lyginamoji vidaus kontrolės ir kontrolingo charakteristika pagal atskirus požymius, kas įrodo, jog sąsaja tarp šių ekonominių kategorijų yra minimali.

**4 lentelė. Vidaus kontrolės ir kontrolingo palyginamoji analizė**

<b>Požymiai</b>	<b>Vidaus kontrolė</b>	<b>Kontrolingas</b>
<i>Laiko aspektas</i>	Aiškinasi ir vertina praeities įvykius	Aiškinasi ir vertina būsimą rezultatą
<i>Kontrolės aprėptis</i>	Kontroliuoja veiklas, vykdomas esamose sistemose	Kontroliuoja sistemas ir koordinuoja pokyčių jose galimybes
<i>Kontrolės rezultatas</i>	Nustato padarytas klaidas ir apgaules	Nustato planų ir įvykdymo skirtumus
<i>Kontrolės atlikėjų veiksmams gavus rezultatus</i>	Aiškinasi, kas kaltas dėl nustatytų klaidų ir trūkumų	Koordinuoja veiklą, siekiant ateityje išvengti atotrūkio tarp planų ir jų įvykdymo
<i>Informacijos apie kontrolės rezultatus pobūdis</i>	Informuoja vadovybę apie nustatytus faktus	Informuoja vadovybę apie rimtas problemas
<i>Procedūrų standartizavimas</i>	Procedūros atliekamos standartizuotai	Taikomos lanksčios procedūros, pritaikant įvairius tam tinkamus metodus ir instrumentus
<i>Informacinė bazė</i>	Remiasi faktiniais duomenimis ir patvirtintomis normomis bei aprašymais	Planuoja ir prognozuoja remiantis išlaidų ir valdymo apskaitos informacija
<i>Duomenų rinkimo objektas</i>	Surenka duomenis apie kontroliuojamą veiklą	Surenka duomenis apie planus ir jų įvykdymą

Požymiai	Vidaus kontrolė	Kontrolingas
<i>Duomenų panaudojimo tikslas</i>	Surinktus duomenis lygina su normomis arba pageidaujama būkle	Surinktus duomenis palygina su planais
<i>Vertinimo objektas</i>	Vertina atskirų funkcijų ir darbų efektyvumą	Vertina strategijos realizavimo ir misijos pasiekimo lygį
<i>Pagrindiniai siekiami rezultatai</i>	Siekia užtikrinti operatyvinės veiklos rezultatų pelningumą ir likvidumą bei optimizuoti „išlaidų - pelno“ ryšio santykį	Formuoja ir palaiko strateginį potencialą bei siekia užtikrinti įmonės tęstinumo ir plėtros galimybes
<i>Dominuojanti orientacija</i>	Mechanistinė: vykdoma naudojant mechanizuotomis priemonėmis, įtraukiant procedūras, patikrinimus ir nekreipiant dėmesio į žmogiškąjį faktorių	Bihevioristinė: užsibrėžti tikslai įgyvendinami naudojant bihevioristines priemones
<i>Pasiūlymų veiklos koregavimui pateikimas</i>	Siūlo būdų pakeisti padėtį	Siūlo būdų pakeisti padėtį

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Lakis (2007); Giriūnas (2012); Čuvašlova (Чувашлова, 2013)

*Vidaus audito ir kontrolingo palyginamąją analizę atliko Roman ir kt. (2014). Autoriai, išnagrinėję šias veiklos sritis pagal tokius požymius kaip tikslai, uždaviniai, paskirtis, vartotojai, veiklos bazė, ryšys su įmonės struktūra, užduotys, laiko požiūris, taikomi metodai, reglamentavimas, principai ir kiti, įrodė, kad egzistuoja esminiai skirtumai tarp vidaus audito ir kontrolingo. Tą patvirtina ir 11 priede pateiktas vidaus audito apibrėžčių sąvadas, kuriame aiškiai apibrėžti vidaus audito požymiai.*

Taigi, atsižvelgiant į kontrolės, vidaus kontrolės, vidaus audito ir kontrolingo sampratos turinį bei pateiktą autorių poziciją, vienareikšmiškai galima konstatuoti, kad šių sąvokų tapatinimas yra negalimas, nors ir yra aiškus ryšys tarp šių ekonominių kategorijų.

Analogines diskusijas galima išvelgti ir nagrinėjant *kontrolingo* bei *valdymo apskaitos* sampratų sąsajas. Čia situacija sudėtingesnė, nes tarp valdymo apskaitos ir kontrolingo dar mažesnė takoskyra, kuri daugiau susijusi su atskirose šalyse susiformavusiomis tradicijomis nei su moksliniu pagrindu. Kaip pažymi Ahrens, Chapman (2010), Goretzki (2013), Guenther (2013), valdymo apskaitos terminas labiau paplitęs angliškai kalbančiose šalyse. Tuo tarpu kontrolingo terminas įsigalėjo vokiškai, prancūziškai kalbančiose šalyse,

taip pat kitose neanglakalbėse šalyse. Ir nors kai kurie autoriai (Sestanj-Peric, Kukec, 2012; Živkov, Nerandžić, Kuzmanović, 2015; Zarzycka, Dobroszek, 2015) neįžvelgia skirtumo tarp „angliškosios“ valdymo apskaitos ir „vokiškojo“ kontrolingo, tačiau reikia pabrėžti, jog kontrolingo samprata, lyginant su valdymo apskaitos samprata, yra daug informatyvesnė: kontrolingas apima ne vien tik valdymo apskaitos funkcijas, bet ir visą organizacijos procesų valdymo spektrą, todėl šių dviejų sąvokų tapatinti taip pat negalima. Tą akcentuoja ir daugelis tyrėjų. Hauser (2011) teigia, kad valdymo apskaita yra tik kontrolingo sistemos dalis, kurios paskirtis yra pirmiausia apskaityti įmonės pajamas ir išlaidas bei jas valdyti. Tuo tarpu kontrolingo instrumentarijus apima įvairius operatyvinio ir strateginio planavimo metodus, o taip pat gautų duomenų analizę. Anot Mattessich (2008), kontrolingas apima valdymo apskaitą, bet savo funkcijų ir užduočių apimtimis pranoksta ją. Anankina ir kt. (Ананькина ir kt., 2005) nurodo, kad valdymo apskaitos užduotis – informacijos, tinkamos valdymo sprendimams priimti, teikimas. Tuo tarpu kontrolingo paskirtis, anot autorių, yra platesnė ir apima ne tik valdymo apskaitos, planavimo, kontrolės, koordinavimo funkcijų užtikrinimą, bet ir rekomendacijų valdymo sprendimams priimti teikimą. Wagenhofer (2006) taip pat lygino kontrolingą su valdymo apskaita ir akcentavo kontrolingo funkcijų evoliucionavimą, nes, pasak autorės, jeigu pradžioje dar buvo galima tapatinti kontrolingą su valdymo ar net išlaidų apskaita, tai vėlesniais laikotarpiais kontrolingas apėmė valdymo kontrolės, strateginio planavimo ir net bendrųjų valdymo problemų sprendimo funkcijas. Daug išsamiau ir giliau „vokiškojo“ kontrolingo ir „angliškosios“ valdymo apskaitos skirtumus ir panašumus išnagrinėjo Hoffjan, Nevries, Stienemann (2007). Autoriai išsamiai išanalizavę JAV, Jungtinės Karalystės ir Vokietijos šalių mokslinę literatūrą atskleidė, kad pagrindinis skirtumas tarp šių mokslo sričių yra laiko aspektas. Valdymo apskaita orientuota į trumpalaikių tikslų pasiekimą, tuo tarpu kontrolingo tikslas – užtikrinti ilgalaikį įmonės funkcionavimą ir veiklos plėtrą. Taip pat akcentuojamas priskiriamų funkcijų, tikslų, uždavinių, atsakomybės ribų nesutapimas ir kiti aspektai. Analogines įžvalgas pateikia ir Obermaier, Müller (2008) pažymintys, kad pagrindinis

skirtumas tarp kontrolingo ir valdymo apskaitos yra tas, kad kontrolingo paskirtis yra sistemų kūrimas ir problemų sprendimas, o valdymo apskaita turi užtikrinti jau sukurtų sistemų palaikymą parenkant tinkamas priemones.

Apibendrinant galima teigti, kad kontrolingo samprata pagal savo turinį šiai dienai labai skiriasi, egzistuoja daugybė požiūrių ir tai labai apsunkina jo supratimą. Vis dėlto, pirmiausiai reikia suvokti, kad jis negali būti tiesiogiai tapatinamas nei su kontrole, nei su auditu, nei su valdymo apskaita. Ir nors sąsajos tarp šių veiklų yra stiprios, bet kontrolingas turi būti vertinamas kaip atskira, kokybiškai nauja sistema, užtikrinanti apskaitos, planavimo, kontrolės, analizės, koordinavimo, veiklos vertinimo funkcijų sintezę ir orientuota į įmonės veiklos efektyvumo didinimą bei vertės kūrimą šiuolaikinėmis konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis.

## **1.2. Kontrolingo teorijos raidos analizė ir vertinimas**

### **1.2.1. Kontrolingo idėjos istorinė genezė pasaulyje ir Lietuvoje**

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

Kontrolingo idėjos vystymąsi vienu ar kitu aspektu nagrinėjo daugelis autorių (Jackson, 1949; Chandler, 1962; Rickards, 2005; Binder, Schäffer, 2005; Weber, Schäffer, 2008; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Horváth, 2011; Reichmann, 2011; Becker, Baltzer, Ulrich 2011; Perović, Vujičić, 2015; Messner ir kt., 2016, ir kiti), tačiau bendra istorinė genezė, išskiriant būdingiausias kontrolingo raidos etapus, nebuvo parengta. Siekiant ją parengti buvo atlikta mokslinių šaltinių apžvalga ir identifikuoti reikšmingiausi įvykiai, atskleidžiantys kontrolingo idėjos formavimosi raidą. 12 priede pateiktas šių

įvykių apibūdinimas ir jų įtakos kontrolingo idėjos raidai vertinimas. Remiantis šia kontrolingo idėjos istorinės raidos apžvalga, kontrolingo idėjos istorinę genezę galima struktūrizuoti į tam tikrus etapus ir pateikti jų būdingiausius bruožus.

Pirmuoju – *atsiradimo* – kontrolingo idėjos raidos etapu tikslinga įvardinti laikotarpį nuo XV a. iki XIX a. 5 dešimtmečio pabaigos, kuomet atsirado pirmieji žinomi įrašai apie įsteigtas valstybines kontrolierių pozicijas, o tam tikri kontrolingo elementai buvo pradėti naudoti valstybės išteklių kontrolei vykdyti. Antrasis etapas – *fragmentinis taikymas* – gali būti datuojamas nuo 1850 m. iki 1929 m. ir daugiausiai sietinas su JAV. Šiuo laikotarpiu kuriasi stambios korporacijos, kontrolingo sistema iš valstybinio sektoriaus pereina į privatų sektorių. Kaip pažymi Kalinina (Калинина, 2012), vyksta transformacija iš valstybinio į korporatyvinį (gamybinį) kontrolingą, nukreiptą į pagrindinio kapitalo ir finansų valdymą bei reviziją. Atsižvelgiant į tai, kad kontrolieriams pavestų užduočių spektras buvo labai siauras, kontrolingo elementai buvo taikomi fragmentiškai, o procedūros buvo atliekamos epizodiškai. Šiuos abu etapus vienija bendras bruožas – šiuo laikotarpiu išryškėja pirmieji bandymai institucionalizuoti kontrolingą.

Trečiasis kontrolingo idėjos *formavimosi ir profesionalizavimo* etapas datuotinas nuo 1930 m. iki 7-ojo dešimtmečio pabaigos ir taip pat daugiausia sietinas su JAV, kur po Didžiosios depresijos susidarė prielaidos konceptualių kontrolingo pagrindų (paradigmos) formavimuisi bei kontrolierio profesijos populiarėjimui įmonėse. Prie kontrolingo 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“. Taip pat šis laikotarpis svarbus ir tuo, kad kontrolingo idėjos iš JAV pasiekė Vokietiją, kur šio reiškinių formavimasis vyko praktinėje, o ne mokslinėje erdvėje. Ketvirtąjį etapą (8-as – 9-as XX a. dešimtmetis), kuris įvardijamas kaip kontrolingo *įsitvirtinimas* koncepciniu, instituciniu, organizaciniu aspektais, galima apibūdinti kaip laikotarpį, kurio metu išryškėjo poreikis suprasti ir teoriškai pagrįsti jau

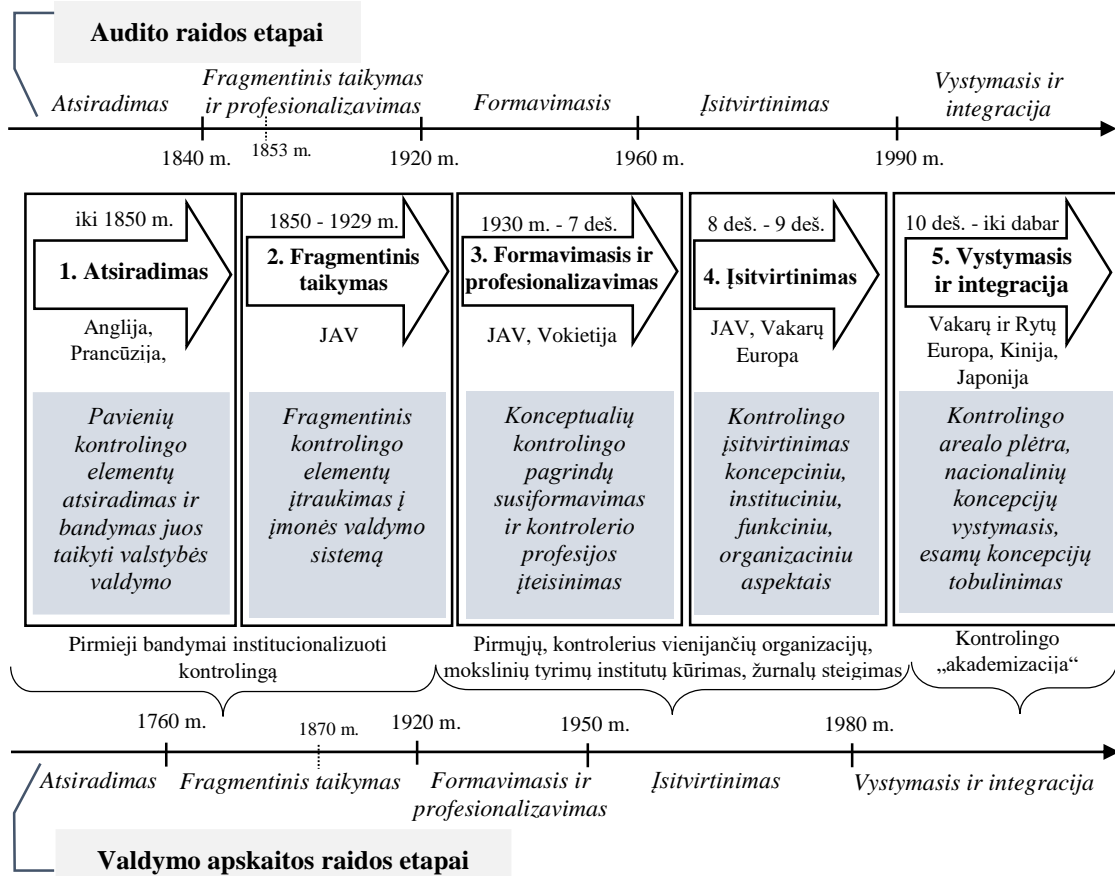


sukauptas praktines žinias. Šio etapo ypatumas, kad kontrolingo koncepcijos teorinis pagrindimas ir moksliniai tyrimai galutinai „persikėlė“ iš JAV į Europą (Vokietiją, Prancūziją, Austriją, Šveicariją). Šiuo laikotarpiu susiformavo koncepciniai amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelių variantai, buvo aiškiai įvardinta kontrolingo institucijos vieta įmonių organizacinėje struktūroje, apibrėžtos kontrolierių funkcijos, kūrėsi pirmoji Europos kontrolierius vienijanti organizacija (Internationaler Controller Verein, *sutr.* ICV), steigėsi kontrolierių mokymo įstaigos.

XX a. pabaigą – XXI a. pradžią galima išskirti kaip penktąjį, kontrolingo idėjos *vystymosi ir jos integracijos* į globalios ekonomikos ir informacinės visuomenės procesus, etapą. Jis pasižymi kontrolingo arealo plėtra į Rytų Europos bei Azijos šalis, o tai reiškia, kad atsirado nauji koncepciniai požiūriai, kuriems įtaką darė specifinės šių regionų ekonominės ir politinės sąlygos. Taip pat šis etapas išsiskiria 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, raida (žr. 4 pav.).

Atsižvelgiant į tai, kad audito teorijos ir praktikos tyrimai buvo reikšmingi formuojantis vidaus kontrolės ir vidaus audito sritims, kurių sąsaja su kontrolingu buvo atskleista atliekant šių sričių palyginamąją analizę, o identifikuotas valdymo apskaitos ryšys su kontrolingu dar glaudesnis, svarbu įvertinti kontrolingo vystymąsi audito ir valdymo apskaitos raidos kontekste. Kaip matyti 4 paveiksle, auditas evoliucionavo beveik lygia greta su kontrolingu, tačiau kai kurie išskirti etapai prasidėjo ir baigėsi beveik dešimtmečiu anksčiau negu kontrolingo raidos etapai. Lyginant kontrolingo ir valdymo apskaitos raidos etapus matyti, kad etapų pavadinimai ir turinys yra identiški, tačiau pastebimi ryškesni skirtumai išskiriant etapų pradžią ir pabaigą. Detalus valdymo apskaitos ir audito teorijos bei praktikos raidos etapų išskyrimo pagrindimo bei jų palyginimo su kontrolingo raidos etapais aprašymas pateiktas 13 priede.



#### 4 pav. Kontrolingo istorinė genezė audito ir valdymo apskaitos raidos kontekste

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Rickards (2005); Lee, Azham (2008); Weber, Schäffer (2008); Lakis, Mackevičius, Gaižauskas (2010); Reichmann (2011); Gliubicas (2012); Kamal (2015); Ovunda (2015); Messner ir kt. (2016); Lakis (2017)

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

Atlikta kontrolingo idėjos istorinės genezės analizė atskleidė, kad šios koncepcijos vystymąsi vienu ar kitu aspektu nagrinėjo daugelio šalių mokslininkai. Tuo tarpu kontrolingo raida Lietuvoje beveik nenagrinėta.

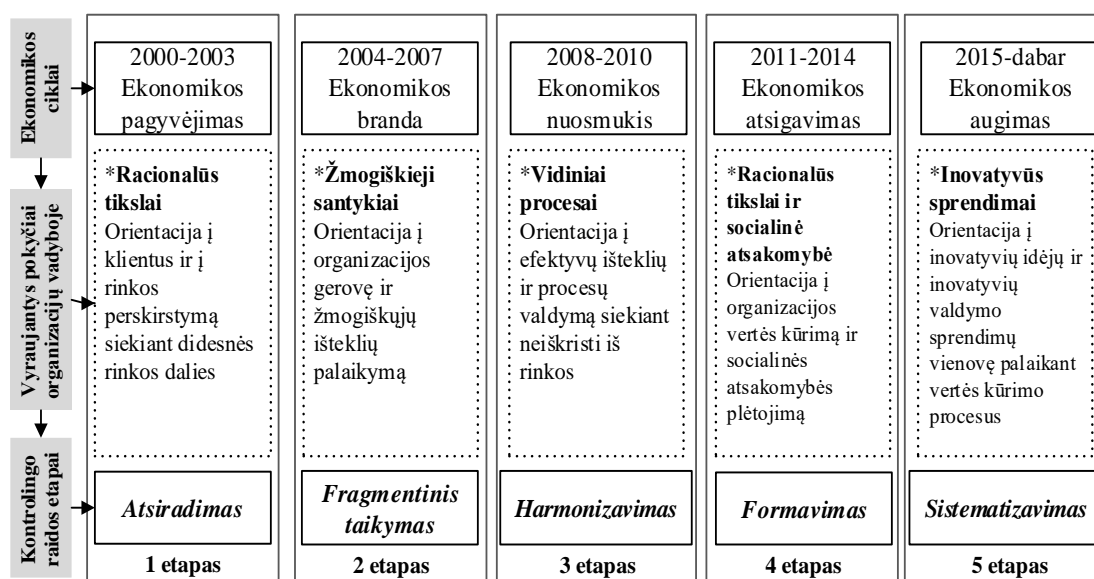
Atsižvelgiant į tai, kad toks tyrimas yra svarbus, siekiant įvertinti kontrolingo sistemos plėtros galimybes Lietuvos įmonėse, yra tikslinga išskirti ir aprašyti svarbiausius jo raidos etapus.

Viena pirmųjų kontrolingą, kaip efektyvią organizacijos valdymo sistemą, Lietuvoje pristatė Jasūdienė (1997), aprašydama kontrolingo diegimo organizacinius aspektus. Vėliau autorė kontrolingą nagrinėjo koncepciniu požiūriu, kaip planavimo ir kontrolės integraciją (Jasūdienė, 2000). Šie darbai leidžia daryti prielaidą, kad Lietuvoje kontrolingo idėja pirmiausia buvo pradėta nagrinėti mokslinėje plotmėje, o tik vėliau kai kurie elementai pradėti taikyti praktikoje. Šie pavieniai Jasūdienės atlikti moksliniai tyrimai patvirtina faktą, kad nors kontrolingo idėja į Lietuvą atėjo ganėtinai vėlai, tačiau, vertinant pasauliniame kontrolingo idėjos vystymosi kontekste, šis procesas vyko labai dėsningai, nes siejasi penktuoju – vėliausiuoju – kontrolingo vystymosi ir integracijos etapu, kuomet kontrolingo idėja pradėjo plisti į Rytų Europos šalis, tame tarpe ir į Lietuvą.

Vis dėlto, tolimesnė šios idėjos raida buvo labai vangė. Lėtą jos plitimą pirmiausia galima sieti su tuo, kad prieš daugiau kaip ketvirtį amžiaus, Lietuvai pereinant nuo planinės ekonomikos prie rinkos ekonomikos ir perimant Vakarų šalių patirtį, daugiausia buvo remiamasi anglakalbių šalių mokslinės ir praktinės literatūros šaltiniais, kuriuose vyravo atskirų sričių, kaip valdymo apskaitos, audito, kontrolės, veiklos vertinimo teorijų ir jų pritaikymo praktikoje idėjos, nesiejant šių sričių į bendrą visumą. Terminas „kontrolingas“ anglakalbėje literatūroje buvo vartojamas retai, o jeigu ir vartojamas – tai analogiškame kontekste, kaip „valdymo apskaita“, neakcentuojant kontrolingo kaip sistemos, kurios paskirtis užtikrinti visų veiklos sričių elementų sintezę, reikšmės (Tamulevičienė, 2015a). Kaip pažymi Guenther (2013), kadangi anglo-amerikietiška literatūra pasaulyje buvo dominuojanti, todėl nieko nuostabaus, kad būtent valdymo apskaita įgavo didesnę populiarumą nei kontrolingas. Tuo tarpu kontrolingo koncepcija buvo ir yra labiau paplitusi vokiškai kalbančiose šalyse. Tačiau šių šalių praktika netapo plačiai taikoma kitose šalyse, nes kontrolingo sistema buvo pristatoma ir nagrinėjama tik vokiškoje mokslinėje ir

praktinėje literatūroje, kas ir apunkino jos sklaidą kitose šalyse. Ir tik šio amžiaus pradžioje vokiškosios kontrolingo koncepcijos idėjos pradėtos plačiau versti į kitas kalbas, kas atvėrė platesnes galimybes jas skleisti Lietuvoje ir kitose šalyse.

Be abejo, ne tik šis aspektas turėjo įtakos kontrolingo idėjos atsiradimui ir jos raidai Lietuvoje. Ekonominių sąlygų pokyčiai taip pat sukėlė naujų valdymo sistemų poreikį. Atsižvelgiant į tai, galima išskirti penkis pagrindinius kontrolingo sistemos raidos Lietuvos įmonėse etapus, kurie glaudžiai susiję su ekonomikos ciklais Lietuvoje (žr. 5 pav.).



**5 pav. Kontrolingo raidos, ekonominių ciklų ir pokyčių organizacijų vadyboje Lietuvoje sąsaja**

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Kuodis (2008); Gimžauskienė (2010); Jakeliūnas (2010); Sulžickaja, Tamulevičienė (2013); Tamulevičienė, Subačienė (2014); Tamulevičienė (2015a); Lietuvos ekonomikos apžvalga (2012, 2013, 2014, 2015, 2016)

Kontrolingo raidos ir ekonomikos ciklų sąsają Lietuvoje išvelgė Gimžauskienė (2010), aprašydama 2000 m. – 2010 m. vyraujančių pokyčių organizacijų vadyboje ypatumus. Tačiau, nagrinėjant iš šiandienos pozicijų, buvo svarbu šią sąsają naujai įvertinti ir papildyti, atsižvelgiant į vėlesnius pokyčius Lietuvos ekonomikoje ir organizacijų vadyboje, o taip pat išskirti kontrolingo raidos etapus bei juos apibūdinti. Detalus kontrolingo raidos etapų Lietuvoje išskyrimo bei sąsajos su ekonominių ciklų ir pokyčių organizacijų vadyboje identifikacijos pagrindimas pateiktas 14 priede.

Apibendrinant pažymėtina, kad pavieniai kontrolingo sistemos elementai (metodai, būdai, procedūros), Lietuvos organizacijoms yra žinomi, tačiau, kaip sistema, kontrolingas beveik netaikomas, nors toks poreikis jau yra. Kita vertus, mokslinių tyrimų šia tema Lietuvoje vykdoma nepakankamai, nebuvo vystomas ir plėtojamas teorinis pagrindimas, nebuvo kuriamos bei tobulinamos koncepcijos, todėl, išskiriant kontrolingo raidos etapus Lietuvoje, šis aspektas nebuvo įtrauktas. Tuo tarpu pasaulinė kontrolingo idėjos raida tiesiogiai atspindi ir mokslinių tyrimų vystymąsi šioje srityje.

Grįžtant prie pasaulinės kontrolingo istorinės genezės pabrėžtina, kad išskirti ir 4 paveiksle pateikti penki kontrolingo raidos etapai labai aiškiai sietini su trimis *kontrolingo teorijos* bei *konceptinių požiūrių* vystymosi etapais. Nors kontrolingo atsiradimas datuojamas nuo XV a., tačiau pirmasis moksliniais tyrimais pagrįstų *konceptijų formavimosi* etapas prasidėjo maždaug nuo 1930 m. ir tęsėsi iki 1970 m. Aštuntajame ir devintajame dvidešimtojo amžiaus dešimtmečiuose susiformavo pamatinės kontrolingo koncepcijos ir šį laikotarpį galima išskirti kaip svarbų ir labai reikšmingą antrąjį *kontrolingo teorijos evoliucionavimo* etapą. Trečiasis kontrolingo *konceptijų kūrimo ir jų tobulinimo* etapas prasidėjo nuo 1990 m. ir tęsiasi iki dabar.

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 antai filosofija, tikslai, funkcijos, užduotys, jų įgyvendinimo būdai ir metodai, informacinių technologijų taikymo instrumentai ir, galiausiai, įgyvendinimo procedūros. Küpper (2008) nuomone, savarankiška kontrolingo koncepcija gali būti išskirta tuo atveju, jeigu tenkina šiuos reikalavimus: yra aiškiai įvardinta problema, kurią reikia spręsti; pateiktas aiškus teorinis problemos sprendimo

pagrindimas; 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, 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. 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. 5 lentelę).

**5 lentelė. Kontrolingo koncepcijų kryptys, jų idėjos ir pagrindiniai propaguotojai**

	<b>Kryptis</b>	<b>Koncepcija</b>	<b>Idėja ir pagrindiniai propaguotojai</b>
<b>Klasikinės kontrolingo koncepcijos</b>	Kaip apskaitos sistema (1930-1975)	Orientacija į apskaitinių duomenų registravimą	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>
		Orientacija į valdymo apskaitą	
	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.Haas, G.Heigl, W.Müller, P.Preißler, T.Reichmann ir kt.</i>

	Kaip valdymo sistemos dalis (1978-1990)	Orientacija į koordinavimą	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>
		Orientacija į planavimą ir kontrolę	
Naujosios kontrolio koncepcijos	Kaip racionalaus valdymo užtikrinimo sistema (1999–2000)	Orientacija į racionalų valdymą	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>
		Orientacija į refleksiją	
	Kaip strateginių interesų optimizavimo sistema (1990 - iki dabar)	Orientacija į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą	Kontrolingas suprantamas kaip strateginio valdymo sistemos dalis, kurios paskirtis subalansuoti organizacijos išorės ir vidaus 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>
	Orientacija į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas		

*Šaltinis:* sudaryta autorės

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, 5-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; į planavimą ir kontrolę. Naujosiomis koncepcijomis galima vadinti orientacijos į racionalų valdymą; į refleksiją; į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą; į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas koncepcijas.

Kiekvienos šių kryptių ir koncepcijų detalesnė apžvalga ir analizė yra būtina, kad įvertinti kontrolio sistemos kūrimo ir tobulinimo galimybes sudėtingomis šiuolaikinio konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis.

## 1.2.2. Klasikinės kontrolingo koncepcijos

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 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, 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 kryptties 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, 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 (Дайле, 2001), Mann, Mayer (2000), Vollmuth (Фольмут, 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. Vis dėlto, 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. Tokį požiūrį ypač palaikė Mann (1973, p.11), kuris teigė, kad kontrolingas, pirmiausia, turi būti suvokiamas kaip „pelno valdymas“. Atsižvelgiant į tai, kad ne tik kontrolingas, bet ir apskritai visas įmonės valdymas pirmiausiai turi būti nukreiptas į pelno siekimą, toks požiūris į kontrolingą nėra teisingas. 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, Schäffer 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“ (Вебер, Шеффер, 2014, p. 35).

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 (1989), Heigl, Haas (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, kurie naudojami planuojant įmonės veiklą, konsultuojant, vykdant kontrolę, rengiant ataskaitas, yra renkami funkcinuose padaliniuose. Ypatingą 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 pristatytojų, pirmiausia kontrolingo tarnyba turi nustatyti informacijos poreikį, po to surinkti ir parengti būtiną informaciją ir perduoti ją vadovams. Vadinasi, 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 išorės, tiek vidaus informacijos poreikį.

Vis dėlto, Reichmann (2011), būdamas šios koncepcijos pradininku, teigia, kad nors kontrolingas ir turi būti sietinas su informacinio aprūpinimo funkcija, tačiau jo siūloma informacinio aprūpinimo sistema yra paremta tradicine apskaitos sistema, kur ypatingas dėmesys yra skiriamas valdymo apskaitai ir finansinei analizei kaip svarbiausiems kontrolingo sistemos elementams (žr. 15 priedą). 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 sudėtinga. 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, kad autorių,

kontrolingą suvokiančių kaip integralią valdymo sistemos dalį, požiūriai šiek tiek skiriasi. Horváth (2011), Küper (2008) labiau linkę akcentuoti kontrolingo koordinacinę funkciją teigdami, kad būtent ji užtikrina visos valdymo sistemos suderinamumą ir padeda pasiekti organizacijos iškeltus tikslus. Hahn valdymo sistemos funkcionalumo užtikrinimą analizuoja per planavimo ir kontrolės funkcijas (Хан, 1997). Tuo tarpu Roehl-Anderson, 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, kad Roehl-Anderson, Bragg (2004) yra amerikietiškosios, o ne vokiškosios mokyklos atstovai, todėl jų požiūris į kontrolingo funkcijas ir veiklos sritis yra platesnis. Taip pat reikia nepamiršti, kad, 9-ojo dešimtmečio pabaigoje kontrolingo koncepciją pristačius Rusijoje, nemažai darbų parengė rusų autoriai. Juose 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. (Ананькина, Е. А., 2002), Karminskij ir kt. (Карминский ir kt., 2002), Bavdik (Бавдик, 2006), Fufigina (Фуфыгина, 2006), Falko (Фалько, 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, kad ji buvo kuriama dviem etapais. Pirmasis orientacijos į koordinavimą idėją, kuri vėliau pavadinta „riboto koordinavimo požiūriu“, 1978 m. pasiūlė Horváth. Vėliau šią idėją išplėtojo Schmidt (1986) ir Küpper (1987), pavadindami ją „visapusio koordinavimo požiūriu“.

Pagal Horváth koordinavimo požiūrį, kontrolingo sistemos pagrindą sudaro trys posistemiai: planavimas, stebėseną ir informacinis aprūpinimas (Horváth, 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. 16 priedą). Kontrolingo koordinavimo funkciją Horváth (2011) skirsto į sistemos kūrimo ir sistemos sujungimo koordinavimą. Sistemos kūrimas apima formalųjį planavimo, stebėsenos ir informacinio palaikymo posistemių konstravimą, o taip pat įmonės organizacinių vienetų, atsakingų už koordinavimą, formavimą, bei nurodymų, susijusių su koordinavimo problemų sprendimo procedūromis, kūrimą. Sistemos sujungimo koordinavimui autorius priskiria jau sukurtos kontrolingo sistemos procesų derinimą, siekiant išspręsti atsiradusias koordinavimo problemas ir greitai reaguoti į trikdžius. Šį požiūrį taip pat rėmė Weber (1997, p. 45) 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 įprastų 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, p. 56), 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 posistemių sąveikos užtikrinimas. Šiam požiūriui visiškai pritarė Küpper (1987, p. 167) 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 (žr. 17 priedą). O tai reiškia, kad kontrolingas turi apimti dar vieną sistemą – žmogiškojo kapitalo valdymą. Taigi, anot autoriaus, kontrolingas neturėtų apsiriboti vien jau minėtų trijų

subsistemų (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 Horváth požiūriu.

Koncepcija *orientacija į valdymą ir kontrolę* taip pat priskirtina kryptčiai kontrolingas kaip valdymo sistemos dalis. Šios koncepcijos kūrėju bei svarbiausiu idėjų pristatytoju ir skleidėju laikomas Hahn (1987; 1994; Хан, 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, pasiremiant informacine apskaitos duomenų baze, priemonė. Tačiau, anot Hanh (Хан, 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 (žr. 18 priedą). Atsižvelgiant į šį tikslą toliau jau turi būti rengiami strateginiai ir operatyviniai planai bei kontroliuojamas jų pasiekimas. Taigi, 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, kaip antai *planavimas, organizavimas, koordinavimas, kontrolė*, informacinį palaikymą siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų. Tačiau, kaip pastebi Weber, Schäffer (Вебер, Шеффер, 2014, p. 40), visoms šioms koncepcijoms trūksta originalumo ir griežto teorinio pagrindimo, todėl kontrolingo koncepcijų evoliucionavimas ir modernėjimas buvo neišvengiamas.

### 1.2.3. Naujosios kontrolingo koncepcijos

Naujosiomis kontrolingo 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, Schäffer (cit. Weber, Schäffer, 2008, p. 54, Вебер, Шеффер, 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 dedukciniu 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 rezultatų pagrindu. Taip jie siekė paneigti

mitą, kad koncepcija negali būti empiriškai įrodyta, o taip pat manė, kad tokiu būdu sukurta koncepcija bus greitai ir efektyviai taikoma praktiškai.

Weber, Schäffer tyrimų tikslas buvo Vokietijos įmonių valdymo ir kontrolingo personalo apklausų rezultatų 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.

Racionalaus valdymo užtikrinimo koncepciją Weber, 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. Tačiau šis tipinis procesas gali būti taikomas bet kokios kitos priemonės (*būdo, metodo, instrumento*), reikalingos pasiekti kontrolingo ir valdymo tikslus, racionalumui patikrinti (žr. 19 priedą).

Pažymėtina, 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 dėlto, šis teiginys yra diskutuotinas, todėl kad sąsajų su kitomis koncepcijomis nepastebėti neįmanoma. Pirmiausia atkreiptinas dėmesys, 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 „visapusį“ 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, 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 (Пич, Шерм, 2001), Pietsch (2003) šį požiūrį dar labiau išplėtojo susiedami šią valdymo funkciją su Steinmann, 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 racionalių 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.*



Taigi, kontrolingas tampa savarankiška funkcija, kurios paskirtis yra užtikrinti sprendimų priėmimo kokybės maksimizavimą.

Kaip šio požiūrio privalumą Pietsch, Scherm (Пич, Шерм, 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 išties inovatyvus požiūris, nes savikontrolingo idėjos atsiradimas ir jos realizavimas tampa aktualia šiandienio kontrolingo konceptualizavimo 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, Schäffer (2008) racionalaus mąstymo koncepcijos pagrindu, nes racionalus mąstymas 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 tyrėjas yra austrų mokslininkas Becker (1990; 2011), kuris 1990 metais vienas pirmųjų atkreipė dėmesį, 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 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 antai 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 (Хан, Хунгенберг, 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 veiksnius bei jų charakteristikas (žr. 6 lentelę).

**6 lentelė. Svarbiausių Hahn bazinės kontrolingo koncepcijos modifikavimui įtaką dariusių veiksnių sąrašas**

<b>Veiksniai</b>	<b>Charakteristikos</b>
<i>1. Ateities matymas (numatymas)</i>	Ateities numatymas tampa planavimo išeities tašku
<i>2. Scenarijų poreikis planavime</i>	Išauga poreikis rengti įvairius scenarijus siekiant patikrinti bei užtikrinti vizijos, strategijos, tikslų įgyvendinimą
<i>3. Tikslų katalogo pasikeitimas</i>	Finansinių, ekonominių rezultatų augimo (gerėjimo) užtikrinimo tikslai kaip ir anksčiau išlieka labai svarbūs, tačiau šalia jų formuluojami reikšmingesni tikslai, tokie kaip įmonės vertės kūrimo ar akcininkų vertės didėjimo
<i>4. Bazinės (būtinės) sąlygos</i>	Prie tikslų lygio pritaikomos būtinios sąlygos kaip pavyzdžiui supančios aplinkos gerėjimas, pažangių technologijų taikymas, socialinių principų laikymasis ir pan.

<b>Veiksniai</b>	<b>Charakteristikos</b>
<i>5. Padidintas laiko spaudimas</i>	Sprendimų, susijusių su strategijos realizavimu, priėmimui laiko limitas tampa vis mažesnis, viską reikia daryti greitai ir neapibrėžtomis sąlygomis
<i>6. Orientacija į atskirų personalo grupių dialogą</i>	Šiuolaikinės įmonės ypatingą dėmesį kreipia į organizacinės ir teisinės struktūros formavimą, valdymo sistemos su atitinkamai paruoštu valdymo personalu kūrimą, o taip pat išorės ir vidaus komunikacijų sistemų kūrimą, todėl dialogas tarp atskirų grupių yra neišvengiamas
<i>7. Vykdytas ir stebėsenas</i>	Prioritetinis dėmesys skiriamas strateginių planų vykdymo ir stebėsenos procesams, tuo pačiu užtikrinant ir operatyvinių planų vykdymą
<i>8. Ekonomikos ir technologijų integracija</i>	Technologijų plėtra įgalina integruoti įvairius strateginio ir operatyvinio planavimo bei kontrolės procesus, padidina jų greitį ir kokybę, leidžia numatyti materialinius ir finansinius srautus ir rezultatus daug periodų į priekį, apskaičiuoti sukurtą įmonės pridėtinę vertę
<i>9. Sisteminio mąstymo ir analizės poreikis</i>	Išorės ir vidaus aplinkos nuolatiniai pokyčiai reikalauja iš vadovų sisteminio mąstymo rengiant planus. Į pirmą vietą išskyla į visas vertės kūrimo stadijas orientuota strateginė analizė
<i>10. Perteklinio planavimo vengimas</i>	Išlieka tas pats kaip ir anksčiau buvęs poreikis išvengti perteklinio planavimo. Siekis tobulinti šį procesą, viena vertus, pasireiškia per strateginio planavimo ir investicinio planavimo sinchronizavimą, kita vertus, per techninio - ekonominio biudžeto integravimą į operatyvinį planavimą
<i>11. Vadovų skatinimo susiejimas su planinių tikslų įgyvendinimu</i>	Planų ir jų vykdymo kontrolės kokybės gerinimas įmanomas tik susiejant vadovų skatinimą su siekiamų tikslų įgyvendinimu. Tai vienareikšmiškai sustiprina vadovų motyvaciją dėl ko gerėja tikslų formulavimo ir jų įgyvendinimo procesas
<i>12. Įmonės filosofijos ir kultūros pokyčiai</i>	Planavimo proceso tobulinimas reikalauja ir atitinkamų įmonės filosofijos ir kultūros pokyčių, kas leistų užtikrinti, kad planavimas įmonėje vyktų sėkmingai

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Hahn, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005, p.91-93).

Atitinkamai pagal pasikeitusias aplinkybes Hanh, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005) papildė bazinės koncepcijos grafinį vaizdą keturiais naujais elementais: orientacija į ateities numatymą; orientacija į tarpusavio bendradarbiavimą; orientacija į dialogą su suinteresuotomis grupėmis; valdymo stilius (žr. 20 priedą).

Kaip šios koncepcijos skeleidėją svarbu paminėti ir Lingnau (2004; 2009). Nors pats autorius linkęs savo požiūrį įvardinti kaip atskirą koncepciją, pristatydamas ją „*į pažinimą orientuotas kontrolingas*“, tačiau detaliau panagrinėjus matyti, kad Lingnau iš principo pritaria koncepcijos *orientacija į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą* nuostatoms, tik vertina ją iš siauresnio taško – iš akcininkų pozicijos. Lingnau (2009) pristato

organizaciją kaip individų koaliciją, kuri yra veikiama 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 mokslininkų tyrimai (Süßmair 2000, 2004, 2010; Müller, Sauter, 2009; Bauer, 2015) nėra laikytini savarankiškais 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 dar tik formuojasi, todėl visuotinai taikytino koncepcijos pavadinimo mokslinėje literatūroje aptikti nepavyko. Tačiau vertinant tai, kad šių tyrimų autoriai rėmėsi į du svarbius aspektus: žmogiškojo (intelektinio) kapitalo, o taip pat į socialinės atsakomybės bei socialinių veiksnių svarbą, yra siūlytina šią koncepciją pavadinti *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 idėjos autoriaus, 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 kokio tikslo siekiant šie veiksmai yra atliekami. Savo koncepcinį požiūrį A.Süßmair (2010, p. 11) pristatė kaip **7-W modelį**, susidedantį iš septynių kontrolingui keliamų klausimų, kurių atsakymų rezultatų pagrindu galima paveikti darbuotojų elgesį: 1) **Why** (kodėl?; koku tikslu?); 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, 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 ir Müller, 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 veiksniu 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. Müller, Sauter (2009) neatmeta racionalaus mąstymo kaip svarbaus veiksnio, tačiau akcentuoja, kad *racionalumas, intuicija ir emocijos* priimant sprendimus sudaro vieną visumą, todėl negalima išskirti kaž kurios 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, o jo veikla paremta nuolatiniu mokymusi ir augimu. Kontrolingo paskirtis yra visa tai koordinuoti.

Atlikta klasikinių ir naujųjų kontrolingo koncepcijų analizė leidžia susistemintai pažvelgti į reikšmingiausius šių koncepcijų aspektus, siekiant identifikuoti būtinus koncepcinio kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms elementus. Kad įvertinti kiekvienos koncepcijos bruožų reikšmingumą, buvo atlikta būdingiausių bruožų identifikacija ir nustatytas jų reikšmingas, atsižvelgiant: 1) ar tai *labai reikšmingas* koncepcijos aspektas, kuris kaip esminis bruožas akcentuojamas keleto konkrečios koncepcijos propaguotojų; 2) ar tai *reikšmingas* koncepcijos

aspektas, kuris kaip pakankamai svarbus bruožas akcentuojamas bent vieno konkrečios koncepcijos propaguotojo; 3) ar tai aspektas, kuris minimas koncepcijoje, tačiau *neišskiriamas kaip esminis* arba minimas netiesiogiai. Gauti tyrimo rezultatai pateikti 7 lentelėje.

**7 lentelė. Klasikinių ir naujųjų koncepcijų būdingiausių požymių palyginamoji analizė**

Požymiai	Klasikinės koncepcijos					Iš viso	Naujosios koncepcijos				Iš viso
	Orientacija į apskaitinių duomenų registravimą	Orientacija į valdymo apskaitą	Orientacija į informacinį aprūpinimą	Orientacija į koordinavimą	Orientacija į planavimą ir kontrolę		Orientacija į racionalų valdymą	Orientacija į refleksiją	Orientacija į pridėtinę vertę ir dalyvių interesų subalansavimą	Orientacija į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas	
Duomenų registravimas	+++					<b>3</b>					<b>0</b>
Buhalterinė apskaita	+++	+++	+		+	<b>8</b>					<b>0</b>
Pelno siekimas ir veiklos rezultatų didinimas		+++	+	++	++	<b>8</b>	+		+		<b>2</b>
Finansinė analizė; finansinių ir nefinansinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas		++	++	++	+	<b>7</b>	+	+	+	+	<b>4</b>
Valdymo apskaita		+++	+		+	<b>5</b>	++		+		<b>3</b>
Informacinis aprūpinimas			+++	+++	+	<b>7</b>	++	+	+	+	<b>6</b>
Koordinavimas			++	+++	+	<b>6</b>	+	+	+	++	<b>5</b>
Planavimas				+++	+++	<b>6</b>	+	+	++		<b>4</b>
Kontrolė				+++	+++	<b>6</b>	+	+	++		<b>4</b>
Stebėseną				+++	+	<b>4</b>	+		+		<b>2</b>
Organizavimas				+		<b>1</b>					<b>0</b>
Žmogiškojo kapitalo valdymas				++		<b>2</b>	+		+++	+++	<b>7</b>
Tikslų formavimas				+	++	<b>3</b>	+		+		<b>2</b>
Informacinių technologijų taikymas			++	++		<b>4</b>					<b>0</b>
Auditas				+		<b>1</b>					<b>0</b>
Konsultacijų teikimas				+		<b>1</b>	+++	+			<b>4</b>
Racionalus sprendimų priėmimas						<b>0</b>	+++	+		++	<b>8</b>
Intuityvus sprendimų priėmimas						<b>0</b>		+		++	<b>3</b>

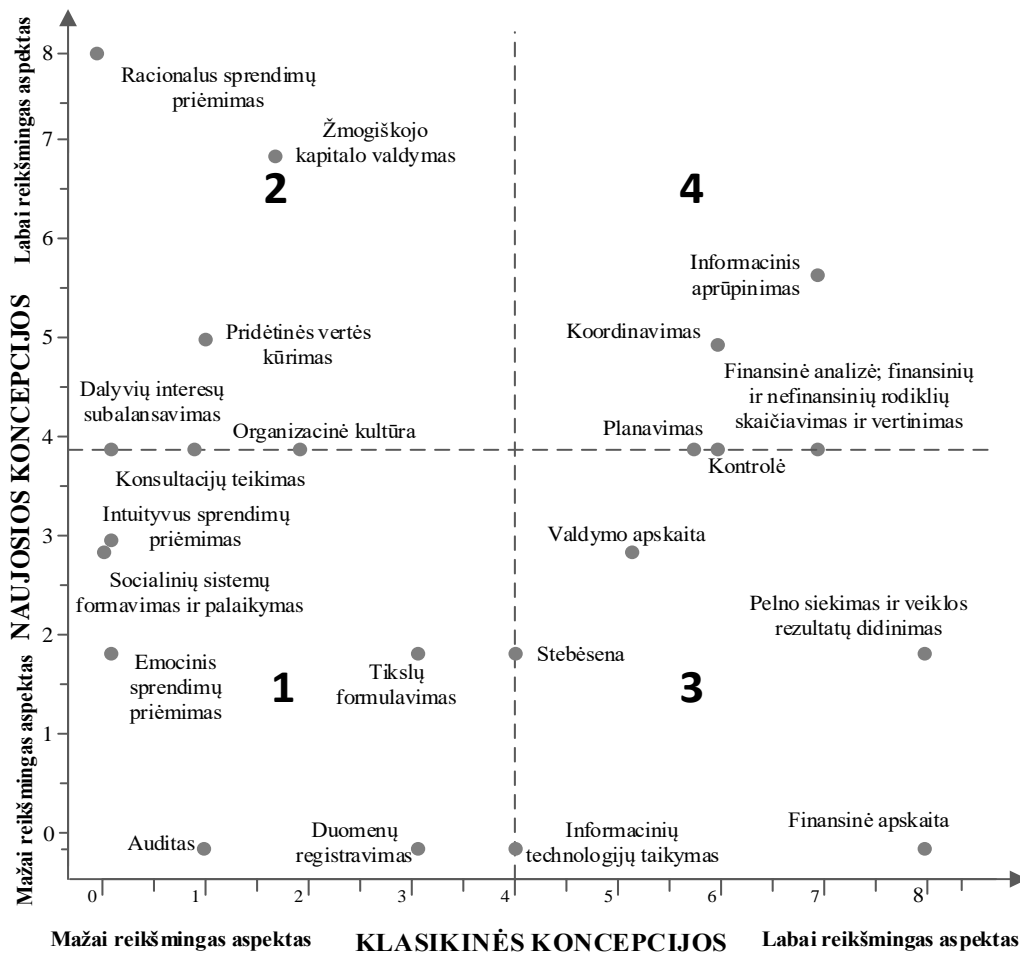
Požymiai	Klasikinės koncepcijos					Iš viso	Naujosios koncepcijos				Iš viso
	Orientacija į apskaitinių duomenų registravimą	Orientacija į valdymo apskaitą	Orientacija į informacinį aprūpinimą	Orientacija į koordinavimą	Orientacija į planavimą ir kontrolę		Orientacija į racionalų valdymą	Orientacija į refleksiją	Orientacija į pridėtinę vertę ir dalyvių interesų subalansavimą	Orientacija į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas	
Pridėtinės vertės kūrimas			+			<b>1</b>	+	+++	+	<b>5</b>	
Dalyvių interesų subalansavimas						<b>0</b>		+++	+	<b>4</b>	
Organizacinė kultūra					++	<b>2</b>		+++	+	<b>4</b>	
Emocinis sprendimų priėmimas						<b>0</b>			++	<b>2</b>	
Socialinių sistemų formavimas ir palaikymas						<b>0</b>			+++	<b>3</b>	

*Kur, „+++“ – labai reikšmingas koncepcijos aspektas, kuris kaip esminis bruožas akcentuojamas keleto konkrečios koncepcijos propaguotojų; „++“ – reikšmingas koncepcijos aspektas, kuris kaip pakankamai svarbus bruožas akcentuojamas bent vieno konkrečios koncepcijos propaguotojo; „+“ – aspektas yra minimas koncepcijoje, tačiau neišskiriamas kaip esminis arba minimas netiesiogiai.*

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Kaip matyti 7 lentelėje, klasikinėms ir naujosioms koncepcijoms būdingų bruožų pasiskirstymas yra nevienodas. Dalis jų, kaip pavyzdžiui, duomenų registravimas, buhalterinė apskaita, informacinių technologijų taikymas, būdingi tik klasikinėms koncepcijoms. Kita dalis – racionalus sprendimų priėmimas, dalyvių interesų subalansavimas, socialinių sistemų formavimas ir palaikymas – būdingi tik naujosioms koncepcijoms. Vis dėlto, ženklesnė dalis aspektų buvo įvardijami kaip reikšmingi, tiek formuojant klasikines, tiek naujasias koncepcijas. Šis tyrimas svarbus tuo, kad identifikuoti reikšmingiausi aspektai turėtų būti vertintini kaip pamatiniai ir įtraukti į konstruojamą kontrolingo sistemos modelį. Siekiant juos aiškiau išskirti, atlikto vertinimo pagrindu parengtas klasikinėms ir naujosioms koncepcijoms būdingų aspektų reikšmingumo žemėlapis, kurio ketvirtajame lauke pažymėti svarbiausi pamatiniai aspektai, todėl jų įtraukimas į formuojamą kontrolingo sistemos modelį yra būtinas (žr. 6 pav.) Kituose laukuose atvaizduotų aspektų įtraukimo

poreikis į kontrolingo sistemos modelį ir tinkamumas turi būti įvertintas ekspertiniu būdu.



6 pav. Klasikinėms ir naujosioms koncepcijoms būdingų požymių reikšmingumo žemėlapis

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibendrinant kontrolingo teorinės minties ypatumus, pažymėtina, jog kontrolingo suvokimas nėra vienareikšmiškas. Tokio daugiaprasmiškumo priežastys įvairios, tačiau kaip vieną jų būtų galima įvardinti istorinį aspektą, išryškinantį, kad kontrolingo teorija evoliucionavo gana sparčiais tempais ir ypač daug darbų buvo paskelbta paskutiniaisiais praėjusio amžiaus dešimtmečiais. Kiekvienos naujos koncepcijos krypties kūrėjai ir pristatytojai jų vystymo etape naujai interpretavo buvusias kontrolingo teorijas arba projektavo naujas, mėgindami taisyti ankstesnių teorijų trūkumus. Tokiu būdu, lygia greta kito ir kontrolingo sampratos turinys, kuris su kiekviena nauja koncepcijos



kryptimi tapo vis platesnis ir apėmė ne tik pagrindinių apskaitinės ir informacinio aprūpinimo funkcijų įgyvendinimą, bet buvo nagrinėjamas kaip valdymo sistema, skirta strateginiams ir operatyviniams valdymo sprendimams priimti, kurių rezultatas yra organizacijos vertės augimas. Atlikta kontrolingo koncepcijos ir jos vystymosi kryptių evoliucijos analizė yra nebaigtinė. 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. Toks kiekis kontrolingo koncepcijų liudija, pirmiausia, apie šio reiškinio sudėtingumą, kompleksiskumą, kita vertus, apie egzistuojantį potencialą tolimesniems moksliniams ir taikomiesiems tyrimams siekiant toliau plėtoti ir vystyti kontrolingo teoriją.

## **2. KONTROLINGO SISTEMOS MODELIO KŪRIMO PRIELAUDŲ IR METODOLOGIJOS PAGRINDIMAS**

### **2.1. Kontrolingo rūšių ir modelių vertinimas, kaip pagrindas kontrolingo sistemos modeliui sukurti Lietuvos įmonėms**

#### **2.1.1. Kontrolingo rūšys ir jų klasifikavimas**

Atlikta kontrolingo krypčių ir koncepcijų analizė atskleidė, kad pastaraisiais dešimtmečiais kontrolingo teorija vystėsi labai sparčiai. Ši evoliucija siejasi ne tik su kontrolingo sampratos transformacija, bet ir su poreikiu modifikuoti ir papildyti kontrolingo klasifikaciją. Bendrąja prasme, klasifikacija vadybos moksle turėtų būti vertinama kaip universali teorinio mąstymo ir teorinio pagrindimo procedūra, leidžianti susistemintai įvertinti sudėtingus objektus ar procesus. Taigi, kontrolingo tipologizacija yra vienas iš esminių kontrolingo teorijos vystymosi ir tobulinimo aspektų, kuris yra svarbus siekiant susisteminti kontrolingo charakteristikas pagal būdingiausius požymius. Kita vertus, kontrolingo rūšių vertinimas yra reikšmingas formuojant kontrolingo sistemos modelį Lietuvai, nes leidžia pagrįstai įvertinti identifikuotų charakteristikų pasireiškimo jame galimybes. Tačiau mokslinių šaltinių apžvalga atskleidė, kad kontrolingo rūšys kol kas yra nepilnai iširtos, o dabar egzistuojanti klasifikacija apsiriboja tik jo skirstymu į strateginę kontrolingą ir operatyvinę kontrolingą, t.y. pagal tikslų numatymo ir planavimo horizonto požymį. Toks klasifikavimas yra labiausiai paplitęs, jį pristato, nagrinėja ar siūlo taikyti praktinėje organizacijų veikloje daugelis autorių (Rickards, 2005; Horvath, 2011; Śliwczynski, 2011; Oleiniuc, 2012; Zéman ir kt., 2013; Gleißner, Helm, Kreiter, 2013; Hajdu, 2013; Bieńkowska, Zgrzywa-Ziemak, 2014, ir kiti). Pažymėtina, kad keletas nagrinėtų autorių (Карминский ir kt. 2006; Dimov, Iliev, 2010; Reichmann, 2011) pagal šį požymį išskiria ir trečiąją rūšį – taktinę (dispozityvinę) kontrolingą kaip tarpinę strateginio ir operatyvinio kontrolingo grandį. Vis dėlto, detalesnė įvairių šaltinių analizė leidžia teigti, kad be šios

klasifikacijos galimi ir kiti kontrolingo tipologizacijos požūriai (požymiai), kurių sistematizacija pateikta 8 lentelėje.

**8 lentelė. Kontrolingo rūšys ir jų klasifikavimo požymiai**

<b>Klasifikavimo požymis / Rūšis</b>	<b>Apibūdinimas</b>
<b>Pagal tikslų numatymo ir planavimo horizontą</b>	
<i>Strateginis kontrolingas</i>	Orientuotas į organizacijos strategijos vystymą ir sėkmingą pozicionavimą ilgalaikėje perspektyvoje
<i>Taktinis kontrolingas</i>	Identifikuoja organizacijos „silpnas vietas“, kurios tapo arba gali tapti kliūtimi siekiant strateginių tikslų
<i>Operatyvinis kontrolingas</i>	Teikia informacinę, metodinę, konsultacinę pagalbą vadybininkams, kad būtų pasiekti trumpalaikiai tikslai ir užtikrintas numatytas pelningumo, mokumo, likvidumo lygis; siekia padidinti organizacijos lankstumą ir gebėjimą prisitaikyti prie besikeičiančių sąlygų
<b>Pagal veiklos kryptis</b>	
<i>Veiklos kontrolingas</i>	Informacinės, metodinės, konsultacinės pagalbos, priimant įmonės pagrindinės veiklos valdymo sprendimus, teikimas
<i>Finansinis kontrolingas</i>	Orientuotas į finansinės lygsvaros, pelningumo palaikymą, likvidumo užtikrinimą
<i>Investicinis kontrolingas</i>	Informacijos ir konsultacijų teikimas siekiant įmonės tikslų investicinės veiklos sferoje; projektų inicijavimas; realizuojamų projektų kontrolė
<i>Inovacijų kontrolingas</i>	Informacijos ir konsultacijų teikimas inicijuojant ir realizuojant inovacinius projektus; galimos rizikos vertinimas ir valdymas
<i>Socialinis kontrolingas</i>	Priemonių kompleksas, skatinančio didinti socialiai atsakingą elgesį siekiant organizacijos tikslų, parinkimas ir valdymas
<b>Pagal funkcines sritis</b>	
<i>Rinkodaros kontrolingas</i>	Teikia informaciją valdymui siekiant užtikrinti klientų pasitenkinimą, optimizuoti pardavimus
<i>Aprūpinimo resursais kontrolingas</i>	Valdymo personalo informacinis aprūpinimas siekiant racionalaus, atitinkančio „kainos-kokybės“ kriterijų, resursų įsigijimo
<i>Logistikos kontrolingas</i>	Informacijos teikimas valdymo personalui, kad būtų užtikrinta klientų aptarnavimo kokybė, minimizuotas pristatymo laikas, sumažintas atsargų kiekis
<i>Personalo (žmogiškojo kapitalo) kontrolingas</i>	Informacinis aprūpinimas priimant sprendimus personalo valdymo srityje, kad padidinti organizacijos žmogiškojo kapitalo potencialą
<b>Pagal institucionalizavimo lygį</b>	
<i>Institucinis kontrolingas</i>	Kontrolingo funkcijos ir užduotys įgyvendinamos specialiaame organizacijos struktūriniame padalinyje – kontrolingo skyriuje, kuriame dirba kontrolingo specialistai - kontroleriai.
<i>Savikontrolingas</i>	Kontrolingo funkcijų ir užduočių reintegracija į valdymo sistemą, t.y. dalies arba visų kontrolingui priskirtinų funkcijų delegavimas vadybininkams
<b>Pagal periodiškumą arba pagal tikslų realizavimo etapus</b>	
<i>Išankstinis kontrolingas</i>	Įgyvendinamas iki organizacijos tikslų ir uždavinių realizavimo pradžios: pagrindinė užduotis – tikslų ir uždavinių pasiekimui

	taikytinų instrumentų, metodų, vertinimo kriterijų ir rodiklių parinkimas
<i>Einamasis kontrolingas</i>	Vykdomas atliekant darbus pagal numatytą tikslų ir uždavinių realizavimo programą
<i>Galutinis kontrolingas</i>	Vykdomas pabaigus darbus įvertinant pasiektų uždavinių ir tikslų lygį
<b>Pagal rezultatų pasiekimo vertinimą</b>	
<i>Kokybinis kontrolingas</i>	Bendrujų organizacijos tikslų ir uždavinių kontrolingas, orientuotas į ilgalaikį organizacijos funkcionavimą ir kokybinį jos augimą
<i>Kiekybinis kontrolingas</i>	Orientuotas į organizacijos potencialo valdymą siekiant pelno didinimo
<b>Pagal santykį su aplinka</b>	
<i>Išorės kontrolingas</i>	Kontrolingo funkcijos ir užduotys orientuotos į išorės aplinkos veiksnių įtakos organizacijos veiklai įvertinimą ir rizikos valdymą
<i>Vidaus kontrolingas</i>	Kontrolingo funkcijos ir užduotys susiję su organizacijos vidaus aplinkos veiksnių identifikavimu ir jų įtakos organizacijos veiklai vertinimu
<b>Pagal subjekto veiksmų aktyvumą</b>	
<i>Pasyvus kontrolingas</i>	Periodiniai ar vienkartiniai kontrolingo specialistų ir vadovų veiksmai atliekant kontrolingui priskirtinas funkcijas ir užduotis
<i>Aktyvus kontrolingas</i>	Nepertraukiami nuolatiniai kontrolingo specialistų ir vadovų veiksmai atliekant kontrolingui priskirtinas funkcijas ir užduotis

*Šaltinis:* sudaryta autorės pagal Mann, Mayer (2000); Rickards (2005); Henri, Journealt (2010); Soosová (2011); Reichmann (2011); Oleiniuc (2012); Dudic (2015); Sidorenko (Сидоренко, 2015)

Kaip matyti 8 lentelėje, kontrolingą galima klasifikuoti pagal įvairius požymius, atsižvelgiant į organizacijos keliamus tikslus, formuluojamus uždavinius, priskiriamas funkcijas ir kitus aspektus. Vis dėlto, kaip pažymi daugelis autorių, esminiu laikytinas tikslų numatymo ir planavimo horizonto požymis, pagal kurį išskiriamas strateginis, taktinis ir operatyvinis kontrolingas. Tarptautinės kontrolingo grupės parengtame žodyne *strateginis kontrolingas* apibrėžiamas kaip kontrolingas, apimantis tokias valdymo sritis, kurios susideda iš strategijos planavimo, testavimo, įgyvendinimo ir stebėsenos. Laiko trukmė yra nustatoma pagal laikotarpį, per kurį strategija galima įgyvendinti. Tipiniai uždaviniai gali būti sėkmės potencialo palaikymas ir užtikrinimas ateityje, rinkos dalies didinimas, pinigų srautų išlaisvinimas ir optimizavimas (Dictionary for Controllers, 2010). Kitaip tariant, strateginis kontrolingas turi padėti numatyti strateginius tikslus, juos pagrįsti bei užtikrinti įmonės privalumų išnaudojimo galimybes sukuriant naują potencialą sėkmingam įmonės veiklos vystymuisi perspektyvoje. Strateginio kontrolingo tarnybos funkcija yra

konsultuoti vadovus ir vadybininkus strategijos sukūrimo bei strateginių tikslų ir užduočių nustatymo klausimais, t.y. užtikrinti *tinkamos veiklos vykdymą*.

Strategijos formulavimas ir strateginių tikslų nustatymas pirmiausiai remiasi išorės ir vidaus aplinkos sąlygų analizės išvadomis. Šiame procese ypatingai svarbų vaidmenį atlieka tinkama išorės aplinkos veiksnių pokyčių prognozė, todėl strateginio kontrolingo užduotims priskirtinas kapitalo, darbo, žaliavų rinkų pokyčių vertinimas, ekonominės, politinės, teisinės, technologinės aplinkos analizė, galimų ekologinių problemų atskleidimas ir kita. Ne mažiau svarbiu aspektu tampa ir vidinių sąlygų analizė bei vidinių resursų vertinimas. Strateginis kontrolingas, taikydamas priimtinius instrumentus ir tinkamus vertinimo kriterijus bei rodiklius, diagnozuoja siūlomos strategijos efektyvumą, įvertina jos atitikimą išorės ir vidaus sąlygoms, padeda organizacijai suvokti jos poziciją rinkoje pagal kiekvieną veiklos sritį, identifikuoja silpnas ir stiprias vietas, t.y. teikia informacinę strateginės navigacijos paslaugą.

Strateginio kontrolingo teikiama informacija yra pagrindas priimti strateginius sprendimus, tačiau organizacija kiekvieną dieną vykdo einamąją, operatyvinę veiklą, todėl lygia greta turi būti vykdomos operatyvinio kontrolingo užduotys ir atliekama operatyvinė finansinės - ūkinės veiklos diagnostika. *Operatyvinis kontrolingas* – tai kontrolingas, kuris apima tokias valdymo sritis, kurios susijusios su užduočių nustatymu, planavimu ir kontrole vidutinės trukmės ir vienerių metų laikotarpiui. Pagrindinės užduotys yra pelno gavimo, likvidumo ir finansinio stabilumo užtikrinimas (Dictionary for Controllers, 2010). Operatyvinio kontrolingo paskirtis yra nustatyti trumpalaikes užduotis ir parinkti tinkamas kasdienes priemones numatytų tikslų įgyvendinimui, t.y. rūpintis, kad *veikla būtų vykdoma tinkamai*. Taikant operatyvinio kontrolingo instrumentus ir veiklos rezultatų vertinimui naudojant tinkamus rodiklius galima laiku išvelgti problemas. Operatyvinio kontrolingo užduotims priskiriama įmonės finansinės būklės analizė, išlaidų - apimties - pelno analizė, rizikos vertinimas ir rekomendacijų pateikimas rizikos valdymui, materialinių, informacinių srautų judėjimo analizė ir kiti aspektai. Strateginio ir operatyvinio kontrolingo palyginamoji charakteristika pateikta 9 lentelėje.

**9 lentelė. Strateginio ir operatyvinio kontrolingo požymių palyginimas**

<b>Požymis</b>	<b>Strateginis kontrolingas</b>	<b>Operatyvinis kontrolingas</b>
<i>Paradigma</i>	Vykdyti <i>tinkamą veiklą</i> (angl. doing the right things)	Vykdyti <i>veiklą tinkamai</i> (angl. doing things right)
<i>Tikslas</i>	Organizacijos augimo ir plėtros užtikrinimas; sėkmės potencialo ir konkurencingumo palaikymas	Organizacijos pelningumo ir veiklos efektyvumo užtikrinimas; mokumo ir likvidumo palaikymas
<i>Pagrindinė funkcija</i>	Organizacijos tikslų ir uždavinių formulavimas	Metodų, būdų, instrumentų parinkimas siekiant iškeltų tikslų ir uždavinių
<i>Veiklos fokusavimas</i>	Iš vidaus į išorę	Iš išorės į vidų
<i>Laiko horizontas</i>	Ilgalaikis ir vidutinės trukmės periodas	Trumpalaikis periodas
<i>Organizacinė hierarchija</i>	Aukščiausias valdymo lygmuo	Visi valdymo lygmenys, tačiau dominuoja vidurinis ir žemiausias lygmuo
<i>Detalizacijos lygis</i>	Neaukštas; informacija pateikiama apibendrinta, susisteminta	Santykinai aukštas; informacija pateikiama detalizuotai
<i>Neapibrėžtumo laipsnis</i>	Aukštas	Santykinai žemas
<i>Problemų struktūrizavimas ir dažnis</i>	Problemos silpnai struktūrizuotos, retai pasikartojančios	Problemos griežtai struktūrizuotos, dažnai pasikartojančios
<i>Nagrinėjamų alternatyvų apimtis</i>	Maksimaliai galimas alternatyvų skaičius	Ribotas alternatyvų skaičius
<i>Pokyčių valdymas</i>	Veiksmai siekiant įspėti apie galimas problemas ir jas aplenkti	Prisitaikymas prie besikeičiančios aplinkos
<i>Dominuojanti orientacija</i>	Išorės ir vidaus aplinkos ateities tendencijų įvertinimas	Trumpalaikių rezultatų siekimas
<i>Kokybinių ir kiekybinių parametų taikymas</i>	Pirmenybė teikiama kokybiniais rodikliams	Pirmenybė teikiama kiekybiniais rodikliams
<i>Vertinimo kriterijai ir rodikliai</i>	Dominuoja sėkmės potencialą apibūdinantys rodikliai	Dominuoja veiklos rezultatus apibūdinantys rodikliai

*Šaltinis:* sudaryta autorės pagal Rickards (2005); Dictionary for Controllers (2010); Horvath (2011); Kot, Akajev, Sidorenko (Кот, Акаев, Сидоренко, 2014)

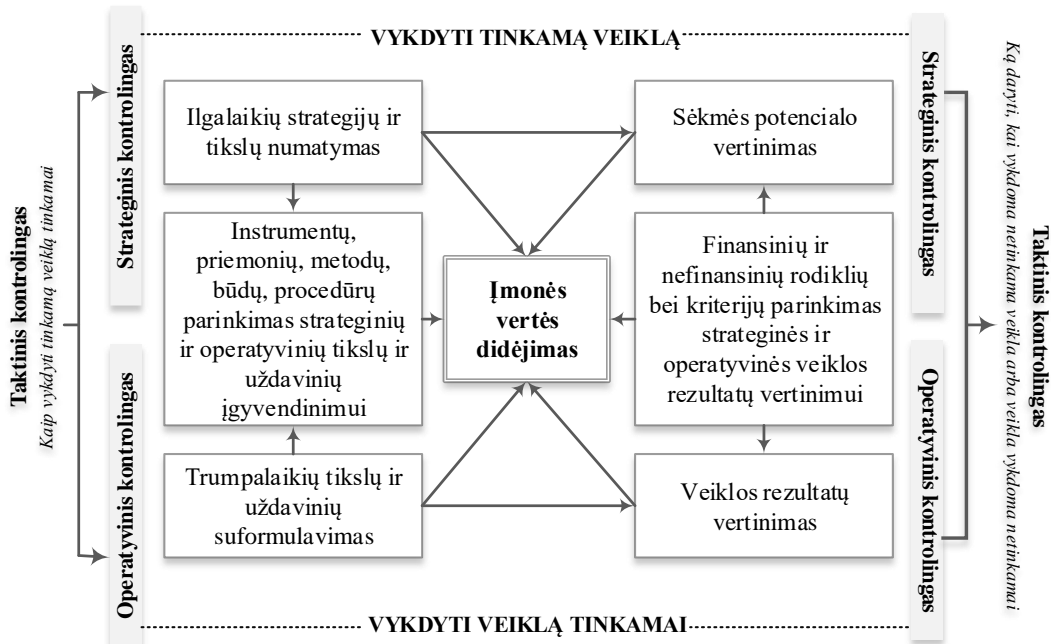
Jungiamoji strateginio ir operatyvinio kontrolingo grandis yra taktinis kontrolingas. Autoriai (Dimov, Iliev, 2010; Reichmann, 2011, ir kiti) išskiriantys šią rūšį teigia, kad taktinio kontrolingo paskirtis yra atsakyti į klausimą, *ką daryti, kai veikla vykdoma netinkamai*. Toks požiūris yra ribotas, todėl kad jis: 1) labiau orientuotas į operatyvinį kontrolingą, nes siejamas tik su veiklos vykdymo tinkamumu, neatsižvelgiant į vykdomos veiklos tinkamumą;

2) labiau orientuotas į grįžtamąjį ryšį, nes siejamas tik su problemų identifikacija ir problemų sprendimo galimybių suradimu, neatsižvelgiant į tiesioginį ryšį tarp strateginių tikslų ir operatyvinių veiksmų.

Atsižvelgiant į išsakytus trūkumus, taktinio kontrolingo paradigma turėtų būti papildyta ir apimti du aspektus: 1) *kaip vykdyti tinkamą veiklą tinkamai?* Atsakymas į šį klausimą remiasi gebėjimu transformuoti strateginius tikslus į operatyvinius veiksmus, kas tiesiogiai susieja strateginį kontrolingą su operatyviniu per taktinį kontrolingą ir užtikrina *tiesioginį ryšį*; 2) *ką daryti, kai vykdoma netinkama veikla arba veikla vykdoma netinkamai.* Šis aspektas užtikrina grįžtamąjį taktinio kontrolingo ryšį per organizacijos silpnų vietų paiešką, identifikavimą ir jų eliminavimą tiek operatyviniame, tiek *strateginiame lygmenyje.*

Vis dėlto, svarbu pažymėti, kad nors kontrolingo rūšimis pagal tikslų numatymo ir planavimo horizonto klasifikavimo požymį laikytinas *taktinis, strateginis* ir *operatyvinis* kontrolingas, tačiau tik pastarosios dvi rūšys galėtų būti identifikuojamos kaip savarankiški kontrolingo elementai, kurių funkcionavimo užtikrinimui turi būti parenkami atitinkami instrumentai, priemonės, metodai, procedūros, o veiklos vertinimui taikomi skirtingi finansiniai ir nefinansiniai rodikliai bei kriterijai. Tai atskleidė ir 9 lentelėje atlikta palyginamoji strateginio ir operatyvinio kontrolingo analizė, kur matyti, kad šių rūšių charakteristikos yra labai skirtingos, nes jų tikslai, užduotys, funkcijos yra skirtos tenkinti skirtingus įmonės poreikius. Tuo tarpu taktinis kontrolingas, nors ir laikytinas savarankiška kontrolingo rūšimi, tačiau, formuojant kontrolingo sistemos modelį, neturi būti vertinamas kaip atskiras kontrolingo elementas. Taktinis kontrolingas tik sujungia strateginį ir operatyvinį kontrolingą užtikrindamas šių elementų sąveiką tiek tiesioginiu, tiek grįžtamoju ryšiais, tačiau jo funkcionavimui neturėtų būti formuojamas atskiras instrumentų, priemonių, rodiklių ar kriterijų rinkinys. Taigi, nors strateginis ir operatyvinis kontrolingas koncepciniu požiūriu gali būti nagrinėjami kaip atskiros kontrolingo sistemos sudedamosios dalys, nes jų įdiegimui taikomi skirtingi instrumentai, o rezultatų vertinimui naudojami

skirtingi kriterijai, tačiau vertinant jų reikšmę įmonės sėkmingam funkcionavimui ir indėlį galutiniams įmonės veiklos rezultatams strateginis ir operatyvinis kontrolingas turi būti nagrinėjami kaip vientisa sistema, kurią papildo taktinio kontrolingo paradigma. 7 paveiksle pateiktas strateginio ir operatyvinio kontrolingo ryšys, kuris parodo, kad įmonės vertė didėja šių dviejų kontrolingo rūšių sąveikoje.



7 pav. Strateginio, operatyvinio ir taktinio kontrolingo ryšys

Šaltinis: sudaryta autorės

Atlikta kontrolingo rūšių analizė atskleidė, kad esminės kontrolingo rūšys yra strateginis ir operatyvinis kontrolingas, kurios, formuojant kontrolingo sistemos modelį, laikytinos savarankiškais kontrolingo sistemos elementais. Vis dėlto, atkreiptinas dėmesys, kad kiti klasifikavimo požymiai ir pagal juos išskirtos rūšys taip pat labai svarbūs formuojant kontrolingo sistemą. Ypač svarbu akcentuoti kontrolingo rūšių išskyrimą pagal veiklos kryptis ir funkcines sritis, nes kiekvienos šių sričių/krypčių paskirtis yra užtikrinti atitinkamų konkrečių ekonominių - finansinių rodiklių pasiekimą ar funkcijų įgyvendinimą ir taip prisidėti prie bendro įmonės kontrolingo sistemos funkcionavimo. Tokiu būdu, šis klasifikavimas leidžia sistemiškai įvertinti funkcinių sričių tarpusavio sąveiką, vertikaliuosius ir horizontaliuosius ryšius tarp jų bei reglamentuoti funkcinių sričių planavimo, apskaitos, kontrolės, koordinavimo ir kitus



procesus. Taip pat pažymėtina, kad konkreči įmonė pagal funkcinių sričių požymį gali išskirti ir daugiau kontrolingo rūšių, kaip pavyzdžiui *gamybos, aptarnavimo, administravimo, mokesčių* kontrolingą ir kita. Tai priklauso nuo organizacijos veiklos srities, dydžio, valdymo struktūros ir kitų aspektų.

Kita vertus, ne mažiau svarbios ir kitos 8 lentelėje identifikuotos kontrolingo rūšys, kaip pavyzdžiui, klasifikavimas pagal institucionalizavimo lygį, subjekto veiksmų aktyvumą ir kita. Šiandienos organizacijose lemiamu veiksmu konkurencinėje kovoje gali tapti gebėjimas didinti organizacijos vertę, mažinant biurokratinį - administracinį aparatą, todėl institucinio kontrolingo pakeitimas savikontroliu, kai dalis arba visos funkcijos deleguojamos vadybininkams, arba pasyvaus kontrolingo transformavimas į aktyvų, gali iš esmės pakeisti kontrolingo teorinį suvokimą ir padidinti jo pritaikomumo galimybes praktikoje. Atlikta kontrolingo rūšių sistematizacija yra svarbi ne tik plėtojant kontrolingo koncepciją holistiniu požiūriu, formuojant teorinį kontrolingo sistemos modelį, bet ir jį pritaikant praktinėje organizacijų veikloje.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad kontrolingo teorijoje svarbią vietą užima kontrolingo tipologizacija pagal kilmę išskiriant amerikietiška ir vokišką kontrolingo modelius. Vis dėlto, skirstymas pagal šį požymį labiau sietinas ne su kontrolingo klasifikacija, o su pamatinių kontrolingo užduočių ir funkcijų suvokimu, todėl detalesnė šių modelių palyginamoji analizė yra svarbi, kad identifikuoti kontrolingo modelio, atitinkančio Lietuvos ekonomines, teises, socialines, kultūrinės sąlygas, bruožus.

### **2.1.2. Kontrolingo tipologizacija pagal kilmę: amerikietiškas ir vokiškas kontrolingo modeliai**

Kontrolingo istorinės genezės analizė atskleidė, kad kontrolingo idėja į Europą atkeliavo iš Jungtinių Amerikos Valstijų. Tačiau, nežiūrint amerikietiškosios kontrolingo prigimties, vokiškosios mokyklos atstovai padarė didesnę įtaką šiuolaikinės kontrolingo teorijos vystymuisi. Kaip buvo pažymėta nagrinėjant kontrolingo raidą, JAV ši sistema vystėsi išskirtinai praktiniame

lygmenyje, o Vokietijoje ir kitose Europos šalyse koncentravosi į teorinį konceptualizavimą. Taigi, europietiška kontrolingo taikymo patirtis skyrėsi nuo amerikietiškosios, kas lėmė dviejų kontrolingo modelių – anglo - saksiškojo (amerikietiškojo) ir europietiškojo (vokiškojo) – susiformavimą.

Vokišką ir amerikietišką kontrolingą nagrinėjo nemažai mokslininkų (Rickards, 2005; Карминский ir kt., 2006; Чувашлова, 2013; Pavlovskā, Kuzmina - Merlino, 2015; Yerdavletova, 2016, ir kiti), tačiau visų jų tyrimai daugiausia rėmėsi Hahn (1994) atlikta palyginamąja kontrolingo modelių analize, kuriuos vėliau įvairūs autoriai papildė savo atliktų mokslinių tyrimų rezultatais. Pažymėtina, kad priklausomai nuo to, plačiai ar siaurai įmonėje traktuojamos kontrolingo užduotys, Hahn (1994) pagrindinius modelius papildomai išskaidė į variantus: *amerikietiškąjį A, amerikietiškąjį pamatinį B, vokiškąjį C ir vokiškąjį pamatinį D*. Modelių ir jų variantų identifikavimui autorius ištyrė kontrolingo ir finansų padaliniam priskirtinas būdingas užduotis ir sudarė jų sąrašą (žr. 10 lentelę).

**10 lentelė. Amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelių palyginimas pagal kontrolingo ir finansų padaliniam priskirtinų užduočių požymį**

Modeliai Variantai	Amerikietiškas		Vokiškas	
	A	B	C	D
<b><i>Kontrolingo padalinio užduotys</i></b>				
Planavimas; visos įmonės ir atskirų padalinių biudžetų parengimas	✓	✓	✓	✓
Biudžetų vykdymo kontrolė	✓	✓	✓	✓
Projektų valdymas; investicijų planavimas	✓	✓	✓	
Finansinė apskaita	✓	✓		
Valdymo apskaita ir atskaitomybė	✓	✓	✓	✓
Mokesčiai	✓			
Draudimas	✓			
Vidaus auditas	✓			
<b><i>Finansų padalinio užduotys</i></b>				
Finansinis planavimas ir kontrolė	✓	✓	✓	✓
Kapitalo pritraukimas ir įdėjimai	✓	✓	✓	✓
P pinigų srautų valdymas	✓	✓	✓	✓
Finansinė apskaita			✓	
Mokesčiai		✓	✓	
Draudimas		✓	✓	
Vidaus auditas		✓		✓

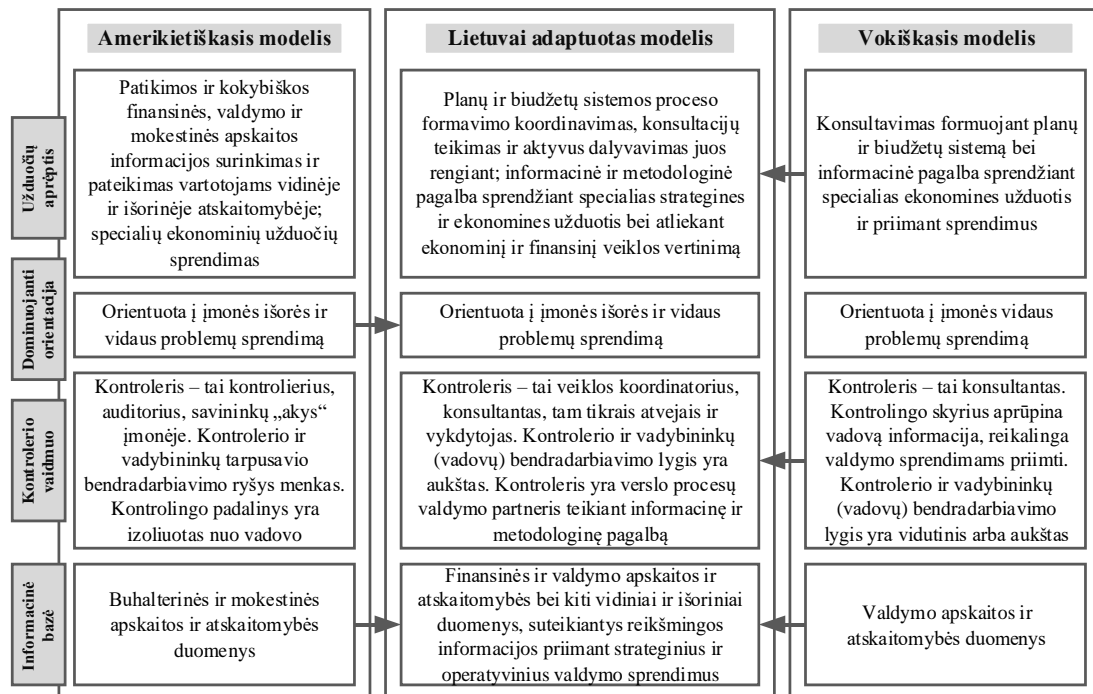
*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Hann (1994)

Kaip matyti 10 lentelėje, skiriamuoju vokiškojo kontrolingo bruožu laikytina tai, kad į šio padalinio veiklos sferą patenka tik vidaus vartotojams generuojama informacija, kurios pagrindine duomenų baze yra vidinė apskaita ir atskaitomybė. Tuo tarpu amerikietiškas kontrolingas orientuotas ne tik į vidaus, bet ir į išorės vartotojus, nes duomenys, reikalingi valdymo sprendimams priimti, gaunami tiek iš finansinės, tiek iš valdymo apskaitos. Be to, svarbu atkreipti dėmesį, kad kiekvienas modelis turi du variantus. Pagal amerikietiškąjį A variantą kontrolingas apima ne tik visą apskaitą ir atskaitomybę, bet ir daug papildomų funkcijų, kaip mokesčiai, draudimas, vidaus auditas ir pan. Finansų skyriui tenkančios funkcijos yra gana siauros ir susiję tik su įmonės veiklos finansavimu ir pinigų srautų valdymu. Pagal šį variantą, organizuojant kontrolingo ir finansų skyriaus funkcijas, užduotys paskirstomos atsižvelgiant į tikslą: kontrolingo tarnybos dispozicijoje išlieka veiklos rezultatų gerinimas ir pelningumo didinimas; finansų tarnybos užduotys orientuotos į mokumo ir likvidumo palaikymą. Amerikietiškojo modelio B variante į kontrolingo padalinio užduotis žvelgiama siauriau, atsisakant tam tikrų specifinių funkcijų realizavimo. Lyginant vokiškojo modelio C ir D variantus matyti, kad didesni skirtumai išvelgiami organizuojant finansų skyriaus darbą. Tuo tarpu kontrolingo skyriaus užduotys beveik identiškos, išskyrus tai, kad pagal pamatinį D variantą šiam skyriui nėra priskiriama specialių ekonominių užduočių, tokių kaip projektų rengimas ar investicijų valdymas.

Išskirti modeliai ir jų variantai pateikia apibendrintą požiūrį į užduočių pasiskirstymą tarp kontrolingo ir finansų padalinių. Vis dėlto, praktiniame lygmenyje tiek vienam, tiek kitam modeliui priskirtinos funkcijos gali kisti priklausomai nuo įmonės dydžio, decentralizacijos lygio, organizacinės struktūros ir kitų veiksnių. Taip pat pažymėtina, kad išgrynintų amerikietiškojo ir vokiškojo modelių taikymas nėra dažnas reiškinys net ir tų šalių, kuriose susiformavo šie modeliai, organizacijose. Atsižvelgiant į besikeičiančias rinkos sąlygas, pokyčius organizacijų vadyboje, šie modeliai po truputį asimiliuojasi. Jų transformavimasis tapo ypač ryškus pastaruoju dešimtmečiu, kuomet kontrolingo idėjos pradėjo plisti į Japoniją, Kiniją, Rytų Europos šalis, kur jų

taikymas buvo perimtas adaptuojant atitinkamą modelį atsižvelgus į konkrečios šalies ekonomines sąlygas, socialinę ir kultūrinę patirtį.

Kuriant kontrolingo sistemos modelį Lietuvos įmonėms svarbu susisteminti amerikietiškojo ir vokiškojo modelių esminius bruožus, kad įvertinti, kuris modelis yra tinkamesnis Lietuvos įmonėms. Amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelių adaptavimas Lietuvai taptų pagrindu formuojant bet kurios Lietuvos įmonės kontrolingo sistemos modelį. 8 paveiksle pateikta amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelių ypatumų identifikacija išskiriant tuos, kurie, kaip pavyzdiniai, rekomenduotini Lietuvos įmonėms.



8 pav. Lietuvai adaptuoto kontrolingo modelio bruožų identifikacija

Šaltinis: sudaryta autorės

Vertinant pirmąjį išskirtą aspektą – užduočių aprėptis – tikslinga remtis vokiškąja patirtimi ir Lietuvai adaptuotam kontrolingo modeliui priskirti tik vidaus vartotojams generuotinos informacijos kaupimą. Toks požiūris grindžiamas ta aplinkybe, kad Lietuvoje yra nusistovėjusi praktika atskirti finansinės ir vidinės apskaitos tvarkymą. Tą apibrėžia ir įstatyminė bazė, nurodydama reglamentus, pagal kuriuos turi būti tvarkoma finansinė ir

mokestinė apskaita. Tuo tarpu vidinės apskaitos ir atskaitomybės rengimas yra neregamentuotas, todėl šių funkcijų apjungimas į vieną veiklą būtų netikslingas. Taigi, kontrolingui plačiąja prasme turėtų būti priskirtinas, pirmiausia, planų ir biudžetų sistemos formavimas ir informacinė pagalba sprendžiant specialias ekonomines užduotis (savikainos skaičiavimas, išlaidų valdymas, investicijų vertinimas ir kt.). Taip pat siūlytina specialioms užduotims priskirti ir ekonominių bei finansinių veiklos vertinimą. Nors tokia pozicija nebuvo identifikuota nei amerikietiška, nei vokiška modeliuose, tačiau atlikta išsami kontrolingo koncepcijų analizė atskleidė, kad organizacijos veiklos vertinimas taikant finansinius ir nefinansinius instrumentus yra svarbi kontrolingo užduotis. Atsižvelgiant į tai, kad daugumoje Lietuvos įmonių veiklos vertinimo funkcijos yra išskirstomos įvairiems darbuotojams (skyriams), yra tikslinga šią funkciją sutelkti viename padalinyje, kad būtų galima kompleksiskai spręsti ekonomines ir finansines problemas bei pagrįstai nustatyti įmonės vertės dydžio pokyčius.

Antrasis identifikuotas bruožas apibrėžia į kokias – vidaus ar išorės – problemas orientuotas kontrolingas. Šiuo atveju tikslinga remtis amerikietiška modelyje pristatoma pozicija, kad kontrolingas turi būti orientuotas tiek į išorės, tiek į vidaus problemų sprendimą. Tai sietina su tuo aspektu, kad kontrolingo užduotims priskirtinas ne tik informacijos teikimas operatyviniams sprendimams priimti, bet ir strateginiams tikslams pasiekti. Kadangi daugelis strategijų formuojamos atsižvelgiant į išorės sąlygas, svarbu susieti kontrolingo veiklą ne tik su vidaus, bet ir su išorės aplinkos vertinimu ir galimybių daryti jai įtaką paieška.

Amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelių palyginamojoje analizėje išskirtas trečiasis požymis nusako kontrolierio vaidmenį įmonėje ir jo bendradarbiavimo su vadybininkais ir vadovais lygį. Čia svarbu pažymėti, kad kontrolieris pagal amerikietišką požiūrį yra labiau kontrolierius ir jo bendradarbiavimas su valdymo personalu yra silpnas. Tuo tarpu vokiškasis modelis kontrolierį traktuoja kaip konsultantą, tampriai bendradarbiaujantį su vadybininkais ir vadovais. Lietuvos įmonėms siūlytinas pastarasis požiūris, nes tiriant kontrolingo ir kontrolės sąsają buvo nustatyta, kad kontrolė, nors ir galima

laikyti kaip viena iš kontrolingo veiklos sričių, tačiau ji nėra esminė. Kita vertus, yra tikslinga praplėsti vokiškajam modeliui būdingą kontrolierio kaip konsultanto, teikiančio *informacinio palaikymo* paslaugas, vaidmenį, vertinant jį kaip konsultantą, teikiantį ir *metodologinę* pagalbą. Tai yra svarbu, nes, nepaisant to fakto, kad Lietuvos įmonėms yra žinomi ir taikomi įvairūs tradiciniai bei inovatyvūs planavimo, biudžetų parengimo, veiklos vertinimo, apskaitos, analizės būdai, metodai, instrumentai, tačiau šis taikymas yra fragmentinis, metodai ir veiksmai nederinami tarpusavyje, tokiu būdu neužtikrinamas geriausias veiklos valdymo rezultatas. Taip pat, formuojant adaptuotą kontrolingo modelį, yra siūlytina papildyti kontrolierio vaidmenį veiklos koordinatoriaus, o tam tikrais atvejais ir vykdytojo funkcijomis. Pirmasis aspektas sietinas su atlikta klasikinių ir naujųjų kontrolingo koncepcijų analize, kur veiklos koordinavimas buvo išskirtas kaip itin reikšminga ir svarbi kontrolingo skyriaus funkcija. Vertinant antrąjį aspektą pažymėtina, kad nors vokiškasis kontrolingo modelis kontrolingą sieja daugiau su konsultacine veikla ir neapibrėžia kontrolierio kaip konkrečių užduočių vykdytojo, tačiau amerikietiška modelyje kontrolieriui priskiriamas tam tikrų užduočių atlikimas (pvz. biudžetų vykdymo kontrolė). Taigi, kontrolieriai, nors ir būdami ypač aukštos kvalifikacijos darbuotojai, neturėtų apsiriboti tik konsultacijų kitiems darbuotojams (skyriams) teikimu, bet ir patys vykdyti konkrečias specialių žinių reikalaujančias ekonomines užduotis.

Formuojant Lietuvai adaptuotą kontrolingo modelį informacine baze turėtų būti laikytini tiek valdymo, tiek finansinės apskaitos, tiek kiti duomenys, suteikiantys tinkamos informacijos priimti strateginius ir operatyvinius sprendimus. Tokio plataus duomenų spektro taikymas grindžiamas tuo, kad kai kurių specialių ekonominių užduočių atlikimui ar konsultavimui jų atlikimo klausimais reikalinga papildoma informacija, kurios neteikia valdymo apskaita ir atskaitomybė. Amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelio adaptavimas Lietuvai ir svarbiausių jo bruožų identifikavimas sudaro prielaidas tolesniam kontrolingo sistemos nagrinėjimui ir modelio detalizavimui, atsižvelgiant į konkrečias modelio taikymo sąlygas.

## 2.2. Kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygų tyrimas

Siekiant aiškiau suvokti kontrolingo sistemos įdiegimo įmonėje prielaidas, reikalinga įvertinti kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygas, t.y. nustatyti veiksnius, lemiančius kontrolingo sistemos funkcionavimo efektyvumą ir identifikuoti įmones, kuriose šios sąlygos labiausiai pasireiškia. Atlikta mokslinių šaltinių analizė atskleidė, kad kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygos dar nėra pilnai iširtos, tačiau dauguma autorių (Mann, Mayer, 2000; Хорват, 2006; Küpper, 2008; Weber, Schaffer, 2008; Reichmann, 2011, ir kiti) sutaria dėl to, kad įmonių dydis yra vienas iš veiksnių, apsprendžiančių kontrolingo sistemos reikalingumą. Anot autorių, vidutinėms ir didelėms įmonėms, labiau nei mažoms, reikalinga ši sistema, nes jos poreikis dažniausiai iškyla tose įmonėse, kur valdymo užduotys tampa tiek sudėtingos, kad asmuo, priimančias sprendimus, pradeda jausti nuosavų žinių, komercinės intuicijos ir nuojautos trūkumą. Valdymo sprendimų sunkumai dažniausia didėja augant įmonei, jos organizacinei ir gamybinei struktūrai. Falko (Фалько, 2014) pabrėžia, kad mikro ir mažose įmonėse vadovas pats gali surinkti informaciją apie išorės ir vidaus aplinką, savarankiškai sprendžia iškylančias problemas ir visiškai atsakingas už rezultatus. Tačiau įmonei augant, vadovas tampa nepajėgus surinkti ir susisteminti visą informaciją, kad galėtų priimti tinkamus sprendimus, todėl atsiranda būtinybė įdiegti kontrolingo sistemą. Taigi, apie kompleksinės kontrolingo sistemos įdiegimo būtinumą ir sąlygų palankumą galima spręsti atsižvelgiant ne tik į įmonių dydį, bet ir vertinant joje susiformavusį sprendimų priėmimo lygmenį, kas identifikuotina kaip antrasis veiksnys, lemiantis kontrolingo sistemos įdiegimo poreikį ir efektyvumą (žr. 11 lent.).

Analitinio valdymo lygmens privalumai lyginant su kitais yra neiginčijami, tačiau toks lygmuo galimas tik tuomet, jeigu įmanoma gauti objektyvią informaciją apie vykstančius vidinius ir išorinius procesus įmonėje. Tokios informacijos analizei ir apdorojimui reikalinga kontrolingo sistema, kuri užtikrintų įvairių užduočių atlikimą siekiant pagrįsti priimamus sprendimus;

koordinuoti funkcinių specialistų, dalyvaujančių kaip ekspertai, darbą; patikrinti faktų, kurių pagrindu bus priimami sprendimai, tikrumą ir kt.

**11 lentelė. Valdymo sprendimų priėmimo lygmenų, kaip kontrolingo sistemos funkcionavimo efektyvumą lemiančio veiksnio, identifikacija**

<i>Intuityvus lygmuo</i>		
Charakteringas mikro ir mažoms įmonėms, kur verslo sistema sąlyginai paprasta, o lėšų savarankiškam Gilesniam rinkos tyrimui įmonė ir jos vadovas neturi	Prieš priimdamas sprendimus darbuotojas savarankiškai analizuoja gaunamą informaciją apie išorės ir vidaus aplinkos pasikeitimus, savarankiškai generuoja variantus ir priima galutinius sprendimus už kuriuos pilnai atsako	
	<i>Privalumas:</i> priimamų sprendimų paprastumas ir pigumas	<i>Trūkumas:</i> didelė dalis tokių įmonių, kurios prisilaiko intuityvaus valdymo, išyra ir tarp jų didžiausią dalį sudaro mikro ir mažos įmonės
<i>Ekspertinis lygmuo</i>		
Charakteringas vidutinėms ir didelėms įmonėms, kurioms vadovauja autoritarinis vadovas, turintis intuityvą ir rinkos nuojautą	Valdymo sprendimai priimami remiantis ekspertiniais funkcinių verslo sričių specialistų vertinimais ir išvadomis	
	<i>Privalumas:</i> funkcinių specialistų įtraukimas į valdymo sprendimų priėmimą. Kaip ekspertai jie gali taikyti įvairius instrumentus savo žinių sityje siekiant pagrįsti siūlomus sprendimų variantus	<i>Trūkumas:</i> kaip taisyklė kiekvienas ekspertas gerai žino savo sritį ir gali tik dalinai taikyti kitų sričių žinias. Ekspertų siūlomi sprendimai gali pasirodyti neoptimalūs iš verslo strateginių interesų pozicijos
<i>Analitinis lygmuo</i>		
Charakteringas vidutinėms ir didelėms įmonėms, pasižyminčiomis aukštu decentralizacijos lygiu, kurioms vadovauja demokratinis vadovas, deleguojantis atsakomybę pavaldiniams	Sprendimai priimami tiek ekspertinių vertinimų pagrindu, tiek analitinio darbo rezultatų pagrindu, kuris paremtas siūlomų variantų atitikimo strateginiams tikslams sutikrinimu	
	<i>Privalumas:</i> dalį darboimliausių darbų atlieka ne pats sprendimus priimantis asmuo, o deleguojama kontrolingo tarnybai. Vadovas gali susitelkti tik į patį atsakingiausią etapą – geriausio valdymo sprendimo varianto pasirinkimą, už kurio rezultatus jis bus visiškai atsakingas	<i>Trūkumas:</i> papildomo etapo įsteigimas arba papildomos kontrolingo tarnybos, kurioje dirba aukštos kvalifikacijos ir brangiai apmokami specialistai kontrolieriai, sukūrimas

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Kinney, Raiborn (2011); Matvejev (Matbеев, 2013)

Dar viena svarbi sąlyga, kuriai esant kontrolingo sistema gali efektyviai funkcionuoti ir padėti vadovams pilnai įgyvendinti organizacijos tikslus, yra valdymo decentralizavimas ir tam tikrų teisių, atsakomybės ir įgaliojimų delegavimas žemesnio rango vadovams (Roehl - Anderson, Bragg, 2004; Hauser, 2011; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Tamulevičienė, 2014a). Ir nors organizacijos decentralizavimas turi ne tik pranašumų, bet ir trūkumų,



tačiau kontrolingo sistemos diegimas rekomenduojamas būtent decentralizuotose organizacijose, kur tam tikra dalis teisių ir atsakomybės perduodama žemesnio lygio vadovams. Vis dėlto, reikia atkreipti dėmesį, kad decentralizavimo lygis kiekvienoje įmonėje gali skirtis. Tik išimtiniais atvejais organizacija gali būti visiškai centralizuota arba visiškai decentralizuota, realiausias valdymo variantas – centralizacijos ir decentralizacijos derinys.

Įmonėms, siekiančioms įdiegti kontrolingo sistemą, Meskon, Albert, Hedouri (Meskon, Алберт, Хедоури, 2002) siūlo, pirmiausia, įvertinti savo decentralizacijos lygį charakterizuojant įmonę pagal tokius požymius:

1) *sprendimų, priimamų žemiausiuose vadovavimo lygiuose, skaičius*. Kuo daugiau sprendimų priima žemiausio lygmens vadovai, tuo didesnis decentralizacijos lygis.

2) *sprendimų, priimamų žemiausiuose vadovavimo lygiuose, svarba*. Decentralizuotose įmonėse vidurinio ir žemiausio lygmens vadovai gali priimti reikšmingus sprendimus, susijusius su žaliavų ir darbo išlaidų valdymu, taip pat nukreipiant įmonės veiklą nauja linkme.

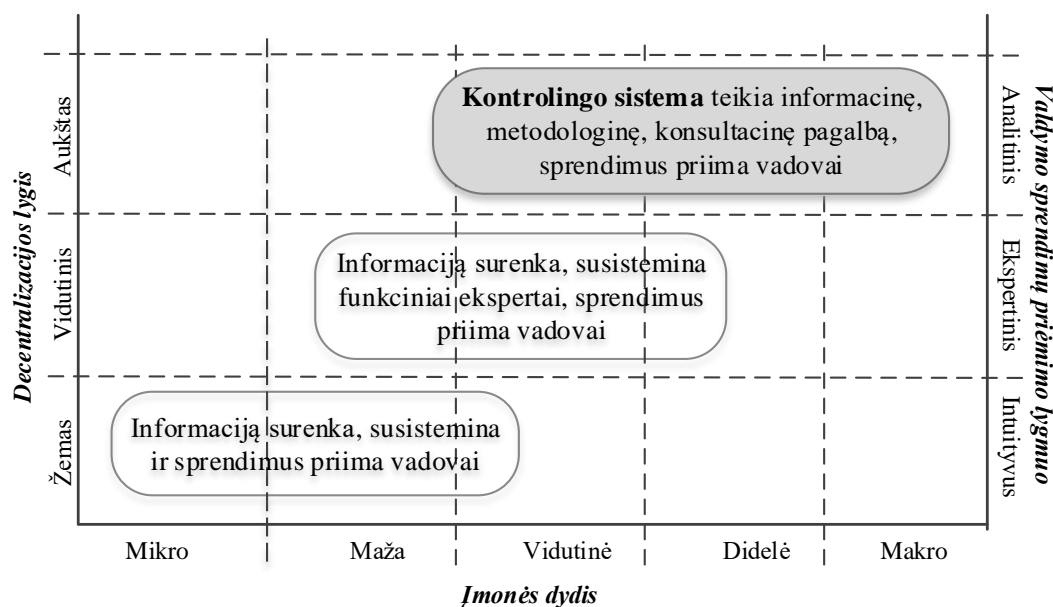
3) *sprendimų, priimamų žemiausiuose vadovavimo lygiuose, rezultatai*. Jeigu vidurinio ir žemiausio lygmens vadovai gali priimti sprendimus, kurie apima daugiau negu vieną funkciją, tai įmonė yra laikoma decentralizuota.

4) *pavaldžių vadovų darbo kontrolės lygis*. Stipriai decentralizuotose įmonėse aukščiausio lygmens vadovai retai tikrina kasdienius jiems pavaldžių vadovų sprendimus darydami prielaidą, kad sprendimai yra tinkami. Pavaldžių vadovų veikla vertinama sumuojant pasiektus rezultatus, ypač pelningumo ir įmonės vertės augimo lygio didėjimą.

Šie požymiai yra tik orientaciniai ir jie vienareikšmiškai nenusako kontrolingo sistemos taikymo sąlygų palankumo, tačiau leidžia nustatyti decentralizacijos lygį ir įvertinti decentralizacijos proceso paspartinimo tikslingumą bei kryptį. Decentralizacijos procesas gali vystytis tiek į plotį, tiek į gylį. Pirmuoju atveju kalbama apie kontroliuojamų problemų, priskirtų valdymo subjektui, sumažinimą. Antruoju – apie mažesnę sprendžiamos problemos lygmens detalizavimą ir kai kurių sprendimo aspektų perkėlimą į

kitus hierarchinius lygmenis. Kita vertus, vienoje ir toje pačioje organizacijoje vieni padaliniai gali būti labiau decentralizuoti, kiti mažiau, todėl rengiant įmonės decentralizavimo ir įgaliojimų delegavimo procedūras taip pat svarbu atsižvelgti į šią aplinkybę.

Susiejant tris veiksnius – įmonių dydį, valdymo sprendimų priėmimo lygmenį ir decentralizacijos lygį – galima preliminariai identifikuoti kontrolingo sistemos funkcionavimo „teritoriją“. Efektyviausiai kontrolingo sistema veikia vidutinėse ir didelėse, stipriai decentralizuotose įmonėse, kuriose sprendimų priėmimas pereina iš ekspertinio į analitinį lygmenį ir kai klaidingų sprendimų priėmimo kaina tampa aukštesnė negu kontrolingo sistemos įdiegimas įmonėje (žr. 9 pav.)



**9 pav. Kontrolingo sistemos funkcionavimo „teritorija“**

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Meskon, Albert, Hedouri (Meskon, Алберт, Хедоури, 2002); Matvejev (Матвеев, 2013); Tamulevičienė, Subačienė (2014a)

Apibendrinant galima pažymėti, kad teorinė kontrolingo sistemos sąlygų analizė atskleidė, jog kontrolingo sistema efektyviausiai veikia didelėse ir vidutinėse įmonėse. Gilias kontrolingo tradicijas turinčiose šalyse, tokiose kaip Vokietija, Austrija, Šveicarija ir kitose, ši sistema daugiausia paplitusi būtent didelėse ir makroįmonėse, kur susiformuoja dideli informacijos srautai, vidiniai procesai yra sudėtingi, įmonių ir išorės aplinkos ryšiai nuolat kinta. Vidutinių

įmonių praktikoje kontrolingas taip pat plačiai taikomas (Weber, Schaffer, 2008). Tačiau pastaraisiais metais išryškėjo poreikio kontrolingo sistemą diegti mažose įmonėse tendencija, o mokslinėje erdvėje pastebimai daugėja mokslinių darbų, nagrinėjančių kontrolingo sistemos įdiegimo reikšmę mažose įmonėse (Papp, Pajrok, 2010; Sestanj-Peric, Kukec, 2013b; Sedliacikova, Vacek, Sopkova, 2015; Duréndez ir kt., 2016). Taigi, kontrolingo sistemos taikymo laukas plėtėja, apimdamas vis didesnę įmonių spektrą.

### **2.3. Kontrolingo sistemos modelio poreikio Lietuvos vidutinėse įmonėse vertinimas**

Įvertinus kontrolingo sistemos įgyvendinimo sąlygas nustatyta, kad ši sistema tinkamai funkcionuoja tam tikroje „teritorijoje“, kurioje susiformuoja optimalios sąlygos, nulemtos trijų pagrindinių veiksnių: įmonių dydžio, valdymo sprendimų priėmimo lygmens ir decentralizacijos lygio. Ir nors, atsižvelgiant į pirmąjį veiksnių, kontrolingo sistema labiausiai priimtina vidutinėms ir didelėms įmonėms, tačiau kontrolingo sistemos įdiegimo Lietuvos įmonėse galimybes tikslinga nagrinėti orientuojantis pirmiausia į vidutines įmones.

Tokį pasirinkimą nulėmė dvi priežastys. Pirma, analizuojant mokslinę ir praktinę literatūrą, buvo pastebėta, kad didžioji dalis autorių (Хан, 1997; Rickards, 2005; Weber, Schaffer, 2008; Фалько, 2008, Reichmann, 2011; Todorović-Dudić, 2015; Perović ir kt., 2016, ir kiti), siūlydami diegti kontrolingo sistemą, akcentuoja, jog didžiausias sistemos efektyvumas pasiekiamas įdiegus ją vidutinėse ir stambiose įmonėse. Tačiau autorių siūlomi taikyti operatyvinio ir strateginio kontrolingo instrumentai, procedūros, galima kontrolingo tarnybos struktūra yra iš esmės suformuota didelėms ir labai stambioms įmonėms bei korporacijoms, vidutines įmones paliekant nuošaly. Kita vertus, paskutiniųjų metų literatūroje pastebima atvirkštinė tendencija. Autoriai, atsižvelgdami į Europos Sąjungos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros prioritetus, savo darbuose nagrinėja kontrolingo sistemos įdiegimo reikšmę

mažoms ir vidutinėms įmonėms, tačiau kontrolingo instrumentai, priemonės, procedūros yra siūlomi koncentruojantis tik į mažas įmones, o sprendžiamos problemos ir nagrinėjami klausimai yra susijusę su kontrolingo įdiegimo galimybėmis išskirtinai tik mažose įmonėse, vidutinėms įmonėms taip pat neskiriant dėmesio. Tai ypač akivaizdu nagrinėjant konferencijos „Controlling in SMEs – beyond numbers“ (2014), įvykusios Prahoje, medžiagą, kur didžioji straipsnių ir pranešimų dalis sietina tik su kontrolingo įdiegimo prielaidomis bei iškylančiais sunkumais ir problemomis būtent mažose įmonėse. Taigi, vidutinės įmonės, kaip savarankiška įmonių grupė, ignoruojama ir atskirai nėra nagrinėjama.

Antroji priežastis ta, kad, norint Lietuvos įmonėms pasiūlyti kontrolingo sistemos idėją, realiausia tą padaryti sukuriant pavyzdinį modelį, pirmiausia, vidutinėms įmonėms. Tai būtų optimalus variantas, nes, pagrindus ir įrodžius kontrolingo reikšmę ir sukūrus šios sistemos modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, jį praplėsti sudėtingesniais strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentais, finansinių ir nefinansinių rodiklių rinkiniais bei papildomomis procedūromis, skirtomis didelėms įmonėms, nebūtų problematiška. Kita vertus, sukurtą modelį taip pat būtų galima pritaikyti mažoms įmonėms panaudojant tik tuos sistemos elementus, kurie joms yra priimtini.

Pasirinkimą kontrolingo sistemos modelį pirmiausia siūlyti Lietuvos vidutinėms įmonėms pagrindžia ir 2013 m. atliktas žvalgybinis tyrimas, kurio metu buvo siekta išsiaiškinti, koku lygiu Lietuvos įmonėse yra taikomi kontrolingo sistemos elementai. Nors kontrolingo sistemą sudaro įvairūs elementai, tačiau, dėl žvalgybiniam tyrimui būdingos mažesnės tyrimo apimties, buvo pasirinkta tirti ir analizuoti tik viena šios sistemos elementų grupė – kontrolingo instrumentai, kurie tyrime buvo suskirstyti pagal kontrolingo objektus. Tyrime dalyvavo 379 Vilniaus miesto savivaldybėje veikiančys subjektai. Tyrimas yra reprezentatyvus, nes apskaičiuota tyrimo imtis yra paremta statistiniais skaičiavimas, pagal kuriuos nustatyta, kad, norint gauti 95% tikimybės tyrimo rezultatus su 5% paklaida, duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 378 įmonių (Sulžickaja, Tamulevičienė, 2013; Tamulevičienė,

Subačienė, 2014). 12 lentelėje pateiktas tyrime dalyvavusių įmonių pasiskirstymas pagal dydį ir veiklos pobūdį.

**12 lentelė. Žvalgybiniame tyrime dalyvavusių įmonių pasiskirstymas pagal dydį ir veiklos pobūdį (proc.)**

Dydis / Veikla	Gamyba	Paslaugos	Prekyba	Statyba	Mišri veikla	Iš viso
Didelė	0,26	2,40	0,79	0,26	0,26	3,97
Vidutinė	2,63	13,46	2,90	0,26	0,80	20,05
Maža	1,60	50,13	15,83	7,12	1,30	75,98
Iš viso	4,49	65,99	19,52	7,64	2,36	100,00

Šaltinis: Sulžickaja, Tamulevičienė (2013, p. 84)

Apklausoje dalyvavę ūkio subjektai buvo tiriami vertinant tai, kokioje jų veiklos srityje ir kokie operatyvinio ir strateginio kontrolingo instrumentai yra naudojami. Buvo išskirtos šešios kontrolingo veiklos sritys (kontrolingo objektai): rinkodaros, atsargų, gamybos, finansų, investicijų valdymo ir biudžetų parengimo. Analizuojant gautus atsakymus buvo pastebėta, kad įmonės veiklos rūšis kontrolingo instrumentų taikymui didelės reikšmės neturi. Išimtis yra tik atsargų ir gamybos valdymo instrumentai, kurių taikymas paslaugų įmonėse yra labai ribotas dėl įmonių veiklos specifikos. Analizuojant tyrimo rezultatus pagal įmonių dydį, situacija atvirkštinė – išryškėjo labai didelis atotrūkis tarp kontrolingo sistemos instrumentų taikymo didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse. 13 lentelėje pateikti apibendrinti kontrolingo instrumentų taikymo lygio tyrimų rezultatai pagal analizuotas veiklos sritis, neišskiriant konkrečių instrumentų naudojimo Lietuvos įmonėse paplitimo.

**13 lentelė. Strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse lygis pagal kontrolingo objektus**

Strateginio ir operatyvinio kontrolingo objektai	Instrumentų taikymo lygis įmonėse						
	Naudojami		Nenaudojami				
	N*	%	Iš viso:		Tame tarpe:		
			N*	%	Didelės (N)	Vidutinės (N)	Mažos (N)
Rinkodaros valdymas	260	68,60	119	31,40	0	0	119
Atsargų valdymas	257	67,81	122	32,19	0	2	120
Gamybos valdymas	36	9,50	343	90,50	12	62	269
Finansų valdymas	360	94,99	19	5,01	0	0	19
Investicijų valdymas	153	40,37	226	59,63	0	0	226
Biudžetų rengimas	356	93,93	23	6,07	0	0	23

\* N – įmonių skaičius (iš 379 apklaustų įmonių), kurios nurodė, kad savo veikloje naudoja bent vieną iš pateiktoje srityje išvardintų ir aprašytų instrumentų arba visai nenaudoja jokių

Šaltinis: Sulžickaja, Tamulevičienė (2013, p. 84)

Kaip matyti 13 lentelėje, kai kurios 2013 m. apklausoje dalyvavusios įmonės atsakė, kad savo veiklai organizuoti, ją planuoti, kontroliuoti ir vertinti pasiektus rezultatus nenaudoja nė vieno kontrolingo objektų instrumentų grupėje aprašyto įrankio. Tokius atsakymus pateikė išskirtinai tik mažos įmonės. Išimtį sudarė tik gamybos valdymo instrumentų grupė, kurioje be mažų įmonių tokį atsakymą pateikė dalis vidutinių ir didelių įmonių. Analizę atlikus pagal veiklos rūšis nustatyta, kad šių instrumentų visai nenaudoja paslaugų ir prekybos įmonės nepriklausomai nuo jų dydžio. Vertinant gautus rezultatus galima konstatuoti, kad vis dėlto mažos įmonės sprendimus priima intuicijos lygmenyje ir kontrolingo instrumentų taikymas, o juo labiau visos sistemos įdiegimas, nebūtų efektyvus, nes sprendimų priėmimo laikas pailgėtų. Taip pat būtų reikalingos papildomos lėšos strateginio ir operatyvinio kontrolingo sistemai įdiegti, kas mažoms įmonėms yra problemiška.

Kita apklaustų įmonių dalis atsakė, kad naudoja tam tikrus tirtus kontrolingo sistemos elementus savo veikloje. Ypač pažymėtinos finansų valdymo ir biudžetų rengimo sritys, kurios išsiskyrė tuo, kad beveik visos apklausoje dalyvavusios įmonės paminėjo naudojančios bent vieną instrumentą šioms sritims valdyti. Tačiau, atlikus priemonių taikymo analizę pagal įmonių dydį, taip pat išryškėjo kai kurie strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų naudojimo ypatumai didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse. 21 priede pateiktas žvalgybinio tyrimo metu apklaustų įmonių, kurios naudoja kontrolingo įrankius savo veikloje, reikšmingiausių tyrimo rezultatų pasiskirstymas pagal įmonių dydį.

Iš pateiktų apibendrintų tyrimo rezultatų išryškėjo tai, kad kontrolingo instrumentai yra ne tik plačiau naudojami didelėse ir vidutinėse Lietuvos įmonėse, tačiau ir tai, kad didžioji dalis šių ūkio subjektų operuoja net keliais instrumentais rinkodaros, atsargų, gamybos, finansų ir investicijų valdymo bei biudžetų parengimo srityse. Tuo tarpu smulkiuose ūkio subjektuose šie instrumentai yra mažiau populiarūs, o dalis mažų Lietuvos įmonių kontrolingo instrumentus savo veikloje taiko intuityviai. Tą pagrindžia atsakymo varianto „pavadinimas neįvardijamas“ pasirinkimas. Nė viena apklaustų didelių įmonių

šio varianto nepasirinko, kai tuo tarpu tarp mažų įmonių šis atsakymo variantas dominavo. Tai tik dar kartą įrodo, kad mažų įmonių darbuotojai sprendimus priima pagrįsdami skaičiavimais, kurie dažnu atveju paremti tik darbuotojo patirtimi ir intuicija, o ne sudėtingomis, nors ir efektyviomis, kontrolingo sistemos instrumentų taikymo procedūromis. Lyginant didelių ir vidutinių įmonių atsakymų pasiskirstymą matyti, kad didelės įmonės taiko ženkliai daugiau instrumentų. Vidutinėse įmonėse kontrolingo instrumentai naudojami, tačiau jų taikymas yra siauresnis nei didelėse įmonėse. Taigi, galima konstatuoti, kad didelės įmonės daug daugiau dėmesio skiria įvairių valdymo, apskaitos, planavimo ir analizės priemonių diegimui, nes tam turi didesnes galimybes. Kitaip tariant, turėdamos daugiau finansinių ir žmogiškųjų išteklių, gali taikyti sudėtingesnes įmonės veiklos valdymo ir organizavimo sistemas, tarp jų ir kontrolingo sistemą.

Tyrimo metu taip pat buvo siekta išsiaiškinti, kas įmonėse vykdo kontrolingo funkcijas, t.y. kokie darbuotojai yra atsakingi už aprašytą strateginio ir operatyvinio kontrolingo priemonių įgyvendinimą. Vertinant tyrimo rezultatus nustatyta, kad trys ketvirtadaliai apklaustų mažų įmonių nurodė, jog jose įvairius skaičiavimus, reikalingus sprendimams priimti, atlieka įmonės vadovas arba buhalteris. Tuo tarpu didelėse įmonėse dalis funkcijų pavesta padalinių vadovams (tą pažymėjo visos apklausoje dalyvavusios didelės įmonės), dalis vidaus kontrolės tarnybai (šį atsakymo variantą pasirinko 14 iš 15 apklausoje dalyvavusių didelių įmonių), taip pat buvo pažymėtas atsakymo variantas „kita“, nurodant finansų analitiko pareigybę arba šių užduočių atlikimo patikėjimą konsultacinėms įmonėms.

Vidutinių įmonių apklausos rezultatai išsiskyrė tuo, kad kontrolingo sistemos instrumentų taikymo funkcijos yra priskiriamos skirtingiems darbuotojams neturint vieningos nuomonės, kas iš tikrųjų tai turi daryti. Dažniausiai tarp apklaustų vidutinių įmonių buvo pažymima, kad paminėtus kontrolingo instrumentus taiko padalinių vadovai bei vidaus kontrolės tarnyba. Keturiasdešimt procentų atsakiusiųjų pažymėjo variantą „kita“. Dalis respondentų teigė, kad tam tikrą funkcijų dalį atlieka ir kai kuriuos instrumentus

jų įmonėje naudoja pats įmonės vadovas (7,89%). Tai, kad kai kuriuos kontrolingo instrumentus taiko įmonės buhalteris, pažymėjo 6,58% apklaustų vidutinių įmonių.

Pastebėtina, kad nė viena iš apklaustų įmonių nepriklausomai nuo įmonės dydžio nepaminėjo kontrolierio pareigybės buvimo įmonėse, kas rodo, kad Lietuvoje ši sistema mažai žinoma. Tuo tarpu Vakarų šalių įmonėse atsakomybė už strateginio ir operatyvinio kontrolingo priemonių įgyvendinimą tenka kontrolingo tarnybai, kuri parenka ir taiko tik tuos instrumentus, kurie padeda kompleksiskai spręsti įmonės problemas bei siekti įmonės tikslų.

Apibendrinant 2013 m. žvalgybinio tyrimo rezultatus galima konstatuoti, kad vertinant pagal vieną tirtą kontrolingo sistemos aspektą (kontrolingo instrumentų taikymą), kontrolingo sistemos įdiegimo prielaidos yra susiformavusios Lietuvos didelėse ir vidutinėse įmonėse. Šiose įmonėse jau yra naudojamos įvairios kontrolingo priemonės, tačiau reikalinga sistema, kuri padėtų juos taikyti kompleksiskai. Ir nors abiejose įmonių grupėse yra susidariusios palankios sąlygos, kontrolingo sistemos diegimą tikslinga pirmiausia siūlyti vidutinėms įmonėms. Tyrimo rezultatai parodė, kad 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, vidutinėms įmonėms ypatingai svarbu pasiūlyti tokią veiklos valdymo palaikymo, planavimo, kontrolės, apskaitos, analizės ir veiklos vertinimo sistemą, kurios funkcijų dėka būtų ne tik surinkti, išanalizuoti, susisteminti įmonės duomenys, bet, svarbiausia, būtų tinkami valdymo sprendimams priimti, o gauti rezultatai atsispindėtų įmonės vertės didėjime. Vidutinės įmonės, kurių Lietuvoje yra ženklus kiekis, turi rasti savo išlikimo konkurencinėje rinkoje būdą ir kaip galimas sprendimas yra siūlomas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis.



## **2.4. Kontrolingo sistemos modelio kūrimo ir jo taikymo galimybių Lietuvos vidutinėse įmonėse tyrimo metodologija**

### **2.4.1 Tyrimo programa**

Kiekvienas mokslinis tyrimas turi būti metodologiškai pagrįstas. Kaip nurodo Martišius (2014), metodologijos uždavinys sudaryti tokią metodų sistemą, kuri užtikrintų sąvokų ir terminų empirinį ir teorinį pagrindimą, prielaidų ir išvadų teisingumą. Anot Tidikio (2003), metodologija tyrime atlieka loginę ir gnoseologinę funkciją, o metodai ir tyrimo procedūra – informacijos rinkimo ir apdorojimo funkciją. Tinkamai suformuota tyrimo metodologija leidžia aiškiai identifikuoti tyrimo problemą, apibrėžti tyrimo tikslą, uždavinius ir tuo pačiu teisingai pasirinkti ir naudoti metodus bei tyrimo procedūras problemai nagrinėti, tyrimo strategijai ir taktikai konstruoti.

Tyrimo proceso išeities etapas yra tyrimo problemos identifikavimas.

*Tyrimo problema:* kontrolingo sistemos, užtikrinančios įmonės vertės didėjimą, taikymas Lietuvos įmonėse yra minimalus dėl šios sistemos nepakankamo žinomumo bei jos teigiamo poveikio įmonės veiklos rezultatams nepakankamo vertinimo. Ir nors užsienio šalių mokslininkai yra pasiūlę įvairių kontrolingo koncepcijų, tačiau jos buvo kurtos atsižvelgiant į konkretaus laikotarpio ar regiono sąlygas, todėl tiesiogiai kurią nors pritaikyti Lietuvos įmonėms problematiška dėl tam tikrų mūsų šalies ekonominės, socialinės, istorinės, politinės, kultūrinės aplinkos ypatumų. Taip pat pažymėtina, kad dauguma mokslinių darbų yra skiriami kontrolingo sistemos įdiegimo problemoms spręsti didelėse įmonėse ir korporacijose, dažniausiai pagrindinį dėmesį skiriant gamybinėms įmonėms. Tačiau visai nėra nagrinėtas kontrolingo įdiegimas tik vidutinėse įmonėse, orientuojantis į jas kaip atskirą įmonių grupę. Vidutinių įmonių išskirtinumas yra tas, kad jos, nors ir būdamas daug lankstesnės nei didelės įmonės, susiduria su tomis pačiomis išorės ir vidaus aplinkos pokyčių sąlygomis, tačiau jų resursai, skirti vertinti tų pokyčių įtaką veiklos rezultatams yra riboti. Konceptualaus ir metodologiškai pagrįsto

kontrolingo sistemos modelio, adaptuoto Lietuvos vidutinėms įmonėms, nebuvimas yra aktuali spręstina mokslinė problema,

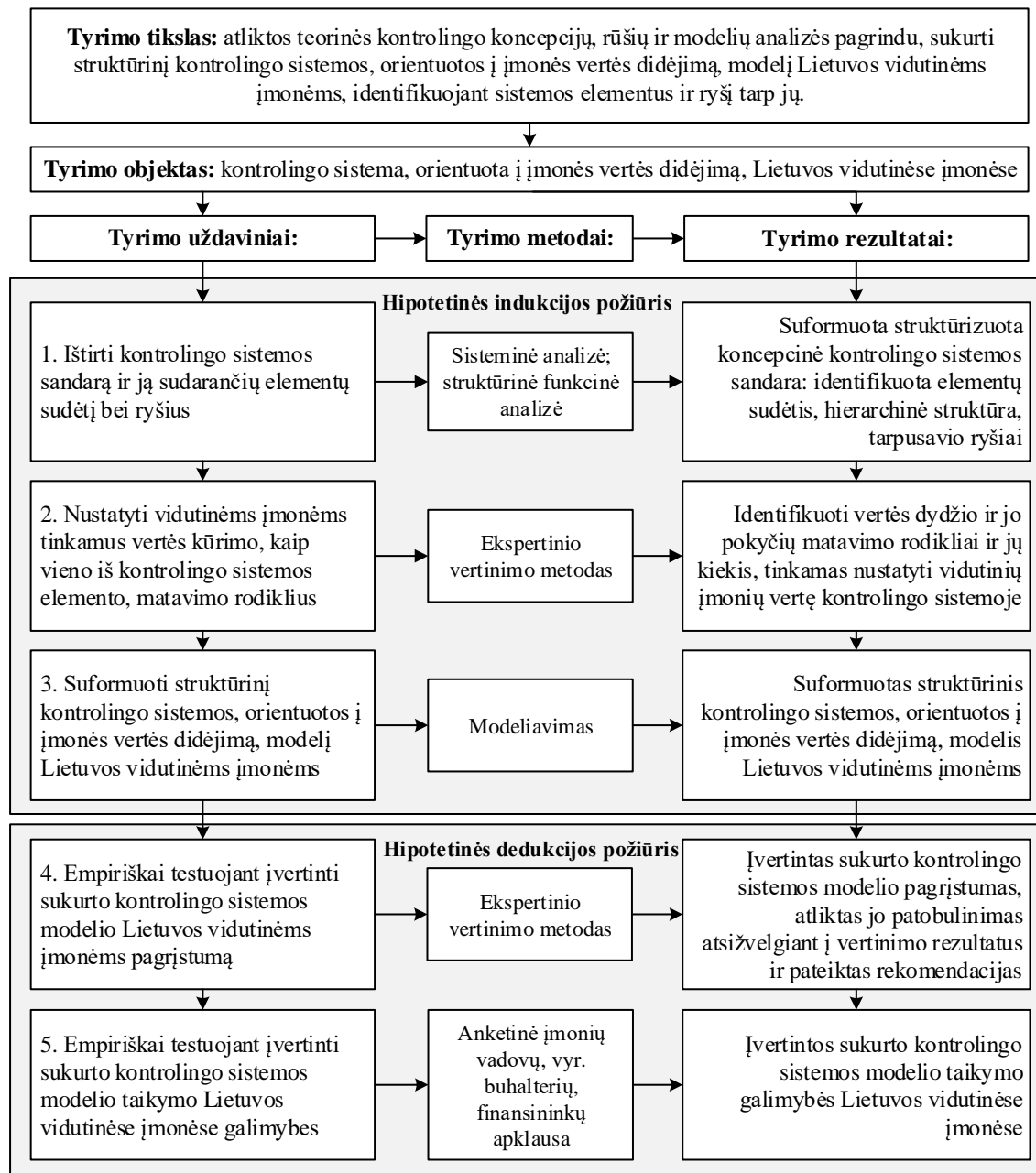
Atsižvelgiant į tyrimo problemą, suformuluotas *tyrimo tikslas*: atliktos teorinės kontrolingo koncepcijų, rūšių ir modelių analizės pagrindu, sukurti struktūrinį kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, identifikuojant sistemos elementus ir ryšį tarp jų. *Tyrimo objektas* – kontrolingo sistema, orientuota į įmonės vertės kūrimą, Lietuvos vidutinėse įmonėse

Tyrimo problemai spręsti ir tikslui pasiekti iškelti penki uždaviniai, kuriems įgyvendinti parinkti tinkami ir metodologiškai pagrįsti tyrimo metodai bei suformuluoti laukiami tyrimo rezultatai. Tyrimo metodikos dizainas pateiktas 10 paveiksle.

Kaip matyti 10 paveiksle, tyrimo kompozicija susideda iš dviejų dalių – hipotetinės indukcijos požiūrio ir hipotetinės dedukcijos požiūrio. Kaip pažymi Gaižauskaitė, Mikėnė (2014), teorija ir tyrimo duomenų rinkimas yra tarpusavyje susiję mokslinės visuomeninės analizės komponentai: empirinius duomenis reikia paaiškinti (pasitelkiant teoriją); tačiau lygiai taip pat aiškinimai (teorijos teiginiai) turi būti patvirtinti remiantis empiriniais duomenimis. Anot autorių, šiame procese galimos dvi kryptys: hipotetinė indukcija (arba teorijos konstravimas) ir hipotetinė dedukcija (arba teorijos testavimas). Tokiu būdu, vadovaujantis hipotetinės indukcijos logika, konstruojamas teorinis kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonių vertės kūrimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms. O remiantis hipotetinės dedukcijos logika, empiriškai testuojant įvertinamas sukurto teorinio kontrolingo sistemos modelio pagrįstumas ir taikymo galimybės.

Pirmojo uždavinio įgyvendinimui yra pasirinkti taikyti sisteminės analizės ir struktūrinės – funkcinės analizės metodai. Kaip nurodo Tidikis (2003), sisteminė analizė – mokslinio tyrimo metodologinė kryptis, kurios pagrindas yra sudėtingo vientiso objekto su daugybe elementų, jų visumos santykių ir ryšių nagrinėjimas. Ši analizė remiasi sisteminiiais mokslo principais, reikalaujančiais analizuoti tikrovės reiškinius kaip tam tikros visumos komponentus (susijusius

ir tarp savęs, ir su ta visuma) ir kaip visumą (sudarytą iš tarp savęs susijusių komponentų, bet jais neapaiškinamą).



10 pav. Tyrimo metodikos dizainas

Šaltinis: sudaryta autorės

Struktūrinė funkcinė analizė naudojama socialinių sistemų aprašymui ir aiškinimui, kai tiriama jos elementų ir priklausomybės visuma. Struktūrinė funkcinė analizė daro prielaidą, kad atskiri socialiniai reiškiniai atlieka tam tikrą funkciją palaikant ir keičiant socialinę sistemą. Siekiant tikslesnės tam tikrų sistemos elementų identifikacijos taikytas ekspertinio vertinimo metodas, kurio

detalesnis metodologinis pagrindimas aptartas kitame poskyryje. Taikant šiuos metodus suformuota struktūrizuota koncepcinė kontrolingo sistemos sandara, kuri yra konstruojamo kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, struktūrinio modelio pagrindas. Pasirinkimą tyrimo rezultatus atvaizduoti modelio pagalba nulėmė modeliavimo reikšmės socialiniuose moksluose augimas.

Modelis yra centrinis mokslinio teorizavimo elementas (Kanišauskas, 2013). Taip pat, anot autoriaus, modeliai gali būti laikomi teorijų papildymu, nes teorijos gali būti netobulos ta prasme, kad jos aiškina ir grindžia esminius dalykus, bet nutyli susijusias su konkrečiomis situacijomis detales. Tokiu atveju, modeliai papildo teorijas būtent aiškindami tas detales. Martišius (2014) pažymi, kad socialiniai procesai ir reiškiniai dažnai yra sudėtingi. Be schematizacijos jų pažinti neįmanoma. Pažinimui reikia naudoti modelius, kurių svarbiausia funkcija padėti kurti mokslines teorijas. Kaip nurodo Kardelis (2016), kartais terminą „teorija“ bandoma pakeisti sąvoka „modelis“ arba juos vartoti kaip sinonimus. Nors tai metodologiškai ir priimtina, tačiau modeliai dažniau apibūrinami kaip labiau grafinis arba vizualinis tam tikro reiškinio pateikimas. Ir jeigu jie yra pakankamai tikslūs ir neiškraipo faktų, gali padėti siekiant aiškumo bei telkiant dėmesį į pagrindinius reiškinio bruožus. Vadinas, formuojamą kontrolingo sistemos modelį galima vertinti kaip išėitinį hipotetinės indukcijos požiūrio rezultata, nes jis atspindi tam tikrą vizualizuotą teorinį aiškinimą apie kontrolingo sistemos elementų sudėtį, ryšius ir jų sąveiką tiek tarpusavyje, tiek su aplinka, kad užtikrinti vidutinių įmonių veiklos efektyvumą vertės didėjimo perspektyvoje.

Šiam aiškinimui pagrįsti taikomas modeliavimo metodas, kuris mokslinėje literatūroje pristatomas kaip modelių kūrimas ir panaudojimas tiek siekiant giliau pažinti tikrovę, tiek numatyti galimus ateities būdus (Kanišauskas, 2013), arba kaip tai tam tikrų objektų, objektų sistemų arba procesų santykių ir elgsenos atskleidimas sudarant ir tyrinėjant modelius (Tidikis, 2003). Kaip nurodo Kanišauskas (2013), modeliuojama arba objekto struktūra (struktūriniai modeliai) arba jo veikimas (funkciniai modeliai). Paprastai jie yra susiję, nes

objekto funkcijos dažnai priklauso nuo jų specifinių struktūrų ir atvirkščiai. Atsižvelgiant į kontrolingo sistemos multidimensiškumą ir kompleksiskumą, kuriant kontrolingo sistemos modelį, orientuotą į įmonės vertės didėjimą, Lietuvos vidutinėms įmonėms, pasirinktas struktūrinio modelio tipas. Tik išnagrinėjus kontrolingo sistemos elementus ir suformavus struktūrinį sistemos modelį, yra tikslinga toliau tęsti mokslinius tyrimus, siekiant įvertinti modelio elementų veikimą ir kiekybiškai įvertinti kiekvieno elemento poveikį kitiems sistemos elementams.

Įprasti modeliavimo etapai yra šie: 1) objekto savybių, kurias turi išreikšti jo modelis, pasirinkimas; 2) modelio kūrimas (konstravimas, parinkimas, formulavimas); 3) eksperimentavimas su modeliu, jo savybių tyrimas; 4) išvadų, prognozių formulavimas; 5) išvadų ir prognozių tikrinimas praktikoje; 6) modelio tobulinimas (Kanišauskas, 2013). Kad įgyvendinti kiekvieną iš nurodytų modeliavimo etapų, reikalinga taikyti skirtingus tyrimo metodus. 10 paveiksle pateikti tie tyrimo metodai, kurie naudojami kuriant struktūrinį kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms bei tikrinant jo pagrįstumą ir taikymo praktikoje galimybes.

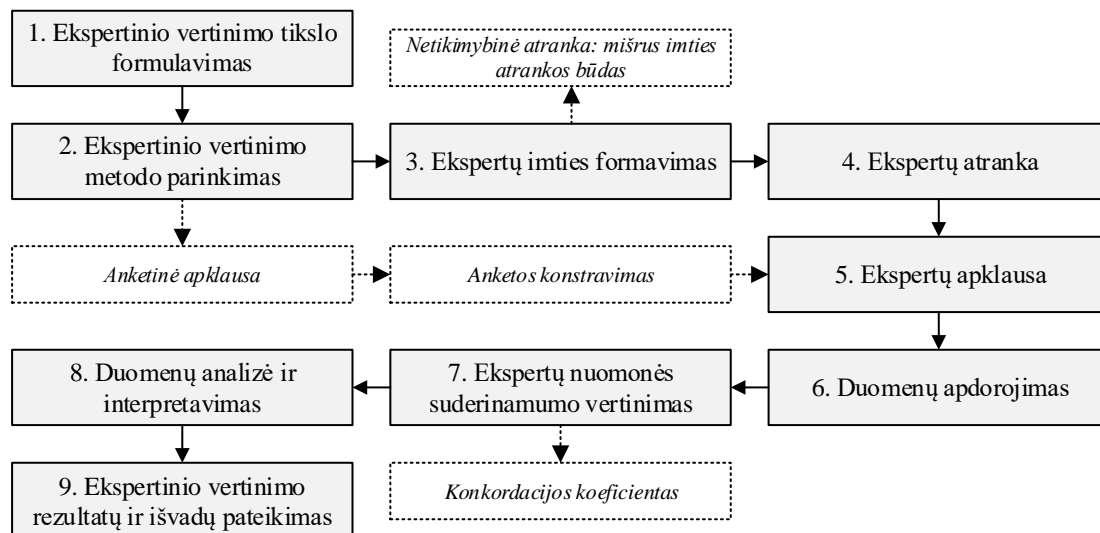
#### **2.4.2. Ekspertinio vertinimo metodologinės prielaidos**

Konstruojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, struktūrinį modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, be aptartų sisteminės analizės, struktūrinės funkcinės analizės ir modeliavimo metodų, pasirinktas taikyti ir ekspertinio vertinimo metodas. Ekspertinis vertinimas suprantamas kaip apibendrinta ekspertų grupės nuomonė, siekiant ištirti kokią nors problemą, procesą ar reiškinį, kurie tiesiogiai negali būti išmatuoti kitais būdais. Kaip pažymi Augustinaitis ir kt. (2009), ekspertinio vertinimo metodas – tai procedūra, leidžianti suderinti atskirų ekspertų nuomones ir priimti bendrą sprendimą. Anot Tidikio (2003) – tai specialiai parinktos grupės žmonių, kurie išmano tam tikrą sritį, specifinės rūšies apklausa.

Šio metodo pasirinkimą lėmė patikimos kiekybinės ir kokybinės informacijos, leidžiančios moksliskai ir objektyviai pagrįsti analizuoją reiškinį, nebuvimas. Formuojant struktūrinę kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, sandarą, susidurta su informacijos apie vidutinėms įmonėms tinkamus vertės kūrimo matavimo rodiklius stoka. Mokslinėje literatūroje pateikiama daug įvairių vertės dydžių ir jo pokyčius matuojančių rodiklių, tačiau nebuvo aptikta mokslinių tyrimų, kurie pasiūlytų tik vidutinėms įmonėms priimtinas vertės matavimo rodiklius. Įvertinus tai, kad formuojamas kontrolingo sistemos modelis yra orientuotas į vertės kūrimą vidutinėse įmonėse, toks tyrimas yra svarbus, o ekspertinis vertinimas yra tinkamiausias metodas problemai spręsti. Taip pat šis metodas pasirinktas sukurto modelio pagrįstumui testuoti. Kadangi kontrolingas kaip reiškinys Lietuvos įmonėse yra paplitęs minimaliai, o kuriamas modelis yra unikalus, nes orientuotas į vertės didėjimą ir formuojamas išskirtinai vidutinėms įmonėms, tai jo pagrįstumą įvertinti gali tik ribotas skaičius žmonių, kurie turi žinių ir patirties šioje srityje.

Kad atlikti ekspertinį vertinimą, svarbu parengti ekspertinio tyrimo planą, kuriame būtų nurodytos būtinos procedūros. Atsižvelgiant į autorių (Tidikis, 2003; Augustinaitis ir kt., 2009, ir kiti) siūlomus ekspertinio vertinimo proceso etapus, 11 paveiksle pateikta ekspertinio vertinimo eiga. Šiuo nuoseklumu atliktas I-asis ekspertinis vertinimas, skirtas nustatyti vidutinių įmonių vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius bei II-asis ekspertinis vertinimas, skirtas įvertinti sukurto modelio pagrįstumą.

Pirmajame ekspertinio vertinimo proceso etape yra suformuluojami ekspertinio vertinimo tikslai. *I-ojo ekspertinio vertinimo tikslas* yra nustatyti įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius ir jų kieki, tinkamą taikyti kontrolingo sistemoje vidutinėse įmonėse. *II-ojo ekspertinio vertinimo tikslas* – įvertinti sukurto kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonių vertės kūrimą, struktūrinio modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms pagrįstumą.



**11 pav. Ekspertinio vertinimo proceso etapai**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Antrajame etape parenkami ekspertinio vertinimo metodai. Nors ekspertinis vertinimas suvokiamas kaip atskiras tyrimo metodas, tačiau jo taikymas paremtas konkrečių ekspertinio vertinimo metodų parinkimu. Kaip nurodo Tidikis (2003), ekspertų apklausos metodikų diapazonas labai platus. Augustinaitis ir kt. (2009) teikia tokią ekspertinių metodų klasifikaciją: 1) pagal informacijos gavimo būdą – tiesioginio objektų prioritetiškumo ir porinio lyginimo metodai. Pirmuoju atveju ekspertai nustato prioritetus pagal iš anksto žinomą skaitinę ar ranginę skalę. Antruoju atveju informacija apie prioritetiškumą gaunama lyginant objektų poras; 2) pagal žinių šaltinį – pasyvieji ir aktyvieji metodai. Aktyvieji metodai dar skirstomi į individualiuosius ir grupinius, o šios grupės skirstomos dar smulkiau. Tidikis (2003), priklausomai nuo klasifikacijos pagrindo, siūlo ekspertų vertinimo metodus suskirstyti į tris grupes: 1) pagal ekspertų tarpusavio ryšį – akivaizdūs ir neakivaizdūs metodai; 2) pagal vertinimų suderinimo procedūrą – vienkartiniai ir daugkartiniai metodai; 3) pagal ekspertų skaičių – individualūs ir grupiniai metodai. Pasirenkant tyrimui ekspertinio vertinimo metodus bus remiamasi pastarąja klasifikacija.

Atsižvelgiant į tyrimo problemą ir keliamą tikslą bei uždavinius, tyrimo programoje numatytam I-ajam ir II-ajam ekspertiniams vertinimams yra tikslinga taikyti neakivaizdžių metodų grupei priskirtiną *skalės vertinimų*

*metodą*, kuris skirtas kokybinei informacijai gauti, sudarant vertinimo skalę, adekvačiai matuojančią tiriamuosius reiškinius. Ekspertizės rezultatus apdorojus taikant matematinis statistinius metodus gaunama vertinga analitinės informacijos kokybinė išraiška. Pagal vertinimo suderinimo procedūrą, tikslinga taikyti vienkartinį metodą darant prielaidą, kad ekspertai bus panašios nuomonės vertinamos problemos atžvilgiu. Pagal ekspertų skaičiaus klasifikavimo požymį, pasirinktas taikyti individualių metodų grupei priskirtinas anketinės apklausos metodas, kuomet ekspertas savo nuomonę išsako užpildydamas klausimų lapą.

Trečiajame ekspertinio vertinimo etape reikalinga pasirinkti imties atrankos metodą bei nustatyti imties dydį. Skiriami du imties atrankos metodai: tikimybinė ir netikimybinė atranka (Saunders, Lewis, Thornhill, 2009; Pranulis, Dikčius, 2012; Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, ir kiti). Kadangi problemai spręsti pasirinktas ekspertinio vertinimo metodas, tai netikimybinė atranka yra tikslingesnė, nes tuomet tiriamos visumos elementai yra atrenkami ne atsitiktinai, o remiantis tam tikrais kriterijais. Neatsitiktinė (netikimybinė) atranka gali būti: 1) patogioji; 2) kvotinė; 3) „sniego gniūžtės“ ir 4) ekspertų (tikslinė/kriterinė) (Saunders, Lewis, Thornhill, 2009; Pranulis, Dikčius, 2012; Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, ir kiti). Ekspertiniam vertinimui atlikti taikyta mišri netikimybinė atranka integruojant ekspertinės atrankos, patogiosios atrankos ir „sniego gniūžtės“ atrankos principus. Kadangi, kaip pažymi Augustinaitis ir kt. (2009), ekspertinio vertinimo metodologija yra pagrįsta prielaida, jog ekspertas yra sukaupęs didelį kiekį informacijos, turi daug žinių, patirties ir gali remtis intuicija, tai pirmiausia ekspertai turi būti parinkti taikant ekspertinę imtį, atrenkant juos pagal nustatytus kriterijus, pagrindžiančius ekspertų kompetenciją.

Pagrindiniai I-ojo ekspertinio vertinimo ekspertų atrankos kriterijai yra šie: 1) ekspertu gali būti mokslininkas, turintis mokslo laipsnį ir ne mažiau kaip dešimt metų aktyviai dalyvaujantis mokslinėje veikloje apskaitos, finansų valdymo, finansinės analizės, įmonių vertės nustatymo, įmonių veiklos efektyvumo vertinimo ar panašiose srityse; 2) ekspertu gali būti praktikas, turintis ne mažesnę kaip dešimties metų patirtį dirbant vidutinės įmonės



apskaitos, finansų, ekonomikos, kontrolingo skyriuje, įgijęs magistro ar jam prilygstantį diplomą bei turintis ekspertinių žinių įmonės vertės dydžio nustatymo srityje; 3) ekspertu gali būti organizacijos, susijusios su įmonių vertinimo veikla, atstovas, turintis ne mažesnę kaip dešimties metų patirtį šioje srityje. Pagrindiniai II-ojo ekspertinio vertinimo ekspertų atrankos kriterijai yra šie: 1) ekspertu gali būti mokslininkas, turintis mokslo laipsnį ir ne mažiau kaip dešimt metų aktyviai dalyvaujantis mokslinėje veikloje apskaitos, finansų valdymo, įmonių valdymo, įmonių veiklos efektyvumo vertinimo, vadybos sistemų kūrimo ar panašiose srityse; 2) ekspertu gali būti praktikas, turintis nemažesnę kaip dešimties metų patirtį dirbant vidutinės įmonės apskaitos, finansų valdymo, ekonomikos, kontrolingo skyriuje, įgijęs magistro ar jam prilygstantį diplomą ir turintis ekspertinių žinių apskaitos, finansų, vadybos sistemų projektavimo, diegimo, taikymo srityse.

Atlikus ekspertinę atranką, t.y. nustačius ekspertų vertinimo kriterijus, taikyta patogioji atranka, kuomet ekspertais pasirinkti arčiausiai esantys ir lengviausiai prieinami tyrimo dalyviai remiantis asmeniniais kontaktais. Galiausiai taikyta „sniego gniūžtės“ atranka, kai patogiosios atrankos būdu atrinkti ekspertai parekomendavo dar keletą galimų tyrimo dalyvių, kurie atitinka nurodytus ekspertinės atrankos kriterijus. Kaip pažymi Pranulis, Dikčius (2012), patogiosios atrankos metodas labai naudingas, kai visuma labai maža ir tikslinius respondentus sunku identifikuoti.

Dėl ekspertų imties dydžio nustatymo vieningos nuomonės literatūroje nėra. Tidikis (2003) nurodo, kad ekspertų grupė paprastai sudaroma iš 5-7 žmonių. Pasak Augustinaičio ir kt. (2009), siekiant išlaikyti ekspertinio vertinimo tikslumą ir patikimumą, į ekspertų grupę rekomenduojama įtraukti ne mažiau kaip 5 ekspertus. Tačiau, anot autoriaus, optimalus grupės dydis yra nuo 8 iki 10 ekspertų. Rudzkienė (2005) nurodo, kad 95 proc. patikimumas pasiekiamas apklausus ne mažiau kaip 20 ekspertų. Atsižvelgiant į rekomenduojamą imties dydį, I-ajam ekspertiniam vertinimui buvo atrinkti trylika ekspertų: dešimt iš jų buvo parinkti taikant ekspertinės ir patogiosios atrankos imtį, dar trys ekspertai pasirinkti taikant ekspertinės ir „sniego

gniūžtės“ imties atrankos metodą; II-ajam ekspertiniam vertinimui atrinkti devyni ekspertai taikant ekspertinės ir patogiosios atrankos metodus.

Kadangi ekspertinis vertinimas remiasi prielaida, kad problema gali būti išspręsta tik tada kai ekspertų nuomonės yra suderintos, būtina jas įvertinti taikant tinkamus instrumentus. Kaip nurodo Podvezko (2005), Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas (2014) ir kiti, tuomet, kai ekspertų yra daugiau negu du ir kai vertinimui taikomas tiesioginio rangavimo būdas, yra tikslinga taikyti M.Kendall apibrėžtą konkordacijos koeficientą ( $W$ ), apskaičiuojamą pagal formulę (1):

$$W = \frac{12S}{r^2m(m^2 - 1)}$$

Jeigu ekspertų vertinime yra vienodų rangų, tuomet konkordacijos koeficientas apskaičiuojamas taikant formulę (2) (Podvezko, 2005):

$$W = \frac{12S}{r^2m(m^2 - 1) - r \sum_{j=1}^r T_j}$$

kur  $S$  - rodiklių rangų nuokrypių nuo vidurkio kvadratų suma;  $r$ - ekspertų skaičius;  $m$  – ekspertizių (vertinimo objektų) skaičius;  $T$  – sutampančių rangų eilutėje skaičius.

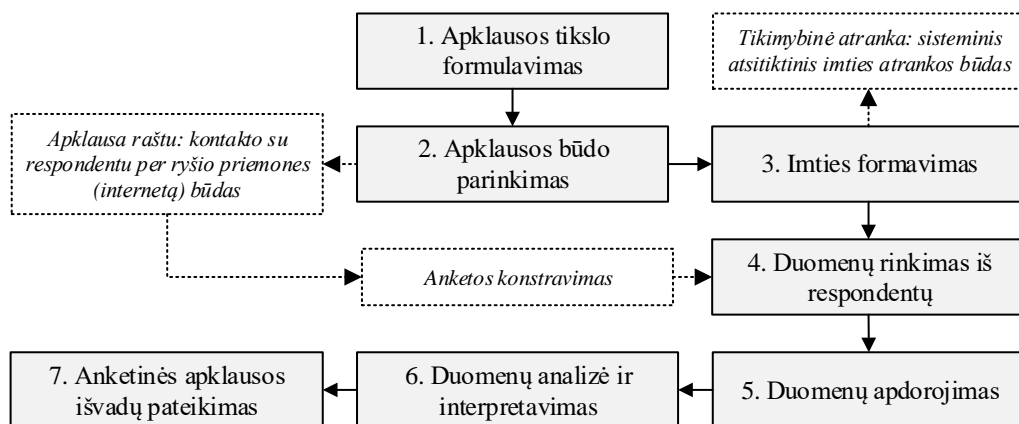
Konkordacijos koeficientas kinta nuo 0 (ekspertų nuomonės nesutampa) iki 1 (ekspertų nuomonės visiškai sutampa). Konkordacijos koeficientas gali būti taikomas praktikoje, jei nustatyta jo ribinė reikšmė, kada ekspertų vertinimus dar galima laikyti suderintais. M.Kendall (cit. Podvezko, 2005, p. 103) įrodė, kad jeigu objektų skaičius  $m > 7$ , konkordacijos koeficiento reikšmingumas gali būti nustatytas naudojant  $\chi^2$  kriterijų. Koeficientas reikšmingas, jeigu faktinė  $\chi^2$  reikšmė yra didesnė už pasirinktam patikimumo laipsniui (paprastai 5 proc.) specialiose lentelėse nurodomą reikšmę (laisvės laipsnių skaičiui  $m-1$ ). Hipotezė, kad ekspertų nuomonės sutapo atsitiktinai, atmetama (Mackevičius, Valkauskas, Giriūnas, 2014). Ekspertų nuomonių suderinamumas naudojant konkordacijos koeficientą taikytinas tik I-ojo ekspertinio vertinimo metu, nes ši apklausa buvo vykdoma tiesioginio rangavimo būdu. II-ajam ekspertiniam

vertinimui nebuvo taikytas tiesioginio rangavimo būdas, todėl ekspertų nuomonių suderinamumas nebuvo nustatomas.

Ekspertų apklausos duomenų apdorojimui ir analizavimui taikytos statistinės Microsoft Excel programos funkcijos, duomenų apdorojimas grindžiamas aprašomosios ir inferencinės statistikos metodais. Aprašomoji statistika taikyta pateikiant vidutinių dydžių, sklaidos ir padėties matavimus, inferencinė statistika – nustatant reikšmingumo kriterijus. Paskutiniame ekspertinio vertinimo etape gautų rezultatų pagrindu pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

### 2.4.3. Anketinės apklausos metodologinės prielaidos

Siekiant įvertinti sukurto kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio taikymo Lietuvos vidutinėse įmonėse galimybes, buvo atlikta įmonių vadovų, vyr. buhalterių, vyr. finansininkų ar kitų atsakingų specialistų apklausa. Apklausos organizavimo proceso etapai pateikti 12 paveiksle.



12 pav. Apklausos organizavimo proceso etapai

Šaltinis: sudaryta autorės

Apklausos tikslas – įvertinti sukurto struktūrinio kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio taikymo galimybes Lietuvos vidutinėse įmonėse. Nustačius apklausos tikslą, buvo pasirinktas apklausos būdas. Duomenis tyrimui galima rinkti taikant tiek kokybinius, tiek kiekybinius

duomenų rinkimo metodus. Kiekybinių tyrimų paskirtis yra įvardinti skaičiaus, fenomeno, situacijos, problemos ar įvykio pokyčius. Informacija tokiems tyrimams renkama naudojant kiekybines vertinimo skales, o nagrinėjamų fenomenų, situacijų, problemų pasikeitimų dydis išreiškiamas skaičiais. Kokybinių tyrimų paskirtis yra aprašyti fenomeną, situaciją, problemą bei įvykį, informacija renkama naudojant kokybinius vertinimus, o fenomenų, situacijų, problemų pasikeitimų nebandoma išreikšti skaičiavimais (Kardelis, 2016). Kokį tyrimą (kokybiniį ar kiekybiniį) pasirinkti, apsprendžia tyrimo tikslas, t.y. kokios informacijos trūksta. Atsižvelgus į tai, kad atliekamu tyrimu siekiama atskleisti faktus ir priežastis, o ne respondentų nuomonę ir vertybių įvairovę, o taip pat į tai, kad planuojamų tirti elementų apimtis yra didelė, tikslingiau pasirinkti *kiekybinį* tyrimo kelią naudojant *apklausos* duomenų rinkimo metodą. Pasak Rudzkienės (2005), Gaižauskaitės, Mikėnės (2014) ir kitų, taikant šį metodą per trumpą laiką ir su nedidelėmis laiko sąnaudomis galima apklausti tiriamos populiacijos reprezentatyvios imties elementus. Apklausos metodas lengvai formalizuojamas – tai palengvina surinktų duomenų analizę. Apklausa gali būti atliekama žodžiu arba raštu (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014). Įvertinus tyrimo tikslą ir pobūdį yra tikslinga apklausą atlikti raštu, pasirenkant kontakto su respondentu per ryšio priemones (internetą) būdą. Tai šiuolaikinis perspektyvus sociologinės informacijos gavimo būdas. Pasak Gaižauskaitės, Mikėnės (2014), lyginant su kitais būdais, apklausa internetu yra patogesnė respondentams, išvengiama apklausos vykdytojo įtakos, lengva pasiekti dideles geografines erdves, įvairios klausimyno galimybės, yra pigesnė, anketų grįžtamumo lygis gana aukštas ir kt.

Sekantis etapas, atliekant kiekybiniį tyrimą, yra imties dydžio nustatymas bei imties atrankos metodo pasirinkimas. Planuojant tyrimą labai svarbu išsiaiškinti ir gerai suprasti, kas sudaro tiriamąją visumą, apsibrėžti populiaciją ir ją ištirti. Tačiau dažnu atveju ištirti visą populiaciją neįmanoma tiek dėl galimo labai didelio tiriamųjų skaičiaus, tiek dėl ribotų laiko ar finansinių išteklių, tiek dėl kitų aplinkybių. Todėl empiriniuose tyrimuose beveik visada daroma išankstinė atranka, t.y. parenkama atsitiktinė generalinės aibės elementų dalis,

ištiriamas nagrinėjamo požymio pasiskirstymas šioje dalyje ir iš jos sprendžiama apie šio požymio pasiskirstymą visoje generalinėje aibėje (Pranulis, Dikčius, 2012; Kardelis, 2016, ir kiti). Taigi, prieš pradėdant tyrimą, yra svarbu nustatyti reikalingą minimalų tyrimų skaičių, kad būtų galima padaryti statistiškai reikšmingas išvadas.

Atliekamame tyrime tyrimo objektu yra kontroliingo sistema Lietuvos vidutinės įmonės, 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 gauti šiuos duomenis yra problematiška. 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, 2017 m. spalio mėn. 16 d. buvo kreiptasi elektroniniu paštu į LR Statistikos departamento specialistą su prašymu suteikti, jeigu yra tokia galimybė, 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. Imties sudarymą sąlygoja du veiksniai: 1) imtis turi būti reprezentatyvi, t.y. kuo pilniau atspindėti visumą, iš kurios ji sudaryta ir 2) užtikrinti mažą imties paklaidą, t.y. skirtumą tarp populiacijos tam tikros charakteristikos skaitinės reikšmės (parametro) ir šios charakteristikos įverčio, gauto iš imties (statistikos) (Sakalauskas, 2003).

Apskaičiuojant imties dydį tikslinga remtis mokslinėje literatūroje rekomenduojama minimalaus atrankos dydžio apskaičiavimo metodika. Kadangi visumos dydis žinomas, imties dydžiui nustatyti gali būti taikoma tokia formulė (3) (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 ( $q = 1 - p = 0,5$ );  $\varepsilon$  yra pageidautinas tikslumas, dažniausiai  $\varepsilon = 0,05$  (Rudzkienė, 2005).

Vis dėlto, atsižvelgiant į respondentų pobūdį, kad apklausoje turėtų dalyvauti įmonių vadovai ir aukščiausio lygio specialistai, kurių pasiekiamumo lygis yra problematiškas, tikslinga paklaidos dydį didinti iki 10 proc. Kaip teigia Kardelis (2016), nustatant tyrimo imtį būtina vadovautis tyrimo tikslu ir tuo, koku tikslumu norima įrodyti teiginį. 10 proc. tikslumas yra pakankamas, siekiant pagrįsti sukurto kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybių tendencijas. Tokiu būdu, apskaičiuotas imties dydis, esant 2425 tiriamųjų populiacijai yra:

$$n = \frac{2452 \cdot 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5}{0,1^2 \cdot (2452 - 1) + 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5} = 93.$$

Gautas 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, numatomas 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. Tiriamai problemai spręsti yra tikslinga pasirinkti tikimybinę atranką, kurios metu kiekvienas visumos elementas turi vienodą tikimybę patekti į imtį. Atsitiktinė (tikimybinė) atranka gali būti skirstoma į tokius atrankos būdus: 1) paprastoji atsitiktinė atranka; 2) sisteminė atranka; 3) stratifikuota atranka; 4) klasterinė atranka (Pranulis, Dikčius, 2012; Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014; Kardelis, 2016).

Atsižvelgiant į tyrimo specifiką ir imties dydį, tiriamųjų grupė parenkama taikant *sisteminį atsitiktinį* imties pasirinkimo būdą, t.y. visos atsitiktinai pasirinktos vidutinės įmonės bus apklausiamos bendrai neskirstant jų pagal kokį nors požymį (veiklos rūšį, teisinę formą ir pan.). Toks būdas yra priimtinas, nes kontrolingo sistemos įdiegimo procedūrų bei sistemos elementų parinkimas labiausiai priklauso nuo įmonės dydžio, kiti požymiai formuojant sistemos modelį yra mažiau reikšmingi. Taigi, daroma prielaida, kad tyrimo populiacija yra homogeniška ir kad tyrimų rezultatų pagrindu suformuotas struktūrinis kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis bus priimtinas visoms vidutinio dydžio įmonėms.

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. Tiriamosios grupės sąrašas parengtas atrenkant tiriamąsias įmones apskaičiuotu intervalu (žingsniu) iš Lietuvos vidutinių įmonių sąrašo, sudaryto remiantis kreditų biuro „Creditinfo“, duomenimis. Anketa patalpinta internetiniame apklausų portale <http://www.manoapklausa.lt/>. Prašymas užpildyti anketą ir nuoroda į ją įmonėms išsiųsta elektroniniu paštu.



### 3. KONTROLINGO SISTEMOS MODELIO LIETUVOS VIDUTINĖMS ĮMONĖMS KŪRIMAS

#### 3.1. Kontrolingo sistemos sandaros analizė

Tiriant kontrolingo sampratą buvo nustatyta, kad kontrolingas – tai įvairias veiklas, funkcijas, procesus, instrumentus apjungianti sistema, kurios paskirtis padėti valdymo personalui užtikrinti strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimą bei didinti įmonės vertę ilgalaikėje perspektyvoje. Taigi, siekiant pasiūlyti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, yra svarbu ištirti kontrolingo sistemos sandarą, identifikuoti ir išnagrinėti esminius kontrolingo sistemos elementus.

Atsižvelgiant į kontrolingo kompleksiskumą ir daugiaplaniškumą yra tikslinga, pirmiausia, suformuoti koncepcinę *kontrolingo sistemos sandarą*, vizualizuojant ją per sistemos elementų *struktūrą*. Vėliau, šios struktūrizuotos sistemos pagrindu, konstruoti *struktūrinį kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms*, kuris detaliam aprašytų kiekvieno sistemos elemento turinį bei ryšius tarp elementų. Toks proceso nuoseklumas yra pagrįstas, nes, kaip nurodo Kanišauskas (2013), modelis yra sistemos semantinės (prasminės) taisyklės ir, anot Norvaišo (2007), yra pagrindas, leidžiantis nagrinėti dideles ir sudėtingas sistemas. Formuojant struktūrizuotą kontrolingo sistemą, buvo remiamasi Norvaišo (2007) teikiama sistemos samprata, kad tai grupė tarpusavyje sąveikaujančių elementų, veikiančių drauge, siekiant numatyto tikslo. Kad sudaryti pagrįstą kontrolingo sistemą, ji turi tenkinti pagrindines sistemoms būdingas charakteristikas (žr. 14 lentelę). Kaip matyti 14 lentelėje, sistema, pirmiausia, turi turėti išskirtus savarankiškus struktūrinius vienetus, susijusius tam tikrais ryšiais. Kad išskirti pagrįstus kontrolingo sistemos elementus, nustatyti ryšį tarp jų ir identifikuoti hierarchinę struktūrą, yra svarbu ištirti kontrolingo sistemos struktūros problemas nagrinėjančių autorių rekomenduojamą kontrolingo sistemos sandarą ir jai priskirtinus elementus. Tačiau, nors dauguma nagrinėtų autorių (Mann,

1973; Хан, 1997; Jasūdienė, 2006; Фалько, 2008; Pavlovskā, Kuzmina - Merlino, 2013, ir kiti), kontrolingā pristato kaip sistemā, tačiau jos sandaros tyrimui šių autorių darbuose buvo skirtas nepakankamas dėmesys.

**14 lentelė. Sistemoms būdingos pagrindinės charakteristikos ir jų apibūdinimas**

<b>Sistemos charakteristika</b>	<b>Apibūdinimas</b>
1. Sistema turi būti sudaryta iš <i>elementų</i>	Elementai, tai struktūrinės, vienareikšmiai identifikuojamos, sistemos dalys
2. Elementai turi būti susiję <i>ryšiais</i>	Vien tik atskiri elementai, tarpusavyje nesąveikaujantys ir neveikiantys vienas kito, sistemos nesudaro. Būtent dėl ryšių tarp elementų, kurie sudaro sistemos <i>struktūrą</i> , sistema tampa daugiau nei atskirų visiškai nepriklausomų elementų rinkinys
3. Sistema gali būti sudaryta iš kelių <i>hierarchinių lygmenų</i>	Atskirus sistemos elementus galima irgi laikyti sistemomis (tiksliau posistemiais), todėl svarbu identifikuoti, kokiam hierarchijos lygmeniui sistema priklauso. Sistemai gali daryti įtaką aukštesnio ir to paties lygmens sistemos, tačiau žemesniojo lygmens sistemos daro jai mažesnę įtaką
4. Sistema turi turėti <i>ribas</i>	Ribos atskiria sistemą nuo jos aplinkos ir užtikrina sistemos tapatumą, nes ją galima išskirti iš didesnės sistemos. Sistemos ryšys su aplinka palaikomas per ribinius elementus. Ribos yra daugiau ar mažiau „pralaidžios“, t.y. ribos ne visam laikui atskiria sistemos elementus nuo tų, kurie sistemai nepriklauso, todėl sistemos ribos gali keistis
5. Sistema turi būti <i>dinamiška</i>	Sistemos elementų (nebūtinai visų), būseną kinta laike, dėl to galima stebėti vienokį ar kitokį sistemos elgesį
6. Sistema turi turėti <i>tikslą</i>	Sistemos būsenos (elgsenos) kitimas turi būti tampriai susijęs su sistemos tikslais

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Tidikiu (2003); Norvaišu (2007); Padrieziene, Kvedaravičiumi (2010)

Pažymėtina, kad dalis autorių mėgino išskirti kontrolingo sistemos elementus, tačiau jų išsakytas požiūris į kontrolingo sistemą ir jos elementus labiau koncepcinis, atspindintis tik kurį nors vieną aspektą, bet ne kontrolingo sistemos sandaros kompleksiskumą. Kaip matyti 15 lentelėje, pateikti autoriai kontrolingo sistemą nagrinėja tik kuriuo nors vienu aspektu. Pvz. Benčová, Kalavská (2009) nurodo, kad kontrolingo sistemą sudaro penki procesai. Toks požiūris per siauras, nes autorės sistemą analizuoja ne per holistinį požiūrį, kaip įvairių aspektų junginį, o tik per proceso prizmę. Malmi, Brown (2008) taip pat į kontrolingo sistemą žvelgia pakankamai siaurai. Anot autorių, šią sistemą sudaro tik tam tikros funkcijos, kaip planavimas, kontrolė ir motyvavimas. Ypatingą vietą šioje sistemoje autoriai priskiria kontrolės funkcijai ją išskirdami į kultūros, kibernetinę ir administracinę kontrolę. Organizacijos kultūrą autoriai

pristato kaip tam tikrų vertybių, įsitikinimų ir socialinių normų, kurių turėtų laikytis kiekvienas organizacijos narys, visumą. Kultūros kontrolė yra formuojama per socialines sistemas siekiant daryti įtaką kiekvieno dalyvio elgesiui. Kibernetinė kontrolė apima veiklos matavimo standartizavimo procesą: standartų numatymą; veiklos įvykdymo matavimą; veiklos įvykdymo vertinimą. Malmi, Brown (2008) išskiria keturis kibernetinės kontrolės elementus: 1) biudžetų parengimas; 2) finansinių veiklos vertinimo rodiklių taikymas; 3) nefinansinių veiklos vertinimo rodiklių taikymas; 4) hibridinė sistema, apimanti finansinių ir nefinansinių veiklos vertinimo rodiklių taikymą. Administracinę kontrolę autoriai charakterizuoja kaip organizacinės struktūros, dizaino, valdymo politikos, procedūrų, funkcijų peržiūrėjimą.

**15 lentelė. Kontrolingo sistemos elementai**

<b>Autorius</b>	<b>Aspektas</b>	<b>Kontrolingo sistemos elementai</b>
Benčová, Kalavska, (2009)	<i>procesai</i>	1) gamybos procesas; 2) gamybos išlaidų standartų numatymo procesas; 3) pajamų analizės metodikos procesas; 4) komunikavimo procesas
Malmi, Brown, (2008)	<i>funkcijos</i>	1) planavimo funkcija; 2) kontrolės funkcija (kultūros kontrolės, kibernetinės kontrolės, administracinės kontrolės); 3) motyvavimo funkcija
Kah, (1994)	<i>sistemos</i>	1) planavimo sistema; 2) kontrolės sistema; 3) informacinio aprūpinimo sistema; 4) personalo motyvavimo sistema; 5) organizacinė sistema
Jusupova, (2008)	<i>sistemos</i>	1) strateginio valdymo sistema; 2) planavimo ir biudžetų parengimo sistema; 2) valdymo apskaitos sistema; 4) atsakomybės centrų sistema; 5) informacinio aprūpinimo sistema; 6) finansinių ir veiklos rezultatų analizės sistema; 7) nuokrypių priežasčių atskleidimo sistema
Schuh, Kramer, (2016)	<i>sistemos</i>	1) tikslų planavimo sistema; 2) tikslų pasiekimo analizės sistema; 3) priežasčių analizės ir aiškinimo sistema; 4) koregavimo veiksmų sistema

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis lentelėje nurodytais šaltiniais

Kah (1994), Jusupova (2008), Schuh, Kramer (2016) kontrolingo sistemą pristato kaip kitų atskirų sistemų visumą, tačiau nepateikia detalesnio šių sistemų aprašymo ir ryšių tarp jų. Paminėtinas ir Ciurlau (2016) tyrimas, kuriame autorė kontrolingo sistemai priskyrė tris elementus, tai: informacija, rodikliai, instrumentai. Nors autorė savo rekomenduojamos kontrolingo sistemos vizualizacijoje nepateikė ryšių tarp šių elementų, tačiau aprašyme

pažymėjo, kad kontrolingo sistemoje, naudojant tam tikrą informaciją ir instrumentus, yra nustatomi atitinkami valdymui reikalingi rodikliai.

Paminėtina, kad keletas autorių (Фольмут, 2001; Reichmann, 2011; Goretzki, 2013; Yerdavletova, 2016) nurodė, kad pateikti bendrą kontrolingo sistemos sandarą problematiška. Anot jų, tai priklauso nuo įmonės veiklos specifikos, dydžio, organizacinės struktūros, išorės ir vidaus aplinkos ypatumų, verslo procesų, valdymo kultūros ir daugelio kitų aspektų, todėl kontrolingo sistema galima nagrinėti tik konkrečioje organizacijoje. Šiai pozicijai pritaria ir Horváth (2011) teigdamas, kad nėra tokios kontrolingo sistemos, kuri būtų optimali visoms įmonėms. Dažniausiai kontrolingo sistemą kiekvienai įmonei tenka kurti naujai, atsižvelgiant į kontekstinius vidaus (įmonės dydis, gamybos programa, technologiniai procesai, vadovavimo stilius) ir išorės (politinė ir socialinė aplinka, ekonomikos struktūra, pardavimų, tiekimo, darbo, pinigų, kapitalo rinkos, technologijų lygis) veiksnius. Pritartina, kad negali būti unifikuotos kontrolingo sistemos visoms be išimties įmonėms, tačiau toks požiūris teisingas tik iš dalies, nes norint suformuoti kontrolingo sistemą konkrečioje organizacijoje, yra svarbu išskirti pagrindinius kontrolingo sistemos elementus, kuriuos būtų galima sėkmingai taikyti skirtingų veiklų įmonėse.

Analizuojant kontrolingo sistemos sandarą svarbu pažymėti, kad ypatingą indėlį, tiriant kontrolingo sistemos elementus bei formuojant sandaros struktūrą, įnešė rusų mokslininkai Fufigina (Фуфыгина, 2006), Klimkovič (Климкович, 2013), Žakevič (Жакевич, 2016) ir kiti. Tai tiesiogiai susiję su klasikinių kontrolingo koncepcijų krypties – *kontrolingas kaip valdymo sistemos dalis* – formavimusi, kurią ypač palaikė ir plėtojo rusiškosios mokyklos atstovai. Šios krypties koncepcijos, papildytos naujųjų koncepcijų, tokių kaip *orientacija į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą* bei *orientacijos į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas* nuostatomis, tapo pagrindu tiriant kontrolingo sandarą bei kuriant kontrolingo sistemas organizacijose. 22 priede pateiktas susistemintas rusų mokslininkų siūlomų kontrolingo sistemos elementų sąvadas. Formuojant šį sąvadą, kontrolingo sistemos elementais buvo laikoma autoriaus siūlomos sistemos aukščiausio hierarchinio lygmens

sudedamosios dalys. Svarbu pažymėti, kad autorių požiūris į pateikiamą sistemos elementų hierarchiją nebuvo vienareikšmis. Net tris sistemos hierarchijos lygmenis išskyrė Guseva (Гусева, 2008), Klimkovič (Климкович, 2013), Borgart, Višniakova (Боргарт, Вишнякова, 2015) ir Žakevič (Жакевич, 2016). Kiti autoriai kontrolingo sistemą pateikė dviem lygmenimis: sistemą pirmiausia skaidė į posistemius, kuriuos vėliau detalizavo atskirais elementais. Detalizuoti antrojo ir trečiojo lygmens sistemos elementai pateikti 23 priede. Likę autoriai pateikė tik apibendrintus nedetalizuotus vieno hierarchinio lygmens sistemos elementus.

Vertinant 22 priede pateiktą autorių rekomenduojamą kontrolingo sistemos sandarą svarbu atkreipti dėmesį, kad, nors atrodytų, autorių nuomonės labai išsiskiria, tačiau taip nėra. Detaliau panagrinėjus matyti, kad kai kurie vienu autorių siūlomi sistemos elementai yra sudedamoji kitų autorių siūlomų elementų dalis, t.y. jie atvaizduoti kaip žemesnio hierarchinio lygmens sistemos elementai. Pavyzdžiui *užduotis*, kaip savarankišką aukščiausiojo lygmens sistemos elementą, siūlo naudoti keturi iš dvylikos nagrinėtų autorių. Tačiau 23 priede pateiktame detalizuotame antrojo ir trečiojo lygmens kontrolingo sistemos sandaros elementų sąvade matyti, kad užduotys, kaip žemesnio lygmens sistemos elementas yra įtrauktas į aukštesnįjį *metodologijos* ir *strateginio* bei *operatyvinio kontrolingo* posistemį siūlomoje Borovkos, Boikovos (Боровкова, Бойкова, 2009), Gusevos (Гусева, 2008), Klimkovič (Климкович, 2013), Laptev, Potapovos (Лаптев, Потапова, 2012) bei Žakevič (Жакевич, 2016) sistemos sandaroje. Taigi, užduotys, kaip vienas iš galimų kontrolingo sistemos elementų, yra minimas devyniuose iš dvylikos nagrinėtų šaltinių. Analogiška situacija yra ir su kitais sistemos elementais, kaip antai funkcijos, principai, tikslai, aprūpinimas, instrumentai ir kiti. Šie elementai, nors kai kurių autorių ir nebuvo išskirti kaip aukščiausio hierarchinio lygmens elementai, tačiau minimi kaip žemesnio lygmens elementai. Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėti autoriai nerado vieningo sutarimo dėl sistemos elementų sudėties ir jų hierarchinės padėties, yra svarbu suformuoti aišką kontrolingo sistemos sandaros struktūrą. Siekiant tai padaryti, yra būtina sugrupuoti autorių

rekomenduojamus sistemos elementus į vienareikšmiai identifikuojamas struktūrinės dalis, kad kontrolingo sistema būtų logiška ir pagrįsta.

Tačiau, prieš pradėdant išskirti kontrolingo sistemos elementus, pirmiausia reikia nustatyti rekomenduojamą sistemos hierarchinių lygmenų skaičių. Atsižvelgiant į tai, kad kontrolingas pasižymi kompleksiskumu, multidimensiskumu, daugiaplaniškumu – vieno ar dviejų hierarchinių lygmenų sistemos sandara būtų per daug supaprastinta ir negalėtų atskleisti svarbiausių aspektų ir ryšių tarp sistemos elementų. Todėl yra tikslinga formuoti trijų ir daugiau lygmenų sistemą. Ir nors didesnis lygmenų skaičius labiau atspindėtų kontrolingo kompleksiskumą, tačiau tokias išplėstines sistemas būtų sunku modeliuoti ir vėliau pritaikyti praktikoje. Taigi, optimali kontrolingo sistema turėtų būti sudaryta iš trijų hierarchinių lygmenų, o sistemos elementais laikytini *posistemiai*, kur aukštesniojo lygmens sistemos posistemiams būtų priskirtini tie, kurie daro įtaką žemesnio lygmens posistemiams.

Atlikta kontrolingo sistemos hierarchinių lygmenų ir jų elementų analizė atskleidė, kad trijų lygmenų hierarchinę kontrolingo sistemą rekomenduoja formuoti keturi iš dvylikos nagrinėtų autorių, aukščiausiam lygmeniui priskirdami tokius elementus kaip subjektas, objektas, metodologija, aprūpinimas, procesas, struktūra, principai, funkcijos, tikslai, instrumentai, strateginis kontrolingas, operatyvinis kontrolingas (žr. 22 priedą). Tačiau, tokia hierarchinė struktūra nėra visiškai tiksli, todėl kad išvardintų sistemos elementų formavimui ir funkcionavimui įtaką, pirmiausia, daro aplinka, kurioje jie veikia. Vadinasi, paminėti elementai turi tapti žemesniojo lygmens savarankiškais posistemiais (arba jų sudėtinėmis dalimis), o aukščiausiojo lygmens savarankišku elementu turėtų būti išskiriamas ***kontrolingo aplinkos posistemis***. Ir nors nagrinėti autoriai tokio elemento neišskyrė, tačiau jis būtinas, kad sistema funkcionuotų efektyviai. Šis pasiūlymas grindžiamas tuo, jog dauguma kiekvienos organizacijos sistemų veikia tam tikroje aplinkoje, kuri daro įtaką kitų sistemos elementų funkcionavimui. Tą atskleidžia autorių, nagrinėjusių kitas organizacijos sistemas, tyrimai. Pvz., Kanapickienė, Razmutė (2009), Dzingulevičienė, Kustienė (2010), Giriūnas, Mackevičius (2013), Simonaitytė

(2015) ir daugelis kitų autorių, nagrinėdami kontrolės, vidaus kontrolės, veiklos vertinimo, audito sistemas, aplinkos elementą išskyrė kaip esminį sistemos elementą, darantį poveikį kitiems elementams. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad kontrolingas yra vertintinas kaip plati, daugiafunkcė, apjungianti įvairias veiklos sritis, sistema, aplinkos ir jos veiksmų, darančių įtaką kitiems kontrolingo sistemos elementams, identifikavimas yra būtinas, o pati kontrolingo aplinka turi būti pozicionuojama kaip aukščiausiojo hierarchinio lygmens sistemos elementas.

Rengiant struktūrinį kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį, aplinkos posistemiiui yra tikslinga priskirti tokius elementus: 1) *principai*, kuriais remiantis turi būti formuojama ir realizuojama kontrolingo sistema; 2) *organizacinė struktūra*, kuri tenkintų kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygas; 3) atitinkamas *vadovavimo stilius* ir 4) *organizacijos filosofija bei kultūra*. Pastarasis aspektas, kaip reikšmingas, buvo akcentuotas klasikinėje koncepcijoje *orientacija į valdymą ir kontrolę*, o tai pat naujosiose koncepcijose *orientacija į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą* bei *orientacija į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas* (žr. 7 lentelę). Kaip nurodo Vaitkūnaitė (2006), organizacijos kultūra – tai įmonei (jos darbuotojams) būdinga elgsena, mąstysena ir išorinis pavidalas (pavyzdžiui, organizacijos struktūra, simboliai ir pan.), susiformavę darbuotojams bendraujant tarpusavyje ir su išorine aplinka bei išreikšti tik tos įmonės darbuotojams būdingomis nuostatomis, įsitikinimais ir vertybėmis. Taigi, formuojant kontrolingo sistemą konkrečioje organizacijoje, ypatingai svarbu atsižvelgti į jos vertybes, kad iškelti tikslai ir parinktos procedūros bei priemonės jiems įgyvendinti, nebūtų priešpastatoma jau egzistuojančiai organizacijos kultūrai ir filosofijai. Organizacijos kultūros svarba išryškinta ir Malmi, Brown (2008) požiūryje, kuriame organizacijos kultūros funkcija kontrolingo sistemoje pateikiama kaip viena iš kontrolės funkcijos sudedamųjų dalių (žr. 15 lentelę). Disertantės siūlomų antrojo (organizacinė struktūra) ir trečiojo (vadovavimo stilius) kontrolingo sistemos aplinkos posistemio elementų charakteristikos identifikuotos nagrinėjant kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygas (žr. 11 lentelę).

Jose buvo pažymėta, kad kontrolingo sistema geriausiai funkcionuoja tose organizacijose, kur vyrauja demokratinis vadovavimo stilius, o vadovas deleguoja atsakomybę pavaldiniams, t.y. organizacinė struktūra pasižymi aukštu decentralizacijos lygiu.

Detalesnis tyrimas reikalingas, kad identifikuoti ir apibrėžti siūlomą pirmąjį kontrolingo sistemos aplinkos posistemio elementą – principus. Nors principus, kaip būtiną sistemos elementą, išskyrė šeši iš dvylikos nagrinėtų autorių (žr. 22 ir 23 priedus), tačiau tik Borgart, Višniakova (Боргарт, Вишнякова, 2015) juos įvardijo: tai sistematiškumas, kompleksiškas, procesinis taikymas, mokslinis pagrindimas. Pažymėtina, kad rekomenduotiną kontrolingo sistemos principų sąrašą šiek tiek anksčiau pateikė Falko (Фалько, 2008). Anot autoriaus, kuriama kontrolingo sistema turi remtis šiais principais: teisėtumo, kompleksiško, savalaikiško, universalumo, tęstinumo, efektyvumo, patikimumo, konkretumo ir kryptingumo, tačiau detalesnės kiekvieno principo analizės neatliko.

Atsižvelgiant į atliktą kontrolingo sistemos sampratos ir kontrolingo idėjos vystymosi sisteminę analizę, kontrolingo sistemos formavimas ir realizavimas organizacijoje, disertantės nuomone, turi remtis devyniais principais (žr. 16 lentelę). Šių principų laikymasis užtikrintų kontrolingo sistemos funkcionavimo efektyvumą.

**16 lentelė. Kontrolingo sistemos formavimo ir realizavimo principai bei jų nuostatos**

<b>Principas</b>	<b>Svarbiausios nuostatos</b>
<i>1. Pagrįstumo</i>	Kontrolingo sistemoje taikomi metodai, būdai, instrumentai turi būti parinkti pagrįstai, kad būtų užtikrintas tinkamų valdymo sprendimų priėmimas
<i>2. Tinkamumo</i>	Formuojama kontrolingo sistema turi atitikti įmonės poreikius, t.y. turi būti atsižvelgta į įmonės dydį, veiklos rūšį, decentralizacijos lygį, vadovavimo stilių ir kitas aplinkybes
<i>3. Kompleksiškumo</i>	Kontrolingo sistemai keliamos užduotys turi būti sprendžiamos visapusiškai, t.y. įvertinus įmonės ekonominę, finansinę, organizacinę situaciją, problemų sprendimui parinkti tarpusavyje derančių metodų, būdų, instrumentų kompleksą, o rezultatams vertinti taikyti tinkamų finansinių ir nefinansinių rodiklių rinkinį
<i>4. Integralumo</i>	Kontrolingo sistema turi apimti visas įmonės veiklos funkcines sritis
<i>5. Kryptingumo</i>	Kontrolingo sistema turi būti nukreipta į strateginių tikslų pasiekimą bei operatyvinių ir taktinių užduočių sprendimą



<b>Principas</b>	<b>Svarbiausios nuostatos</b>
6. <i>Savalaikiškumo</i>	Kontrolingo sistema turi teikti aktualius rezultatus, t.y. tiksliai tada, kada jų reikia valdymo sprendimams priimti
7. <i>Objektyvumo</i>	Kontrolingo sistemos teikiami rezultatai turi būti patikimi
8. <i>Efektyvumo</i>	Kontrolingo sistema turi funkcionuoti taip, kad užtikrintų veiksmingus, reikiamus, didžiausią naudą duodančius rezultatus, tuo padidindama valdymo sistemos efektyvumą
9. <i>Kompetentingumo</i>	Už kontrolingo sistemos formavimą ir jos efektyvų funkcionavimą turi būti atsakingi profesionalūs darbuotojai, turintys aukštą kvalifikaciją, įgiję reikiamus profesinius įgūdžius ir pasižymintys atitinkamomis asmeninėmis savybėmis

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Pasiūlytas pirmojo hierarchinio lygmens kontrolingo sistemos aplinkos posistemis ir jo elementai rekomenduotini formuojant kontrolingo sistemos modelį visų tipų įmonėse nepriklausomai nuo jų dydžio, veiklos rūšies ar teisinės formos, nes pagrindiniai principai, organizacinė struktūra, vadovavimo stilius bei organizacijos kultūra turi būti įvertinti ir apibrėžti kiekvienoje įmonėje, kurioje planuojama diegti kontrolingo sistemą.

Antrajame kontrolingo sistemos hierarchiniame lygmenyje tikslinga formuoti *strateginio kontrolingo posistemį* ir *operatyvinio kontrolingo posistemį*. Atlikta kontrolingo rūšių sistematizacija atskleidė, kad strateginis ir operatyvinis kontrolingas yra esminės kontrolingo rūšys, kurios, formuojant kontrolingo sistemą, laikytinos savarankiškais kontrolingo sistemos elementais. Todėl jie turi būti atvaizduoti konstruojant kiekvienos įmonės kontrolingo sistemos modelį, neatsižvelgiant į jos ypatumus. Taktinis kontrolingas, kaip atskiras sistemos posistemis, neturėtų būti išskiriamas, nes atlikta kontrolingo rūšių analizė atskleidė, kad jo funkcionavimui nėra formuojamas atskiras instrumentų, priemonių, rodiklių ar kriterijų rinkinys. Tačiau sistemoje taktinis kontrolingas dalyvauja kaip jungiamoji strateginio ir operatyvinio kontrolingo dalis, užtikrinanti šių sistemos elementų sąveiką tiek tiesioginiu, tiek grįžtamuju ryšiais.

Strateginį ir operatyvinį kontrolingą nagrinėjantys autoriai (Rickards, 2005; Śliwczyński, 2011; Oleiniuc, 2012; Zéman ir kt., 2013; Bieńkowska, Zgrzywa-Ziemak, 2014, ir kiti) daugiau koncentravosi į klasifikacijos aspektą, tačiau jie visi pažymėjo, kad praktinis kontrolingo sistemos įgyvendinimas

prasideda nuo aiškiai ir konkrečiai suformuluotų strateginių ir operatyvinių tikslų, kuriems pasiekti turi būti paskirstomos kontrolingo funkcijos, parenkamos atitinkamos procedūros, instrumentai ir kita. Taigi, atsižvelgiant į strateginio kontrolingo charakteristikas, yra tikslinga išskirti šiuos strateginio kontrolingo posistemio elementus: 1) *ilgalaikių strategijų kūrimas* ir 2) *strateginių tikslų formulavimas* (žr. 7 pav.). Atitinkamai operatyvinio kontrolingo posistemio elementais laikytini: 1) *trumpalaikių tikslų numatymas* ir 2) *trumpalaikių užduočių formulavimas*. Šie elementai, kaip savarankiški kontrolingo sistemos strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemio elementai, turi būti įtraukti į formuojamą kontrolingo sistemos modelį. Strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemiai yra reikšmingi formuojant kontrolingo sistemą, nes „atsakingi“ už strateginių ir operatyvinių tikslų formulavimą, t.y. už *įmonės tinkamos veiklos vykdymą* ir *veiklos vykdymą tinkamai*. Pažymėtina, kad kontrolingo aplinkos posistemis, būdamas aukštesniame hierarchiniame lygmenyje, daro poveikį strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemiams, nes kontrolingo principai, organizacinė struktūra, organizacijos kultūra, filosofija ir vadovavimo stilius yra svarbūs veiksniai formuojant organizacijos tikslus.

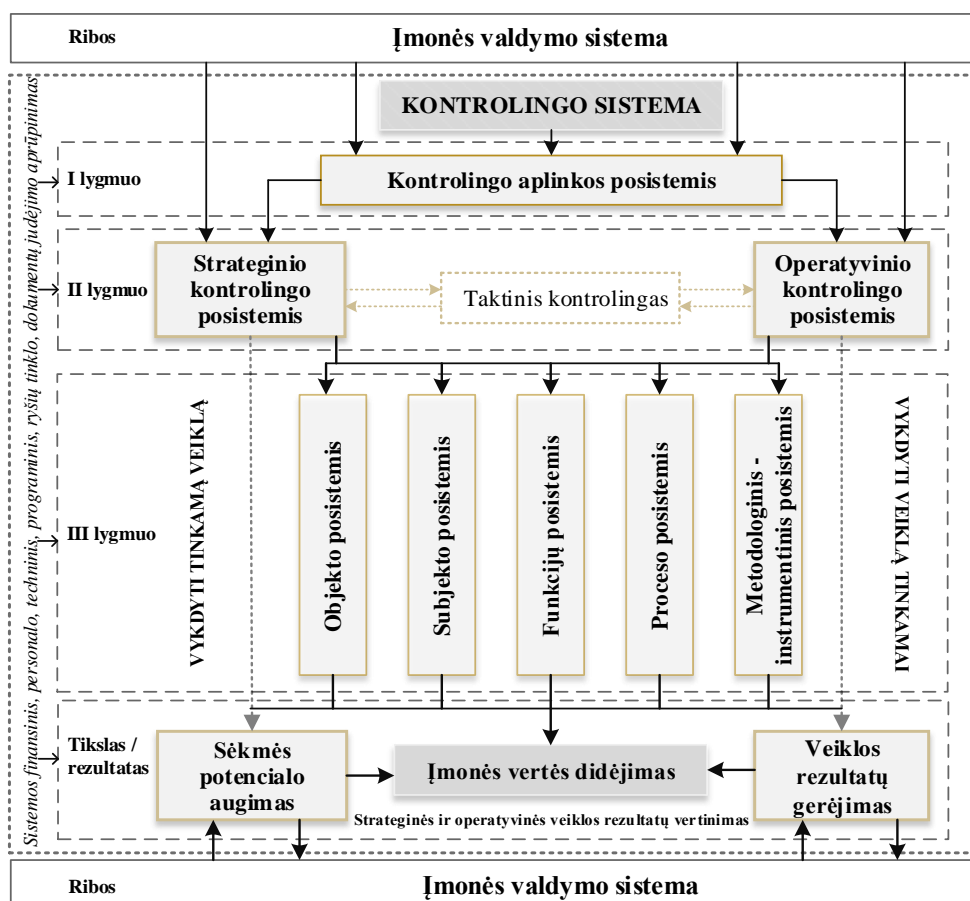
Trečiajame kontrolingo sistemos hierarchiniame lygmenyje yra tikslinga suformuoti posistemius, kurie padėtų įgyvendinti antrajame lygmenyje iškeltus strateginius ir operatyvinius tikslus. Pirmiausia turėtų būti išskirtas **objekto posistemis**, kad identifikuoti, kokius elementus valdo sistema. Taip pat reikalinga išskirti **subjekto posistemį**, kuris apibrėžtų organizacijos subjektus, atsakingus už kontrolingo sistemos įdiegimą ir realizavimą. Kaip labai svarbų ir būtiną trečiojo hierarchinio lygmens kontrolingo sistemos elementą, rekomenduotina išskirti **funkcijų posistemį**. Funkcijas, kaip aukščiausiojo hierarchinio lygmens kontrolingo sistemos elementą, pažymėjo penki iš dvylikos nagrinėtų autorių (žr. 22 priedą). Dar penki nagrinėti autoriai funkcijas priskyrė žemesniojo lygmens kontrolingo sistemos elementams, kas rodo, jog aiškus ir konkretus kontrolingo darbuotojams priskirtinų funkcijų apibrėžimas yra reikšmingas tiek formuojant bendrą kontrolingo sistemą, tiek konkretizuotą

kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms. Kaip atskiri savarankiški kontrolingo sistemos elementai turėtų būti išskirti *proceso posistemis* ir *metodologinis - instrumentinis posistemis*, nes strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimas bei funkcijų įgyvendinimas galimas tik vykdant tam tikrus procesus ir taikant priimtinus strateginius ir operatyvinius instrumentus bei priemones. Atsižvelgiant į tai, kad dalis nagrinėtų autorių (žr. 22 priedą) išskyrė kontrolingo sistemos elementus, susijusius su aprūpinimu (aprūpinimas; informacinis aprūpinimas; dokumentų judėjimas; plėtra ir aprūpinimas), yra tikslinga šiuos elementus apjungti išskiriant atskirą – sistemos aprūpinimo – elementą, tačiau jam nesuteikiant posistemio padėties. Toks sprendimas grindžiamas prielaida, kad sistemos finansinio, žmogiškųjų išteklių, techninio, programinio, ryšių tinklo, dokumentų judėjimo aprūpinimo paskirtis yra sudaryti sąlygas funkcionuoti visiems sistemos elementams nepriklausomai nuo jų hierarchinės padėties.

Atlikta kontrolingo sistemos sandaros analizė leido identifikuoti būtinus kontrolingo sistemos elementus (posistemius), nustatyti hierarchinius lygmenis bei atskleisti ryšius tarp jų. Tačiau, kuriant kontrolingos sistemą, yra svarbu įvertinti ir kitas 14 lentelėje pateiktas sistemoms būdingas charakteristikas, kaip antai *sistemos dinamiškumas, tikslo numatymas* ir *sistemos ribų apibrėžimas*. Vertinant pirmąjį požymį pažymėtina, kad įmonės kontrolingo sistema niekada nebus statiška dėl nuolatinės kai kurių sistemos elementų kaitos laike. Pirmiausia, tai susiję su strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemiais, kai įmonė, atsižvelgdama į išorės ir vidaus sąlygas, nuolat turi peržiūrėti savo tikslus, kuriems įgyvendinti turi būti formuluojamos naujos užduotys, parenkami nauji instrumentai, numatomos kitos procedūros, tikslinamos funkcijos.

Kontrolingo sistema taip pat turi aiškiai apibrėžtą tikslą, kuris buvo identifikuotas patikslinus teorinę kontrolingo apibrėžtį (žr. 3 pav.) ir kuris yra išreiškiamas per konkretų rezultatą – *įmonės vertės didėjimą*. Šio tikslo pasiekimas kontrolingo sistemoje turi būti vertintinas dviem aspektais: 1) per strateginio kontrolingo posistemio prizmę kaip *sėkmės potencialo augimas*; 2)

per operatyvinio kontrolio sistemos prizmę kaip *veiklos rezultatų gerinimas*. Ir galiausiai, kontrolingas, kaip kiekviena sistema, turi turėti ribas, t.y. ribos turi užtikrinti sistemos tapatumą ir išskirti ją iš didesnės sistemos. Šiuo atveju kontrolio sistema turi aiškiai apibrėžtas ribas, nes yra sudedamoji kitos, didesnės – *organizacijos valdymo* – sistemos dalis. Ribų „pralaidumas“ pasireiškia tuo, kad organizacijos valdymo sistema per ribinius kontrolio sistemos elementus (kontrolio aplinkos posistemį, strateginio kontrolio posistemį ir operatyvinio kontrolio posistemį) palaiko ryšį su kontrolio sistema ir daro jai tiesioginę įtaką. 13 paveiksle pavaizduota struktūrizuota kontrolio sistemos sandaros schema, kuri vizualiai atvaizduoja kontrolio sistemos elementus, hierarchinius lygmenis, ryšius tarp jų, sistemos tikslą bei ribas.



13 pav. Kontrolingo sistemos sandaros struktūrinė schema

Šaltinis: sudaryta autorės

Parengta kontrolingo sistemos sandara pateikia apibendrintą kontrolingo sistemos vaizdą, todėl, kaip pavyzdinė schema, galima taikyti visų tipų įmonėse, planuojančiose formuoti kontrolingo sistemos modelį, nepriklausomai nuo jų dydžio, veiklos rūšies, teisinės formos ar kitų ypatumų. Taip pat kiekviena įmonė turėtų įtraukti išnagrinėtus pirmojo ir antrojo hierarchinio lygmens posistemius ir jų elementus. Trečiojo hierarchinio lygmens posistemių elementų sudėtis ir turinys bei sistemos rezultato vertinimui taikytini rodikliai ir kriterijai gali varijuoti skirtingose įmonėse. Todėl, siekiant suformuoti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, reikalinga išskirti ir išnagrinėti kontrolingo sistemos trečiojo hierarchinio lygmens posistemių elementus bei identifikuoti sistemos išeities rezultato matavimo priemones.

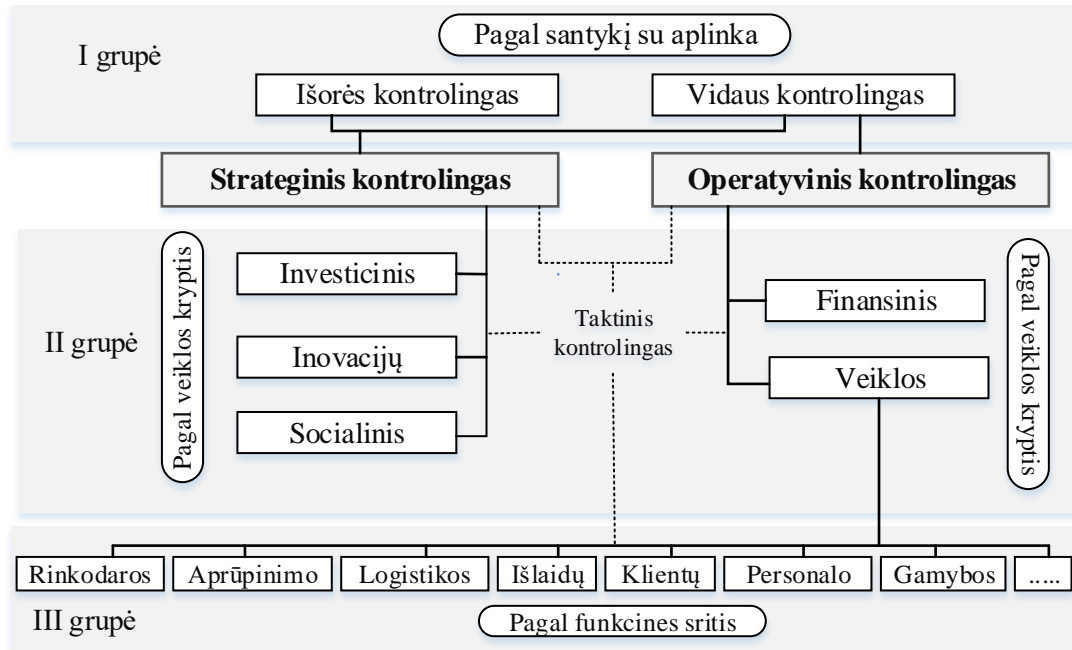
### **3.2. Kontrolingo sistemos trečiojo hierarchinio lygmens posistemių elementų tyrimas**

#### **3.2.1. Kontrolingo sistemos objekto ir subjekto posistemių elementų tyrimas**

Kontrolingo sistemos trečiojo hierarchinio lygmens posistemių sandaros nagrinėjimą tikslinga pradėti nuo kontrolingo objekto ir kontrolingo subjekto posistemių elementų analizės. Tik ištyrus sistemos objektą, t.y. identifikavus kokius elementus valdo sistema, bei sistemos subjektą, t.y. nustačius, kas atsakingas už sistemos valdymą, yra racionalu analizuoti kontrolingo sistemos funkcijų, proceso bei metodologinio - instrumentinio posistemių elementus.

Kontrolingo sistemos objekto identifikavimas tiesiogiai sietinas su kontrolingo rūšių, kaip esminės kontrolingo sistemos modelio formavimo prielaidos, vertinimu. Kontrolingo sistema atsakinga už įvairių objektų valdymą strateginiame ir operatyviniame lygmenyse, todėl svarbu šiuos objektus sugrupuoti ir ištirti. Kontrolingo rūšių klasifikacija atskleidė, kad kontrolingo objektą galima nagrinėti pagal tris požymius: 1) *pagal santykį su aplinka*: išorės ir vidaus; 2) *pagal veiklos kryptis*: veiklos, finansinis, investicinis, inovacijų,

socialinis ir kiti; 3) *pagal funkines sritis*: rinkodaros, aprūpinimo, logistikos, išlaidų, klientų, gamybos, personalo, pelno (rezultatų), atsargų, informacinių technologijų ir kiti. Išskirtų kontrolingo objektų sąsaja su kontrolingo sistemos antrojo hierarchinio lygmens strateginiu ir operatyviniu posistemiais pateikta 14 paveiksle.



**14 pav. Kontrolingo sistemos objekto posistemio elementai ir jų ryšys su strateginiu ir operatyviniu kontrolingu**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Kaip matyti 14 paveiksle, pirmajai kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų grupei priskirtinas išorės ir vidaus kontrolingas. Disertantės suformuotame ir 8 paveiksle pateiktame Lietuvai adaptuotame pavyzdiniame kontrolingo modelyje, orientacija į įmonės išorės ir vidaus problemų sprendimą išskirta kaip viena iš kertinių savybių, kuri turėtų pasireikšti formuojant kontrolingo sistemos modelį kiekvienoje Lietuvos įmonėje. Atitinkami ši savybė, per išorės ir vidaus kontrolingo objekto elementus, turi būti išreiškiama ir kuriamame kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelyje Lietuvos vidutinėms įmonėms.

Augantis išorės aplinkos neapibrėžtumo lygis sukelia išorės kontrolingo poreikį visose įmonėse, nepriklausomai nuo įmonės dydžio, veiklos rūšies, technologinių ypatumų. Kaip pažymi Karminskij ir kt. (Карминский ir kt.,

2002), išorės kontrolingo tikslas yra orientuoti valdymo procesą rizikos, susijusios su išorės aplinkos pokyčiais ilgalaikėje ir trumpalaikėje perspektyvoje, sumažinimo (eliminavimo) linkme. Atitinkamai, išorės kontrolingo užduotys yra siejamos su išorės aplinkos būklės stebėseną ir prognozavimu; kontroliuojamų ir nekontroliuojamų išorės veiksnių vertinimu; įmonės silpnų ir stiprių pusių paieška; informacijos, siekiant numatyti įmonės veiksmus išorės aplinkoje, parengimu; rizikos vertinimu ir valdymu. Išorės kontrolingas užtikrina tiek strateginio, tiek operatyvinio kontrolingo tikslų ir užduočių įgyvendinimą. Tuo tarpu vidaus kontrolingas yra svarbus efektyviam operatyvinio kontrolingo funkcionavimui. Vidaus kontrolingo tikslas yra vidaus aplinkos veiksnių, kaip antai žmogiškųjų, materialinių, technologinių, techninių, finansinių išteklių poreikio bei gamybos, tiekimo, pardavimo, rinkodaros, valdymo ir kitų procesų įtakos, įmonės veiklai identifikavimas ir vertinimas.

Antroji kontrolingo objekto posistemio elementų grupė sietina su įmonės veiklos kryptių analize ir vertinimu. Įmonės strateginius tikslus sėkmingai galima pasiekti įgyvendinus investicinio, inovacijų, socialinio kontrolingo tikslus ir užduotis.

Investiciniai sprendimai yra kiekvienos įmonės veiklos plėtros pagrindas. Pagrindinė investicinio kontrolingo kryptis yra įmonės tikslų investicinės veiklos sferoje pasiekimas. Investicinio kontrolingo paskirtis – įvertinti investicinių projektų tinkamumą, efektyvumą, pagrįstumą, įtaką bendrai įmonės gerovei ir finansiniam stabilumui (Merková, 2015). Pagrindiniams investicinio kontrolingo uždaviniams yra priskiriama: investicinės veiklos planavimas ir koordinavimas; naujų investicinių projektų inicijavimas ir pasiūlymų jiems parengimas didžiausią dėmesį skiriant tiems investiciniams projektams, kurie padidintų įmonės sėkmės potencialą ir vertę (tame tarpe susijungimai su kitomis įmonėmis, naujų filialų atidarymas ir kita); investicinių projektų realizavimas; investicinių projektų realizavimo stebėseną ir kontrolę įskaitant einamuosius patikrinimus; investicinio biudžeto vykdymo kontrolę; investicinių projektų efektyvumo vertinimui taikytinų kriterijų sistemos sukūrimas; investicinių projektų planų ir biudžetų ekonominę analizę; išorės ir vidaus aplinkos pokyčių

analizė ir jų įtakos projekto vykdymui vertinimas; investicinio projekto būsimu efektyvumo vertinimas atsižvelgiant į pasikeitusias sąlygas; rekomendacijų valdymo sprendimams priimti parengimas (Tamulevičienė, 2014b).

Lygia greta su investiciniu kontroliu, kaip kitą reikšmingą kontroliu sistemos objekto posistemio elementą, tikslinga išskirti inovacijų kontroliu. Inovacijos taip pat labai svarbus įmonės sėkmingą plėtrą lemiantis veiksnys. Inovacijų kontroliu problemas nagrinėję autoriai (Janssen, Moeller, Schlaefke, 2011; Deak, Lokovics, 2014, ir kiti), pabrėžė, kad inovacijų kontroliu poreikį nulėmė sparti technologijų kaita, nuolatinis produktų gyvavimo ciklo trumpėjimas, produktų plėtros proceso greitėjimas, klientų lūkesčių produktų kainos, kokybės, aptarnavimo atžvilgiu didėjimas bei kiti šiuolaikinės įtemptos konkurencinės rinkos iššūkiai. Anot autorių, inovacijų kontroliu, pasižymintis plačiu spektru instrumentų ir priemonių, gali suteikti tinkamos informacijos inicijuojant ir realizuojant inovacinius projektus. Taigi, inovacijų kontroliu paskirtis teikti valdymo personalui duomenis, susijusius su išorės ir vidaus aplinkos pokyčiais, projektų ekonominiu ir finansiniu pagrindu bei galimos rizikos, kuri inovacinei veiklai yra būdinga, vertinimu ir valdymu.

Investicinio ir inovacijų kontroliu įtraukimas į formuojamo kontroliu sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms yra būtinas ir pagrįstas. Šie kontroliu sistemos objekto posistemio elementai sąveikoje su kitų posistemiu elementais sudaro sąlygas priimti tinkamus sprendimus investicijų ir inovacijų srityje ir taip daryti įtaką veiklos plėtrai, rezultatų gerėjimui, o tuo pačiu ir įmonės vertės augimui.

Trečiasis pagal veiklos kryptis išskirtas kontroliu sistemos objekto posistemio elementas, padedantis įgyvendinti įmonės strateginius tikslus, yra socialinis kontroliu. Jo paskirtis parinkti priemonių, skatinančių didinti socialiai atsakingą elgesį, kompleksą. Kaip pažymi Budrionytė (2014), šiuolaikinėje visuomenėje palaikymo gali sulaukti tik organizacijos, kurios savo tikslų siekia nepažeisdamos ne tik galiojančių teisės aktų, bet ir visuotinai pripažintų socialinių - etinių elgesio normų. Padėdamos spręsti socialines ir



aplinkosaugos problemas, jos įgyja konkurencinį pranašumą bei padidina sėkmingos veiklos perspektyvą. Ir nors socialinės atsakomybės negalima sieti su tiesiogine finansine nauda, tačiau suinteresuotų grupių interesų subalansavimas prisideda prie įmonės sėkmės potencialo didinimo ir įmonės vertės kūrimo. Šį aspektą jau keletą pastarųjų metų stebi, tiria ir kaip reikšmingą elementą įtraukia formuodami naujasias koncepcijas kai kurie kontrolingo idėjos propaguotojai. Tarp jų pažymėtini Becker (2011), Hanh, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005), Lingnau (2004; 2009), pristatę *orientacijos į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimo* koncepciją, taip pat Süßmair (2000; 2004; 2010), Müller, Sauter (2009), Bauer (2015), pateikdami savo idėjas ir plėtodami *į žmogiškąjį kapitalą ir socialines sistemas orientuotą* koncepciją. Paminėti autoriai yra vokiškosios kontrolingo mokyklos atstovai, tačiau socialinė atsakomybė ir jos įtaka įmonės sėkmingam funkcionavimui ir plėtrai valdymo kontrolės sistemoje plačiai analizuota ir autorių, pristatančių amerikietiškąją mokyklą (Simons, 1990; Merchant, Van der Stede, 2007; Malmi, Brown, 2008, ir kiti).

Svarbu pažymėti, kad pastaraisiais metais atlikta nemažai empirinių tyrimų, kuriuose atskleidžiama socialinio kontrolingo, orientuoto į įvairias socialinės atsakomybės sritis ir įgyvendinimo priemonės, reikšmė užtikrinant įmonės sėkmės potencialo augimą ir įmonės vertės kūrimą ilgalaikėje perspektyvoje (Henri, Journealt, 2010; Arjaliès, Mundy, 2013; Yerdavletova, 2016; Crutzen, Zvezdov, Schategger, 2017, ir kiti). Ir nors empirinių tyrimų kryptys buvo skirtingos, tačiau visi autoriai viename ar kitame kontekste akcentavo, kad socialinio (aplinkos, ekologinio) kontrolingo reikšmė savininkų gerovei ir įmonės veiklos rezultatams priklauso nuo įmonės dydžio: kuo įmonė didesnė, tuo ši įtaka pasireiškia labiau, t.y. socialinis kontrolingas žymiai aktualesnis vidutinėms ir didelėms įmonėms, nei mažoms. Vadinasi, socialinio kontrolingo įtraukimas į formuojamą kontrolingo sistemos modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms yra tikslingas ir reikalingas.

Kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų, sietinų su operatyviniu kontrolingu, analizę tikslinga pradėti nuo finansinio ir veiklos kontrolingo

paskirties nagrinėjimo. Finansinio kontrolingo paskirtis yra teikti išsamią informaciją siekiant subalansuoti įmonės kapitalo struktūrą ir valdyti pinigų srautus, o pagrindinis finansinio kontrolingo tikslas – pelningumo lygio palaikymas ir mokumo užtikrinimas trumpo ir vidutinio laikotarpio perspektyvoje. Finansinio kontrolingo uždaviniais išskirtini šie: parengti, koordinuoti ir vykdyti finansinius planus; parengti finansinės atskaitomybės analizės metodiką; parinkti finansinius rodiklius atsakomybės centrų veiklai analizuoti ir vertinti; parinkti ir taikyti metodus, tinkamus mokestinėms problemoms spręsti; suformuoti finansinio kontrolingo sistemos metodinę, apskaitinę, informacinę, techninę ir organizacinę bazę, reikalingą finansinio kontrolingo užduotims įgyvendinti (Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas, 2014). Finansinio kontrolingo reikšmė įmonėse, tame tarpe ir vidutinėse, yra neabejotina. Tą patvirtina ir Sedliacikovos, Vacek, Sopkovos (2015) atlikti empiriniai tyrimai, įrodantys, kad finansinio kontrolingo užduočių įgyvendinimas daro teigiamą įtaką vidutinių įmonių veiklos rezultatams.

Veiklos kontrolingo paskirtis suteikti informacinę, metodologinę, konsultacinę pagalbą priimant įmonės pagrindinės veiklos valdymo sprendimus. Atsižvelgiant į įmonės veiklos specifiką, veiklos kontrolingas gali būti skaidomas į smulkesnius kontrolingo objektus pagal funkcinės sritis (rinkodaros, aprūpinimo, išlaidų ir pan.). 17 lentelėje pateikti objekto posistemio elementai pagal funkcinės sritis ir jų paskirtis kontrolingo sistemoje.

**17 lentelė. Kontrolingo sistemos objekto posistemio elementai pagal funkcinės sritis ir jų paskirtis**

<b>Kontrolingo objektas</b>	<b>Kontrolingo objekto paskirtis / siekiamas rezultatas</b>
Rinkodaros	Valdymo personalo informacinis aprūpinimas formuojant pardavimų kainos, kiekio politiką; dalyvavimas planuojant, koordinuojant ir kontroliuojant procesus, susijusius su veiksmis rinkoje
Aprūpinimo	Racionalaus, „kainos - kokybės“ kriterijų atitinkantį, resursų įsigijimo proceso užtikrinimas
Išlaidų	Išlaidų apskaičiavimo ir valdymo proceso organizavimas, siekiant optimizuoti produkcijos projektavimui, gamybai, realizavimui bei valdymui patiriamas išlaidas
Gamybos	Produkcijos gamybos užduočių įgyvendinimo stebėseną, siekiant atskleisti nuokrypius tarp numatytų ir faktinių rezultatų; nuokrypių priežasčių išaiškinimas; rekomendacijų, kaip pašalinti nuokrypius ir normalizuoti veiklą, teikimas

Klientų	Informacijos, reikalingos klientų požymių identifikavimui, kad patenkinti jų poreikius, teikimas
Logistikos	Informacinių, konsultacinių paslaugų teikimas valdymui, siekiant optimizuoti atsargų kiekį, minimizuoti pristatymo greitį ir padidinti kokybę
Personalo	Informacinis aprūpinimas priimančiais sprendimus valdymo personalo srityje, kad padidinti organizacijos žmogiškojo kapitalo potencialą
Pelno (rezultatų)	Pelno analizavimas, prognozavimas, nuokrypių nuo numatytų reikšmių nustatymas

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Rickards (2005); Карминский ir kt. (2006); Soosová (2011); Reichmann (2011), Hajdu (2013); Dudic (2015)

Apibendrinant kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų tyrimo rezultatus pažymėtina, kad išskirti elementai galimi pagrįstai įtraukti į konstruojamą kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, nes sėkmingas jų funkcionavimas sudaro prielaidas pasiekti strateginius ir operatyvinius tikslus ir kurti įmonės vertę ilgalaikėje perspektyvoje. Vis dėlto, reikia atkreipti dėmesį, kad išskirtų kontrolingo objektų priskyrimas strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemiams yra sąlyginis. Tam tikri elementai gali dalyvauti tiek strateginių, tiek operatyvinių sprendimų priėmimo procese. Pavyzdžiui, rinkodaros kontrolingas gali sėkmingai funkcionuoti strateginiame lygmenyje, jeigu dalyvauja formuojant įmonės strategiją. Kita vertus, investicinis, inovacijų ar socialinis kontrolingas gali būti siejamas su operatyviniu kontrolingu, jeigu priimami trumpo laikotarpio sprendimai. Ši sąsaja nagrinėjamoje sistemoje išreiškiama per taktinį kontrolingą, nes jis laikytinas jungiamąja strateginio ir operatyvinio kontrolingo grandimi.

Atliktas kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų tyrimas atskleidė, kad kontrolingo sistemos valdymo laukas integruoja įvairius objektus, kurie konkrečios įmonės kontrolingo sistemos modelyje gali varijuoti priklausomai nuo įmonės veiklos rūšies. Įmonės dydis kontrolingo objekto elementų identifikacijai lemiamos reikšmės neturi, nes dauguma išskirtų objekto elementų galimi nesunkiai integruoti tiek į mažų, tiek į vidutinių ar didelių įmonių kontrolingo sistemos modelį. Tačiau šis veiksnys ypač reikšmingas nustatant kontrolingo sistemos subjekto elementus, t.y. apibrėžiant, kas įmonėje atsakingas už analizuojamos sistemos valdymą.

Kontrolingo sistemos subjekto posistemio elementų tyrimą tikslinga pradėti nuo kontrolingo rūšių, kaip esminės prielaidos formuojant kontrolingo sistemos modelį, sąsajos su kontrolingo subjektu nagrinėjimo. Kontrolingo subjekto elementus aiškiausiai apibrėžia kontrolingo klasifikavimas pagal du požymius: 1) *pagal subjekto veiksmų aktyvumą*: aktyvus kontrolingas ir pasyvus kontrolingas; 2) *pagal institucionalizavimo lygį*: institucinis kontrolingas ir savikontrolingas. Kaip pažymi Kalinina (Калинина, 2012), aktyvus kontrolingas suprantamas kaip nepertraukiami, nuolatiniai kontrolingo specialistų ir vadovų veiksmai, atliekant kontrolingui priskirtinas funkcijas ir užduotis. Jeigu užduotys atliekamos periodiškai arba turi vienkartinį pobūdį, tuomet kontrolingas laikytinas pasyviu. Atsižvelgiant į kontrolingo sistemos objektų sąrašą, t.y. sistemos valdomų elementų kiekį ir aprėptį, bei sistemos tikslą, kuris išreiškiamas per įmonės vertės ilgalaikėje perspektyvoje kūrimą, tik aktyvus kontrolingas gali pilnai užtikrinti efektyvų sistemos funkcionavimą. Tai ypač pasakytina apie vidutines ir dideles įmones, kur kontrolingo sistemai priskiriamų funkcijų ir užduočių apimtis yra didelė ir gali būti realizuota tik per nuolatinį jų vykdymą. Vis dėlto, mažos įmonės, įvertinusios aktyvaus kontrolingo taikymo sąnaudų ir naudos santykį, sėkmingai gali taikyti ir pasyvų kontrolingą, ypač jeigu tokiose įmonėse kontrolingo funkcijos realizuojamos ne per institucinį kontrolingą, o per savikontrolingą.

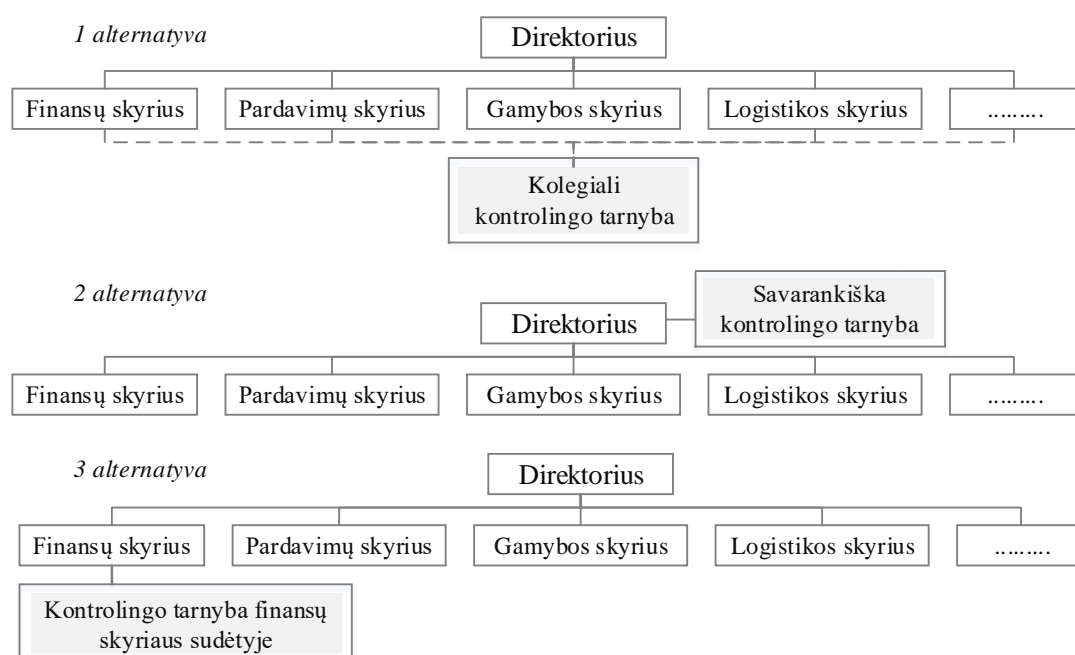
Institucinio kontrolingo ir savikontrolingo kategorijos siejamos su antruoju kontrolingo klasifikavimo pagal subjektus požymiu – kontrolingo institucionalizavimo lygiu. Formuojant institucinį kontrolingą, kontrolingo funkcijos ir užduotys įgyvendinamos specialiaame organizacijos struktūriniame padalinyje – kontrolingo skyriuje, kuriame dirba kontrolingo specialistai – kontroleriai. Tuo tarpu savikontrolingo atveju kontrolingo funkcijos ir užduotys reintegruojamos į valdymo sistemą, t.y. dalis arba visos funkcijos deleguojamos vadybininkams. Kontrolingo institucionalizavimo lygis, būdas, formos kelia daug klausimų tiek mokslininkams, tiek praktikams. Įvairius kontrolingo institucionalizavimo aspektus nagrinėjo Dimov, Iliev (2010); Horváth, (2011); Mann, Mayer, (2000); Perović ir kt. (2016); Perović, Bojanić, Todorović-Dudić

(2017); Pietsch, (2003); Reichmann, (2011); Rickards (2005); Sestanj-Peric, Kukec (2013b); Vuko, Ovjan (2013); Weber, Schaffer, (2008); Lichtarev (Лихтарев, 2011) ir kiti. Autoriai mokslinių ir empirinių tyrimų keliu siekė atsakyti į tokius klausimus: 1) kada įmonėse tikslinga formuoti kontroloingo instituciją; 2) kokioje organizacinės struktūros vietoje ji turi būti; 3) koks turi būti institucijos decentralizavimo lygmuo; 4) koks optimalus kontroloingo skyriaus darbuotojų skaičius; 5) kokias problemas sprendžia savikontrolingas; 6) ar tikslinga kontroloingo užduotis realizuoti naudojantis išorės paslaugomis ir kita.

Pirmuoju klausimu didesnių diskusijų tarp mokslininkų nebuvo. Horváth (2011); Mann, Mayer, (2000); Reichmann, (2011); Rickards (2005); Weber, Schaffer, (2008); Falko (Фалько, 2008), Todorović-Dudić (2015); Perović ir kt. (2016) ir kiti tyrėjai konstatavo, kad kontroloingo institucijos, turinčios nors vieną darbuotoją, poreikio klausimas tampa aktualus jau vidutinėse įmonėse. Tačiau ši problema tampa ypatingai svarbi didelėse įmonėse ir korporacijose, nes tenka spręsti sudėtingas organizacinės struktūros, padalinių centralizavimo / decentralizavimo, funkcijų paskirstymo ir kitas problemas. Dėl šios priežasties minėti autoriai tolimesnius savo tyrimus siejo su didelių įmonių kontroloingo institucijos analize, rekomendacinių organizacinės struktūros schemų formavimu, optimalaus darbuotojų skaičiaus kontroloingo tarnyboje nustatymu ir kita. Tuo tarpu vidutinių įmonių kontroloingo institucionalizavimo klausimas buvo nagrinėtas labai siaurai ir nevienareikšmiškai. Taigi, siekiant pasiūlyti kontroloingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, yra svarbu iširti kontroloingo institucijos formavimo vidutinėse įmonėse principus. Viena iš svarbiausių problemų, susijusių su šiuo klausimu, yra kontroloingo institucijos padėties vidutinių įmonių organizacinėje struktūroje identifikavimas. Šiai problemai spręsti dažniausiai taikomos trys alternatyvos: 1) *kolegiali kontroloingo tarnyba*; 2) *savarankiška kontroloingo tarnyba*; 3) *kontroloingo tarnyba finansų skyriaus sudėtyje* (žr. 15 pav.).

Kolegiali kontroloingo tarnyba sudaroma iš keleto skirtingų padalinių (finansų, pardavimo, gamybos ir kitų) atstovų, kurie periodiškai susirenka

spręsti tam tikras iškilusias, dažniausiai vienkartinės, problemas. Kaip pažymi Horváth (2011), tokios tarnybos funkcijos ir užduotys gali kisti priklausomai nuo problemų sprendimo pobūdžio, pavyzdžiui, naujų investicinių (inovacinių) projektų inicijavimas ir įgyvendinimas; nuokrypių nuo biudžetinių rodiklių priežasčių išaiškinimas; tiekimo sutrikimų priežasčių analizė ir pan. Nors tokia kontrolingo institucija turi privalumų (įvairiapusė atstovaujančių darbuotojų patirtis; nereikia steigti papildomos darbo vietos; nėra problemos integruojant kontrolingo instituciją į organizacinę struktūrą), tačiau, dėl savo pasyvaus pobūdžio, vidutinėms įmonėms galima rekomenduoti tik išimtiniais atvejais: kai įmonė darbuotojų skaičiumi artima mažos įmonės statusui (dirba 50 ar šiek tiek daugiau darbuotojų) ir kiekviena papildoma darbo vieta, susijusi su išaugusiomis sąnaudomis, kurios santykinai gali būti aukštesnės nei gaunama nauda; kai gaminamos produkcijos diversifikacijos lygis nedidelis; kai įmonės situacija rinkoje labai stabili. Tačiau svarbu įvertinti tai, kad dėl išskaidytos atsakomybės tokia tarnyba gali susidurti su problema siekiant pilnai realizuoti kontrolingo sistemos funkcijas. Todėl sistemos tikslas – įmonės vertės didėjimas ilgalaikėje perspektyvoje – gali būti pasiektas tik iš dalies.



**15 pav. Kontrolingo tarnybos vieta vidutinių įmonių organizacinėje struktūroje**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Kita vertus, ši alternatyva galima ir tais atvejais, kai įmonė tikslingai pertvarko procesus savikontroloingo linkme visas kontroloingo funkcijas siekdama padalinti tarp įvairių padalinių vadybininkų ir kitų darbuotojų. Šiuo atveju kontroloingas gali įgyti netgi aktyvią formą, jeigu funkcijos ir užduotys atliekamos nuolat, o ne periodiškai. Šią idėją ypač propagavo naujosios *į refleksiją orientuoto kontroloingo* koncepcijos kūrėjai Pietch ir Scherm (Пич, Шерм, 2001, Pietsch, 2003), siūlantys kontroloingą išskirti kaip atskirą valdymo funkciją ir visas užduotis perkelti vadovams ar vadybininkams, palapsniui visiškai atsisakant bet kokios kontroloingo institucijos. Tačiau ir šiuo atveju išlieka atsakomybės išskaidymo problema, kas gali turėti įtakos galutinio sistemos rezultato kokybei.

Antroji kontroloingo institucijos forma – savarankiška kontroloingo tarnyba, kuri tiesiogiai pavaldi generaliniam direktoriui ar stebėtojų tarybai – rekomenduojama formuoti didelėse arba vidutinėse įmonėse, kurios nuosavybės teise priklauso ne vienam, o grupei akcininkų. Šiuo atveju kontroloingo sistema funkcionuoja kaip tiesioginis tarpininkas tarp akcininkų ir vadybininkų. Weber, Schaffer (2008), Lichtarev (Лихтареv, 2011) šį kontroloingo institucion-alizavimo būdą vertina kaip itin parankų tokioms įmonėms, nes būtent jose išryškėja konfliktas tarp šių dviejų grupių interesų, kurį turėtų amortizuoti kontroloingo sistema. Anot autorių, savininkų tikslas yra įmonės veiklos efektyvumo maksimizavimas, išreiškiamas įmonės vertės dydžio, kapitalizacijos, rinkos dalies augimo ir kitais rodikliais. Tuo tarpu vadybininkai, nors ir būdami atsakingi už savininkų gerovės rodiklių didinimą, dažnai siekia asmeninės naudos. Taigi, kontroloingo institucija tokiose įmonėse turėtų būti savarankiškas darinys, funkcionuojantis šalia valdymo personalo ir apribojantis vadybininkų veiksmus, kad šie negalėtų priimti savo asmeninei gerovei palankių sprendimų. Atsižvelgiant į interesų konfliktų lygį, Perović, Nerandzis, Todorović (2012) siūlo atitinkamai formuoti centralizuotą arba decentralizuotą savarankišką kontroloingo tarnybą. Pirmuoju atveju, visos kontroloingo funkcijos ir užduotys koncentruojamos centriniame kontroloingo padalinyje, antruoju - išskirstomos žemesniems (vietiniams) kontroloingo skyriams. Savarankiškos

tarnybos įkūrimas yra brangus ir ilgai trunkantis procesas, reikalaujantis ne tik didelių finansinių, bet ir ypač aukštos kvalifikacijos žmogiškųjų išteklių, be to kartais išprovokuojantis kontrolingo tarnybos ir vadybininkų bei kitų darbuotojų priešpriešą dėl skirtingo požiūrio į problemų sprendimą ar funkcijų ir atsakomybės pasidalijimą. Vis dėlto, nepaisant šių trūkumų, didelėms ir kai kuriais atvejais vidutinėms įmonėms, yra tikslinga kurti savarankišką kontrolingo tarnybą, nes gaunama reali nauda, pasireiškianti įmonės vertės didėjimu, yra didesnė lyginant su patiriamomis išlaidomis.

Trečioji kontrolingo institucionalizavimo alternatyva sietina su kontrolingo subjekto integravimu į finansų skyriaus sudėtį, įsteigiant atskirą kontrolierio (ar keleto kontrolierių, kuriojančių skirtingas sritis ar atsakingų už skirtingų funkcijų įgyvendinimą) pareigybę. Karmiskij ir kt. (Карминский ir kt., 2002, p.150) akcentavo, kad „vidutinės įmonės turėtų naudoti būtent šią alternatyvą, nes turėti savarankišką kontrolingo tarnybą tokioms įmonėms yra per didelė prabanga“. Perović, Nerandzic, Todorović (2012) taip pat pažymi, kad vidutinėse įmonėse kontrolingo subjektas turėtų būti realizuojamas finansų skyriaus sudėtyje. Todorović - Dudić (2015) papildė, kad šiose įmonėse galėtų būti steigiamos atskiros finansų kontrolierio ir verslo kontrolierių pareigybės. Toks kontrolingo sistemos subjekto posistemio pozicionavimas yra palankus ir formuojant kontrolingo sistemos modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, nes: 1) nereikia pertvarkyti organizacinės struktūros, o tik perskirstyti funkcijas tarp esamų ir/arba naujų darbuotojų, jeigu esamų darbuotojų kvalifikacija yra nepakankama kontrolingo funkcijoms įgyvendinti; 2) užduotys atliekamos nuolat, o ne periodiškai, taip užtikrinamas nepertraukiamas strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimo lygio kėlimas; 3) atsakomybė už siekiamą rezultatą priskiriama konkrečiam darbuotojui, taip padidinama atliekamų darbų kokybė; 4) duomenys, reikalingi funkcijoms įgyvendinti, gaunami greičiau ir kokybiškesni, nes jie formuojami ir apdorojami tame pačiame padalinyje. Pastarasis informacinės bazės požymis, numatantis greitą ir kokybišką reikalingų finansinės ir valdymo apskaitos duomenų prieinamumą kontrolingo subjektams, akcentuotas ir formuojant Lietuvai adaptuotą kontrolingo modelį.



Svarbu paminėti ir dar vieną aspektą. Šalia jau aptarto kontrolingo sistemos institucionalizavimo būdo – kontrolingo tarnybos įmonės viduje, kontrolingo subjekto tyrėjai, kaip alternatyvą kontrolingo funkcijoms įgyvendinti, siūlo naudotis „outsorsingo“ ir „ko-sorsingo“ paslaugomis. Kaip pažymi Dimov, Iliev (2010), outsorsingas kontrolingo sistemoje suprantamas, kaip visų arba dalies kontrolingo funkcijų įgyvendinimas perkant paslaugas iš išorės konsultacinių įmonių; ko-sorsingas – kuomet įmonės viduje yra įsteigta kontrolingo tarnyba, atliekanti pagrindines užduotis, tačiau tam tikrais atvejais dalis kontrolingo paslaugų perkama iš išorės ekspertų. Kontrolingo funkcijų įgyvendinimo institucionalizavimo problemas mažose ir vidutinėse Kroatijos įmonėse tyrė Sestanji-Peric, Kukec (2013b). Autorės atskleidė, kad 56 proc. vidutinių įmonių turi kontrolingo tarnybą, kurioje dirba po vieną darbuotoją. Likusios tirtos vidutinės įmonės arba perka paslaugas išorėje, arba paskirsto funkcijas tarp vadybininkų ir buhalterių. Atlikti empiriniai tyrimai Serbijos vidutinėse ir didelėse įmonėse atskleidė, kad 31 proc. tirtų įmonių naudojami išorės ekspertų paslaugomis kontrolingo funkcijoms įgyvendinti ir tikslams pasiekti (Perović, Bojanić, Todorović-Dudić, 2017). Tokio aukšto rodiklio priežastimi tiriamos įmonės įvardijo reikalingų kvalifikuotų specialistų Serbijos rinkoje trūkumą, nes tik dvi aukštosios mokyklos juos rengia. Tyrimo metu išryškėjo dar vienas ypatumas, kad išorės ekspertų paslaugomis daugiausia naudojami vietinio kapitalo įmonės. Tuo tarpu užsienio kapitalo įmonėse steigiamos vienokios ar kitokios formos kontrolingo tarnybos. Analogiškas išvalgas padarė ir Vuko, Ovjan (2013), atlikę Kroatijos įmonių tyrimą. Anot autorių, kontrolingo tarnybas turėjo visos tirtos užsienio kapitalo įmonės, tuo tarpu vietinio kapitalo įmonėse šis rodiklis sudarė 68 proc. Taip pat Vuko, Ovjan (2013) tyrė turto ir nuosavo kapitalo pelningumo rodiklių pokyčius įmonėse, kuriose kontrolingo sistemos funkcijas įgyvendina kontrolingo institucija įmonės viduje, ir įmonėse, perkančiose kontrolingo paslaugas išorėje. Tyrimo rezultatai rodo, kad pirmuoju atveju pelningumo rodikliai buvo didesni negu antruoju, todėl tyrėjai darė prielaidą, kad kontrolingo sistema funkcionuoja efektyviau įmonėse, kur kontrolingo sistemos funkcijas atlieka įmonėje dirbantys kontroleriai.

Atsižvelgiant į empirinių tyrimų rezultatus ir kontrolingo tarnybos įmonės viduje privalumus (įmonėje dirbantys specialistai geriau atlieka funkcijas, nes įsigilinę į įmonės ir šakos specifiką; įgytos žinios ir patirtis lieka įmonėje; aukštas kvalifikacijos kėlimo ir karjeros galimybių lygis (Dimov, Iliev, 2010)), formuojant kontrolingo sistemas, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, kontrolingo subjektu rekomenduojama laikyti aktyvų kontrolingą, o kontrolingo sistemos funkcijas pavesti kontrolingo tarnybai finansų skyriaus sudėtyje, eliminuojant kontrolingo paslaugų pirkimo išorėje galimybę.

### **3.2.2 Kontrolingo sistemos funkcijų posistemio elementų tyrimas**

Kontrolingo funkcijos yra jungiamoji kontrolingo objekto ir subjekto dalis, todėl yra vienas iš kertinių kontrolingo teorijos ir praktikos klausimų. Dėl kontrolingo koncepcijų ir požiūrių įvairovės, o taip pat dėl skirtingų mokyklų įtakos, įvairiuose šaltiniuose pateikiamos skirtingos kontrolingui priskirtinos funkcijos. Nevienareikšmio požiūrio į funkcijas susiformavimui įtakos turėjo ir skirtinga pačios „funkcijos“ sąvokos interpretacija. Anderson, Schmidt (1961) pasiūlė terminą „funkcijos“ kontrolingo veikloje apibrėžti kaip *užduotį* ar *užduočių grupę*, reikalaujančią specifinių gebėjimų ar kompetencijų, ir jas sieti tiek su plačiomis užduočių sritimis, tiek su siauromis, kurios gali būti nagrinėjamos kaip platesniųjų sričių subfunkcijos. Atsižvelgiant į šią apibrėžtį, kai kurie autoriai (Ricards, 2005; Roman, C., Roman, A., Meier, 2014, ir kiti) kontrolingo funkcijas nagrinėjo tiesiogiai per kontrolingo užduočių prizmę. Kiti gi (Пич; Шерм, 2001; Карминский ir kt., 2002, 2006; Jasūdienė, 2006; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Dimov, Iliev, 2010, ir kiti) rėmėsi platesniu funkcijų suvokimu, kad tai *pareigos*, *veiklos sritis* ar *paskirtis*. Taip pat dalis autorių (Vaivio, 2006; Weber, Schaffer, 2008; Ruda, Martin, Gruenhagen 2008; Wolf ir kt., 2015; Möller, Seefried, Wirnsperger, 2017, ir kiti) papildė kontrolingo funkcijų suvokimą jas pristatydami per kontrolerio, kaip darbuotojo, atsakingo už kontrolingo funkcijų įgyvendinimą, vaidmens identifikavimą.

Ir nors įvairūs autoriai išskiria skirtingas funkcijas (užduotis), tačiau dauguma jų susietos su klasikinėmis valdymo funkcijomis kaip planavimas, kontrolė, koordinavimas, reguliavimas. Kitos funkcijos priskirtinos specifinėms kontrolingo funkcijoms ir sietinos su apskaitos, analizės, informacinio aprūpinimo sritimis. 18 lentelėje pateikta palyginamoji funkcijų, išskiriamų įvairių autorių darbuose, analizė.

**18 lentelė. Kontrolingo funkcijų, išskiriamų autorių darbuose, palyginimas**

<b>Autoriai</b>	Küpper (1987)	Schneider (1991)	Weber (1997)	Vollmuth (Фольмут, 2001)	Roehl - Anderson, Bragg (2004)	Hahn, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005)	Ricards (2005)	Jasūdienė (2006)	Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008)	Ruda, Martin, Gruenhagen (2008)	Dimov, Iliev (2010)	Lakis, Mackevičius, Gažauskas (2010)	Horvath (2011)	Reichmann (2011)	Todorović-Dudić (2015)	Möller, Seefried, Wirmsperger (2017)	<b>Iš viso</b>
Planavimas	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	<b>16</b>
Stebėseną	+					+					+	+	+				<b>5</b>
Kontrolė				+	+	+		+			+			+	+		<b>7</b>
Reguliavimas				+		+											<b>2</b>
Žmogiškųjų išteklių formavimas	+									+							<b>2</b>
Informacinis palaikymas	+					+		+	+				+	+	+		<b>7</b>
Organizavimas	+																<b>1</b>
Koordinavimas		+	+			+		+				+	+	+			<b>7</b>
Sistemų kūrimas ir palaikymas						+		+					+	+		+	<b>5</b>
Vidinės apskaitos organizavimas		+	+		+		+	+	+	+	+	+	+	+		+	<b>11</b>
Analizė		+			+		+	+					+	+	+		<b>7</b>
Konsultavimas		+			+		+	+	+	+					+		<b>7</b>
Valdymo rėmimas ir palaikymas						+			+							+	<b>3</b>
Nuokrypių valdymas								+		+	+		+				<b>4</b>
Veiklos vertinimas							+	+	+								<b>3</b>
Mokesčiai							+									+	<b>2</b>
Turto apsauga							+										<b>1</b>
Išorinės ataskaitos		+					+	+	+	+		+				+	<b>6</b>
IT taikymas		+							+								<b>2</b>
Administravimas									+								<b>1</b>

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis lentelėje nurodytais autoriais

Kaip matyti 18 lentelėje, visi be išimties nagrinėti autoriai esmine kontrolingo funkcija išskiria planavimą, kuris kontrolingo veikloje realizuojamas dalyvaujant strateginių ir operatyvinių planų rengime bei formuojant organizacijos biudžetų sistemą. Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008) pažymėjo, kad planavimo funkcija yra pati atsakingiausia, o jos įgyvendinimas kontrolingo sistemoje turi būti suprantamas kaip informacijos valdymo sprendimams, kurių pagrindu rengiami įmonės operatyviniai, taktiniai ir strateginiai planai, teikimas; biudžetų parengimo koordinavimas; projekcinės veiklos planavimas ir šių procesų stebėseną bei koordinavimas. Taip pat, pagal 18 lentelėje pateikiamus tyrimo rezultatus, svarbiomis laikytinos vidinės apskaitos ir atskaitomybės organizavimo, kontrolės, analizės, konsultavimo funkcijos. Vis dėlto, esant tokiai plačiai kontrolingo funkcijų interpretacijai egzistuoja grėsmė, kad kontrolingo užduotys tampa vis labiau visaapimančios ir gali būti problematiška jas atsieti nuo kitų valdymo sistemų užduočių, todėl aiški funkcijų identifikacija yra svarbi formuojant kontrolingo sistemos modelį.

Siekiant aiškesnės šių funkcijų identifikacijos yra tikslinga ištirti darbuotojų, atsakingų už kontrolingo funkcijų įgyvendinimą, vaidmenį organizacijoje. Kontrolerius vienijanti Tarptautinė kontrolerių sąjunga (IGC) kontrolerio vaidmenį apibrėžia, kad tai vadovybės partneris, įnešantis svarų indėlį į nuolatinę organizacijos sėkmės palaikymą (žr. 19 lentelę). Šio vaidmens įgyvendinimui Tarptautinė kontrolerių sąjunga suformulavo tokias užduotis: kontroleriai 1) kuria ir palaiko valdymo procesą nustatant tikslus, planus bei vykdant valdymo kontrolę, todėl kiekvienas sprendimus priimantis asmuo gali veikti sutinkamai su iškeltais tikslais; 2) nuolat sąmoningai rūpinasi ateitimi ir tokiu būdu išvelgia ir išnaudoja galimybes bei valdo rinką; 3) integruoja organizacijos užduotis ir planus į vieningą struktūrą; 4) kuria ir palaiko visas valdymo kontrolės sistemas, užtikrina duomenų kokybę ir aprūpina sprendimų priėmimui tinkama informacija; 5) yra „ekonominė sąžinė“ ir siekia organizacijos, kaip visumos, sėkmės (*International Group of Controlling*, n.d.).

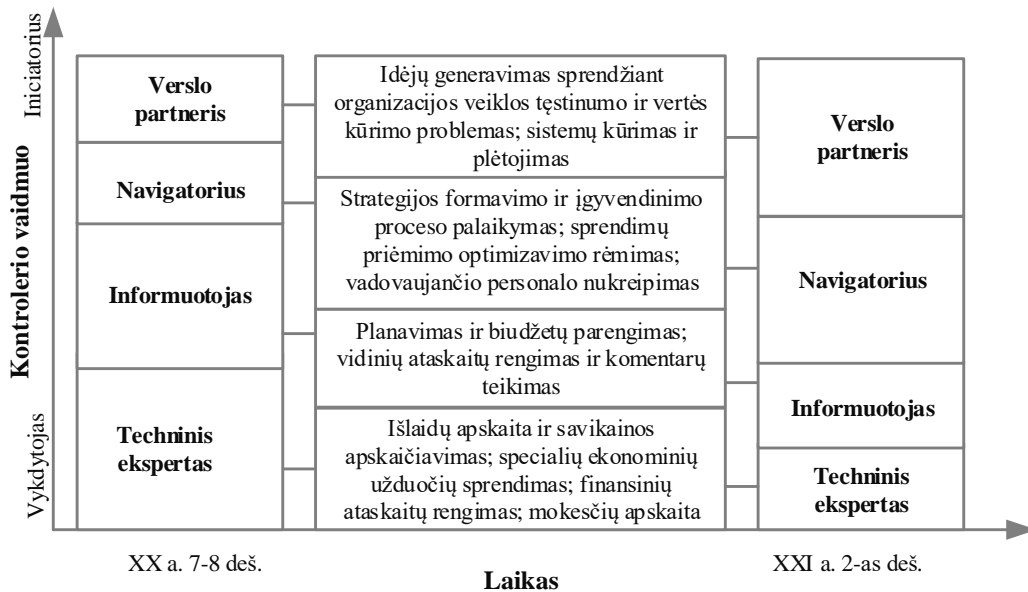
### 19 lentelė. Kontrolerio vaidmens, išskiriamo autorių darbuose, palyginimas

Šaltinis	Kontrolerio vaidmens apibūdinimas
Controller mission statement ( <i>International Group of Controlling</i> , n.d.)	Vadovybės partneris, įnešantis svarų indėlį į nuolatinį organizacijos sėkmės palaikymą
Ruda, Martin, Gruenhagen (2008)	Konsultantas, pokyčių agentas, paslaugų teikėjas, „varomoji jėga“, kontrolierius
Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008)	Valdymo sprendimų priėmimo konsultantas, valdymo apskaitos informacijos tiekėjas
Weber, Schäffer (2008)	Skaičiuotojas, kontrolierius, navigatorius, ekonominis „laidininkas“; pokyčių iniciatorius, novatorius, architektas
Todorović-Dudić (2015)	Konsultantas, verslo partneris, kontrolierius, skaičiuotojas
Wolf ir kt. (2015)	Verslo partneris priimant valdymo sprendimus
Möller, Seefried, Wirnsperger (2017)	Techninis ekspertas, informuotojas, navigatorius, verslo partneris

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis lentelėje nurodytais autoriais

Šiek tiek platesniame kontekste kontrolerio vaidmenį pristato Ruda, Martin, Gruenhagen (2008), Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008), Todorović-Dudić (2015), Möller, Seefried, Wirnsperger (2017). Pažymėtina, kad visi šie autoriai kontrolerio vaidmenį identifikavo empirinių tyrimų keliu. Todorović-Dudić (2015) atlikto tyrimo rezultatai atskleidė, kad 94 proc. apklaustų įmonių nurodo, jog svarbiausias kontrolerio vaidmuo yra teikti profesionalią konsultacinę pagalbą visų lygių vadybininkams taip prisidedant prie organizacijos vertės kūrimo, o tai reiškia, kad kontroleris tuo pačiu tampa ir verslo partneriu. Ruda, Martin, Gruenhagen (2008) tyrė kontrolerio vaidmenį Vokietijos mažose ir vidutinėse įmonėse ir atskleidė, kad 85 proc. tirtų įmonių kontrolingo skyriaus darbuotoją supranta kaip konsultantą, 65 proc. kaip paslaugų teikėją, 50 proc. kaip pokyčių agentą, 41 proc. kaip įmonės „varomąją jėgą“ ir tik 15 proc. kaip kontrolierių ar prižiūrėtoją. Möller, Seefried, Wirnsperger (2017) atlikę kontrolerio vaidmens dinamikos tyrimą nustatė, kad laikui bėgant kontrolerio vaidmuo evoliucionavo nuo vykdytojo link iniciatoriaus. Ir nors, anot autorių, tiek anksčiau, tiek dabar kontroleris įmonėje gali būti pristatomas kaip techninis ekspertas, informuotojas, navigatorius bei verslo partneris, tačiau kiekvieno iš vaidmenų užduočių apimtis per kelis dešimtmečius smarkiai pasikeitė (žr. 16 paveikslą). Analogiškas įžvalgas padarė

ir Wolf ir kt. (2015), tyrę kontrolerio kaip verslo partnerio, padedančio priimti valdymo sprendimus, vaidmens ir vadybininkų lūkesčių sąsają.



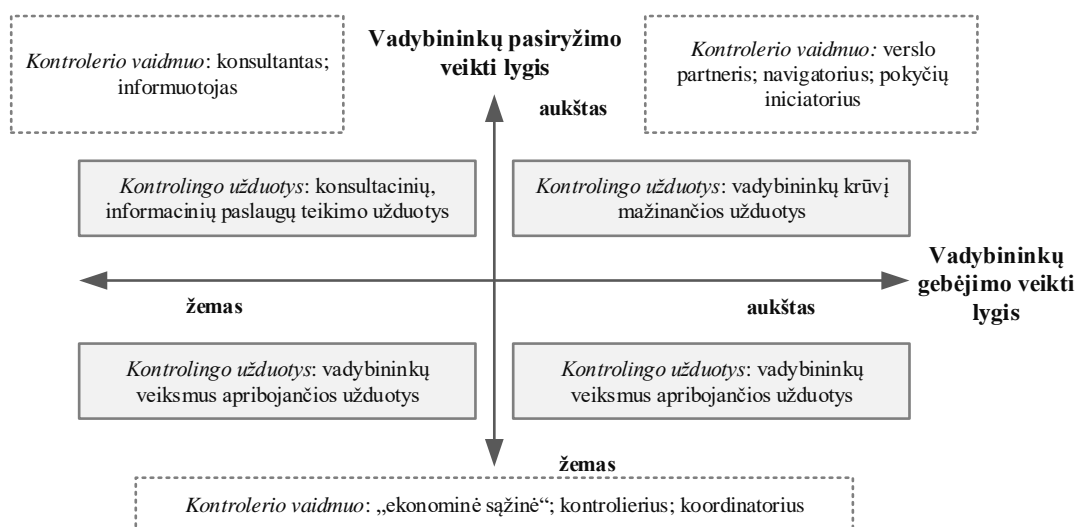
### 16 pav. Kontrolerio vaidmens evoliucija

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Möller, Seefried, Wirmsperger (2017)

Weber, Schäffer (2008) taip pat išvelgė kontrolerio vaidmens evoliucionavimą teigdami, kad požiūris į kontrolerį kaip skaičiuotoją, kontrolierių, navigatorių, ekonominių „laidininką“ turi būti papildytas naujais vaidmenimis – pokyčių iniciatorius, novatorius, architektas. Anot autorių, tai yra atsakomoji reakcija į didėjantį pokyčių intensyvumą. Kontroleris, būdamas nepriklausomas, turi palankias sąlygas tapti pokyčių proceso iniciatoriumi, kurti ir projektuoti novatoriškas sistemas ir taip palaikyti efektyvų valdymą, užtikrinantį įmonės sėkmę ilgalaikėje perspektyvoje.

Taip pat svarbu pažymėti, kad kontrolingo funkcijų ir kontrolerio vaidmens išskyrimas konkrečioje organizacijoje labai priklauso nuo vadybininkų kompetencijų. Į tai dėmesį atkreipė *kontrolingo kaip racionalaus valdymo užtikrinimo sistemos* krypties koncepcijų propaguotojai Schäffer, Weber, Prenzler (2001), Pietsch (2003), Weber, Schäffer (2008, 2014), Weber (2011), Schäffer (2013). Anot autorių, kontrolingo paskirtis yra remti valdymą teikiant jam įvairias paslaugas, kad būtų užtikrintas racionalus valdymo sprendimų

priėmimas. Kontrolingas palaiko valdymą įvairiais būdais: sumažina krūvį valdymo personalui padėdamas priimti sprendimus ir stebėdamas jų įgyvendinimo procesą; papildo valdymą teikdamas informaciją ir konsultuodamas; užkerta kelią (sutrukdo) vadybininkams priimti neefektyvius sprendimus, kurie paremti padalinių ar darbuotojų interesais. Šių užduočių apimtį pasiskirstymas priklauso nuo vadybininkų pasiryžimo ir gebėjimo veikti (žr. 17 pav.)



**17 pav. Kontrolerio vaidmens ir vadybininkų pasiryžimo / gebėjimo veikti lygmens sąsaja**

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Schäffer, Weber, Prenzler (2001); Weber (2011); Schäffer (2013)

Kaip matyti 17 paveiksle, kuo aukštesnis vadybininkų pasiryžimo/gebėjimo veikti lygis, tuo daugiau kontrolingui priskiriama vadybininkų krūvį mažinančių užduočių. Ir atvirkščiai: vadybininkų pasiryžimo / gebėjimo veikti lygiui mažėjant, kontrolieris tampa kontrolieriumi, organizacijos “ekonominė sąžinė” ir taip apriboja vadybininkų veiksmus, kad šie negalėtų priimti neefektyvių sprendimų. Kad kontrolierio veiksmas ir užduotys yra tiesiogiai susiję su vadybininkų kompetencijomis, patvirtino Wolf ir kt. (2015) atliktas tyrimas, kuriame, apklausus 1500 Vokietijos vidutinių ir didelių įmonių, buvo nustatyta, jog kontrolingo funkcijos ir kontrolierio vaidmuo įmonėje varijuoja priklausomai nuo vadybininkų gebėjimų lygio.

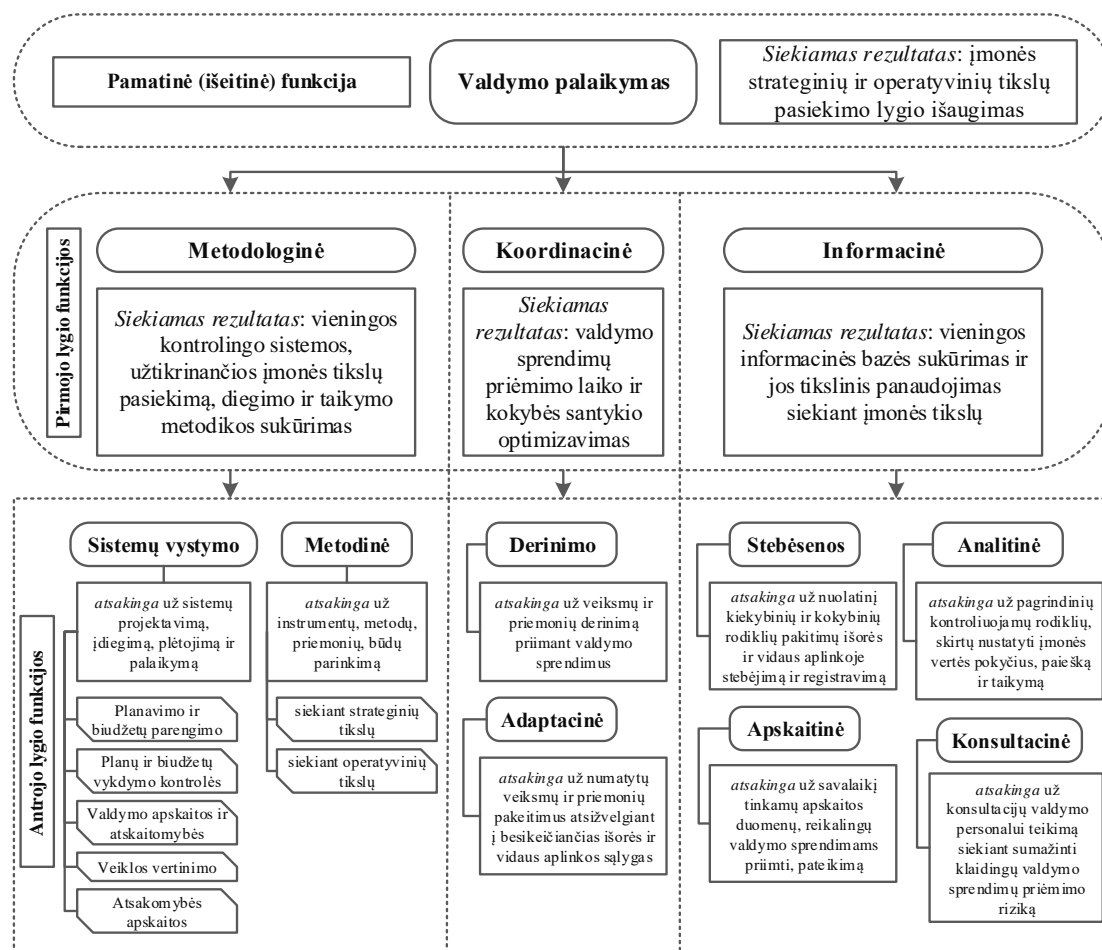
Atlikta kontrolingo funkcijų, kontrolerio vaidmens evoliucijos bei kontrolerio vaidmens ir vadybininkų pasiryžimo / gebėjimo veikti sąsajos analizė atskleidė, kad esminė kontrolingo funkcija yra padėti valdymo personalui įgyvendinti užduotis, kad būtų pasiekti įmonės tikslai. Vykdam šią funkciją, kontrolingo sistema palengvina vadybininkams darbą, nes teikia konsultacines, informacines paslaugas bei prisiskiria dalį užduočių sau, taip mažindama jų darbo krūvį. Taip pat ši sistema veikia kaip „ekonominė sąžinė“, nes užkerta kelią vadybininkams priimti neefektyvius sprendimus, taip garantuodama racionalų įmonės valdymą.

Taigi, sudarant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms funkcijų posistemį, yra tikslinga pamatine (išeitinė) funkcija formuoti *valdymo palaikymo* funkciją, kuri užtikrintų strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimo lygio išaugimą. Nors, atliekant kontrolingo funkcijų analizę, tiesiogiai valdymo rėmimą ir palaikymą, kaip savarankišką funkciją, išskyrė tik Hahn, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005), Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008) ir Möller, Seefried, Wirnsperger, (2017) (žr. 18 lentelę), tačiau netiesiogiai ši funkcija minima daugelio nagrinėtų autorių darbuose. Pavyzdžiui, Rickards (2005), pateikdamas kontrolingo sistemos funkcijų sąrašą, akcentavo, kad vidutinėse ir didelėse įmonėse kontrolingo sistema yra, pirmiausia, atsakinga už valdymo palaikymą. Horváth (2011) visas savo tyrimuose išskirtas funkcijas apibendrina teigdamas, kad kontrolingas – tai į rezultatą orientuota vadovybės rėmimo ir palaikymo funkcija; Weber, Schäffer (2008), atlikę detalią kontrolerio vaidmens pokyčių analizę, kontrolingo sistemą pristatė kaip socialinės sistemos valdymo elementą, atliekantį svarbiausią vadovybės palaikymo funkciją sprendžiant bendras valdymo koordinavimo užduotis.

Siekiant konkretizuoti pamatinę kontrolingo funkciją, yra svarbu ją išskaidyti į smulkesnes subfunkcijas, kurių įgyvendinimas užtikrintų tinkamą valdymo palaikymą visuose valdymo lygmenyse. Įvertinus įvairių autorių požiūrį bei jų išskiriamas funkcijas yra siūlytina, formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės dėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms



įmonėms, pamatinę valdymo palaikymo funkciją detalizuoti į tokias pirmojo lygio funkcijas: 1) *metodologinę*; 2) *koordinacinę*; 3) *informacinę*, o pastarąsias – į atitinkamas antrojo lygio funkcijas. Kontrolingo sistemos modeliui siūlomų priskirti pamatinės (išeitinės) ir pirmojo bei antrojo lygio funkcijų dekompozicija pateikta 18 paveiksle.



**18 pav. Kontrolingo sistemos funkcijos ir jų paskirtis**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Pirmojo lygio funkcijų grupei priskirtinos *metodologinės* funkcijos paskirtis yra sukurti vieningą kontrolingo sistemos, užtikrinančios įmonės tikslų pasiekimą, diegimo ir taikymo metodiką. Šią funkciją siūloma skirti į dvi savarankiškas subfunkcijas: 1) *sistemų vystymo*, kuri atsakinga už planavimo ir biudžetų parengimo; planų ir biudžetų vykdymo kontrolės; valdymo apskaitos ir atskaitomybės; veiklos vertinimo bei atsakomybės apskaitos sistemų

projektavimą, įdiegimą, plėtojimą ir palaikymą; 2) *metodinę*, kuri atsakinga už tinkamų instrumentų, metodų, būdų parinkimą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų.

Išskirti metodologinę, kaip savarankišką funkciją, yra svarbu tuo, kad sukurta vieninga sistemų projektavimo, plėtojimo bei metodų, priemonių, būdų parinkimo metodika užtikrintų tinkamos sprendimams priimti informacijos generavimą ir veiksmų koordinavimą, t.y. sudarytų sąlygas efektyviam kitų dviejų pirmojo lygio funkcijų – koordinacinės ir informacinės – veikimui. Be to, šios funkcijos pagalba, kaip sistemų kūrimo bei metodų, instrumentų, priemonių parinkimo rezultatas, būtų įgyvendintos įvairių autorių kontrolinei priskiriamos planavimo, kontrolės, nuokrypių valdymo, vidinės apskaitos ir atskaitomybės, veiklos vertinimo užduotys (žr. 18 lentelę). Metodologinės funkcijos išskyrimo būtinumas grindžiamas ir kontrolerio vaidmens evoliucionavimu. Atsižvelgiant į tai, kad pastaraisiais metais kontrolinego padalinio darbuotojai vertinami kaip verslo partneriai, atsakingi už idėjų generavimą sprendžiant organizacijos veiklos tęstinumo ir vertės kūrimo problemas per sistemų kūrimą ir plėtojimą, yra tikslinga šią funkciją laikyti kaip vieną esminių valdymą remiančių ir palaikančių funkcijų.

Antroji siūlytina išskirti pirmojo lygio funkcija, yra *koordinacinė*, kuri atsakinga už organizacijos dalyvių tarpusavio veiksmų ir taikomų priemonių suderinamumą priimant valdymo sprendimus bei numatytų veiksmų ir priemonių pakeitimus įvertinant besikeičiančias išorės ir vidaus aplinkos sąlygas. Atsižvelgiant į šiuos du aspektus yra tikslinga koordinacinę funkciją skaidyti į dvi smulkesnes subfunkcijas: 1) *derinimo* ir 2) *adaptacinę*. Koordinacinės funkcijos paskirtis yra siekis optimizuoti valdymo sprendimų priėmimo laiko ir kokybės santykį. Šios funkcijos išskyrimo tikslingumas siejamas su kontrolerio vaidmens evoliucija. Kaip atskleidė Ruda, Martin, Gruenhagen (2008), Todorović-Dudić, (2015), Möller, Seefried, Wirnsperger (2017) tyrimai, kontrolerio kaip navigatoriaus vaidmuo pastaraisiais dešimtmečiais ženkliai išsiplėtė, o svarbiausia šiam vaidmeniui priskiriama užduotis yra sprendimų priėmimo proceso optimizavimas derinant ir

koordinuojant veiksmus. Pažymėtina, kad koordinacinę, kaip savarankišką funkciją savo moksliniuose tyrimuose išskyrė septyni iš šešiolikos nagrinėtų autorių (žr. 18 lentelę), o įvertinus tai, kad *orientacija į koordinavimą* (žr. 5 lentelę) yra pristatoma kaip savarankiška kontrolingo koncepcija, galima teigti, jog šios funkcijos priskyrimas kontrolingo sistemos modeliui yra pilnai pagrįstas.

Trečioji – *informacinė* – funkcija yra sietina su kontrolingo paskirtimi teikti savalaikę ir tinkamą informaciją valdymo personalui visuose valdymo lygmenyse. Šios funkcijos išskyrimas sudarytų sąlygas sukurti vieningą informacinę bazę, išplėstų galimybes gauti savalaikę informaciją bei ją tikslingai panaudoti siekiant įmonės tikslų. Informacinį palaikymą, kaip savarankišką funkciją, išskyrė Küpper (1987), Hahn, Hungenberg (ХАН, ХУНГЕНБЕРГ, 2005), Jasūdienė (2006), Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008), Lakis, Mackevičius, Gaižauskas (2010), Horvath (2011), Reichmann (2011), Todorović-Dudić, (2015). Kontrolerio vaidmenį informuojant vadybininkus, kaip svarbų, pažymėjo Schäffer, Weber, Prenzler (2001), Weber (2011), Schäffer (2013). Möller, Seefried, Wirnsperger (2017) nors ir atkreipė dėmesį į tai, kad šis vaidmuo šiek tiek sumažėjo pastaraisiais metais, tačiau vis tiek išliko labai svarbus. Weber (2011), atlikęs kontrolingo funkcijų ir užduočių pokyčių analizę, konstatavo, kad nepaisant funkcijų evoliucijos, pagrindine kontrolingo užduotimi išlieka informuoti vadovybę apie ekonominę padėtį ir ekonominę veiklą organizacijos viduje. Akcentuotina tai, kad atlikus palyginamąją klasikinių ir naujųjų koncepcijų analizę, informacinis aprūpinimas buvo išskirtas kaip dažniausiai minimas požymis, vienodai reikšmingas tiek klasikiniams, tiek naujosioms koncepcijoms (žr. 7 lentelę ir 6 paveikslą). Visi šie aspektai pagrindžia informacinės funkcijos išskyrimo tikslumą.

Siekiant konkretizuoti informacinei funkcijai priskirtinas užduotis ir veiklas, siūlytina ją detalizuoti išskiriant keturias subfunkcijas:

1) *analitinė* – atsakinga už pagrindinių kontroliuojamų rodiklių ir kriterijų, skirtų įmonės sėkmės potencialo ir veiklos rezultatų vertinimui, paiešką,

taikymą ir analizę. Realizuojant šią funkciją siekiama atskleisti ekonominius rezervus bei identifikuoti ir likviduoti organizacijos silpnas, problemines vietas.

2) *apskaitinė* – atsakinga už savalaikį tinkamų apskaitos duomenų, reikalingų valdymo sprendimams priimti, pateikimą. Ši funkcija galima įgyvendinti per valdymo apskaitos ir atskaitomybės, atsakomybės apskaitos ir atskaitomybės ir, esant poreikiui, finansinės apskaitos ir atskaitomybės sistemas. Kaip pažymi Lakis, Mackevičius, Gaižauskas (2010), kontrolieris nustato ataskaitų rengimo tvarką, kad būtų galima suvienodinti informaciją, kuri cirkuliuoja tarp centro ir padalinių ir yra susijusi su apskaita, atskaitomybe, finansine politika bei raidos strategija.

3) *stebėsenos* – atsakinga už nuolatinį kiekybinių ir kokybinių rodiklių pakitimų išorės ir vidaus aplinkoje stebėjimą ir registravimą. Šios funkcijos paskirtis prižiūrėti kaip vykdomos planuose numatytos užduotys, ar efektyviai panaudojami finansiniai, materialiniai, žmogiškieji resursai.

4) *konsultacinė* – atsakinga už konsultacijų ir metodinės pagalbos teikimą valdymo personalui, kad sumažinti klaidingų valdymo sprendimų priėmimo riziką. Ši funkcija ypatingai reikšminga tose įmonėse, kur vadybininkų pasiryžimo veikti lygis yra aukštas, tačiau gebėjimo veikti lygis žemas (žr. 17 pav.).

Apibendrinant pažymėtina, kad išskirta pamatinė valdymo palaikymo funkcija bei jos išskaidymas į žemesnio lygio funkcijas ir subfunkcijas parodo aiškią kontrolingo sistemos funkcijų hierarchiją, kurių realizavimas padės pasiekti Lietuvos vidutinių įmonių tikslus ir padidinti jų vertę.

### **3.2.3. Kontrolingo sistemos proceso ir metodologinio - instrumentinio posistemių elementų tyrimas**

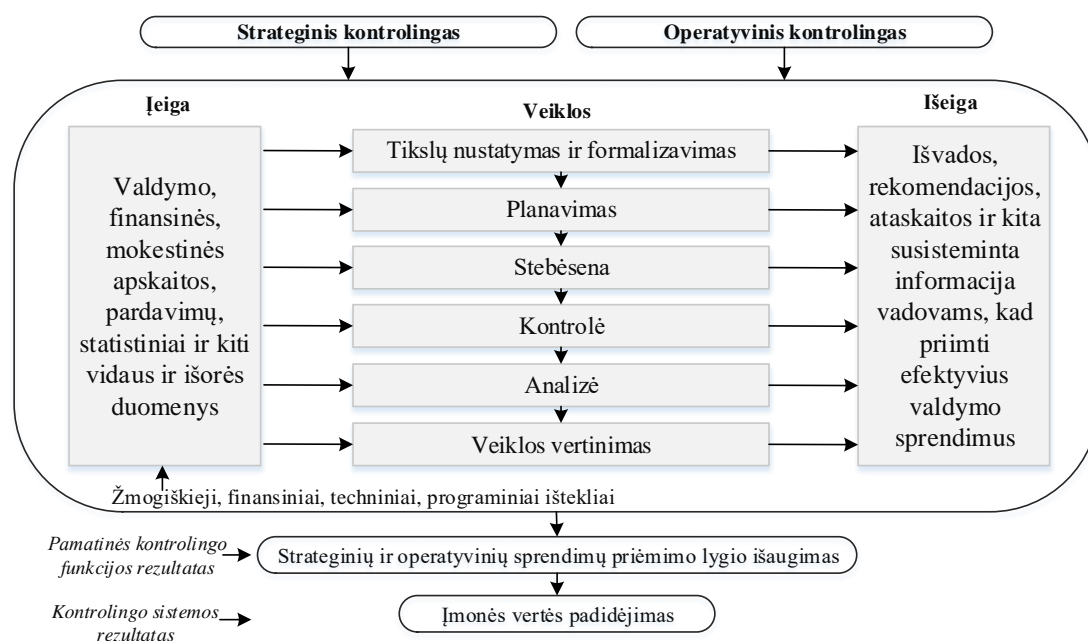
Atlikta kontrolingo funkcijų analizė atskleidė, kad pamatinė kontrolingo funkcija yra valdymo palaikymas, kuris realizuojamas pirmojo ir antrojo lygio funkcijų dėka. Šių funkcijų įgyvendinimo efektyvumas priklauso nuo nuoseklaus kontrolingo proceso organizavimo. Siekiant suformuoti kontrolingo

sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms proceso posistemį, yra svarbu identifikuoti esminius aspektus, nusakančius proceso sąvoką. Apibrėždami procesą autoriai nurodo, kad tai veiklą, kurios, naudodamos vienokius ar kitokius išteklius, sukuria vertingą vartotojui išėities rezultata, rinkinys (Hammer, Champy, 1993; cit. Muehlen, 2004, p. 38); veiksmų grandinė (daliniai žingsniai darbo rezultatui pasiekti) su apibrėžta pradžia ir pabaiga, sujungianti materialinius, finansinius ir intelektualinius išteklius (tarp jų žmogiškuosius) bei veiklas, reikalingas rezultatams pasiekti (Ruževičius, 2007; cit. Klimas, Ruževičius, 2009, p. 74); tai nuosekli veiksmų seka, transformuojanti įeigą (gavimus) į išeigą (rezultatus), kad būtų patenkinti klientų ar savininkų poreikiai (PalMBERG, 2009); tai tarpusavyje susijusių ar sąveikaujančių organizacijos veiksmų visuma, kuri gavimus paverčia rezultatais (produktu) (Klimas, Ruževičius, 2009). Šiuose ir kituose proceso apibrėžimuose išryškunami trys pagrindiniai aspektai: 1) įeiga (ištekliai, gavimai); 2) veiksmų (veiklų) seka; 3) išeiga (rezultatas, produktas). Taigi, jie turi būti įtraukti į formuojamą kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms proceso posistemį, kaip būtini elementai.

Kontrolingo sistemos proceso posistemio įeiga rekomenduojama laikyti visus valdymo, finansinės, mokestinės, atsakomybės apskaitos ir atskaitomybės bei kitus vidaus ir išorės duomenis, suteikiančius reikšmingos informacijos priimant strateginius ir operatyvinius valdymo sprendimus. Tokia rekomendacija grindžiama Lietuvai adaptuoto kontrolingo modelio nuostata, teigiančia, kad informacine baze laikytini plataus spektro duomenys, teikiantys visą reikalingą informaciją įvairioms ekonominėms užduotims atlikti ir konsultacijoms teikti. Kad duomenys būtų pateikiami laiku, kokybiškai ir tinkamu formatu, turi efektyviai funkcionuoti metodologinė kontrolingo sistemos funkcija, atsakinga už valdymo apskaitos ir atsakomybės apskaitos sistemų projektavimą, įdiegimą, plėtojimą ir palaikymą, nes būtent jos suformuoja didžiausią kiekį reikalingų duomenų.

Kontroloingo sistemos proceso posistemio išeiga rekomenduojama laikyti įvairias ataskaitas, išvadas, rekomendacijas bei kitą susistemintą informaciją, gautą įeigos duomenis apdorojus per proceso veiklas, kuria remiantis vadovai galėtų priimti efektyvius valdymo sprendimus. Tokio pobūdžio informacinis aprūpinimas, kai pradiniai duomenys paverčiami vertinga valdymo informacija, leidžiančia padidinti strateginių ir operatyvinių sprendimų priėmimo lygį, yra išskirtinis kontroloingo sistemos bruožas, akcentuotas visose kontroloingo koncepcijose, o suformuotame klasikinėms ir naujausioms koncepcijoms būdingų požymių reikšmingumo žemėlapyje (žr. 6 pav.), pozicijuotas kaip svarbiausias.

Kontroloingo sistemos veiklos, tai veiksmai, užtikrinantys visos sistemos funkcijų įgyvendinimą ir nustatytą (siektiną) rezultatų pasiekimo lygį (žr. 19 pav).



**19 pav. Kontrolingo sistemos proceso posistemio elementai ir tarpusavio ryšys**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Išsamių mokslinių ir empirinių tyrimų, kurie atskleistų, kokios yra kontroloingo proceso veiklos, nėra atlikta. Tačiau, atsižvelgiant į valdymo funkcijas (planavimas, organizavimas, vadovavimas ir kontrolė) bei išskirtas kontroloingo sistemos funkcijas, rekomenduojama kontroloingo procesą skaidyti į

šešias veiklas: 1) tikslų nustatymas ir formalizavimas; 2) planavimas; 3) stebėseną; 4) kontrolę; 5) analizę; 6) veiklos vertinimas.

Panašią proceso struktūrą rekomenduoja Anankina ir kt. (Ананькина ir kt., 2002), išskirdami aštuonis proceso elementus: tikslų nustatymas; planavimas; valdymo apskaita; informaciniai srautai; stebėseną; kontrolę; analizę; rekomendacijų valdymo sprendimams priimti teikimas. Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, jog procesas apima ne tik veiksmų, bet ir įeigos bei išeigos elementus, šių autorių siūlomas veiklas – valdymo apskaitą ir informacinius srautus – yra logiškiau traktuoti kaip informacinę bazę kiekvienai veiklai atlikti, o ne kaip atskiras veiklas. Atitinkamai rekomendacijų rengimas taip pat neturėtų būti vertinamas kaip veikla, nes tai yra kiekvienos atliktos veiklos išeities rezultatas. Taip pat papildomai rekomenduojama į veiklų sąrašą įtraukti įmonės veiklos vertinimą, kurio paminėti autoriai nebuvo išskyrę. Šios veiklos įtraukimas svarbus tuo, kad formuojamas kontrolingo sistemos modelis yra orientuotas į įmonės vertės didėjimą, kuris gali būti nustatytas įvertinus įmonės sėkmės potencialą (strateginiame lygmenyje) ir veiklos rezultatus (operatyviniame lygmenyje). Strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų vertinimo rodiklių ir kriterijų parinkimui ir vertinimui reikalinga įdiegti atitinkamas veiklos vertinimo sistemas. Be to, formuojant kontrolingo sistemos funkcijų posistemį vidutinėms įmonėms, yra numatyta veiklos vertinimo sistemos projektavimo, įdiegimo, plėtojimo ir palaikymo funkcija, kurios praktinio įgyvendinimo poreikis atsiranda tik vykdant šią veiklą. Ekonominis ir finansinis veiklos vertinimas, kaip būtina veikla, yra rekomenduojama įtraukti į Lietuvai adaptuotą kontrolingo modelį (žr. 8 pav.), kas irgi pagrindžia, jog veiklos vertinimas yra būtinas bet kurios įmonės, nepriklausomai nuo jos dydžio, kontrolingo sistemos proceso elementas. Kitos išskirtos veiklos yra pagrįstos ir logiškos, nes taip pat tiesiogiai siejasi su Lietuvai adaptuoto modelio nuostatomis, apibrėžiančiomis bendrą užduočių aprėptį, bei išskirtomis kontrolingo sistemos modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms funkcijomis, kurių įgyvendinimui reikalinga atlikti 20 lentelėje nurodytas kontrolingo proceso veiklas.

**20 lentelė. Kontrolingo sistemos proceso posistemio veiklų sąvadas**

<b>Veikla</b>	<b>Veiklos apibūdinimas</b>
1. Tikslų nustatymas ir formalizavimas	Nustatomi strateginiai ir operatyviniai įmonės tikslai, vykdoma tikslų dekompozicija formalizuojant juos per siekiamų kiekybinių ir kokybinių rodiklių ir kriterijų, kuriais remiantis galima įvertinti numatytų tikslų pasiekimo lygį, parinkimą
2. Planavimas	Iškelti strateginiai ir operatyviniai tikslai išreiškiami atitinkamais planais: rengiamos prognozės, kuriamos programos, apibrėžiamos priemonės, užduotys, procedūros programoms įgyvendinti, numatomos jų vykdymo finansavimo galimybės, formuojami biudžetai
3. Stebėseną	Registruojami operatyviniai finansinės ekonominės veiklos duomenys, stebimi pakitimai išorės ir vidaus aplinkoje, lyginami tiksliniai ir faktiniai rodikliai, prižiūrima, kaip vykdomos planuose numatytos užduotys
4. Kontrolė	Vykdoma išankstinė tikslų adekvatumo, prognozių realistiškumo, atotrūkio tarp tikslinių ir prognozinių reikšmių galimybės egzistavimo kontrolė, vykdoma einamoji planų ir biudžetų įgyvendinimo kontrolė
5. Analizė	Naudojant įvairius finansinės ir ekonominės analizės metodus, skaičiuojami nustatyti rodikliai, atliekama finansinės ekonominės veiklos diagnostika, lyginami kelių ataskaitinių laikotarpių duomenys, identifikuojami pokyčiai, nustatomos jų priežastys, numatomos ateities tendencijos
6. Veiklos vertinimas	Remiantis išsamia finansinių ir nefinansinių rodiklių analize, išmatuojama ir kompleksiškai įvertinama visa įmonės finansinė ekonominė veikla, siekiant nustatyti, ar pavyko pasiekti iškeltus strateginius ir operatyvinius tikslus

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Svarbu pažymėti, kad planavimo, kontrolės ir analizės veiklos buvo akcentuojamos kaip ypatingai reikšmingas aspektas įvairių autorių propaguotose kontrolingo koncepcijose (Roehl-Anderson, Bragg, 2004; Hahn, 1997; Hahn, Hungenberg, 2005; Reichmann, 2011; Horvath, 2011, ir kiti). Tą įrodo parengtas klasikinėms ir naujosioms kontrolingo koncepcijoms būdingų požymių reikšmingumo žemėlapis (žr. 6 pav.). Jame paminėtos veiklos priskiriamos pamatiniams kontrolingo aspektams, kurių įtraukimas į formuojamą kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms yra būtinas. Kitos veiklos, kaip tikslų formulavimas ir stebėseną šiame žemėlapyje yra pozicionuojamos kaip mažiau svarbios, tačiau jų vykdymas yra reikšmingas užtikrinant pamatinės *valdymo palaikymo* ir pirmojo lygmens *informacinės* funkcijų įgyvendinimo kokybę.

Penktasis trečiojo hierarchinio lygmens kontrolingo sistemos posistemis, kuris rekomenduojamas įtraukti į formuojamą kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, yra



metodologinis - instrumentinis posistemis. Kontrolingo sistemos kontekste jis suprantamas kaip metodų, būdų, priemonių visuma, kuriuos kontrolingo subjektas taiko kontrolingo proceso metu vykdydamas kontrolingo funkcijas, reikalingas tirti, analizuoti ir vertinti kontrolingo objektus bei teikti rekomendacijas sprendimų priėmimui, siekiant kontrolingo sistemos tikslo – įmonės vertės didėjimo ilgalaikėje perspektyvoje.

Kaip pažymi Šešukova, Guliajeva (Шешукова, Гуляева, 2014), kontrolingo sistemos tikslų pasiekimui gali būti taikomi įvairūs metodai, kurių sistematizacija pagal išskirtus požymius pateikta 21 lentelėje.

**21 lentelė. Kontrolingo sistemos metodų klasifikacija**

<b>Klasifikavimo požymis/rūšis</b>	<b>Kontrolingo sistemos metodų apibūdinimas</b>
<b><i>Pagal metodo taikymo poziciją</i></b>	
<i>Teoriniai</i>	Įvairūs teorinio pažinimo metodai, kaip abstrakcijos, analogijos, apibendrinimo, sintezės, sisteminės analizės ir kiti, kurių pagrindu apibrėžiamos kontrolingo sistemos savybės, išskiriami sistemos elementai, nustatomi jų tarpusavio ryšiai ir pan.
<i>Praktiniai</i>	Metodai, kurie išreiškiami per konkrečius instrumentus (SSGG analizė, kritinio pelningumo taško analizė, biudžetų parengimas ir kiti), leidžiančius praktiškai realizuoti kontrolingo sistemos tikslus
<b><i>Pagal formalizavimo lygį</i></b>	
<i>Neformalūs</i>	Metodai, kurie remiasi subjektyviu vertinimu, kaip scenarijų, Delfų, morfologinis, ekspertinio vertinimo, profesinės patirties ir kiti. Šie metodai gali būti taikomi formuluojant kontrolingo sistemos tikslus, parenkant tikslinius kontrolingo sistemos rezultato vertinimo rodiklius, formuojant finansinių ir nefinansinių rodiklių sistemas ir pan.
<i>Formalūs</i>	Griežti formalizuoti analitiniai metodai, skirti įgyvendinti informacinę kontrolingo sistemos funkciją. Tai statistiniai metodai (vidurkių, dinamikos eilučių, indeksų, statistinių hipotezių tikrinimo, masinio aptarnavimo ir kt.); mikro ir makro ekonominės analizės metodai (diferencialinis, integralinis, logaritminis, faktorinės analizės ir kt.); finansinių skaičiavimų metodai (santykinių finansinių rodiklių, diskontavimo ir kt.); sprendimų priėmimo teorijos metodai (imitacinio modeliavimo, tiesinio programavimo, jautrumo analizės ir kt.); grafiniai metodai (grafų teorijos, geoinformacinių sistemų, informacijos vizualizavimo grafikų, diagramų histogramų pavidalu ir kt.)
<b><i>Pagal kontrolingo funkcijų vykdymo pobūdį</i></b>	
<i>Ekonominiai</i>	Metodai, skirti įvertinti įmonės ekonominės veiklos efektyvumą, finansinę būklę, plėtros galimybes, identifikuoti rizikas bei silpnas vietas, optimaliai paskirstyti resursus ir pan.
<i>Organizaciniai-administraciniai</i>	Metodai, pagrįsti teisių ir atsakomybės įtvirtinimu visuose kontrolingo sistemos valdymo lygmenyse. Jie apima būdus ir priemones (instrukcijos, nurodymai, rekomendacijos, normatyvai ir kt.), kuriomis sistemos subjektas daro poveikį sistemos objektui, kad būtų palaikoma sistemos tvarka ir pasiekiami numatyti tikslai

Klasifikavimo požymis/rūšis	Kontrolingo sistemos metodų apibūdinimas
<i>Socialiniai - psichologiniai</i>	Metodai, kaip pavyzdžiui, sociometrinis, psichologiniai testai ir kt., kurių pagrindu tiriama ir vertinama kontrolingo sistemos dalyvių (kontrolerių, vadybininkų, vadovų, kitų darbuotojų) santykiai, pozicija, sąmoningumas, socialinis aktyvumas, bendros ir individualios vertybės ir pan.

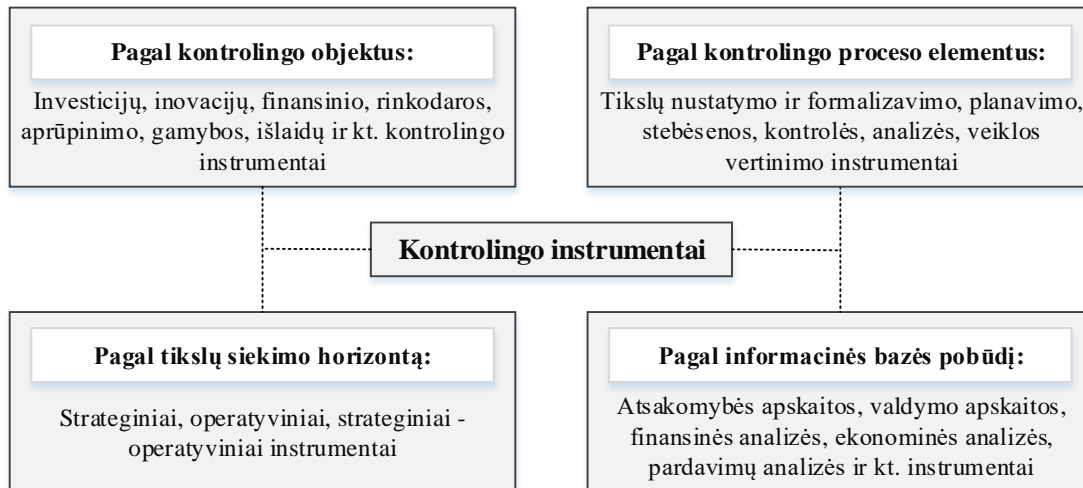
*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Šešukova, Guliajeva (Шешукова, Гуляева, 2014); Tidikis (2003)

Pateikta kontrolingo sistemos metodų klasifikacija parodo galimus kontrolingo sistemos tikslų pasiekimo būdus skirtingais aspektais, tačiau, formuojant kontrolingo sistemos modelį, ypatingai svarbią reikšmę turi metodų klasifikavimas pagal metodo taikymo poziciją, t.y. skaidymas į teorinius ir praktinius metodus. Jeigu teoriniai metodai sudaro prielaidas suformuoti pagrįstą kontrolingo sistemą, tai praktiniai metodai, išreikšti konkrečiais kontrolingo instrumentais, leidžia įmonei realizuoti kontrolingo sistemos tikslus vykdant realią veiklą.

Kontrolingo instrumentus viename ar kitame kontekste nagrinėjo įvairūs autoriai. Karminskij ir kt. (Карминский ir kt., 2006), Reichmann (2011), Vollmuth (Фольмут, 2001) ir kiti tyrė įvairius kontrolingo instrumentus, galimus taikyti kontrolingo sistemoje, atsižvelgiant į jų taikymo paskirtį (investicijų, atsargų, gamybos ir pan.). Dobroszek, Szycha, (2015), Dudic, (2015), Sedliacikova, Vacek, Sopkova, (2015), Yaman, (2014) ir kiti nagrinėjo tik kurios nors vienos srities (logistikos, aprūpinimo, finansų ir pan.) instrumentus. Dalis autorių (Deak, Lokovics, 2014; Hajdu, 2013; Simic, 2015; Śliwczyński, 2011, ir kiti) gilinasi į strateginius ir operatyvinius kontrolingo instrumentus. Bieńkowska, Zgrzywa-Ziemak (2013, 2014) tyrė kontrolingo ir vadybos instrumentų suderinamumą. Horváth (2011) kontrolingo instrumentus analizavo per kontrolingo sistemos įdiegimo etapų prizmę. Nemažai tyrimų yra skirta kurio nors konkretaus instrumento taikymui kontrolingo sistemoje.

Svarbu pažymėti, kad kontrolingo instrumentų spektras yra labai platus, todėl, siekiant juos įtraukti į formuojamos kontrolingo sistemos metodologinį - instrumentinį posistemį, būtina instrumentus susisteminti. 20 paveiksle pateikta autorės siūloma kontrolingo instrumentų sistematizacija pagal keturis požymius:

1) pagal kontrolingo objektus; 2) pagal kontrolingo proceso elementus; 3) pagal tikslų siekimo horizontą; 4) pagal informacinės bazės pobūdį. 24 priede pateikta galima kontrolingo instrumentų klasifikacija pagal kiekvieną išskirtą požymį.



**20 pav. Kontrolingo instrumentų sistematizacija**

*Šaltinis:* sudaryta autorės

Formuojant kontrolingo sistemos modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, kontrolingo instrumentus į sistemą tikslinga įtraukti pagal visus 20 paveiksle nurodytus požymius, paliekant įmonėms galimybę pačioms pasirinkti pagal kokį požymį/požymius formuoti individualų kontrolingo sistemos instrumentarijų. Toks siūlymas grindžiamas prielaida, kad pateiktas kontrolingo instrumentų sąrašas yra vienodai svarbus vykdant kontrolingo funkcijas, nepriklausomai nuo požymio. Pavyzdžiui, kiekviena bent kiek didesnė įmonė veikia įvairiomis kryptimis, t.y. vykdo rinkodaros, aprūpinimo, gamybinę, investicinę, finansinę ar kitas veiklas. Todėl kontrolingo sistemos metodologinis - instrumentinis posistemis turėtų teikti kompleksinę metodologinę pagalbą parenkant reikiamus, tarpusavyje suderintus, instrumentus atitinkamose veiklos kryptyse, t.y pagal kontrolingo objektus.

Atsižvelgiant į tai, kad metodologinis - instrumentinis posistemis yra sudedamoji kontrolingo sistemos antrojo hierarchinio lygmens strateginio ir operatyvinio posistemių dalis, pagal objekto požymį parinktus kontrolingo

instrumentus lygia greta tikslinga vertinti ir pagal tikslų siekimo horizonto požymį. Svarbu pažymėti, kad kai kurie instrumentai pagal šį požymį gali būti vertintini tik kaip strateginiai (pvz., strateginė išlaidų analizė, produkto gyvavimo ciklo analizė ir kt.) arba tik kaip operatyviniai (išlaidų - apimties - pelno analizė, ribinė savikainos skaičiavimo sistema ir kt.). Tačiau dalis instrumentų tuo pat metu gali būti ir strateginiai, ir operatyviniai, priklausomai nuo to, kokio tipo problema sprendžiama konkretaus instrumento pagalba (finansinis planavimas, atotrūkio analizė ir kt.). Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tą aplinkybę, kad atlikti empiriniai tyrimai (Vaitkevičius, 2006; Sestanj-Peric, Kukec, 2012; Hajdu, 2013; Sulžickaja, Tamulevičienė, 2013; Tamulevičienė, Subačienė, 2014; Simic, 2015, ir kiti) atskleidė, jog įmonės dydis turi nedidelę reikšmę strateginių ir operatyvinių instrumentų pasirinkimui. Vaitkevičius (2006), atlikęs platų strateginės analizės instrumentų taikymo įvairaus dydžio Lietuvos įmonėse tyrimą, paneigė požiūrį, kad strateginius instrumentus būtina diferencijuoti į tinkamus tik didelėms, vidutinėms ar mažoms įmonėms. Hajdu (2013), tyręs strateginių ir operatyvinių rinkodaros kontrolingo instrumentų taikymą vidutinėse ir didelėse Vengrijos įmonėse, taip pat reikšmingų skirtumų neįžvelgė. Simic (2015) tyrimas atskleidė, kad, nepriklausomai nuo įmonės dydžio, Bosnijos ir Hercegovinos įmonės efektyviai taiko įvairius strateginius ir operatyvinius kontrolingo instrumentus. Sulžickajos, Tamulevičienės (2013) ir Tamulevičienės, Subačienės (2014) tyrimo rezultatai parodė, kad tam tikras atotrūkis tarp strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse egzistuoja: pastarosios juos taiko rečiau lyginant su didelėmis ir vidutinėmis įmonėmis, o valdymo sprendimus dažnu atveju priima intuityviai. Vis dėlto, tiek didelės, tiek vidutinės, tiek dauguma mažų įmonių yra pajėgios naudoti daugelį siūlomų instrumentų, tačiau juos suderinti tarpusavyje ir taikyti tinkamai ir efektyviai yra didelis iššūkis, kurį turėtų išspręsti įmonėje suformuota kontrolingo sistema.

Kontrolingo sistemos instrumentarijaus konstravimas pagal kontrolingo proceso elementus taip pat priimtina alternatyva, nes leidžia nuosekliai, pagal kontrolingo sistemoje numatytą eigą, įvykdyti tikslų numatymo, planavimo,

stebėsenos, analizės ir kitas veiklas taikant tinkamas priemones. Kontrolingo instrumentų sisteminimas pagal informacinės bazės pobūdį ir jų integravimas į metodologinį - instrumentinį posistemį yra reikšmingas tuo, kad atitinkamų instrumentų taikymas sudaro sąlygas efektyviai įgyvendinti kontrolingo sistemos funkcijų posistemio pirmojo lygio metodologinės ir informacinės funkcijų užduotis.

### **3.3. Kontrolingo sistemos išėities rezultato matavimo priemonių vertinimas**

#### **3.3.1. Įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių identifikavimas**

Detalus kontrolingo sistemos posistemų elementų tyrimas sudaro pagrindą kontrolingo sistemos modelio, skirto Lietuvos vidutinėms įmonėms, konstravimui. Tačiau, siekiant galutinai užbaigti modelio kūrimą, yra būtina išnagrinėti ir įvertinti esminį kontrolingo sistemos elementą, leidžiantį įvertinti siūlomo kontrolingo sistemos modelio taikymo efektyvumą ir veiksmingumą, t.y. išmatuoti sistemos tikslą/rezultatą. 13 paveiksle pateiktoje kontrolingo sistemos sandaros struktūrinėje schemoje šis elementas įvardijamas kaip įmonės vertės didėjimas, kuris pasiekiamas gerinant sėkmės potencialo bei veiklos rezultatų rodiklius. Taigi, kontrolingo sistemos tikslu tampa nuolatinis įmonės vertės augimas, užtikrinant strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų gerėjimą.

Vertė, kaip esminis šiuolaikinės įmonės veiklos efektyvumo matas, įvairiuose kontekstuose akcentuojamas daugelio lietuvių ir užsienio autorių darbuose (Rappaport, 1999; Hahn, Hungenberg, 2001; Scarlett, 2001; Venanzi, 2010; Damodaran, 2012; Kumar, 2016; Sinevičienė, 2007; Petravičius, 2008; Džikevičius, Michnevič, Ževžikova, 2008; Markevičiūtė, Jucevičius, 2013; Makutėnaitė, Gliubicas, Makutėnienė, 2014, ir kiti). Kaip pažymi Scarlett (2001), jau kuris laikas įmonių vadovai jaučia augantį spaudimą nuolat rodyti įmonės vertės augimo rezultatus. Vertės didinimas tapo pagrindiniu įmonių vadovų tikslu, užtikrinant esamų ir būsimų investuotojų poreikius bei

subalansuojant dalyvių interesus. Kaip nurodo Džikevičius, Michnevič, Ževžikova (2008), vertės pokytis per tam tikrą periodą yra įmonės veiklos efektyvumo kriterijus, įvertinantis beveik visą informaciją, susijusią su jos veikla. Strateginės ir operatyvinės veiklos dermę, kaip esminį veiksnį užtikrinantį vertės augimą, akcentuoja Cican, Lala-Popa, Anis (2013).

Kuomet įmonės pagrindinis tikslas yra sukurti vertę, tai reikalingos priemonės, kad stebėti veiklą, ją išmatuoti ir įvertinti. Įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimui teorijoje ir praktikoje yra siūloma taikyti įvairūs rodikliai ir metodai, kuriuos galima suskirstyti į dvi pagrindines grupes: 1) *tradiciniai*, paremti apskaitos duomenų taikymu; 2) *naujieji*, paremti savininkų gerovės vertinimu. Tiek vienos, tiek kitos grupės matavimai, neatsižvelgiant į skaičiavimams taikomus skirtingus principus, savininkų interesų maksimizavimą vertina kaip raktinį įmonės tikslą. Kaip pažymi Scarlett (2001), tai nereiškia, kad kuriant vertę savininkams ignoruojami kiti dalyviai, pavyzdžiui, darbuotojai, klientai, tiekėjai, bendruomenė. Kaip tik atvirkščiai: vertę kuriančios įmonės priima tokius sprendimus, kurie subalansuoja dalyvių interesus. Tokį požiūrį ypač palaikė Becker (1990, 2011), kurdamas ir propaguodamas *orientacijos į pridėtinę vertę ir suinteresuotų dalyvių interesų optimizavimą* kontrolingo koncepciją. Tačiau jo nuostata, kad, nesant galimybės pilnai suderinti interesus, prioritetu laikyti išorės suinteresuotus asmenis, pavyzdžiui, klientus, yra diskutuotina. Daugelis vertės kūrimo matavimo problemas nagrinėjančių autorių (Rappaport, 1999; Venanzi, 2010; Darškuvienė, 2013, ir kiti) pripažįsta, kad šiame procese būtent savininkai, o ne kiti dalyviai, yra svarbiausi, nes įmonės, kurios netenkina savininkų reikalavimo augti, rizikuoja prarasti kapitalą. Tokią poziciją palaiko ir *į pažinimą orientuoto* kontrolingo koncepcijos kūrėjas Lingnau (2004, 2009) akcentuodamas, kad gyvybiškai svarbu pažinti kiekvienos akcininkų grupės interesus, juos subalansuoti ir užtikrinti akcininkų vertės augimą. Atsižvelgiant į tai, kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, iššūkiu galima įvardinti savininkų gerovės maksimizavimą subalansuojant ir patenkinant likusių dalyvių interesus.

Kad nustatyti įmonės vertės dydžio pokyčius, yra svarbu juos tinkamai išmatuoti. Vis dėlto, ne visi matavimai vienodai tiksliai vertina veiklos rezultatus ir jų įtaką savininkų gerovės, o tuo pačiu ir įmonės vertės, augimui. Ypač tai pasakytina apie apskaitos duomenimis paremtų matavimų, kurių svarbiausi pateikti 22 ir 23 lentelėse, grupę.

**22 lentelė. Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu, ir jų apibūdinimas**

<b>Rodiklio pavadinimas</b>	<b>Apibūdinimas</b>
Grynasis pelnas	parodo galutinį įmonės veiklos rezultatą, kuris apskaičiuojamas iš pajamų atėmus visas, tame tarpe ir pelno mokesčių, sąnaudas
Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius ( <i>angl.</i> Earnings Before Interest and Taxes; <i>sutr.</i> EBIT)	parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius ir amortizaciją ( <i>angl.</i> Earnings Before Interest, Taxes and Amortization, <i>sutr.</i> EBITA)	parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, amortizacijos, taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją ( <i>angl.</i> Earnings Before Interest, Taxes Depreciation and Amortization, <i>sutr.</i> EBITDA)	parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, amortizacijos, nusidėvėjimo, taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Makutėnaitė, Gliubicus, Makutėnienė (2014)

Kaip matyti 22 lentelėje, visi absoliutūs apskaitos duomenimis paremti matavimai, skirti įmonės vertės pokyčiams nustatyti, yra sietini su pelnu ir įvairiomis jo modifikacijomis. Šie rodikliai labai populiarūs, nes aiškiai parodo savininkų kapitalo pokyčius dėl veiklos rezultato pasikeitimo. Vis dėlto, šie matavimai neišvengia kritikos. Kaip nurodo Weber, Schäffer (2008), Makutėnaitė, Gliubicus, Makutėnienė (2014) ir kiti, grynasis pelnas ir kitos jo išraiškos nevertina pinigų srautų; sąnaudomis laikomis tik eksplacitinės išlaidos, tokios kaip žaliavų, darbo užmokesčio, palūkanų, mokesčių ir panašios, o į kapitalo išlaidas neatsižvelgiama; grynojo pelno dydžiui įtakos turi naudojami alternatyvūs apskaitos metodai. Be to, pelno augimas nebūtinai lemia vertės kūrimą savininkams. Vertė didėja tik tuo atveju, jei įmonės pelningumas didesnis nei esamas savininkas ar potencialus investuotojas galėtų gauti iš alternatyvios panašios rizikos investicijų. Pastarasis trūkumas, matuojant

savininkų vertės pokyčius, eliminuojamas taikant santykinius rodiklius, nes šie rodikliai vertina ne absoliutų pelno dydį, o jo santykį su pasirinktu kriterijumi (žr. 23 lentelę).

**23 lentelė. Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu, ir jų apibūdinimas**

<b>Rodiklio pavadinimas</b>	<b>Apibūdinimas</b>
Grynasis nuosavo kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Equity, <i>sutr.</i> ROE)	apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš nuosavo kapitalo. Parodo nuosavo kapitalo sukurtą pelną ir vadovų darbo efektyvumą naudojant savininkų investuotą kapitalą
Turto pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Assets, <i>sutr.</i> ROA)	apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš viso turto. Šis rodiklis parodo kaip efektyviai valdomas turtas, įsigytas iš nuosavo ir skolinto kapitalo lėšų, t.y. nustato, kiek vienam turto eurui tenka grynojo pelno. Galima ir kita šio rodiklio taikymo modifikacija, kuomet ROA apskaičiuojamas pelną prieš mokesčius ir palūkanas dalinant iš viso turto, t.y. vertinimui naudojamas ne grynasis, o veiklos pelnas eliminavus mokesčių ir palūkanų įtaką
Investicijų pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Investment, <i>sutr.</i> ROI)	parodo kaip efektyviai yra panaudojamos investicijos. Atsižvelgiant į tai, kad investicijomis gali būti suprantamas tiek nuosavas, tiek skolintas kapitalas, dažniausiai ROI apskaičiuojamas grynąjį pelną padalinant iš nuosavo kapitalo ir ilgalaikių įsipareigojimų sumos. Kadangi investicijos yra ilgalaikis procesas, todėl trumpalaikiai įsipareigojimai skaičiuojant ROI paprastai nevertinami. ROI gali būti apskaičiuojamas ir kaip naudos iš investicijų ir investicijų sumos skirtumas, padalintas iš investicijų sumos
Pardavimų pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Sales, <i>sutr.</i> ROS)	apskaičiuojamas grynąjį pelną padalinant iš pardavimo pajamų. Parodo kaip sėkmingai kuriamas pelnas iš pardavimo pajamų, žvelgiant iš savininkų perspektyvos. ROS gali būti apskaičiuojamas į analizę įtraukiant ne grynąjį pelną, o pelną prieš mokesčius ir palūkanas
Pastovaus kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Capital Employed, <i>sutr.</i> ROCE)	apskaičiuojamas dalinant pelną prieš palūkanas iš viso kapitalo ir beprocentinio skolinto kapitalo (trumpalaikių įsipareigojimų) skirtumo. Jis parodo įmonės funkcionavimo ir potencialios plėtros lygį, be to, kaip vadovai sugeba panaudoti nuosavą kapitalą ir ilgalaikius įsipareigojimus
Pelnas, tenkantis vienai akcijai ( <i>angl.</i> Earnings per Share, <i>sutr.</i> EPS)	apskaičiuojamas dalinant grynąjį pelną, tenkantį paprastųjų akcijų savininkams (t.y. atėmus privilegijuotų akcijų dividendus), iš vidutinio paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje, skaičiaus. Tai įmonės patrauklumo rodiklis, ypatingai dominantis investuotojus.

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas (2014); Masa'deh ir kt. (2015); Tamulevičienė (2016a)

Nors 23 lentelėje pateikti matavimai labai paplitę dėl santykinai paprasto skaičiavimo ir duomenų prieinamumo, tačiau jie taip pat turi esminių trūkumų.



Pirmiausia, kaip nurodo Rappaport (1999), Christauskas, Kazlauskienė (2009), Venanzi (2010), Horváth (2011), Makutėnaitė, Gliubicas, Makutėnienė (2014) ir kiti, šie rodikliai tik iš dalies gali būti siejami su vertės kūrimo matavimu, nes, kaip ir absoliutūs apskaitos duomenimis paremti matavimai, neįvertina pinigų srautų dydžio, turto ekonominio gyvenimo ir, svarbiausia, kapitalo išlaidų. Taip pat autoriai įvardija ir daugiau apskaitos duomenų taikymu paremtų matavimų trūkumų, pavyzdžiui, probleminis įmonės ekonominio efektyvumo įvertinimas dėl kai kurių apskaitos politikos, darančios įtaką pelno apskaičiavimui, aspektų; neatsižvelgimas į pinigų vertės pokyčius infliacijos sąlygomis, į kapitalo, reikalingo finansuoti būsimą augimą, poreikius, į rizikas, atsirandančias įvairiuose įmonės padaliniuose; nežymi koreliacija tarp turto vertės pokyčių ir akcijos rinkos pokyčių ir kita.

Atsižvelgiant į tai galima teigti, kad įmonės vertės kūrimo (praradimo) pokyčiai, taikant tradicinius apskaitos duomenimis grįstus metodus, galimi patikimai įvertinti tik iš dalies. Todėl, šalia šios grupės matavimų, mokslininkai (Rappaport, 1999; Hahn, Hungenberg, 2001; Scarlett, 2001; Sinevičienė, 2007; Džikevičius, Michnevič, Ževžikova, 2008; Petravičius, 2008; Weber, Schäffer, 2008; Burkšaitienė, 2009; Damodaran, 2012; Makutėnaitė, Gliubicas, Makutėnienė, 2014; Kumar 2016, ir kiti) siūlo taikyti kitos grupės – savininkų gerovės vertinimu paremtus – matavimus, kurių pagrindiniai pateikti 24 ir 25 lentelėse.

24 lentelėje pateikti absoliutūs įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojantys rodikliai, kurių dalis, kaip antai ekonominė pridėtinė vertė, pinigų srautų pridėtinė vertė, nuosavo kapitalo sklaida, skirti matuoti įmonės vertės pokyčius trumpuoju vienerių metu periodu. Tuo tarpu rinkos pridėtinė vertė ir akcininkų pridėtinė vertė, skirti nustatyti įmonės vertės pokyčius ilguoju laikotarpiu. Diskontuotų pinigų srautų ir akcininkų gaunamos naudos įvertinus riziką matavimai galimi taikyti tiek trumpuoju, tiek ilguoju periodu priklausomai nuo to, koks vertinimo laikotarpis yra pasirenkamas.

**24 lentelė. Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas**

<b>Rodiklis</b>	<b>Rodiklio apibūdinimas</b>
Ekonominė pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Economic Value Added, <i>sutr.</i> EVA)	apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp grynojo pelno, neatskaičius palūkanų, bet sumokėjus mokesčius ir jam uždirbti skirto investuoto kapitalo kainos vertės (kapitalo išlaidų). Teigiamas EVA rezultatas rodo, kad įmonė didina vertę, o neigiamas – kad mažina. EVA rodiklis gali būti skaičiuojamas įmonei, padaliniui, gamybos linijai ar kitam smulkesniam įmonės vienetui, be to, gali parodyti kiekvienos verslo grandies indėlį kuriant vertę
Rinkos pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Market Value Added, <i>sutr.</i> MVA)	parodo laukiamą įmonės veiklos sėkmę per sukurtą papildomą rinkos vertę. Iš rinkos pozicijos MVA rodiklis apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp bendros rinkos vertės ir investuoto kapitalo. Bendra rinkos vertė nustatoma sudedant akcijų kurso kainą padaugintą iš jų kiekio su balansine skolinto kapitalo verte. Iš įmonės pozicijos MVA rodiklis apskaičiuojama kaip visų būsimų EVA rodiklių dabartinė vertė. Rinkos pridėtinė vertė gali būti kuriama arba prarandama. Įmonės siekis maksimizuoti kuriamą rinkos pridėtinę vertę
Pinigų srautų pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Cash Value Added, <i>sutr.</i> CVA)	parodo likutinę pinigų srautų, kuriuos sugeneruoja įmonei investicijos, sumą. Apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pakoreguoto veiklos pinigų srauto ir bendrų investicijų bei svertinio kapitalo išlaidų koeficiento sandaugos. Jeigu CVA taikomas kartu su pinigų srautų pelningumu investicijoms (CFROI), tai pinigų srautų pridėtinė vertė gali būti apskaičiuojama kaip pinigų srautų pelningumo investicijoms ir svertinio kapitalo išlaidų koeficiento skirtumas padaugintas iš bendros investicijų sumos. Teigiama pinigų srautų pridėtinė vertė rodo įmonės vertės kūrimo potencialą
Akcininkų pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Shareholder Value Added; <i>sutr.</i> SVA)	įvertina acnininkų kapitalo prieaugį ir parodo skirtumą tarp acinio kapitalo, apibrėžiamo būsimomis investicijomis, vertės ir acinio kapitalo, sukurto investicijomis ankstesniaisiais laikotarpiais, vertės, t.y. SVA nustatomas kaip skirtumas tarp apskaičiuoto acinio kapitalo ir balansinės acinio kapitalo vertės. Apskaičiuojant acinio kapitalo vertę yra diskontuojami visų būsimų periodų laisvi pinigų srautai, diskonto norma laikant svertinio kapitalo išlaidų koeficientą. Gauta suma koreguojama pridedant ne pagrindinėje veikloje naudojamų aktyvų vertę ir atimant skolinto kapitalo dydį
Nuosavo kapitalo sklaida ( <i>angl.</i> Equity Spread, <i>sutr.</i> ES)	apskaičiuojamas nuosavo kapitalo sumą padauginant iš skirtumo tarp grynojo nuosavo kapitalo pelningumo (ROE) ir reikalaujamo nuosavo kapitalo pelningumo, kuris paprastai išreiškiamas kaip kapitalo išlaidų norma. Teigiamas ES rodiklis rodo, kad įmonė kuria vertę, neigiamas, kad ją praranda
Diskontuoti pinigų srautai ( <i>angl.</i> Discounted Cash Flow, <i>sutr.</i> DCF)	įmonės vertės dydis nustatomas atsižvelgiant į įmonės gebėjimą sukurti pinigų srautus ateityje, kurie diskontuojami į dabartinę vertę. DCF metodas yra universalus, nes gali būti įvairiai modifikuojamas atsižvelgiant į siekiamą tikslą, skaičiavimams vietoje pinigų srautų naudojant grynąjį pelną, dividendus, palūkanas ir kt. Diskontavimo procesas tuo sudėtingesnis, kuo ilgesnis būsimų pinigų srautų prognozavimo laikotarpis. Dažniausiai prognozuojamas laikotarpis skaidomas į keletą etapų, paskutiniajame etape parenkant nuolatinę diskonto normą

Akcininkų gaunama nauda įvertinus riziką ( <i>angl.</i> Shareholder Value at Risk, <i>sutr.</i> SVR)	Monte Karlo imitacinio modeliavimo pagalba yra gaunamas įmonės pinigų srautų grynosios dabartinės vertės (NPV) pasiskirstymas. SVR įvertina neapibrėžtumą, t.y. įmonės vertė pateikiama tikimybinio pasiskirstymo forma, įvertinant prognozuojamų kintamųjų galimas svyravimo ribas. Metodas pateikia ne tik įmonės vertę, bet ir kitas statistines charakteristikas, atspindinčias įmonės veiklos riziką
--	---

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Rappaport (1999); Hahn, Hungenberg (2001); Scarlett (2001), Žaptorius, Garbanovas (2006); Sinevičienė (2007); Džikevičius, Michnevič, Ževžikova (2008); Petravičius (2008); Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Makutėnaitė, Gliubiccas, Makutėnienė (2014); Kumar (2016)

Nors absoliutūs įmonės vertės matavimai yra labai informatyvūs, nes leidžia išmatuoti vertės pokyčius pinigine išraiška, tačiau ne visada pritaikomi siekiant palyginti kelias sprendimų priėmimo alternatyvas. Tokiu atveju yra tinkamesni santykiniai rodikliai. 25 lentelėje pateikti trys pagrindiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo santykiniai rodikliai, paremti savininku gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas.

**25 lentelė. Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininku gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas**

Rodiklis	Rodiklio apibūdinimas
Pinigų srautų pelningumas investicijoms ( <i>angl.</i> Cash Flow Return on Investment, <i>sutr.</i> CFROI)	apskaičiuojamas kaip bendrų pinigų srautų ir ekonominio nusidėvėjimo skirtumo santykis su investuotu kapitalu. Kiekvieno šių rodiklių dydžio nustatymui atliekamos papildomos korekcijos įvertinant nepiniginis straipsnius, infliaciją, kapitalo išlaidas, ekonominę turto naudojimo trukmę ir kitus aspektus. Labiau sofistikuotas CFROI skaičiavimas sietinas su vidinės pelno normos ( <i>angl.</i> IRR) koncepcija, nes ieškoma tokios diskonto normos, kuriai esant diskontuoti pinigų srautai susilygina su pakoreguota likutine investicijų suma. Vis dėlto, nors didėjantis pinigų srautų pelningumas investicijoms yra vertintinas teigiamai, tačiau dėl lėtesnio augimo (mažesnių investicijų) ar aukštesnės rizikos didėjantis pelningumas neužtikrina vertės kūrimo. CFROI rodiklis dažniausiai naudojamas ilgo periodo pelningumui vertinti, tačiau, modifikavus formulę, gali būti pritaikytas ir vienerių metų laikotarpiui
Akcininkų nuosavo kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Total Shareholder Return, <i>sutr.</i> TSR)	parodo bendrą pelningumą, gautą dėl padidėjusios akcijų vertės ir išmokėtų dividendų. Vienų metų TSR rodiklis apskaičiuojamas iš dabartinės akcijos kainos atimant pradinę akcijos kainą, pridendant dividendus vienai akcijai ir gautą rezultatą padalinant iš pradinės akcijos kainos. Modifikavus formulę, metodą galima taikyti ir vertinant ilgesnio laikotarpio akcininkų nuosavo kapitalo pelningumą
Metinis ekonominis pelningumas	nustatomas kaip santykis tarp nuosavo kapitalo rinkos vertės metų pabaigoje, atėmus išorės kapitalo išaugimo ir pridėjus išmokėtų dividendų dydžius, ir nuosavo kapitalo rinkos vertės metų

Rodiklis	Rodiklio apibūdinimas
<i>(angl. Annual Economic Return, sutr. AER)</i>	pradžioje. Skaičiavimuose išorės kapitalo išaugimas, išmokėti dividendai ir nuosavo kapitalo vertė metų pradžioje yra patikslinami, atsižvelgiant į kapitalo išlaidų normą. Matavimo logika paremta dviejų alternatyvų vertinimu. Pirmuoju atveju (rodiklio vardiklis) daroma prielaida, kad įmonė likviduojama savininkams sumokant sumą, lygią nuosavo kapitalo rinkos vertei, kurią jie gali panaudoti kitoms investicijoms ir gauti atitinkamą grąžą, kuri paprastai prilyginama kapitalo išlaidų normai. Antruoju atveju (rodiklio skaitiklis), toliau tęsiama įmonės veikla savininkams mokant dividendus ir, jeigu reikia, didinant išorės kapitalą. Teigiamas šių alternatyvių įmonės rinkos verčių santykis rodo, kad įmonė kuria vertę; neigiamas – kad ją praranda.

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Rappaport (1999); Hahn, Hungenberg (2001); Scarlett (2001); Petravičius (2008); Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Makutėnaitė, Gliubicas, Makutėnienė (2014)

Be 24 ir 25 lentelėse pateiktų rodiklių, mokslinėje literatūroje sutinkama ir daugiau įmonės vertės pokyčiams nustatyti skirtų matavimų, kaip pavyzdžiui, investicijų vertės pelningumas (*angl. Value Return on Investment, sutr. VROI*), vertinantis sukurtą vertę vienam diskontuotam eurui iš investicijų; bendrasis verslo pelningumas (*angl. Total Business Return, sutr. TBR*), vertinantis kapitalo prieaugį ir išmokėtus akcininkams dividendus; pajamos, sumažintos nerizikingo kapitalo palūkanų suma (*angl. Earnings Less Riskfree Interest Charge, sutr. ERIC*), leidžiančios nustatyti vertės pokyčius ir atskleisti jų priežastis, įvertinant, ar jas lėmė vadovų darbo efektyvumas, ar dėkingos sąlygos. Vis dėlto, šių matavimų platesnio taikymo praktikoje galimybės nėra išsamiai ištirtos ir aprašytos. Ir nors savininkų gerovės vertinimu paremti matavimai išvengia apskaitos duomenimis paremtiems rodikliams būdingų trūkumų, nes vertina kapitalo išlaidas, infliacijos įtaką pinigų srautams ir kitus aspektus, tačiau ir kiekvienas iš pristatytų metodų taip pat turi tam tikrų ribotumų. Todėl teigti, kad tik šios grupės rodikliai, ar kuris nors vienas konkretus rodiklis, tinkamai išmatuoja įmonės vertės pokyčius, nėra teisinga. Be to, kaip pažymi Venanzi (2010), informacijos ir empirinių studijų rezultatų apie skirtingų matavimų veiksmingumą yra mažai ir jie prieštaringi, nes skelbiami rezultatai tiesiogiai priklauso nuo autorių komercinių interesų. Viena vertus, konsultacinės firmos paskutiniuosius du dešimtmečius nuolat įrodinėjo, kad jų

požiūriai yra geresni, o konkurentų pasiūlytos idėjos pilnai neišmatuoja vertės. Kita vertus, įmonės savo praktikoje įgyvendino įvairius savininkų gerovės vertinimu grįstus matavimus, pasirinkdamos vis kitus metodus, kas rodo, jog reikalingi gilesni tyrimai siekiant pasiūlyti tinkamą įmonės vertės pokyčių vertinimo matą nepriklausomai nuo to, kuriai grupei priskiriami rodikliai.

Atsižvelgiant į tai, kad kontrolingo sistemos modelis formuojamas vidutinių įmonių grupei, yra svarbu iširti šių matavimų taikymo galimybes vertinant būtent vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius. Svarbu pažymėti, kad mokslinių tyrimų šiuo klausimu beveik nėra, išskyrus Horváth (2011), kuris išnagrinėjo vidutinių įmonių strateginio ir operatyvinio kontrolingo indėlį didinant įmonės vertę bei identifiko ir aprašė išskirtinai vidutinėms įmonėms būdingus vertės kūrimo pokyčių matavimo aspektus. Anot autoriaus, verslo sėkmę vidutinės įmonės dažniausiai vertina ir matuoja per pelno maksimizavimą. Tačiau pelno buvimas negarantuoja įmonės išgyvenimo ilgalaikėje perspektyvoje, nes dažnai vidutinis verslas turi įgyvendinti reikšmingas investicijas, kurios gali būti daug didesnės nei metinis pelnas. Tačiau galimybės pritraukti skolintą kapitalą priimtinomis sąlygomis vidutinėms įmonėms yra mažesnės nei didelėms. Taigi, anot autoriaus, vidutinis verslas šalia operatyvinio požiūrio, kuris orientuotas į apskaitos duomenimis paremtų rodiklių taikymą, turi orientotis į strateginį požiūrį ir vertės matavimui taikyti savininkų gerovės pokyčius vertinančius rodiklius, tarp kurių, kaip esminį, Horváth (2011) išskiria ekonominės pridėtinės vertės rodiklį.

Vis dėlto, atsižvelgiant į siūlomų rodiklių įvairovę, jų privalumus ir trūkumus, apskaičiavimo sudėtingumo lygį bei specifines taikymo sąlygas, vienareikšmiškai nurodyti, kurie iš jų tinkami matuoti vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius negalima. Kad įtraukti į formuojamos kontrolingo sistemos modelį įmonės vertės pokyčių matavimo elementą, leidžiantį išmatuoti sistemos tikslo pasiekimo lygį, būtinas papildomas tyrimas, siekiant identifikuoti tuos įmonės vertės nustatymo rodiklius, kurie būtų priimtini vidutinėms įmonėms. Tyrimui atlikti pasirinktas ekspertinio vertinimo metodas, kurio metodologinės prielaidos aprašytos 2.4.2 poskyryje. Šiame ekspertiniame vertinime dalyvavo

13 ekspertų, kurių kompetencijų ir patirties charakteristikos bei jų atitikimas išskeltiems kriterijams, pateiktas 26 lentelėje.

**26 lentelė. I-ojo ekspertinio vertinimo ekspertų kompetencijų ir patirties charakteristika**

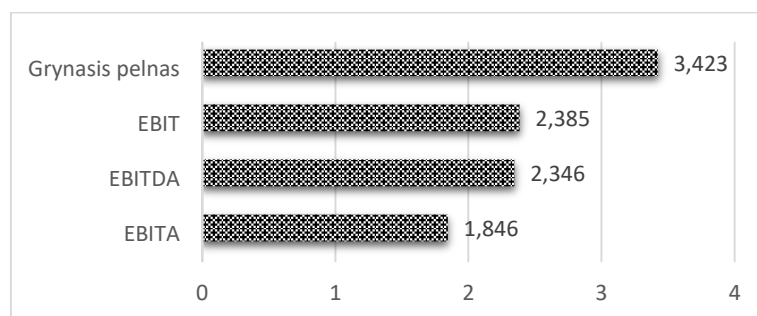
<b>Ekspertas</b>	<b>Eksperto kompetencijų ir patirties charakteristika</b>
1-asis ekspertas	15 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos ir įmonių veiklos analizės srityse, socialinių mokslų daktarė; 11 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalterė
2-asis ekspertas	50 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, įmonių veiklos ir finansinės analizės srityse; habilituotas socialinių mokslų daktaras
3-asis ekspertas	35 metų mokslinio ir pedagoginio darbo patirtis įmonių veiklos analizės, finansinės analizės, statistikos srityse; socialinių mokslų daktaras
4-asis ekspertas	48 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis verslo ekonomikos, verslo strategijų formavimo, įmonių veiklos efektyvumo vertinimo srityse; socialinių mokslų daktarė
5-asis ekspertas	40 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, įmonių veiklos ir finansinės analizės srityse; socialinių mokslų daktaras
6-asis ekspertas	32 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, finansų valdymo, įmonių vertės nustatymo srityse; socialinių mokslų daktaras; 20 metų praktinė patirtis dirbant tarptautinės kompanijos finansų direktoriumi
7-asis ekspertas	42 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis visuotinės kokybės vadybos, organizacijų veiklos veiksmingumo ir efektyvumo, vadybos sistemų efektyvumo ir integravimo, organizacijų veiklos kokybės srityse; habilituotas socialinių mokslų daktaras
8-asis ekspertas	20 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis įmonių finansų valdymo, investicijų vertinimo, apskaitos, audito srityse, habilituota socialinių mokslų daktarė; 12 metų praktinio darbo patirtis dirbant vyr. buhalterė
9-asis ekspertas	10 metų praktinė patirtis vertybinių popierių rinkos priežiūroje: finansinių tarpininkų, investavimo fondų, emitentų veiklos vertinimas, reguliavimo nuostatų kūrimas; 10 metų mokslinio ir pedagoginio darbo patirtis finansų valdymo, finansinės analizės srityse; magistrė
10-asis ekspertas	25 metų praktinio darbo patirtis dirbant vidutinės gamybinės įmonės finansų ir ekonomikos skyriaus vadovu; magistras
11-asis ekspertas	30 metų praktinio darbo patirtis dirbant vidutinės gamybinės įmonės vyr. finansininke; magistrė
12-asis ekspertas	11 metų praktinio darbo patirtis dirbant pardavimų ir klientų departamento vadove finansines paslaugas ir konsultacijas teikiančioje įmonėje; socialinių mokslų daktarė
13-asis ekspertas	12 metų praktinio darbo patirtis dirbant verslo analitiku finansines, turto vertinimo, konsultacines paslaugas teikiančiose įmonėse; magistras

Pagal 26 lentelėje pateiktas ekspertų charakteristikas, juos galima suskirstyti į dvi grupes: 1-8 ekspertai turi didesnę mokslinę patirtį, tuo tarpu 9-

13 ekspertai turi didesnę patirtį dirbant praktinį darbą. Toks ekspertų pasiskirstymas leidžia palyginti šių dviejų grupių ekspertų vertinimus.

I-ojo ekspertinio vertinimo apklausa vykdyta 2017 m. rugsėjo mėnesį anketinės apklausos būdu, nusiunčiant elektroniniu paštu ekspertinės apklausos anketą (žr. 25 priedą) ir anketos priedą, kurioje aprašyti anketoje pateikti rodikliai (žr. 26 priedą). Anketą sudaro keturios dalys, kurių kiekvienoje pateikiami įvairūs įmonės vertės dydžiai ir jo pokyčiams matuoti skirti rodikliai, suskirstyti į keturias grupes pagal du kriterijus: 1) rodikliai yra absoliutūs / santykiniai; 2) rodiklių skaičiavimas paremtas apskaitos duomenų taikymu / savininkų gerovės vertinimu. Ekspertų buvo prašoma: 1) išrikiuoti pagal svarbumą pateiktus kiekvienos grupės rodiklius, nurodant kurie labiausiai tinka matuojant vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius; 2) atsižvelgiant į duomenų rinkimo bei skaičiavimo sudėtingumo ir išmatuotos vertės pilnumo santykį, nurodyti optimalų kiekvienos grupės rodiklių kiekį, nustatant vidutinių įmonių vertę. Ekspertų individualūs atsakymai pateikti 27-30 prieduose, o 21-24 paveiksluose pateiktas apibendrintas rezultatų vertinimas. Siekiant aiškiau vizualizuoti vertinimo rezultatus, ekspertų rangai buvo pertvarkyti į balus, 1-ajam rangui (labiausiai tinka), suteikiant aukščiausią balų skaičių, atitinkamai kiekvienam kitam po to einančiam rangui suteikiant mažesnę balų skaičių.

Pirmoje ekspertų vertinimui pateiktoje rodiklių grupėje buvo išskirti keturi absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu. Apibendrinti ekspertų vertinimo rezultatai pateikti 21 paveiksle.



**21 pav. Absoliučių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu, tinkamumas vidutinių įmonių vertės pokyčiams nustatyti**

Daugiausia palankių vertinimų šioje grupėje surinko grynojo pelno rodiklis: jo vertinimo balų vidurkis yra 3,423 iš 4 maksimaliai galimų. Net septyni ekspertai šiam rodikliui skyrė pirmą reitingo vietą, penki ekspertai – antrą vietą. Pelno prieš palūkanas (EBIT) ir pelno prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA) rodiklių tinkamumo vertinimas beveik vienodas. Šiek tiek aukštesnėje pozicijoje pagal vidutinį balų skaičių yra EBIT rodiklis, tačiau šio rodiklio moda ir mediana yra 2, kai tuo tarpu EBITDA rodiklio moda ir mediana yra 3 balai, kas rodo, kad pastarajam rodikliui daug daugiau ekspertų skyrė aukštesnę reitingo vietą. EBITA rodiklis įvertintas žemiausiu balu (vidutinis balas – 1,846; moda ir mediana – 2). Tokį vertinimą lėmė tai, kad apskaičiuojant pelną eliminuojama amortizuota nematerialaus turto vertė, tačiau ilgalaikio turto nusidėvėjimas neeliminuojamas. Nors Weber, Schäffer (2008) palankiai įvertino šio rodiklio taikymą nustatant įmonių vertės pokyčius, tačiau kitų autorių nuomone šis rodiklis nėra labai svarbus. Tą patvirtina ekspertų vertinimo rezultatai.

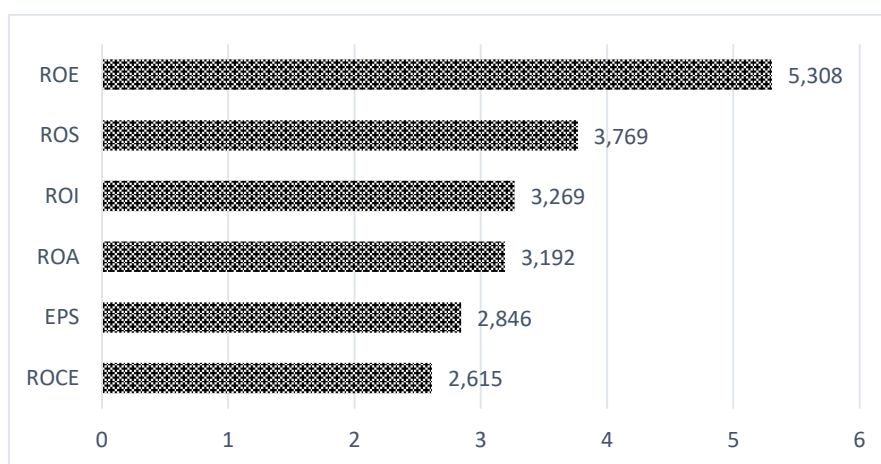
Analizuojant ekspertų nuomonių suderinamumą vertinant absoliučių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu, tinkamumą, pažymėtina, kad konkordacijos koeficientas nėra aukštas ir sudaro 0,2633 (įvedus susietus rangus  $W=0,2695$ ). Tačiau nuomonės laikytinos suderintomis, nes apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė yra 10,269, kai kritinė reikšmė yra 7,815 (p reikšmė  $0,0164 < 0,05$ ). Palyginus ekspertų, turinčių didesnę mokslinę patirtį, nuomonių suderinamumą su ekspertų, turinčių didesnę praktinę patirtį, matyti, kad mokslininkų nuomonių suderinamumo lygis, vertinant šią rodiklių grupę, yra ženkliai aukštesnis ( $W=0,414$ ), nei praktikų, kurių vertinimas gana stipriai išsiskyrė ( $W=0,144$ ). Tai rodo, kad yra svarbu ir reikalinga pasiūlyti moksliskai ir metodologiškai pagrįstą šios grupės rodiklį ar rodiklių rinkinį, tinkamą taikyti vidutinių įmonių veikloje.

Kitas klausimas, kurį ekspertai turėjo įvertinti – optimalus šios grupės rodiklių kiekis, reikalingas nustatant vidutinių įmonių vertės pokyčius. Iš 27 priede pateiktų vertinimų matyti, kad šeši ekspertai nurodė, jog reikia taikyti tik vieną rodiklį, nes kiekvienas šios grupės rodiklis atspindi tą patį įmonės veiklos



rezultatą – pelną, tik pateikiamos skirtingos jo išraiškos; penki ekspertai nurodė, kad galima taikyti du šios grupės rodiklius, nes skaičiavimas yra nesudėtingas, o savininkų kapitalo pokyčiai dėl veiklos rezultatų pasikeitimo būtų pilniau atspindėti. Pažymėtina, kad vienas ekspertas nurodė, kad įtraukti nurodytus rodiklius į vidutinių įmonių vertės pokyčių nustatymą yra mažai tikslinga, nes pelno rodikliai tik dalinai sietini su įmonių vertės dydžiu. Atsižvelgiant į statistinius duomenų vertinimo rezultatus (vidutinis rekomenduotinių rodiklių skaičius grupėje – 1,62; moda ir mediana – 2), siūlytina į formuojamą kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonių vertės kūrimą, modelį vidutinėms įmonėms įtraukti du šios grupės rodiklius: grynąjį pelną ir pelną prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją ( EBITDA).

Antroje rodiklių grupėje, pateiktoje ekspertams išrikiuoti pagal svarbumą, buvo išskirti šeši santykiniai vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu. Jų tinkamumo vidutinių įmonių vertės pokyčiams matuoti vertinimo rezultatai pateikti 22 paveiksle.



**22 pav. Santykinių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu, tinkamumas vidutinių įmonių vertės pokyčiams nustatyti**

Identifikuojant santykinius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu, ekspertų nuomone, tinkamiausias vidutinėms įmonėms yra grynojo nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis (ROE), kurio įvertinimo balų vidurkis yra 5,308 iš 6 maksimaliai galimų balų (moda ir mediana – 6 balai). Kaip matyti 28 priede, pirmąją reitingo vietą

šiam rodikliui skyrė net devyni ekspertai, likę penki ekspertai, skyrė antrąją vietą. Pardavimų pelningumo rodiklis (ROS) yra antroje vietoje (vidutinis balas – 3,769; moda ir mediana – 4 balai); trečioje vietoje – investicijų pelningumo rodiklis (ROI), surinkęs 3,269 vidutinio balo (moda ir mediana – 3 balai). Panašiai įvertintas ir turto pelningumo rodiklis (ROA), kur vidutinis balas 3,192, tačiau pastarojo rodiklio moda ir mediana yra 4 balai, kas rodo, jog analizuojamą rodiklį aukštesniu reitingu įvertino daugiau ekspertų negu investicijų pelningumą.

Ekspertų nuomonės šiuo klausimu laikytinos suderintomis, nes konkordacijos koeficientas yra 0,40034, apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė – 26,02, kai kritinė reikšmė yra 11,07 (p reikšmė 0,00008 < 0,05). Palyginus ekspertų, turinčių didesnę mokslinę ir didesnę praktinę patirtį, nuomonių suderinamumą, pastebėta, kad jis atskirose grupėse dar didesnis (atitinkamai W – 0,5442 ir W – 0,584). Tačiau, palyginus rodiklių reitingavimą abiejose grupėse, matyti, kad bendras sutarimas rastas tik dėl nuosavo kapitalo pelningumo rodiklio (žr. 27 lentelę), tuo tarpu labiausiai išsiskyrė nuomonės dėl pelno, tenkančio vienai akcijai.

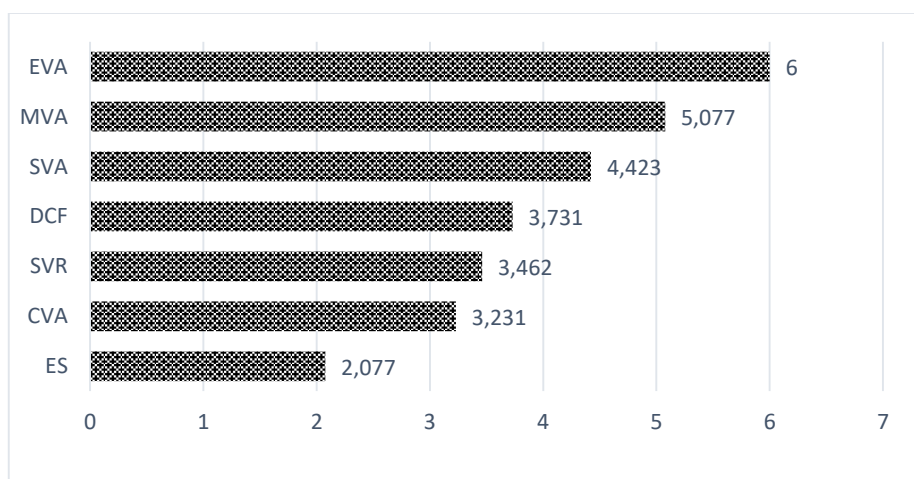
**27 lentelė. Ekspertų, turinčių didesnę mokslinę patirtį, ir ekspertų, turinčių didesnę praktinę patirtį, vertinimo rezultatų palyginimas**

Ekspertų mokslininkų vertinimas				Ekspertų praktikų vertinimas			
<i>Rodiklis</i>	<i>Vidurkis</i>	<i>Moda</i>	<i>Mediana</i>	<i>Rodiklis</i>	<i>Vidurkis</i>	<i>Moda</i>	<i>Mediana</i>
<b>ROE</b>	5,125	6	6	<b>ROE</b>	5,60	6	6
<b>ROS</b>	4,125	4	4	<b>EPS</b>	4,40	4	4
<b>ROA</b>	3,688	4	4	<b>ROI</b>	3,80	4	4
<b>ROCE</b>	3,250	2	2,5	<b>ROS</b>	3,20	5	3
<b>ROI</b>	2,938	3	3	<b>ROA</b>	2,40	2	2
<b>EPS</b>	1,875	1	1	<b>ROCE</b>	1,60	1	1

Analizuojant ekspertų vertinimus dėl optimalaus rodiklių kiekio taikymo analizuojamoje rodiklių grupėje matyti, kad nuomonės gana skirtingos: nuo kraštutinių, kai ekspertas siūlo netaikyti nė vieno šios grupės rodiklio, nes pelningumo rodikliai tik dalinai sietini su įmonių vertės dydžio nustatymu, iki visų šešių grupės rodiklių naudojimo, nes duomenų rinkimo ir pelningumo rodiklių apskaičiavimo procedūros nėra sudėtingos, tačiau gauti rezultatai

suteiktų visapusišką kompleksinę informaciją apie įmonės vertę. Nors kai kurių ekspertų nuomonės ir išsiskyrė, bet įvertinus duomenis statistiškai, matyti, kad vidutinis ekspertų rekomenduotų rodiklius skaičius yra 2,69, moda ir mediana yra 3. Atsižvelgiant į gautus rezultatus, yra siūloma į kontrolingo sistemos modelį vidutinėms įmonėms įtraukti tris šios grupės rodiklius: grynąjį nuosavo kapitalo pelningumo (ROE), pardavimų pelningumo (ROS) ir turto pelningumo (ROA) rodiklius. Nors pastarasis rodiklis bendrame vertinime 0,077 balo buvo žemesnis už investicijų pelningumo rodiklį (ROI), tačiau jo moda ir mediana yra didesnė. Taip pat šį rodiklį, kaip svarbesnį, išskyrė ekspertai, turintys didesnę mokslinę patirtį. Viena ekspertė savo pasirinkimą taikyti daugiau negu vieną šios grupės rodiklį argumentavo tuo, kad iš esmės svarbus tik vienas rodiklis – ROE, tačiau tada prarandama informacija dėl ko šis rodiklis kito. Trijų rodiklių derinys (ROE, ROA ir ROS), anot ekspertės, atkleidžia pokyčius, atsirandančius dėl kapitalo struktūros, turto apyvartumo ir pardavimų pokyčių ir pilnai įvertina situaciją.

Trečioji rodiklių grupė, pateikta ekspertams įvertinti, buvo įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo absoliutūs rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu. Jų tinkamumo vidutinių įmonių vertės pokyčiams nustatyti reitingavimo rezultatai pateikti 23 paveiksle.



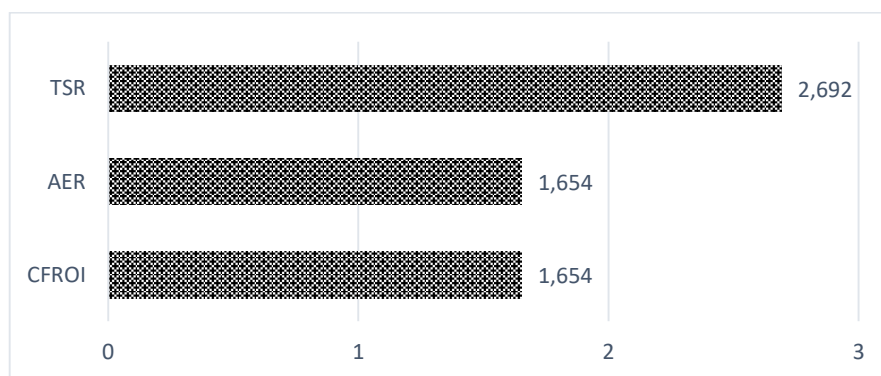
**23 pav. Absoliučių įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų savininkų gerovės vertinimu, tinkamumas vidutinių įmonių vertei nustatyti**

Ekspertai beveik vieningai pirmąją reitingo vietą skyrė ekonominės pridėtinės vertės (EVA) rodikliui, suteikdami jam 6 vidutinius vertinimo balus iš galimų 7 balų (moda ir mediana – 7). Kaip matyti 29 priede pateiktoje ekspertų reitingo lentelėje, septyni ekspertai šiam rodikliui skyrė pirmąją reitingo vietą, trys antrąją, ir likę trys ekspertai – žemesnes, ketvirtąją ir penktąją, vietas. Antroji reitingo vieta (vidutinis balas – 5,077; moda ir mediana – 5 balai), skirta rinkos pridėtinės vertės rodikliui (MVA). Trečioji vieta (vidutinis balas – 4,423; moda – 3; mediana – 4) – akcininkų pridėtinės vertės rodikliui (SVA). Ekspertų nuomonių suderinamumas yra pakankamas ( $W = 0,357$ ; apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė – 27,83, kai kritinė reikšmė yra 12,59,  $p$  reikšmė  $0,0001 < 0,05$ ). Palyginus ekspertų, turinčių didesnę mokslinę patirtį ir didesnę praktinę patirtį, reitingavimo rezultatus, nustatyta, kad abiejų grupių ekspertai vienodu reitingu įvertino ekonominės pridėtinės vertės rodiklį (EVA), jam skirdami pirmąją vietą ir nuosavo kapitalo sklaidos rodiklį (ES), jam skirdami paskutinąją septintąją vietą. Dėl kitų rodiklių nuomonės išsiskyrė per vieną reitingo vietą. Didžiausias prieštaravimas tarp šių ekspertų grupių vertinimų iškilo reitinguojant diskontuotų pinigų srautų rodiklį (DPS). Ekspertai, turintys didesnę mokslinę patirtį, jam skyrė prieš paskutinąją šeštąją reitingo vietą (vidutinis balas 2,69; moda – 1; mediana – 2,5). Tuo tarpu ekspertai, turintys didesnę praktinę patirtį, šiam rodikliui skyrė antrąją reitingo vietą (vidutinis balas 5,4; moda – 7; mediana – 6). Tai rodo, kad praktikai palankiau linkę vertinti žinomesnius, populiariesnius, labiau mokslinėje ir praktinėje literatūroje išnagrinėtus rodiklius.

Dėl optimalaus rodiklių kiekio šioje grupėje ekspertų nuomonės buvo panašios (žr. 29 priedą). Daugiausia – aštuoni ekspertai – nurodė, kad optimalus šios grupės rodiklių kiekis yra du, pasirenkant nustatyti įmonių vertę skirtingais periodais (vienerių metų ir ilgo laikotarpio). Šios grupės rodikliai pasižymi sudėtingomis duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūromis ir didesnis jų taikymo kiekis, anot ekspertų, būtų perteklinis. Vis dėlto, dviejų ekspertų nuomone, yra tikslinga taikyti penkis šios grupės rodiklius priklausomai nuo to, kokio laikotarpio, kokius ir kiek įmonės vertės aspektų norima išmatuoti.

Pažymėtina tai, kad didesnę rodiklių kiekį nurodė ekspertai, turintys didesnę praktinę patirtį. Ekspertas, dirbantis verslo analitiku finansines, turto vertinimo, konsultacines paslaugas teikiančiose įmonėse, tokį pasirinkimą argumentavo pažymėdamas, kad šiuolaikinės kompiuterinės apskaitos ir finansų valdymo sistemos leidžia greitai apskaičiuoti ekonominius rodiklius, todėl siūlo jas diegti ir išnaudoti visas šių programų teikiamas galimybes. Vis dėlto, atsižvelgiant į bendrą ekspertų vertinimą (vidutinis optimalus rodiklių kiekis šioje grupėje – 2,38; moda ir mediana – 2), rekomenduojama į konstruojamą kontrolingo sistemos modelį vidutinėms įmonėms įtraukti du šios grupės rodiklius: 1) ekonominės pridėtinės vertės rodiklį (EVA), kuris rengiamame sistemos modelyje būtų naudojamas kaip trumpo periodo (vienerių metų) įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių nustatymo matas; 2) rinkos pridėtinės vertės rodiklį (MVA), kuris siejamas su ilgo periodo vertės kūrimo (praradimo) matavimu.

Paskutinę grupę, kurią turėjo įvertinti ekspertai, sudarė trys rodikliai, priskirti santykinų įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų savininkų gerovės vertinimu, grupei. 24 paveiksle pateikti šio vertinimo rezultatai.



**24 pav. Santykinų įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių, paremtų savininkų gerovės vertinimu, tinkamumas vidutinių įmonių vertei nustatyti**

Kaip matyti 24 paveiksle, ekspertai palankiausiai įvertino akcininkų nuosavo kapitalo pelningumo (TSR) rodiklį, jam skirdami 2,692 vidutinio balo iš trijų (moda ir mediana – 3). Metinis ekonominis pelningumas (AER) ir pinigų srautų pelningumas investicijoms (CFROI) ekspertų buvo įvertintas vienodai,

skiriant po 1,654 vidutinio balo. Atsižvelgiant į tai, kad vertindami optimalų rodiklių kiekį šioje grupėje, dauguma ekspertų rekomendavo įtraukti tik vieną šios grupės rodiklį, nes jie pasižymi sudėtingomis duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūromis ir didesnis jų taikymas būtų perteklinis, yra siūlytina į konstruojamą kontrolingo sistemos modelį įtraukti tik akcininkų nuosavo kapitalo pelningumą (TSR), kurį ekspertai įvertino aukščiausiu reitingu. Ekspertų nuomonės laikytinos suderintomis, nes konkordacijos koeficientas yra 0,359, apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė – 9,346, kai kritinė reikšmė yra 5,99, p reikšmė  $0,00934 < 0,05$  (žr. 30 priedą).

Apibendrinant ekspertinio vertinimo rezultatus yra rekomenduojamas toks vidutinių įmonių vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių rinkinys, taikytinas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės kūrimą, modelyje: 1) grynasis pelnas; 2) pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA); 3) grynasis nuosavo kapitalo pelningumas (ROE); 4) pardavimų pelningumo (ROS); 5) turto pelningumas (ROA); 6) ekonominė pridėtinė vertė (EVA); 7) rinkos pridėtinė vertė (MVA); 8) akcininkų nuosavo kapitalo pelningumas (TSR). Šis aštuonių rodiklių rinkinys užtikrintų kompleksinį vidutinių įmonių vertės kūrimo (praradimo) išmatavimą kontrolingo sistemoje.

### **3.3.2. Sėkmės potencialo ir veiklos rezultatų matavimo rodiklių ir rodiklių sistemų vertinimas**

Atliktas įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių tyrimas atskleidė, kad vidutinėse įmonėse, įdiegus kontrolingo sistemą, vertės pokyčius tikslinga vertinti taikant tiek apskaitos duomenimis, tiek savininkų gerove grįstus matavimus, kurių verčių didinimas įvardijamas kaip galutinis kontrolingo sistemos tikslas. Tačiau kiekvienas šių vertės nustatymo matavimų yra sudarytas iš tam tikrų rodiklių ir kriterijų, kurie savo ruožtu galimi skaidyti į žemesnio lygmens rodiklius. Taigi, siekiant užtikrinti įmonės vertės augimą, yra svarbu gerinti įvairius kitus rodiklius. Tam reikalingas nuolatinis sisteminis įmonės

veiklos vertinimas tiek operatyviniame, tiek strateginiame lygmenyse. Kontrolingo sistemos sandaros struktūrinėje schemoje (žr. 13 pav.) šis vertinimas atskleidžiamas *sėkmės potencialo augimo* ir *veiklos rezultatų gerėjimo* elementuose. Ir nors schemoje šie elementai pateikti kaip savarankiškos sudedamosios dalys, kur sėkmės potencialo augimas siejamas su strateginio kontrolingo posistemiū, o veiklos rezultatų gerėjimas su operatyvinio kontrolingo posistemiū, tačiau jų tarpusavio sąsaja yra neišvengiama. Ši sąsaja ypatingai išryškėja tuomet, kai veiklai vertinti pasirenkami ne pavieniai rodikliai, o jų sistemos. Taigi, strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimas, kurio rezultatai turi įtakos matuojant įmonės vertės kūrimą (praradimą), turi būti nagrinėjamas kaip integralus kontrolingo sistemos elementas.

Dobroszek, Szycha (2015) pažymi, kad kontrolingo sistema gali pasiūlyti daug skirtingų būdų ir priemonių, padedančių matuoti įmonės veiklą, kaip pvz. išlaidų valdymas, nuokrypių analizė ir pan. Vis dėlto, įvairių finansinių ir nefinansinių rodiklių ir jų sistemų naudojimas yra pagrindinis ir svarbiausias kontrolingo sistemos instrumentas, padedantis matuoti ir įvertinti tiek strateginę, tiek operatyvinę veiklą, o tuo pačiu nustatyti įmonės vertės pokyčio dydį. Todėl svarbu analizuoti ir identifikuoti tuos rodiklius ir rodiklių sistemas, kurie aiškiausiai įvertintų įmonės veiklą tiek operatyviniu, tiek strateginiu aspektu. Kad rodikliai vaidina svarbų vaidmenį kontrolingo sistemoje įrodo ir tai, jog kai kurie autoriai, propaguodami vieną ar kitą kontrolingo koncepciją, ypatingą dėmesį skyrė finansinių ir nefinansinių rodiklių parinkimui. Tarp jų pažymėtinas Reichmann (2011), kuris, būdamas koncepcijos *orientacija į informacinį aprūpinimą* pradininku, finansinės ir ekonominės analizės pagrindu apskaičiuotus rodiklius vertino kaip ypatingai svarbų kontrolingo sistemos elementą.

Svarbu pažymėti, kad kontrolingo sistemoje formuojant strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimo rodiklių ir kriterijų rinkinį yra svarbu laikytis tam tikrų reikalavimų (žr. 28 lentelę). Kiekvieno reikalavimo svarumas priklauso nuo įmonės tikslų ir sėkmės faktorių.

**28 lentelė. Reikalavimai strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimo rodiklių ir kriterijų rinkinio sudarymui**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Reikalavimo pavadinimas</b>	<b>Reikalavimo apibūdinimas</b>
1.	Tinkamumas sprendimams priimti	rodikliai turi atitikti įmonės, jos padalinių, procesų valdymo tikslus bei adekvačiai atvaizduoti analizuojamų veiklos sričių būklę ir rezultatus
2.	Vienprasmiškumas	rodikliai turi būti išreikšti taip, kad nebūtų galimybės juos interpretuoti dvejopai
3.	Palyginamumas	rodiklius būtų galima palyginti tiek laiko prasme, tiek su kitais padaliniais, kitomis įmonėmis, ar šakos rodikliais
4.	Galimybė kontroliuoti	turi būti galimybė rodiklius kontroliuoti, įvertinant siekiamų rezultatų atitikimą faktiniams
5.	Aktualumas	jie turi būti reikšmingi analizuojamu momentu
6.	Integracija	turi būti galimybė derinti su kitais rodikliais ir ypač su įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matais
7.	Pripažinimas	rodiklių naudojimui turi pritarti vadovai
8.	Ekonomiškumas	turi būti priimtinas santykis tarp rodiklių teikiamos naudos ir išlaidų, patiriamų jų skaičiavimui ir analizei
9.	Atsakomybė	priimtas rodiklių rinkinys turi tapti pagrindu derinant organizacijos tikslus ir vertinant rezultatus
10.	Išmatuojamumas	rodikliai turi būti parinkti taip, kad objektyviai nustatytų matuojamo reiškinių, proceso ar objekto dydį

*Šaltinis:* sudaryta autorės pagal Karminskij ir kt. (Карминский, ir kt., 2006), Šešukova, Sergejeva (Шешукова, Сергеева, 2012), Tamulevičienė, Subačienė (2014), Tamulevičienė (2015b)

Pažymėtina, kad renkantis rodiklius veiklai matuoti, įmonės daugiausia koncentruojasi į finansinių rodiklių taikymą, nes finansiniai rodikliai ypatingai svarbūs siekiant pateikti bendrą informaciją apie įmonės finansinius rezultatus. Ši informacija, nežiūrint jos aukšto agregavimo lygio, gali suteikti pirminį vaizdą apie įmonę kaip visumą arba apie atskirus segmentus. Tačiau, kaip nurodo Brewer, Speh (2000), Ittner, Larcker (2003) ir kiti autoriai, šiandien jau plačiai pripažinta, kad nefinansiniai ir netgi neskaitiniai rodikliai taip pat gali teikti valdymui labai vertingą informaciją. Ir nors šių rodiklių taikymas kartais gali tapti komplikotas dėl žemesnio išmatuojamumo ir palyginamumo lygio, tačiau tai nesumenkina jų indėlio vertinant strateginę ir operatyvinę įmonės veiklą.

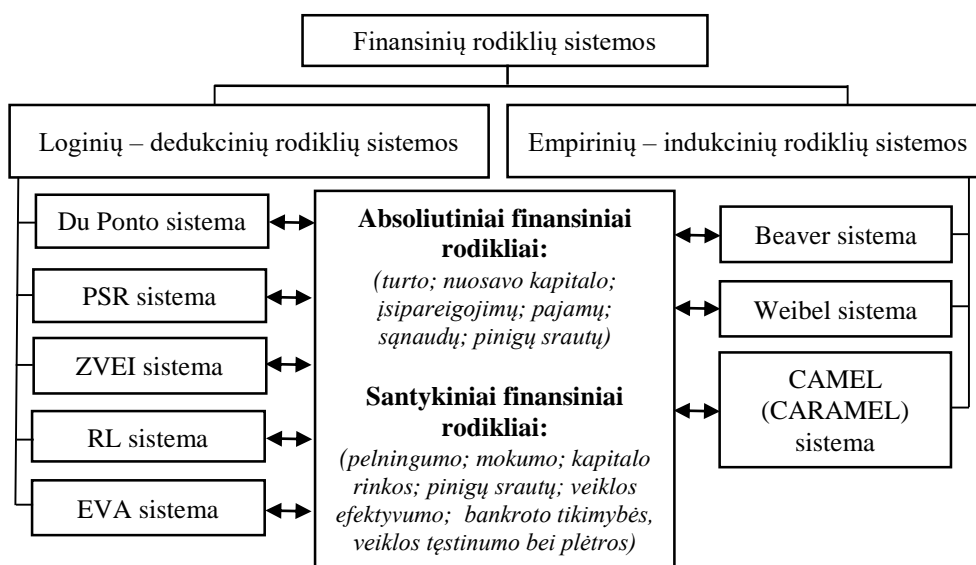
Vis dėlto, siekiant įdiegti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį, vien tik pavienių finansinių ir nefinansinių rodiklių, kurie nesusieti jokiais ryšiais, taikymas gali būti neefektyvus. Tą akcentuoja ir daugelis tyrėjų. Kaip teigia Muller (1990, cit. Köppen, 2008, p.10), įmonė gali



būti adekvačiai valdoma tik tuomet, kai jos veikla matuojama taikant ne pavienius rodiklius, o jų rinkinius. Anot Keiner (2003), atskiri rodikliai nepajėgūs matuoti ir kompleksiskai vertinti įmonės siekių ir planų įgyvendinimą. Deyhle (Дайле, 2001), Hauser (2011), Weber, Schäffer (2008), Karminskij ir kt. (Карминский, ir kt. 2006), Köppen (2008) taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad pavieniai rodikliai dėl jų riboto informatyvumo kontrolingo sistemoje retai taikomi. Dažniausiai formuojamos rodiklių sistemos, kurios leidžia ne tik kiekybiškai įvertinti situaciją, bet ir atskleisti problemų atsiradimo priežastis, o taip pat atlikti struktūrinę - loginę veiksnių, darančių jiems įtaką, analizę. Vis dėlto, ne kiekvieną rodiklių grupę galima vadinti *rodiklių sistema*. Kontrolerių žodyne (Dictionary for controllers..., 2010) rodiklių sistema apibrėžiama kaip matematiškai ar logiškai susijusių absoliučių ar santykinų rodiklių kombinacija, turinti tam tikrą prasmę. Remiantis Sandt (2004), apie rodiklių sistemą galima kalbėti tuomet, kai du arba daugiau rodiklių tarpusavyje susiję, ir vienas kitą papildo arba paaiškina. Atsižvelgiant į pateiktus apibrėžimus galima teigti, kad svarbiausias aspektas, leidžiantis rodiklių rinkinį pavadinti rodiklių sistema, yra tarpusavio priklausomybės ryšio tarp rodiklių buvimas.

Parentant jau egzistuojančias rodiklių sistemas konkrečios įmonės strateginei ir operatyvinei veiklai analizuoti ir vertinti, kontrolingo skyriaus darbuotojai pirmiausia turi įsitikinti, ar toji sistema pajėgi išryškinti silpnas vietas ir atskleisti jų susidarymo priežastis. Jeigu sistema to neužtikrina, ji gali būti modifikuojama atsižvelgiant į konkrečios įmonės poreikius. Formuojant modifikuotą sistemą ir parentant joms rodiklius, svarbu išrinkti tuos, kurių rezultatų pagrindu būtų galimybė vertinti ne tik praėjusių laikotarpių įmonės veiklą, bet taip pat atlikti operatyvinę (einamąją) finansinės būklės analizę. Taip pat svarbu, kad parengtų finansinių planų pagrindu būtų galima analizuoti įmonės finansinę būklę ateinančiais laikotarpiais, t.y. atlikti perspektyvinę silpnų vietų diagnostiką siekiant išvengti mokumo, likvidumo ar kitų problemų. Pati sistema turėtų sudaryti hierarchinę struktūrą, kurioje būtų matyti ryšiai tarp atskirų rodiklių.

Siekiant parinkti rodiklių sistemas, tinkamas vidutinių įmonių veiklai vertinti, yra svarbu išnagrinėti jau egzistuojančias sistemas, sėkmingai taikomas kontrolingo veikloje. Plačiausiai žinomos ir dažniausiai taikomos yra finansinių rodiklių sistemos, kurios klasifikuojamos į dvi grupes: loginių - deducinių ir empirinių - indukcinį rodiklių sistemos (žr. 25 pav.). Visų šių sistemų pagrindas yra absoliutinių bei santykinų finansinių rodiklių apskaičiavimas, analizė ir vertinimas.

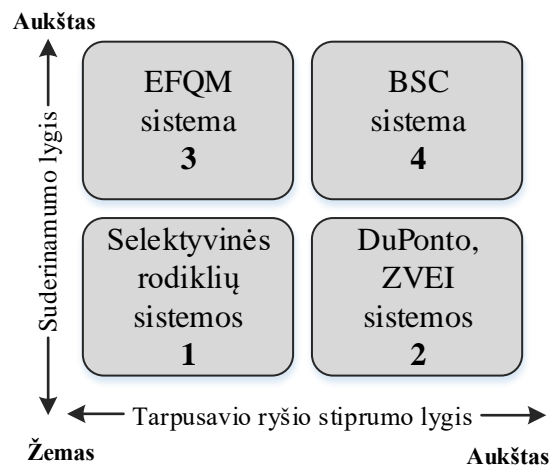


**25 pav. Finansinių rodiklių sistemų klasifikavimas**

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Harrington, Ingham (1980); Timmerbeil (1999); Карминский, ir kt. (2002); Reichmann (2011)

Nors šis rodiklių sistemų klasifikavimo ir jų taikymo kontrolingo sistemoje požiūris plačiai paplitęs, tačiau jis turi vieną trūkumą: tiek loginių - deducinių, tiek empirinių - indukcinį rodiklių sistemos apima tik finansinius rodiklius. Weber, Sandt (2001, cit. Weber, Schäffer, 2014, p.158) pateikia kitą rodiklių sistemų kokybės vertinimo požiūrį, atsižvelgiant į dvi dimensijas: rodiklių tarpusavio ryšių stiprumą ir rodiklių suderinamumą. Anot autorių, rodiklių sistemos gali skirtis priklausomai nuo rodiklių tarpusavio ryšio. Tai gali būti matematinė priklausomybė, kuomet analizė pradedama nuo aukščiausio lygmens rodiklio, skaidant jį į žemesnio lygmens rodiklius, pvz. DuPonto sistema. Arba sistema gali remtis priežasties – pasekmės ryšiais, pvz. suderintų rodiklių sistema (*angl.* Balanced Scorecard, *sutr.* BSC). Kalbant apie rodiklių

suderinamumo lygį, autoriai pabrėžia, kad sistemos skiriasi pagal tai, kiek jose yra finansinių ir nefinansinių rodiklių, kaip giliai ir kaip plačiai formuojant sistemą parenkami rodikliai. Įvertinę du veiksnius, rodiklių tarpusavio ryšių stiprumo ir suderinamumo lygį, Weber, Sandt (2001, cit. Weber, Schäffer, 2014, p.159) pateikia 4 laukų matricą, kurioje rodiklių sistemos pozicionuojamas į keturias grupes (žr. 26 pav.).



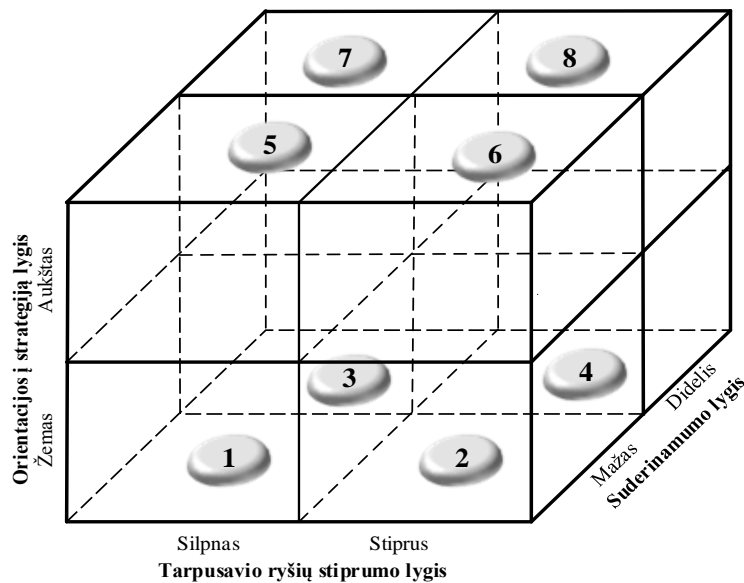
**26 pav. Rodiklių sistemų pozicionavimas pagal dvi dimensijas**

*Šaltinis:* Weber, Sandt (2001, cit. Weber, Schäffer, 2014, p. 158)

Šis požiūris taip pat turi trūkumą, nes rodiklių sistemų kokybė vertinama tik per rodiklių tarpusavio ryšio stiprumo ir suderinamumo prizmę, tačiau neatsižvelgiama į tai, ar rodiklių sistema vertina operatyvinę, ar strateginę veiklą. Kadangi kontrolingo sistema yra orientuota į strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimą, svarbu, kad taikomos rodiklių sistemos būtų tinkamos įvertinti veiklą tiek strateginiame, tiek operatyviniame lygmenyse. Siekiant objektyvesnio rodiklių sistemų, kurios gali būti naudojamos vidutinių įmonių veiklai vertinti, parinkimo proceso, yra tikslinga sistemas pozicionuoti išskiriant ir trečiąją dimensiją: *orientacijos į strategiją lygį*. Strateginio požiūrio trūkumą parenkant rodiklių sistemas ir jas taikant įmonių veiklai vertinti išvelgė ne vienas autorius (Kaplan, Norton, 2000; Smith, 2005; Reichmann, 2011, ir kiti), todėl šis aspektas padėtų aiškiau nustatyti jau egzistuojančių rodiklių sistemų kokybę,

identifikuoti jų ypatybes, apibrėžti taikymo formuojamame vidutinių įmonių kontrolingo sistemos modelyje galimybes.

Atsižvelgiant į tris dimensijas: 1) rodiklių tarpusavio ryšio stiprumo lygį; 2) rodiklių subalansuotumo lygį ir 3) rodiklių orientacijos į strategiją lygį, parengtas ir 27 paveiksle pateiktas rodiklių sistemų pozicionavimo “kubas”, sudarytas iš aštuonių laukų.



27 pav. Rodiklių sistemų pozicionavimas pagal tris dimensijas

Šaltinis: sudaryta autorės

Įvertinus dažniausiai naudojamų rodiklių sistemų ypatumus, atliktas jų pozicionavimas priskiriant kiekvieną rodiklių sistemą vienam iš kubo laukui. 29 lentelėje pateikiamos pirmajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui priskirtos rodiklių sistemos ir jų charakteristikos. Pirmajam - ketvirtajam kubo laukams priskirtos rodiklių sistemos išsiskiria tuo, kad jos nepasižymi aukštu orientacijos į strategiją lygiu.

29 lentelė. Pirmajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui priskirtinos rodiklių sistemos ir jų apibūdinimas

Sistemos pavadinimas	Sistemos apibūdinimas
<i>Pirmajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių tiek rodiklių tarpusavio ryšių stiprumo, tiek rodiklių suderinamumo, tiek orientacijos į strategiją lygis yra santykinai mažas</i>	
Selektyvinės rodiklių sistemos	Tai sistemos, kurias savo nuožiūra sudaro pačios įmonės, parinkdamos keletą įprastų finansinei veiklai matuoti skirtų rodiklių. Šis laukas atitinka Weber, Sandt siūlomo klasifikavimo pirmąjį matricos lauką (žr. 26 pav.)

<b>Antrajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių rodiklių tarpusavio ryšių stiprumas yra didelis, tačiau orientacijos į strategiją bei rodiklių suderinamumo lygis yra santykinai mažas</b>	
DuPonto sistema (1920)	Sistema skirta turto ir (arba) nuosavo kapitalo pelningumui tirti bei veiksmų, darančių įtaką jų pokyčiams, vertinti. Pagrindinis rodiklis yra turto ir (arba) nuosavo kapitalo pelningumas, o jų pagrindu, nustatytu nuoseklumu, formuojami kiti susiję žemesnio lygio santykiniai ir absoliutiniai rodikliai, kas rodo griežtą rodiklių tarpusavio ryšių matematinę priklausomybę
PSR sistema (1958)	Sistema taip pat paremta Du Ponto piramidės principu, o išėties rodiklis yra nuosavo kapitalo pelningumas. Tačiau žemesnieji sistemos rodikliai siejami su kintamų ir pastovių išlaidų išskyrimu, gamybos, pardavimo, administracinių išlaidų santykio su pardavimų pajamomis skaičiavimu, atsargų sandėlyje, debitorinių įsiskolinimų, pinigų dydžio ir kitų rodiklių atvaizdavimu ir jų įtakos aukštesniojo lygio rodikliams įvertinimu
<b>Trečiajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių rodiklių suderinamumo lygis yra aukštas, tačiau tarpusavio ryšių stiprumo ir orientacijos į strategiją lygis santykinai mažas.</b>	
Beaver sistema (1966)	Sistema sukurta įvertinus 79 sėkmingai ir 79 nesėkmingai veikiančias įmones. Kaip tyrimo rezultatas buvo atrinkti šeši efektyviausiai problemas išryškinantys suderinti rodikliai, tarp kurių yra visų išipareigojimų apmokėjimo, turto pelningumo, finansinio svarto, greitojo trumpalaikio mokumo ir kiti koeficientai. Taikant šią sistemą sulyginami analizuojamos įmonės rodikliai su šios sistemos bazinėmis - etaloninėmis dydžių reikšmėmis, kurios nustatytos atskirai finansiškai stabilioms ir nestabilioms įmonėms.
Weibel sistema (1973)	Sistema paremta 72 Šveicarijos įmonių tyrimo duomenimis. Čia taip pat buvo atrinkti šeši subalansuoti labiausiai informatyvūs rodikliai, tarp kurių dalis yra tokių pat kaip ir Beaver sistemoje. Kaip svarbiausias rodiklis pateikiamas visų išipareigojimų koeficientas, taip pat šios sistemos rodiklių sąrašė yra finansinio svarto, greitojo trumpalaikio mokumo koeficientas
CAMELS sistema (1979)	Sistema naudojama vertinant bankų veiklą. Kiekviena sistemos pavadinimo raidė atitinka analizuojamą sritį: kapitalo pakankamumas; valdomo turto kokybė; banko vadybos kokybė; banko veiklos pelnas; banko veiklos likvidumo lygis; banko veiklos jautrumas rinkos rizikai. Šios sistemos pagrindu sukurta CAMEL sistema, kuri naudojama vertinant draudimo bendrovių veiklą papildomai įvedant dvi sritis – persidraudimą ir aktuarinius atidėjinius. Pažymėtina, kad šioje sistemoje įmonės veiklai vertinti be finansinių rodiklių yra naudojami ir nefinansiniai rodikliai
<b>Ketvirtajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių rodiklių suderinamumo lygis bei tarpusavio ryšių stiprumo lygis yra aukštas, tačiau orientacijos į strategiją lygis santykinai mažas</b>	
RL sistema (1977)	Sistemą sudaro dvi rodiklių grupės, kurių vienos išėties rodiklis yra <i>įprastinės veiklos pelnas</i> , o kitos – <i>likvidumas</i> . Pastarieji toliau skaidomi į įvairius žemesnio lygmens rodiklius. Ši savybė rodo aukštą rodiklių tarpusavio ryšio stiprumą. Be to ši sistema susideda iš dviejų dalių: <i>bendrosios</i> ir <i>specialiosios</i> . Bendroji dalis skirta veiklos rezultatų analizei, neatsižvelgiant į įmonės veiklos sritį. Specialioji dalis skirta analizuoti įmonės veiklą, įvertinant aplinką, kurioje įmonė funkcionuoja, ir šios aplinkos specifiką. Būtent ši savybė leidžia charakterizuoti RL sistemą kaip aukšto rodiklių subalansuotumo sistemą, nes derina rodiklius, kurie yra bendri visoms įmonėms su specifiniais rodikliais, kurie svarbūs tik konkrečios įmonės veiklai analizuoti ir vertinti

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Beaver (1966); Ingham, Harrington (1980); Köppen (2008); Schmeisser ir kt. (2011); Reichmann (2011); Tamulevičienė, Subačienė, Mackevičius (2014); Tamulevičienė (2016b)

Apibendrinant galima pažymėti, kad visos 29 lentelėje aptartos rodiklių sistemos turi vieną bendrą savybę: jų orientacijos į strategiją lygis nėra aukštas. Įvertinus tą aplinkybę, kad kontrolingo sistema jungia tiek operatyvinio, tiek strateginio kontrolingo posistemius, svarbiu aspektu kontrolingo tarnybos veikloje tampa strateginių tikslų pasiekimas. Vadinasi, įmonės veiklos vertinimo rodiklių rinkinys turi būti formuojamas siekiant išmatuoti ne tik savaitės, mėnesio, ketvirčio ar metų, bet ir 5-10 metų rezultatus. Antrasis rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštas yra skirtas identifikuoti tas rodiklių sistemas, kurių orientacijos į strategiją lygis yra aukštas. 30 lentelėje pateikiamos antrajam šio kubo aukštui priskirtos rodiklių sistemos ir jų charakteristikos.

**30 lentelė. Antrajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui priskirtinos rodiklių sistemos ir jų apibūdinimas**

Sistemos pavadinimas	Sistemos apibūdinimas
<i>Penktajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių tiek rodiklių tarpusavio ryšių stiprumo, tiek rodiklių suderinamumo lygis yra žemas, tačiau orientacijos į strategiją lygis yra aukštas</i>	
Tableau de Bord sistema (1930)	Sistemos tikslas – trumpas informacijos apie kiekvieną organizacijos segmentą pateikimas vadovybei parenkant tokius matavimo vienetus, kurie padėtų sėkmingai įgyvendinti operatyvinius ir strateginius tikslus. Tai viena iš pirmųjų kompleksinio veiklos matavimo ir vertinimo sistemų, kurią sudaro finansinių ir nefinansinių rodiklių, suskirstytų į tikslinius ir funkcinius, rinkinys. Sistema neturi griežtai apibrėžtos metodikos ir matuotinių rodiklių, o aprašomas tik jos taikymo principas ir pateikiamos įvairios rekomendacijos. Tai nulemia dažnai žemą rodiklių suderinamumo bei jų tarpusavio ryšio stiprumo lygį
<i>Šeštajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurios pasižymi aukštu orientacijos į strategiją lygiu bei stipriu tarpusavio priklausomybės ryšiu, tačiau suderinamumo lygis yra santykinai mažas</i>	
EVA sistema	Pagrindinis sistemos rodiklis – kapitalo pridėtinė vertė, parodanti kapitalo prieaugį per tam tikrą periodą. Toliau seka žemesnieji EVA piramidės lygmenys, kuriuose rodikliai yra susieti griežta matematine tarpusavio ryšio priklausomybe. Sistema turi aiškią orientaciją į strategiją, nes jos naudojimas skatina vadybininkus suderinti strateginius ir operatyvinius tikslus, verčia atsisakyti nereikalingo kapitalo, kuris nevisiškai panaudojamas arba neužtikrina pakankamai finansinių pajamų, kas sudaro sąlygas įmonės vertės didėjimui ilgalaikėje perspektyvoje. Tačiau sistemoje naudojami tik finansiniai rodikliai, kas neužtikrina rodiklių subalansuotumo
ZVEI sistema (1989)	Pagrindinis sistemos tikslas – įvertinti įmonės veiklos efektyvumą per augimo ir struktūros rodiklių dinamiką. Paprastai pirmiausia atliekama augimo analizė siekiant susidaryti apytikslį pardavimų, išlaidų, veiklos rezultatų, kapitalo apimčių, įmonės vertės pokyčių vaizdą; struktūros rodikliams priskirtini mokumo, pelningumo, kapitalo struktūros rodikliai, kurie skaidomi į įvairius žemesnio lygmens rodiklius. Pirmoji sistemos struktūrinė dalis – augimo analizė – leidžia daryti prielaidą, kad sistema orientuota į strategiją. Antroji dalis – struktūrinė analizė – pateikia griežtos rodiklių tarpusavio priklausomybės vaizdą. Sistema pagrįsta tik finansinių rodiklių taikymu, todėl rodiklių suderinamumo lygis nėra aukštas

<i>Septintajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių orientacijos į strategiją bei rodiklių suderinamumo lygis yra aukštas, tačiau tarpusavio ryšių stiprumo lygis santykinai mažas</i>	
EFQM sistema  (1989)	Sistema pagrįsta orientacija į kokybinį valdymą per visų įmonės procesų tobulinimą siekiant patenkinti klientų lūkesčius. Veiklos efektyvumui vertinti taikomi devyni kriterijai, kurių matavimui naudojami daugiausia nefinansiniai rodikliai. Rodiklių suderinamumas yra ryškus tuo aspektu, kad jie visi parenkami ir suderinami tam tikromis proporcijomis siekiant išryškinti įmonės sėkmės faktorius. Sistemos orientacijos į strategiją lygis taip pat laikytinas aukštu, nes sistema apima svarbų veiklos vertinimo kriterijų, įvardijamą kaip „Politika ir strategija“
<i>Aštuntajam laukui priskirtinos tos sistemos, kurių rodiklių suderinamumo, tarpusavio ryšių stiprumo bei orientacijos į strategiją lygis yra aukštas</i>	
BSC sistema  (1990)	Sistemos išskirtinis bruožas yra tas, kad veikla matuojama keturiais aspektais (finansų, klientų, įmonės vidaus procesų bei inovacijų ir mokymosi), kurie susieti aiškiais tarpusavio ryšiais, paremtais logine priklausomybe. Šioms vertinamoms sritims, atsižvelgiant į įmonės strateginius ir operatyvinius tikslus, yra nustatomi siektini rodikliai. Kiekviena vertinama sritis (perspektyva) pasižymi griežtai apibrėžtu subalansuotu finansinių ir nefinansinių rodiklių kiekiu, kurie susieti priežasties - pasekmės ryšiu. Vis dėlto, svarbiausias šios rodiklių sistemos bruožas: galimybė suformuoti tokį rodiklių rinkinį, kuris labiausiai atitinka įmonės poreikius ir kuris užtikrina operatyvinių užduočių sąsają su strateginiais tikslais

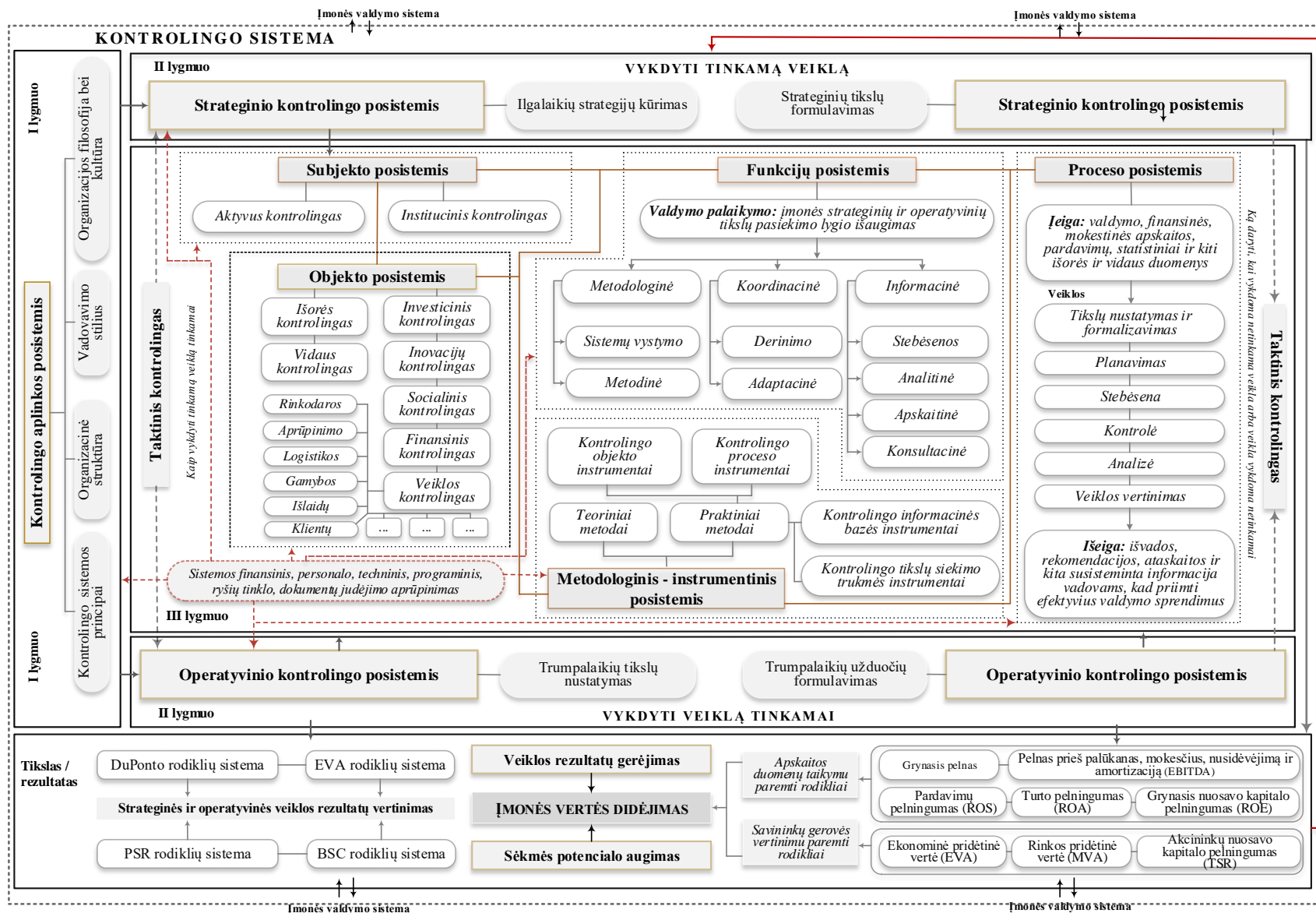
*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Kaplan, Norton (1999); Bessire, Baker (2005); EFQM (2006); Lakis, Gaižauskas, Mackevičius (2010); Tamulevičienė, Mackevičius, Subačienė (2014); Tamulevičienė (2016b)

Išnagrinėjus pagrindines rodiklių sistemas ir jų svarbiausias charakteristikas, vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos efektyvumui vertinti rekomenduotina taikyti keturias rodiklių sistemas: 1) DuPonto rodiklių sistemą; 2) piramidinės struktūros rodiklių sistemą (*angl.* Pyramid Structure of Ratios, *sutr.* PSR); 3) ekonominės pridėtinės vertės rodiklių sistemą (*angl.* Economic Value Added, *sutr.* EVA); 3) suderintų rodiklių sistemą (*angl.* Balanced Scorecard, *sutr.* BSC). Pirmųjų trijų rodiklių sistemų taikymas pagrįstas ekspertinio vertinimo metu nustatytų įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių parinkimu vidutinėms įmonėms. Įvertinus tai, kad tarp ekspertų rekomenduotų vertės kūrimo (praradimo) matavimo rodiklių buvo įvardinti nuosavo kapitalo, pardavimų pelningumo ir turto pelningumo rodikliai, kurie yra išeitiniai DuPonto sistemos ir PSR sistemos rodikliai, yra svarbu išmatuoti ir gerinti šių sistemų žemesnio lygmens rodiklius, taip užtikrinant aukštesnio lygmens rodiklių didėjimą, o tuo pačiu ir įmonės vertės kūrimą. Ir nors šios sistemos priskirtinos pirmajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui, kas rodo jų nedidelę orientaciją į strategiją, tačiau

jos gali išmatuoti veiklos rezultatus operatyvinio kontrolingo lygmenyje. Trečiosios rekomenduotinos veiklos vertinimo rodiklių sistemos vidutinėms įmonėms taikymas taip pat grindžiamas ekspertinio vertinimo išvadomis, pagal kurias ekonominė pridėtinė vertė identifikuota kaip labai reikšmingas rodiklis nustatant vidutinių įmonių vertę ir jos pokyčius. Vadinasi, yra svarbu ne tik apskaičiuoti ekonominę pridėtinę vertę kaip galutinį kontrolingo sistemos rezultatą, bet ir nagrinėti, analizuoti ir vertinti visus EVA sistemos žemesnio lygmens rodiklius siekiant jų gerėjimo. Ši sistema priskirtina antrajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui, kas rodo, jog jos orientacijos į strategiją lygis yra didelis, todėl gerinant sistemos rodiklius užtikrinamas ne tik operatyvinės, bet ir strateginės veiklos efektyvumas. Ketvirtoji rekomenduotina veiklos vertinimo rodiklių sistema, kurią yra tikslinga įtraukti į formuojamą kontrolingo sistemos modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, yra BSC sistema, kuri veiklos vertinimo rodiklių sistemų pozicionavimo hierarchijoje užima aukščiausią vietą, nes orientuota į visas tris pagrindines dimensijas, kas apibūdina aukštą rodiklių sistemos kokybę. Atsižvelgiant į tai, kad vidutinių įmonių galimybės vertinti išorės ir vidaus pokyčių sąlygas ir jų įtaką veiklos rezultatams yra ribotos, ši sistema yra optimali, nes yra galimybė suformuoti tokį subalansuotą rodiklių rinkinį, kuris labiausiai atitinka įmonės poreikius ir užtikrina operatyvinių užduočių sąsają su strateginiais tikslais.

Atlikto kontrolingo sistemos elementų tyrimo rezultatų pagrindu, parengtas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinis modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms, kuris pateiktas 28 paveiksle.





28 pav. Kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinis modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms (šaltinis: sudaryta autorės)

## 4. KONTROLINGO SISTEMOS MODELIO PAGRĮSTUMO IR TAIKYMO GALIMYBIŲ LIETUVOS VIDUTINĖSE ĮMONĖSE VERTINIMAS

### 4.1. Kontrolingo sistemos modelio pagrįstumo ekspertinio vertinimo rezultatai

Siekiant įvertinti suformuoto kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinio modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms pagrįstumą ir tobulinimo kryptis, buvo atliktas II-asis ekspertinis vertinimas. Jo metu siekta išsiaiškinti, ar pasiūlyta modelio struktūra yra logiška, ar jį sudarantys elementai yra tinkami ir pagrįsti. Ekspertiniame vertinime dalyvavo 9 ekspertai, kurių kompetencijų ir patirties charakteristika pateikta 31 lentelėje.

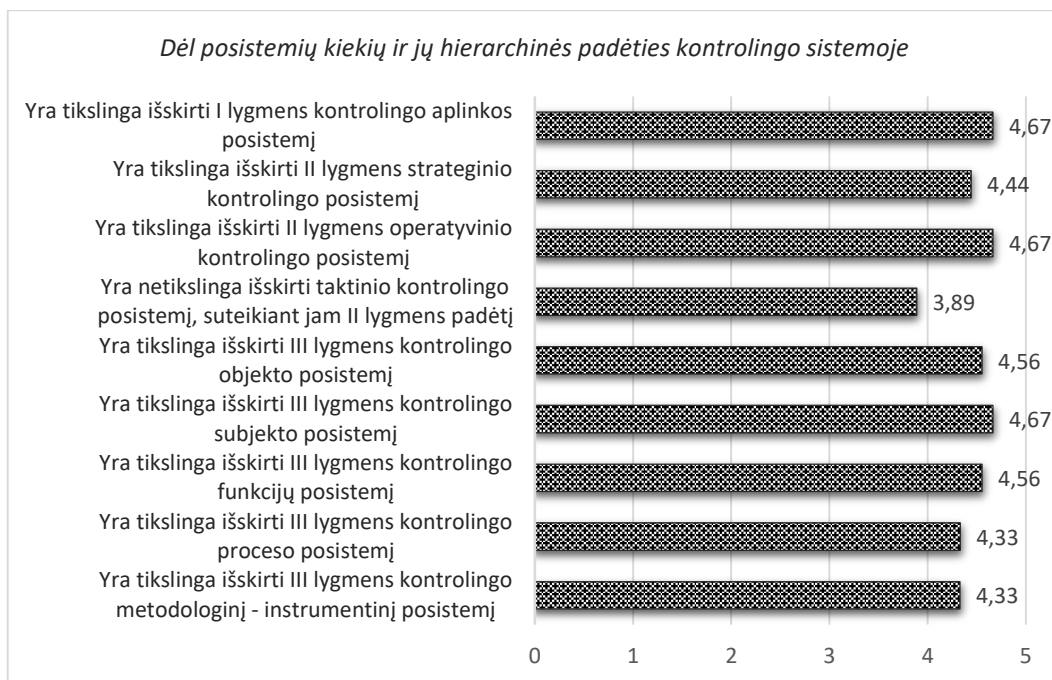
**31 lentelė. II-ojo ekspertinio vertinimo ekspertų kompetencijų ir patirties charakteristika**

Ekspertas	Eksperto kompetencijų ir patirties charakteristika
1-asis ekspertas	15 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis finansinės ir valdymo apskaitos, įmonių veiklos analizės srityse; socialinių mokslų daktarė; 11 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalterė
2-asis ekspertas	40 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis finansinės ir valdymo apskaitos, įmonių veiklos ir finansinės analizės srityse; socialinių mokslų daktaras
3-asis ekspertas	48 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis audito, kontrolės, valdymo apskaitos srityse; habilituotas socialinių mokslų daktaras
4-asis ekspertas	50 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis audito, kontrolės, finansinės ir valdymo apskaitos, įmonių veiklos ir finansinės analizės srityse; habilituotas socialinių mokslų daktaras
5-asis ekspertas	48 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis verslo ekonomikos, verslo strategijų formavimo, įmonių veiklos efektyvumo vertinimo srityse; socialinių mokslų daktarė
6-asis ekspertas	20 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis įmonių finansų valdymo, investicijų vertinimo, apskaitos, audito srityse; habilituota socialinių mokslų daktarė; 12 metų praktinio darbo patirtis dirbant vyr. buhalterė
7-asis ekspertas	30 metų praktinio darbo patirtis dirbant vidutinės gamybinės įmonės vyr. finansininke; magistrė
8-asis ekspertas	10 metų praktinio darbo patirtis dirbant vidutinės gamybinės įmonės ekonomikos skyriaus vadove; 23 metų praktinio darbo patirtis dirbant didelės įmonės kontrolingo skyriaus vadove
9-asis ekspertas	25 metų praktinio darbo patirtis dirbant vidutinės gamybinės įmonės finansų ir ekonomikos skyriaus vadovu; magistras

II-ojo ekspertinio vertinimo apklausa vykdyta 2018 m. kovo mėnesį anketinės apklausos būdu, nusiunčiant ekspertinės apklausos anketą elektroniniu paštu (žr. 31 priedą). Ekspertinio vertinimo anketą sudarė 9 teiginių grupės. Pirmosios grupės teiginiais buvo siekiama išsiaiškinti ekspertų nuomonę apie bendrą kontrolingo sistemos sandaros struktūrą. Kitų aštuonių grupių teiginiai buvo skirti įvertinti konkrečių kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms elementų pagrįstumą. Dalis pateiktų teiginių buvo susieti su tais kontrolingo sistemos modelio elementais, kurie buvo įtraukti į formuojant. Kita dalis teiginių susiję su elementais, kurie nebuvo įtraukti į modelį, tačiau, atsižvelgus į ekspertų nuomonę, galėtų būti įtraukti taip siekiant jį patobulinti. Ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimą / nepritarimą teiginiais dėl pateiktos kontrolingo sistemos modelio elementų sudėties, jų nuoseklumo, padėties sistemoje ir kitų aspektų. Pritarimo / nepritarimo teiginiais lygį ekspertai turėjo išreikšti 5 balų Likerto skalėje, kur 1 reiškia, kad ekspertas visiškai nepritaria teiginiui, 2 – nepritaria; 3 – nei pritaria, nei nepritaria; 4 – pritaria ir 5 – visiškai pritaria. II-ojo ekspertinio vertinimo metu respondentų nebuvo prašoma įvertinti įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojančių rodiklių, tinkamų vidutinėms įmonėms, įtraukimo į modelį pagrįstumą, nes jis buvo įvertintas I-ojo ekspertinio vertinimo metu.

Pirmuoju ekspertinio vertinimo klausimu siekta sužinoti, ar kontrolingo sistemos, sudarytos iš trijų hierarchinių lygmenų posistemių, sandara yra pagrįsta. Kadangi šios sandaros pagrindu buvo suformuotas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinis modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms, ekspertų nuomonė šiuo klausimu buvo ypatingai reikšminga. 29 paveiksle pateiktas ekspertų pritarimo pateiktiems teiginiais lygio vidurkis. Iš paveikslo matyti, kad ekspertų pritarimo lygis pateiktiems teiginiais yra labai aukštas, t.y. ekspertai visiškai pritaria arba pritaria siūlomam kontrolingo sistemos posistemių kiekiui ir jų hierarchinei padėčiai sistemoje (bendras visų pirmos grupės teiginių balų vidurkis yra 4,46). Vertinant kiekvieną teiginį atskirai matyti, kad pritarimo pirmajam teiginiui lygio vidurkis yra 4,67 (moda – 5; mediana – 5): septyni iš devynių ekspertų visiškai pritaria, jog

formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti *kontrolingo aplinkos* posistemį, suteikiant jam aukščiausią (pirmojo lygmens) padėtį hierarchinėje struktūroje, nes kiekviena sistema veikia tam tikroje aplinkoje, kuri daro įtaką kitų sistemų funkcionavimui. Tiek pat ekspertų visiškai pritaria, kad *operatyvinis kontrolingas* būtų išskirtas kaip antrojo lygmens posistemis, nes tai viena iš esminių kontrolingo rūšių, „atsakingų“ už trumpalaikių užduočių nustatymą.



**29 pav. Pritarimo teiginiams dėl posistemių kiekių ir jų hierarchinės padėties kontrolingo sistemoje vertinimo rezultatai**

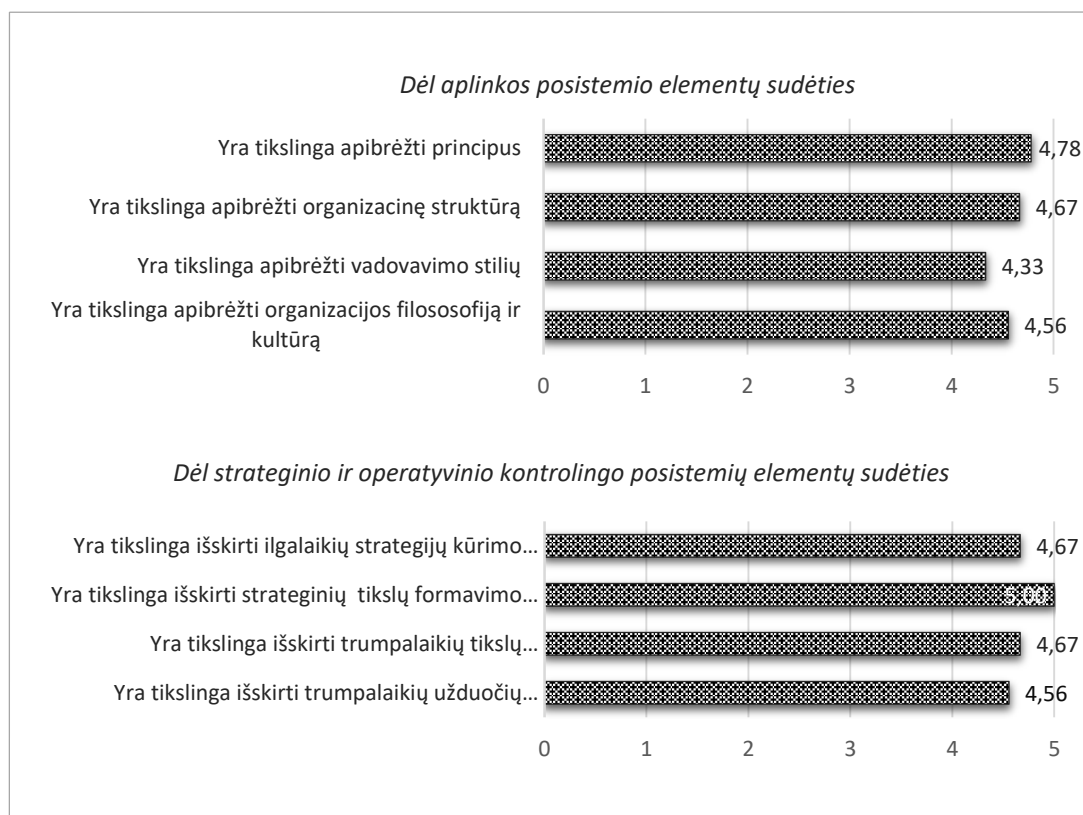
Pritarimo lygis dėl *strateginio kontrolingo* posistemio išskyrimo, suteikiant jam antrojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, yra šiek tiek žemesnis lyginant su operatyvinio kontrolingo posistemių. Šiam teiginiui visiškai pritarė šeši ekspertai, pritarė – vienas ekspertas; nei pritarė, nei nepritarė – du ekspertai. Iš jų vienas pažymėjo, kad su pateiktu teiginiu sutinka tik iš dalies, nes, jo nuomone, strateginio kontrolingo posistemiu turėtų būti suteikta pirmojo hierarchinio lygmens padėtis. Šiek tiek žemesnis pritarimo lygis yra išreikštas teiginiui: „formuojant kontrolingo sistemą yra netikslinga išskirti *taktinio kontrolingo* posistemį, suteikiant jam antrojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, nes tai, nors ir viena esminių kontrolingo rūšių, tačiau

ji tik sujungia strateginį ir operatyvinį kontrolingą užtikrindama šių elementų sąveiką tiek tiesioginiu, tiek grįžtamuju ryšiais“. Šeši ekspertai išreiškė pritarimą arba visišką pritarimą pateiktam teiginiui, tačiau du ekspertai aiškios nuomonės neturėjo (nei pritarė, nei nepritarė), o vieno eksperto nuomone, taktinis kontrolingas turėtų sistemoje funkcionuoti kaip atskiras posistemis. Nors ekspertų nuomonės šiek tiek išsiskyrė, tačiau atsižvelgiant į bendrą pritarimo lygio vertinimo rezultata (vidurkis - 3,89; bimodalinė moda - 5 ir 4; mediana - 4), tobulinti suformuotą modelį papildant šiuo elementu nėra tikslinga.

Kiti penki pirmosios grupės teiginiai buvo skirti įvertinti kontrolingo sistemos trečiojo hierarchinio lygmens posistemių sudėtį. Ekspertų buvo prašoma išreikšti nuomonę dėl penkių kontrolingo sistemos posistemių įtraukimo į sistemą pagrįstumo: 1) *objekto* posistemio; 2) *subjekto* posistemio; 3) *funkcijų* posistemio; 4) *proceso* posistemio; 6) *metodologinio – instrumentinio* posistemio. Pritarimo, kad šie posistemiai turi būti įtraukti į kontrolingo sistemą, lygis yra aukštas (vidutiniai įvertinimai nuo 4,33 iki 4,67 balų), todėl šių posistemių įtraukimas į sistemą yra tikslingas. Kitos nuomonės, dėl poreikio modelį papildyti kitais posistemiais, ekspertai neišreiškė, todėl laikytina, kad suformuota posistemių sudėtis ir jų hierarchinė padėtis kontrolingo sistemos sandaros struktūroje yra pagrįsta.

Antrosios ir trečiosios grupės teiginiais ekspertų buvo prašoma įvertinti aplinkos posistemio bei strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemių elementų sudėtį (žr. 30 pav). Konstruojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, buvo išskirti keturi kontrolingo sistemos aplinkos posistemio elementai: 1) *kontrolingo sistemos principai*, kuriais remiantis turi būti formuojama ir realizuojama kontrolingo sistema (pagrįstumo, tinkamumo, kompleksiško, integralumo, kryptingumo, savalaikiškumo, objektyvumo, efektyvumo, kompetentingumo); 2) įmonės *organizacinė struktūra*, įvertinant tai, kad sistema efektyviau funkcionuoja decentralizuotose įmonėse; 3) *vadovavimo stilius*, įvertinant tai, kad sistema efektyviau funkcionuoja tose įmonėse, kur vyrauja demokratinis

vadovavimo stilius; 4) *organizacijos filosofija ir kultūra*, įvertinant tai, kad sistemai iškelti tikslai ir parinktos procedūros bei priemonės jiems įgyvendinti nebūtų priešpastatoma jau egzistuojančiai organizacijos kultūrai ir filosofijai. Visi ekspertai išreiškė visišką pritarimą arba pritarimą siūlomiems elementams, išskyrus vieną ekspertą praktiką, kuris aiškios nuomonės dėl siūlomų aplinkos posistemio elementų sudėties neturėjo. Taip pat vienas ekspertas išreiškė savo nuomonę, kad jis visiškai sutinka dėl pateiktų elementų sudėties, tačiau siūlo palikti vidutinėms įmonėms galimybę išskirti daugiau aplinkos posistemio elementų, priklausomai nuo įmonės išorės ir vidaus aplinkos ypatybių, įmonės vietos konkurencingoje rinkoje ir jos tikslų. Įvertinus tai, kad konkrečių siūlymų dėl nagrinėjamo posistemio papildymo naujais elementais nebuvo išsakyta, o vidutiniai ekspertų įvertinimai dėl rekomenduojamų aplinkos posistemio elementų yra nuo 4,33 iki 4,78 balų, galima teigti, kad elementai į modelį yra įtraukti pagrįstai.



**30 pav. Pritarimo teiginiams dėl aplinkos posistemio bei strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai**

Ekspertų nuomonė dėl siūlomų strateginio ir operatyvinio kontrolio posistemių elementų sudėties taip pat buvo palanki. Kad strateginio kontrolio posistemių elementu yra tikslinga išskirti *ilgalaikių strategijų kūrimą*, visiškai pritarė septyni ekspertai (vidurkis - 4,67; moda ir mediana - 5). Jie visiškai sutiko su teiginiu, kad kontrolio sistemos paradigma yra „vykdyti tinkamą veiklą“, kuri kontrolio sistemoje realizuojama teikiant konsultacijas vadovams ilgalaikių strategijų kūrimo klausimais. Dar didesnis pritarimo lygis išreikštas teiginiui, kad formuojant kontrolio sistemą strateginio kontrolio posistemių elementu yra tikslinga išskirti *strateginių tikslų formulavimą* (vidurkis - 5). Visi ekspertai visiškai pritarė, kad strategijų realizavimas galimas tik jas išreiškus konkrečiais siekiais ir juos formalizavus parenkant tikslinius kiekybinius ir kokybinius rodiklius, kuriais remiantis galima įvertinti numatytų tikslų pasiekimo lygį. Ir nors vienas ekspertas iškėlė diskusinį klausimą, kad galbūt strateginių tikslų formulavimas galėtų būti laikomas ilgalaikių strategijų kūrimo elemento sudėtine dalimi, tačiau vis tiek išsakė visišką pritarimą siūlomam strateginio posistemių elementui.

Formuojant kontrolio sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, yra rekomenduojama išskirti du operatyvinio kontrolio posistemių elementus: 1) *trumpalaikių tikslų numatymą*, nes strateginius tikslus lengviau pasiekti tik juos dekomponavus į vidutinės ar vienerių metų trukmės tikslus; 2) *trumpalaikių užduočių formulavimą*, nes operatyvinio kontrolio paradigma yra „vykdyti veiklą tinkamai“, kuri kontrolio sistemoje realizuojama parenkant ir taikant kasdienes priemones, metodus, būdus, instrumentus ir kt. Šiems operatyvinio kontrolio posistemių elementams visiškai pritarė arba pritarė aštuoni iš devynių ekspertų (vidutiniai įvertinimai atitinkamai 4,67 ir 4,56). Atsižvelgiant į ekspertų vertinimus, darytina išvada, kad rekomenduojami strateginio ir operatyvinio kontrolio posistemių elementai yra pagrįstai įtraukti į suformuotą modelį.

Ekspertinio vertinimo anketos trečioji klausimų grupė buvo skirta įvertinti kontrolio sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos

vidutinėms įmonėms objekto posistemio elementų sudėtį. Kontrolingo objektai į modelį įtraukti atsižvelgiant į tris kontrolingo objektą charakterizuojančius aspektus: 1) santykį su aplinka; 2) veiklos kryptis ir 3) funkcines sritis. Ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimą / nepritarimą siūlomai kontrolingo objekto elementų sudėčiai atskirai pagal kiekvieną aspektą. 32 lentelėje pateikti apibendrinti ekspertų vertinimai, išskiriant vidutinio, minimalaus ir maksimalaus balo bei modos ir medianos reikšmes.

Kaip matyti 32 lentelėje, ekspertai pritarė, kad į kontrolingo sistemos objekto posistemio sudėtį elementus yra tikslinga įtraukti pagal visus siūlomus aspektus (vidutiniai įvertinimai nuo 4,11 iki 4,67 balo). Tuo tarpu 3-am, 9-am ir 11-am teiginiams, kuriuose išreiškiama nuostata, kad elementus pagal nurodytą požymį į modelį nėra tikslinga įtraukti, ekspertai išreiškė nepritarimą t.y. jie nesutiko, kad minimi elementai yra neesminiai ir nereikšmingi formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms (vidutiniai įvertinimai nuo 2,27 iki 2,62 balo).

Analizuojant rezultatus pagal kiekvieną aspektą matyti, kad ekspertų pritarimo lygis atskirų objektų atžvilgiu šiek tiek skiriasi. Pagal santykio su aplinka požymį ekspertai palankiau vertina *vidaus kontrolingo* elemento įtraukimo į modelį tikslingumą (vidurkis - 4,56; moda ir mediana - 5). Tuo tarpu *išorės kontrolingas* įvertintas 4,11 vidutiniu balu: šiam elementui visišką pritarimą išreiškė trys ekspertai, pritarimą – keturi ekspertai, dar du ekspertai aiškios nuomonės neturėjo. Tai rodo, kad, ekspertų nuomone, vidutinės įmonės daugiau dėmesio turėtų skirti vidinių problemų sprendimui identifikuojant ir vertinant, pirmiausia, vidaus aplinkos veiksnių ir procesų įtaką įmonės veiklai.

**32 lentelė. Pritarimo teiginiams dėl objekto posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai**

<b>Teiginiai</b>	Vid.	Moda	Med	Min	Max
<i>Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų sudėties, atsižvelgiant į jų <u>santykį su aplinka</u>:</i>					
1. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>išorės kontrolingo</i> elementą	4,11	4	4	3	5
2. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>vidaus kontrolingo</i> elementą	4,56	5	5	3	5



3. Yra netikslinga į modelio sudėtį įtraukti elementus atsižvelgiant į jų <i>santykio su aplinka</i> požymį	2,62	2	2,5	1	4
<i>Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų sudėties, atsižvelgiant į veiklos kryptis:</i>					
4. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>investicinio kontrolingo</i> elementą	4,67	5	5	4	5
5. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>inovacijų kontrolingo</i> elementą	4,22	4	4	3	5
6. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>socialinio kontrolingo</i> elementą	4,11	4	4	3	5
7. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>finansinio kontrolingo</i> elementą	4,78	5	5	4	5
8. Yra tikslinga modelyje išskirti <i>veiklos kontrolingo</i> elementą	4,44	5	5	3	5
9. Yra netikslinga į modelio sudėtį įtraukti elementus atsižvelgiant į <i>veiklos kryptis</i>	2,33	2	2	1	4
<i>Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio veiklos kontrolingo skaidymo į smulkesnius objektus pagal funkcines sritis:</i>					
10. Yra tikslinga veiklos kontrolingą skaidyti į smulkesnius kontrolingo objekto elementus pagal funkcines sritis ir juos įtraukti į modelį	4,36	5	5	3	5
11. Yra netikslinga veiklos kontrolingą skaidyti į smulkesnius kontrolingo objekto elementus pagal funkcines sritis ir juos įtraukti į modelį	2,27	3	3	1	3

Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų sudėties, atsižvelgiant į veiklos kryptis, didžiausias pritarimas išreikštas *finansinio kontrolingo* ir *investicinio kontrolingo* elementams (vidutinis įvertinimas atitinkamai 4,78 ir 4,67). Ekspertai pritaria arba visiškai pritaria, kad kontrolingo sistema vidutinių įmonių valdymo personalui teiktų išsamią finansinę informaciją, siekiant subalansuoti įmonės kapitalo struktūrą ir valdyti pinigų srautus bei įvertinti investicinių projektų tinkamumą, efektyvumą, pagrįstumą, įtaką bendrai įmonės gerovei ir finansiniam stabilumui. Aukštas pritarimo lygis išreikštas ir *veiklos kontrolingo* elemento įtraukimo į modelį tikslingumui (vidurkis – 4,44). Penki ekspertai visiškai pritarė, trys pritarė ir vienas nei pritarė, nei nepritarė, kad, formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal veiklos kryptis yra tikslinga išskirti veiklos kontrolingą, kurio paskirtis teikti informacinę, metodologinę, konsultacinę pagalbą priimant įmonės pagrindinės veiklos valdymo sprendimus. *Inovacijų kontrolingo* ir *socialinio kontrolingo* atžvilgiu didesnė dalis ekspertų taip pat

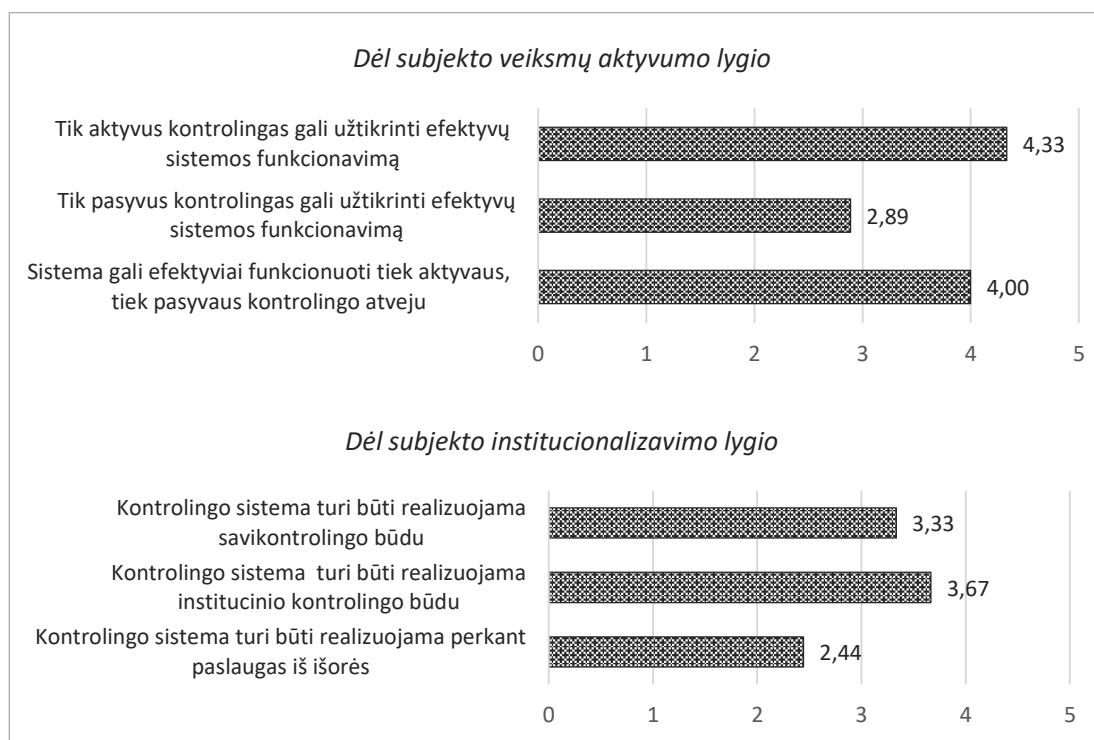
išreiškė pritarimą, tačiau šių elementų įtraukimo į modelį tikslingumo vidutinis įvertinimas yra šiek tiek žemesnis (atitinkamai 4,22 ir 4,11; moda ir mediana – 4). Taigi, ekspertai visiškai sutinka, kad kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi teikti duomenis, reikalingus valdymo sprendimams priimti vykdant įmonės pagrindinę, finansinę, investicinę ir, esant poreikiui, inovacinę veiklą. Taip pat, lygia greta, turi būti parenkamas priemonių kompleksas, skatinantis didinti socialiai atsakingą elgesį.

Svarbu pažymėti, kad ekspertai palankiai įvertino veiklos kontrolingo objekto skaidymo į smulkesnius objektus pagal funkcines sritis tikslingumą (vidurkis – 4,36). Teiginiui „atsižvelgiant į įmonės veiklos specifiką, formuojant kontrolingo sistemos modelio objekto posistemį, yra tikslinga veiklos kontrolingą skaidyti į smulkesnius objektus pagal funkcines sritis (*rinkodaros, aprūpinimo, išlaidų, gamybos, logistikos, personalo kontrolingas ir kt.*), kurių kiekvieno paskirtinis suteikti informacinę, metodologinę, konsultacinę pagalbą konkrečioje funkcinėje srityje“, visiškai pritarė – penki; pritarė – vienas; nei pritarė, nei nepritarė – du ekspertai. Vienas ekspertas dėl šių elementų įtraukimo į modelį jokios nuomonės neišreiškė. Atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo dėl objekto posistemio elementų sudėties rezultatus, galima teigti, kad siūlomi elementai į formuojamą kontrolingo sistemos modelį įtraukti pagrįstai.

Penktuoju ekspertinio vertinimo anketos klausimu buvo siekta išsiaiškinti, ar kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms subjekto posistemis buvo suformuotas pagrįstai (žr. 31 paveikslą). Šio posistemio elementų sudėtis buvo išskirta remiantis dviem subjekta charakterizuojančiomis savybėmis: 1) subjekto veiksmų aktyvumo lygiu (pasyvus ir aktyvus kontrolingas); 2) institucionalizavimo lygiu (savikontrolingas, institucinis kontrolingas ir kontrolingo paslaugų pirkimas išorėje).

Vertinant ekspertų nuomonę dėl subjekto veiksmų aktyvumo lygio, matyti, kad ekspertai linkę nei pritarti, nei nepritarti teiginiui, jog vidutinėse įmonėse turi būti taikomas *tik pasyvus kontrolingas*, kuomet kontrolingo užduotys ir funkcijos atliekamos periodiškai arba turi vienartinį pobūdį (vidurkis – 2,89;

moda ir mediana – 3). Tik vienas ekspertas išreiškė visišką pritarimą pasyvaus kontrolingo tikslingumo vidutinėse įmonėse atžvilgiu. Tuo tarpu aštuoni iš devynių ekspertų pritarė arba visiškai pritarė, kad, atsižvelgiant į kontrolingo sistemos objektų sąrašą, vidutinėse įmonėse efektyviausiai funkcionuotų *tik aktyvus kontrolingas*, kai užduotys ir funkcijos vykdomos nuolat ir nepertraukiamai (vidurkis – 4,33; moda ir mediana - 5). Pažymėtina, kad ekspertai taip pat pritarė teiginiui, kad vidutinėse įmonėse gali būti formuojamas tiek aktyvus, tiek pasyvus kontrolingas, priklausomai nuo įmonės darbuotojų skaičiaus, vykdomų veiklų apimties ir kitų aplinkybių (vidurkis – 4, bimodalinė moda – 3 ir 5; mediana – 4). Toks rezultatas rodo, jog ekspertai turėjo aiškia poziciją, kai pasirinkimui buvo pateikti du alternatyvūs variantai – pasyvaus ir aktyvaus kontrolingo elementai.



**31 pav. Pritarimo teiginiams dėl kontrolingo sistemos subjekto posistemio elementų, atsižvelgiant į subjekto veiksmų aktyvumo ir institucionalizavimo lygi, vertinimo rezultatai**

Tačiau, pasiūlius galimybę į modelį įtraukti abi alternatyvas, ekspertų nuomonė dėl aktyvaus kontrolingo įtraukimo į modelį, visiškai eliminuojant pasyvaus kontrolingo pasirinkimo galimybę, tapo nuosaikesnė. Įvertinę tą

aplinkybę, kad vidutinių įmonių darbuotojų skaičius ir veiklos apimtys skiriasi gana ženkliai, ekspertai pritarė, kad įmonės galėtų savo nuožiūra pasirinkti tiek pasyvaus, tiek aktyvaus kontrolingo variantą. Taigi, atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo rezultatus, *kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms subjekto posistemį tikslinga papildyti pasyvaus kontrolingo elementu.*

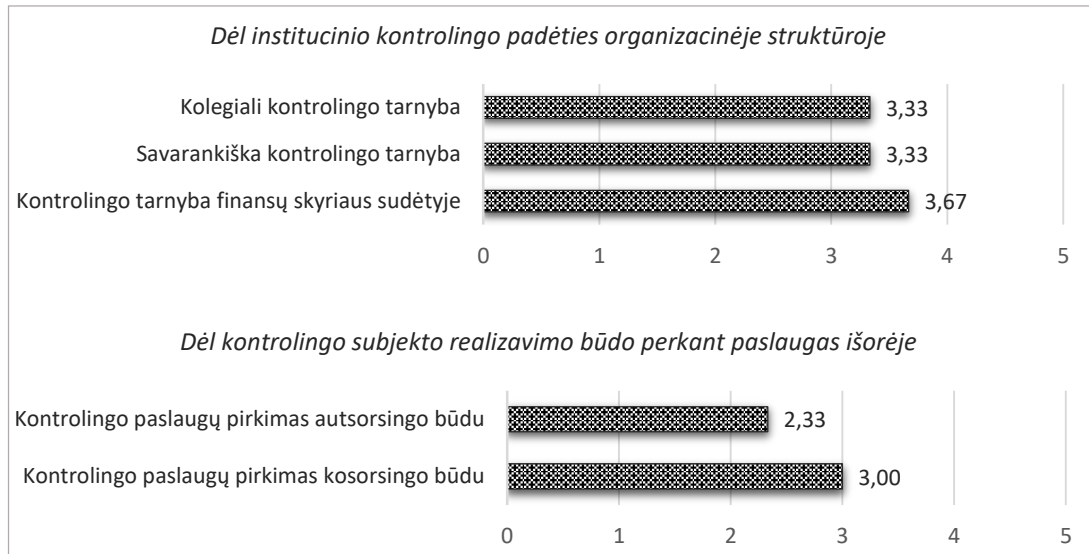
Analizuojant ekspertų vertinimo rezultatus dėl subjekto institucionalizavimo lygio matyti, kad didžiausią pritarimą ekspertai išreiškė teiginiui, jog kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama *institucinio kontrolingo* būdu, kuomet kontrolingo funkcijos ir užduotys įgyvendinamos specialiaame struktūriniame padalinyje – kontrolingo skyriuje (vidurkis 3,67; moda ir mediana yra 4). Tai rodo, kad institucinis kontrolingas į suformuotą modelį įtrauktas pagrįstai. Vis dėlto, dalis ekspertų taip pat pritaria nuomonei, kad kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse gali būti realizuojama ir *savikontrolingo* būdu, kontrolingo funkcijas ir užduotis reintegruojant į valdymo sistemą (vidurkis 3,33; moda ir mediana 4). Kad dalį arba visas funkcijas kontrolingo sistemoje būtų galima deleguoti vadybininkams, pritaria penki ekspertai; nei pritaria, nei nepitaria du ekspertai ir nepitaria taip pat du ekspertai. Svarbu pažymėti, kad atlikus koreliacinę analizę nustatytas stiprus tiesioginis ryšys tarp ekspertų pritarimo lygio, atsakant į klausimus dėl pasyvaus kontrolingo ir savikontrolingo elementų įtraukimo į modelį tikslingumo (koreliacijos koeficientas 0,784). T.y. tie ekspertai, kurie sutiko su teiginiu, kad savikontrolingas yra priimtinesnė forma lyginant su instituciniu kontrolingu, palankiau buvo linkę vertinti ir pasyvaus kontrolingo taikymo vidutinėse įmonėse galimybę, ir atvirkščiai. Analogiškas rezultatas išvelgiamas ir vertinant aktyvaus kontrolingo ir institucinio kontrolingo ryšį, kur koreliacijos koeficientas siekia 0,816. Atsižvelgiant į apskaičiuotą vidutinį vertinimo balą ir vertinimo „pritariu“ pasikartojimo dažnumą, *yra tikslinga formuojamo kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms subjekto posistemį papildyti savikontrolingo elementu.* Atsižvelgiant į koreliacijos koeficientus, *yra tikslinga savikontrolingo elementą*

*susieti su pasyviu kontroliu, o aktyvu kontroliu su instituciniu kontroliu*, nes tarp šių elementų nustatytas stiprus tiesioginis ryšys, t.y. kontroliu sistema efektyviau funkcionuotų derinant nurodytus elementus. Trečiosios alternatyvos dėl kontroliu sistemos subjekto posistemio formavimo atsižvelgiant į institucionalizavimo lygį, ekspertai nepalaikė. Teiginiui, kad kontroliu sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama perkant paslaugas iš išorės konsultacinių įmonių, pritarė vienas ekspertas, penki ekspertai aiškios nuomonės neturėjo ir trys ekspertai išreiškė visišką nepritarimą šio elemento įtraukimui į modelį.

Kitos dvi teiginių grupės buvo susijusios su subjekto padėties įmonės organizacinėje struktūroje nustatymu, jeigu būtų pritarta institucinio kontroliu alternatyvai, bei su kontroliu subjekto realizavimo būdu, jeigu būtų pritarta paslaugų pirkimo išorėje alternatyvai (žr. 32 pav).

Disertantės parengto kontroliu sistemos modelio subjekto posistemio dalyje yra rekomenduojama kontroliu sistemą vidutinėse įmonėse įgyvendinti institucinio kontroliu būdu, organizuojant *kontroliu tarnybą finansų skyriaus sudėtyje*. Kadangi ekspertai pritarė institucinio kontroliu būdui, yra būtina pagrįsti siūlomą kontroliu subjekto padėti organizacinėje struktūroje. Ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį galimoms alternatyvoms: 1) kolegiali kontroliu tarnyba; 2) savarankiška kontroliu tarnyba ir 3) kontroliu tarnyba finansų skyriaus sudėtyje. Pastarajai alternatyvai buvo išreikštas šiek tiek didesnis pritarimas lyginant su kitomis (vidurkis – 3,67; moda – 5; mediana - 4). Tai leidžia daryti prielaidą, kad siūlymas įsteigti atskirą kontroliu (ar keleto kontroliu, kuruojančių skirtingas sritis ar atsakingų už skirtingų funkcijų įgyvendinimą) pareigybę vidutinių įmonių finansų skyriaus sudėtyje yra pagrįstas. Pritarimo lygio, kad vidutinėse įmonėse būtų formuojama *kolegiali tarnyba* ir *savarankiška tarnyba*, vidutinis vertinimas yra vienodas ir sudaro 3,33 balo. Tačiau pirmuoju atveju variacinėje eilutėje vyravo nuomonė „nepritariu“ (moda – 2; mediana – 3), antruoju atveju – „nei pritariu, nei nepritariu“ (moda – 3, mediana – 3). Taip pat vienas ekspertas išreiškė nuomonę, kad esant kolegialiai tarnybai „išsitrina atsakomybė, todėl siūlymo kurti tokią

tarnybą pagrįstumas būtų abejotinas". Atsižvelgiant į statistines reikšmes bei išsakytą nuomonę, papildyti modelį šiais elementais būtų netikslinga.



**32 pav. Pritarimo teiginiams dėl institucinio kontrolio padėties organizacinėje struktūroje ir dėl subjekto realizavimo būdo perkant paslaugas išorėje vertinimo rezultatai**

Ekspertai taip pat nepalankiai įvertino kontrolio paslaugų pirkimo iš išorės konsultacinių įmonių būdus. Kad kontrolio sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama *outsorsingo* būdu, kuomet visos arba dalis kontrolio funkcijų perkamos iš išorės konsultacinių įmonių, vidutinis pritarimo lygio įvertinimas siekė 2,33 balo (moda – 2; mediana – 2). Šiek tiek aukštesnį pritarimo lygį ekspertai išreiškė *ko-sorsingo* būdui, kuomet įmonės viduje yra įsteigta kontrolio tarnyba, atliekanti pagrindines užduotis, tačiau tam tikrais atvejais dalis kontrolio paslaugų perkama išorėje (vidurkis – 3; moda -3; mediana – 3). Tokie ekspertų vertinimo rezultatai yra logiški, nes vertinant subjekto institucionalizavimo lygį nebuvo išreikštas pritarimas šiai alternatyvai, atitinkamai ekspertai nebuvo linkę pritarti ir siūlomiems paslaugų pirkimo išorėje būdams.

Šeštoji ekspertinio vertinimo anketos klausimų grupė buvo skirta įvertinti kontrolio sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms funkcijų posistemio elementų sudėtį. Atsižvelgiant į kontrolio sistemos funkcijų kompleksiskumą, funkcijas modelyje siūloma

susisteminti trimis lygiais, išskiriant pamatinę bei pirmojo ir antrojo lygio funkcijas. Ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimą / nepritarimą išskirtų funkcijų tikslingumui ir jų dekompozicijos pagrįstumui arba pateikti savo siūlymus dėl papildomų funkcijų įtraukimo į modelį galimybės. 33 lentelėje pateikti apibendrinti ekspertų vertinimai, išskiriant vidutinio, minimalaus ir maksimalaus balo bei modos ir medianos reikšmes.

**33 lentelė. Pritarimo teiginiams dėl funkcijų posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai**

<b>Teiginiai</b>	Vid.	Moda	Med	Min	Max
<i>Dėl kontrolingo sistemos funkcijų posistemio pamatinės funkcijos identifikavimo</i>					
Pamatinė (išeitinė) kontrolingo sistemos funkcija turėtų būti valdymo palaikymo funkcija	4,56	5	5	4	5
<i>Dėl kontrolingo sistemos pamatinės funkcijos dekomponavimo į pirmojo lygio funkcijas:</i>					
Pirmojo lygio funkcijoms turėtų būti priskirta metodologinė funkcija	4,44	5	5	3	5
Pirmojo lygio funkcijoms turėtų būti priskirta koordinacinė funkcija	4,33	5	5	3	5
Pirmojo lygio funkcijoms turėtų būti priskirta informacinė funkcija	4,22	5	4	3	5
<i>Dėl kontrolingo sistemos pirmojo lygio metodologinės funkcijos dekomponavimo į antrojo lygio subfunkcijas:</i>					
Metodologinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti sistemų vystymo funkciją	4,33	5	4	3	5
Metodologinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti metodinę funkciją	4,22	5	4	3	5
<i>Dėl kontrolingo sistemos pirmojo lygio koordinacinės funkcijos dekomponavimo į antrojo lygio subfunkcijas:</i>					
Koordinacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti derinimo funkciją	4,11	5	4	3	5
Koordinacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti adaptacinę funkciją	4,22	4	4	3	5
<i>Dėl kontrolingo sistemos pirmojo lygio informacinės funkcijos dekomponavimo į antrojo lygio subfunkcijas:</i>					
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti analitinę funkciją	4,67	5	5	4	5
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti apskaitinę funkciją	4,56	5	5	4	5
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti stebėsenos funkciją	4,44	5	5	3	5
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti konsultacinę funkciją	4,56	5	5	3	5

Kaip matyti 33 lentelėje, pritarimo dėl siūlomų kontrolingo sistemos funkcijų posistemio elementų sudėties lygis yra aukštas. Kiekvienas elementas įvertintas aukštesniu nei 4 balų vidutiniu įvertinimu, o vyraujantis atsakymų pasikartojimo dažnumas yra „visiškai pritariu“. Didžiausias pritarimas išreikštas pamatinės *valdymo palaikymo* funkcijos (vidurkis - 4,56), taip pat informacinės funkcijos antrojo lygio *analitinės, konsultacinės ir apskaitinės* subfunkcijų tikslingumui (vidutiniai įvertinimai atitinkamai 4,67; 4,56; 4,56). Kitos nuomonės dėl galimybės įtraukti papildomas funkcijas ekspertai neišreiškė, tačiau vienas ekspertas pateikė komentarą, jog kontrolingo atstovai neturėtų dalyvauti priimant valdymo sprendimus. Kadangi siūlomame modelyje kontrolingo funkcijos siejamos tik su valdymo informaciniu, metodologiniu ir koordinaciniu palaikymu, bet ne su dalyvavimu priimant valdymo sprendimus, šis komentaras labiau sietinas su praktiniu kontrolingo sistemos funkcijų įgyvendinimu. Diegiant kontrolingo sistemą praktinėje veikloje galimi atvejai, kai kontrolingo atstovai viršija funkcinis įgaliojimus ir pradeda dalyvauti sprendimų priėmimo procese. Moksliniai ir empiriniai tyrimai atskleidė, kad toks vadovų ir kontrolierių funkcijų persidengimas labiau tikėtinas, kai įmonėse formuojama savarankiška kontrolingo tarnyba, kuri tiesiogiai pavaldi direktoriui. Įvertinus tai, kad parengtame modelyje kontrolingo tarnybą siūloma formuoti finansų skyriaus sudėtyje, kontrolingo atstovų galimybė tiesiogiai dalyvauti priimant valdymo sprendimus yra labiau apribota. Taigi, išskirtos pamatinė ir pirmojo lygio funkcijos bei jų dekompozija į antrojo lygio funkcijas yra laikytina pagrįsta ir logiškai atvaizduota suformuotame kontrolingo sistemos modelio funkcijų posistemyje.

Septintoji grupė klausimų buvo skirta įvertinti kontrolingo sistemos proceso posistemio elementų sudėties pagrįstumą. Kadangi formuojant proceso posistemį buvo remtasi proceso samprata, kurioje išryškunami trys pagrindiniai aspektai: 1) įeiga, 2) veiklų seka ir 3) išeiga, ekspertų buvo prašoma išreikšti nuomonę siūlomos proceso įeigos, proceso veiklų ir proceso išeigos elementų sudėties atžvilgiu. 34 lentelėje pateikti apibendrinti ekspertų vertinimai,



išskiriant vidutinio, minimalaus ir maksimalaus balo bei modos ir medianos reikšmes.

**34 lentelė. Pritarimo teiginiams dėl proceso posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai**

<b>Teiginiai</b>	Vid.	Moda	Med	Min	Max
<i>Dėl kontrolingo sistemos proceso posistemio įeigos ir išeigos elementų sudėties</i>					
Kontrolingo sistemos modelyje proceso posistemio įeiga siūlytina laikyti <i>valdymo, finansinės, mokestinės, atsakomybės apskaitos ir atskaitomybės bei kitus vidaus ir išorės duomenis</i>	4,67	5	5	4	5
Kontrolingo sistemos modelyje proceso posistemio išeiga siūlytina laikyti <i>įvairias ataskaitas, išvadas, rekomendacijas bei kitą susistemintą informaciją</i>	4,56	5	5	4	5
<i>Dėl kontrolingo sistemos proceso posistemio veiklų elemento sudėties ir nuoseklumo</i>					
Pirmąją kontrolingo proceso veikla kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <i>tikslų nustatymą ir formalizavimą</i>	4,56	5	5	3	5
Antrąją kontrolingo proceso veikla kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <i>planavimą</i>	4,56	5	5	3	5
Trečiąją kontrolingo proceso veikla kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <i>stebėseną</i>	4,44	5	5	3	5
Ketvirtąją kontrolingo proceso veikla kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <i>kontrolę</i>	4,56	5	5	3	5
Penktąją kontrolingo proceso veikla kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <i>analizę</i>	4,33	5	5	3	5
Šeštąją kontrolingo proceso veikla kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <i>veiklos vertinimą</i>	4,33	5	5	3	5

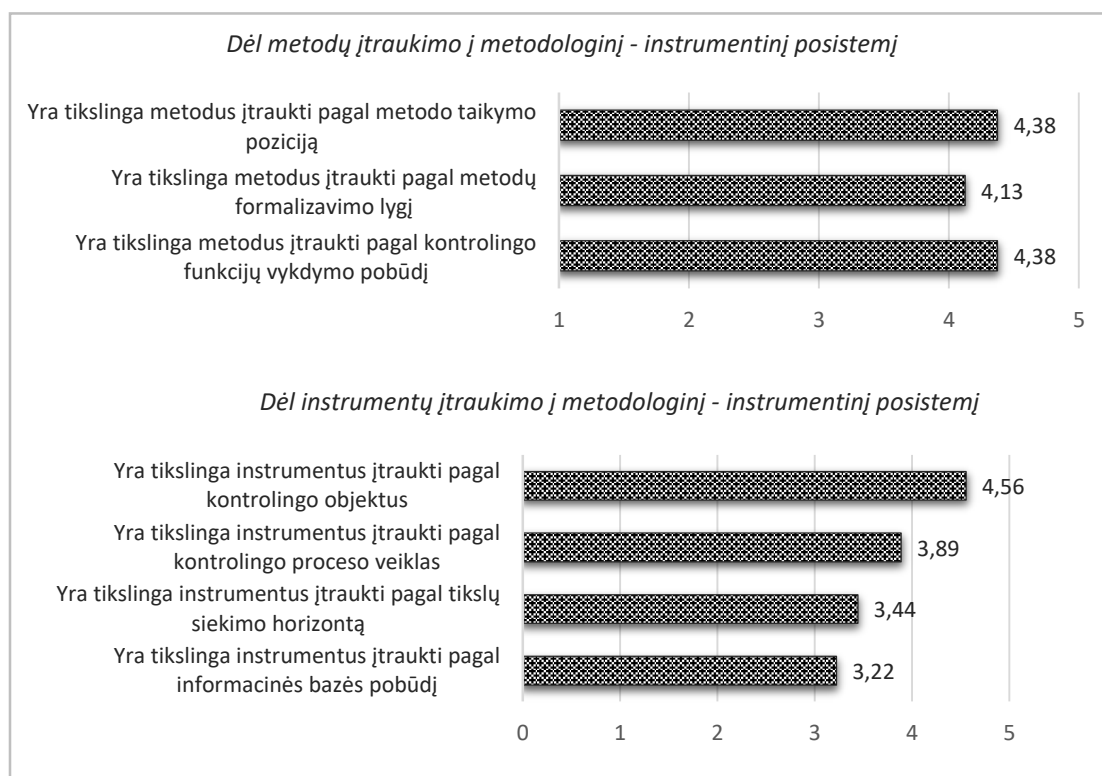
Analizuojant ekspertų vertinimo rezultatus matyti, kad ekspertų išreikšta nuomonė proceso posistemio elementų sudėties ir jų nuoseklumo klausimu yra labai palanki, t.y. jie visiškai pritaria siūlomai proceso posistemio sandarai – bendras visų teiginių vertinimo vidutinis balas yra 4,5, o moda ir mediana yra 5 („visiškai pritariu“). Tik vienas ekspertas neturėjo aiškios nuomonės dėl siūlomų veiklų ir jų nuoseklumo, todėl teiginiams dėl šio elemento sudėties nei pritarė, nei nepritarė. Taip pat vienas ekspertas pateikė komentarą, kad naudinga patikslinti analizės veiklos pavadinimą, detalizuojant, kokia konkreči analizė turėtų būti atlikta (finansinė analizė, veiklos analizė ar pan.). Disertantės nuomone, toks detalizavimas nėra tikslingas, nes modelyje visos veiklos trumpai aprašytos, tame tarpe ir analizės veikla, nurodant, kad šios veiklos metu atliekama finansinės ekonominės veiklos diagnostika, lyginami kelių laikotarpių

duomenys, nustatomos pokyčių priežastys, numatomos ateities tendencijos ir kt. Detalizavus analizės veiklos pavadinimą, atitinkamai reiktų detalizuoti ir planavimo, kontrolės, stebėsenos, veiklos vertinimo veiklų pavadinimus, nurodant konkrečias veiklos sritis ar priemones. Tą pateikti modelyje būtų labai sudėtinga, nes kiekvienoje įmonėje konkrečios veiklos apimtis gali varijuoti priklausomai nuo iškeltų tikslų, veiklos specifikos, darbuotojų kvalifikacijos ir kitų aplinkybių. Be to, disertantės siūlomame modelyje yra išskirtas metodologinis - instrumentinis posistemis, skirtas suformuoti metodų, būdų, priemonių rinkinį, kuriuos kontrolingo subjekto turėtų taikyti kontrolingo proceso (taip pat ir analizės veiklos) metu vykdydamas kontrolingo funkcijas, reikalingas tirti, analizuoti ir vertinti kontrolingo objektus.

Įvertinus aukštą ekspertų pritarimo lygį proceso posistemio elementų sudėčiai ir nuoseklumui, darytina pagrįsta prielaida, kad proceso posistemis parengtas tinkamai.

Paskutinis kontrolingo sistemos trečiojo hierarchinio lygmens posistemis, kurio elementų sudėties tinkamumą aštuntuoju klausimu turėjo nustatyti ekspertai, yra metodologinis - instrumentinis posistemis. Atsižvelgiant į tai, kad kontrolingo sistemoje gali būti taikomas ypatingai platus spektras metodų ir instrumentų, kuriuos šiandieninės vidutinės įmonės yra pajėgios naudoti, į formuojamą modelį jie galimi įtraukti pagal kurį nors vieną ar kelis požymius. Disertantės parengtame kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelyje Lietuvos vidutinėms įmonėms, metodus siūloma įtraukti pagal metodo taikymo pozicijos požymį: teoriniai ir praktiniai metodai. Tuo tarpu ekspertai palaikė poziciją, kad visi metodai, kurie leidžia pasiekti sistemos tikslą, yra priimtini ir galimi taikyti (žr. 33 paveikslą). Ekspertai išreiškė vienodą pritarimo lygį teiginiams, kad į formuojamą kontrolingo sistemos modelį metodus yra tikslinga įtraukti: 1) pagal *metodo taikymo poziciją* (teorinio pažinimo ir praktiniai metodai); 2) pagal *kontrolingo funkcijų vykdymo pobūdį* (ekonominiai, organizaciniai - administraciniai ir socialiniai - psichologiniai metodai). Šių teiginių vidutinis įvertinimo balas yra 4,38. Taip pat aukštas pritarimo lygis išreikštas ir teiginiui, kad į formuojamą kontrolingo sistemos

modelį metodus yra tikslinga įtraukti pagal metodų formalizavimo lygį (formalūs ir neformalūs metodai). Tai rodo ekspertų nuomonę, kad tiek objektyvūs (statistiniai, ekonominės analizės, sprendimų priėmimo teorijos ir kt.), tiek subjektyvūs (scenarijų, Delfų, morfologinis, ekspertinio vertinimo, profesinės patirties ir kt.) metodai gali būti efektyviai taikomi kontrolingo sistemoje. Atsižvelgiant į ekspertų nuomonę dėl metodų elementų sudėties, yra tikslinga kontrolingo sistemos modelio metodologinį - instrumentinį posistemį papildyti dviem metodų elementais: 1) pagal kontrolingo funkcijų vykdymo požymį: formalūs ir neformalūs metodai; 2) pagal metodų formalizavimo lygio požymį: ekonominiai, organizaciniai - administraciniai ir socialiniai - psichologiniai metodai.



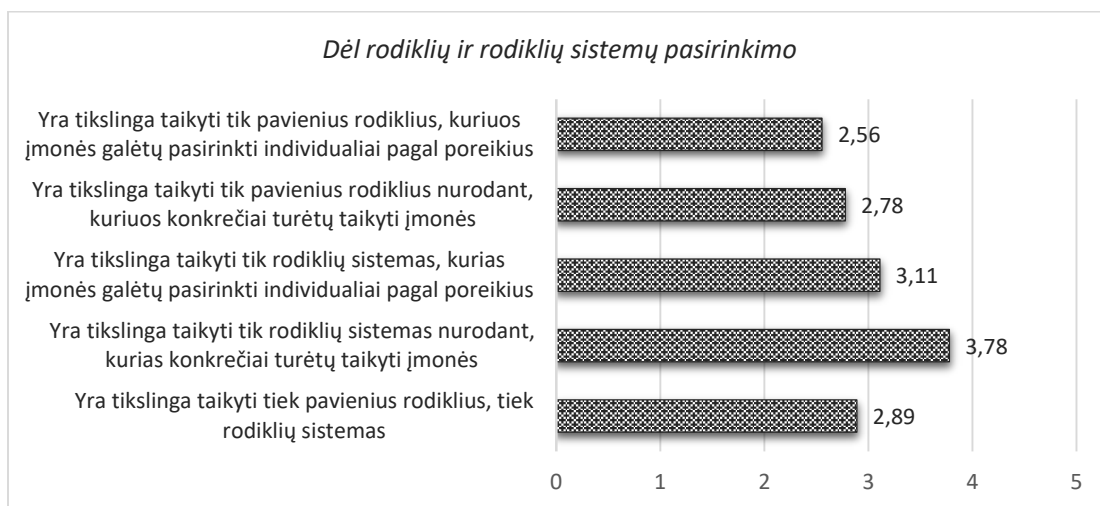
**33 pav. Pritarimo teiginiams dėl metodologinio - instrumentinio posistemio elementų įtraukimo į kontrolingo sistemos modelį pagrįstumo vertinimo rezultatai**

Ekspertai taip pat turėjo išreikšti nuomonę dėl metodologinio - instrumentinio posistemio instrumentų elementų sudėties. Nors, formuojant kontrolingo sistemos modelį, buvo rekomenduojama įtraukti instrumentus pagal kontrolingo objekto, kontrolingo proceso veiklą, tikslų siekimo horizonto bei

informacinės bazės pobūdžio požymius, tačiau ekspertai šiam požiūriui pritarė tik iš dalies (žr. 33 paveikslą). Analizuojant ekspertinio vertinimo rezultatus matyti, kad labiausiai buvo pritarta teiginiui: „į formuojamą kontrolingo sistemos modelį kontrolingo instrumentus yra tikslinga įtraukti pagal *kontrolingo objektus* (investicijų, inovacijų, finansinio, rinkodaros, aprūpinimo, gamybos, išlaidų kontrolingo ir kiti instrumentai)“ (vidurkis – 4,56; moda ir mediana – 5). Taip pat aukštas pritarimo lygis išreikštas teiginiui, jog instrumentus yra tikslinga įtraukti pagal *kontrolingo proceso veiklas* (tikslų nustatymo ir formalizavimo, planavimo, stebėsenos, kontrolės, analizės, veiklos vertinimo instrumentai) (vidurkis – 3,89; moda – 5; mediana – 4). Tuo tarpu vertinant instrumentų pagal *tikslų siekimo horizonto* požymį įtraukimo į modelį pagrįstumą, ekspertai aiškios nuomonės neišsakė. Nors vidutinis pritarimo lygio vertinimo balas atspindi labiau pritariančią, nei nepritariančią nuomonę (3,44), tačiau variacinėje eilutėje vyraujantis atsakymas buvo „nei pritariu, nei nepritariu“ (moda ir mediana -3). Tokiu būdu galima daryti pagrįstą prielaidą, kad šis elementas modelyje nėra labai reikšmingas, t.y. *instrumentų skaidymas pagal tikslų siekimo horizontą yra perteklinis, todėl šį elementą yra tikslinga iš modelio pašalinti*. Analogiškai rezultatai gauti analizuojant instrumentų pagal *informacinės bazės pobūdžio* požymį. Vienas ekspertas visiškai pritarė; du – pritarė; keturi – nei pritarė, nei nepritarė; du – nepritarė tokiam instrumentų elemento atvaizdavimui modelyje (vidurkis – 3,22; moda ir mediana – 3). Kadangi išreiškiant nuomonę dauguma ekspertų negalėjo išsakyti aiškios pozicijos dėl šio elemento pagrįstumo, o pritarimo lygį atspindintis vidutinio vertinimo balas pakankamai žemas, laikytina, *kad šio elemento įtraukimas į formuojamo kontrolingo sistemos modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms metodologinį - instrumentinį posistemį yra nepakankami pagrįstas ir jį iš modelio eliminuoti*.

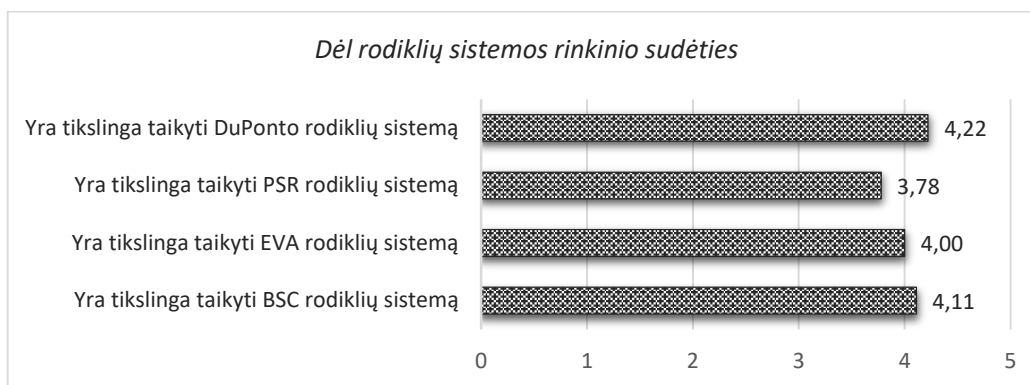
Devintuoju anketos klausimu buvo siekiama nustatyti į modelį įtrauktų rodiklių sistemų, skirtų vertinti strateginę ir operatyvinę veiklą, pagrįstumą. Pirmoji devintojo klausimo dalis buvo skirta nustatyti, ar disertantės siūlymas strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimui taikyti rodiklių sistemas, o ne

pavienius rodiklius, yra pagrįstas. Analizuojant ekspertinio vertinimo rezultatus galima konstatuoti, kad šiai nuostatai iš esmės pritarta. Kaip matyti 34 paveiksle, ekspertai nelinkę sutikti su nuomone, kad veiklos vertinimui yra tikslinga taikyti tik *pavienius finansinius ir nefinansinius rodiklius*, kurie nesusieti jokiais ryšiais. Žemas pritarimo lygis išreikštas teiginiui, jog pavienius rodiklius vidutinės įmonės turėtų pasirinkti individualiai pagal poreikius; taip pat teiginiui, kad į konstruojamą modelį reikia įtraukti konkrečius rodiklius, labiausiai tinkamus matuoti vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus (vidurkiai atitinkamai – 2,56 ir 2,78; moda ir mediana – 3). Gana nepalankiai ekspertai įvertino ir tai, kad kontrolingo sistemoje strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimui būtų taikomos tik *rodiklių sistemos*, kurias vidutinės įmonės pasirinktų pačios pagal savo poreikius (vidurkis – 3,11; moda ir mediana – 3). Atitinkamai, aukščiausias pritarimo lygis išreikštas teiginiui, kad į konstruojamą modelį turi būti įtrauktos konkrečios rodiklių sistemos, labiausiai tinkamos matuoti vidutinių įmonių veiklos rezultatus ir užtikrinančios kontrolingo sistemos tikslo – įmonės vertės didėjimo – pasiekimą (vidurkis 3,78; moda – 5; mediana – 4). Atkreiptinas dėmesys, jog ekspertai išreiškė gana žemą pritarimo lygį teiginiui, kad „formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti tiek pavienius rodiklius, tiek rodiklių sistemas, nes kuo daugiau įvairiausių rodiklių ar jų sistemų įmonė taiko, tuo geriau įvertinama įmonės veikla“ (vidurkis – 2,89; moda ir mediana – 3). Tik vienas ekspertas visiškai pritarė šiam teiginiui, penki – nei pritarė, nei nepritarė, du – nepritarė. Toks vertinimas rodo, jog ekspertai linkę manyti, kad vidutinės įmonės turėtų vengti perteklinių rodiklių taikymo, nes ne rodiklių kiekis, o jų tinkamumas ir subalansuotumas lemia veiklos vertinimo kokybę. Vienas ekspertas pateikė komentarą, kad „rodiklių sistemų pasirinkimas yra geriausias variantas: svarbu, kad rodiklių sistema nebūtų dažnai keičiama (ne dažniau kaip 5 metai), tuo užtikrinant rodiklių palyginamumą“.



### **34 pav. Pritarimo teiginiams dėl rodiklių ir rodiklių sistemų pasirinkimo kontrolingo sistemoje pagrįstumo vertinimo rezultatai**

Antroji devintojo klausimo dalis buvo skirta įvertinti rodiklių sistemų, įtrauktų į kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, pagrįstumą. Kadangi ekspertai palankiai įvertino teiginį, kad į formuojamą modelį yra tikslinga įtraukti konkrečias rodiklių sistemas, yra svarbu patikrinti, ar siūloma rodiklių sistemų rinkinio sudėtis yra tinkama matuoti vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos, kuri orientuota į įmonės vertės didėjimą, rezultatus. Formuojant modelį, strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų vertinimui skirtos rodiklių sistemos įtrauktos remiantis prielaida, kad turi būti išlaikyta sąsaja su modelyje pateiktu įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojančių rodiklių rinkiniu, o taip pat kriterijais, charakterizuojančiais rodiklių kokybę: 1) rodikliai turi būti subalansuoti; 2) rodiklius turi sieti tarpusavio priklausomybės ryšys; 3) rodikliai turi būti orientuoti ne tik į operatyvinės, bet ir strateginės veiklos vertinimą. Kaip matyti 35 paveiksle, ekspertai išreiškė pritarimą visoms rekomenduojamoms rodiklių sistemoms. Palankiausiai buvo įvertintas siūlymas taikyti DuPonto rodiklių sistemą (vidurkis 4,22; moda ir mediana – 5). Anot ekspertų, svarbu gerinti šios piramidės žemesnio lygio rodiklius, kad užtikrinti aukštesnio lygio rodiklių (ROE, ROS, ROA) didėjimą, kurie yra įtraukti į suformuotą vidutinių įmonių vertės ir jos pokyčių matavimo rinkinį.



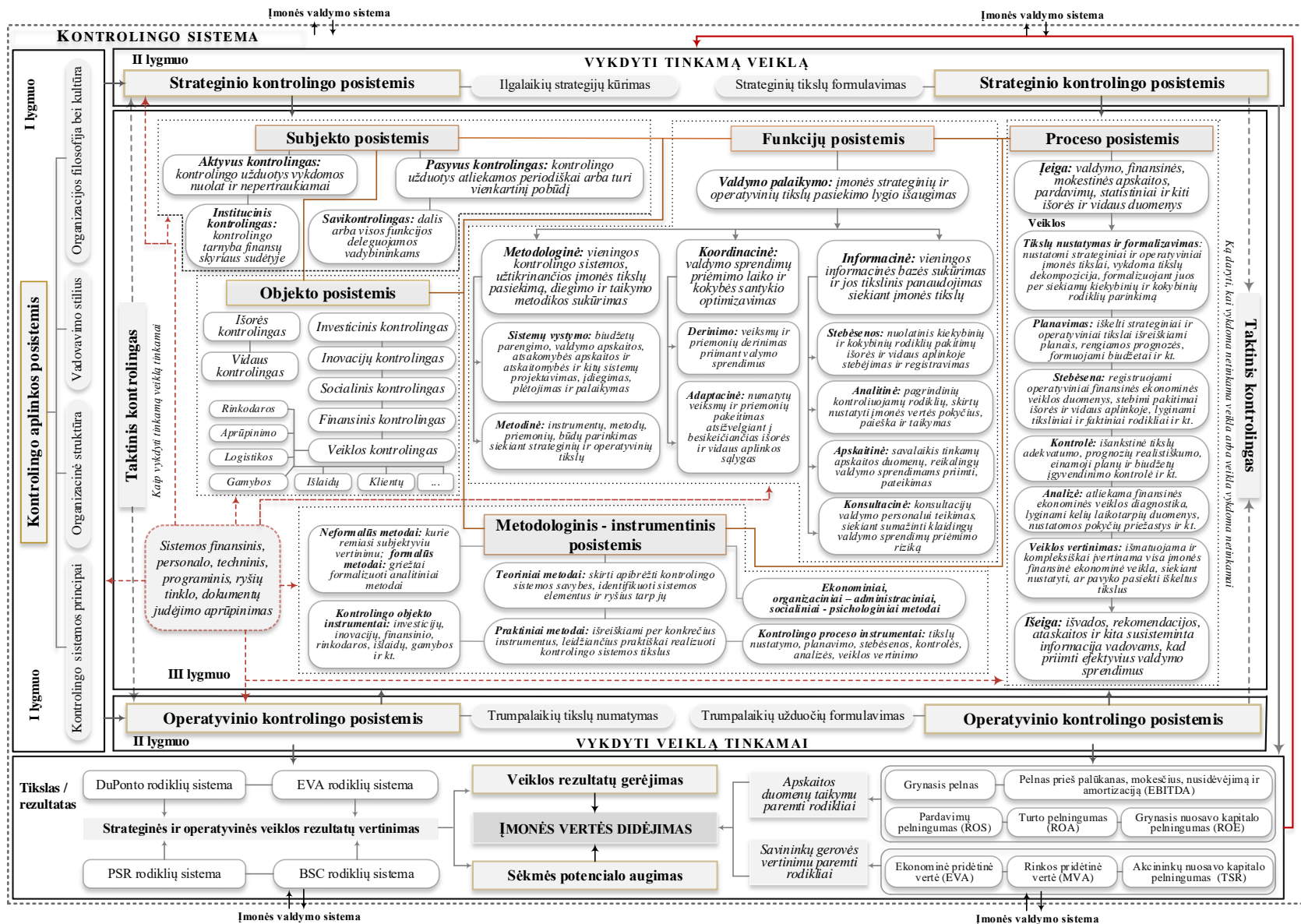
**35 pav. Pritarimo teiginiams dėl rodiklių sistemų rinkinio sudėties pagrįstumo vertinimo rezultatai**

Taip pat aukštas pritarimo lygis išreikštas BSC rodiklių sistemai, nes ji suteikia galimybę suformuoti subalansuotą rodiklių rinkinį (vidurkis – 4,11; moda – 5; mediana – 4). Svarbu pažymėti, kad du ekspertai ne tik išreiškė pritarimą šios sistemos taikymui, tačiau pateikė komentarus, pabrėždami, kad būtent BSC sistema geriausiai išmatuotų vidutinių įmonių veiklos, orientuotos į įmonių vertės didėjimą, rezultatus. Vidutinis vertinimo lygis, kad į modelį tikslinga įtraukti EVA rodiklių sistemą, yra 4,00 (moda – 5; mediana – 4), kas leidžia daryti pagrįstą prielaidą dėl šios sistemos tinkamumo. Šiek tiek mažiau palankiai ekspertai vertino PSR rodiklių sistemos taikymo pagrįstumą. Nors vidutinis pritarimo balas gana aukštas (3,78), tačiau moda ir mediana yra 3, kas rodo, jog ekspertai neturėjo aiškios nuomonės dėl šio rodiklio tikslingumo. Vis dėlto, įvertinus tai, kad nė vienas ekspertas neišreiškė nepritarimo, o trys ekspertai visiškai pritarė ir vienas pritarė, kad PSR rodiklių sistema būtų įtraukta į modelį, jos eliminavimas iš modelio nebūtų tikslingas. Pažymėtinas vieno eksperto komentaras, kad šios visos keturios siūlomos sistemos yra objektyvios, o jų taikymas nėra sudėtingas, todėl pilnai tinka vertinti vidutinių įmonių strateginę ir operatyvinę veiklą.

Kadangi buvo pritarta, kad visas rekomenduojamas rodiklių sistemas yra tikslinga įtraukti į konstruojamą modelį, o kitokios nuomonės dėl papildomų rodiklių sistemų nebuvo išreikšta, galima teigti, kad kontrolingo sistemos modelio dalis, atspindinti strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų vertinimą, parengta pagrįstai.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad parengtam kontroliingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūriniam modeliui Lietuvos vidutinėms įmonėms ekspertai iš esmės pritarė. Tačiau, atsižvelgiant į kai kuriuos ekspertinio vertinimo rezultatus, modelį yra tikslinga nežymiai patobulinti: 1) subjekto posistemį papildyti pasyvaus kontroliingo elementu; 2) subjekto posistemį papildyti savikontroliingo elementu; 3) susieti savikontroliingą su pasyvaus kontroliingo elementu; 4) susieti institucinį kontroliingą su aktyvaus kontroliingo elementu; 5) metodologinį - instrumentinį posistemį papildyti formalių ir neformalių metodų taikymo elementu; 6) metodologinį - instrumentinį posistemį papildyti ekonominių, organizacinių - administracinių ir socialinių - psichologinių metodų taikymo elementu; 7) pašalinti iš metodologinio - instrumentinio posistemio instrumentų pagal tikslų siekimo horizontą elementą; 8) pašalinti iš metodologinio - instrumentinio posistemio instrumentų pagal informacinės bazės pobūdį elementą. Patobulintas kontroliingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinis modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms pateiktas 36 paveiksle.



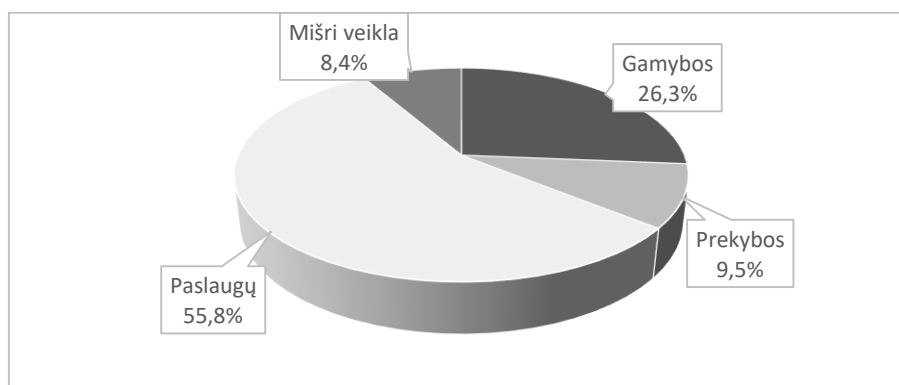


36 pav. Patobulintas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinis modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms (šaltinis: sudaryta autorės)

## 4.2. Kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybių Lietuvos vidutinėse įmonėse tyrimo rezultatai

Siekiant įvertinti kontrolingo sistemos taikymo patirtį bei sukurti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinio modelio taikymo galimybes Lietuvos vidutinėse įmonėse, 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. Anketą sudarė 19 klausimų (žr. 33 priedą).

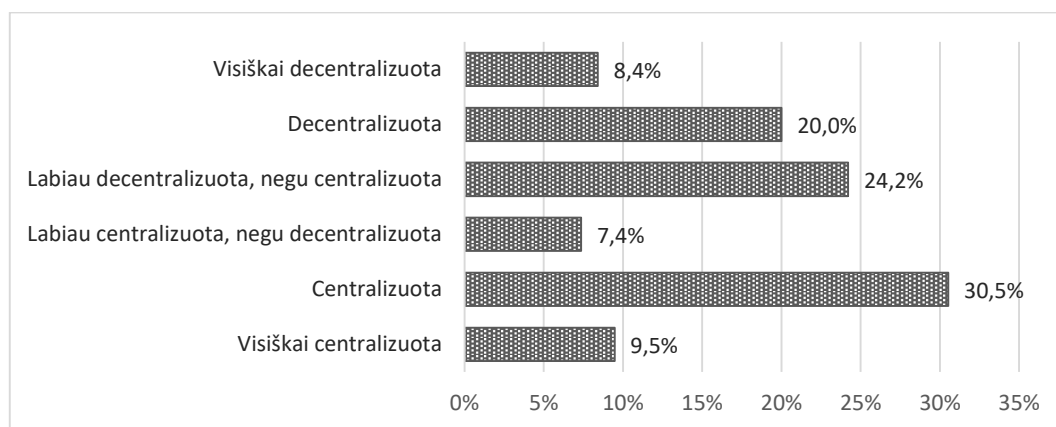
Pirmuoju klausimu buvo nustatytas įmonių, dalyvavusių apklausoje, pasiskirstymas pagal veiklos sritį. Nors moksliniai tyrimai atskleidė, kad veiklos rūšis reikšmingos įtakos kontrolingo sistemos sandarai neturi, tačiau, siekiant tai patvirtinti empiriškai, buvo atlikta įmonių apklausos rezultatų analizė pagal šį požymį. Į anketos klausimus atsakė 53 paslaugų, 25 gamybinės, 9 prekybos įmonės. Dar 8 įmonės nurodė, kad užsiima mišria veikla (žr. 37 pav.).



37 pav. Apklaustų įmonių pasiskirstymas pagal veiklos sritį

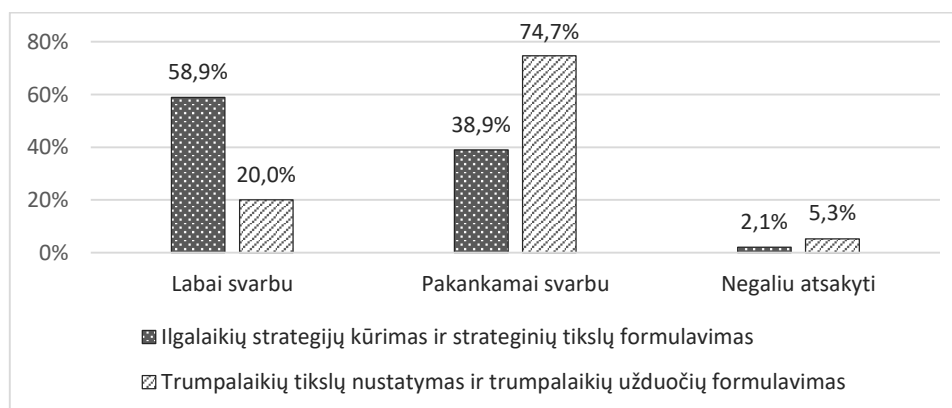
Antruoju anketos klausimu buvo siekta identifikuoti įmonių decentralizacijos lygį (žr. 38 pav.). Atsižvelgiant į tai, kad kontrolingo sistema geriausiai veikia decentralizuotose įmonėse, buvo svarbu nustatyti, koks yra ryšys tarp apklaustų įmonių decentralizacijos lygio ir kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybių lygmens. Apklauskos rezultatai parodė, kad tyrime dalyvavo šiek tiek didesnė decentralizuotų įmonių dalis (52,6 proc.). Tačiau jų decentralizacijos lygis skiriasi. Kad įmonė yra visiškai decentralizuota,

pažymėjo tik 8 įmonės. Kitos nurodė, kad yra decentralizuotos (N=19) arba labiau decentralizuotos negu centralizuotos (N=23). Kad įmonė yra labiau centralizuota, negu decentralizuota, centralizuota arba visiškai centralizuota atsakė 45 respondentai arba 47,4 proc. visų atsakiusiųjų. Svarbu pažymėti, kad nė vienas respondentas nepasirinko varianto „negaliu atsakyti“, kas rodo, jog įmonių specialistai nesunkiai identifikuoja decentralizacijos lygį.



**38 pav. Apklaustų įmonių pasiskirstymas pagal decentralizacijos lygį**

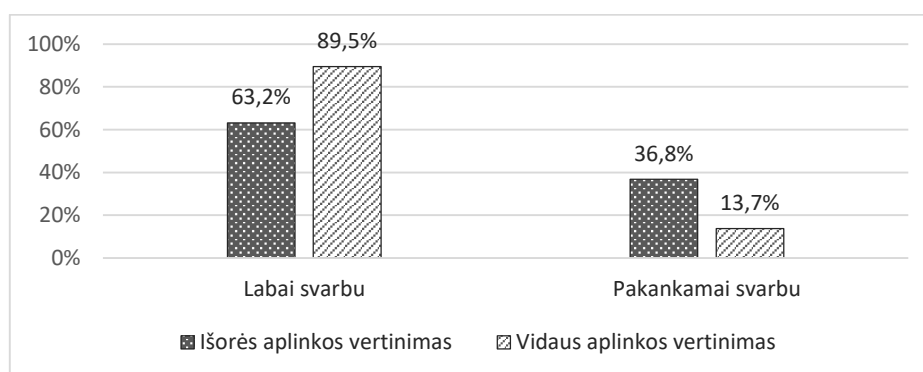
Trečiuoju ir ketvirtuoju anketos klausimais buvo siekta įvertinti kontrolingo sistemos strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemių elementų svarbą. Norint, kad respondentai šių elementų poreikį įvertintų kuo objektyviau, klausimas buvo formuluojamas neutralia, bendro pobūdžio forma nesiejant jo su kontrolingo sistema. Respondentų buvo prašoma įvertinti, kiek yra svarbi: 1) ilgalaikių strategijų kūrimo ir strateginių tikslų formulavimo veikla; 2) trumpalaikių tikslų nustatymo ir trumpalaikių užduočių formulavimo veikla. Respondentų atsakymų rezultatai pateikti 39 paveiksle.



**39 pav. Ilgalaikių strategijų kūrimo ir trumpalaikių tikslų nustatymo veiklų svarbos identifikacija**

Kaip matyti 39 paveiksle, respondentai strateginio ir operatyvinio posistemio elementus vienareikšmiškai įvertino kaip pakankamai svarbius arba labai svarbius kiekvienos vidutinės įmonės veikloje. Nė vienas iš atsakiusiųjų įmonių specialistų nepažymėjo, kad nurodytos veiklos yra nelabai ar visiškai nesvarbios, tik atitinkamai 2 ir 5 respondentai pažymėjo, kad į šį klausimą negali atsakyti. Vis dėlto, atkreiptinas dėmesys, kad beveik tris kartus daugiau respondentų ilgalaikių strategijų kūrimo veiklą įvertino kaip *labai svarbią* lyginant su trumpalaikių tikslų nustatymo veikla. Tai rodo, kad vidutinės įmonės yra orientuotos į veiklos vykdymą ilgalaikėje perspektyvoje, todėl joms reikalinga pasiūlyti sistemą, galinčią padėti užtikrinti strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimą bei padidinti galimybes kurti šių įmonių vertę.

Penktojo - aštuntojo anketos klausimų paskirtis buvo nustatyti kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų tikslingumą. Kadangi modelyje kontrolingo objektas pristatytas pagal tris požymius (pagal santykį su aplinka; pagal veiklos kryptis; pagal funkcinės sritis), tai respondentai turėjo įvertinti kiekvieno jų svarbą atskirai. Šie anketos klausimai taip pat buvo formuluojami kaip bendro pobūdžio klausimai, nenurodant kokį ryšį vertinimui pateikti teiginiai turi su tiriamu kontrolingo sistemos modelio poreikiu. Penktuoju ir šeštuoju klausimais respondentų buvo prašoma įvertinti, kiek vidutinėms įmonėms yra svarbu: 1) stebėti ir prognozuoti išorės aplinkos būklę; 2) identifikuoti ir vertinti vidaus aplinkos veiksnių įtaką įmonės veiklai.

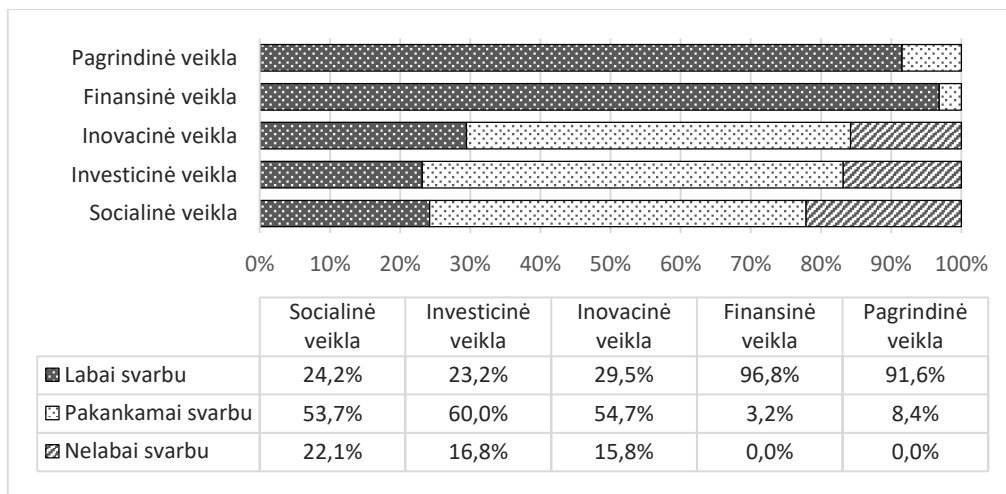


**40 pav. Kontrolingo objekto elementų pagal santykį su aplinka svarbos vertinimas**

Kaip matyti 40 paveiksle, respondentų atsakymai rodo, kad vidutinėms įmonėms yra labai svarbu vertinti tiek išorės, tiek vidaus aplinkos veiksnius. Tą

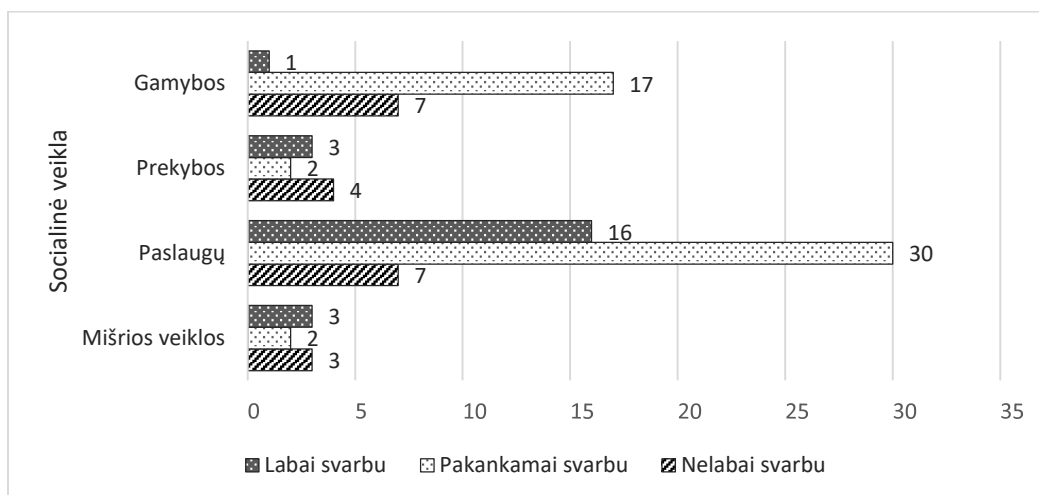
pažymėjo atitinkamai 60 ir 82 vidutinės įmonės. Likusi nedidelė dalis respondentų nurodė, kad išorės ir vidaus aplinkos vertinimas jiems yra pakankamai svarbus (atitinkamai N=35; N=13). Gauti rezultatai rodo, kad šių elementų poreikis modelyje yra labai didelis.

Kontrolingo objekto elementų poreikis pagal veiklos kryptis buvo nustatytas apskaičiavus atsakymų į septintąjį klausimą rezultatus. Atsakydami į šį klausimą, respondentai turėjo pažymėti, kiek jų įmonei yra svarbu sistemiškai planuoti, stebėti, kontroliuoti, analizuoti ir vertinti įmonės pagrindinę, finansinę, inovacinę, investicinę, socialinę veiklą. Kaip rodo tyrimo rezultatai, pagrindinė ir finansinė veiklos yra vertinamos kaip labai svarbios (žr. 41 pav.). Šiek tiek mažiau svarbiomis veiklomis įmonės įvardijo inovacinę, investicinę ir socialinę veiklą. Vertindami pastarąją veiklą, 23 iš 95 apklaustų įmonių nurodė, kad socialinė veikla jų įmonėje yra nelabai svarbi. Investicinę ir inovacinę, kaip nelabai svarbias, nurodė atitinkamai 15 ir 16 apklaustų įmonių.



**41 pav. Kontrolingo objekto elementų pagal veiklos kryptis svarbos vertinimas**

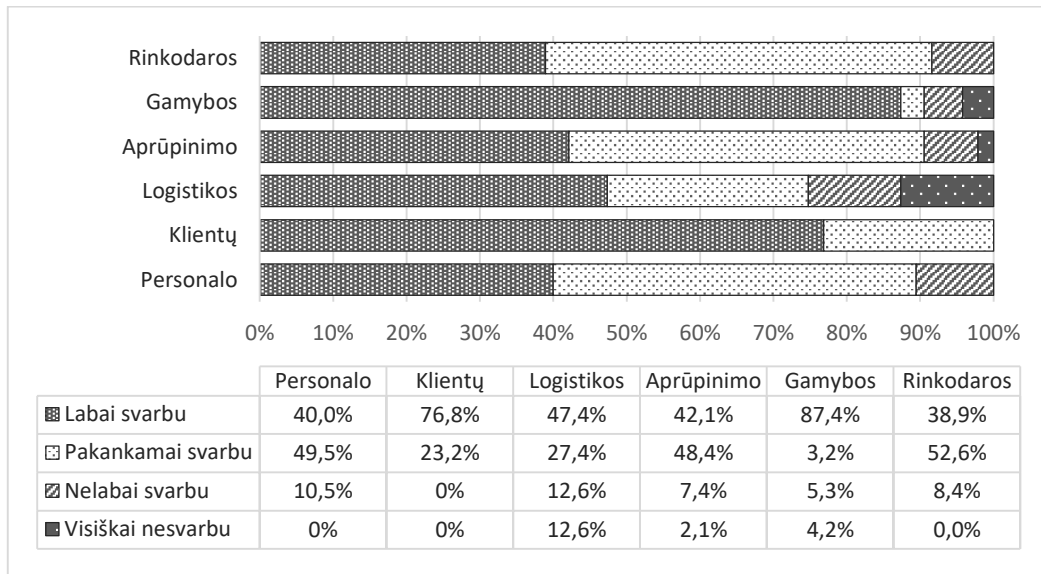
Siekiant nustatyti, ar yra ryšys tarp įmonės veiklos srities ir jos požiūrio į socialinės, inovacinės ir investicinės veiklos svarbos vertinimą, buvo atlikta detalesnė analizė. Kaip matyti 42 paveiksle, socialinę veiklą, kai nelabai svarbią, nurodė daugiau kaip pusė apklaustų prekybinių įmonių ir 37,5 proc. apklaustų mišrią veiklą vykdančių įmonių. Tuo tarpu gamybos ir paslaugų įmonėse respondentų, nepakankamai vertinančių socialinės veiklos reikšmingumą, dalis yra ženkliai mažesnė (atitinkamai 28 ir 13,2 proc.).



**42 pav. Socialinės veiklos svarbos vertinimas atsižvelgiant į įmonių veiklos sritį**

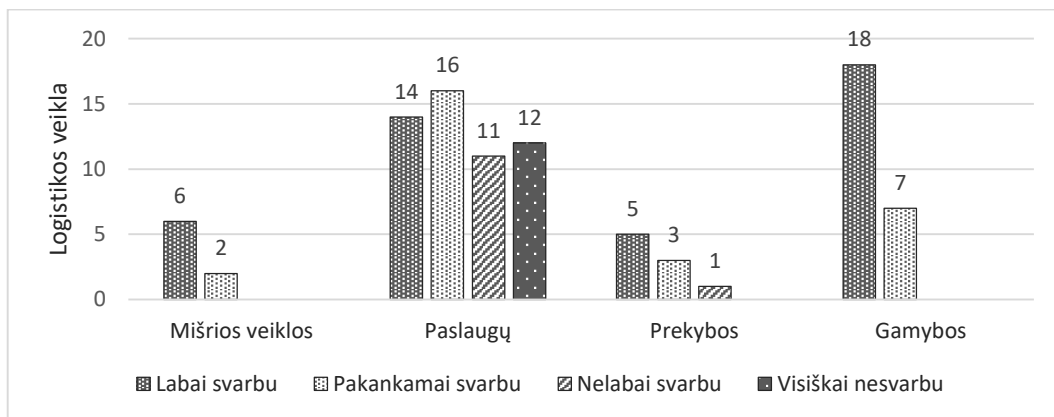
Šiek tiek kitokie rezultatai stebimi analizuojant inovacinės ir investicinės veiklos svarbos vertinimą. Kad inovacinė veikla yra nelabai svarbi, nurodė 22 proc. prekybos, 17 proc. paslaugų ir po 12 proc. gamybos bei mišrios veiklos įmonių. Investicinės veiklos nepakankamą svarbą pažymėjo visos devynios apklaustos prekybos įmonės ir septynios iš 53 apklaustų paslaugų įmonių. Kaip matyti, labiausiai išsiskyrė prekybos įmonių vertinimai. Šios įmonės pagrindinį dėmesį linkę sutelkti prekybinei ir finansinei veiklai vykdyti, tuo tarpu investicinė, inovacinė ir socialinė veiklos yra mažiau aktualios. Vis dėlto, siekiant išvelgti aiškesnes tendencijas apie šių veiklų poreikį prekybinėse įmonėse, yra reikalingi platesni tyrimai, tyrimo objektu pasirenkant tik vidutines prekybos įmones.

Vertinant kontrolingo objekto elementų pagal funkcines sritis poreikį, nustatyta, kad didžioji dalis įmonių (N=83) produktų ir paslaugų gamybos veiklos sisteminį planavimą, stebėjimą, kontrolę, analizę bei vertinimą pažymėjo, kaip labai svarbią sritį (žr. 43 pav.). Respondentai, kuriems ši veikla yra nelabai svarbi arba nesvarbi, buvo prekybinės įmonės, kas yra logiška, nes prekybos įmonės tiesiogiai jokios gamybinės veiklos nevykdo. Dar viena funkcinė sritis, kurią įmonės nurodė kaip labai svarbią arba svarbią yra klientų sritis. Klientų paieška, ryšių su jais palaikymas, jų įpročių stebėjimas, analizė ir kiti aspektai yra aktualūs kiekvienai įmonei, nepriklausomai nuo to, ar įmonė gamybos, prekybos ar paslaugų.



**43 pav. Kontrolingo objekto elementų pagal funkcines sritis svarbos vertinimas**

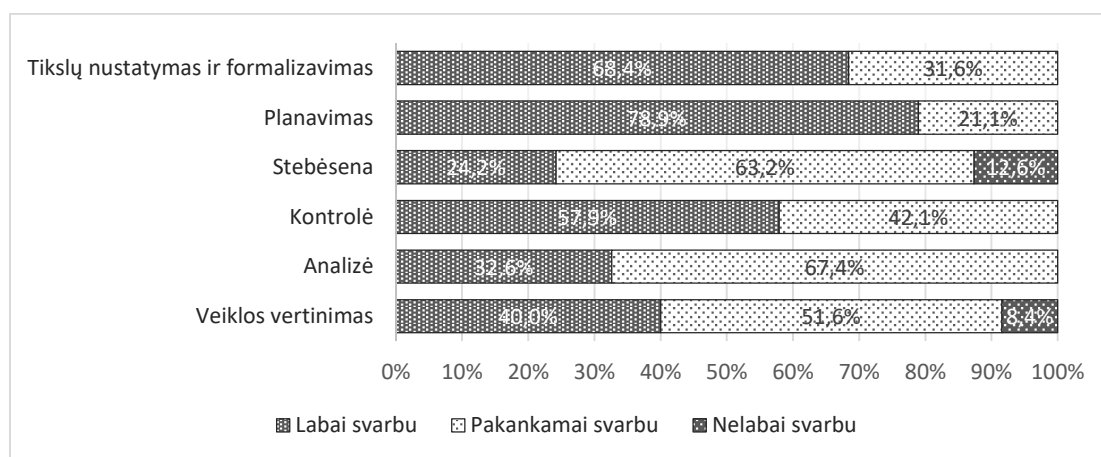
Kadangi po 12 įmonių atsakė, kad logistikos veikla joms yra nelabai svarbi arba visiškai nesvarbi, buvo atlikta respondentų analizė pagal veiklos sritis, kad identifikuoti, kurios įmonės šį kontrolingo sistemos objekto posistemio elementą įvertino kaip nelabai aktualų.



**44 pav. Logistikos veiklos svarbos vertinimas atsižvelgiant į įmonių veiklos sritį**

Kaip matyti 44 paveiksle, visi respondentai, kuriems logistikos veikla nėra svarbi, yra priskiriami paslaugų įmonių grupei. Analogiškai rezultatai gauti nagrinėjant aprūpinimo veiklos vertinimo svarbumą: septynios paslaugų įmonės atsakė, kad joms ši veiklos sritis yra nelabai svarbi ir dar dvi nurodė, kad visai nesvarbi. Gauti rezultatai yra logiški, nes aprūpinimo ir logistikos veiklų reikšmė paslaugų įmonėse yra ženkliai mažesnė, nei gamybos ar prekybos įmonėse, nes daugumoje paslaugų įmonių atsargų poreikis yra minimalus.

Devintasis anketos klausimas buvo skirtas įvertinti kontrolingo sistemos proceso posistemio elementų svarbą. Respondentai turėjo atsakyti, kiek jų įmonei yra svarbūs tikslų nustatymo ir formalizavimo, planavimo, stebėsenos, kontrolės, analizės ir veiklos vertinimo procesai. Siekiant, kad kiekvienas respondentas vienodai interpretuotų nurodytus procesus, ties klausimu buvo pateiktas ir šių procesų sampratos kontrolingo sistemoje aprašymas. Procesų apibrėžimai buvo pateikti tomis pat formuluotėmis kaip ir kontrolingo sistemos modelyje, tačiau, kaip ir ankstesnių klausimų atveju, respondentai nebuvo informuojami, kad jų vertinami procesai yra siejami su tiriamo kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybių nustatymu.



**45 pav. Kontrolingo proceso elementų svarbos vertinimas**

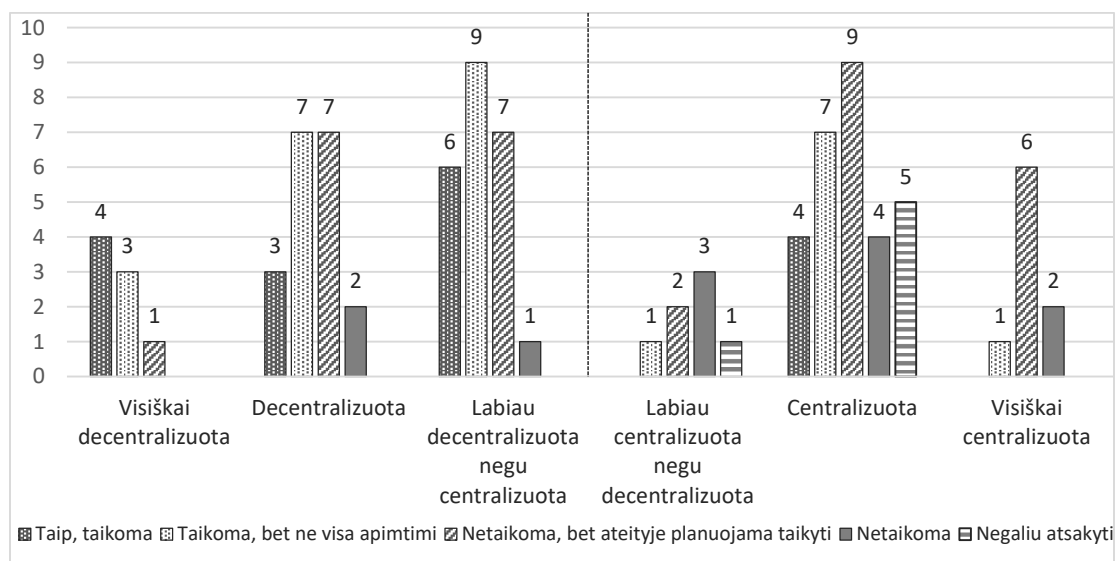
Kaip matyti 45 paveiksle, planavimo procesas, kaip labai svarbus, įvertintas 75 respondentų. Labai svarbiais procesais vidutinių įmonių veikloje laikomi ir tikslų nustatymo bei kontrolės procesai (atitinkamai N=65 ir N=55). Kaip santykinai mažiau svarbius procesus, respondentai įvardijo stebėseną ir veiklos vertinimą. Kad įmonėms stebėsenos procesas yra nelabai svarbu, pažymėjo 12 įmonių specialistų; kad nelabai svarbus veiklos vertinimas – 8 respondentai.

Apibendrinant pažymėtina, kad didžioji dauguma apklaustų įmonių netiesiogiai patvirtino, kad yra poreikis taikyti kontrolingo sistemą, nes joms yra svarbios kontrolingo sistemos modelyje įvardintos sritys, kurios išreikštos kaip atskirų posistemio elementai: 1) ilgalaikių strategijų kūrimas; strateginių tikslų formulavimas (strateginio kontrolingo posistemis); 2) trumpalaikių tikslų



numatymas; trumpalaikių užduočių formulavimas (operatyvinio kontrolingo posistemis); 3) išorės, vidaus, finansinis, pagrindinės veiklos, investicijų, inovacijų, socialinis, rinkodaros, gamybos ir kt. kontrolingas (kontrolingo objekto posistemis); 4) tikslų nustatymas, planavimas, stebėseną, kontrolė, analizė, veiklos vertinimas (kontrolingo proceso posistemis).

Antroji anketos dalis buvo skirta tiesiogiai įvertinti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, taikymo patirtį ir galimybes Lietuvos vidutinėse įmonėse. Dešimtuoju anketos klausimu respondentų buvo prašoma atsakyti, ar jų įmonėje yra taikoma kontrolingo sistema. Kad ši sistema yra 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. Gauti rezultatai rodo, kad kontrolingo sistemos poreikis vidutinėse įmonėse yra didelis, nes daugiau kaip trečdalis apklaustų įmonių šią sistemą planuoja taikyti ateityje. Kita vertus, beveik tiek pat įmonių jau taiko šią sistemą, tačiau ne visa apimtimi. Todėl pasiūlytas modelis leistų įmonėms kontrolingo sistemą naudoti pilnai įtraukiant visus elementus ir taip užtikrinant įmonės vertės didėjimą ilgalaikėje perspektyvoje. Siekiant nustatyti, kiek kontrolingo sistemos taikymo paplitimas priklauso nuo įmonės decentralizacijos lygio, buvo atlikta detalesnė rezultatų analizė pagal šį požymį (žr. 46 pav.).



**46 pav. Kontrolingo sistemos taikymo lygio vertinimas atsižvelgiant į įmonių decentralizavimo lygį**

Kaip matyti 46 paveiksle, dvi decentralizuotos ir viena labiau decentralizuota negu centralizuota įmonė netaiko ir neplanuoja ateityje taikyti kontrolingo sistemos. Tuo tarpu įmonėse, kuriose centralizacijos lygis yra aukštesnis, šis skaičius yra tris kartus didesnis. Kita vertus, 32 iš 50 decentralizuotų įmonių, nepriklausomai nuo jų decentralizacijos lygio, kontrolingo sistemą jau pilnai arba iš dalies taiko. Tai sudaro 64 proc. visų decentralizuotų įmonių. O centralizuotose įmonėse, nepriklausomai nuo jų centralizacijos lygio, ši sistema taikoma tik 13 iš 45 įmonių (arba 28,8 proc.). Šie rezultatai patvirtina prielaidą, kad kontrolingo sistemos poreikis yra didesnis tose įmonėse, kur decentralizacijos lygis vidutinis arba aukštas.

Atlikus kontrolingo sistemos taikymo patirties analizę pagal įmonių veiklos sritis, nustatyta, kad 32 proc. (N=8) gamybinių įmonių šią sistemą taiko pilnai; 20 proc. (N=5) taiko, bet ne visa apimtimi; dar 32 proc. (N=8) planuoja ją taikyti ateityje. Iš 9 apklaustų prekybos įmonių, tik viena nurodė, kad šią sistemą dalinai taiko, šešios pažymėjo, kad planuoja taikyti ateityje, dar dvi įmonės atsakė, kad šios sistemos netaiko. Rezultatų pasiskirstymas tarp paslaugų įmonių yra toks: 17 proc. (N=9) šią sistemą taiko; 41,5 proc. (N=22) taiko, bet ne pilna apimtimi; 20,8 proc. (N=11) planuoja taikyti ateityje ir 11,3 proc. (N=6), šios sistemos netaiko. Dar penkios paslaugas teikiančios įmonės nurodė, kad atsakyti į šį klausimą negali. Vertinant šiuos rezultatus kažkokių ryškesnių tendencijų išvelgti nepavyko, nes visų veiklos sričių įmonės šią sistemą bent iš dalies taiko arba planuoja taikyti ateityje.

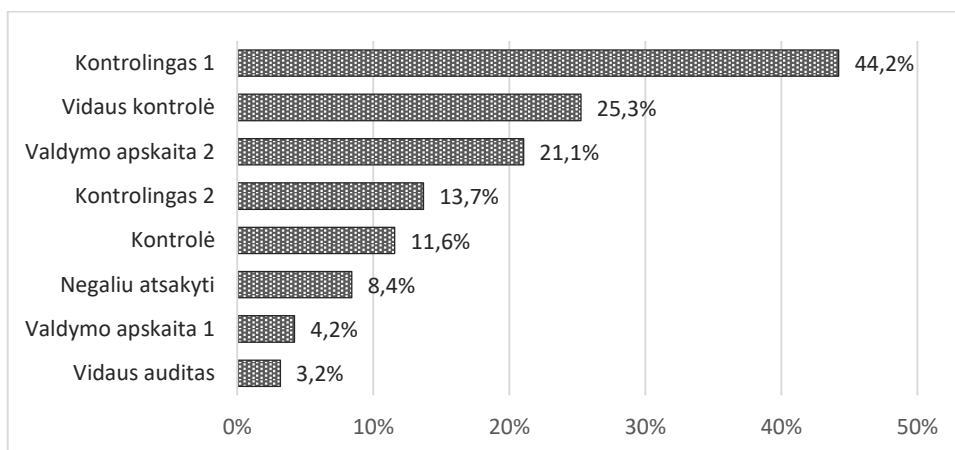
Vienuoliktojo anketos klausimo tikslas buvo sužinoti, kaip respondentai supranta, kas yra kontrolingas, kokia jo paskirtis įmonėje. Atsižvelgiant į tai, kad mokslinės ir praktinės literatūros lietuvių kalba yra mažai, įmonių vadovų ir specialistų supratimo lygis apie šią sistemą gali būti labai skirtingas. Siekiant įvertinti, kiek respondentams yra aiški kontrolingo samprata, t.y. nustatyti, kiek ji paremta žinojimu, o kiek intuityviu supratimu, buvo pateikti įvairūs apibrėžimai, kurių tik du apibrėžia kontrolingą. Kiti teiginiai apibrėžia vidaus kontrolę, kontrolę, vidaus auditą ir valdymo apskaitą. Respondentų buvo prašoma nurodyti, kuris teiginys tiksliausiai atspindi jų nuomonę dėl kontrolingo

paskirties įmonėje, pasirenkant ne daugiau kaip du atsakymų variantus. 35 lentelėje pateikti anketoje nurodyti apibrėžimai ir jų pavadinimai, naudojami respondentų atsakymų analizėje.

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

Apibrėžimas	Apibrėžiamoji sritis
1. Vadovybės apibrėžtas procesas, skirtas užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir verslo rizikos valdymą	Vidaus kontrolė
2. Procesas, užtikrinantis, kad reali veikla atitiktų planuojamą	Kontrolė
3. Nepriklausoma, objektyvi veikla, skirta vertinti ir gerinti įmonės rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą	Vidaus auditas
4. Veikla, kurios metu renkama, sisteminama ir įvertinama informacija, reikalinga ūkio subjektui valdyti	Valdymo apskaita 1
5. Sistema, integruojanti planavimo, stebėsenos, kontrolės, apskaitos, analizės, veiklos vertinimo ir kitas veiklas, kad palaikyti valdymą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų	Kontrolingas 1
6. Sistema, teikianti metodologinę, koordinavimo, informacinio aprūpinimo paslaugas įmonės valdymui, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų	Kontrolingas 2
7. 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

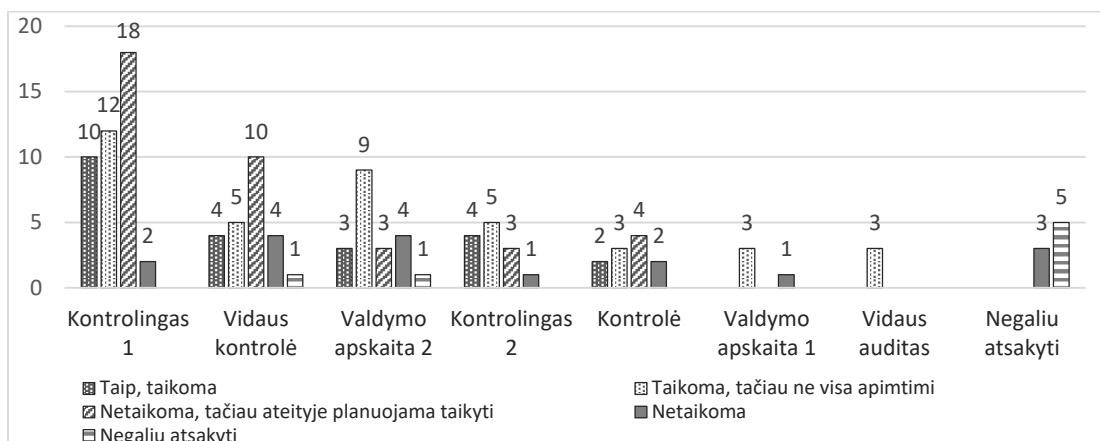
Kaip matyti 47 paveiksle, daugiausia respondentų (N=42) į klausimą, kuris teiginys tiksliausiai atspindi jų nuomonę dėl kontrolingo paskirties įmonėje, pasirinko „kontrolingo 1“ apibrėžimą. Įvertinus tai, kad dar 13 respondentų pasirinko teiginį, kuris pažymėtas kaip „kontrolingas 2“, galima daryti prielaidą, 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. 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.



**47 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal kontrolingo sampratos vertinimą**

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 tai, 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 formuluo­­tė 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.

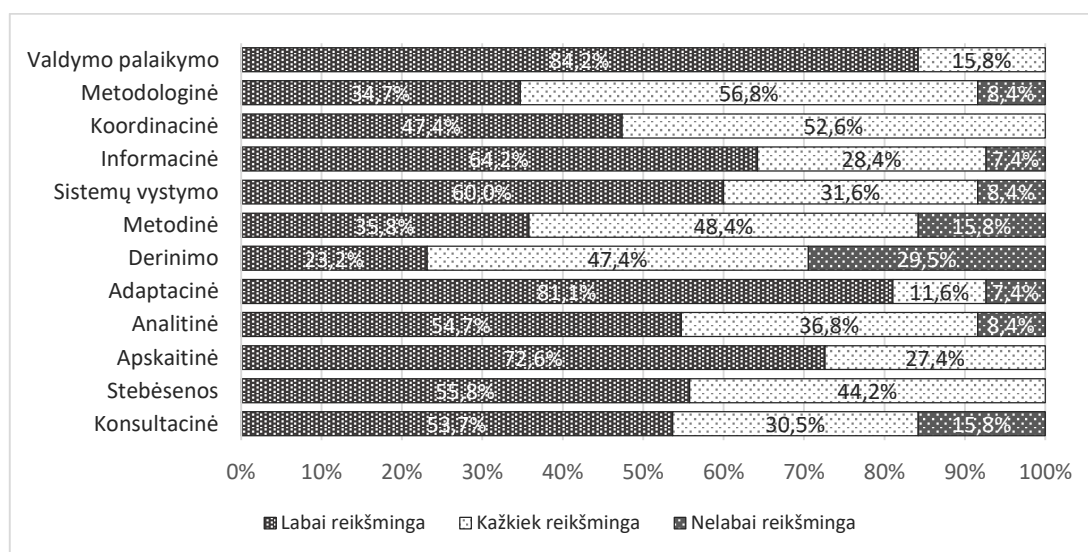
Identifikavus kontrolingo supratimo lygį, buvo svarbu jį susieti su respondentų atsakymais į dešimtąjį anketos klausimą, t.y. nustatyti, ar įmonių, kuriose yra taikoma ar planuojama taikyti kontrolingo sistema, specialistai aiškiau suvokia kontrolingo paskirtį, lyginant su tomis, kur šios sistemos nėra.



**48 pav. Respondentų pasiskirstymas vertinat kontrolingo sampratą pagal kontrolingo sistemos taikymo įmonėse patirtį**

Kaip matyti 48 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.

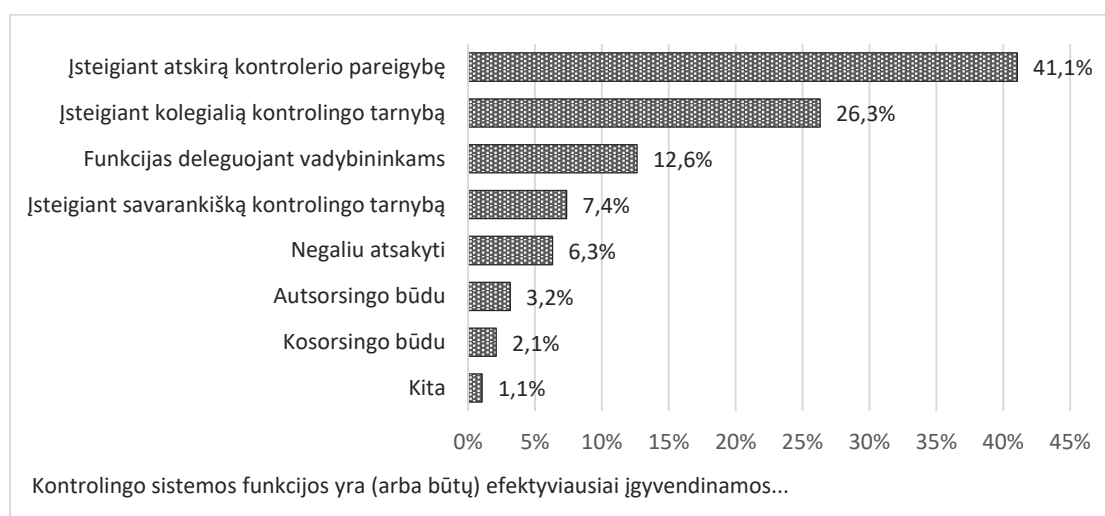
Dvyliktasis anketos klausimas buvo susietas su kontrolingo sistemos funkcijų posistemio elementų vertinimu. Šiuo klausimu respondentų buvo prašoma išreikšti savo nuomonę, kiek jų įmonei yra (arba būtų) reikšmingas pateiktų kontrolingo funkcijų įgyvendinimas, siekiant strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų gerėjimo (žr. 49 pav.).



**49 pav. Kontrolingo funkcijų svarbos vertinimas**

Visas siūlomas kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio funkcijas respondentai įvertino kaip labai reikšmingas arba kažkiek reikšmingas. Vis dėlto, trečdalis respondentų, kaip nelabai reikšmingą, įvardijo derinimo funkciją. Taip pat po 15 atsakiusių nelabai reikšmingomis nurodė metodinę ir konsultacinę funkcijas. Tokį vertinimą galima būtų paaiškinti tuo, kad anketoje, įvardijant funkcijas, respondentams buvo pateiktas tik jų aprašymas, tačiau nenurodyta funkcijų hierarchinė padėtis. Todėl respondentai negalėjo tarpusavyje susieti šių funkcijų ir kiekvieną jų vertino atskirai. Atsižvelgiant į tai, kad derinimo funkcija, kuri buvo įvertinta kaip mažiau reikšminga, yra sudedamoji koordinacinės funkcijos dalis, kurią visi respondentai įvertino kaip labai arba kažkiek reikšmingą, galima daryti prielaidą, kad derinimo funkcija atitinkamai taip pat yra reikšminga. Įvertinus, kad pamatinė valdymo palaikymo, visos trys pirmojo lygio (metodologinė, koordinacinė ir informacinė) bei didžioji dauguma antrojo lygio funkcijų pažymėtos kaip reikšmingos, galima konstatuoti, kad, įdiegus pasiūlytą kontrolingo sistemos modelį ir užtikrinus visų nurodytų funkcijų veikimą, didėja šių įmonių galimybės kurti vertę ilgalaikėje perspektyvoje.

Dar vienas svarbus klausimas, kuriuo buvo prašoma respondentų išreikšti savo nuomonę, buvo susijęs su kontrolingo sistemos subjektu. Vidutinių įmonių vadovai ir specialistai turėjo nurodyti, kam yra tikslinga deleguoti kontrolingo sistemos funkcijas, kad jos būtų įgyvendinamos kuo efektyviau.



**50 pav. Kontrolingo subjekto padėties vertinimas**

Kaip matyti 50 paveiksle, 41 proc. respondentų nurodė, kad kontrolingo sistema efektyviausiai funkcionuotų, jeigu būtų įsteigta atskira kontrolerio (ar keleto kontrolerių, kuruojančių skirtingas sritis ar atsakingų už skirtingų funkcijų įgyvendinimą) pareigybė finansų skyriaus sudėtyje. Tai atitinka sukurto kontrolingo sistemos modelio subjekto posistemio institucinio kontrolingo elementą. Daugiau kaip penktadalis apklaustųjų nurodo, kad sistema efektyviausiai funkcionuotų įsteigiant kolegialią kontrolingo tarnybą, sudarytą iš keleto skirtingų padalinių (finansų, pardavimo, gamybos ir kitų) atstovų, kurie periodiškai susirenka spręsti tam tikras iškilusias (dažniausiai vienkartinės) problemas. Ir tik 12,6 proc. mano, kad kontrolingo sistemos funkcijas tikslinga reintegruoti į valdymo sistemą, t.y. dalį arba visas funkcijas deleguojant vadybininkams, padalinių vadovams, kitiems specialistams. Tuo tarpu II-ojo ekspertinio vertinimo metu buvo identifikuota, kad šis būdas turėtų būti priimtinas vidutinėms įmonėms, todėl kontrolingo sistemos modelio subjekto posistemis buvo papildytas savikontrolingo elementu. Kita vertus, ekspertinio vertinimo metu buvo išreikštas nepritarimas kolegialios kontrolingo tarnybos įkūrimui, tačiau, kaip rodo įmonių apklausos rezultatai, įmonės linkusios formuoti tokią tarnybą.

Siekiant paaiškinti tokį prieštaravimą, buvo atlikta detalesnė šio klausimo analizė pagal tris pjūvius: 1) pagal įmonių veiklos sritį; 2) pagal decentralizacijos lygį ir 3) pagal kontrolingo sistemos taikymo patirtį. Įvertinus rezultatus pagal įmonių veiklos sritį, ryškesnių tendencijų išvelgti nepavyko: kontrolingo subjekto pasiskirstymas tarp gamybos, prekybos, paslaugų ir mišrią veiklą vykdančių įmonių yra panašus. Analizuojant rezultatus pagal decentralizacijos lygį išryškėjo, kad 58 proc. decentralizuotų įmonių (arba 31 proc. bendro įmonių skaičiaus) pasirinko atskiros kontrolerio pareigybės įsteigimo variantą; dar 22 proc. decentralizuotų įmonių (arba 11,6 proc. bendro įmonių skaičiaus) nurodė, kad yra tikslinga funkcijas deleguoti vadybininkams. Dauguma centralizuotų įmonių (42,2 proc. centralizuotų arba 20 proc. bendro įmonių skaičiaus) rinkosi kolegialios kontrolingo tarnybos variantą. Kiti centralizuotų įmonių atsakymai pasiskirstė tarp likusių atsakymų variantų, tame tarpe outsorsingo bei ko-

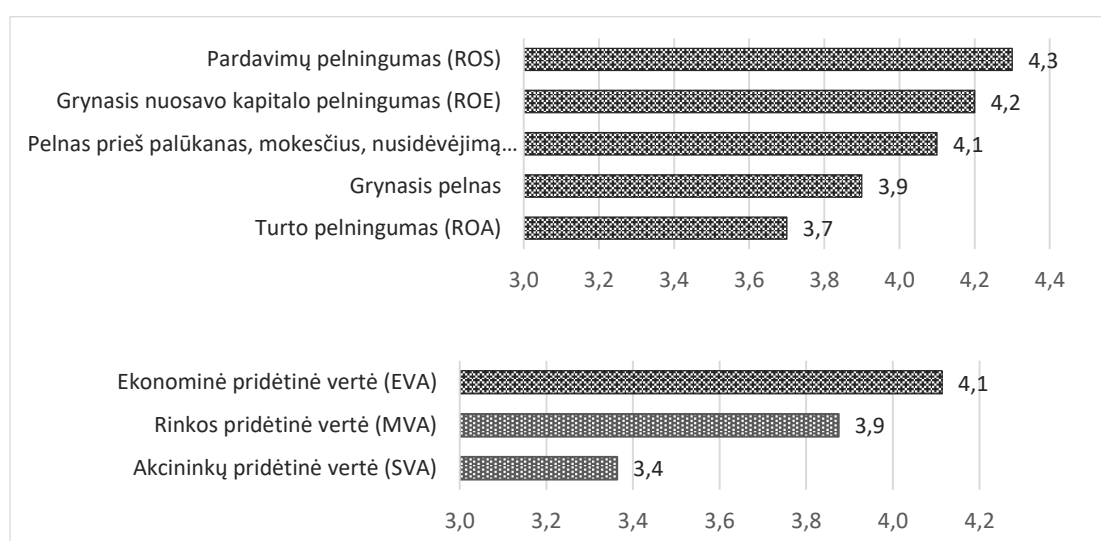
sorsingo būdų. Atsakymo variantą „negaliu atsakyti“ taip pat pasirinko išskirtinai centralizuotos įmonės. Apibendrinant rezultatus pagal šį požymį, darytina prielaida, kad siūlomame modelyje subjekto posistemio papildymas savikontroloingo elementu yra logiškas, nes decentralizuotos įmonės, kuriose ši sistema veikia efektyviausiai, kaip antrą alternatyvą po atskiros kontroloingo pareigybės įsteigimo, nurodė kontroloingo funkcijų reintegravimo į valdymo sistemą būdą. Šią prielaidą dar labiau pagrindžia kontroloingo subjekto padėties įmonėje analizė pagal kontroloingo sistemos taikymo patirties požymį. Kad kontroloingo sistemos funkcijas turėtų įgyvendinti atskiras kontroleris finansų skyriaus sudėtyje, iš 39 ši atsakymo variantą pasirinkusių įmonių, 19 buvo įmonės, kurios jau taiko kontroloingo sistemą; 15 įmonių, kurios planuoja ateityje taikyti šią sistemą, ir tik 5 įmonės, kuriose nėra kontroloingo sistemos ir jos neplanuoja taikyti. Iš 12 įmonių, pasirinkusių savikontroloingo būdo atsakymo variantą, 10 yra tos, kurios pilnai ar iš dalies taiko kontroloingo sistemą ir 2, kurios planuoja ją taikyti ateityje. Kolegialios tarnybos variantą daugiausia rinkosi tos įmonės, kurios tik planuoja ateityje kurti kontroloingo sistemą, todėl jų vertinimas yra subjektyvus dėl taikymo patirties stokos.

Kiti penki anketos klausimai buvo skirti įvertinti kontroloingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, tikslo / rezultato dalies elementų poreikį ir tikslumą. Keturioliktoju klausimu buvo identifikuotas įmonių požiūris į vertės kūrimo reikšmę efektyviam įmonės funkcionavimui. Buvo suformuluoti keturi teiginiai, kuriems respondentai turėjo išreikšti pritarimą arba nepritarimą. Kad aiškiau nustatyti, koks yra respondentų pritarimo lygis, buvo apskaičiuotas vidurkis. Tam respondentų atsakymai pertvarkyti suteikiant jiems skaitines reikšmes (visiškai pritariu – 5; pritariu – 4; nei pritariu, nei nepritariu – 3; nepritariu – 2; visiškai nepritariu – 1 ). Vidutinis pritarimo lygis teiginiui „Įmonės vertės pokytis per tam tikrą laikotarpį yra svarbus įmonės veiklos efektyvumo kriterijus“ yra 4,53 balo; teiginiui „Įmonės vertės didinimas turi tapti pagrindiniu tikslu, siekiant užtikrinti esamų ir būsimų investuotojų poreikius“ – 4,33 balo; teiginiui „Įmonės, kuriančios vertę, pajėgios subalansuoti visų dalyvių (akcininkų, darbuotojų, klientų, tiekėjų, visuomenės ir kitų) poreikius“ –



4,37 balo ir teiginiui „Įmonės vertės didėjimas užtikrina įmonės egzistavimą ilgalaikėje perspektyvoje“ – 4,51 balo. Toks aukštas pritarimo lygis rodo, kad įmonės vertės didinimas yra aktualus kiekvienai vidutinei įmonei, todėl siūlomas kontrolingo sistemos modelis, kuris ir yra orientuotas į įmonės vertės didėjimą, turi dideles taikymo galimybes.

Kitais dviem anketos klausimais buvo siekta nustatyti, ar į parengtą kontrolingo sistemos modelį įtraukti įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimui skirti rodikliai būtų priimtini įmonėms, jeigu jos nuspręstų taikyti šį modelį savo veikloje.



**51 pav. Įmonių vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklių tinkamumo vertinimas**

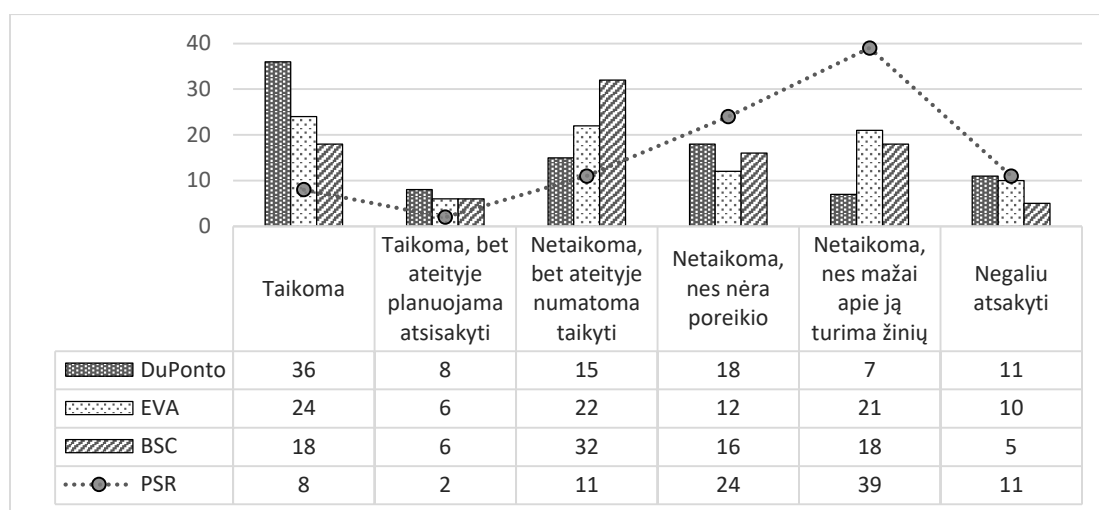
Respondentų buvo prašoma atskirai išreikšti pritarimo lygį rodikliams, kurie paremti apskaitos duomenų taikymu, ir rodikliams, kurie paremti savininkų gerovės vertinimu. Respondentų atsakymai pertvarkyti suteikiant jiems tokias pat skaitines reikšmes, kaip ir prieš tai nagrinėto klausimo atveju. Taip pat respondentams buvo suteikta galimybė pasirinkti atsakymo variantą „negaliu atsakyti“ bei pateikti kitą nuomonę / komentarą. Nė vienas respondentas pastarąja galimybe nepasinaudojo, tačiau septyni respondentai ties visais aštuoniais rodikliais nurodė, kad į šį klausimą atsakyti negali. 51 paveiksle pateikti pritarimo lygio, siūlomiems įmonės vertės ir jos pokyčių matavimo rodikliams, vertinimo rezultatai, vidutinius balus skaičiuojant eliminavus šiuos septynių respondentų atsakymus. Vidutinių įmonių apklausos rezultatai rodo,

kad įmonės sutinka, jog siūlomi rodikliai tinkamai išmatuoja vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius.

Septynioliktas ir aštuonioliktas anketos klausimai buvo skirti nustatyti, kaip įmonės matuoja strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus. Pirmiausia respondentų buvo prašoma nurodyti, koku būdu įmonėje atliekamas strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimas. Respondentams buvo suteikta galimybė pasirinkti kelis atsakymo variantus. Įmonės daugiausia nurodė, kad taiko jau egzistuojančias finansinių rodiklių sistemas, kaip antai DuPonto sistema, EVA sistema ir kt. (43,2 proc.). Kiti atsakymų variantai išsidėstę tokia seka: taikomi įvairūs pavieniai, nesusieti jokiais ryšiais, finansiniai rodikliai (pelno, pelningumo, mokumo ir kt. rodikliai) – 35,8 proc.; taikomos individualios, pačios įmonės suformuotos, rodiklių sistemos, kur du arba daugiau rodiklių vienas kitą papildo arba paaiškina – 29,5 proc.; taikomi įvairūs pavieniai, nesusieti jokiais ryšiais, nefinansiniai rodikliai (klientų pasitenkinimo laipsnis, rinkos dalis ir kt.) – 26,3 proc.; taikomos egzistuojančios finansinius ir nefinansinius rodiklius jungiančios rodiklių sistemos (BSC sistema, EFQM sistema ir kt.) – 23,2 proc. Atsakymo varianto „įmonėje veikla nėra vertinama“ nepasirinko nė vienas respondentas, tačiau penki respondentai pasirinko atsakymo variantą „negaliu atsakyti“. Gauti rezultatai rodo, kad dauguma įmonių pripažįsta, jog rodiklių sistemos, geriau negu pavieniai rodikliai, išmatuoja ir įvertina strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus, todėl tokių sistemų įtraukimas į modelį laikytinas reikalingu.

Kitu klausimu buvo siekiama nustatyti konkrečių rodiklių sistemų taikymo Lietuvos vidutinėse įmonėse patirtį, kad įvertinti, ar parengtame modelyje siūlomos naudoti rodiklių sistemos būtų priimtinos. Respondentams buvo pateiktas devynių rodiklių sistemų rinkinys. Keturios iš jų yra įtrauktos į kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, o likusios penkios – ne. Įmonių buvo prašoma nurodyti, ar rodiklių sistema yra taikoma (arba buvo taikyta per pastaruosius penkerius metus), pasirenkant vieną iš šešių galimų atsakymo variantų: 1) taikoma; 2) taikoma, bet ateityje numatoma atsisakyti; 3) netaikoma, bet ateityje numatoma

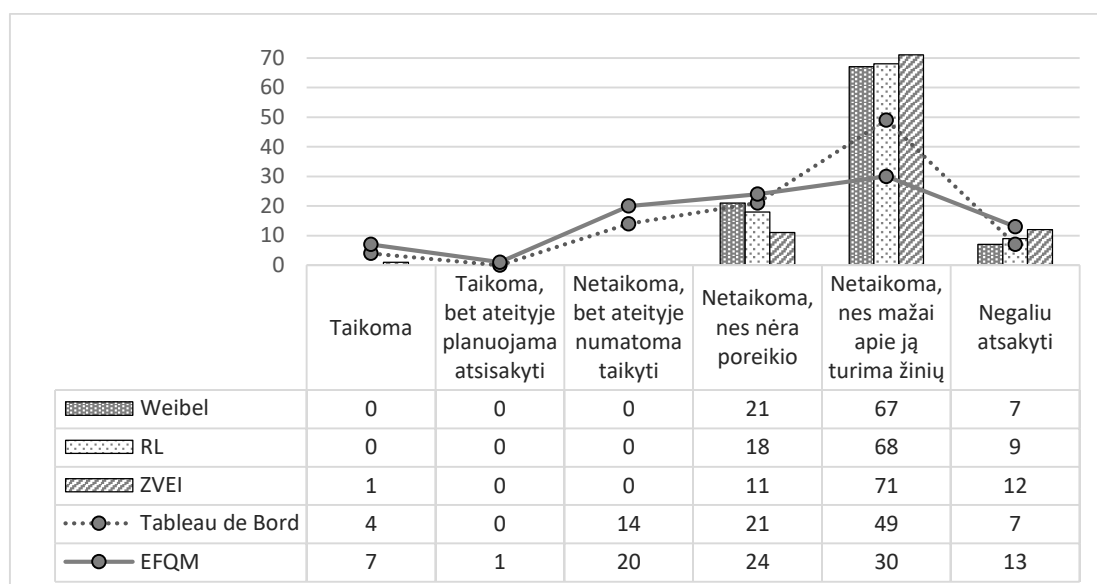
taikyti; 4) netaikoma, nes nėra poreikio; 5) netaikoma, nes mažai apie ją turima žinių; 6) negaliu atsakyti. Toks atsakymų variantų spektras buvo pateiktas tam, kad įvertinti šių sistemų taikymo ateityje poreikį ir identifikuoti pagrindines šių sistemų netaikymo priežastis. Taip pat respondentams buvo suteikta galimybė įrašyti kitą nuomonę / komentarą. 52 paveiksle pateikti tų rodiklių sistemų, kurios įtrauktos į parengtą kontrolingo sistemos modelį, taikymo patirties ir galimybių tyrimo rezultatai. 53 paveiksle pateikti neįtrauktų į modelį rodiklių sistemų tyrimo rezultatai.



**52 pav. Į kontrolingo sistemos modelį įtrauktų rodiklių sistemų taikymo patirties ir galimybių vertinimo rezultatai**

Kaip matyti 52 paveiksle, apie pusę visų apklaustų vidutinių įmonių nurodė, kad tris iš keturių siūlomų rodiklių sistemų jau dabar taiko savo veikloje arba numato taikyti ateityje (DuPonto – 53,7 proc.; EVA – 48 proc.; BSC – 52,6 proc.). Kad sistema netaikoma, nes nėra poreikio arba taikoma, bet ateityje numatoma atsisakyti, pažymėjo sąlyginai nedidelis respondentų skaičius (DuPonto – 27,4 proc.; EVA – 18,9 proc.; BSC – 23,2 proc.). Taip pat svarbu pažymėti, kad šios trys sistemos įmonių vadovams yra pakankamai gerai žinomos. Šie tyrimo rezultatai rodo, kad strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimui pasiūlytos DuPonto, EVA ir BSC rodiklių sistemos įmonėms yra patrauklios, egzistuoja nemaža jų taikymo patirtis, todėl, praktikoje diegiant kontrolingo sistemos modelį, daugeliui įmonių nereikės iš esmės keisti veiklos matavimo ir vertinimo priemonių, o tiesiog integruoti jas į šią sistemą. Šiek tiek

kitoks įmonių požiūris į PSR sistemą. Tik penktadalis apklaustų įmonių šią sistemą taiko arba planuoja taikyti ateityje. Daugiau kaip ketvirtadalis netaiko, nes nėra poreikio arba taiko, bet planuoja atsisakyti. Ir net 41 proc. respondentų nurodė, kad netaiko, nes mažai turi apie ją žinių. Nors šie rezultatai rodo, kad PSR sistema įmonių tarpe nėra labai paplitusi, tačiau pagrindinė to priežastis yra informacijos trūkumas. Įvertinus tai, kad PSR sistema nėra sudėtinga, be to ji paremta DuPonto piramidės, kuri įmonėms gerai žinoma, principu, jos taikymo galimybes galima praplėsti didinant PSR sistemos sklaidą. Taigi, tikėtina, kad įmonėms geriau supratęs šios sistemos privalumus, išaugs jos populiarumas ir jos integracija į kontrolingo sistemą bus nesudėtinga.



**53 pav. Į kontrolingo sistemos modelį neįtrauktų rodiklių sistemų taikymo patirties ir galimybių vertinimo rezultatai**

Analizuojant neįtrauktų į modelį sistemų taikymo patirties ir galimybių tyrimo rezultatus matyti, kad didžioji dalis respondentų rinkosi atsakymo variantą „netaikoma, nes mažai apie ją turima žinių“. Daugiau kaip 70 proc. Lietuvos vidutinių įmonių vadovų ir specialistų mažai turi informacijos apie Weibel, RL, ZVEI sistemas, apie pusė respondentų teigė, kad nedaug žinantys apie Tableau de Bord sistemą ir apie trečdalis apie EFQM. Šių sistemų taikymo lygis įmonėse taip pat labai žemas. Tik viena įmonė pažymėjo, kad taiko ZVEI sistemą, keletas, kad Tableau de Bord ir EFQM sistemas. Svarbu akcentuoti, kad pastarųjų dviejų sistemų taikymo poreikis auga. Atitinkamai 14,7 proc. ir 21,1

proc. apklaustų įmonių jas planuoja įdiegti savo veikloje ateityje. Vis dėlto, šis poreikis yra nepakankamas, kad nagrinėti jų integravimo į kontrolingo sistemą galimybę. Atsižvelgiant į atliktų mokslinių tyrimų rezultatus, kurie atskleidė, kad analizuojamų rodiklių sistemų sąsaja su įmonės vertės pokyčių matavimo priemonėmis yra minimali, bei įmonių apklausos rezultatus, parodančius šių sistemų nedidelį poreikį, Weibel, RL, ZVEI, Tableau de Bord ir EFQM rodiklių sistemų neįtraukimas į kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms yra logiškas ir pagrįstas.

Paskutinis anketos klausimas buvo skirtas apibendrintai įvertinti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, taikymo galimybes Lietuvos vidutinėse įmonėse. Respondentų paklausus, ar jų įmonėje būtų poreikis diegti kontrolingo sistemą įmonės vertės didinimo tikslu, 54 proc. (N=52) atsakė, kad taip; 9,5 proc. (N=9) atsakė, kad ne. Likusių respondentų atsakymai pasiskirstė taip: įmonėje kontrolingo sistema įdiegta – 21,1 proc. (N=20); negaliu atsakyti – 11,6 proc. (N=11); kita – 3,2 proc. (N=3). Pastarieji trys respondentai pateikė tokius atsakymus: „kontrolingo sistema įdiegta, bet ne įmonės vertės didinimo tikslu“; „kontrolingo sistema yra, tačiau ji labiau orientuota į įmonės išlaidų optimizavimą“; „kontrolingo sistemą taikome, bet nesiejame jos su įmonės vertės kūrimu, todėl tokią galimybę tikrai svarstyčiau“. Tikėtina, kad pastarąjį atsakymo variantą būtų pasirinkę bent dalis iš 20 įmonių, atsakiusių, kad kontrolingo sistema įdiegta, tuomet kiekybiškai išreikštas kontrolingo sistemos poreikio rodiklis būtų dar aukštesnis. Tačiau, neįvertinus tokios atsakymo galimybės, formuojant atsakymų variantų alternatyvas, jis nebuvo įtrauktas. Bet net ir esami rezultatai įrodo, kad kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, taikymo galimybės Lietuvos vidutinėse įmonėse yra didelės, nes tik devynios įmonės nurodė, kad tokios sistemos nediegtų. Visos kitos įmonės tiesiogiai arba netiesiogiai patvirtino, kad kontrolingo sistema padėtų įgyvendinti strateginius ir operatyvinius tikslus ir padidintų galimybę kurti įmonių vertę ilgalaikėje perspektyvoje.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. 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 kompleksiskumo, multidimensiškumo ir integralumo, kontrolingas turi būti nagrinėjamas kaip *sistema*, jungianti siauresnius nagrinėjimo laukus (procesinį, funkcinį, instrumentinį). 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 atsispindėti įmonės vertės kūrimo ir didinime. Toks požiūris grindžiamas nuostata, kad kiekvienos naujos valdymo sistemos, tame tarpe ir kontrolingo, kūrimo ir diegimo įmonėje paskirtis turi būti sietina su papildoma verte, kuri ilgalaikėje perspektyvoje galima kurti tik strateginės ir operatyvinės veiklos sąsajoje. 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. Įvertinus tai, kad egzistuojančių kontrolingo apibrėžčių turinyje nėra identifikuotos sąlygos, kurioms esant ši sistema efektyviai funkcionuotų, yra tikslinga kontrolingo definiciją praplėsti šiuo požymiu nurodant, kad kontrolingo sistemos, kaip lanksčiai reaguojančios į besikeičiančią išorės ir vidaus aplinką bei orientuotos į įmonės vertę kuriančius veiksnius, plėtojimas efektyvus konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis.

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.

2. Atlikus pasaulinės kontrolingo idėjos ir jos įgyvendinimo praktikoje istorinės genezės analizę, išskirti penki svarbiausi kontrolingo raidos etapai: atsiradimas; fragmentinis taikymas; formavimasis ir profesionalizavimas; įsitvirtinimas; vystymasis ir integracija. Pastarieji trys etapai laikotarpio atžvilgiu tiesiogiai sietini su trimis kontrolingo teorijos ir koncepcinių požiūrių vystymosi etapais – kontrolingo koncepcijų formavimusi, kontrolingo teorijos evoliucionavimu bei kontrolingo koncepcijų tobulinimu. Kiekviename iš šių etapų susiformavo skirtingos kontrolingo koncepcijos, kurios susistemintos suklasifikuojant jas pagal du požymius. Atsižvelgiant į propaguojamą idėją, kontrolingo koncepcijas siūlytina klasifikuoti į penkias kryptis: kaip 1) apskaitos sistema; 2) informacinio palaikymo sistema; 3) valdymo sistemos dalis; 4) racionalaus valdymo užtikrinimo sistema; 5) strateginių interesų optimizavimo sistema. Atsižvelgiant į koncepcijos sukūrimo laiką, siūlytina jas klasifikuoti į dvi grupes: 1) klasikinės koncepcijos, sukurtos 1930-1990 m. laikotarpiu; 2) naujosios koncepcijos, kurių kūrimas ir tobulinimas tęsiasi nuo 1990 m. iki dabar. Toks klasifikavimas sudarė sąlygas parengti klasikinėms ir naujosioms koncepcijoms būdingų bruožų reikšmingumo žemėlapi. Remiantis juo identifikuota, kad reikšmingiausi aspektai, įvardijami daugelyje koncepcijų, yra šie: informacinis aprūpinimas, koordinavimas, finansinių ir nefinansinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas, planavimas bei kontrolė. Šie aspektai vertintini kaip pamatiniai, formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms.

Kontrolingo vystymosi Lietuvoje analizė atskleidė, kad kontrolingo idėja maždaug prieš dvidešimt metų pirmiausia pradėta nagrinėti mokslinėje plotmėje, o tik vėliau kai kurie elementai pradėti taikyti praktikoje. Tai lėmė tuo laikotarpiu prasidėjęs ekonomikos pagyvėjimas, kuris sukėlė naujų valdymo sistemų poreikį. Atsižvelgiant į vyraujančius pokyčius organizacijų vadyboje,

išskirti penki kontrolingo raidos Lietuvos įmonėse etapai, kurie glaudžiai susiję su ekonomikos ciklais Lietuvoje: 1) kontrolingo atsiradimas, susijęs su 2000 - 2003 m. ekonomikos pagyvėjimu; 2) kontrolingo fragmentinis taikymas – su 2004 - 2007 m. ekonomikos branda; 3) kontrolingo harmonizavimas – su 2008 - 2010 m. ekonomikos nuosmikiu; 4) kontrolingo formavimasis – su 2011 - 2014 m. ekonomikos atsigavimu ir 5) kontrolingo sistematizavimas – su ekonomikos augimu, prasidėjusiu 2015 m.

3. Ištyrus kontrolingo rūšis, atskleista, kad kontrolingo teorijoje ir praktikoje esminiu laikytinas tikslų numatymo horizonto klasifikacijos požymis, pagal kurį išskiriamas strateginis, taktinis ir operatyvinis kontrolingas. Strateginis ir operatyvinis kontrolingas yra būtinos kontrolingo sistemos dalys, nes strateginis kontrolingas užtikrina *tinkamos veiklos vykdymą*, o operatyvinis – *veiklos vykdymą tinkamai*. Tik jų veikimo sintezėje gali būti pasiekti įmonės tikslai. Jungiamoji strateginio ir operatyvinio kontrolingo grandis yra taktinis kontrolingas. Mokslinėje literatūroje taktinio kontrolingo paskirtis siejama su klausimu, *ką daryti, kai veikla vykdoma netinkamai*. Nustatyta, kad šis požiūris yra ribotas, todėl kad: 1) labiau orientuotas į operatyvinį kontrolingą, nes siejamas tik su veiklos vykdymo tinkamumu, neatsižvelgiant į vykdomos veiklos tinkamumą; 2) labiau orientuotas į grįžtamąjį ryšį, nes siejamas tik su problemų identifikacija ir problemų sprendimo galimybių suradimu, neatsižvelgiant į tiesioginį ryšį tarp strateginių tikslų ir operatyvinių veiksmų. Įvertinus šiuos ribotumus, taktinio kontrolingo paradigmą siūlytina papildyti dviem aspektais: 1) *kaip vykdyti tinkamą veiklą tinkamai?* Atsakymas į šį klausimą remiasi gebėjimu transformuoti strateginius tikslus į operatyvinius veiksmus, kas tiesiogiai susieja strateginį kontrolingą su operatyviniu per taktinį kontrolingą ir užtikrina tiesioginį ryšį; 2) *ką daryti, kai vykdoma netinkama veikla arba veikla vykdoma netinkamai*. Šis aspektas užtikrina grįžtamąjį taktinio kontrolingo ryšį per organizacijos silpnų vietų paiešką, identifikavimą ir jų eliminavimą tiek operatyviniame, tiek strateginiame lygmenyje. Vis dėlto, siūlytiną taktinio kontrolingo paradigmos praplėtimą nesudaro prielaidų jį vertinti kaip savarankišką kontrolingo sistemos elementą, nes taktinis



kontrolingas tik sujungia strateginį ir operatyvinį kontrolingą užtikrindamas jų sąveiką tiesioginiu ir grįžtamuju ryšiais.

4. Ištyrus kontrolingo tipologizaciją pagal kilmę, identifikuota, kad egzistuoja dvi pagrindinės kontrolingo praktikos mokyklos, kas lėmė dviejų kontrolingo sistemos modelių – anglo-saksiškojo (amerikietiškojo) ir europietiškojo (vokiškojo) – susiformavimą. Šių modelių palyginamoji analizė atskleidė, kad juose skirtingai suprantama kontrolingo užduočių aprėptis, dominuojanti orientacija į problemų sprendimą, kontrolierio vaidmuo bei informacinės bazės apimtis. Remiantis šios analizės rezultatais, nustatyta, kad, dėl skirtingų Lietuvos ekonominės, teisinės, socialinės, kultūrinės aplinkos sąlygų, nėra tikslinga Lietuvos įmonėms tiesiogiai perimti kurį nors modelį, kad taikyti jį kaip pagrindą formuojant konkrečios įmonės kontrolingo sistemą. Atsižvelgiant į tai, amerikietiškas ir vokiškas kontrolingo modeliai buvo adaptuoti Lietuvai perimant dalį kiekvienos mokyklos bruožų: 1) dėl Lietuvoje nusistovėjusios praktikos atskirti finansinės ir valdymo apskaitos tvarkymą, kontrolingo užduotys turi aprėpti tik vidaus vartotojams generuojamos informacijos kaupimą; 2) kontrolingas turi būti orientuotas tiek į išorės, tiek į vidaus problemų sprendimą; 3) kontrolierio vaidmuo Lietuvos įmonėse turi būti suprantamas kaip verslo procesų valdymo partneris teikiant informacinę ir metodologinę pagalbą; 4) informacinė bazė laikytini valdymo, finansinės apskaitos bei kiti vidiniai ir išoriniai duomenys, suteikiantys tinkamos ir pakankamos informacijos priimant strateginius ir operatyvinius valdymo sprendimus. Amerikietiškojo ir vokiškojo kontrolingo modelio adaptavimas Lietuvai ir svarbiausių jo bruožų identifikavimas sudaro prielaidas kurti detalizuotą kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinį modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms.

5. Atlikta išsami kontrolingo sistemos sandaros analizė leido išskirti šiuos kontrolingo sistemos posistemius ir jų elementus bei identifikuoti ryšius tarp jų:

- atsižvelgiant į tai, kad kontrolingas yra plati, daugiafunkcė, įvairias veiklos sritis apjungianti sistema, kontrolingo aplinkos posistemis išskirtas kaip aukščiausio hierarchinio lygmens sistemos elementas, darantis poveikį kitų

sistemos posistemų funkcionavimui. Kontrolingo aplinkai priskirtini šie elementai: kontrolingo sistemos principai, įmonės organizacinė struktūra, vadovavimo stilius, organizacijos filosofija ir kultūra. Pasiūlytas pirmojo hierarchinio lygmens kontrolingo aplinkos posistemis ir jo elementai rekomenduotini formuojant kontrolingo sistemos modelį visų tipų įmonėse, nepriklausomai nuo jų dydžio, veiklos rūšies ar teisinės formos, nes pagrindiniai principai, organizacinė struktūra, vadovavimo stilius bei organizacijos kultūra turi būti įvertinti ir apibrėžti kiekvienoje įmonėje, kurioje planuojama diegti kontrolingo sistemą.

- įvertinus tai, kad strateginis ir operatyvinis kontrolingas yra esminės kontrolingo rūšys, antrojo hierarchinio lygmens posistemiais siūloma išskirti strateginį kontrolingą ir operatyvinį kontrolingą. Atsižvelgiant į strateginio kontrolingo charakteristikas, yra tikslinga išskirti šiuos strateginio kontrolingo posistemio elementus: ilgalaikių strategijų kūrimas ir strateginių tikslų formulavimas. Operatyvinio kontrolingo posistemio elementais laikytini trumpalaikių tikslų numatymas ir trumpalaikių uždavinių formulavimas. Šie elementai turi būti įtraukti į kiekvienos įmonės kontrolingo sistemos modelį, neatsižvelgiant į jos ypatumus, nes tik jų veikimo sintezė užtikrina valdymo palaikymą siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų ir kuriant įmonės vertę ilgalaikėje perspektyvoje.

- trečiojo hierarchinio lygmens posistemiais išskirtini kontrolingo objekto, subjekto, funkcijų, proceso bei metodologinis - instrumentinis posistemiai. Šių posistemų elementų sudėtis ir turinys skirtingo dydžio įmonėse gali varijuoti. Todėl, formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, šių posistemų elementai turi būti įtraukti, atsižvelgus į vidutinių įmonių specifiką.

6. Atliktos mokslinės literatūros analizės ir ekspertinio vertinimo rezultatų pagrindu yra siūlomi šie trečiojo hierarchinio lygmens posistemų elementai, kurie įtrauktini į kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms:

- kontrolingo sistemos objekto posistemiiui, atsižvelgiant į tris požymius, tikslinga priskirti šiuos elementus: 1) pagal santykį su aplinka – išorės ir vidaus kontrolingas; 2) pagal veiklos kryptis – investicinis, inovacijų, socialinis, finansinis ir pagrindinės veiklos kontrolingas; 3) pagal funkcines sritis – rinkodaros, aprūpinimo, logistikos, išlaidų, klientų, personalo ir kitų sričių kontrolingas. Pagal pastarąjį pažymį išskirti kontrolingo sistemos objekto posistemio elementai gali varijuoti priklausomai nuo vidutinės įmonės veiklos rūšies.

- kontrolingo sistemos subjekto posistemiiui, atsižvelgiant į vidutinių įmonių darbuotojų skaičių ir veiklos apimtį, tikslinga priskirti: 1) aktyvų kontrolingą, kuris turi būti realizuojamas institucinio kontrolingo būdu, formuojant kontrolingo tarnybą finansų skyriaus sudėtyje; 2) pasyvų kontrolingą, kuris turi būti realizuojamas savikontrolingo būdu, dalį arba visas funkcijas deleguojant vadybininkams.

- kontrolingo sistemos funkcijų posistemio pagrindiniu elementu laikyti pamatinę (išeitinę) valdymo palaikymo funkciją, kuri būtų atsakinga už strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimo lygio išaugimą. Kad ši funkcija būtų sėkmingai įgyvendinama visuose vidutinių įmonių valdymo lygiuose, ją tikslinga detalizuoti į tris pirmojo lygio funkcijas: 1) metodologinę; 2) koordinacinę; 3) informacinę, o pastarąsias dekomponuoti į antrojo lygio subfunkcijas.

- kontrolingo sistemos proceso posistemio elementus tikslinga formuoti atsižvelgiant į tris aspektus: įeigą, veiklas ir išeigą. Proceso posistemio įeiga rekomenduojama laikyti visus valdymo, finansinės, mokestinės, atsakomybės apskaitos ir atskaitomybės bei kitus vidaus ir išorės duomenis, suteikiančius tinkamos informacijos priimant strateginius ir operatyvinius valdymo sprendimus. Proceso posistemio veikloms priskirtina tikslų nustatymas ir formalizavimas; planavimas; stebėseną; kontrolė; analizė; veiklos vertinimas. Proceso posistemio išeiga rekomenduojama laikyti įvairias ataskaitas, išvadas, rekomendacijas bei kitą susistemintą informaciją, gautą įeigos duomenis

apdorojus per proceso veiklas, kuria remiantis vadovai galėtų priimti efektyvius valdymo sprendimus.

- kontrolingo sistemos metodologiniam - instrumentiniam posistemui priskirtini tie metodai, kurių taikymas padėtų pasiekti išskeltus tikslus. Juos į modelį rekomenduojama įtraukti pagal tris požymius: 1) pagal metodo taikymo poziciją – teoriniai ir praktiniai metodai; 2) pagal formalizavimo lygį – neformalūs ir formalūs metodai; 3) pagal kontrolingo funkcijų pobūdį – ekonominiai, organizaciniai - administraciniai ir socialiniai - psichologiniai. Kontrolingo instrumentus rekomenduojama įtraukti pagal kontrolingo objekto ir pagal kontrolingo proceso elementus.

Siūloma kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms elementų sudėtis, turinys bei ryšiai tarp jų sudaro prielaidas palaikyti valdymą strateginiame ir operatyviniame lygmenyje, didinant vidutinių įmonių galimybes kurti vertę ilgalaikėje perspektyvoje. Kiekvienas siūlomo kontrolingo sistemos modelio elementas sąsajoje su kitais elementais padeda palaikyti įmonės stabilumą ir atsparumą išorės ir vidaus aplinkos pokyčiams, sušvelninti šių pokyčių įtaką strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatams bei pagerinti įmonės funkcionavimą ir valdymo sprendimų priėmimo procesą.

7. Kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms efektyvumui išmatuoti pasiūlytas įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojančių rodiklių rinkinys, kuris įtrauktas į sukurtą modelį, kaip sistemos tikslą / rezultatą vertinantis elementas. Šie rodikliai atrinkti remiantis ekspertinio vertinimo rezultatais, nes mokslinių tyrimų, identifikuojančių vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius matuojančius rodiklius, yra nepakankamai. Iš ekspertiniam vertinimui pateiktų dešimties įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojančių rodiklių, paremtų apskaitos duomenų taikymu, ekspertų, kaip tinkamiausi, buvo įvertinti penki: grynas pelnas; pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA); grynas nuosavo kapitalo pelningumas (ROE); pardavimų pelningumo (ROS); turto pelningumas (ROA). Iš pateiktų dešimties rodiklių,

paremtų savininkų gerovės vertinimu, pritarta ekonominės pridėtinės vertės (EVA), rinkos pridėtinės vertės (MVA) ir akcininkų nuosavo kapitalo pelningumo (TSR) rodiklių taikymui. Šių aštuonių rodiklių įtraukimas į kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms sudarytų sąlygas objektyviai išmatuoti ir įvertinti šių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius.

8. Siekiant padidinti vidutinių įmonių galimybes kurti vertę, svarbu stebėti ir gerinti įmonės vertės dydį ir jo pokyčius nustatančių matavimų žemesnio lygmens rodiklius. Tam reikalingas nuolatinis sisteminis įmonės veiklos vertinimas tiek operatyviniame, tiek strateginiame lygmenyje, kuris parengtame kontrolingo sistemos modelyje išreiškiamas sėkmės potencialo augimo ir veiklos rezultatų gerėjimo elementais. Įvertinus tai, kad pavienių finansinių ir nefinansinių rodiklių, kurie nesusieti jokiais ryšiais, taikymas dažnai yra neefektyvus, rekomenduojama strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus vertinti taikant jau egzistuojančias rodiklių sistemas. Siekiant nustatyti, kurios rodiklių sistemos priimtinausios kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modeliui Lietuvos vidutinėms įmonėms, pirmą kartą buvo atlikta rodiklių sistemų pozicionavimo analizė pagal tris dimensijas: rodiklių tarpusavio priklausomybės lygį, rodiklių suderinamumo lygį ir orientacijos į strategiją lygį. Gauti rezultatai atvaizduoti rodiklių sistemų pozicionavimo kube, kurio pirmajam aukštui priskirtinos rodiklių sistemos, orientuotos į operatyvinės veiklos rezultatų vertinimą, o antrajam – į strateginės veiklos rezultatų vertinimą.

Išnagrinėjus pagrindines rodiklių sistemas ir jų svarbiausias charakteristikas, vidutinių įmonių veiklos efektyvumui vertinti rekomenduotina taikyti keturias rodiklių sistemas: 1) DuPonto rodiklių sistemą; 2) PSR rodiklių sistemą; 3) EVA rodiklių sistemą; 4) BSC rodiklių sistemą. Pirmųjų trijų rodiklių sistemų taikymas pagrįstas ekspertinio vertinimo metu nustatytų įmonės vertės dydžio ir jo pokyčio matavimo rodiklių parinkimu vidutinėms įmonėms. DuPonto ir PSR rodiklių sistemos priskirtinos pirmajam sudaryto rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui, kas rodo jų nedidelę orientaciją į strategiją,

tačiau jos gali išmatuoti veiklos rezultatus operatyvinio kontrolingo lygmenyje. EVA rodiklių sistema priskirtina antrajam rodiklių sistemų pozicionavimo kubo aukštui, kas rodo, jog jos orientacijos į strategiją lygis yra didelis, todėl gerinant šios sistemos rodiklius užtikrinamas ne tik operatyvinės, bet ir strateginės veiklos efektyvumas. Ketvirtoji rekomenduotina veiklos vertinimo rodiklių sistema yra BSC rodiklių sistema, kuri veiklos vertinimo rodiklių sistemos hierarchijoje užima aukščiausią poziciją, nes orientuota į visas tris pagrindines dimensijas, kas apibūdina aukštą rodiklių sistemos kokybę. Atsižvelgiant į tai, kad vidutinių įmonių galimybės vertinti išorės ir vidaus pokyčių sąlygas ir jų įtaką veiklos rezultatams yra ribotos, ši sistema yra optimali, nes yra galimybė suformuoti tokį subalansuotą rodiklių rinkinį, kuris labiausiai atitinka įmonės poreikius ir užtikrina operatyvinių užduočių sąsają su strateginiais tikslais.

9. Atlikus sukurto kontrolingo sistemos modelio taikymo galimybių Lietuvos vidutinėse įmonėse empirinį tyrimą, nustatyta, kad yra didelis poreikis jose diegti kontrolingo sistemą, orientuotą į įmonės vertės didėjimą. Apklaustų vidutinių įmonių vadovai ir specialistai patvirtino, kad siūloma kontrolingo sistemos modelio elementų sudėtis ir jų turinys yra reikšmingi įgyvendinant strateginius ir operatyvinius tikslus bei didinant galimybes kurti vidutinių įmonių vertę ilgalaikėje perspektyvoje. Tai rodo, kad siūlomas modelis sėkmingai taikytinas vidutinių įmonių praktikoje. Tolimesnių tyrimų metu yra tikslinga įvertinti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, poreikį ir taikymo galimybes Lietuvos mažose ir didelėse įmonėse. Identifikavus, kad toks poreikis egzistuoja, šioms įmonėms tokį modelį būtų galima pasiūlyti, modifikuojant ir transformuojant jau sukurto kontrolingo sistemos modelio vidutinėms įmonėms atitinkamus elementus atsižvelgiant į mažų ir didelių įmonių poreikius.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Ahrens, T.; Chapman, Ch.S. (2010). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*. 9(4): 477-498.
2. Amigoni, F. (1978). Planning management control systems. *Journal of Business Finance & Accounting*. 5(3): 279-291.
3. Anderson, D.; Schmidt, L. (1961). Practical controllership. Homewood: Irwin, 777 p. Digitized book. Prieiga per internetą: <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.35128000213221;view=1up;seq=7>.
4. Angelkort, H.; Sandt, J.; Weißenberger, B. (2008). Veränderungen der Controllingship unter IFRS - Konzeptionelle Überlegungen und empirische Ergebnisse. *Industrielles Management und Controlling*. Arbeitspapier 03, der Justus-Liebig-Universität Gießen.
5. Arjaliès, D.L.; Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective. *Management Accounting Research*. 24: 284-300.
6. Armesh, H.; Salarzahi, H.; Kord, B. (2010). Management control system. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. 2 (10): 193-206.
7. Aslund, A. (2011). 2008-2010 m. Rytų Europos finansų krizės pamokos. *Pinigų studijos*. 1: 78-86.
8. Augustinaitis, A.; Rudzkienė, V.; Petrauskas, R.A.; Dagytė, I.; Martinaitytė E.; Leichteris E.; Malinauskienė E.; Višnevskā V.; Žilionienė I. (2009). *Lietuvos e. valdžios gairės: ateities išvalgų tyrimas*. Monografija. Vilnius: MRU, 352 p.
9. Backus, J. (1987). *Practical comptrollership course*. Monterey, California, Naval Postgraduate School, PhD Thesis, 202 p.. Prieiga per internetą: [www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a218961.pdf](http://www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a218961.pdf).

10. Bauer, G. (2015). *Einführung in das systemische Controlling*. Heidelberg: Carl-Auer Verlag GmbH, 127 p.
11. Baum, H.G; Coenenberg, A.G.; Günther, T. (2004). *Strategisches Controlling*. Schäffer-Poeschel, 411 p.
12. Beaver, W. H. (1966). Financial Ratios as Predictors of Failure, Empirical Research in Accounting Selected Studies. *Supplement to Journal of Accounting Research*. 4: 71-111. Prieiga per internetą: [http://www.jstor.org/stable/2490171?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/2490171?seq=1#page_scan_tab_contents).
13. Becker, A. (1999). *Accounting for "Controlling": Contradictions in the theoretical foundations of management accounting and control in German business administration*. Paper presented at Critical Perspectives on Accounting Conference, Baruch College, City University of New York, April 22 – 24.
14. Becker, S. D.; Messner, M.; Schäffer, U. (2010). The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting. *SSRN Working Papers*, doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1535485>.
15. Becker, W. (1990). Funktionsprinzipien des controlling. *Journal of Business Economics*. 60 (3): 295-318.
16. Becker, W. (2011). *Controlling: Konzepte, Methoden und Instrumente*. Bamberg, 207 p.
17. Becker, W.; Baltzer, B.; Ulrich, P. (2011). Controlling as a science in Germany. *Singidunum Revija*. 8 (2): 40-54.
18. Bedford, D.S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*. 28: 12-30, doi:
19. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2015.04.003>.
20. Benčová, M.; Kalavská, A. (2009). Importance of the controllership for the company performance – software company experience. *E+M. Ekonomie a management*. 2: 76-83.



21. Bessire, D.; Baker, R. (2005). The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*. 16: 645–664.
22. Bičiulaitis, R. (2001). Organizacijų vidinės kontrolės sistema ir verslo rizikų valdymas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 17: 17-30.
23. Bienkowska, 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 Wroclaw University of Economic*. 290: 9-20.
24. Bienkowska, A.; Zgrzywa-Ziemak, A. (2014). Coexistence of controlling and other management methods. *Operations Research and Decisions*. 2: 7-34.
25. Binder, C.; Schäffer, U. (2005). Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel. *Zeitschrift für Controlling & Management*. 49: 100-104.
26. Boyns, T.; Edwards, J.R. (2013). *A History of Management Accounting: the British Experience*. New York: Routledge, 370 p.
27. Brewer, P. C.; Speh, T. W. (2000). Using the balanced scorecard to measure supply chain performance. *Journal of Business Logistics*. 21(1): 75-93.
28. Brüggemeier, M. (1998). *Controlling in der Öffentlichen Verwaltung*. Mering: Hampp, 335 p.
29. Budrionytė, R. (2014). Informacijos apie įmonės socialinę atsakomybę pateikimas finansinėse ataskaitose: nauda ir galimybės. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 15: 63-75.
30. Burkšaitienė, D. (2009). Measurement of value creation: economic value added and net present value. *Ekonomika ir vadyba*. 14: 709-714.
31. 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, 39-68.

32. Chandler, A. (1962). Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise. Digitized book. Prieiga per internetą: [https://archive.org/details/strategystructur00chan\\_0](https://archive.org/details/strategystructur00chan_0)
33. Christauskas, Č.; Kazlauskienė, V. (2009). Modernių veiklos vertinimo sistemų įtaka įmonės valdymui globalizacijos laikotarpiu. *Ekonomika ir vadyba*. 14: 715-722.
34. Cican, S.; Lala-Popa, I.; Anis, C. N. (2013). Modern indicators derived from value creation and discounted cash flow methods. *Annals of Faculty of Economics*. 22 (1): 601-607.
35. Ciurlau, L. (2016). Structural approach of the controlling. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu. Economy Series*. 5: 111-115.
36. Crutzen, N.; Zvezdov, D.; Schategger, S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*. 143: 1291-1301.
37. Damodaran, A. (2012). *Investment Valuation: Tools and techniques for determining the value of any asset*. 3<sup>rd</sup> ed. Chichester: John Wiley & Sons, Inc, 992 p.
38. Darškuvienė, V. (2013). Company value creation and its impact on shareholder return: evidence from the Baltic States. *Journal of International Scientific Publication: Economy and Business*. 7 (2): 488-498.
39. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 190 p.
40. 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*. 46(1): 6-28.
41. Deak, I.; Lokovics, M. (2014). Responsible Innovations and R&D&I controlling. *Responsible Innovation, SZTE GTK, Szeged*. 101-119.
42. Deasy, R. (1961). *Development of the Industrial Controller*. School of Government, Business and International Affairs of George Washington

- University. Thesis, 70 p. Prieiga per internetą: <https://archive.org/stream/developmentofind00deas#page/n13/mode/2up>.
43. *Dictionary for Controllers. English/German German/English.* (2010). International Group of Controlling. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 540 p.
  44. Dimov, O.; Iliev, P. (2010). Controlling – a modern system of management and control. *Economics and Organization.* 7(2): 253-262.
  45. 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.* 213: 248-253, [doi:10.1016/j.sbspro.2015.11.533](https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.533).
  46. Dobroszek, J.; Szychta, A. (2015). Indicators as an Instrument of Measurement in Management Accounting in Logistics Enterprises in Poland. *Journal of Management and Business Administration. Central Europe.* 23(4): 11-33. Prieiga per internetą: <http://mbace.eu/abstracted.php?level=5&ICID=1186711>.
  47. Dudic, Ž. (2015). Controlling as a support tool for generating savings in procurement. *International Journal of Industrial Engineering and Management.* 6 (4): 205-208.
  48. Duréndez, A.; Ruíz-Palomo, D.; García-Pérez-de-Lema, D.; Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of Family Business.* 6:10-20, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.ejfb.2016.05.001>.
  49. Džikevičius, A.; Michnevič, E.; Ževžikova, O. (2008). Stochastinis verslo vertinimo modelis. *Veršlas: teorija ir praktika.* 9(3): 229-237.
  50. Dzingulevičienė, A.; Kustienė, A. (2010). Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir jos įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse. *Socialiniai mokslai.* 86 (36): 13-19.
  51. *EFQM*, (2006). The EFQM Framework for Managing External Resources. Driving performance and growth through excellence in managing external resources. EFQM, 36 p.

52. Flesher, D.L.; Previts, G.J.; Samson, W.D. (2005). Auditing in the United States: a Historical Perspective. *Abacus*. 4 (1): 21-39.
53. Gaižauskaitė, I.; Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 248 p.
54. Galloway, D. (1995). *Internal auditing: a guide for the new auditor*. Florida: The Institute of Internal Auditors, 81p.
55. Ghosh, N. (2005). *Management Control Systems*. New Delhi: Prentice - Hall, 228 p.
56. Gimžauskienė, E. (2010). When are controlling systems effective and efficient? The perspective of economic conditions changes. *Controller Magazine Spezial*. September: 8-9. Prieiga per internetą: [http://www.controllerverein.com/InternationalControlling\\_Lithuania.135345.html](http://www.controllerverein.com/InternationalControlling_Lithuania.135345.html).
57. Giriūnas, L. (2012). *Vidaus kontrolės sistemos gavybos pramonės įmonėse vertinimas*. Daktaro disertacija. Vilniaus Universitetas, 227 p.
58. Giriūnas, L.; Mackevičius, J. (2013). Vidaus kontrolės elementai ir jų vertinimas. *Vadyba*. 22(1): 83-88.
59. Gleißner, W.; Helm, R.; Kreiter, S. (2013). Measurement of competitive advantages and market attractiveness for strategic controlling. *Journal of Management Control*. 24: 53-75.
60. Gliubicas, D. (2012). Valdymo apskaitos raidos tyrimas ekonominių pokyčių kontekste. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 1(8): 59-65.
61. Goretzki, L. (2013). Management accounting and the construction of the legitimate manager. *Journal of Management Control*. 23 (SI): 319-344.
62. Grabner, I; Moers, F. (2013). Management control as a system or a package. Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organization and Society*. 38: 407-419, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>.
63. Guenther, T. (2013). Conceptualizations of “controlling” in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American

- management control framework. *Journal of Management Control*. 23 (SI): 269-290.
64. Hahn, D. (1987). Controlling - Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes. *Scheerer A.W. Rechnungswesen und EDV*. 8: 3-39.
  65. Hahn, D. (1994). *PuK: Controllingkonzepte; Planung und Kontrolle; Planungs und Kontrollsysteme; Planungs und Kontrollrechnung; Unternehmungsbeispiele*. 4 Aufl. Wiesbaden: Gabler, 1164 p.
  66. Hahn, D.; Hungenberg, G. (2001). *Planung und Kontrolle - Planungs - und Kontrollsysteme - Planungs - und Kontrollrechnung*. Wiesbaden: Gabler, 1231 p.
  67. Hajdu, N. (2013). Strategic and operative marketing controlling. *Club of Economics in Miscolcs: TMP*. 9(1): 23-30.
  68. Harrington, T.; Ingham, H. (1980). *Interfirm Comparison*. Trafalgar Square Publishing, 160 p.
  69. Hauser, M. (2011). *Profit Centres. Center – Controlling. Strategic business unit: profit, service, cost centers, value centers*. Freiburg: VCW, 248 p.
  70. Heigl, A.; Haas, G. (1996). *Controlling. Interne Revision*. Stuttgart: Fisher, 182 p.
  71. Henri, J.F.; Journealt, M. (2010). Eco-control: the influence of management control on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*. 35: 63-80.
  72. Hoffjan, A.; Nevries, P.; Stienemann, R. (2007). Comparative management accounting – literature review on similarities and differences between management accounting in germanic and anglophone countries. Prieiga per internetą: [http://www.manager-cup-do.de/comparativemanagementaccounting/index2.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=25&Itemid=90](http://www.manager-cup-do.de/comparativemanagementaccounting/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=25&Itemid=90).
  73. Horváth, P. (2011). *Controlling*. 12<sup>th</sup> ed. München: Vahlen, 832 p.

74. Ingham, H.; Harrington, T. (1980). *Interfirm Comparison*. London: Trafalgar Square Publishing, 160 p.
75. International Group of Controlling (n.d.). Prieiga per internetą: <https://www.igc-controlling.org/services/standards.html#c133>.
76. *Internationaler Controller Verein* (n.d.). Prieiga per internetą: <http://www.Controllerverein.com/Verein.121020.html>.
77. Ittner, C. D.; Larcker, D. F. (2003). Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*. 81(11): 88-96.
78. Iuliana, I. (2012). The Evolution and the Perspectives of the Audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 2(4): 264-280.
79. Jackson, H. (1949). *The Comptroller: His Functions and Organization*. Reprint (2014). Harvard University Press, 108 p.
80. Jakeliūnas, S. (2010). *Lietuvos krizės anatomija*. Kaunas: „Iš arčiau“, 247 p.
81. Janssen, S.; Moeller, K.; Schlaefke, M. (2011). Using performance measures conceptually in innovation control. *Journal of Management Control*. 22: 107-128.
82. Jasūdienė, L. (1997). Kontrolingo diegimo organizaciniai aspektai. *Ekonomika ir vadyba '97*. Tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kauno technologijos universitetas, Kaunas: Technologija.
83. Jasūdienė, L. (2000). Kontrolingas - planavimo ir kontrolės integracija. *Ekonomika ir vadyba - 2000: aktualijos ir metodologija*. Tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kauno technologijos universitetas. Kaunas: Technologija
84. Jasūdienė, L. (2006). Kontrolingas - efektyvi valdymo sistema. *Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste*. Mokslinės - praktinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kolpingo kolegija. Kaunas: Technologija.

85. Kah, A. (1994). *Profitcenter - Steuerung: ein Beitrag zur theoretischen Fundierung des Controlling anhand des Principal - agent - Ansatzes*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 199 p.
86. Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*. 43 (4): 12-19.
87. Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Monografija. Kaunas: LBAŠTA, 271 p.
88. Kanapickienė, R.; Razmutė, M. (2009). Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2(15): 76-81.
89. Kanišauskas, S. (2013). *Filosofinės socialinio modeliavimo problemos: teorija, praktika, siekiai, vertybės*. Monografija. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 246 p.
90. Kaplan, R.; Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Actions*. Harvard Business Review Press, 336 p.
91. Kaplan, R.; Norton, D. (2000). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business Review Press, 416 p.
92. Kaplan, R.S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*. 59(3): 390-418.
93. Kardelis, K. (2016). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras, 488 p.
94. Keiner, M. (2003). Indicator based controlling of cantonal guiding planning in Switzerland: A model for more efficient sustainable planning instruments at the regional level. *Spatium*. 9: 8-13.
95. Kinney, M. R.; Raiborn, C. A. (2011). *Cost Accounting. Foundations and Evolutions*. Natorp Boulevard Mason, USA: South-Western Cengage Learning, 912 p.
96. Klimas, D.; Ruževičius, J. (2009). Procesinio valdymo ir pokyčių diegimo organizacijoje metodologiniai aspektai. *Verslo ir teisės aktualijos*. 4: 72-87.

97. Köppen, V. (2008). *Improving the Quality of Indicator Systems by MoSi – Methodology and Evaluation*. Dissertation. Freien Universitaat, Berlin, 203 p. Prieiga per internetą: [http://www.diss.fu-berlin.de/diss/receive/FUDISS\\_thesis\\_000000005285](http://www.diss.fu-berlin.de/diss/receive/FUDISS_thesis_000000005285).
98. Kumar, E.P.; Mohan, B. (2015). Origin and Development of Auditing. *Paripex-Indian Journal of Research*. 4(7): 43-46.
99. Kumar, R. (2016). *Valuation: Theories and Concepts*. Academic Press, 514 p.
100. Kuodis, R. (2008). Lietuvos ekonomikos transformacija 1990 - 2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. *Pinigų studijos*. 2: 97-105.
101. Küpper, H. (1987). Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling. *Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme*. Wiesbaden: Gabler, 163-186. Prieiga per internetą: <https://epub.ub.uni-muenchen.de/4745/1/4745.pdf>.
102. Küpper, H. (2008). *Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente*. 5<sup>th</sup> ed. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 650 p.
103. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemas*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 386 psl.
104. Lakis, V. (2017). *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 547 p.
105. Lakis, V.; Mackevičius, J.; Gaižauskas, L. (2010). *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 360 psl.
106. Lee, T.; Azham, M.A. (2008). The Evolution of Auditing: an Analysis of the Historical Development. *Journal of modern Accounting and Auditing*. 4(12): 1-8.
107. *Lietuvos ekonomikos apžvalga* (2012). Lietuvos bankas. Prieiga per internetą: [https://www.lb.lt/lietuvos\\_ekonomikos\\_apzvalga\\_2012\\_m\\_lapkricio\\_me](https://www.lb.lt/lietuvos_ekonomikos_apzvalga_2012_m_lapkricio_me) n.



108. *Lietuvos ekonomikos apžvalga* (2013). Lietuvos bankas. Prieiga per internetą:  
[https://www.lb.lt/lietuvos ekonomikos apzvalga 2013 m lapkricio me  
n.](https://www.lb.lt/lietuvos-ekonomikos-apzvalga-2013-m-lapkricio-men)
109. *Lietuvos ekonomikos apžvalga* (2014). Lietuvos bankas. Prieiga per internetą:  
[https://www.lb.lt/lietuvos ekonomikos apzvalga 2014 m gruodzio me  
n.](https://www.lb.lt/lietuvos-ekonomikos-apzvalga-2014-m-gruodzio-men)
110. *Lietuvos ekonomikos apžvalga* (2015). Lietuvos bankas. Prieiga per internetą:  
[https://www.lb.lt/lietuvos ekonomikos apzvalga 2015 m gruodzio me  
n.](https://www.lb.lt/lietuvos-ekonomikos-apzvalga-2015-m-gruodzio-men)
111. *Lietuvos ekonomikos apžvalga* (2016). Lietuvos bankas. Prieiga per internetą:  
[https://www.lb.lt/lietuvos ekonomikos apzvalga 2016 m gruodzio me  
n.](https://www.lb.lt/lietuvos-ekonomikos-apzvalga-2016-m-gruodzio-men)
112. *Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas* (2017). Nr. VIII-935. Prieiga per internetą: [https://www.e-  
tar.lt/portal/lt/legalAct/a615fb20e1fe11e68503b67 e3b82e8bd.](https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/a615fb20e1fe11e68503b67e3b82e8bd)
113. Lingnau, V. (2004). Kognitionsorientiertes Controlling. *Controlling: Theorien und Konzeptionen*. Ed. Scherm, E. and Pietsch, G. Munchen: Franz Vahlen, p. 729-753.
114. 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.
115. Lowe, E.A. (1971). On the idea of a management control system: integrating accounting and management control. *Journal of Management Studies*. 8(1): 1-12.
116. Lunkes, R.; Schnorrenberger, D.; Souza, D.M.; Rosa, F.C. (2012). Analysis of Controllership’s Sociopolitical and Cognitive Legitimacy in Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. 23 (59): 89-101.

117. Machin, J.L.J. (1979). A contingent methodology for management control. *Journal of Management Studies*. 16(1): 1-29.
118. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: AB „Spauda“, 827 p.
119. Mackevičius, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV, 410 p.
120. Mackevičius, J.; Androšiūnienė, L.; Kalčinskas, G.; Lakis, V. (1990). *Revizija ir kontrolė*. Vilnius: Mintis, 205 p.
121. Mackevičius, J.; Giriūnas, L.; Valkauskas, R. (2014). *Finansinė analizė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 483 p.
122. Makutėnaitė, J.; Gliubicas, D.; Makutėnienė, D. (2014). Ekonominės pridėtinės vertės metodo tinkamumas įmonės vertei nustatyti. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 1(9): 137-145.
123. Malmi, T.; Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*. 19: 287-300.
124. Mann, R. (1973). *Praxis des Controlling*. Munchen: Moderne Industrie, 148 p.
125. Mann, R.; Mayer, E. (2000). *Controlling for Beginners*. Allied Publishers Pvt., Ltd, 125 p.
126. Markevičiūtė, I.; Jucevičius, G. (2013). The role of creativity in organizational value creation: creative competencies in different organizational. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2 (30): 44-55.
127. Martišius, S.A. (2014). *Statistikos metodai socialiniuose ekonominiuose tyrimuose*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 580 p.
128. Masa‘deh, R.; Tayeh, M.; Iarrah, I.; Tarhini, A. (2015). Accounting vs. market-based measures of firm performance related to information technology investments. *International Review of Social Sciences and Humanities*. 9(1): 129-145.

129. Mattessich, R. (2008). *Two hundred years of accounting research. An international survey of personalities, ideas and publications*. London: Routledge, 609 p.
130. Merchant, K.A. (1989). *Rewarding results: motivating profit center managers*. Boston: Harvard Business School Press, 272 p.
131. Merchant, K.A.; Van der Stede, W.A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 2<sup>nd</sup> ed. Harlow: Prentice Hall, 856 p.
132. Merková, M. (2015). Use of investment controlling and its impact into business performance. *Procedia Economics and Finance*. 34: 608-614.
133. Messner, M.; Becker, A.; Schäffer, U.; Binder, Ch. (2016). Struggles for legitimacy and identity: the development of Germanic management accounting research. *Research Gate*. Prieiga per internetą: [https://www.researchgate.net/publication/228850496 Struggles for 1 egitimacy and identity the development of Germanic management accounting research](https://www.researchgate.net/publication/228850496_Struggles_for_1_egitimacy_and_identity_the_development_of_Germanic_management_accounting_research)
134. Möller, K.; Seefried, J; Wirnsperger, F. (2017). Wie controller zu business- partnern werden. *Controlling & Management Review*. 2: 64-67.
135. Muehlen, M.Z. (2004). *Workflow – based Process Controlling – Foundation, Design, and Application of Workflow – driven Process Information Systems*. Michail zur Muehlen, 315 p.
136. Müller, J.; Sauter, U. (2009) *Intuitives Controlling: Ein neuer Ansatz der Unternehmenssteuerung*. Wiesbaden: EUL, 112 p.
137. Müller, W. (1974). Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung: Zfbf*. 26(10): 683-693.
138. Nixon, W.A.J.; Burns, J. (2005). Management control in the 21<sup>st</sup> century. *Management Accounting Research*. 16(SI): 260–268.
139. Norvaišas, S. (2007). *Sistemų dinamika ir sprendimų priėmimas*. Vilnius: VGTU leidykla.

140. Nowak, M. (2015). Etyka controllingowego pomiaru dokonań w świetle filozofii utylitarystycznej – zarys koncepcji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 82(138): 113-128.
141. O'Regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations*. John Willey & Sons, Inc., 336 p.
142. Obermaier, R.; Müller, F. (2008). Management accounting research in the lab – method and applications. *Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung*. 19: 325-351.
143. Oleiniuc, M. (2012). Strategic controlling implementation in Moldovan bakery industry. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*. 1: 117-120.
144. Otley, D.T. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*. 5(3-4): 289-299.
145. Otley, D.T. (1999). Performance management: a framework for management control system research. *Management Accounting Research*. 10(4): 363-382.
146. Otley, D.T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*. 31: 45-62, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>.
147. Ovunda, A.S. (2015). The Development of Cost and Management Accounting: a Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences*. 34(1): 1884-1899.
148. Paczula, C. (2003). *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*. Warszawa: SKwP ZG COSZ, 75 p.
149. Padriezienė, R.; Kvedaravičius, J. (2010). Sisteminio mąstymo įtaka valdymo sprendimams. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 54: 85-96.
150. Palmberg, K. (2009). Exploring process management: are there any widespread models and definitions? *The TQM Journal*. 21(2): 203-215, doi: <https://doi.org/10.1108/17542730910938182>.

151. 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 Oeconomica*. 12(1): 288-297.
152. Pavlovska, O.; Kuzmina - Merlino, I. (2013). Evolution of Management Controlling Framework: Literature Review. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 99: 1044-1053.
153. Pavlovska, O.; Kuzmina - Merlino, I. (2015). Functions and features of controlling in multinational corporations. *Journal of Business Management*. 10: 28-36.
154. Peemöller, V. (2005). *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Berlin: Neue Wirtschafts – Briefe, 524 p.
155. Perović, V.; Bojanić, R.; Todorović-Dudić, A. (2017). Challenges and dilemmas of controlling in the Republic of Serbia. *Challenges in Modern Corporate Governance, FINIZ*. Conference paper, 70-77.
156. Perović, V.; Nerandžis, B.; Todorović, A. (2012). Controlling as a useful management instrument in crisis times. *African Journal of Business Management*. 6(6): 2101-2106.
157. 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*. XIX (76): 39-48.
158. Perović, V.; Vujičić, M. (2015). Controlling: Between Theory and Practice. *International Journal of Industrial Engineering and Management (IJIEM)*. 6 (4): 165-170. Prieiga per internetą: [www.iim.ftn.uns.ac.rs/ijiem\\_journal.php](http://www.iim.ftn.uns.ac.rs/ijiem_journal.php).
159. Petravičius, T. (2008). Projekto veiklos efektyvumo matavimas vertės metodais. *Verslas: teorija ir praktika*. 9(4): 295-305.
160. Pietsch, G. (2003). *Reflexionsorientiertes Controlling*. Springer-Verlag, 250 p.

161. Pietsch, G.; Scherm. E. (2000). Die Präzisierung des Controlling als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion. *Die Unternehmung: Swiss journal of business research and practice*. 54 (5): 395-411.
162. Podvezko, V. (2005) Ekspertų įverčių suderinamumas. Ūkio technologinis ir ekonominis vystymas. XI (2): 101-107.
163. Porter, B.; Hatherly, D.; Simon, J. (2011). *Principles of External Auditing*. 3<sup>rd</sup> ed. John Wiley & Sons, Ltd, 882 p.
164. Pranulis, V.P. (2007). *Marketingo tyrimai. Teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 351 p.
165. Pranulis, V.P.; Dikčius, V. (2012). *Rinkodaros tyrimai. Teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 408 p.
166. Preißler P. (2007). *Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs Taschenbuch*. Munchen: De Gruyter Oldenbourg, 347 p.
167. Rappaport, A. (1999). *Creating shareholder value. A guide for managers and investors*. New York: Simon and Schuster, 224 p.
168. Reichmann, T. (2011). *Controlling: concepts of management control, controllership and ratios*. Berlin: Springer, 338 p.
169. Rickards, R. (2005). Management Perspectives on Problems in Controlling and Cost Accounting. *Investment Management and Financial Innovations*. 3: 109-127.
170. Roehl - Anderson, J.; Bragg, S. (2004). *Controllership: the work of the managerial accountant*. New Jersey: John Willey & Sons, Inc., 1177 p.
171. Roman, C.; Roman, A.G.; Meier, E. (2014). The challenges of accounting profession as generated by controlling. *Theoretical and Applied Economics*. XXI, 11(600): 43-56.
172. Ruda, W.; Martin, Th.; Gruenhagen, H. (2008). Essential characteristics of the controller-job description in German small and medium-sized enterprises. *MEB 2008-6<sup>th</sup> International Conference on Management Enterprise and Benchmarking*. May 30-31, Budapest, Hungary, 45-56.
173. Rudzkienė, V. (2005). *Socialinė statistika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 156.

174. Sakalauskas, V. (2003). *Duomenų analizė su STATISTICA*. Vilnius: Margi raštai, 230 p.
175. Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package. A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*. 19: 324-343, doi: <http://dx.doi:10.1016/j.mar.2008.08.002>.
176. Sandt, J. (2004). *Management mit Kennzahlen und Kennzahlensystemen: Bestandsaufnahme, Determinanten und Erfolgsauswirkungen*. Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag, 249 p.
177. Saunders, M.N.K.; Lewis, P.; Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students*. 5th ed. Pearson, 656 p.
178. Scarlett, R. (2001). *Value Based Management*. London: Elsevier, 148 p.
179. Schäffer, U. (2013). Management accounting research in Germany: from splendid isolation to being part of the international community. *Journal of Management Control*. 23: 291-309.
180. Schäffer, U.; Weber, J.; Prenzler, C. (2001). Characterising and developing controller tasks – a German perspective. *5<sup>th</sup> International Management Control Systems Research Conference*, Royal Holloway, University of London, 4-6 July, 2001.
181. Scherm, E.; Pietch, G. (2004). Theorie und Konzeption in der Controllingforschung. *Controlling: Theorien und Konzeptionen*. 3-22.
182. Schmeisser, W.; Clausen, L.; Popp, R.; Ennemann, C.; Drewicke, O. (2011). *Controlling and Berlin Balanced Scorecard Approach*. München: Oldenbourg Verlag, 308 p.
183. 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, 340 p.
184. Schneider, D. (1991). Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung. *Der Betrieb*. 15: 765-772.

185. Schuh, G.; Kramer, L. (2016). Cybernetic approach for controlling technology management activities. *Procedia CIRP*. 41: 437 – 442, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.procir.2015.12.102>
186. Sedliacikova, M.; Vacek, V.; Sopkova, E. (2015). How Slovak small and medium sized enterprises perceive financial controlling. *Procedia Economics and Finance*. 26: 82-85.
187. Seilius, A. (1994). *Firmos kūrimas ir valdymas*. Klaipėda: Ryto spaustuvė, 341 p.
188. 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*. 1(1): 664-669.
189. Sestanj-Peric, T.; Kukec, S.K. (2013a). The role of controlling for the development of planning information and reporting systems in SMEs. *International Journal of Economic Sciences*. II(1): 82-100.
190. Sestanj-Peric, T.; Kukec, S.K. (2013b). Institutional aspects of controlling in SME's in North-west Croatia. *Economic and Social Development*. 2<sup>nd</sup> International Scientific Conference Book of Proceedings, 1504-1513.
191. Simic, S. (2015). Application of strategic and operational controlling instruments in enterprises in Bosnia and Herzegovina. *Research Journal of Economics, Business and ICT*. 10(2): 10-13.
192. Simonaitytė, Ž. (2015). *Kontrolės rizikos kaip audito rizikos elemento vertinimo modelis*. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, 251 p.
193. Simons, R.L. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*. 15(1-2): 127-143.
194. Simons, R.L. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*. 15(3): 169-189.
195. Sinevičienė, L. (2007). Vertės nustatymo metodų taikymo aspektai įmonėse, kurių akcijomis viešai neprekiuojama. *Ekonomika ir vadyba*. 12: 247-253.



196. Singla, R.K. (2009). *Business Management*. New Delhi: FK Publications, 161 p.
197. Śliwczyński, B. (2011). Operational controlling – a tool of translating strategy into action. *Scientific Journal of Logistics*. 7(5): 45-59.
198. Smith M. (2005). *Performance Measurement & Management. A Strategic Approach to Management Accounting*. London: SAGE Publications, 312 p.
199. Šobot, J. (2013). Vidaus kontrolės sistema ir jos būklės bei efektyvumo Lietuvos įmonėse tyrimo rezultatų analizė. *Homo-Societas-Technologiae*. 2 (2): 96 -105.
200. Soosová, V. (2011). Implementation of human resource controlling in small and medium-sized enterprises. *Human Resources Management & Ergonomics*. V(2): 94-103.
201. Špac, D.; Mašnja-Škare, L. (2009). Controlling in transition environments: empirical evidence from Croatia. *South East European Journal of Economics and Business*. 4: 63-80.
202. Staliūnienė, J. (2008). Kontrolingo reikšmė nepriklausomo audito požiūriu. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 1 (6): 146 - 151.
203. 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*, p. 241-274.
204. Stoškus, S.; Beržinskienė, D. (2005). *Vadyba*. Kaunas: Technologija, 266 p.
205. Strauß, E., Zecher, Ch. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*. 23 (SI): 233-268.
206. Sulžickaja, I. (2011). Kontrolingo įdiegimo Lietuvoje perspektyvos. *Vilniaus universiteto ekonomikos fakulteto studentų mokslinės draugijos straipsnių rinkinys*.

207. Sulžickaja, I.; Tamulevičienė, D. (2013). Kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas. *Homo – Societas – Technologiae*. 2(2): 80-86.
208. Süßmair, A. (2000). *Behavioral Accounting – Verhaltenstheoretische Grundlagen des internen Rechnungswesens*. Wiesbaden: Springer Fachmedian Wiesbaden GmbH, 258 p.
209. Süßmair, A. (2004). Verhaltenswirkungen des Controlling. *Controlling: Theorien und Konzeptionen*. Ed. Scherm, E. and Pietsch, p. 635-664.
210. Süßmair, A. (2010). Behaviour in the Context of Accounting and Control. *Contemporary Research in Cost and Management Accounting Practise: the 21<sup>st</sup> Century Perspective*. Ed. by N.Shil and A.Pramanik. Washington: North American Business Press, p. 9-25.
211. Tamulevičienė, D. (2014a). Atsakomybės centrai kontrolingo sistemoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 15: 126-140.
212. Tamulevičienė, D. (2014b) Kontrolingo sistemos teikiamos informacijos naudojimas vertinant įmonių turtą ir verslą. *Lietuvos turto vertintojai – 20 metų veiklos patirtis nacionalinės ir Europos ekonominės erdvės kontekste*. Konferencijos, vykusios Vilniaus universitete 2014 m. kovo 28 d. mokslo darbai, p. 240 – 248.
213. Tamulevičienė, D. (2015a). Development of controlling system opportunities in Lithuania. *Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики*. Straipsnis recenzuojamoje tarptautinės konferencijos, įvykusios 2015 m. birželio 4-5 d. Novopolocke Polocko valstybiniame universitete, medžiagoje, p. 175-181.
214. Tamulevičienė, D. (2015b). Finansinės analizės teikiamos informacijos panaudojimas kontrolingo sistemoje. *Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis* Straipsnis recenzuojamoje Lietuvos tarptautinės konferencijos, įvykusios Vilniuje, spalio 15-16, medžiagoje, p. 392-408.

215. Tamulevičienė, D. (2016a). Methodology of complex analysis of companies' profitability. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 4(1): 53-63.
216. Tamulevičienė, D. (2016b). The indicator systems and the suitability of their application in controlling department activity. *New Challenges of Economic and Business Development - 2016: Society, Innovations and Collaborative Economy*, 801-816.
217. Tamulevičienė, D.; Subačienė, R. (2014). Strateginio ir operatyvinio kontrolio sistema ir jos įgyvendinimo Lietuvos įmonėse prielaidos. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 1 (9): 245-253.
218. Tamulevičienė, D.; Subačienė, R.; Mackevičius, J. (2014). Įmonės veiklos tęstinumo ir plėtros vertinimas remiantis finansinėmis ataskaitomis. *Lietuvos turto vertintojai – 20 metų veiklos patirtis nacionalinės ir Europos ekonominės erdvės kontekste*. Konferencijos, vykusios Vilniaus universitete, kovo 28 d. mokslo darbai, p. 230 – 239.
219. *Tarptautinių žodžių žodynas* (2013). Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 438 p.
220. *The American Heritage Dictionary of the English Language*. (2011). 5<sup>th</sup> ed. Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company, 2112 p.
221. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimo metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 627 p.
222. Timmerbeil, F. (1999). *Konzeptionierung, Implementierung und produktiver Einsatz eines Produktivitätskennzahlensystems in einem Cost-Center: Am Beispiel der Siemens AG*. Norderstedt: Diplomica Verlag GmbH, 228 p.
223. Todorović-Dudić, A. (2015). Controlling between autonomy and heteronomy. *International Journal of Industrial Engineering and Management*. 6 (4): 171-177.
224. Todorović-Dudić, A.; Stanišić, M.; Perović, V. (2017). Contribution of controlling to business efficiency. *Industrija*. 45 (1): 25-44.

225. Vaitkevičius, S. (2006). *Strateginės analizės instrumentarijaus modeliavimas mažose ir vidutinėse įmonėse*. Daktaro disertacija. Kaunas: ISM vadybos ir ekonomikos universitetas, 209 p.
226. Vaitkūnaitė, V. (2006). Susijungusių organizacijų kultūrų poveikis įmonės sėkmei. *Verklas: teorija ir praktika*. VII (1): 45-52.
227. Vaivio, J. (2006). The business controller, non-financial measurement and tacit knowledge. *The Finnish Journal of Business Economics (LTA)*. 2: 194-212.
228. Venanzi, D. (2010). Financial Performance Measures and Value Creation: A Review. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=1716209>.
229. Vuko, T; Ovjan, I. (2013). Controlling and business efficiency. *Croatian Operational Research Review*. 4: 44-52.
230. Wagenhofer, A. (2006). Management Accounting Research in German-Speaking Countries. *Journal of Management Accounting Research*. 18 (1): 1-19.
231. Weber, J. (1997). *Zur Abgrenzung von Führung und Controlling*. WHU – Forschungspapier. Dezember (45).
232. Weber, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*. 22: 25-46.
233. Weber, J.; Schäffer, U. (2008). *Introduction to Controlling*. Stuttgart: Schaffer - Poeschal Verlag, 186 p.
234. Wolf, S.; Weißenberger, B.E.; Wehner, M.C.; Kabst, R. (2015). Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvements. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 11(1): 24-46, doi:<https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0100>.
235. Yaman, K. (2014). Application of controlling tools in German Hospitals. *The Journal of Accounting and Finance*. 10: 187-207.

236. Yerdavletova, F. (2016). Environmental accounting as information support for ecological controlling. *Entrepreneurship, Business and Economics*. 3(2): 47-58.
237. Zaleznik, A. (2005). The education of Robert S. McNamara, secretary of defence, 1961-1968. *Review Française de Gestion*. 6(159): 45-70.
238. Žaptorius, J., Garbanovas, G. (2006). Finansavimo politikos įtaka nustatant įmonės vertę. *Tiltai*. 2: 1-18.
239. Zarzycka, E.; Dobroszek, J. (2015). Education in the Area of Management Accounting/Controlling in Poland and Germany. *Social Sciences*. 1(87): 54-63, doi: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.ss.87.1.12322>.
240. Zeff, S.A. (2008). The contribution of the Harvard business school to management control, 1908-1980. *Management Accounting Research*. 20(SI): 175-208.
241. Zéman, Z; Gacsi, R.; Lukács, J., Hajós, L. (2013). Management control system in banks. *Bank Controlling*. 21(6): 14-17.
242. Živkov, E.; Nerandžić, B.; Kuzmanović, B. (2015). Correlation between the function of controlling and the process of risk management in the company. *International Journal of Industrial Engineering and Management*. 6(4): 175-189.
243. Žydzīūnaitė, V.; Sabaliauskas, S. (2017). *Kokybiniai tyrimai: principai ir metodai*. Vilnius: Vaga, 375 p.
244. Ананькина, Е. А.; Данилочкин, С. В.; Данилочкина, Н. Г. и др. (2002). *Контролинг как инструмент управления предприятием*. Москва: ЮНИТИ, 279 p.
245. Асаул, А.Н.; Квициния, М.Г. (2013). *Управление затратами и контролинг*. Сухум: Абхазский государственный университет, 290 p.
246. Бавдик Т.П. (2006). Контролинг в системе эффективного управления. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 3: 53 - 55.
247. Башкатова, Ю. (2008). *Контролинг*. Москва: ЕАОИ, 103 p.

248. Боргардт, Е.А.; Вишнякова, М.В. (2015). Система контроллинга как современная концепция управления. *Вектор науки ТГУ*. 1(31): 78-86.
249. Боровкова В.А.; Бойкова, Ю. М. (2009). Некоторые аспекты повышения эффективности системы контроллинга на торговых предприятиях. *Проблемы современной экономики*. 1(29): 142-147.
250. Бородушко, И.В.; Васильева, Э.К. (2006). *Стратегическое планирование и контроллинг*. Санкт-Петербург: Питер, 192 р.
251. Вебер, Ю.; Шеффер, У. (2014). Введение в контроллинг. Пер. с нем. / Перевод Фалько, С.Г. Москва: НП "Объединение контроллеров", 415 р.
252. Гомонко, Э.А. Тарасова Т.Ф. (2009). *Управление затратами на предприятии*. Москва: КНОРУС, 320 р.
253. Гусева, А.Г. (2008). *Методологические основы Формирования системы производственного контроллинга на промышленных предприятиях*. Диссертация. Москва. Международный институт экономики и права.
254. Дайле, А. (2001). *Практика контроллинга*. Пер. с нем. Москва: Финансы и статистика, 336 с.
255. Жакевич, А.Г. (2016). *Формирование эффективной системы контроллинга в промышленных организациях*. Диссертация. Москва: Международный институт экономики и права.
256. Калинина Н.М. (2012). Интегрированный контроллинг: научные предпосылки появления и развития. *Экономические науки. Фундаментальные исследование*. 11: 765-769.
257. Карминский, А. М.; Оленев, Н. И.; Примаков, А. Г.; Фалько, С. Г. (2002). *Контроллинг в бизнесе*. Москва: Финансы и статистика, 242 р.
258. Карминский, А.М.; Фалько, С.Г.; Жевага, А.А.; Иванова, Н.Ю. (2006). *Контроллинг*. Москва: Финансы и статистика, 334 р.
259. Климкович, Н.И. (2013). Система контроллинга: структура и её характеристика. *Материалы Международной научно практической*

конференции „Проблемы современной экономики: глобальный, национальный и региональный контекст“.

260. Кот, А.Д.; Акаев, К.Б.; Сидоренко, Е.В. (2014). Сущность контроллинга и особенности его применения на предприятиях магистрального транспорта газа. *Наукoвдеие*. 1: 1-20. Prieiga per internetą: <http://naukovedenie.ru/PDF/08EVN114.pdf>.
261. Лаптев, П.В.; Потапова, И.И. (2012). Системный анализ модели контроллинга на промышленном предприятии. *Актуальные проблемы экономики и права*. 2(22): 61-69.
262. Лихтарев, Л.Ю. (2011). Систематизация определения термина «контроллинг». *Экономические исследования*. №2. Prieiga per internetą: <http://www.cfin.ru/management/controlling/systematization.shtml>.
263. Манн Р., Майер Э. (1992). *Контроллинг для начинающих*. Москва: Финансы и статистика, 78 р.
264. Матвеев, С. (2013). «Территория» контроллинга. *Управляем предприятием*. №.8 (31). Prieiga per internetą: <http://consulting.1c.ru/journal-article.jsp?id=444>.
265. Мескон, М.; Альберт, М.; Хедоури, Ф. (2002). *Основы менеджмента*: пер. с англ. Москва: Дело. 701 р.
266. Нечеухина, Н.С. (2010). Контроллинг в системе стратегического направления развития экономического потенциала предприятия. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. № 6. Prieiga per internetą: <http://eizvestia.isea.ru/pdf.aspx?id=13969>.
267. Пич, Г.; Шерм, Э. (2001). Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки. Пер. с нем. *Проблемы теории и практики управления*. №3.
268. Сидоренко, Е.В (2015). Систематизация видов контроллинга и их применение на газотранспортном предприятии. *Теория и практика общественного развития*. 11: 88-90.

269. Толкач, В. (2005). Контроллинг - немецкая идея, получившая международное признание. *Персонал Микс*. № 8-9. Prieiga per internetą: [http://ca-controlling.ru/engine\\_static/controlling-akademie.ru/pdf/controling.pdf](http://ca-controlling.ru/engine_static/controlling-akademie.ru/pdf/controling.pdf).
270. Уткин, Э. А. (1998). *Курс менеджмента*. Москва: Зерцало, 448 р.
271. Фалько, С.Г. (2008). *Контроллинг для руководителей и специалистов*. Москва: Финансы и статистика, 272 р.
272. Фалько, С.Г. (2014). Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*. Proceedings of the international scientific conference. Prague, April 25th. Prieiga per internetą: [http://www.vsfs.cz/controlling\\_en/](http://www.vsfs.cz/controlling_en/).
273. Фольмут, Х. (2001). *Инструменты контроллинга от А до Я*. Пер. с нем. Москва: Финансы и статистика, 278 р.
274. Фуфыгина, М.Н. (2006). Контроллинг как система управления. *Экономические проблемы и решения*. 6: 76-86.
275. Хан, Д. (1997). Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. Москва: Финансы и статистика, 800 с.
276. Хан, Д.; Хунгенберг, Х. (2005). Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. Москва: Финансы и статистика, 928 р.
277. Хорват, П. (2006). *Концепция контроллинга. Управленческий учёт. Система отчетности. Бюджетирование*. Пер. с нем. 2-е изд. Москва: Альпина Бизнес Букс, 269 р.
278. Чувашлова, М.В. (2013). *Внедрение контроллинга в систему управления предприятием авиационной промышленности*. Москва: Академия естествознания, 315р.
279. Швейкерт, М. И. (2011). *Формирование системы контроллинга в промышленной корпорации*. Автореферат диссертации. Оренбург: Оренбургский государственный университет.



280. Шеффер, У. (2009). Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? *Менеджмент и маркетинг*. № 8-9. Приега per interneta: <http://quality.eup.ru/MATERIALY2/controlling.htm>.
281. Шешукова, Т.Г., Гуляева, Е.Л. (2014). *Теория и практика контроллинга*. Москва: Финансы и статистика, 174 р.
282. Шешукова, Т.Г.; Сергеева, Н.В. (2012). Формирование системы показателей для оценки эффективности научной деятельности национальных исследовательских университетов. *Экономический анализ: теория и практика*. № 4. Приега per interneta: <http://dlib.eastview.com/browsw/doc/26656948>.
283. Шмален Г. (1996). *Основы и проблемы экономики предприятия*. Москва: Финансы и статистика, 512 р.
284. Шоменко, И. Ю. (2011). *Формирование системы контроллинга на предприятиях электроэнергетики*. Автореферат диссертации. Белгород, государственный технологический университет им. В.Г. Шухова.





## Kontrolingo samprata sisteminiu požiūriu (bazinis elementas „sistema“)

KONTROLINGAS – 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) <sup>1</sup>
operatyvinė <i>sistema</i> , orientuota į deficito likvidavimą, tikslų pasiekimą, pelno uždirbimą, galima funkcionuoti biokibernetinio reguliavimo sąlygomis	МАНН, Майер (1992)
informacinė <i>sistema</i> , skirta aprūpinti valdymo personalą informacija, reikalinga planavimo, kontrolės, analizės ir plėtos procesams užtikrinti	Serfling (1992) <sup>2</sup>
integruota įmonės planavimo ir kontrolės veiklos informacinio aprūpinimo <i>sistema</i> , orientuota į organizacijos valdymo rezultatus	Хан (1997)
į įmonės strateginių tikslų pasiekimą nukreipta <i>sistema</i> , į visumą apjungianti valdymo, apskaitos, planavimo, analizės ir kontrolės metodus	Уткин (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) <sup>3</sup>
į įmonės ateitį ir numatytų tikslų siekimą orientuota <i>sistema</i> . Kontrolingas, koordinuodamas, integruodamas ir nukreipdamas visą įmonės veiklą siekti nustatytų tikslų, vykdo „valdymo valdymą“ ir yra planavimo, apskaitos, kontrolės, ekonominės analizės, informacinių srautų organizavimo ir 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	Бавдик (2006)
įmonės valdymo <i>sistema</i> , apimanti strateginį ir operatyvinį posistemius bei valdymo metodus, užtikrinančius bendrą įmonės tikslų pasiekimą	Фалько (2008)
vieninga įmonės tikslų ir veiklos rezultatų pasiekimo procesų valdymo <i>sistema</i>	Гомонко, Тарасова (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	Асаул, Квициния, (2013)
<i>sistema</i> , skirta koordinuoti valdymą ir užtikrinti efektyvumą	Pavlovska, Kuzmina (2013)
informacinė - analitinė <i>sistema</i> , aprūpinanti įmonės vadovybę informacija valdymo sprendimams priimti	Кот, Акаев, Сидоренко, (2014)

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

<sup>1</sup> cituojant Вебер, Шеффер, 2014, p.36

<sup>2</sup> cituojant Peemöller, 2005, p.34

<sup>3</sup> cituojant Nowak, 2015, p. 120

### 3 priedas

#### Kontroloingo 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 (n.d.) (Tarptautinė kontroloingo grupė)
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 priešasčių nustatymas bei valdymo sprendimų priėmimas mažinant nuokrypius	Internationaler Controller Verein (n.d.) (Tarptautinė kontrolierių sąjunga)
informacijos, reikalingos valdymui siekiant numatytų tikslų, rinkimo, apdorojimo ir koordinavimo <i>procesas</i>	Heigl, Haas (1996)
įmonės ateities valdymo <i>technologija</i> , užtikrinanti ilgą ir efektyvų įmonės ir jos struktūrinių vienetų funkcionavimą	Mann, Mayer (2000)
<i>procesas</i> suprantamas kaip ekonominės situacijos valdymas įmonėje bei planinių ir faktinių rezultatų sulyginimas	Дайле (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 įsigijimo 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	Чувашлова (2013)
apskaitos, analizės, planavimo, normavimo ir kontrolės metodų integracijos į vieningą informacijos gavimo, apdorojimo ir apibendrinimo sistemą <i>procesas</i> , siekiant priimti tinkamus sprendimus	Асаул, Квициния (2013)

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

#### 4 priedas

##### 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	Башкатова (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	Фалько (2014)

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

#### 5 priedas

##### Kontrolingo samprata instrumentiniu požiūriu (baziniai elementai „būdas“, „instrumentas“)

KONTROLINGAS – TAI:	Šaltiniai
valdymo palaikymo informacijos pagalba <i>būdas</i>	Hoffmann (1972) <sup>1</sup>
kokybiškai naujas ir perspektyvus įmonės valdymo užduočių sprendimo <i>instrumentas</i> , priimtinas ir rekomenduotinas taikyti naujomis informacinės visuomenės ir globalizuotos ekonomikos epochos sąlygomis	Бородушко, Васильева (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, Baltzer, Ulrich (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	Шоменко, (2011)

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

<sup>1</sup> cituojant Вебер, Шеффер, 2014, p.34

## 6 priedas

### Kontrolingo samprata koncepciniu požiūriu (bazinis elementas „konceptija“)

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

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

## 7 priedas

### Kontrolingo samprata filosofiniu požiūriu (baziniai elementai „filosofija“, „mąstymo būdas“)

KONTROLINGAS – TAI:	Šaltiniai
mąstymo <i>filosofija</i> , kurios tikslas yra tinkamai valdyti įmonę; kontrolingas = įmonės valdymas	Baum, Coenenberg, Günther (2004)
<i>filosofija</i> ir naujas vadovų <i>mąstymo būdas</i> , orientuotas į efektyvų išteklių panaudojimą bei organizacijos vystymąsi ilgalaikėje perspektyvoje	Карминский ir kt. (2006)
valdymo <i>filosofija</i> , formuojanti valdymo stilių ir bendrą verslo organizavimo kultūrą	Лихтарев, 2011

## Kontrolingo sampratos apibrėžimų analizė pagal būdingiausius požymius

Kriterijai	Autoriai	Požymiai
		Hoffmann, 1972
	Mann, 1973	
	Muller, 1974	
	Kruger, 1979	
	Mann, Mayer, 1992	
	Serfling, v1992	
	Heigl, Hass, 1996	
	Hahn, 1997	
	Weber, 1997	
	Уткин, 1998	<
	Mann, Mayer, 2000	
	Deyhle, 2001	
	Vollmuth, 2001	
	Dźwigoł, 2003	
	Маскевичюс, 2003	
	Baum, Coenenberg, Günther, 2004	
	Ghosh, 2005	
	Толкач, 2005	
	Horváh, 2006	
	Jasūdienė, 2006	
	Бавдик, 2006	
	Бородушко, Васильева, 2006	
	Карминский и др., 2006	
	Preißler, 2007	
	Lakis, 2007	
	Фалько, 2008	
Tikslų siekinas	Strateginių tikslų	
	Bendrų tikslų	
	Tikslų	✓
	Strategiją	✓
	Operatyvinę veiklą	
	Ateitį	✓
	Ilgalaikį funkcionavimą	
	Pelno gavimą ir valdymą	✓
	Išlaidų minimizavimą	
	Mokumo lygmens palaikymą	
Orientacija į	Efektyvumo užtikrinimą	✓
	Plėtros procesus	✓



Kriterijai	Autoriai	
	Požymiai	
Valdymo rezultatus	Hoffmann, 1972	
Deficito likvidavimą	Mann, 1973	
Galimybių ir rizikų atskleidimą	Muller, 1974	
Išteklių naudojimo veiksmingumo užtikrinimą	Kruger, 1979	
Alternatyvų paiešką	Mann, Mayer, 1992	√
Veiklos rezultatus	Serfling, 1992	
Siekiamybę, kad faktiniai rezultatai atitiktų planinius	Heigl, Hass, 1996	
Organizacijos vertės kūrimą ir didinimą	Hahn, 1997	<
Sėkmingą veiklos užtikrinimą	Weber, 1997	
	Уткин, 1998	
	Mann, Mayer, 2000	
	Deyhle, 2001	
	Vollmuth, 2001	√
	Dźwigoł, 2003	
	Mackevičius, 2003	
	Baum, Coenenberg, Günther, 2004	
	Ghosh, 2005	√
	Толкач, 2005	
	Horváh, 2006	
	Jasūdienė, 2006	
	Бавдик, 2006	√
	Бородушко, Васильева, 2006	
	Карминский ир kt., 2006	√
	Preißler, 2007	
	Lakis, 2007	
	Фалько, 2008	

Kriterijai	Autoriai																													
	Požymiai	Hoffmann, 1972	Mann, 1973	Muller, 1974	Kruger, 1979	Mann, Mayer, 1992	Serfling, v1992	Heigl, Hass, 1996	Hahn, 1997	Weber, 1997	Уткин, 1998	Mann, Mayer, 2000	Deyhle, 2001	Vollmuth, 2001	Dźwigoł, 2003	Mackevičius, 2003	Baum, Coenenberg, Günther, 2004	Ghosh, 2005	Толкач, 2005	Horváh, 2006	Jasūdienė, 2006	Бавдик, 2006	Бородушко, Васильева, 2006	Карминский іг kt., 2006	Preißler, 2007	Lakis, 2007	Фалько, 2008			
Bendrą verslo organizavimo kultūrą																														
	Finansinių rezultatų ir socialinių tikslų suderinamumą																													
	Pateikiamų duomenų adekvatumą keliamiems tikslams																													
Funkcijos/ veiklos	Valdymo palaikymas				√		√			√	√				√	√	√			√	√	√				√		√		
	Sprendimų priėmimas														√											√				
	Koordinavimas						√		√							√				√	√						√			
	Integravimas															√						√	√	√						
	Informacinis aprūpinimas	√		√			√	√	√											√	√					√				
	Planavimas						√	√	√	√	√		√		√	√				√	√	√					√			
	Stebėseną				√																									
	Kontrolė				√		√	√	√		√		√		√	√				√	√	√					√			
	Apskaita										√					√						√								
	Valdymo apskaita																			√										
	Analizė									√										√										

Kriterijai	Autoriai		Požymiai																										
			Hoffmann, 1972	Mann, 1973	Muller, 1974	Kruger, 1979	Mann, Mayer, 1992	Serfling, v1992	Heigl, Hass, 1996	Hahn, 1997	Weber, 1997	Уткин, 1998	Mann, Mayer, 2000	Deyhle, 2001	Vollmuth, 2001	Dźwigoł, 2003	Mackevičius, 2003	Baum, Coenenberg, Günther, 2004	Ghosh, 2005	Толкач, 2005	Horváh, 2006	Jasūdienė, 2006	Бавдик, 2006	Бородушко, Васильева, 2006	Карминский ир kt., 2006	Preisler, 2007	Lakis, 2007	Фалько, 2008	
	Ekonominė analizė						<															<							
	Veiklos (veiksmų) nukreipimas																					<							
	Nuokrypių aptikimas ir šalinimas														>														
	Organizacijos narių paveikimas																		>										
	Konsultavimas																											>	
	Valdymo stiliaus formavimas																												
	Inicijavimas																												
	Atskaitomybė																										>		
	Normavimas																												
	Veiklos rodiklių nustatymas																												
	Ataskaitų parengimas ir interpretacija																												
	Įvertinimas																												
	Apmokestinimo problemų sprendimas																												

Struktūra	Kriterijai	
	Požymiai	Autoriai
Posistemiai		Hoffmann, 1972
Procesai		Mann, 1973
Funkcijos		Muller, 1974
Metodai	√	Kruger, 1979
Būdai		Mann, Mayer, 1992
Technikos	√	Serfling, √1992
Veiksmi	√	Heigl, Hass, 1996
Principai	√	Hahn, 1997
Elementai		Weber, 1997
		Уткин, 1998
		Mann, Mayer, 2000
		Deyhle, 2001
		Vollmuth, 2001
	√	Dźwigoł, 2003
	√	Mackevičius, 2003
		Baum, Coenenberg, Günther, 2004
		Ghosh, 2005
		Толкач, 2005
		Hogváh, 2006
	√	Jasūdienė, 2006
		Бавдик, 2006
		Бородушко, Васильева, 2006
		Карминский иг кт., 2006
	√	Preisler, 2007
		Lakis, 2007
	√	Фалько, 2008

Kriterijai	Autoriai		Požymiai																				
	Tikslų siektimas		Stalūnienė, 2008	Башкагова, 2008	Singla, 2009	Гомонко, Тарасова, 2009	Hauser, 2011	Becker, Baltzer, Ulrich, 2011	Reichmann, 2011	Лихтарев, 2011	Шоменко, (2011)	Асаул, Квициния, 2013	Асаул, Квициния, 2013	Равловска, Кузмина, 2013	Чувашлова, 2013	Фалько, 2014	Кот, Акаев, Сидоренко, 2014	International Group if controlling	Internationaler Controller Verein			43 šaltiniai	
Orientacija į	Strateginių tikslų										<	<											2
	Bendrų tikslų																						1
	Tikslų	√			√										√			√	√				13
	Strategija					√				√	√												5
	Operatyvinę veiklą					√				√	√												3
	Ateitį																						2
	Ilgalaikį funkcionavimą	√	√																				3
	Pelno gavimą ir valdymą	√										√											5
	Išlaidų minimizavimą											√											1
	Mokumo lygmens palaikymą											√											1
	Efektivumo užtikrinimą													√									2
	Plėtos procesus																						1
	Valdymo rezultatus														√								2
	Deficito likvidavimą																						1
	Galimybių ir rizikų atskleidimą																						1
Išteklių naudojimo veiksmingumo užtikrinimą																						2	
Alternatyvų paiešką																						1	
Veiklos rezultatus					√																	1	

Kriterijai	Autoriai	Požymiai																		
Siekiamybė, kad faktiniai rezultatai atitiktų planinius	Stalūnienė, 2008	Башкагова, 2008	<	Singla, 2009	Гомонко, Тарасова, 2009	Hauser, 2011	Becker, Baltzer, Ulrich, 2011	Reichmann, 2011	Лихтарев, 2011	Шоменко, (2011)	Асаул, Квициния, 2013	Асаул, Квициния, 2013	Равловска, Кузмина, 2013	Чувашлова, 2013	Фалько, 2014	Кот, Акаев, Сидоренко, 2014	International Group if controlling	Internationaler Controller Verein		43 šaltiniai
	Organizacijos vertės kūrimą ir didinimą						√													1
	Sėkmingą veiklos užtikrinimą							√												1
	Bendrą verslo organizavimo kultūrą								√											1
	Finansinių rezultatų ir socialinių tikslų suderinamumą								√											1
	Pateikiamų duomenų adekvatumą keliamiems tikslams																			1
Veiklos	Valdymo palaikymas	√			√		√	√		√	√	√		√	√	√	√	√	√	23
	Sprendimų priėmimas					√					√		√		√		√			7
	Koordinavimas									√										7
	Integravimas											√								5
	Informacinis aprūpinimas					√		√		√		√			√					14
	Planavimas											√					√			14
	Stebėseną									√										1
	Kontrolė												√				√			14
	Apskaita											√								4
	Valdymo apskaita									√										1
	Analizė											√								3
	Ekonominė analizė																			2

Kriterijai	Autoriai																Požymiai	
	Stalūnienė, 2008	Башкагова, 2008	Singla, 2009	Гомонко, Тарасова, 2009	Hauser, 2011	Becker, Baltzer, Ulrich, 2011	Reichmann, 2011	Лихтарев, 2011	Шоменко, (2011)	Асаул, Квициния, 2013	Асаул, Квициния, 2013	Равлювска, Кузмина, 2013	Чувашлова, 2013	Фалько, 2014	Кот, Акаев, Сидоренко, 2014	International Group if controlling		Internationaler Controller Verein
Veiklos (veiksų) nukreipimas						<						<						2
	Nuokrypių aptikimas ir šalinimas															√		2
	Organizacijos narių paveikimas																	1
	Konsultavimas																	2
	Valdymo stiliaus formavimas							√										1
	Inicijavimas						√											1
	Atskaitomybė																	1
	Normavimas										√							1
	Veiklos rodiklių nustatymas															√		1
	Ataskaitų parengimas ir interpretacija																	1
	Įvertinimas																	1
	Apmokestinimo problemų sprendimas																	1
Struktūra	Posistemiai																	2
	Procesai				√				√							√		4
	Funkcijos		√												√			4
	Metodai									√					√			6
	Būdai														√			1
	Technikos																	1
	Veiksmai																	1
	Principai																	1
	Elementai																	1
43 šaltiniai																		

## Kontrolės apibrėžimai

Šaltinis	Kontrolė – tai:
Mackevičius, Androšiūnienė, Kalčinskas, Lakis (1990)	priimtų sprendimų ar pareigų, valstybės ar visuomenės priskirtų įmonėms, įstaigoms, organizacijoms, pareigūnams ir piliečiams, vykdymo patikrinimas
Seilius (1994)	procesas, užtikrinantis, kad reali veikla atitiktų planuojamą
Bičiulaitis (2001)	priemonė, kuri suteikia galimybę prevenciškai išvengti arba identifikuoti ir pataisyti sutrikimus, neleidžiančius sistemai pasiekti jai keliamų tikslų
Mackevičius (2003)	tai planinių ir kitų parametrinių užduočių palyginimas su faktinėmis
Stoškus, Beržinskienė (2005)	darbų eigos ar jų rezultatų palyginimas su numatytas

## Vidaus kontrolės apibrėžimai

Šaltinis	Vidaus kontrolė – tai:
Lakis (2007)	įmonės administracijos sukurta kontrolės sistema, padedanti tinkamai tvarkyti įmonės reikalus pagal nurodytą strategiją, užtikrinti turto saugumą, racionalų jo naudojimą, apskaitos duomenų išsamumą ir tikslumą
Giriūnas (2012)	įmonės valdymo sistemos dalis, užtikrinanti įmonės užsibrėžtų tikslų įgyvendinimą, efektyvią ūkinę - komercinę veiklą, apskaitos principų laikymąsi bei efektyvų veiklos rizikos valdymą, kuris įgalina minimizuoti tyčinių ar netyčinių klaidų skaičių, išvengti vadovybės ar darbuotojų inicijuojamų apgaulių įmonės veiklos procesuose
Kanapickienė (2008)	vadovybės vykdomais veiksmais apibrėžtas procesas įmonėje, skirtas verslo politikai užtikrinti bei numatytiems tikslams pasiekti
Mackevičius (2001)	tam tikrų taisyklių, normų ir priemonių visuma įmonės verslo politikai ir ūkiniams procesams užtikrinti
Bičiulaitis (2001)	koordinuotų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinką, procesų ir valdymo informacijos riziką
Paczula (2003)	tokia veikla, kurią atlieka įmonės savininkai, vadovai, stebėtojų taryba ar valdyba, revizijos, komisijos ir darbuotojai, kurie turi įgaliojimus kontroliuoti
O'Regan (2004)	fizinis ar procedūrinis mechanizmas, kuris kontroliuoja ir sumažina įmonės finansinės ir operacinės veiklos rizikas
Dzingulevičienė, Kustienė (2010)	įmonės vadovybės sukurta, atliekama ir prižiūrima priemonė, skirta įmonės numatytiems tikslams pasiekti: užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir efektyvų verslo rizikos valdymą
Šobot (2013)	suderintų metodų, taisyklių, priemonių sistema, savininkų ir vadovų organizuojamas ir įgyvendinamas procesas įmonės viduje, skirtas įmonės užsibrėžtiems tikslams pasiekti



## Vidaus audito apibrėžimai

Šaltinis	Vidaus auditas – tai:
Lakis (2017)	nepriklausoma, objektyvi tyrimo ir konstravimo veikla, skirta organizacijos veiklai gerinti ir pridėtinei vertei kurti
Mackevičius (2001)	nepriklausoma kontrolės forma, veikianti įmonės viduje ir apimanti veiklos tikrinimą ir vertinimą
Daujotaitė (2006)	veikla, kurios paskirtis sistemiskai ir visapusiškai vertinti rizikos valdymą, vidaus kontrolę, įmonės valdymo procesų veiksmingumą, padėti įgyvendinti įmonės tikslus
Galloway (1995)	vertinimo funkcija, sukurta įmonės viduje kaip tarnyba, kurios tikslas teikti konsultacijas įmonės vadovybei ir kitų valdymo lygių darbuotojams, kad jie geriau atliktų savo funkcijas.

## Reikšmingi įvykiai, atskleidžiantys kontrolingo idėjos formavimosi raidą

Metai	Reikšmingi įvykiai	Komentarai
XV a.	Karališkuosiuose Anglijos dvaruose 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 knygose, kas buvo laikoma pirmuoju bandymu įgyvendinti kontrolingo idėją praktikoje ir taip spręsti valstybės problemas
1778 m.	Įstatymiškai patvirtinta žinyba „Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts“ (JAV)	Tarnybos uždavinys – valstybės ūkio valdymas ir naudojamų išteklių (lėšų) kontrolė, t.y. stebėjimas, kad būtų išlaikytas balansas tarp pinigų įplaukų į valstybinį biudžetą ir išmokų
1855 m.	Pensilvanijos geležinkelių kompanijos ataskaitoje Direktorių Tarybai, nurodyta, kad ją parengė ir pasirašė kontroleris (JAV)	Kontrolingo institucionalizavimo privačiame sektoriuje pradžia. Pirmosios kontrolerio pareigybės privačiame sektoriuje buvo įsteigtos būtent geležinkelių kompanijose, kadangi jos vaidino svarbų vaidmenį ne tik ekonomikoje, bet ir buvo pirmosios, kurios pradėdavo taikyti įvairias tuo laikotarpiu novatoriškas valdymo ir kontrolės sistemas. Ši ataskaita laikoma pirmuoju žinomu įrašu, kuri patvirtina kontrolingo atsiradimą privačiame sektoriuje
1863 m.	JAV valstybinio banko priežiūros vadovui buvo suteiktos „Controller of the Currency“ pareigos	Kontrolingo institucionalizavimo valstybiniame sektoriuje pradžia
1880 m.	Geležinkelių kompanijoje „Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System“ pirmą kartą kontrolingas pristatytas kaip instrumentų ir metodų visuma (JAV)	Kontrolingo instrumentų ir metodų taikymas, nors labai fragmentiškas ir skirtas tik įmonės finansinių - ekonominių užduočių sprendimui bei pagrindinio kapitalo ir finansinių įdėjimų valdymui, tačiau tam laikotarpiui tai buvo novatoriškas ir naujas žingsnis kontrolingo praktikoje
1892 m.	Kompanija „General Electric Company“ įvedė kontrolerio pareigybę (JAV)	Industrializacijos periodu išaugo labiau detalizuotos informacijos valdymui paklausa, todėl kontrolingo institucionalizavimas tapo būtinas. Ši kompanija pirmoji iš industrinių įmonių įvedė kontrolerio pareigybę.
1921 m.	Vadovauti Aukščiausiajai audito agentūrai paskirtas „Comptroller general“ (JAV)	Kontrolingo institucionalizavimo valstybiniame sektoriuje tęsia
1931 m.	Įkurtas institutas „Controller’s Institute of America“ (JAV)	Veikė kaip profesionalių kontrolerių organizacija. Institutas 1962 m. buvo pervadintas į „Financial Executives Institute“, o 2000 m. į „Financial Executives International“ (sutr. FEI).
1934 m.	Įsteigtas žurnalas – „The Controller“ (JAV)	Žurnalas dabar leidžiamas „The Financial Executive“ pavadinimu
1944 m.	Įsteigtas mokslo tyrimų institutas „Controllership Foundation“ (JAV)	Dabar pervadintas į „Financial Executives Research Foundation“
1950 m.	Vokiečių mokslininkų grupės kelionė į JAV, kur susipažino su kontrolingo institucija ir funkcijomis	Vis dėl to, nors ši kelionė ir turėjo didelės reikšmės kontrolingo sklaidai Vokietijoje, tačiau labiau neigiamu aspektu, nei teigiamu, nes kontrolingo idėja taip ir liko nesuprasta. Po šios kelionės vokiečiams susidarė įspūdis, kad „kontroleriai, tai įmonės šefai, neatsakantys už bendrą veiklos rezultata“. Beveik 10 metų

		Vokietijos mokslininkų tarpe vyko didelės diskusijos, ar ši koncepcija priimtina ir ar galima ją taikyti Vokietijos įmonėse. Tačiau, kol mokslininkai diskutavo, Vokietijos įmonės pradėjo steigti kontrolerio pareigybes ir kurti kontrolingo departamentus
1970 m.	A.Deyhle pasiūlė pripažinti kontrolingo idėją (Vokietija)	Jis pakvietė mokslininkus iš esmės nagrinėti šį reiškinį formuojant naujus koncepcinius požiūrius bei kuriant naujas metodikas ir instrumentus, kas rodo kontrolingo teorijos formavimosi Europoje pradžią
1972 m.	A.Deyhle įkūrė Kontrolierių akademiją (vok. Controller Akademie) (Vokietija)	Akademijos paskirtis buvo plėsti supratimą apie kontrolingą ir užtikrinti kontrolierių kvalifikacijos kėlimą vokiškai kalbančiose šalyse. Akademija veikia iki šiol
1974 m.	McKinsey atliktas tyrimas atskleidė, kad 90 proc. tirtų tipinių Vokietijos kompanijų, kurių metinė apyvarta viršijo 1 mlrd. markių, turėjo kontrolingo instituciją	Tyrimas patvirtino, kad kontrolingo atsiradimo Vokietijoje ypatumas yra tas, kad jo įsitvirtinimas praktikoje ėjo pirmiau nei moksliniai tyrimai
1975 m.	A.Deyhle kartu su šešiais kolegomis pradėjo kontrolierius vienijančios asociacijos – „Internationaler Controller Verein“ – steigimo procesą (Vokietija)	Ši organizacija veikia iki šiol ir vienija kontrolierius iš penkiolikos Europos šalių
1995 m.	Įkurta dar viena kontrolingo tyrėjas ir praktikus vienijanti organizacija – „International Group of Controlling“	Organizacijos įkūrėjais buvo Vokietijos, Šveicarijos ir Austrijos mokslininkų grupė. Ši organizacija vienija 15-os šalių (tarp kurių be Europos šalių yra ir JAV) kontrolingo visuomenines organizacijas, mokslo įstaigas, konsultacines įmones
2005 m.	Binder, Schäffer atlikta Vokietijos aukštųjų verslo mokyklų studijų programų analizė atskleidė kontrolingo programos aukštą populiarumo lygį	2005 m. duomenimis 36 proc. verslo mokyklų dėstė integruotą dalyką „Kontrolingas ir apskaita“, 15 proc. dalyką pavadinimu „Kontrolingas“, 13 proc. „Kontrolingas ir auditas“, 6 proc. „Kontrolingas ir gamybos valdymas“, po 5 proc. „Kontrolingas ir valdymas“ bei „Kontrolingas ir verslo administravimas“, 4 proc. „Kontrolingas ir informacijos valdymas“, dar 16 proc. mokyklų dėstė kontrolingo ir įvairių kitų dalykų integruotus kursus
2011 m.	Becker, Baltzer, Ulrich atliktas tyrimas atskleidė „Kontrolingo“ katedrų skaičiaus augimą Vokietijos aukštosiose verslo mokyklose 1973 m.- 2004 m. laikotarpiu, kas rodo aukštą kontrolingo akademizacijos lygį	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, „Kontrolingo“ katedrų skaičius išliko beveik nepasikeitęs – 23. Toliau šis skaičius kiekvienais metais stabiliai augo ir 2004 m. jau net 72 mokyklos iš tuo metu veikusių 92, turėjo „Kontrolingo“ katedras

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Jackson, 1949; Chandler, 1962; Rickards, 2005; Binder, Schäffer, 2005; Karminskij ir kt. (Карминский ir kt.) 2006; Weber, Schäffer, 2008; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Horváth 2011; Reichmann, 2011; Becker, Baltzer, Ulrich 2011; Busse von Colbe, Fülber, 2013; Perović, Vujičić, 2015; Messner ir kt. 2016; Financial executives' international (n.d.); Internationaler Controller Verein (n.d.)

**Valdymo apskaitos ir audito raidos etapų išskyrimo pagrindimas bei jų palyginimas su kontrolingo raidos etapais**

	<b>Kontrolingas</b>	<b>Auditas</b>	<b>Valdymo apskaita</b>
<b>1 etapas. Atsiradimas</b>	iki 1850 m.	iki 1840 m.	iki 1760 m.
<p>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 kaip antai išlaidų skaičiavimo taikymas identifikuojamas po 1760 metų. Kaip teigia Kaplan (1984), Gliubicus (2012), Boyns, 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.</p> <p>Audito raidą nagrinėjantys autoriai (Lee, Azham, 2008; Porter, Hatherly, Simon, 2011; Iuliana, 2012, Lakis, 2017) 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. Kontrolingo atsiradimas datuojamas beveik tuo pat laiku kaip ir audito.</p>			
	<b>Kontrolingas</b>	<b>Auditas</b>	<b>Valdymo apskaita</b>
<b>2 etapas. Fragmentinis taikymas</b>	1850 m. – 1929 m.	1840 m. – 1920 m.	1760 m. – 1920 m.
<b>Audito veiklos profesionalizavimas</b>			
<p>Kaip nurodo Ovunda (2015), Kamal (2015), valdymo apskaitos raidoje laikotarpį nuo 1760 m. iki 1920 m. galima įvardyti kaip fragmentinio taikymo etapą, nes valdymo apskaitos instrumentai, tokie kaip savikainos apskaičiavimas, išlaidų nuokrypių analizė, pajamų ir išlaidų biudžetų sudarymas, buvo taikomi nesistemiškai. Audito raidos vystymesi 1840-1920 metai taip pat pagrįstai galimi 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 sistemų ir vidaus kontrolės efektyvumo vertinimui. Be to, šiuo laikotarpiu prasidėjo audito profesionalizavimas, nes auditoriaus pareigybė, kaip pažymi Flesher, Previts, Samson (2005), Kumar, Mohan (2015), Lakis (2017), atsirado ir paplito įmonėse jau nuo pat XIX a. pabaigos.</p> <p>Tai, kad kontrolingo vystymosi antrasis (fragmentinio taikymo) etapas tęsėsi ilgiau (iki 1929 m.) paaiškinama tuo, kad tiek audito, tiek valdymo apskaitos spartesnės raidos pradžia siejama su Didžiosios Britanijos istoriniais įvykiais, kai tuo tarpu kontrolingo – su JAV.</p>			
	<b>Kontrolingas</b>	<b>Auditas</b>	<b>Valdymo apskaita</b>
<b>3 etapas. Formavimasis ir profesionalizavimas</b>	1930 m. – 7 deš.	1920 m. – 1960 m.	1920 m. – 1950 m.
<p>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</p>			

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 iškilusias problemas, 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.

1920 m. - 1950 m. laikotarpį Boyns, 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 kontrolerio pozicija, tačiau kontrolingo institucionalizavimo ir profesionalizavimo procesas užsitęsė ilgiau, nes užtruko kontrolingo „migravimas“ iš JAV į Europą. Tuo tarpu, kaip buvo pažymėta, audito profesionalizavimas prasidėjo šiek tiek anksčiau ir siejamas su antruoju audito raidos etapu.

	<b>Kontrolingas</b>	<b>Auditas</b>	<b>Valdymo apskaita</b>
<b>4 etapas. Įsitvirtinimas</b>	8 deš. – 9 deš.	1960 m. – 1990 m.	1950 m. – 1980 m.

Tolimesnė audito ir valdymo apskaitos plėtra vyko įsitvirtinimo etape, kuris audito raidoje datuojamas nuo 1960 m. (Lee, Azham, 2008; Porter, Hatherly, Simon, 2011), o valdymo apskaitoje nuo 1950 m. (Boyns, Edwards; 2013; Kamal, 2015). Tuo tarpu kontrolingo įsitvirtinimas teoriniu ir praktiniu aspektu šiek tiek vėlavo prasidėdamas nuo 1970 metų

	<b>Kontrolingas</b>	<b>Auditas</b>	<b>Valdymo apskaita</b>
<b>5 etapas. Vystymasis ir integracija</b>	10 deš. iki dabar	10 deš. iki dabar	9 deš. iki dabar

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 tikslu tapo padėti vadovams valdyti įmonės strategijas. Tai įtakojė spartų strateginių valdymo apskaitos instrumentų, tokių kaip Activity Based Costing, Target Costing, Balanced Scorecard, Beyond Budgeting ir daugelio kitų, kūrimą ir tobulinimą bei skleidimą į kitus regionus.

### **Kontrolingo raidos etapų Lietuvoje išskyrimo bei sąsajos su ekonominių ciklų ir pokyčių organizacijų vadyboje identifikacijos pagrindimas**

Atlikus mokslinių šaltinių (Kuodis, 2008; Jakeliūnas, 2010; Aslund, 2011, ir kitų) bei Lietuvos banko teikiamų Lietuvos ekonomikos apžvalgų (Lietuvos ekonomikos apžvalga, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016) analizę, galima identifikuoti penkis dviejų pastarųjų dešimtmečių Lietuvos ekonomikos ciklus: pagyvėjimas (2000 - 2003); branda (2004 - 2007); nuosmukis (2008 - 2010); atsigavimas (2011 - 2014); augimas (2015 - dabar), kurių kiekvienas turėjo įtakos pokyčiams organizacijų vadyboje, o tuo pačiu ir kontrolingo sistemos Lietuvoje atsiradimui bei vystymuisi.

Ekonomikos pagyvėjimo ciklas, pasak Gimžauskienės (2010), tai laikotarpis, kuomet organizacijos atsigavo po Rusijos krizės, įveikė jos padarinius, orientacija į klientus ir rinkos persikirstymą tapo vyraujančiu siekiu. Šie pokyčiai lėmė naujų valdymo sistemų poreikį, o kaip viena iš galimų alternatyvų pirmą kartą teorinėje plotmėje buvo paminėtas kontrolingas. Tai gali būti pagrįstai įvardijama kaip pirmasis kontrolingo raidos etapas, t.y. kontrolingo atsiradimas Lietuvoje.

Antrasis, *fragmentinio taikymo* etapas (2004 – 2007), sietinas su ekonomikos brandos ciklu, kurį Kuodis (2008) įvardijo „aukso amžiumi“, bet tuo pačiu ir prarastų galimybių laikotarpiu. Pasak Gimžauskienės (2010), Sulžickajos (2011), nors įmonių vadovai vis dar orientuojasi į racionalius tikslus ir verslo procesus, tačiau supranta, kad, norint pasiekti trokštamų rezultatų, reikia stiprinti ir vidinę įmonės aplinką, t.y. kuo didesnę dėmesį skirti įmonės darbuotojams ir jų motyvacijai. Šiame etape organizacijos ieško tokių instrumentų, kurie padėtų įvertinti organizacijos dalyvių indėlį į strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimą bei užtikrinti darbuotojų motyvaciją per veiklos vertinimo rodiklių subalansavimą. Tam siūloma taikyti kontrolingo sistemai priskirtiną instrumentą – suderintų rodiklių sistemą (*angl.* Balanced Scorecard, *sutr.* BSC). Tačiau nors šio ir kitų instrumentų, kaip pvz. veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo (*angl.* Activity Based Costing, *sutr.* ABC), nulinio biudžetavimo (*angl.* Zero-Based Budgeting, *sutr.* ZBB) bei kitų, taikymas populiarėja, tačiau tai tik pavieniai fragmentiški atvejai. Svarbu pažymėti, kad šiuo laikotarpiu (2006 m.) Lietuvoje buvo sukurta kontrolingo darbo grupė, kurios tikslas buvo propaguoti kontrolingo idėją, kas rodo, jog pokyčiai ekonomikoje ir organizacijų vadyboje sukėlė šios inovatyvios idėjos sklaidos poreikį.

Trečiasis kontrolingo raidos Lietuvoje etapas, 2008 - 2010 metai – tai ekonomikos nuosmukio laikotarpis, privertęs Lietuvos įmonių vadovus suprasti, kad sugebės išlikti rinkoje tik tuo atveju, jeigu įmonės taps lanksčios, dinamiškos bei ieškos naujų galimybių kaip užtikrinti efektyvų išteklių ir procesų valdymą. Šiuo laikotarpiu organizacijos buvo pasiruošę reaguoti į neapibrėžtas išorės aplinkos sąlygas, vadovai intensyviai ieškojo galimybių užtikrinti efektyvų valdymą, o kaip vienas iš galimų problemos sprendimo būdų buvo siūlymas taikyti platų, pasižymintį subalansuotumu, strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų spektrą. Tai ypač ryškiai buvo akcentuojama 2009 metais Kaune įvykusiame 3-jame Baltijos šalių kontrolingo kongrese „Kontrolingo iššūkiai ekonominių pokyčių kontekste“, kurio vienas iš svarbiausių uždavinių buvo sutelkti mokslo ir praktikų bendruomenės pastangas, siekiant *harmonizuoti* kontrolingo sistemą Lietuvoje ir Baltijos šalyse bei teikti rekomendacijas kontrolingo instrumentų taikymo subalansavimui.

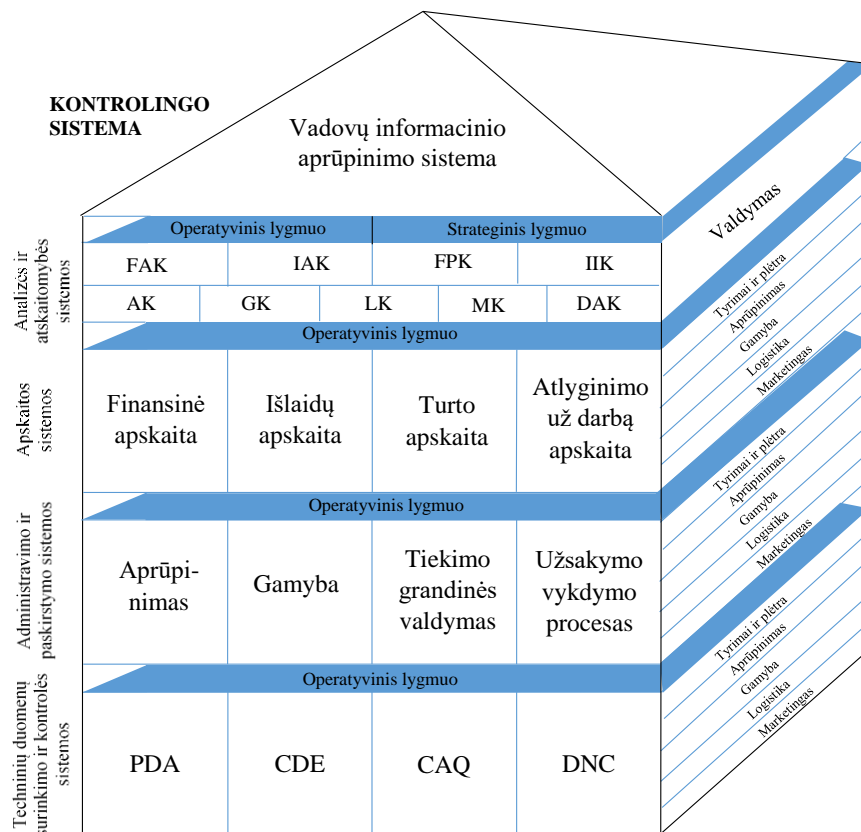
Pažymėtina, kad pirmieji trys etapai išsiskiria tuo, kad, nors kontrolingo idėjos jau buvo žinomos įmonėse, tačiau ši koncepcija buvo naudojama ne kaip sistema, o kaip atskiri jos elementai. Be to, pati kontrolingo koncepcija taip ir liko iki galo nesuprasta, kadangi dauguma vadovų kontrolingą suvokė ne kaip efektyvią savarankišką sistemą, o kaip valdymo apskaitos ir (arba) audito funkciją (Gimžauskienė, 2010).

Ketvirtuoju etapu galima įvardinti laikotarpį nuo 2011 iki 2014 metų, kuomet buvo juntamas ekonomikos atsigavimas ir įmonės vėl pradėjo koncentruotis į racionaliuosius tikslus.

Šiuo laikotarpiu pastebima tendencija ne tik orientuotis į organizacijos plėtrą, naujų klientų pritraukimą, bet ir socialinės atsakomybės įgyvendinimą bei plėtojimą (Tamulevičienė, 2015a). Būtent šiame, ketvirtajame, etape pradėjo formuotis objektyvios ir subjektyvios prielaidos kontrolingo sistemos sklaidai ir diegimui, ką patvirtina ir 2013 metais atlikto žvalgybinio tyrimo rezultatai. Jie atskleidė, kad Lietuvoje jau atsiradęs poreikis kontrolingo sistemos diegimui ir kad pačios organizacijos savo praktinio suvokimo lygmenyje ieško būdų ir galimybių, kaip sukurti tokią sistemą arba bent jau pritaikyti atskirus sistemos elementus, t.y. siekė *formuoti* kontrolingo sistemą organizacijoje (Sulžickaja, Tamulevičienė, 2013; Tamulevičienė, Subačienė, 2014).

Penktojo etapo pradžia (2015 m.) sietina su ekonomikos stabilizavimo ir augimo laikotarpiu. Šiuo laikotarpiu ypatingas dėmesys pradėtas skirti organizacijos strateginių ir operatyvinių tikslų integracijai, inovatyvių idėjų ir inovatyvių valdymo sprendimų įgyvendinimui siekiant organizacijos vertės didėjimo. Poreikis naujovėms ekonominio augimo laikotarpiu tampa ypač reikšmingas, nes organizacijoms svarbu tapti rinkos lyderiais, optimizuoti sritis, kuriose jos pozicionuoja save stipriausiai, generuoja didžiausias pajamas, t.y. tampa svarbu išlaikyti turimas pozicijas pasiūlant inovatyvius produktus, o jų kūrimui taikant inovatyvius metodus ar procesus. Pastarasis aspektas tapo ypač svarbus, nes stipriai konkuruojančioje aplinkoje ekonomikos augimo laikotarpiu inovacinių procesų metu sukurti rezultatai sudaro prielaidas įmonės sėkmingam augimui. Visi šie pokyčiai ekonomikoje ir organizacijų vadyboje lemia tai, kad pavieniai valdymo apskaitos ar kontrolingo instrumentai praranda savo prasmę ir iškyla poreikis *sisteminiam* organizacijos valdymui apjungiant įvairius organizacijos veiklos aspektus į vieną visumą siekiant kompleksiskai spręsti įmonėje išskylančias problemas. Taigi, kontrolingo sistemos, pritaikytos Lietuvos įmonėms, sukūrimas turėtų neabejotiną reikšmę organizacijų veiklos efektyvumo didinimui ir plėtos galimybių užtikrinimui, sudėtingos, konkurencinės ir neapibrėžtos rinkos sąlygomis.

**Reichmann informacinio palaikymo kontrolingo koncepcija**



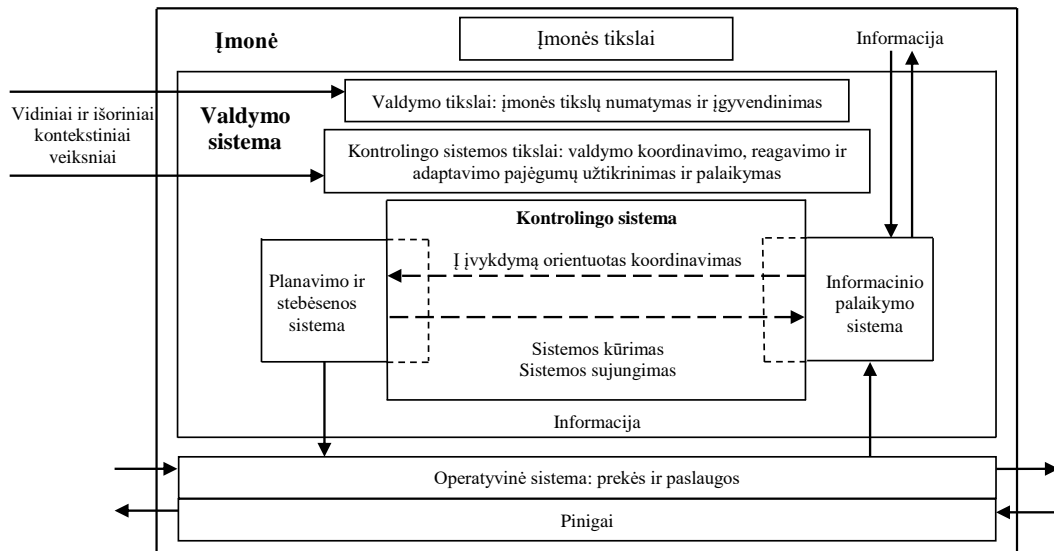
PDA – Production data acquisition (Gamybos duomenų kaupimas); CDE – Centralized documentation electronics (Centralizuotas elektroninis dokumentavimas); CAQ – Computer aided quality (Kompiuterizuotas kokybės palaikymas); DNC – Distribute numeric control (Paskirstytasis skaitmeninis valdymas); AK – Aprūpinimo kontrolė; GK – gamybos kontrolė; LK – logistikos kontrolė; MK – marketingo kontrolė; FAK – finansinės apskaitos kontrolė; IAK – Išlaidų apskaitos kontrolė; FPK – finansinio planavimo kontrolė; IIK – Investicinių išlaidų kontrolė.

Šaltinis: Reichmann (2011, p.7)



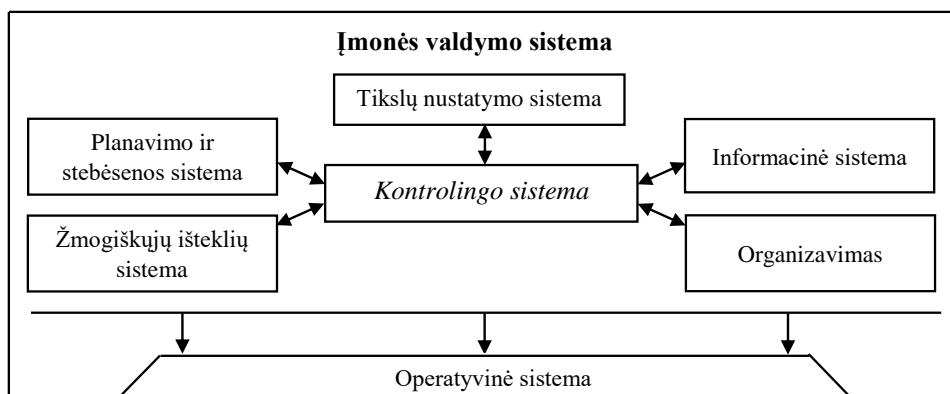
**Horvath ir Küpper kontrolingo koordinavimo požiūriai**

**Horvath „riboto“ koordinavimo požiūris**



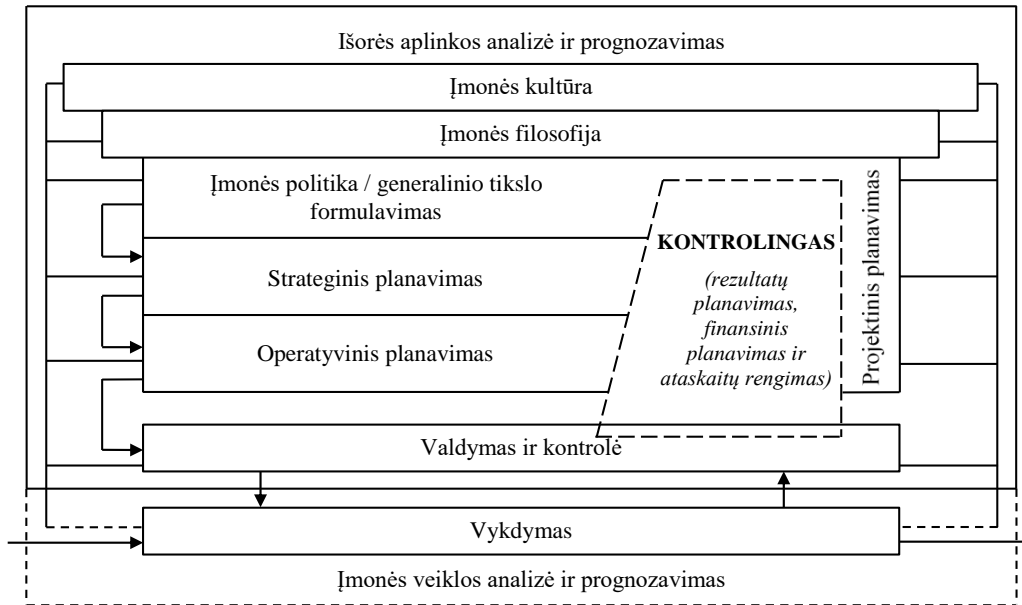
Šaltinis: Horváth (2011, p.128)

**Küpper „visapusio“ koordinavimo požiūris**



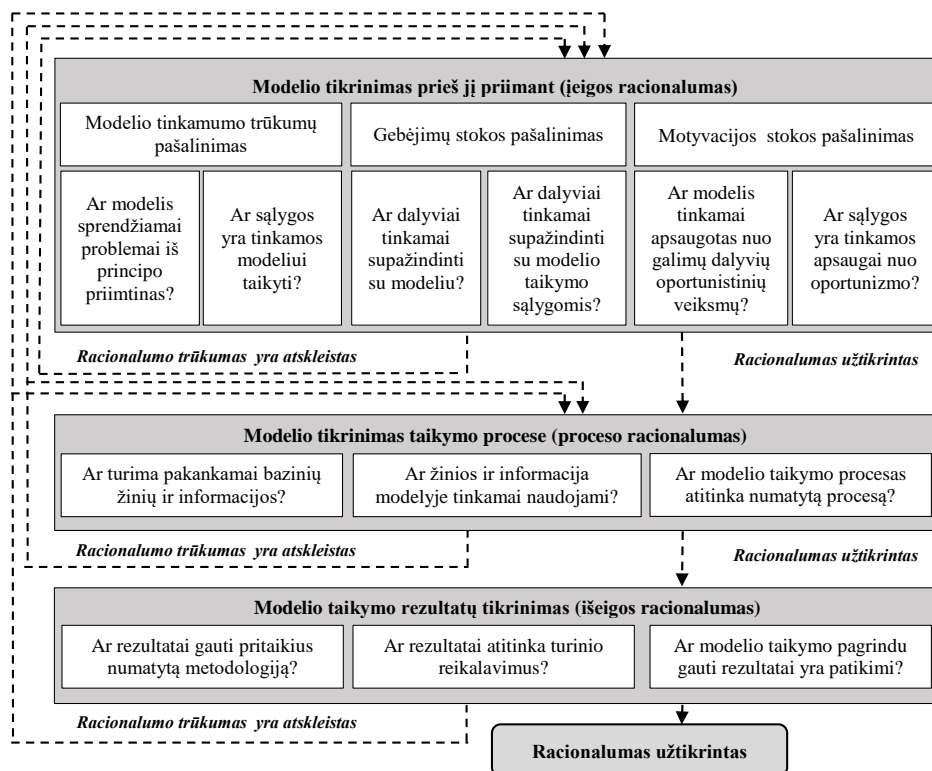
Šaltinis: Küpper (1987, p.167)

**Hahn į planavimą ir kontrolę orientuota kontrolingo koncepcija**



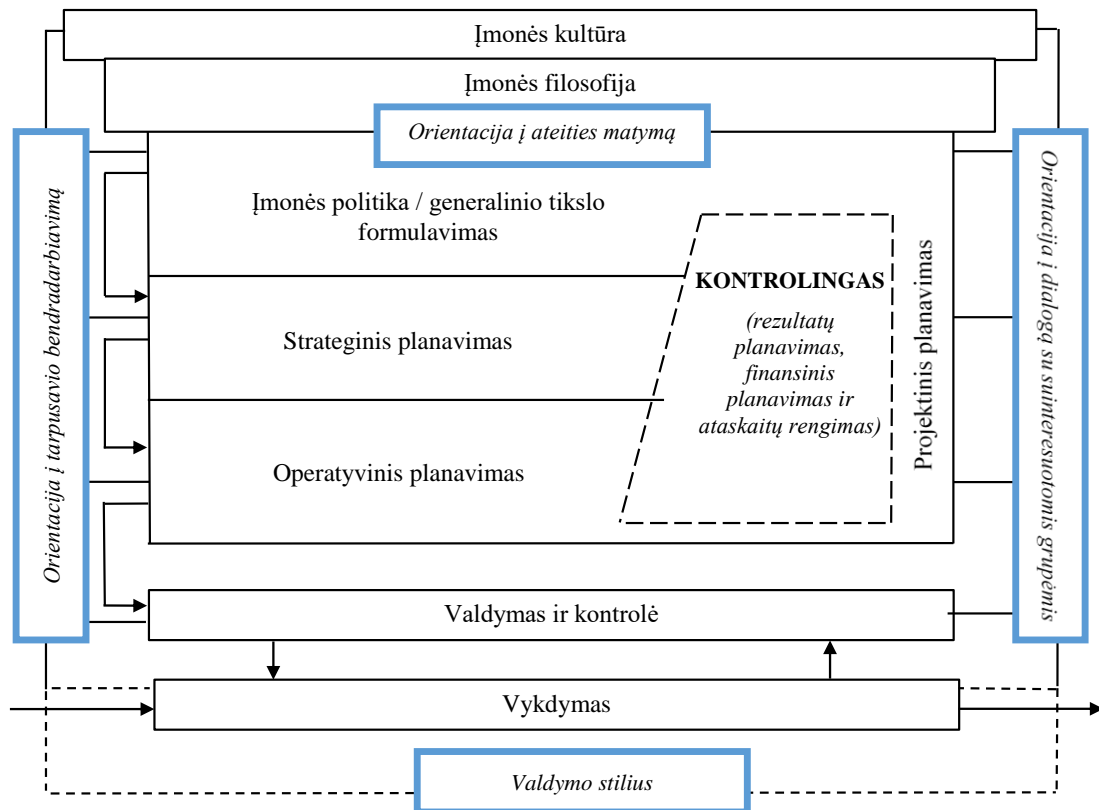
Šaltinis: Hahn, 1994, p.5; Хан, 1997, p.7

**Weber, Schäffer racionalaus valdymo užtikrinimo koncepcijos idealaus proceso tipiniai etapai**



Šaltinis: Weber, Schäffer (2008, p. 55; Вебер, Шеффер, 2014, p. 65)

### Hanh, Hungenberg modifikuota orientacijos į kontrolę ir planavimą kontrolingo koncepcija



Šaltinis: Hahn, Hungenberg (Хан, Хунгенберг, 2005, p.231)

**Strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos  
įmonėse lygis rezultatus analizuojant pagal įmonių dydį (proc.)**

<b>Strateginio ir operatyvinio kontrolingo instrumentai</b>	<b>Didelė</b>	<b>Vidutinė</b>	<b>Maža</b>
<i>Rinkodaros valdymo instrumentai</i>			
Atotrūkių analizė	33,33	21,05	1,39
Portfelio analizė	86,67	52,63	10,76
Lyginamųjų svorių analizė	100,00	59,21	14,93
Pelno maržos analizė	80,00	44,74	4,86
Pavadinimas neįvardijamas*	0	10,53	27,43
<i>Atsargų valdymo instrumentai</i>			
Strateginė tiekėjų analizė	93,33	90,79	24,65
Atsargų tiekimo planavimas	86,67	88,16	17,01
Sistema „pačiu laiku“	46,67	27,63	3,13
ABC analizė	33,33	9,21	0,35
Pavadinimas neįvardijamas	0	2,63	15,97
<i>Finansų valdymo instrumentai</i>			
Vertikaliąji analizė	100,00	97,37	36,81
Horizontalioji analizė	100,00	98,68	70,14
Santykinių rodiklių analizė	93,33	98,68	64,93
Finansų tinklas	20,00	5,26	0
Pavadinimas neįvardijamas	0	1,32	16,32
<i>Investicijų valdymo instrumentai</i>			
Investicijų graža	80,00	44,74	6,25
Likutinės pajamos	26,67	25,00	2,08
Kapitalo pridėtinė vertė	6,67	25,00	1,74
Statinis atsipirkimo laikotarpis	13,33	2,63	0
Pavadinimas neįvardijamas	0	5,26	18,06
<i>Biudžetų sudarymas</i>			
Veiklos biudžetai	100,00	100,00	68,06
Investicijų biudžetai	86,67	78,95	12,85
Pinigų biudžetai	100,00	90,79	42,36
Prognozinės finansinės ataskaitos	80,00	59,21	5,56
Lankstūs biudžetai	33,33	7,89	0
Slenkantys biudžetai	6,67	3,95	0
Pavadinimas neįvardijamas	0	1,32	22,57

\* Dalyvaujant apklausoje respondentai galėjo pasirinkti atsakymo variantą, kad tam tikri instrumentai įmonėje yra naudojami, bet tyrimo dalyviai dėl tam tikrų priežasčių negali įvardinti konkrečių pavadinimų. Tyrimo rezultatų pristatyme tai nurodoma, kaip atsakymo variantas „Pavadinimas neįvardijamas“.

**Kontrolingo sistemos aukščiausio hierarchinio lygmens elementų sąvadas rusų autorių darbuose**

<b>Autoriai</b>	Fufigina, 2006	Guseva, 2008	Borovkova, Boikova, 2009	Nečuchina, 2010	Šveikert, 2011	Šomenko, 2011	Krasilnikov, 2011	Laptev, Potapova, 2012	Asaul, Kvicinaja, 2013	Klimkovič, 2013	Borgart, Višniakova, 2015	Žakevič, 2016
<b>Elementai</b>												
Subjektas			+		+						*	*
Objektas			+		+						*	*
Metodologija			+	√				+		*		
Aprūpinimas			+							*		
Procesas								+		*		
Struktūra	√				+			+		*		
Technika								+				
Užduotys	√			√	+				√			
Informacinis aprūpinimas	√			√								
Metodai	√			√								
Metodika				√								
Koncepcija				√	+	√						
Principai	√			√							*	
Funkcijos	√			√	+	√					*	
Tikslai	√			√	+	√					*	
Instrumentai	√				+				√		*	
Dokumentų judėjimas	√											
Organizavimas									√			
Operatyvinis kontrolingas		*										*
Strateginis kontrolingas		*										*
Standartai					+							*
Plėtra ir aprūpinimas						√						
Technologijos						√						
Personalas						√						
Planavimas							√					
Valdymo apskaita							√					
Rinkodara							√					

\* Autorius sistemą skaido į trijų lygmenų hierarchinę struktūrą; + autorius sistemą skaido į dviejų lygmenų hierarchinę struktūrą; √ autorius sistemą skaido į vieno lygmens hierarchinę struktūrą.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Фуфигина (2006); Гусева (2008); Боровкова, Бойкова (2009); Неचेухина (2010); Швейкерт (2011); Шоменко (2011); Лаптев, Потапова (2012); Асаул, Квициния (2013); Климович (2013); Боргарт, Вишнякова (2015); Жакевич (2016)

**Kontroloingo sistemos aukščiausio hierarchinio lygmens elementų detalizavimas  
pateikiant autorių siūlomus 2-ojo ir 3-ojo lygmens kontroloingo sistemos  
elementus**

1 lygmens elementai	2 lygmens elementai	3 lygmens elementai
<b>Borovkova, Boikova (2009)</b>		
<i>Subjektas</i>	Vidaus tarnybos (specialios, pusiau specialios); išorės tarnybos (auditoriai, išorės kontrolieriai)	
<i>Objektas</i>	Apskaita; ekonominė analizė; planavimas; kontrolė; informacinių srautų judėjimas	
<i>Metodologija</i>	Kontroloingo mechanizmas (metodai, instrumentai, metodika, praktika); kontroloingo koncepcija (tikslai, užduotys, principai, funkcijos, strategija)	
<i>Aprūpinimas</i>	Normatyvinis - teisinis; finansinis; materialinis - techninis; personalo; informacinis; programinis; organizacinės kultūros	
<b>Guseva (2008)</b>		
<i>Strateginis kontrolingas</i>	Tikslai	Potencialas
	Funkcijos	Strateginė analizė; strateginių tikslų formavimas; strateginis planavimas; informacinis aprūpinimas; metodologinis aprūpinimas; apskaita; stebėseną; kontrolė ir reguliavimas; rekomendacijų teikimas
	Užduotys	Sėkminga veikla ir organizacijos plėtra ilguoju periodu
	Instrumentai	Konkurencijos analizė; rizikos analizė; gyvavimo ciklo analizė; scenarijų kūrimas; portfelio analizė; potencialo analizė; GAP analizė, SWOT analizė; PEST analizė, BSC
<i>Operatyvinis kontrolingas</i>	Tikslai	Pelnas
	Funkcijos	Operatyvinių tikslų formavimas; operatyvinis planavimas; informacinis aprūpinimas; metodologinis aprūpinimas; apskaita; stebėseną; kontrolė ir reguliavimas; rekomendacijų teikimas
	Užduotys	Sėkminga veikla trumpuoju periodu
	Instrumentai	Budžetų parengimas; IAP analizė; XYZ analizė; ABC analizė; nuolaidų analizė; pinigų srautų analizė; finansinė analizė; investicijų analizė
<b>Šveikert (2011)</b>		
<i>Tikslai</i>	Specialūs; ekonominiai; rinkos	
<i>Užduotys</i>	Pagrindinės; specialios	
<i>Funkcijos</i>	Valdymo koordinavimas; informacinis ir konsultacinis palaikymas priimant	

	sprendimus; planavimo proceso palaikymas; apskaita ir atskaitomybė; planų įgyvendinimo kontrolė; procesų vertinimas ir tendencijų identifikavimas	
<i>Objektas</i>	Išorės aplinkos; rinkodaros; aprūpinimo resursais; gamybos; logistikos; personalo; finansų; investicijų; inovacinių procesų; pajamų ir išlaidų	
<i>Standartai</i>	Ataskaitų rinkinys; kiekybinis, kokybinis ir laiko vertinimas; taikomų instrumentų suderinamumas	
<i>Struktūra</i>	Specialiai organizuota kontrolingo tarnyba; „išskirstytų funkcijų“ pagrindu suformuotas kontrolingas	
<i>Instrumentai</i>	Bendrieji (visoms užduotims ir funkcijoms); specialūs (konkreiems objektams)	
<i>Subjektai</i>	Kontrolingo tarnyba ir jos darbuotojai; padalinių vadovai ir specialistai	
<b>Laptev, Potapova (2012)</b>		
<i>Metodologija</i>	Tikslai; užduotys; principai; metodai; funkcijos; technologija	
<i>Procesas</i>	Komunikacija; sprendimų alternatyvų paieška; sprendimų priėmimas	
<i>Struktūra</i>	Organizacinė struktūra	
<i>Technika</i>		
<b>Klimkovič (2013)</b>		
<i>Procesas</i>	Komunikacija; sprendimų alternatyvų paieška; sprendimų priėmimas	
<i>Metodologija</i>	Kontrolingo mechanizmas	Metodai; instrumentai; metodika; praktika; mokslinis požiūris
	Kontrolingo koncepcija	Tikslai; užduotys; reglamentas; principai; funkcijos; strategija
<i>Struktūra</i>	Subjektas	Organizacinė struktūra; funkcinė struktūra; organizacinių santykių schema; personalo kvalifikacija; vidaus tarnybos (specialios, pusiau specialios, kitos); išorės organizacijos (auditoriai, išorės kontrolieriai)
	Objektas	Apskaita; ekonominė analizė; planavimas; kontrolė; informacinių srautų judėjimas
<i>Aprūpinimas</i>	Normatyvinis - teisinis; finansinis; materialinis - techninis; personalo; informacinis; programinis; organizacinės kultūros	
<b>Borgart Višniakova, (2015)</b>		
<i>Subjektas</i>	Kontrolingo tarnyba	
<i>Objektas</i>	Kontrolingo sritis	Rinkodara; inovacijos; investicijos; logistika; informacinės sistemos; personalas
	Vykdytojai	Vadovai; eiliniai darbuotojai
<i>Principai</i>	Sistemiškumas; kompleksiskumas; procesinis taikymas; mokslinis pagrindimas	

<b>Funkcijos</b>	Informacinis palaikymas; planavimas; kontrolė; analizė; reguliavimas; integracija; koordinacija	
<b>Tikslai</b>	Strategijos vystymosi formavimo palaikymas; valdymo personalo orientavimas į iškeltus tikslus; krizinių situacijų numatymas	
<b>Instrumentai</b>	BSC; biudžetų parengimas; alternatyvių išlaidų nustatymas; ribinė analizė; nuokrypių analizė; „silpnų vietų“ paieška; diskontavimas; rizikų vertinimas	
<b>Žakevič (2016)</b>		
<b>Strateginis kontrolingas</b>	Tikslai	Potencialas
	Užduotys	Sėkminga veikla ir organizacijos plėtra ilguoju periodu
	Funkcijos	Pagrindinės (apskaita ir atskaitomybė, stebėseną, kontrolė ir reguliavimas ir kt.); specifinės (strateginių tikslų formavimas; strateginis planavimas)
	Instrumentai	Konkurencijos analizė; rizikos analizė; gyvavimo ciklo analizė; scenarijų kūrimas; portfelio analizė; potencialo analizė; GAP analizė, SWOT analizė; PEST analizė, BSC
<b>Operatyvinis kontrolingas</b>	Tikslai	Pelnas
	Užduotys	Sėkminga veikla trumpuoju periodu
	Funkcijos	Pagrindinės (apskaita ir atskaitomybė, stebėseną, kontrolė ir reguliavimas ir kt.); specifinės (operatyvinių tikslų formavimas; operatyvinis planavimas)
	Instrumentai	Biudžetų parengimas; IAP analizė; XYZ analizė; ABC analizė; nuolaidų analizė; pinigų srautų analizė; finansinė analizė; investicijų analizė
<b>Standartai</b>	Ataskaitų rinkinys; taikomų instrumentų suderinamumas	
<b>Subjektai</b>	Kontrolingo tarnyba ir jos darbuotojai; padalinių vadovai ir specialistai	
<b>Objektas</b>	Išorės aplinkos; rinkodaros; aprūpinimo resursais; gamybos; logistikos; personalo; finansų; investicijų; inovacinių procesų; pajamų ir išlaidų	

*Šaltinis:* sudaryta autorės remiantis Боровкова, Бойкова (2009); Гусева (2008); Швейкерт (2011); Лаптев, Потапова (2012); Климович (2013); Боргардт, Вишнякова (2015); Жакевич (2016)



## Kontroloingo sistemos instrumentų klasifikacija

Požymis	Kontroloingo sistemos instrumentai
<b>Pagal kontroloingo objektus</b>	
<i>Investicinis kontroloingas</i>	Investicijų biudžeto parengimas, išlaidų palyginimo, pelno palyginimo, likutinių pajamų, apskaitinės investicijų pelningumo normos, atsipirkimo laikotarpio, grynosios dabartinės vertės, vidinės pelno normos, anuiteto, pelningumo indekso, diskontuoto atsipirkimo laikotarpio, scenarijų, funkcinės vertinės, santykinų rodiklių, kritinio pelningumo taško analizės instrumentai, tinklinis planavimas ir kt.
<i>Inovacijų kontroloingas</i>	Numatytų išlaidų sistema ( <i>angl.</i> Target costing), produkto gyvavimo ciklo, potencialo, konkurencijos, rizikos, portfelio, atotrūkių, SSGG, funkcinės vertinės, kokybės analizės instrumentai, statiniai ir dinaminiai investicijų vertinimo instrumentai ir kt.
<i>Finansinis kontroloingas</i>	Finansinis tinklas, finansinis planavimas ir prognozavimas, finansinio biudžeto parengimas, pinigų srautų, apyvartinio kapitalo, vertikaliosios, horizontaliosios, santykinų rodiklių analizės instrumentai ir kt.
<i>Rinkodaros kontroloingas</i>	Bostono konsultacinių grupių matrica, atotrūkio, portfelio, ribinio pelno, lyginamųjų svorių analizės instrumentai ir kt.
<i>Aprūpinimo kontroloingas</i>	Strateginė rinkų ir tiekėjų analizė, sistema „tiksliai laiku“ ( <i>angl.</i> Just in Time), atsargų tiekimo planavimas ir biudžetų parengimas, optimalaus užsakymo kiekio paieška, kainų viršutinės ribos nustatymas, ABC, XYZ, galimų tiekimo sutrikimų situacijų, apsirūpinimo žaliavomis ir medžiagomis analizės instrumentai ir kt.
<i>Išlaidų kontroloingas</i>	Strateginė išlaidų analizė, sistema „tiksliai laiku“, sistema <i>kaizen costing</i> , ribinė savikainos skaičiavimo sistema, veiklos sritimis pagrįsta savikainos skaičiavimo sistema ( <i>angl.</i> Activity Based Costing), standartinių išlaidų sistema, išlaidų biudžetų parengimas ir kt.
<i>Gamybos kontroloingas</i>	Produkto gyvavimo ciklo analizė, apribojimų teorija ( <i>angl.</i> Theory of Constraints), veiklos biudžeto parengimas, įrengimų efektyvumo panaudojimo, išlaidų - apimties - pelno, faktorinės, nuokrypių analizės instrumentai, „silpnų vietų“ paieška, tinklinis planavimas ir kt.
<i>Pelno (rezultatų) kontroloingas</i>	Suderintų rodiklių sistema ( <i>angl.</i> Balanced Scorecard), DuPonto sistema, ekonominės pridėtinės vertės sistema, ribinio pelno ir pelningumo, kritinio pelningumo taško, vertikaliosios, horizontaliosios, santykinų rodiklių analizės instrumentai ir kt.
<b>Pagal kontroloingo proceso elementus</b>	
<i>Tikslų nustatymas ir formalizavimas</i>	Įmonės esamos strategijos ir tikslų sistemos palyginimas, įmonės ir konkurentų misijos/ tikslų palyginimas, SMART metodas, minčių žemėlapis, tikslų medis, Išikavos diagrama, atotrūkio analizė, scenarijų analizė, ekspertinio vertinimo, smegenų „šturmo“, Delfų metodai ir kt.
<i>Planavimas</i>	SSGG, SPACE metodai, Bostono konsultacinių grupių matrica, McKinsey modelis, produkto gyvavimo ciklo analizė, tinklinis planavimas, finansinis planavimas ir prognozavimas, investicinis planavimas, pagrindinio biudžeto parengimas, atsakomybės centrų biudžeto parengimas ir kt.
<i>Stebėseną</i>	Tikslinių ir faktinių duomenų lyginimas, nuokrypių skaičiavimas, išankstinio perspėjimo ir reagavimo sistema, „silpnų vietų“ paieška
<i>Kontrolė</i>	Biudžeto vykdymo, nuokrypių analizės instrumentai
<i>Analizė</i>	Mokumo, pelningumo, pinigų srautų, apyvartinio kapitalo, veiklos efektyvumo, turto, darbo rodiklių, produkcijos, savikainos, įmonės bankroto tikimybės, veiklos tęstinumo analizės instrumentai ir kt.

<i>Veiklos vertinimas</i>	Ribinio pelno, kontroliuojamo pelno, likutinių pajamų analizė, DuPonto, suderintų rodiklių, ekonominės pridėtinės vertės ir kitos sistemos, Europos kokybės vadybos fondo tobulumo modelis ( <i>sutr.</i> EFQM), veiklos vertinimo piramidė ir kt.
<b>Pagal tikslų siekimo horizontą</b>	
<i>Strateginiai</i>	Numatytų išlaidų sistema, suderintų rodiklių sistema, vertės grandinės, potencialo, konkurencijos, produkto gyvavimo ciklo, portfelio, atotrūkių, SSGG, strateginės rinkų ir tiekėjų, strateginės išlaidų, įrengimų efektyvumo panaudojimo analizės instrumentai, dinaminiai investicijų vertinimo instrumentai, finansinis tinklas, sistema „tiksliai laiku“, sistema <i>kaizen costing</i> , apribojimų teorija, benčmarkingas, daugialypiai scenarijai, Porterio modelis, Bostono konsultacinių grupių matrica ir kt.
<i>Operatyviniai</i>	Veiklos ir finansinio biudžeto parengimas, nuokrypių, ribinio pelno ir pelningumo, kritinio pelningumo taško, išlaidų - apimties - pelno, ABC, XYZ, galimų tiekimo sutrikimų situacijų, apsirūpinimo žaliavomis ir medžiagomis, pinigų srautų, apyvartinio kapitalo, vertikalsios, horizontalios, santykinų rodiklių, funkcinės vertinės analizės instrumentai, statiniai investicijų vertinimo instrumentai, ribinė savikainos skaičiavimo sistema, veiklos sritimis pagrįsta savikainos skaičiavimo sistema, standartinių išlaidų sistema, optimalaus užsakymo kiekio paieška, kainų viršutinės ribos nustatymas, tinklinis planavimas ir kt.
<b>Pagal informacinės bazės pobūdį</b>	
<i>Atsakomybės apskaitos</i>	Atsakomybės centrų biudžetų parengimas, ribinio pelno, kontroliuojamo pelno, likutinių pajamų, segmentinės analizės instrumentai, pajamų, pelno, išlaidų nuokrypių analizės instrumentai, atsakomybės centrų atskaitomybės sistema, ekonominės pridėtinės vertės sistema ir kt.
<i>Valdymo apskaitos</i>	Ribinė savikainos skaičiavimo sistema, veiklos sritimis pagrįsta savikainos skaičiavimo sistema, standartinių išlaidų sistema, pagrindinio biudžeto parengimas, išlaidų - apimties - pelno analizė, vidinės atskaitomybės sistema
<i>Finansinės analizės</i>	Horizontalioji, vertikalioji, santykinė analizė; operatyvinė, perspektyvinė, retrospektyvinė analizė; įmonių lyginamoji analizė,
<i>Ekonominės analizės</i>	Faktorinė analizė, funkcinė vertinė analizė, trendo analizė, klasterinė analizė, tiesinis ir netiesinis programavimas ir kt.

Šaltinis: sudaryta autorės

**I-ojo ekspertinio vertinimo anketa**  
**EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA**

*Gerb. eksperte,*

*Dėkoju, kad sutikote dalyvauti tyrime, kurio tikslas identifikuoti įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojančius rodiklius, tinkamus vidutinių įmonių vertei nustatyti. Šis tyrimas, tai daktaro disertacijos, skirtos sukurti kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinį modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms ir įvertinti jo taikymo galimybes, dalis. Formuojamos kontrolingo sistemos paskirtis yra didinti vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos efektyvumą įmonės vertės kūrimo perspektyvoje.*

*Apklausoje pateikiami įvairūs įmonės vertės dydžiui ir jo pokyčiams matuoti skirti rodikliai, suskirstyti į keturias grupes pagal du kriterijus: 1) rodikliai yra absoliutūs / santykiniai; 2) rodiklių skaičiavimas paremtas apskaitos duomenų taikymu / savininkų gerovės vertinimu.*

*Atsižvelgiant į vidutinių įmonių ypatumus, Jūsų prašoma:*

- 1) ranguojant įvertinti kiekvieno iš nurodytos grupės rodiklio tinkamumą matuojant vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius;*
- 2) pasirenkant vieną iš galimų pozicijų, nurodyti kiekvienos grupės optimalų rodiklių kiekį nustatant vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius. Vertinant atsižvelgti į duomenų rinkimo ir skaičiavimo sudėtingumo bei išmatuotos vertės pilnumo santykį.*

*Remiantis tyrimo rezultatais bus identifikuoti ir aprašyti vieno iš kuriamo kontrolingo sistemos modelio elemento – sistemos tikslo/ rezultato, kuris išreiškiamas įmonės vertės didėjimu – rodikliai, tinkami nustatyti vidutinių įmonių vertės dydį ir jo pokyčius.*

*Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniais tikslais, o ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be atskiro ekspertų sutikimo.*

*Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.*

Doktorantė Daiva Tamulevičienė  
Kontaktinė informacija  
[daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt](mailto:daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt)

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas,  
Apskaitos ir audito katedra

**1 grupė. Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu.**

a) išrikiuokite pagal svarbumą absoliučius įmonės vertės matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu, kurie labiausiai tinka matuojant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius:

<b>Rodiklio pavadinimas</b>	<b>Suteiktas rangas</b> (kur 1 – labiausiai tinka, 4 – mažiausiai tinka)
Grynasis pelnas	
Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius ( <i>angl.</i> Earnings Before Interest and Taxes; <i>sutr.</i> EBIT)	
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius ir amortizaciją ( <i>angl.</i> Earnings Before Interest, Taxes and Amortization, <i>sutr.</i> EBITA)	
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją ( <i>angl.</i> Earnings Before Interest, Taxes Depreciation and Amortization, <i>sutr.</i> EBITDA)	

b) atsižvelgdami į duomenų rinkimo bei skaičiavimo sudėtingumo ir išmatuotos vertės pilnumo santykį, nurodykite optimalų šios grupės rodiklių kiekį, nustatant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius (tinkamą skaičių apibraukite):

- 0 — įtraukti nurodytus rodiklius į vidutinių įmonių vertės nustatymą yra mažai tikslinga, nes pelno rodikliai tik dalinai sietini su įmonių vertės dydžiu ir jos pokyčiais
- 1 — yra tikslinga taikyti tik vieną, svarbiausią, rodiklį, nes kiekvienas šios grupės rodiklis atspindi tą patį įmonės veiklos rezultatyvumo matavimo aspektą – *pelną*, tik pateikiamos skirtingos jo išraiškos
- 2 — yra tikslinga taikyti du - tris šios grupės rodiklius, nes duomenų rinkimo ir rodiklių skaičiavimo procedūros nėra sudėtingos, o savininkų kapitalo pokyčiai dėl veiklos rezultatų pasikeitimo būtų pilniau atspindėti
- 3 — yra tikslinga taikyti visus keturis šios grupės rodiklius, nes duomenų rinkimo ir rodiklių skaičiavimo procedūros nėra sudėtingos, o gauti rezultatai suteiktų pilną informaciją apie savininkų kapitalo pokyčius dėl veiklos rezultatų pasikeitimo, atsižvelgiant į įvairių veiksnių pelnui poveikį

**2 grupė. Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu.**

a) išrikiuokite pagal svarbumą santykinius įmonės vertės matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu, kurie labiausiai tinka matuojant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius:

Rodiklio pavadinimas	Suteiktas rangas (kur 1 – labiausiai tinka, 6 – mažiausiai tinka)
Grynasis nuosavo kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Equity, <i>sutr.</i> ROE)	
Turto pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Assets, <i>sutr.</i> ROA)	
Investicijų pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Investment, <i>sutr.</i> ROI)	
Pardavimų pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Sales, <i>sutr.</i> ROS)	
Pastovaus kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Capital Employed, <i>sutr.</i> ROCE)	
Pelnas, tenkantis vienai akcijai ( <i>angl.</i> Earnings per Share, <i>sutr.</i> EPS)	

b) atsižvelgdami į duomenų rinkimo bei skaičiavimo sudėtingumo ir išmatuotos vertės pilnumo santykį, nurodykite optimalų šios grupės rodiklių kiekį, nustatant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius (tinkamą skaičių apibraukite):

- 0 — įtraukti nurodytus rodiklius į vidutinių įmonių vertės nustatymą yra mažai tikslinga, nes pelningumo rodikliai tik dalinai sietini su įmonių vertės dydžiu ir jo pokyčiais
- 1 — yra tikslinga taikyti tik vieną, svarbiausią, rodiklį, nes kiekvienas šios grupės rodiklis atspindi tą patį įmonės veiklos rezultatyvumo matavimo aspektą – *pelningumą*, tik pelnas vertinamas skirtingų kriterijų santykyje
- 2 — yra tikslinga taikyti du - tris svarbiausius šios grupės rodiklius, nes duomenų rinkimo ir rodiklių skaičiavimo procedūros nėra sudėtingos, o įmonės vertės pasikeitimas būtų pilniau atspindėtas dėl pelno lyginimo su skirtingais kriterijais
- 3 — yra tikslinga taikyti keturis - penkis svarbiausius šios grupės rodiklius, nes duomenų rinkimo ir rodiklių skaičiavimo procedūros nėra sudėtingos, o įmonės vertės pasikeitimas būtų pilniau atspindėtas dėl pelno lyginimo su didesniu kriterijų skaičiumi
- 4 — yra tikslinga taikyti visus šešis šios grupės rodiklius, nes duomenų rinkimo ir rodiklių skaičiavimo procedūros nėra sudėtingos, o gauti rezultatai galėtų suteikti visapusišką kompleksinę informaciją apie įmonės vertės pokyčius
- 5 —
- 6 —

**3 grupė. Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu.**

a) išrikiuokite pagal svarbumą absoliučius įmonės vertės matavimo rodiklius, paremtus savininkų gerovės vertinimu, kurie labiausiai tinka matuojant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius:

Rodiklio pavadinimas	Suteiktas rangas (kur 1 – labiausiai tinka, 7 – mažiausiai tinka)
Ekonominė pridėtinė vertė ( <i>angl. Economic Value Added, sutr. EVA</i> )	
Rinkos pridėtinė vertė ( <i>angl. Market Value Added, sutr. MVA</i> )	
Pinigų srautų pridėtinė vertė ( <i>angl. Cash Value Added, sutr. CVA</i> )	
Akcininkų pridėtinė vertė ( <i>angl. Shareholder Value Added; sutr. SVA</i> )	
Nuosavo kapitalo sklaida ( <i>angl. Equity Spread, sutr. ES</i> )	
Diskuotuoti pinigų srautai ( <i>angl. Discounted Cash Flow, sutr. DCF</i> )	
Akcininkų gaunama nauda įvertinus riziką ( <i>angl. Shareholder Value at Risk, sutr. SVR</i> )	

b) atsižvelgdami į duomenų rinkimo bei skaičiavimo sudėtingumo ir išmatuotos vertės pilnumo santykį, nurodykite optimalų šios grupės rodiklių kiekį, nustatant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius (tinkamą skaičių apibraukite):

- įtraukti nurodytus rodiklius į vidutinių įmonių vertės nustatymą yra mažai tikslinga, nes duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūros yra per sudėtingos lyginant su gaunama nauda
- 0 —
- 1 — yra tikslinga taikyti tik vieną, svarbiausią, rodiklį, nes šios grupės rodikliai pasižymi sudėtingomis duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūromis ir didesnis jų taikymo kiekis būtų perteklinis
- 2 — yra tikslinga taikyti du - tris šios grupės rodiklius, pasirenkant vertinti įmonių vertę skirtingais periodais (paprastai vienerių metų ir ilgo laikotarpio), nes šios grupės rodikliai pasižymi sudėtingomis duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūromis ir didesnis jų taikymo kiekis būtų perteklinis
- 3 —
- 4 —
- 5 — yra tikslinga taikyti keturis - šešis šios grupės rodiklius, priklausomai nuo to, kokio laikotarpio, kokius ir kiek įmonės vertės aspektų norima išmatuoti
- 6 —
- 7 — yra tikslinga taikyti visus septynis šios grupės rodiklius, nes gauti rezultatai galėtų suteikti visapusę kompleksinę informaciją apie įmonės vertės pokyčius

**4 grupė. Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu.**

a) išrikiuokite pagal svarbumą santykinius įmonės vertės matavimo rodiklius, paremtus savininkų gerovės vertinimu, kurie labiausiai tinka matuojant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius:

Rodiklio pavadinimas	Suteiktas rangas (kur 1 – labiausiai tinka, 3 – mažiausiai tinka)
Pinigų srautų pelningumas investicijoms ( <i>angl.</i> Cash Flow Return on Investment, <i>sutr.</i> CFROI)	
Akcininkų nuosavo kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Total Shareholder Return, <i>sutr.</i> TSR)	
Metinis ekonominis pelningumas ( <i>angl.</i> Annual Economic Return, <i>sutr.</i> AER)	

b) atsižvelgdami į duomenų rinkimo bei skaičiavimo sudėtingumo ir išmatuotos vertės pilnumo santykį, nurodykite optimalų šios grupės rodiklių kiekį, nustatant **vidutinių įmonių** vertės dydį ir jo pokyčius (tinkamą skaičių apibraukite):

- 0 — įtraukti nurodytus rodiklius į vidutinių įmonių vertės nustatymą yra mažai tikslinga, nes duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūros yra per sudėtingos lyginant su gaunama nauda
- 1 — yra tikslinga taikyti tik vieną, svarbiausią, rodiklį, nes šios grupės rodikliai pasižymi sudėtingomis duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūromis ir didesnis jų taikymo kiekis būtų perteklinis
- 2 — yra tikslinga taikyti du šios grupės rodiklius, kurių vienas vertintų trumpo (vienerių metų) laikotarpio, o kitas ilgo laikotarpio įmonės vertės dydį ir jo pokyčius, nes šios grupės rodikliai pasižymi sudėtingomis duomenų rinkimo ir skaičiavimo procedūromis ir didesnis jų taikymo kiekis būtų perteklinis
- 3 — yra tikslinga taikyti visus tris šios grupės rodiklius, nes gauti rezultatai galėtų suteikti kompleksinę informaciją apie įmonės vertės pokyčius

**5. Gal turite pastabų ar pasiūlymų dėl nurodytų įmonės vertės dydžio ir jo pokyčio matavimo rodiklių ir jų kiekio nustatant vidutinių įmonių vertę.**

---

---

---

---

---

---

---

---

## I-ojo ekspertinio vertinimo anketos priedas

**1 grupė. Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu, ir jų apibūdinimas**

Rodiklio pavadinimas	Apibūdinimas
Grynasis pelnas	parodo galutinį įmonės veiklos rezultatą, kuris apskaičiuojamas iš pajamų atėmus visas, tame tarpe ir pelno mokesčių, sąnaudas
Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius ( <i>sutr.</i> EBIT)	parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius ir amortizaciją ( <i>sutr.</i> EBITA)	parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, amortizacijos, taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją ( <i>sutr.</i> EBITDA)	parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, amortizacijos, nusidėvėjimo, taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą

*Šaltinis:* sudaryta remiantis Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Makutėnaitė, Gliubicas, Makutėnienė (2014)

**2 grupė. Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti apskaitos duomenų taikymu, ir jų apibūdinimas**

Rodiklio pavadinimas	Apibūdinimas
Grynasis nuosavo kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Equity <i>sutr.</i> ROE)	apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš nuosavo kapitalo. Parodo nuosavo kapitalo sukurtą pelną ir vadovų darbo efektyvumą naudojant savininkų investuotą kapitalą
Turto pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Assets, <i>sutr.</i> ROA)	apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš viso turto. Šis rodiklis parodo kaip efektyviai valdomas turtas, įsigytas iš nuosavo ir skolinto kapitalo lėšų, t.y. nustato, kiek vienam turto eurui tenka grynojo pelno. Galima ir kita šio rodiklio taikymo modifikacija, kuomet ROA apskaičiuojamas pelną prieš mokesčius ir palūkanas dalinant iš viso turto, t.y. vertinimui naudojamas ne grynasis, o veiklos pelnas eliminavus mokesčių ir palūkanų įtaką
Investicijų pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Investment, <i>sutr.</i> ROI)	parodo kaip efektyviai yra panaudojamos investicijos. Atsižvelgiant į tai, kad investicijomis gali būti suprantamas tiek nuosavas, tiek skolintas kapitalas, dažniausiai ROI apskaičiuojamas grynąjį pelną padalinant iš nuosavo kapitalo ir ilgalaikių įsipareigojimų sumos. Kadangi investicijos yra ilgalaikis procesas, todėl trumpalaikiai įsipareigojimai skaičiuojant ROI paprastai nevertinami. ROI gali būti apskaičiuojamas ir kaip naudos iš investicijų ir investicijų sumos skirtumas, padalintas iš investicijų sumos
Pardavimų pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Sales, <i>sutr.</i> ROS)	apskaičiuojamas grynąjį pelną padalinant iš pardavimų pajamų. Parodo kaip sėkmingai kuriamas pelnas iš pardavimo pajamų, žvelgiant iš savininkų perspektyvos. ROS gali būti apskaičiuojamas į analizę įtraukiant ne grynąjį pelną, o pelną prieš mokesčius ir palūkanas
Pastovaus kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Return on Capital Employed, <i>sutr.</i> ROCE)	apskaičiuojamas dalinant pelną prieš palūkanas iš viso kapitalo ir beprocentinio skolinto kapitalo (trumpalaikių įsipareigojimų) skirtumo. Jis parodo įmonės funkcionavimo ir potencialios plėtros lygį, be to, kaip vadovai sugeba panaudoti nuosavą kapitalą ir ilgalaikius įsipareigojimus
Pelnas, tenkantis vienai akcijai ( <i>angl.</i> Earnings per Share, <i>sutr.</i> EPS)	apskaičiuojamas dalinant grynąjį pelną, tenkantį paprastųjų akcijų savininkams (t.y. atėmus privilegijuotų akcijų dividendus), iš vidutinio paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje, skaičiaus. Tai įmonės patrauklumo rodiklis, ypatingai dominantis investuotojus

*Šaltinis:* sudaryta remiantis Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas (2014); Masa'deh ir kt. (2015); Tamulevičienė (2016)



**3 grupė. Absoliutūs įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas**

<b>Rodiklis</b>	<b>Rodiklio apibūdinimas</b>
Ekonominė pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Economic Value Added, <i>sutr.</i> EVA)	apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp grynojo pelno, neatskaičius palūkanų, bet sumokėjus mokesčius ir jam uždirbti skirto investuoto kapitalo kainos vertės (kapitalo išlaidų). Teigiamas EVA rezultatas rodo, kad įmonė didina vertę, o neigiamas – kad mažina. EVA rodiklis gali būti skaičiuojamas įmonei, padaliniui, gamybos linijai ar kitam smulkesniam įmonės vienetui, be to, gali parodyti kiekvienos verslo grandies indėlį kuriant vertę. EVA naudojamas kaip trumpo periodo (vienerių metų) įmonės vertės nustatyto matas
Rinkos pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Market Value Added, <i>sutr.</i> MVA)	parodo laukiamą įmonės veiklos sėkmę per sukurtą papildomą rinkos vertę. Iš rinkos pozicijos MVA apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp bendros rinkos vertės ir investuoto kapitalo. Bendra rinkos vertė nustatoma sudedant akcijų kurso kainą padaugintą iš jų kiekio su balansine skolinto kapitalo verte. Iš įmonės pozicijos MVA apskaičiuojama kaip visų būsimų EVA dabartinė vertė. MVA gali būti kuriama arba prarandama. Įmonės siekis maksimizuoti kuriamą MVA. Šis rodiklis siejamas su ilgo periodo vertės kūrimo / praradimo matavimu
Pinigų srautų pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Cash Value Added, <i>sutr.</i> CVA)	parodo likutinę pinigų srautų, kuriuos sugeneruoja įmonei investicijos, sumą. Apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pakoreguoto veiklos pinigų srauto ir bendrų investicijų bei svertinio kapitalo išlaidų koeficiento sandaugos. Jeigu CVA taikomas kartu su pinigų srautų pelningumu investicijoms (CFROI), tai pinigų srautų pridėtinė vertė gali būti apskaičiuojama kaip pinigų srautų pelningumo investicijoms ir svertinio kapitalo išlaidų koeficiento skirtumas padaugintas iš bendros investicijų sumos. Teigiamas pinigų srautų pridėtinė vertė rodo įmonės vertės kūrimo potencialą. Rodiklis taikomas apskaičiuojant vienerių metų likutinę pinigų srautų sumą
Akcininkų pridėtinė vertė ( <i>angl.</i> Shareholder Value Added; <i>sutr.</i> SVA)	įvertina akcininkų kapitalo prieaugį ir parodo skirtumą tarp akcinio kapitalo, apibrėžiamo būsimomis investicijomis, vertės ir akcinio kapitalo, sukurto investicijomis ankstesniaisiais laikotarpiais, vertės, t.y. SVA nustatomas kaip skirtumas tarp apskaičiuoto akcinio kapitalo ir balansinės akcinio kapitalo vertės. Apskaičiuojant akcinio kapitalo vertę yra diskontuojami visų būsimų periodų laisvi pinigų srautai, diskonto norma laikant svertinio kapitalo išlaidų koeficientą. Gauta suma koreguojama pridėdant ne pagrindinėje veikloje naudojamų aktyvų vertę ir atimant skolinto kapitalo dydį. Šis rodiklis siejamas su ilgo periodo vertės kūrimo / praradimo matavimu
Nuosavo kapitalo sklaida ( <i>angl.</i> Equity Spread, <i>sutr.</i> ES)	apskaičiuojamas nuosavo kapitalo sumą padauginant iš skirtumo tarp grynojo nuosavo kapitalo pelningumo (ROE) ir reikalaujamo nuosavo kapitalo pelningumo, kuris paprastai išreiškiamas kaip kapitalo išlaidų norma. Teigiamas ES rodiklis rodo, kad įmonė kuria vertę, neigiamas, kad ją praranda. Rodiklis skirtas matuoti įmonės vertės pokyčius trumpuoju laikotarpiu
Diskontuoti pinigų srautai ( <i>angl.</i> Discounted Cash Flow, <i>sutr.</i> DCF)	įmonės vertės dydis nustatomas atsižvelgiant į įmonės gebėjimą sukurti pinigų srautus ateityje, kurie diskontuojami į dabartinę vertę. DCF metodas yra universalus, nes gali būti įvairiai modifikuojamas atsižvelgiant į siekiamą tikslą, skaičiavimams vietoje pinigų srautų naudojant grynąjį pelną, dividendus, palūkanas ir kt. Diskontavimo procesas tuo sudėtingesnis, kuo ilgesnis būsimų pinigų srautų prognozavimo laikotarpis. Dažniausiai prognozuojamas laikotarpis skaidomas į keletą etapų, paskutiniajame etape parenkant nuolatinę diskonto normą. Rodiklis gali būti naudojamas tiek trumpuoju, tiek ilguoju periodu, priklausomai nuo to, koks vertinimo laikotarpis yra pasirenkamas.
Akcininkų gaunama nauda įvertinus riziką ( <i>angl.</i> Shareholder Value at Risk, <i>sutr.</i> SVR)	Monte Karlo imitacinio modeliavimo pagalba yra gaunamas įmonės pinigų srautų grynosios dabartinės vertės (NPV) pasiskirstymas. SVR įvertina neapibrėžtumą, t.y. įmonės vertė pateikiama tikimybinio pasiskirstymo forma, įvertinant prognozuojamų kintamųjų galimas svyravimo ribas. Metodas pateikia ne tik įmonės vertę, bet ir kitas statistines charakteristikas, atspindinčias įmonės veiklos riziką. Rodiklis gali būti naudojamas tiek trumpuoju, tiek ilguoju periodu, priklausomai nuo to, koks vertinimo laikotarpis yra pasirenkamas.

*Šaltinis:* sudaryta remiantis Rappaport (1999); Hahn, Hungenberg (2001); Scarlett (2001); Žaptorius, Garbanovas (2006); Sinevičienė (2007); Džikevičius, Michnevič, Ževžikova (2008); Petravičius (2008); Weber, Schäffer (2008); Damodaran (2012); Makutėnaitė, Gliubic, Makutėnienė (2014); Kumar (2016)

**4 grupė. Santykiniai įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, paremti savininkų gerovės vertinimu, ir jų apibūdinimas**

Rodiklis	Rodiklio apibūdinimas
Pinigų srautų pelningumas investicijoms ( <i>angl.</i> Cash Flow Return on Investment, <i>sutr.</i> CFROI)	apskaičiuojamas kaip bendrų pinigų srautų ir ekonominio nusidėvėjimo skirtumo santykis su investuotu kapitalu. Kiekvieno šių rodiklių dydžio nustatymui atliekamos papildomos korekcijos įvertinant nepiniginius straipsnius, infliaciją, kapitalo išlaidas, ekonominę turto naudojimo trukmę ir kitus aspektus. Labiau sofistikuotas CFROI skaičiavimas sietinas su vidinės pelno normos ( <i>angl.</i> IRR) koncepcija, nes ieškoma tokios diskonto normos, kuriai esant diskontuoti pinigų srautai susilygina su pakoreguota likutine investicijų suma. Vis dėlto, nors didėjantis pinigų srautų pelningumas investicijoms yra vertintinas teigiamai, tačiau dėl lėtesnio augimo (mažesnių investicijų) ar aukštesnės rizikos didėjantis pelningumas neužtikrina vertės kūrimo. CFROI rodiklis dažniausiai naudojamas ilgo periodo pelningumui vertinti, tačiau, modifikavus formulę, gali būti pritaikytas ir vienerių metų laikotarpiui
Akcininkų nuosavo kapitalo pelningumas ( <i>angl.</i> Total Shareholder Return, <i>sutr.</i> TSR)	parodo bendrą pelningumą, gautą dėl padidėjusios akcijų vertės ir išmokėtų dividendų. Vienų metų TSR apskaičiuojamas iš dabartinės akcijos kainos atimant pradinę akcijos kainą, pridedant dividendus vienai akcijai ir gautą rezultatą padalinant iš pradinės akcijos kainos. Modifikavus formulę, metodą galima taikyti ir vertinant ilgesnio laikotarpio akcininkų nuosavo kapitalo pelningumą.
Metinis ekonominis pelningumas ( <i>angl.</i> Annual Economic Return, <i>sutr.</i> AER)	nustatomas kaip santykis tarp nuosavo kapitalo rinkos vertės metų pabaigoje, atėmus išorės kapitalo išaugimo ir pridėjus išmokėtų dividendų dydžius, ir nuosavo kapitalo rinkos vertės metų pradžioje. Skaičiavimuose išorės kapitalo išaugimas, išmokėti dividendai ir nuosavo kapitalo vertė metų pradžioje yra patikslinami, atsižvelgiant į kapitalo išlaidų normą. Matavimo logika paremta dviejų alternatyvų vertinimu. Pirmuoju atveju (rodiklio vardiklis) daroma prielaida, kad įmonė likviduojama savininkams sumokant sumą, lygią nuosavo kapitalo rinkos vertei, kurią jie gali panaudoti kitoms investicijoms ir gauti atitinkamą grąžą, kuri paprastai prilyginama kapitalo išlaidų normai. Antruoju atveju (rodiklio skaitiklis), toliau tęsiama įmonės veikla savininkams mokant dividendus ir, jeigu reikia, didinant išorės kapitalą. Teigiamas šių alternatyvų įmonės rinkos verčių santykis rodo, kad įmonė kuria vertę; neigiamas – kad ją praranda

*Šaltinis:* sudaryta remiantis Rappaport (1999); Hahn, Hungenberg, (2001); Scarlett (2001); Petravičius (2008); Weber, Schäffer, (2008); Damodaran (2012); Makutėnaitė, Gliubic, Makutėnienė (2014)

### **Ekspertinio vertinimo anketos priedo šaltinių sąrašas:**

1. Damodaran, A. (2012). *Investment Valuation: Tools and techniques for determining the value of any asset*. 3<sup>rd</sup> ed. Chichester: John Wiley & Sons, Inc.
2. Džikevičius, A.; Michnevič, E.; Ževžikova, O. (2008). Stochastinis verslo vertinimo modelis. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 9(3), p. 229-237.
3. Hahn, D., Hungenberg, G. (2001). *Planung und Kontrolle - Planungs- und Kontrollsysteme - Planungs- und Kontrollrechnung*. Wiesbaden: Gabler, 1231 p.
4. Kumar, R. (2016). *Valuation: Theories and Concepts*. Academic Press, 514 p.
5. Mackevičius, J.; Giriūnas, L.; Valkauskas, R. (2014). *Finansinė analizė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 483 p.
6. Makutėnaitė, J.; Gliubicas, D.; Makutėnienė, D. (2014). Ekonominės pridėtinės vertės metodo tinkamumas įmonės vertei nustatyti. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Nr. 1 (9), p. 137-145 psl.
7. Masa‘deh, R.; Tayeh, M.; Iarraah, I.; Tarhini, A. (2015). Accounting vs. market-based measures of firm performance related to information technology investments. *International Review of Social Sciences and Humanities*. Vol. 9(1), p. 129-145.
8. Petravičius, T. (2008). Projekto veiklos efektyvumo matavimas vertės metodais. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 9(4), 295-305.
9. Rappaport, A. (1999). *Creating shareholder value. A guide for managers and investors*. New York: Simon and Schuster, 224 p.
10. Scarlett, R. (2001). *Value Based Management*. London: Elsevier, 148 p.
11. Sinevičienė, L. (2007). Vertės nustatymo metodų taikymo aspektai įmonėse, kurių akcijomis viešai neprekiuojama. *Ekonomika ir vadyba*. Nr. 12, p. 247-253.
12. Tamulevičienė, D. (2016). Methodology of complex analysis of companies' profitability. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. Vol. 4(1), p. 53-63.
13. Weber, J.; Schäffer, U. (2008). *Introduction to Controlling*. Stuttgart: Schaffer - Poeschal Verlag. 186 p.
14. Žąptorius, J., Garbanovas, G. (2006). Finansavimo politikos įtaka nustatant įmonės vertę. *Tiltai*. Nr. 2, p.1-18.

## 27 priedas

**Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant absoliučius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu**

Rodikliai/ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>Grynasis pelnas</b>	1	2	2	1	1	1	1	2	1,5	2	1	4	1	<b>20,5</b>
<b>EBIT</b>	4	1	1	3	3,5	2	4	1	1,5	4	3	3	3	<b>34</b>
<b>EBITA</b>	3	3	4	4	3,5	3	3	3	3,5	3	2	2	4	<b>41</b>
<b>EBITDA</b>	2	4	3	2	2	4	2	4	3,5	1	4	1	2	<b>34,5</b>
<b>Iš viso</b>	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	<b>130</b>

Ekspertų skaičius 13

Ekspertizių skaičius 4

Konkordacijos koeficiento skaitiklis	2670	
Konkordacijos koeficiento vardiklis	10140	
Konkordacijos koeficientas	0,26331	
Chi kvadratas	10,2692	Kritinė reikšmė 7,815
Laisvės laipsniai	3	
p reikšmė	0,01641	p reikšmė < 0,05

Ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>Rodiklių kiekis</b>	2	1	1	2	2	2	1	1	0	1	2	2	4	<b>21</b>
Vidurkis	1,61538													
Moda	2													
Mediana	2													

## 28 priedas

**Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant santykinius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus apskaitos duomenų taikymu**

Rodikliai/ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>ROE</b>	1	1	1	1	2	2	1	1	2	2	1	1	1	<b>17</b>
<b>ROA</b>	2	3	3	2	5,5	3	3	2	4	3	5	6	5	<b>46,5</b>
<b>ROI</b>	4	3	5	5	5,5	4	5	4	3	1	4	5	3	<b>51,5</b>
<b>ROS</b>	3	3	2	4	4	1	4	3	5	6	2	2	4	<b>43</b>
<b>ROCE</b>	5	6	4	6	2	5	2	5	6	5	6	4	6	<b>62</b>
<b>EPS</b>	6	5	6	3	2	6	6	6	1	4	3	3	2	<b>53</b>
<b>Iš viso</b>	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	<b>273</b>

Ekspertų skaičius 13

Ekspertizių skaičius 6

Konkordacijos koeficiento skaitiklis	14208
Konkordacijos koeficiento vardiklis	35490
Konkordacijos koeficientas	0,40034
Chi kvadratas	26,022
Laisvės laipsniai	5
p reikšmė	8,8E-05

Kritinė reikšmė 11,07

p reikšmė &lt; 0,05

Ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>Rodiklių kiekis</b>	5	3	3	3	2	2	3	2	0	1	3	2	6	<b>35</b>
Vidurkis	2,69231													
Moda	3													
Medina	3													

## 29 priedas

**Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant absoliučius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus savininkų gerovės vertinimu**

Rodikliai/ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>EVA</b>	1	1	1	5	1	4	2	1	4	2	1	2	1	<b>26</b>
<b>MVA</b>	3	2	2	4	6	1	1	2	3	4	4	3	3	<b>38</b>
<b>CVA</b>	4	3	6	3	6	5	5	5	5	3	6	6	5	<b>62</b>
<b>SVA</b>	2	4	5	1	2,5	3	4	5	1	5	3	5	6	<b>46,5</b>
<b>ES</b>	5	5	7	6	6	6	7	5	6	6	7	7	4	<b>77</b>
<b>DCF</b>	7	7	3	7	2,5	7	6	3	7	1	2	1	2	<b>55,5</b>
<b>SVR</b>	6	6	4	2	4	2	3	7	2	7	5	4	7	<b>59</b>
<b>Iš viso</b>	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	<b>364</b>

Ekspertų skaičius 13

Ekspertizių skaičius 7

Konkordacijos koeficiento skaitiklis	20262	
Konkordacijos koeficiento vardiklis	56784	
Konkordacijos koeficientas	0,35683	
Chi kvadratas	27,8324	Kritinė reikšmė 12,592
Laisvės laipsniai	6	
p reikšmė	0,0001	p reikšmė < 0,05

Ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>Rodiklių kiekis</b>	1	2	3	2	2	2	2	2	5	1	2	2	5	<b>31</b>
Vidurkis	2,38462													
Moda	2													
Mediana	2													

## 30 priedas

**Individualūs ekspertų reitingai bei statistinės reikšmės vertinant santykinius įmonės vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodiklius, paremtus savininkų gerovės vertinimu**

Rodikliai/ ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>CFROI</b>	3	2	3	2	2,5	3	3	2	3	1	2	1	3	<b>30,5</b>
<b>TSR</b>	1	1	1	1	1	1	2	1	1	2	1	2	2	<b>17</b>
<b>AER</b>	2	3	2	3	2,5	2	1	3	2	3	3	3	1	<b>30,5</b>
<b>Iš viso</b>	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	<b>78</b>

Ekspertų skaičius 13

Ekspertizių skaičius 3

Konkordacijos koeficiento skaitiklis	1458	
Konkordacijos koeficiento vardiklis	4056	
Konkordacijos koeficientas	0,35947	
Chi kvadratas	9,34615	Kritinė reikšmė 5,991
Laisvės laipsniai	2	
p reikšmė	0,00934	p reikšmė < 0,05

Ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Iš viso
<b>Rodiklių kiekis</b>	0	1	1	1	1	2	1	0	3	0	2	1	3	<b>16</b>
Vidurkis	1,23077													
Moda	1													
Mediana	1													

**II-ojo ekspertinio vertinimo anketa**  
**EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA**

*Gerb. eksperte,*

*Dėkoju, kad sutikote dalyvauti tyrime, kurio tikslas įvertinti sukurto kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, struktūrinio modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms pagrįstumą, tinkamumą ir tobulinimo kryptis. Šis tyrimas yra daktaro disertacijos „Kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms“ dalis. Modelis yra parengtas remiantis įvairių užsienio autorių atliktų mokslinių ir empirinių tyrimų rezultatų analizės pagrindu (supaprastinta kontrolingo sistemos sandara, kurios pagrindu suformuotas modelis, pateikta 1 priede).*

*Apklausoje pateikiami klausimai, susiję su įvairiais kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms elementais, kurie buvo įtraukti į formuojant. Dalis klausimų yra susiję su tais elementais, kurie nebuvo įtraukti į modelį, tačiau, atsižvelgiant į jūsų nuomonę, galėtų būti įtraukti taip jį patobulinant. Apklausoje metu Jūsų prašoma išreikšti pritarimą / nepritarimą teiginiams dėl kontrolingo sistemos modelio struktūros, elementų sudėties, jų nuoseklumo, padėties sistemoje ir kitų aspektų.*

*Įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojantys rodikliai, tinkami vidutinių įmonių vertei nustatyti, buvo identifikuoti atskiru ekspertiniu vertinimu. Todėl anketoje klausimų dėl šio kontrolingo sistemos modelio elemento pagrįstumo įvertinimo nėra pateikta. Ekspertinio vertinimo metu buvo nustatyta, kad objektyviai įmonės vertės kūrimas (praradimas) vidutinėse įmonėse būtų išmatuojamas taikant 8 rodiklių rinkinį (žr. 2 anketos priedą).*

*Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniais tikslais, o ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be atskiro ekspertų sutikimo.*

*Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.*

Doktorantė Daiva Tamulevičienė

Kontaktinė informacija

[daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt](mailto:daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt)

Vilniaus universitetas, Ekonomikos ir verslo administravimo fakultetas,  
Apskaitos ir audito katedra



1. Kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms suformuotas remiantis kontrolingo sistemos, sudarytos iš **trijų hierarchinių lygmenų posistemų**, struktūrizuota sandara (žr. 1 anketos priedą).

Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b><i>Del posistemų kiekio ir jų hierarchinės padėties formuojamoje kontrolingo sistemoje:</i></b>					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>kontrolingo aplinkos posistemį</u> , suteikiant jam aukščiausią (pirmojo lygmens) padėtį hierarchinėje struktūroje, nes kiekviena sistema veikia tam tikroje aplinkoje, kuri daro įtaką kitų sistemos elementų funkcionavimui					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>strateginio kontrolingo posistemį</u> , suteikiant jam antrojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, nes strateginis kontrolingas yra viena iš esminių kontrolingo rūšių, „atsakingų“ už strateginių tikslų formulavimą, t.y. už įmonės tinkamos veiklos vykdymą					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>operatyvinio kontrolingo posistemį</u> , suteikiant jam antrojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, nes operatyvinis kontrolingas yra viena iš esminių kontrolingo rūšių, „atsakingų“ už trumpalaikių užduočių nustatymą, t.y. už įmonės veiklos vykdymą tinkamai					
Formuojant kontrolingo sistemą yra <u>netikslinga</u> išskirti <u>taktinio kontrolingo posistemį</u> , suteikiant jam antrojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, nes tai, nors ir viena iš esminių kontrolingo rūšių, tačiau ji tik sujungia strateginį ir operatyvinių kontrolingą, užtikrindama šių elementų sąveiką tiek tiesioginiu, tiek grįžtamoju ryšiais					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>kontrolingo objekto posistemį</u> , suteikiant jam trečiojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, kuris identifikuoję, kokius strateginius ir operatyvinius elementus valdo sistema					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>kontrolingo subjekto posistemį</u> , suteikiant jam trečiojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, kuris numatyty organizacijos subjektus, atsakingus už sistemos įdiegimą ir funkcionavimą bei strateginių ir operatyvinių užduočių vykdymą					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>kontrolingo funkcijų posistemį</u> , suteikiant jam trečiojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, kuris apibrėžtų, kokios strateginės ir operatyvinės užduotys turi būti priskirtos sistemai, koks yra subjektų vaidmuo sistemoje ir už ką jie atsakingi					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>kontrolingo proceso posistemį</u> , suteikiant jam trečiojo lygmens padėtį hierarchinėje struktūroje, kuris numatyty strateginių ir operatyvinių veiklų, transformuojančių išteklius į kontrolingo sistemos rezultata, rinkinį					
Formuojant kontrolingo sistemą yra tikslinga išskirti <u>metodologinį - instrumentinį posistemį</u> , nustatantį metodų, būdų, priemonių rinkinį, kuriuos kontrolingo subjektas turėtų taikyti kontrolingo proceso metu vykdydamas kontrolingo funkcijas, reikalingas tirti, analizuoti ir vertinti kontrolingo objektus. Jam taip pat suteikti trečiojo hierarchinio lygmens padėtį					
<i>Kita nuomonė / komentaras.....</i>					

2. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms **aplinkos posistemio** elementų sudėtį, buvo remiamasi kitų įmonės sistemų (kontrolės, vidaus kontrolės, veiklos vertinimo, audito ir kt.) sudėties pavyzdžiu, įvertinant ir išskiriant tik tuos aplinkos elementus, kurie aktualūs kontrolingo sistemai.

Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b>Dėl kontrolingo sistemos aplinkos posistemio elementų sudėties:</b>					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio aplinkos posistemį, yra tikslinga apibrėžti <u>principus</u> , kuriais remiantis turi būti formuojama ir realizuojama kontrolingo sistema (pagrįstumo, tinkamumo, kompleksiskumo, integralumo ir kt.)					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio aplinkos posistemį, yra tikslinga apibrėžti <u>organizacinę struktūrą</u> , kuri tenkintų kontrolingo sistemos įdiegimo sąlygas, t.y. įmonė būtų kuo labiau decentralizuota					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio aplinkos posistemį, yra tikslinga apibrėžti <u>vadovavimo stilių</u> atsižvelgiant į tai, kad sistema geriausiai funkcionuoja tose organizacijose, kur vyrauja demokratinis vadovavimo stilius					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio aplinkos posistemį, yra tikslinga apibrėžti <u>organizacijos filosofiją bei kultūrą</u> , kad sistemai iškelti tikslai ir parinktos procedūros bei priemonės jiems įgyvendinti nebūtų priešpastatomi jau egzistuojančiai organizacijos kultūrai ir filosofijai					
<i>Kita nuomonė / komentaras.....</i>					

3. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms **strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemio** elementų sudėtį, buvo remiamasi strateginio ir operatyvinio kontrolingo rūšių charakteristikomis (paradigma, paskirtimi ir kt.). Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b>Dėl kontrolingo sistemos strateginio kontrolingo posistemio elementų sudėties:</b>					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, strateginio kontrolingo posistemio elementu yra tikslinga išskirti <u>ilgalaičių strategijų</u> kūrimą, nes strateginio kontrolingo paradigma yra <u>vykdyti tinkamą veiklą</u> , kuri kontrolingo sistemoje realizuojama teikiant konsultacijas vadovams strategijos kūrimo klausimais					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, strateginio kontrolingo posistemio elementu yra tikslinga išskirti <u>strateginių tikslų</u> formulavimą, nes strategijų realizavimas galimas tik jas išreiškus konkrečiais siekiais ir juos formalizavus parenkant tikslinius kiekybinius ir kokybinius rodiklius, kuriais remiantis galima įvertinti numatytų tikslų pasiekimo lygį					
<b>Dėl kontrolingo sistemos operatyvinio kontrolingo posistemio elementų sudėties:</b>					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, operatyvinio kontrolingo posistemio elementu yra tikslinga išskirti <u>trumpalaikių tikslų</u> numatymą, nes strateginius tikslus lengviau pasiekti tik juos dekomponavus į vidutinės ar vienerių metų trukmės tikslus					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, operatyvinio kontrolingo posistemio elementu yra tikslinga išskirti <u>trumpalaikių užduočių</u> formulavimą, nes operatyvinio kontrolingo paradigma yra <u>vykdyti veiklą tinkamai</u> , kuri kontrolingo sistemoje realizuojama parenkant ir taikant tinkamas kasdienes priemones, metodus, būdus, instrumentus ir kt.					
<i>Kita nuomonė / komentaras.....</i>					

4. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms **objekto posistemio** elementų sudėtį, buvo remiamasi trimis kontrolingo objektą charakterizuojančiais požymiais: 1) *santykį su aplinka*; 2) *veiklos kryptis*; 3) *funkcines sritis*. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų sudėties, atsižvelgiant į jų santykį su aplinka:</i></b>					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal santykį su aplinka tikslinga išskirti <i>išorės kontrolingą</i> , kurio tikslas yra palaikyti valdymo procesą rizikos, susijusios su išorės aplinkos pokyčiais ilgalaikėje ir trumpalaikėje perspektyvoje, sumažinimo (eliminavimo) linkme					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal santykį su aplinka tikslinga išskirti <i>vidaus kontrolingą</i> , kurio tikslas yra vidaus aplinkos veiksnių, kaip antai žmogiškųjų, materialinių, technologinių, techninių, finansinių išteklių poreikio bei gamybos, tiekimo, pardavimo, rinkodaros, valdymo ir kitų procesų įtakos, įmonės veiklai identifikavimas ir vertinimas					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio objekto posistemį, yra <u>netikslinga</u> į jo sudėtį įtraukti elementus, atsižvelgiant į jų <i>santykio su aplinka</i> požymį, nes tai nėra esminiai ir reikšmingi kontrolingo objektai					
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio elementų sudėties, atsižvelgiant į veiklos kryptis:</i></b>					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal veiklos kryptis tikslinga išskirti <i>investicinį kontrolingą</i> , kurio paskirtis teikti valdymo personalui duomenis, kad įvertinti investicinių projektų tinkamumą, efektyvumą, pagrįstumą, įtaką bendrai įmonės gerovei ir finansiniam stabilumui					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal veiklos kryptis tikslinga išskirti <i>inovacijų kontrolingą</i> , kurio paskirtis teikti valdymo personalui duomenis, susijusius su išorės bei vidaus aplinkos analizės aspektais, projektų ekonominiu ir finansiniu pagrindimu bei galimos rizikos, kuri inovacinei veiklai yra būdinga, vertinimu ir valdymu					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal veiklos kryptis tikslinga išskirti <i>socialinį kontrolingą</i> , kurio paskirtis parinkti priemonių, skatinančių didinti socialiai atsakingą elgesį, kompleksą					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal veiklos kryptis tikslinga išskirti <i>finansinį kontrolingą</i> , kurio paskirtis yra teikti išsamią informaciją siekiant subalansuoti įmonės kapitalo struktūrą ir valdyti pinigų srautus					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, objekto posistemio elementu pagal veiklos kryptis tikslinga išskirti <i>veiklos kontrolingą</i> , kurio paskirtis teikti informacinę, metodologinę, konsultacinę pagalbą priimant įmonės pagrindinės veiklos valdymo sprendimus					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio objekto posistemį, yra <u>netikslinga</u> į jo sudėtį įtraukti elementus, atsižvelgiant į <i>veiklos kryptis</i> , nes tai nėra esminiai ir reikšmingi kontrolingo sistemos objektai					
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos objekto posistemio veiklos kontrolingo skaidymo į smulkesnius objektus pagal funkcines sritis:</i></b>					
Atsižvelgiant į įmonės veiklos specifiką, formuojant kontrolingo sistemos modelio objekto posistemį, yra tikslinga veiklos kontrolingą skaidyti į smulkesnius kontrolingo objektus pagal funkcines sritis ( <i>rinkodaros, aprūpinimo, išlaidų, gamybos, logistikos, personalo kontrolingas ir kt.</i> ), kurių kiekvieno paskirtis suteikti informacinę, metodologinę, konsultacinę pagalbą konkrečioje funkcinėje srityje					
Formuojant kontrolingo sistemos modelio objekto posistemį, yra <u>netikslinga</u> veiklos kontrolingą skaidyti į smulkesnius kontrolingo objektus pagal funkcines sritis ( <i>rinkodaros, aprūpinimo, išlaidų, gamybos, logistikos, kontrolingas ir kt.</i> ), nes tai nėra esminiai ir reikšmingi kontrolingo sistemos objektai					
<i>Kita nuomonė / komentaras.....</i>					

5. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms **subjekto posistemio** elementų sudėtį, buvo remiamasi dviem subjekta charakterizuojančiomis savybėmis: 1) *subjekto veiksmų aktyvumo lygiu* (pasyvus ir aktyvus kontrolingas); 2) *institucionalizavimo lygiu* (savikontrolingas, institucinis kontrolingas, paslaugų pirkimas išorėje)

Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos subjekto posistemio elementų formavimo, atsižvelgiant į subjekto veiksmų aktyvumo lygį:</i></b>					
Atsižvelgiant į kontrolingo sistemos objektų sąrašą, t.y. sistemos valdomų elementų kiekį ir aprėptį, tik <u>aktyvus kontrolingas</u> gali pilnai užtikrinti efektyvų sistemos funkcionavimą vidutinėse įmonėse, kai kontrolingo užduotys ir funkcijos vykdomos nuolat ir nepertraukiamai					
Atsižvelgiant į kontrolingo taikymo sąnaudų ir naudos santykį, vidutinėse įmonėse turi būti taikomas tik <u>pasyvus kontrolingas</u> , kuomet kontrolingo užduotys ir funkcijos atliekamos periodiškai arba turi vienkartinį pobūdį					
Vidutinėse įmonėse gali būti formuojamas tiek <u>aktyvus</u> , tiek <u>pasyvus</u> kontrolingas, priklausomai nuo įmonės darbuotojų skaičiaus, vykdomos veiklos apimčių ir kitų aplinkybių					
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos subjekto posistemio elementų formavimo, atsižvelgiant į institucionalizavimo lygį:</i></b>					
Kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama <u>savikontrolingo</u> būdu, kontrolingo funkcijas ir užduotis reintegruojant į valdymo sistemą, t.y. dalį arba visas funkcijas deleguojant vadybininkams					
Kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama <u>institucinio kontrolingo</u> būdu, t.y. kontrolingo funkcijas ir užduotis įgyvendinant specialiaime įmonės struktūriniame padalinyje – kontrolingo skyriuje, kuriame dirba kontrolingo specialistai - kontrolieriai					
Kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama <u>perkant paslaugas iš išorės konsultacinių įmonių</u>					
<b><i>Dėl kontrolingo subjekto padėties įmonės organizacinėje struktūroje institucinio kontrolingo atveju:</i></b>					
Institucinio kontrolingo atveju tikslingiausia vidutinėse įmonėse formuoti <u>kolegialią kontrolingo tarnybą</u> , sudarytą iš keleto skirtingų padalinių (finansų, pardavimo, gamybos ir kitų) atstovų, kurie periodiškai susirenka spręsti tam tikras iškilusias (dažniausiai vienkartinės) problemas					
Institucinio kontrolingo atveju tikslingiausia vidutinėse įmonėse formuoti <u>savarankišką kontrolingo tarnybą</u> , kuri tiesiogiai pavaldi generaliniam direktoriui ar stebėtojų tarybai ir funkcionuojanti kaip tiesioginis tarpininkas tarp akcininkų ir vadybininkų					
Institucinio kontrolingo atveju tikslingiausia vidutinėse įmonėse formuoti <u>kontrolingo tarnybą finansų skyriaus sudėtyje</u> , įsteigiant atskirą kontrolierio (ar keleto kontrolierių, kuruojančių skirtingas sritis ar atsakingų už skirtingų funkcijų įgyvendinimą) pareigybę					
<b><i>Dėl kontrolingo subjekto realizavimo būdo paslaugų pirkimo išorėje atveju:</i></b>					
Kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama <u>outsorsingo</u> būdu, kuomet visos arba dalis kontrolingo funkcijų įgyvendinamos perkant paslaugas tik iš išorės konsultacinių įmonių					
Kontrolingo sistema vidutinėse įmonėse turi būti realizuojama <u>ko-sorsingo</u> būdu, kuomet įmonės viduje yra įsteigta kontrolingo tarnyba, atliekanti pagrindines užduotis, tačiau tam tikrais atvejais dalis kontrolingo paslaugų perkama iš išorės ekspertų					
<i>Kita nuomonė / komentaras.....</i>					

6. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms **funkcijų posistemio** elementų sudėtį, buvo remiamasi kontrolingo funkcijų, kontrolingo užduočių bei kontrolerio vaidmens identifikavimo kontrolingo sistemoje empirinių tyrimų rezultatų analize. Atsižvelgiant į kontrolingo sistemos funkcijų kompleksiskumą, funkcijas modelyje siūloma susisteminti trimis lygiais, išskiriant pamatinę bei pirmojo ir antrojo lygio funkcijas. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b>Dėl kontrolingo sistemos funkcijų posistemio pamatinės funkcijos identifikavimo:</b>					
Pamatinė (išeitinė) kontrolingo sistemos funkcija turėtų būti <u>valdymo palaikymo funkcija</u> , kuri užtikrina strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimo lygio išaugimą					
<b>Dėl kontrolingo sistemos pamatinės funkcijos dekompozicijos į pirmojo lygio funkcijas:</b>					
Pirmojo lygio funkcijoms turėtų būti priskirta <u>metodologinė funkcija</u> , kuri užtikrina vieningos kontrolingo sistemos, leidžiančios pasiekti įmonės tikslus, diegimo ir taikymo metodikos sukūrimą					
Pirmojo lygio funkcijoms turėtų būti priskirta <u>koordinacinė funkcija</u> , kuri užtikrina organizacijos dalyvių tarpusavio veiksmų ir taikomų priemonių suderinamumą siekiant optimizuoti valdymo sprendimų priėmimo laiko ir kokybės santykį					
Pirmojo lygio funkcijoms turėtų būti priskirta <u>informacinė funkcija</u> , kuri užtikrina vieningos informacinės bazės sukūrimą ir jos tikslinį panaudojimą siekiant įmonės tikslų					
<b>Dėl kontrolingo sistemos pirmojo lygio metodologinės funkcijos dekomponavimo į antrojo lygio subfunkcijas:</b>					
Metodologinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>sistemų vystymo funkcija</u> , kuri užtikrina planavimo ir biudžetų parengimo; planų ir biudžetų vykdymo kontrolės; valdymo apskaitos ir atskaitomybės; atsakomybės apskaitos; veiklos vertinimo sistemų projektavimą, diegimą, plėtojimą ir palaikymą					
Metodologinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>metodinę funkcija</u> , kuri užtikrina tinkamų instrumentų, metodų, būdų parinkimą siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų					
<b>Dėl kontrolingo sistemos pirmojo lygio koordinacinės funkcijos dekomponavimo į antrojo lygio subfunkcijas:</b>					
Koordinacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>derinimo funkcija</u> , kuri užtikrina veiksmų ir priemonių derinimą priimant valdymo sprendimus					
Koordinacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>adaptacinę funkcija</u> , kuri užtikrina numatytų veiksmų ir priemonių pakeitimus atsižvelgiant į besikeičiančias išorės ir vidaus aplinkos sąlygas					
<b>Dėl kontrolingo sistemos pirmojo lygio informacinės funkcijos dekomponavimo į antrojo lygio subfunkcijas:</b>					
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>analitinę funkcija</u> , kuri užtikrina pagrindinių kontroliuojamų rodiklių ir kriterijų, skirtų nustatyti įmonės vertės pokyčius, paiešką, taikymą ir analizę					
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>apskaitinę funkcija</u> , kuri užtikrina savalaikį tinkamų apskaitos duomenų, reikalingų valdymo sprendimams priimti, pateikimą					
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>stebėsenos funkcija</u> , kuri užtikrina nuolatinį kiekybinių ir kokybinių rodiklių pakitimų išorės ir vidaus aplinkoje stebėjimą ir registravimą					
Informacinės funkcijos antrojo lygio subfunkcija yra tikslinga išskirti <u>konsultacinę funkcija</u> , kuri užtikrina konsultacijų ir metodinės pagalbos teikimą valdymo personalui, kad sumažinti klaidingų valdymo sprendimų priėmimo riziką					
Kita nuomonė / komentaras.....					

7. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms *proceso posistemio* elementų sudėtį, buvo remiamasi proceso apibrėžimais, kuriuose išryškunami trys pagrindiniai aspektai: 1) įeiga (ištekliai, gavimai); 2) veiksmų (veiklų) seka; 3) išeiga (rezultatas, produktas).

Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu

	1	2	3	4	5
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos proceso posistemio įeigos ir išeigos elementų sudėties:</i></b>					
Kontrolingo sistemos modelyje proceso posistemio įeiga siūlytina laikyti <u>valdymo, finansinės, mokestinės, atsakomybės apskaitos ir atskaitomybės bei kitus vidaus ir išorės duomenis</u> , suteikiančius reikšmingos informacijos priimant strateginius ir operatyvinius valdymo sprendimus					
Kontrolingo sistemos modelyje proceso posistemio išeiga siūlytina laikyti <u>įvairias ataskaitas, išvadas, rekomendacijas bei kitą susistemintą informaciją</u> , kuria remiantis vadovai galėtų priimti efektyvius valdymo sprendimus					
<b><i>Dėl kontrolingo sistemos proceso posistemio veiklų elemento sudėties ir nuoseklumo:</i></b>					
Pirmąją kontrolingo proceso veiklą kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <u>tikslų nustatymą ir formalizavimą</u> , kurios metu nustatomi strateginiai ir operatyviniai įmonės tikslai, vykdoma tikslų dekompozicija, formalizuojant juos per siekiamų kiekybinių ir kokybinių rodiklių ir kriterijų, skirtų įvertinti numatytų tikslų pasiekimo lygį, parinkimą					
Antrąją kontrolingo proceso veiklą kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <u>planavimą</u> , kuomet iškelti strateginiai ir operatyviniai tikslai išreiškiami atitinkamais planais: rengiamos prognozės, kuriamos programos, apibrėžiamos priemonės, užduotys, procedūros programoms įgyvendinti, numatomos jų vykdymo finansavimo galimybės, formuojami biudžetai					
Trečiąją kontrolingo proceso veiklą kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <u>stebėseną</u> , kuomet registruojami operatyviniai finansinės ekonominės veiklos duomenys, stebimi pakitimai išorės ir vidaus aplinkoje, lyginami tiksliniai ir faktiniai rodikliai, prižiūrima, kaip vykdomos planuose numatytos užduotys					
Ketvirtąją kontrolingo proceso veiklą kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <u>kontrolę</u> , kurios metu vykdoma išankstinė tikslų adekvatumo, prognozių realistiškumo, atotrūkio tarp tikslinių ir prognozių reikšmių galimybės egzistavimo kontrolė, vykdoma einamoji planų ir biudžetų įgyvendinimo kontrolė					
Penktąją kontrolingo proceso veiklą kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <u>analizę</u> , kuomet, naudojant įvairius finansinės ir ekonominės analizės metodus, skaičiuojami nustatyti rodikliai, atliekama finansinės ekonominės veiklos diagnostika, lyginami kelių ataskaitinių laikotarpių duomenys, identifikuojami pokyčiai, nustatomos jų priežastys, numatomos ateities tendencijos					
Šeštąją kontrolingo proceso veiklą kontrolingo sistemos modelyje tikslinga išskirti <u>veiklos vertinimą</u> , kuomet, remiantis išsamia finansinių ir nefinansinių rodiklių analize, išmatuojama ir kompleksiskai įvertinama visa įmonės finansinė ekonominė veikla, siekiant nustatyti, ar pavyko pasiekti iškeltus strateginius ir operatyvinius tikslus					
<i>Kita nuomonė / komentaras...</i>					

8. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelio Lietuvos vidutinėms įmonėms *metodologinio - instrumentinio posistemio* elementų sudėtį, buvo remiamasi metodų ir instrumentų tipologizacija. Įvertinus tai, kad kontrolingo sistemoje gali būti taikomas ypatingai platus spektras metodų ir instrumentų, kuriuos šiandieninės vidutinės įmonės yra pajėgios naudoti, į formuojamą modelį jie galimi įtraukti pagal kurį nors vieną ar kelis požymius.

Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b><i>Dėl metodų įtraukimo į kontrolingo sistemos metodologinį - instrumentinį posistemį</i></b>					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį metodus yra tikslinga įtraukti pagal <u>metodo taikymo pozicijos požymį</u> : <i>teorinio pažinimo metodai</i> (abstrakcijos, analogijos, apibendrinimo, sintezės, sisteminės analizės ir kiti); <i>praktiniai metodai</i> , kurie išreiškiami konkrečiais instrumentais (SSGG analizė, kritinio pelningumo taško analizė, biudžetų parengimas ir kiti), leidžiančiais praktiškai realizuoti kontrolingo sistemos tikslus					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį metodus yra tikslinga įtraukti pagal <u>metodų formalizavimo lygio</u> požymį: <i>neformalus metodai</i> , kurie remiasi subjektyviu vertinimu (scenarijų, Delfų, morfologinis, ekspertinio vertinimo, profesinės patirties ir kiti); <i>formalus metodai</i> (statistiniai, ekonominės analizės; finansinės analizės; sprendimų priėmimo teorijos, grafiniai metodai ir kiti)					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį metodus yra tikslinga įtraukti pagal <u>kontrolingo funkcijų vykdymo pobūdžio</u> požymį: <i>ekonominiai metodai</i> , kurie skirti įvertinti įmonės ekonominės veiklos efektyvumą, finansinę būklę, plėtros galimybes, identifikuoti rizikas bei silpnas vietas, optimaliai paskirstyti resursus ir pan.; <i>organizaciniai - administraciniai metodai</i> , kurie pagrįsti teisių ir atsakomybės įtvirtinimu visuose kontrolingo sistemos valdymo lygmenyse; <i>socialiniai - psichologiniai metodai</i> , tokie kaip sociometrinis, psichologiniai testai ir kt., kurių pagrindu tiriami ir vertinami kontrolingo sistemos dalyvių (kontrolierių, vadybininkų, vadovų, kitų darbuotojų) santykiai, pozicija, sąmoningumas, socialinis aktyvumas, bendros ir individualios vertybės ir pan.					
<b><i>Dėl kontrolingo instrumentų įtraukimo į kontrolingo sistemos metodologinį - instrumentinį posistemį:</i></b>					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį kontrolingo instrumentus yra tikslinga įtraukti pagal <u>kontrolingo objektus</u> (investicijų, inovacijų, finansinio, rinkodaros, aprūpinimo, gamybos, išlaidų kontrolingo ir kiti instrumentai)					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį kontrolingo instrumentus yra tikslinga įtraukti pagal <u>kontrolingo proceso</u> veiklas (tikslų nustatymo ir formalizavimo, planavimo, stebėsenos, kontrolės, analizės, veiklos vertinimo instrumentai)					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį kontrolingo instrumentus yra tikslinga įtraukti pagal <u>tikslų siekimo horizontą</u> (strateginiai, operatyviniai ir strateginiai - operatyviniai instrumentai)					
Į formuojamą kontrolingo sistemos modelį kontrolingo instrumentus yra tikslinga įtraukti pagal <u>informacinės bazės pobūdį</u> (atsakomybės apskaitos, valdymo apskaitos, finansinės analizės, ekonominės analizės, pardavimų analizės ir kiti instrumentai)					
<i>Kita nuomonė / komentaras....</i>					

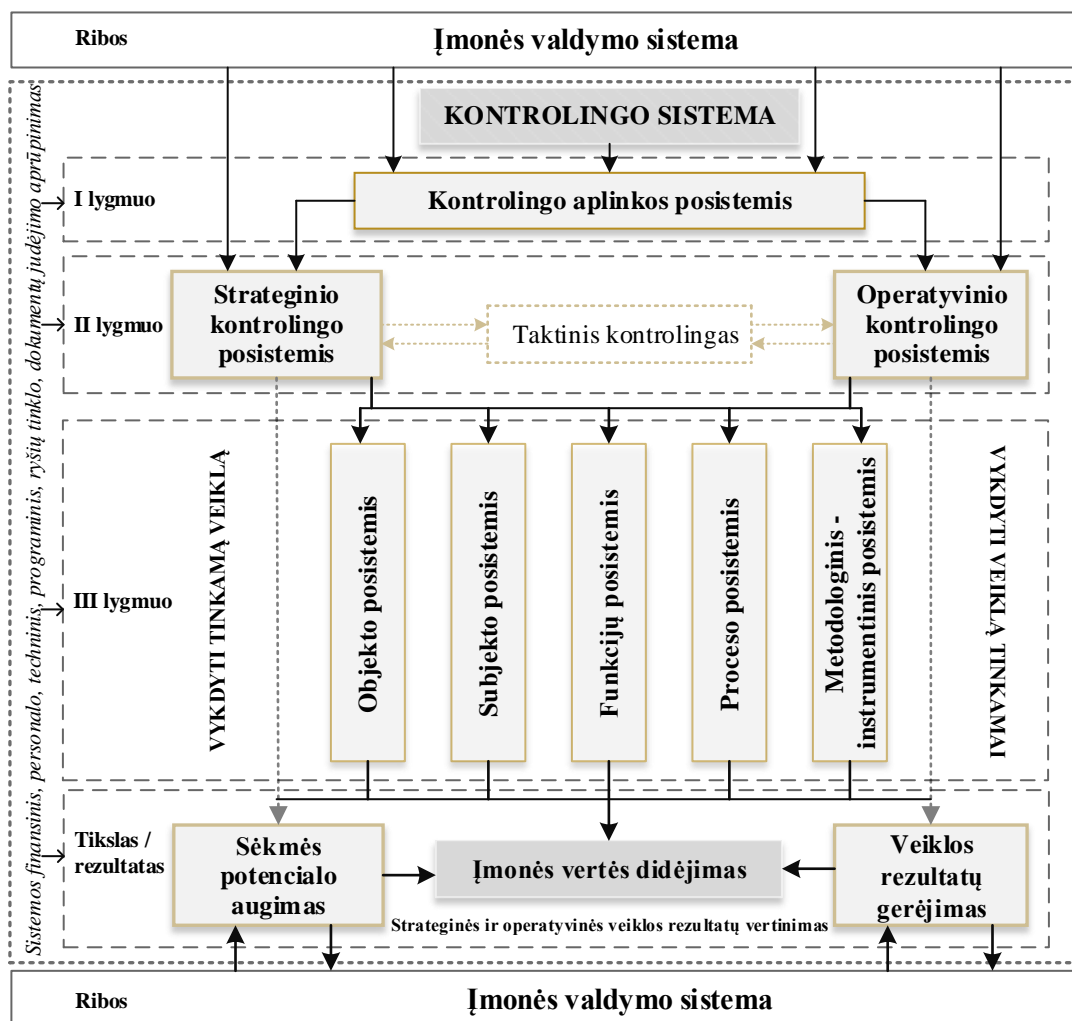
9. Formuojant kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms, **strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų vertinimui** skirti rodikliai (rodiklių sistemos) įtraukti remiantis prielaida, kad turi būti išlaikyta sąsaja su 2 priede pateiktu įmonės vertės dydį ir jo pokyčius matuojančių rodiklių rinkiniu, o taip pat kriterijais, charakterizuojančiais rodiklių kokybę: 1) rodikliai turi būti subalansuoti; 2) rodiklius turi sieti tarpusavio priklausomybės ryšys; 3) rodikliai turi būti orientuoti ne tik į operatyvinės, bet ir į strateginės veiklos vertinimą. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, kur 1 – visiškai nepritariu; 2 – nepritariu; 3 – nei pritariu, nei nepritariu; 4 – pritariu; 5 – visiškai pritariu.

	1	2	3	4	5
<b>Dėl rodiklių ir rodiklių sistemų pasirinkimo</b>					
1. Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti tik <u>pavienius finansinius ir nefinansinius rodiklius</u> , (t.y. kai rodikliai nesusieti jokiais ryšiais), kuriuos vidutinės įmonės turėtų pasirinkti individualiai pagal poreikius					
2. Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti tik <u>pavienius finansinius ir nefinansinius rodiklius</u> , kurie į konstruojamą modelį turi būti įtraukti nurodant konkrečius rodiklius, labiausiai tinkamus matuoti vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus ir užtikrinančius sistemos tikslo (įmonės vertės didėjimo) pasiekimą					
3. Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti tik <u>rodiklių sistemas</u> , (t.y. kai du ar daugiau rodiklių tarpusavyje susiję ir vienas kitą papildo arba paaiškina), kurias vidutinės įmonės turėtų pasirinkti individualiai pagal poreikius					
4. Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti tik <u>rodiklių sistemas</u> , kurios į konstruojamą modelį turi būti įtrauktos nurodant konkrečias sistemas, labiausiai tinkamas matuoti vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus ir užtikrinančius sistemos tikslo (įmonės vertės didėjimo) pasiekimą					
5. Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti tiek <u>pavienius rodiklius</u> , tiek <u>rodiklių sistemas</u> , nes kuo daugiau įvairiausių rodiklių ar jų sistemų įmonė taiko, tuo geriau įvertinama įmonės veikla					
<b>Dėl pavienių rodiklių rinkinio sudėties, konkrečių rodiklių sistemų įtraukimo į modelį atveju:</b>					
Jeigu pritarėte 2 teiginiui, nurodykite, kokie pavieniai rodikliai geriausiai išmatuotų vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus .....					
<b>Dėl rodiklių sistemų rinkinio sudėties, konkrečių rodiklių sistemų įtraukimo į modelį atveju:</b>					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti <u>DuPonto rodiklių sistemą</u> , nes svarbu gerinti šios piramidės žemesnio lygio rodiklius, kad užtikrinti aukštesnio lygio rodiklių (ROE, ROS, ROA) didėjimą, kurie yra įtraukti į suformuotą vidutinių įmonių vertės ir jos pokyčių matavimo rinkinį					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti <u>PSR rodiklių sistemą</u> , nes svarbu gerinti šios piramidės žemesnio lygio rodiklius, kad užtikrinti aukštesnio lygio rodiklio (ROA) didėjimą, kuris yra įtrauktas į suformuotą vidutinių įmonių vertės ir jos pokyčių matavimo rinkinį					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti <u>EVA rodiklių sistemą</u> , nes svarbu gerinti šios sistemos žemesnio lygio rodiklius, kad užtikrinti aukštesnio lygio rodiklio (EVA) didėjimą, kuris yra įtrauktas į suformuotą vidutinių įmonių vertės ir jos pokyčių matavimo rinkinį					
Formuojant kontrolingo sistemos modelį, veiklos vertinimui tikslinga taikyti <u>BSC rodiklių sistemą</u> , nes ji suteikia galimybę suformuoti subalansuotą rodiklių rinkinį, kuris susietas priežasties - pasekmės ryšiu ir užtikrina operatyvinių užduočių sąsają su strateginiais tikslais, t.y. atitinka visus tris rodiklių sistemų kokybę charakterizuojančius kriterijus					
Jeigu pritarėte 4 teiginiui, tačiau nepritarėte siūlomų rodiklių sistemų įtraukimui į modelį, nurodykite, kokios, jūsų nuomone, kitos rodiklių sistemos geriausiai išmatuotų vidutinių įmonių strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus .....					



## II-ojo ekspertinio vertinimo anketos priedas

1 anketos priedas. Kontrolingo sistemos sandaros struktūrinė schema



2 anketos priedas. I-ojo ekspertinio vertinimo metu identifikuoti vertės dydžio ir jo pokyčių matavimo rodikliai, kurie buvo pasiūlyti įtraukti į konstruojamą kontrolingo sistemos modelį Lietuvos vidutinėms įmonėms

<i>Apskaitos duomenų taikymu paremti rodikliai</i>	
1.	Grynasis pelnas
2.	Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA)
3.	Grynasis nuosavo kapitalo pelningumas (ROE)
4.	Pardavimų pelningumo (ROS)
5.	Turto pelningumas (ROA)
<i>Savininkų gerovės vertinimu paremti rodikliai</i>	
6.	Ekonominė pridėtinė vertė (EVA)
7.	Rinkos pridėtinė vertė (MVA)
8.	Akcininkų nuosavo kapitalo pelningumas (TSR)

**KONTROLINGO SISTEMOS, ORIENTUOTOS Į ĮMONĖS VERTĖS DIDĖJIMĄ,  
 TAIKYMO PATIRTIES IR GALIMYBIŲ LIETUVOS VIDUTINĖSE ĮMONĖSE TYRIMO  
 ANKETA**

**Gerb. Respondente,**

*Užpildydamas šią anketą Jūs padėsite išsiaiškinti kontrolingo sistemos žinomumo lygį bei jos taikymo Lietuvos vidutinėse įmonėse patirtį ir galimybes. Tyrimas yra daktaro disertacijos „Kontrolingo sistemos, orientuotos į įmonės vertės didėjimą, modelis Lietuvos vidutinėms įmonėms“ dalis. Tyrimą atlieka Vilniaus universiteto ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto doktorantė Daiva Tamulevičienė.*

*Apklausa yra anoniminė. Jos metu gauti duomenys bus naudojami tik moksliniais tikslais, o tyrimo rezultatai teikiami tik apibendrintai.*

*Dėkoju už Jūsų atsakymus*

**1. Kokios veiklos sritys Jūsų įmonė?**

- Gamybos įmonė
- Prekybos įmonė
- Paslaugas teikianti įmonė
- Mišria veikla užsiimanti įmonė
- Kita \_\_\_\_\_

**2. Koks yra Jūsų įmonės decentralizacijos lygis?<sup>1</sup>**

- Visiškai decentralizuota
- Decentralizuota
- Labiau decentralizuota, negu centralizuota
- Labiau centralizuota, negu decentralizuota
- Centralizuota
- Visiškai centralizuota
- Negaliu atsakyti

**3. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbi ilgalaikių strategijų kūrimo ir strateginių tikslų formulavimo veikla**

- Labai svarbi
- Pakankamai svarbi
- Nelabai svarbi
- Visiškai nesvarbi
- Negaliu atsakyti

**4. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbi trumpalaikių tikslų nustatymo ir trumpalaikių užduočių formulavimo veikla**

- Labai svarbi
- Pakankamai svarbi
- Nelabai svarbi
- Visiškai nesvarbi
- Negaliu atsakyti

---

<sup>1</sup> Decentralizacijos lygis laikytinas aukštu, kai: 1) sprendimų priėmimo kiekis žemiausiuose vadovavimo lygiuose yra didelis; 2) žemiausio lygio vadovai gali priimti *reikšmingus* sprendimus, susijusius su žaliavų, darbo išlaidų valdymu; nukreipti įmonės veiklą nauja linkme; 3) vidurinio ir žemiausio lygmens vadovai gali priimti sprendimus, kurie apima daugiau negu vieną funkciją; 4) aukščiausio lygmens vadovai retai tikrina kasdienius jiems pavaldžių vadovų sprendimus darydami prielaidą, kad sprendimai yra tinkami.

**5. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbu stebėti ir prognozuoti išorės aplinkos būklę (vertinti išorės veiksnius, vertinti riziką ir ją valdyti, numatyti įmonės veiksmus išorės aplinkoje)**

- Labai svarbu
- Pakankamai svarbu
- Nelabai svarbu
- Visiškai nesvarbu
- Negaliu atsakyti

**6. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbu identifikuoti ir vertinti vidaus aplinkos veiksnių įtaką įmonės veiklai (žmogiškųjų, materialinių, technologinių, techninių, finansinių išteklių poreikio; gamybos, tiekimo, pardavimo, rinkodaros, valdymo procesų ir kita)**

- Labai svarbu
- Pakankamai svarbu
- Nelabai svarbu
- Visiškai nesvarbu
- Negaliu atsakyti

**7. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbu sistemiškai planuoti, stebėti, kontroliuoti, analizuoti ir vertinti šias veiklos kryptis**

	Labai svarbu	Pakankamai svarbu	Nelabai svarbu	Visiškai nesvarbu	Negaliu atsakyti
Pagrindinė veikla					
Finansinė veikla					
Inovacinė veikla					
Investicinė veikla					
Socialinė veikla					

**8. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbu sistemiškai planuoti, stebėti, kontroliuoti, analizuoti ir vertinti šias funkcines sritis**

	Labai svarbu	Pakankamai svarbu	Nelabai svarbu	Visiškai nesvarbu	Negaliu atsakyti
Rinkodaros					
Gamybos					
Aprūpinimo					
Logistikos					
Klientų					
Personalo					

## 9. Įvertinkite, kiek Jūsų įmonei yra svarbūs žemiau nurodyti procesai

	Labai svarbu	Pakanka mai svarbu	Nelabai svarbu	Visiškai nesvarbu	Negaliu atsakyti
Tikslų nustatymas ir formalizavimas <sup>2</sup>					
Planavimas <sup>3</sup>					
Stebėseną <sup>4</sup>					
Kontrolė <sup>5</sup>					
Analizė <sup>6</sup>					
Veiklos vertinimas <sup>7</sup>					

## 10. Ar Jūsų įmonėje taikoma kontrolingo sistema?

- Taip, taikoma
- Taikoma, tačiau ne visa apimtimi
- Netaikoma, tačiau ateityje planuojama taikyti
- Netaikoma
- Negaliu atsakyti
- Kita \_\_\_\_\_

## 11. Kuris teiginys tiksliausiai atspindi Jūsų nuomonę dėl kontrolingo paskirties įmonėje (pasirinkti ne daugiau kaip du variantus)

Kontrolingas – tai:

- vadovybės apibrėžtas procesas, skirtas užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir verslo rizikos valdymą
- procesas, užtikrinantis, kad reali veikla atitiktų planuojamą
- nepriklausoma, objektyvi veikla, skirta vertinti ir gerinti įmonės rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą
- veikla, kurios metu renkama, sisteminama ir įvertinama informacija, reikalinga ūkio subjektui valdyti
- sistema, integruojanti planavimo, stebėsenos, kontrolės, apskaitos, analizės, veiklos vertinimo ir kitas veiklas, kad palaikyti valdymą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų
- sistema, teikianti metodologinę, koordinavimo, informacinio aprūpinimo paslaugas įmonės valdymui, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų
- įmonės vadovybės reglamentuota informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo nustatytos atitinkamos formos ataskaitose sistema, skirta įmonės veiklai valdyti, kontroliuoti, sprendimams priimti ir perspektyvoms numatyti
- kita \_\_\_\_\_
- negaliu atsakyti

<sup>2</sup> Čia suprantama kaip veikla, kurios metu nustatomi strateginiai ir operatyviniai įmonės tikslai, vykdoma tikslų dekompozicija, formalizuojant juos per siekiamų kiekybinių ir kokybinių rodiklių, skirtų įvertinti numatytų tikslų pasiekimo lygį, parinkimą

<sup>3</sup> Čia suprantama kaip veikla, kuomet išskirti strateginiai ir operatyviniai tikslai išreiškiami atitinkamais planais: rengiamos prognozės, kuriamos programos, apibrėžiamos užduotys, formuojami biudžetai

<sup>4</sup> Čia suprantama kaip veikla, kurios metu registruojami operatyviniai finansinės ekonominės veiklos duomenys, stebimi pakitimai išorės ir vidaus aplinkoje, lyginami tiksliniai ir faktiniai rodikliai

<sup>5</sup> Čia suprantama kaip veikla, kurios metu vykdoma išankstinė tikslų adekvatumo, prognozių realistiškumo, atotrūkio tarp tikslinių ir prognozių reikšmių galimybės egzistavimo kontrolė, vykdoma einamoji planų ir biudžetų įgyvendinimo kontrolė

<sup>6</sup> Čia suprantama kaip veikla, kuomet, naudojant įvairius finansinės ir ekonominės analizės metodus, skaičiuojami nustatyti rodikliai, lyginami kelių ataskaitinių laikotarpių duomenys, identifikuojami pokyčiai, nustatomos priežastys, numatomos ateities tendencijos

<sup>7</sup> Čia suprantama, kaip veikla, kuomet remiantis išsamia finansinių ir nefinansinių rodiklių analize, išmatuojama ir kompleksiskai įvertinama visa įmonės finansinė ir ekonominė veikla, siekiant nustatyti, ar pavyko pasiekti išskeltus strateginius ir operatyvinius tikslus.

**12. Kontrolingo sistema įmonėje atlieka įvairias funkcijas. Išreikškite savo nuomonę, kiek Jūsų įmonei yra (arba būtų) reikšmingas pateiktų funkcijų įgyvendinimas, siekiant strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatų gerėjimo**

	Labai reikšminga	Kažkiek reikšminga	Nelabai reikšminga	Nereikšminga	Negaliu atsakyti
<i>Valdymo palaikymo funkcija</i> , kuri užtikrina strateginių ir operatyvinių tikslų pasiekimo lygio išaugimą					
<i>Metodologinė funkcija</i> , kuri užtikrina vieningos kontrolingo sistemos, leidžiančios pasiekti įmonės tikslus, diegimo ir taikymo metodikos sukūrimą					
<i>Koordinacinė funkcija</i> , kuri užtikrina organizacijos dalyvių tarpusavio veiksmų ir taikomų priemonių suderinamumą, siekiant optimizuoti valdymo sprendimų priėmimo laiko ir kokybės santykį					
<i>Informacinė funkcija</i> , kuri užtikrina vieningos informacinės bazės sukūrimą ir jos tikslinį panaudojimą, siekiant įmonės tikslų					
<i>Sistemų vystymo funkcija</i> , kuri užtikrina planavimo ir biudžetų parengimo; planų ir biudžetų vykdymo kontrolės; valdymo apskaitos ir atskaitomybės; atsakomybės apskaitos; veiklos vertinimo sistemų projektavimą, diegimą, plėtojimą ir palaikymą					
<i>Metodinė funkcija</i> , kuri užtikrina tinkamų instrumentų, metodų, būdų parinkimą, siekiant strateginių ir operatyvinių tikslų					
<i>Derinimo funkcija</i> , kuri užtikrina veiksmų ir priemonių derinimą, priimant valdymo sprendimus					
<i>Adaptacinė funkcija</i> , kuri užtikrina numatytų veiksmų ir priemonių pakeitimus, atsižvelgiant į besikeičiančias išorės ir vidaus aplinkos sąlygas					
<i>Analitinė funkcija</i> , kuri užtikrina pagrindinių kontroliuojamų rodiklių ir kriterijų, skirtų nustatyti įmonės vertės pokyčius, paiešką, taikymą ir analizę					
<i>Apskaitinė funkcija</i> , kuri užtikrina savalaikį tinkamų apskaitos duomenų, reikalingų valdymo sprendimams priimti, pateikimą					
<i>Stebėsenos funkcija</i> , kuri užtikrina nuolatinį kiekybinių ir kokybinių rodiklių pakitimų išorės ir vidaus aplinkoje stebėjimą ir registravimą					
<i>Konsultacinė funkcija</i> , kuri užtikrina konsultacijų ir metodinės pagalbos teikimą valdymo personalui, kad sumažinti klaidingų valdymo sprendimų priėmimo riziką					

**13. Kuris teiginys tiksliausiai atspindi Jūsų nuomonę dėl 12 klausime pateiktų funkcijų vykdymo delegavimo Jūsų įmonėje (pasirinkite tik vieną variantą)**

Nurodytos funkcijos yra (arba būtų) efektyviausiai įgyvendinamos:

- įsteigiant savarankišką kontrolingo tarnybą, kuri tiesiogiai pavaldi generaliniam direktoriui ar stebėtojų tarybai ir veikia kaip tiesioginis tarpininkas tarp akcininkų ir vadybininkų
- įsteigiant kolegialią kontrolingo tarnybą, sudarytą iš keleto skirtingų padalinių (finansų, pardavimo, gamybos ir kitų) atstovų, kurie periodiškai susirenka spręsti tam tikras iškilusias (dažniausiai vienkartinės) problemas
- įsteigiant atskirą kontrolierio (ar keleto kontrolierių, kuruojančių skirtingas sritis ar atsakingų už skirtingų funkcijų įgyvendinimą) pareigybę finansų skyriaus sudėtyje
- jas reintegruojant į valdymo sistemą, t.y. dalį arba visas funkcijas deleguojant vadybininkams, padalinių vadovams, kitiems specialistams
- outsorsingo būdu, kuomet visos arba dalis kontrolingo funkcijų įgyvendinamos perkant paslaugas tik iš išorės konsultacinių įmonių
- ko-sorsingo būdu, kuomet įmonės viduje yra įsteigta kontrolingo tarnyba, atliekanti pagrindines užduotis, tačiau tam tikrais atvejais dalis kontrolingo paslaugų perkama iš išorės ekspertų
- kita \_\_\_\_\_
- negaliu atsakyti

**14. Įvertinkite įmonės vertės kūrimo reikšmę efektyviam įmonės funkcionavimui. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams**

	Visiškai pritariu	Pritariu	Ne pritariu, nei nepritariu	Nepritariu	Visiškai nepritariu
Įmonės vertės pokytis per tam tikrą laikotarpį yra svarbus įmonės veiklos efektyvumo kriterijus					
Įmonės vertės didinimas turi tapti pagrindiniu tikslu, siekiant užtikrinti esamų ir būsimų investuotojų poreikius					
Įmonės, kuriančios vertę, pajėgios subalansuoti visų dalyvių (akcininkų, darbuotojų, klientų, tiekėjų, visuomenės ir kitų) poreikius					
Įmonės vertės didėjimas užtikrina įmonės egzistavimą ilgalaikėje perspektyvoje					

**15. Įmonės vertės dydį ir jo pokyčius galima išmatuoti naudojant apskaitos duomenų taikymu paremtus rodiklius. Ar pritartumėte, kad Jūsų įmonės vertės dydis ir jo pokyčiai, taikant nurodytus rodiklius, būtų išmatuoti objektyviai?**

	Visiškai pritariu	Pritariu	Ne pritariu, nei nepritariu	Nepritariu	Visiškai nepritariu	Negaliu atsakyti
Grynasis pelnas						
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA)						
Grynasis nuosavo kapitalo pelningumas (ROE)						
Pardavimų pelningumas (ROS)						
Turto pelningumas (ROA)						
Kita nuomonė / komentaras						

**16. Įmonės vertės dydį ir jo pokyčius galima išmatuoti naudojant savininkų gerovės vertinimu paremtus rodiklius. Ar pritartumėte, kad Jūsų įmonės vertės dydis ir jo pokyčiai, taikant nurodytus rodiklius, būtų išmatuoti objektyviai**

	Visiškai pritariu	Pritariu	Ne pritariu, nei nepritariu	Nepritariu	Visiškai nepritariu	Negaliu atsakyti
Ekonominė pridėtinė vertė (EVA)						
Rinkos pridėtinė vertė (MVA)						
Akcininkų pridėtinė vertė (SVA)						
Kita nuomonė / komentaras						

**17. Nurodykite, koku būdu Jūsų įmonėje atliekamas strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimas (galimi keli atsakymo variantai)**

- Taikomi įvairūs pavieniai, nesusieti jokiais ryšiais, finansiniai rodikliai (pelno, pelningumo, mokumo ir kt. rodikliai)
- Taikomi įvairūs pavieniai, nesusieti jokiais ryšiais, nefinansiniai rodikliai (klientų pasitenkinimo laipsnis, rinkos dalis ir kt.)
- Taikomos egzistuojančios finansinių rodiklių sistemos (DuPonto sistema, EVA sistema ir kt.)
- Taikomos egzistuojančios finansinius ir nefinansinius rodiklius jungiančios rodiklių sistemos (BSC sistema, EFQM sistema ir kt.)
- Taikomos individualios, pačios įmonės suformuotos, rodiklių sistemos, kur du arba daugiau rodiklių vienas kitą papildo arba paaikškina
- Įmonėje veikla nėra vertinama
- Negaliu atsakyti

18. Nurodykite, kuri iš žemiau išvardintų rodiklių sistemų, skirtų vertinti strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatus, yra taikoma (ar buvo taikyta per pastaruosius 5 metus) Jūsų įmonėje?

	Taikoma	Taikoma, bet ateityje numatoma atsisakyti	Netaikoma, bet ateityje numatoma taikyti	Netaikoma, nes nėra poreikio	Netaikoma, nes mažai apie ją turima žinių	Negaliu atsakyti
DuPonto sistema						
PSR (Pyramid Structure of Ratios) sistema						
Weibel sistema						
RL (Reichmann, Lachnit) sistema						
Tableau de Bord sistema						
EVA (Economic Value Added) sistema						
ZVEI sistema						
EFQM (European Foundation for Quality Management) sistema						
BSC (Balanced Scorecard) sistema						
Kita.....						

19. Ar Jūsų įmonėje būtų poreikis diegti kontrolingo sistemą įmonės vertės didinimo tikslu?

- Taip
- Ne
- Negaliu atsakyti
- Įmonėje kontrolingo sistema yra įdiegta
- Kita \_\_\_\_\_