

## Vadovybės vaidmuo formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą

Rasa Kanapickienė

Doktorantė  
Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto  
Finansų ir apskaitos katedra  
Muitinės g. 8, 3000 Kaunas  
Tel. (8 27) 42 29 26  
El. paštas rasa.kanapickiene@aula.vukhf.lt

*Straipsnyje nagrinėjamas vadovybės vaidmuo formuojant efektyvią įmonės vidaus kontrolę. Išanalizavus vidaus kontrolės aplinkos elementus, greta vidaus ir išorės veiksnių pasiūlyta įtraukti ir reglamentą. Pateikiamas reglamento apibrėžimas, pagrindžiamas jo naudojimo būtinumas bei sudarytas reglamento dokumentų paketas. Kontrolės aplinkos veiksniai suskirstyti santykiu su vadovybe aspektu, pateikiami kiekvieno aspekto svarbiausi reikalavimai, lemiantys efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Parengtos anketos leidžia nustatyti, kaip įmonėje laikomasi šių reikalavimų, ir įvertinti vidaus kontrolės efektyvumą.*

### Įvadas

Suirus TSRS ir masiškai pradėjus steigti nuosavo kapitalo įmones, daugelis įmonių vadovų vidaus kontrolę laikė socialistinės visuomenės atgyvena ir jai neskyrė reikiamo dėmesio. Jiems vidaus kontrolės sąvoka asocijavosi su tarybiniais laikais buvusia tarpžinybine kontrole. Per nepriklausomybės metus pamažu ir skausmingai buvo suvokta kontrolės būtinybė. Nors dabar vidaus kontrolei ir vidaus auditui pradėta skirti nemažai dėmesio, tačiau vidaus kontrolės sistemos diegimas įmonėse vis dar yra naujas dalykas ir daugelis įmonių vadovų nežino pagrindinių jos kūrimo principų. Lietuvoje nėra apibendrintos metodinės medžiagos, kuria vadovaujantis įmonėse galėtų būti sėkmingai diegiama vidaus kontrolės sistema. Esant tokiai situacijai, įmonių vadovams, siekiantiems suprasti

ir nustatyti principus, su kurių pagalba būtų galima sukurti efektyvią vidaus kontrolę, dažniausiai tenka remtis kitų šalių praktika ir patirtimi. Tai yra gana sunkus uždavinys, reikia specifinių žinių ir laiko sąnaudų informacijai kaupti ir ją apibendrinti. Todėl iškyla būtinybė, įvertinant mūsų šalies specifiką, kurti naują, orientuotą į rinkos ekonomiką vidaus kontrolės koncepciją.

Dabar vyrauja nuomonė, kad vidaus kontrolė nėra tik priemonė nustatyti pažeidimus ar priemonių visuma užtikrinti turto saugumą ir buhalterinių įrašų patikimumą. Vidaus kontrolė tampa lanksčiu įmonės valdymo įrankiu, padedančiu įmonei siekti savo tikslų. Būtent tokios vidaus kontrolės kūrimo ir įvertinimo problemos nagrinėjamos šiame straipsnyje.

Suprantama, diegiant vidaus kontrolės sistemą, svarbus yra įmonės vadovybės vaidmuo. To-

dėl pirmiausia aptarsime svarbiausius diegiamos kontrolės sistemos efektyvumo veiksnius. Tada pateiksime metodą, kaip su anketų pagalba nustatyti, ar įmonėje įdiegta kontrolės sistema veikia efektyviai. Darbas atliktas, remiantis publikuotais audito specialistų darbais, juos apžvelgiant, analizuojant ir interpretuojant taip, kad pateikiamas rekomendacijas būtų galima naudoti mūsų valstybėje.

### Įmonės vidaus kontrolės aplinkos elementai

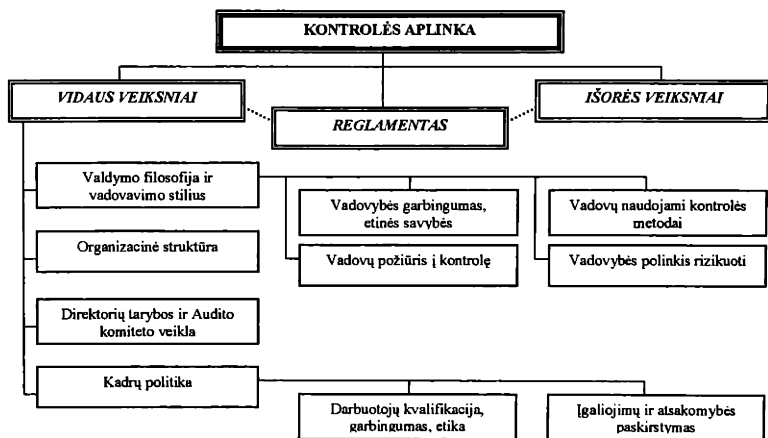
Vidaus kontrolės sistemai šiuolaikinės rinkos sąlygomis virstant aktyviu įmonės valdymo įrankiu, keičiasi ir ją sudarančių elementų samprata – jie tampa priemonėmis, padedančiomis įmonei siekti savo tikslų. Šie elementai yra kontrolės aplinka, rizikos įvertinimas, kontrolės veiksmai, buhalterinės apskaitos sistema ir monitoringas (D. R. Frazier, L. S. Spradling, 1996; M. Simons, 1997; D. Applegate, T. Wills, 1999). Straipsnyje daugiausia dėmesio skirsime kontro-

lės aplinkai, nes ji, būdama efektyvios vidaus kontrolės sistemos pagrindas, garantuoja tvarką įmonėje.

Kontrolės aplinka apibrėžiama kaip veiksnių, darančių įtaką įmonės veiklai, visuma. Šie veiksniai lemia rizikos įvertinimo efektyvumą, informacinių šrautų sistemos struktūrą ir kontrolės procedūrų bei monitoringo veiklos patikimumą.

Norint suprasti, kiek vidaus kontrolės aplinkai svarbūs įmonės vadovybės veiksmai, reikia visus vidaus kontrolei turinčius įtakos veiksnius suklasifikuoti. Išsagrinėjus literatūroje pateiktųjų kontrolės aplinkos veiksnių įvairovę, galima teigti, kad nėra bendros nuomonės dėl kontrolės aplinkos veiksnių skaičiaus ir skirstymo. Tikslinga skirti pagrindinius, esminius, labiausiai kontrolei turinčius įtakos veiksnius bei jų porūšius. Šio apibendrinimo rezultatai pateikiami 1 paveiksle.

Kontrolės aplinką sudaro *vidaus* ir *išorės* veiksniai. Jie skiriasi tuo, kad vidaus veiksniams galima daryti įtaką, o išorės veiksniams – nega-



1 pav. Svarbiausi kontrolės aplinkos elementai

lima. Dėl to dažniausiai analizuojami vidaus veiksniai, o išorės veiksniams neskiriama reikiamo dėmesio. Kai kurie autoriai išorės veiksmų visiškai neįtraukia į kontrolės aplinkos veiksmų sąrašą (D. R. Frazier, L. S. Spradling, 1996; M. B. Curtis, F. H. Wu, Jr. J. L. Craig, 2000). Tačiau šie veiksniai taip pat svarbūs įmonės vidaus kontrolei, juos būtina žinoti, analizuoti, tirti bei įvertinti jų riziką įmonės veiklai.

Visus išorės veiksmus galima suskirstyti į dvi grupes (A. D. Šeremet, V. P. Suic, 1995):

1) *makroekonominiai veiksniai* (šalies ekonominė politika, infliacija, įstatymų kaita, mokesčių sistemos pasikeitimas, užsienio valiutos kursų svyravimai ir kt.);

2) *verslo šakos veiksniai* (šakos reguliavimo aplinka, šakos ekonominės sąlygos bei šakos darbo rinkos specifika).

Kontrolės aplinkai paprastai priskiriami tokie vidaus veiksniai (W. B. Meigs, O. R. Whittington, K. J. Pany, R. F. Meigs, 1988; J. C. Robertson, 1993; J. L. Colbert, 1995; D. R. Frazier, L. S. Spradling, 1996; C. Drury, 1996; V. P. Suic, Ž. V. Zakaraja, 1998; J. Mackevičius, 1999):

- 1) *valdymo filosofija ir vadovavimo stilius,*
- 2) *organizacinė struktūra,*
- 3) *kadrų politika.*

Dažnai kaip kontrolės aplinkos sudedamojo dalys išskiriami šie veiksniai:

1) *vadovų naudojami kontrolės metodai* (D. M. Guy, C. W. Alderman, 1985; J. L. Colbert, 1995; J. C. Robertson, 1993); kai kurie autoriai (V. P. Suic, Ž. V. Zakaraja, 1998) šį elementą išplečia iki *vadovybės veiklos*;

2) *direktorių tarybos ir audito komiteto veikla* (J. L. Colbert, 1995; M. B. Curtis, F. H. Wu, Jr. J. L. Craig, 2000; D. R. Frazier, L. S. Spradling, 1996);

3) *vidaus auditas* (A. H. Millichamp, 1996; T. A. Dubrovina, V. A. Suchov, A. D. Šeremet, 1997);

4) *įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas* (D. M. Guy, C. W. Alderman, 1985; M. B. Curtis, F. H. Wu, Jr. J. L. Craig, 2000);

5) *garbingumas ir etikos taisyklės* (C. Drury, 1996; M. R. Simmons, 1997);

6) *kompetencija* (C. Drury, 1996; M. R. Simmons, 1997).

Į kontrolės aplinkos veiksmų sąrašą tikslinga įtraukti dar vieną elementą, kurio esmę geriausiai perteikia reglamento sąvoka (1 paveikslas). Trumpai jį galima apibrėžti taip: reglamentas – tai įmonės vidaus ir išorės norminių dokumentų sistema, nustatanti vidaus kontrolės sistemos veikimo mechanizmą. Pagrįsime šio veiksmo išskyrimo būtinybę.

Vidaus kontrolė vykdoma remiantis tiek vidaus, tiek išorės norminiais dokumentais. Literatūroje reglamentas, kaip vidaus kontrolės aplinkos elementas, neišskiriamas, nes veiklą reglamentuojantys dokumentai analizuojami nagrinėjant kitus kontrolės aplinkos elementus. Tačiau šiandien verslo būklė rodo, kad reglamentuojant įmonės veiklą susiduriama ne su viena problema. Pavyzdžiui, yra problemų nustatant įmonės politikos gaires, sudarant operacijų atlikimo procedūras. Sudarytos pareiginės instrukcijos būna aprašomojo pobūdžio. Į jas neįtraukiama nemažai būtinų skyrių (pavyzdžiui, pareigybės reikalavimai). Į skyrių ir tarnybų nuostatus neįtraukiami pagrindiniai reikalingi skyriai, jie sudaromi pačių skyrių ar tarnybų (įskaitant savo interesus), nekoordinuojamos padalinių teisės, pareigos ir atsakomybė.

Įmonės veiklą reglamentuojančių dokumentų sudarymo klausimams skiriama labai mažai laiko. Dažnai norminių dokumentų turinys būna primityvus. Patys dokumentai parengti nesisistemingai, dažnai prieštarauja vienas kitam. Dokumentai operatyviai nepataisomi, nors juos pakeisti ar papildyti rekomenduoja auditoriai ar nurodo įmonės vadovai. Todėl įmonės vidaus

kontrolės sistemą reglamentuojantys dokumentai praranda savo aktualumą ir tampa reikalingi parodyti tik kontroliuojančioms institucijoms.

Esant tokiai situacijai, reglamentą, kaip atskirą elementą, išskirti yra svarbu praktiniu aspektu, nes organizuojant įmonėje vidaus kontrolę, turi būti sudarytas ne atskirų dokumentų rinkinys, o vidaus norminių dokumentų sistema.

Naudojamame reglamentuojančių dokumentų pakete turėtų būti:

- 1) įmonės politikos vadovas, nurodant atitinkamas veiklos kryptis;
- 2) vidaus kontrolės sistemos nuostatai;
- 3) vidaus kontrolės tarnybos nuostatai (vidaus audito skyriaus reglamentas);
- 4) įmonės organizacinės struktūros schema;
- 5) skyrių, padalinių nuostatai;
- 6) įsakymas apie apskaitos politiką;
- 7) darbuotojų pareiginės instrukcijos;
- 8) tam tikrų operacijų atlikimo instrukcijos;
- 9) dokumentas, numatantis sprendimų priėmimo procedūras.

Norėtųsi atkreipti dėmesį, kad išvardyti dokumentai nėra vien dokumentų rinkinys – jie susiję, papildo vienas kitą, todėl sudaro sistemą. Norint, kad nesudarytų sąlygų atsirasti klaidų, netikslumų ar neapibrėžtumui, reglamento dokumentų paketas negali būti pastovus. Pavyzdžiui, keičiantis įstatymams ar įmonės struktūrai, neišvengiamai kinta ir reglamento dokumentai. Dėl to reikia sudaryti galimybę nuolat tobulinti dokumentus. Tai geriausia padaryti pakeičiant elektroninius tekstus. Be to, peržiūrint ir patvirtinant dokumentus, pravartu peržiūrėti ir visą jų kompleksą.

Įmonėje turi būti susisteminti ne tik vidaus dokumentai, bet ir įmonės veiklą reglamentuojantys įstatymai bei poįstatyminiai aktai. Kad veikla būtų teisėta, įmonė, vykdydama ūkinę veiklą, turi remtis galiojančiais įstatymais ir norminiais aktais. Ypač svarbu reikiamą dėmesį

skirti toms veiklos sritims, kurioms keliami specialūs reikalavimai, pavyzdžiui, prekybai naftos produktais, spalvotųjų metalų supirkimui.

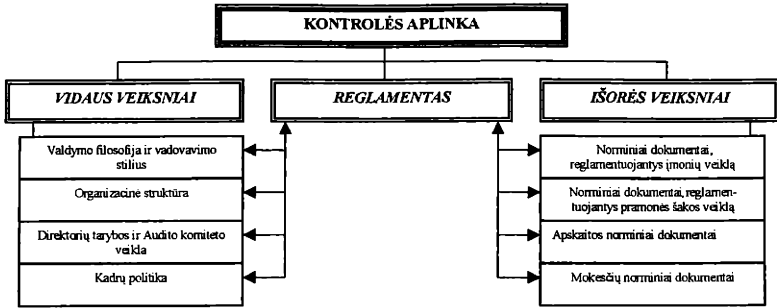
Įmonės vadovai turi detaliai išstudijuoti norminius dokumentus, kad nedarytų apskaitos klaidų. Tačiau tai padaryti sunku, nes Lietuvoje įstatymai labai dažnai keičiami, papildomi, be to, yra dviprasmiški, juos galima įvairiai traktuoti. Dėl neteisingai suprantamų ir traktuojamų įstatymų klaidingai fiksuojami apskaitos duomenys. Netinkamai organizuojant apskaitą, gaunami neteisingi rezultatai, o tada kontroliuojančios valstybės institucijos gali taikyti įvairias baudas ar imtis dar griežtesnių priemonių.

Norint išvengti klaidų, kiekvienoje įmonėje turi būti sukurta norminių dokumentų kaupimo sistema; paskirti darbuotojai, atsakingi už apskaitos bei mokesčius reglamentuojančių dokumentų ir jų pakeitimų nuolatinį sekimą. Šie asmenys apie norminių dokumentų pokyčius privalo informuoti darbuotojus, kurių veikla tiesiogiai susijusi su jais.

Rengiant reglamento dokumentus būtina atsižvelgti ir į kontrolės aplinkos vidaus veiksnius, ir į įmonės veiklą valstybiniu mastu reglamentuojančius norminius dokumentus. 2 paveiksle parodyta vidaus ir išorės veiksmų bei reglamentų sąsaja.

Iš 1 paveiksle pateiktos kontrolės aplinkos veiksmų klasifikacijos matyti, kad vadovybės vaidmuo yra lemiamas norint sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Šių veiksmų santykio su vadovybe aspektu visus vidaus kontrolės aplinkos veiksmus tikslinga sugrupuoti į tris grupes:

1. *Vadovybei turintys įtakos veiksniai* užtikrina efektyvią vidaus kontrolės aplinką. Tai (1) Direktorių tarybos ir Audito komiteto veikla bei (2) išorės veiksniai, kurių įtaka kiekvienoje įmonėje gali būti skirtinga, nes jie priklauso nuo veiklos srities ir išorės veiksmų sukurtų vidaus kontrolės procedūrų.



2 pav. Kontrolės aplinkos elementų ryšys

2. *Vadovybės vidinių nuostatų įtaka vidaus kontrolei.* Šioje kontrolės aplinkos elementų grupėje detalizuojamos įmonės vadovybės savybės, darančios įtaką vidaus kontrolei. Tai – (1) pozicija į kontrolę, (2) vadovybės polinkis rizikuoti, (3) garbingumas ir etinės savybės. Minėtos savybės paprastai analizuojamos, nagrinėjant valdymo filosofiją ir vadovavimo stilių.

3. *Vadovybės įdiegtas kontrolės mechanizmas* apima priemones, kuriomis vadovybė formuoja vidaus kontrolės sistemą. Šias priemones galima suskirstyti į tokias grupes: (1) vadovų naudojamus kontrolės metodus, (2) organizacinę struktūrą, (3) darbuotojų įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą, (4) darbuotojų kvalifikaciją, garbingumą ir etiką bei (5) reglamentą.

Esamos metodikos neleidžia susidaryti išsamaus vaizdo apie vadovybės įdiegtą kontrolės mechanizmą. Todėl būtina sukurti metodiką, leidžiančią efektyviai įvertinti nagrinėjamus kontrolės aplinkos veiksnius.

Minėjome, norint išanalizuoti *vadovybės įdiegtą kontrolės mechanizmą*, tikslinga atlikti šiuos tyrimus: išanalizuoti (1) organizacinę struktūrą, (2) valdinių įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą, (3) darbuotojų kvalifikaciją,

garbingumą bei etiką, (4) vadovų naudojamus kontrolės metodus. Vadovybės įdiegto mechanizmo penktąjį elementą – reglamentą – jau aptarėme, todėl daugiau jo neanalizuosime.

Toliau detaliau išnagrinėsime minėtus veiksnius bei pateiksime jų įvertinimo metodiką.

### Informacijos kaupimas su anketų pagalba

Prieš pradėdami nagrinėti vadovybės įtaką įmonės vidaus kontrolei, aptarsime būdus, kuriais auditoriai (arba kiti asmenys, suinteresuoti sėkminga įmonės veikla, pavyzdžiui, įmonės vadovas) gali surinkti jiems reikalingą informaciją. Informacija apie vidaus kontrolės veiksnius renkama trimis būdais – naudojant aprašymus, anketas ir grafines schemas. Naudojamas būdas priklauso nuo vidaus kontrolės sudėtingumo. Įmonėse, kur vidaus kontrolė paprasta, pakanka naudoti aprašymus. Nagrinėjant didelę ir sudėtingą sistemą labiau efektyvios yra grafines schemas ir anketos. Dažnai naudojama šių trijų metodų kombinacija, tačiau vertinant vidaus kontrolę geriausia naudoti anketas, kurios padeda išvengti klaidų ir netikslumų bei atskleisti slepiamą informaciją.

Anketų naudojimas pasiteisina dėl šių priežasčių. Pirma, su įmonės darbuotojų pagalba (jiems patvirtinant ar paneigiant pateiktus teiginius) auditorius gali geriau pažinti įmonėje vykstančius procesus ir pastebėti vidaus kontrolės pranašumus ir trūkumus. Antra, naudojant gerai parengtas anketas, galima labai efektyviai ir produktyviai surinkti labai svarbių ir naudingų duomenų. Gerai parengtos anketos naudotinos tiek nepriklausomų, tiek vidaus auditorių darbe. Jomis gali pasinaudoti ir įmonių vadovai, norėdami įvertinti kontrolės būklę įmonėje. Tai galima pasiekti, jei klausinėjantys asmenys sukuria draugišką, o ne priešišką atmosferą, reikalingą nustatyti kontrolės problemas ir pateikti kontrolės gerinimo sprendimus. Toks kokybės metodas pralenkia tradicinius kontrolinius informacijos rinkimo metodus.

Dažniausiai anketų klausimai suformuluoti taip, kad atsakymas „ne“ parodo kontrolės trūkumą. Šiame darbe pateiktose anketose klausimai formuluojami kaip teiginiai. Be to, siūloma kontrolės aplinkos ir atskirų kontrolės priemonių efektyvumą ir patikimumą vertinti naudojantis skale, sudaryta ne mažiau kaip iš trijų lygių: kontrolė stipri, vidutinė, silpna.

Pateiksime tokį pavyzdį. Anketoje pateikto teiginio patvirtinimas (atsakymas „taip“) parodo, kad kontrolė stipri. Atsakymas „ne“ atskleidžia kontrolės trūkumus. Kai teiginio negalima nei patvirtinti, nei paneigti, kontrolė laikytina vidutine. Tarkime, įmonėje sudarytos tik administracijos darbuotojų pareiginės instrukcijos. Todėl teiginio „įmonėje sudarytos visų darbuotojų pareiginės instrukcijos“ negalima nei patvirtinti, nei paneigti. Šiuo atveju kontrolę laikysime vidutine.

Manome, šią įvertinimo skalę tikslinga taikyti praktikoje, kadangi ir audito riziką paprastai įvertiname trimis kategorijomis – didelė, vidutinė ar maža rizika. Žinoma, norint dar tiksliau

įvertinti kontrolės efektyvumą, galima naudoti detalesnę skalę, tačiau tada anketa taptų sudėtinga, padaugėtų neteisingų atsakymų, anketą užpildyti truktų ilgiau.

Neretai apklausiamas darbuotojas ne visada gali tiksliai įvertinti pateiktus teiginius, gali abejoti savo atsakymu. Tokiems atsakymams pažymėti pateiktose anketose skirta „pastabų“ skiltis. Šiuo atveju auditorius turės pats išsiaiškinti tikrąją padėtį.

Tos pačios anketos paprastai pateikiamos ne vienam, o keliems darbuotojams. Vėliau jas praverstus sulyginti, nes į tą patį klausimą atsakoma skirtingai. Pavyzdžiui, kasininkas gali nežinoti, ar įmonėje yra įsakymas apie netikėtas revizijas, o įmonės vadovas – kad su kasininku turi būti sudaryta visiškos materialinės atsakomybės sutartis. Atsakymų neatitikimai dažniausiai rodo esant vidaus kontrolės sistemos trūkumų arba kad slepiama informacija.

Straipsnyje pateikiamos anketos sudarytos atsižvelgiant į pateiktus argumentus.

## **Vadovų naudojami kontrolės metodai**

Vadovybė, naudodama įvairias kontrolės priemones, parodo, kad vidaus kontrolė jai yra svarbi. Įmonės darbuotojai tai suvokdami suteikia reikiamą atsaką – laikosi nustatytų vidaus kontrolės procedūrų. Kita vertus, jei įmonės darbuotojai jaučia, kad vidaus kontrolė įmonės vadovybei nerūpi, galima būti visiškai tikriems, kad įmonės veikla bus neefektyvi.

Vadovų naudojami kontrolės metodai padidina visos kontrolės sistemos efektyvumą. Pirma, šios priemonės parodo kontrolės svarbą. Antra, naudojant šiuos metodus galima išsiaiškinti netikslumus bei nusižengimus numatytai tvarkai. Be to, vadovybė sulygindama pasiek-

tus rezultatus su numatytais, gali įvertinti nuokrypius bei atskleisti šių nuokrypių priežastis.

Norint sužinoti, ar įmonėje įdiegta efektyvi sistema, būtina iširti tokias kontrolės priemonių grupes (1 lentelė):

1) įmonės tikslų siekimu periodinis įvertinimas, darbo planų, biudžetų kontrolė (1–7 klausimai);

2) įmonės padalinių veiklos vertinimas (8–10 klausimai);

3) buhalterinėje apskaitoje įdiegtų kontrolės priemonių panaudojimas (11–18 klausimai);

4) įmonės darbuotojams keliami reikalavimai (19–26 klausimai);

5) periodinis visos kontrolės sistemos įvertinimas (27–34 klausimai).

**1 lentelė. Vidaus kontrolės anketa: VADOVŲ NAUDOJAMI KONTROLĖS METODAI**

Įmonė	Audito data
Apklaustas įmonės darbuotojas:	
Vardas	Pavardė Pareigos
Auditorius	Užpildymo data
Patikrino	Patikrinimo data

<i>Teiginys</i>	<i>Atsakymas</i>			<i>Pastabos</i>
	<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>*</i>	
1 Vadovybė rodo susidomėjimą kontrole				
2 Įmonėje sudaromi darbo planai				
3 Į šiuos planus atsižvelgiama vertinant įmonės veiklą				
4 Įmonėje sudaromi ateinančių metų biudžetai				
5 Kiekvieną mėnesį rengiamos ataskaitos, kuriose pateikiama biudžeto įvykdymo analizė				
6 Vadovybei pateikiama nukrypimų nuo numatyto biudžeto priežasčių analizė				
7 Vadovybė dalyvauja biudžetų įvykdymo aptarimuose				
8 Aptarimuose dalyvauja padalinių, kurių veikla turi įtakos biudžeto įvykdimui, vadovai				
9 Vadovybė peržiūri padalinių darbą				
10 Kas mėnesį vyksta susirinkimai su padalinių vadovais aptarti padalinių darbo rezultatus				
11 Vadovai domisi buhalterijos veikla				
12 Įmonėje yra buhalterinės apskaitos tvarkymo metodika				
13 Mažiausiai kartą per metus įmonėje atliekama inventurizacija				
14 Vadovybė aptaria inventurizacijos rezultatus				
15 Įmonėje nustatyta griežta ataskaitų sudarymo tvarka				
16 Vadovybė nuolatos analizuoja finansines ataskaitas ir kitą operatyvinę informaciją				
17 Periodiškai atliekami informacinių sistemų testavimai (siekiama užtikrinti šių sistemų nepriekaištingą veiklą)				
18 Įmonėje numatytos ir vykdomos griežtos turto apsaugos priemonės				
19 Paskirti darbuotojai, atsakingi už tinkamą pareiginių instrukcijų sudarymą				
20 Vadovai periodiškai peržiūri pagrindinių įmonės darbuotojų pareigas ir atsakomybę				
21 Visiems darbuotojams sudarytos pareigines instrukcijas				

	Teiginys	Atsakymas			Pastabos
		Taip	Ne	*	
22	Pareiginėse instrukcijose tiksliai numatytos darbuotojų pareigos ir atsakomybė				
23	Visoms pareigybėms raštu numatyti kvalifikaciniai reikalavimai				
	Pareiginėse instrukcijose numatyta teisė vykdyti vidaus kontrolės funkcijas šiam personalui:				
24	1. vadovams;				
25	2. buhalterijos darbuotojams;				
26	3. kitiems atsakingiems už kontrolę asmenims				
27	Įmonėje periodiškai, sistemingai įvertinama kontrolės sistema				
28	Šie įvertinimai dokumentuojami				
29	Šiuos įvertinimus atlieka darbuotojai, turintys atitinkamas pareigas, verslo patirtį ir išmanantys įmonės reikalus				
30	Problemiškos sritys fiksuojamos greitai ir visos				
31	Yra tiriami nukrypimai nuo vadovybės numatytos politikos				
32	Įmonė imasi atitinkamų veiksmų, nukrypus nuo patvirtintos politikos, priimtinių verslo veiksmų ar elgesio, kuris iš esmės gali paveikti finansinių ataskaitų procesą				
33	Įkurta vidaus audito tarnyba				
34	Vadovybė reagavo į praėjusio audito rekomendacijas				

\* – Teiginio negalima visiškai nei patvirtinti, nei paneigti

## Organizacinė struktūra

Vienas iš svarbiausių kontrolės aplinkos veiksnių yra įmonės *organizacinė struktūra*. Ji apibrėžiama kaip padalinių, valdymo lygių ir funkcinių sričių ryšiai. Ši struktūra turi užtikrinti strategijos įgyvendinimą, įmonės sąveiką su išoriniu pasauliu bei efektyviai spręsti visus iškilusius uždavinius. Tinkamos įmonės struktūros sudarymas – tai pirmas žingsnis užtikrinant, kad sandoriai atitinka įmonės politiką, operacijos efektyvios, turtas apsaugotas, apskaitos duomenys patikimi.

Pagrindinis šios struktūros tikslas – užtikrinti ūkinių operacijų ir procesų sėkmingą planavimą, atlikimą, apskaitą ir kontrolę. Kaip žinoma, jos remiasi valdžios, atsakomybės ir pareigų paskirstymu įmonės darbuotojams. Tai realizuojama atspindint valdymo grandžių sudėtį ir priklausomybę.

Daugiausiai informacijos apie įmonės organizacinę struktūrą gaunama analizuojant jos schemą. Valdymo struktūra turi atsispindėti ne tik valdymo schemose, bet ir etatų sąrašuose, struktūrinių padalinių nuostatuose ir darbuotojų pareiginėse instrukcijose.

Pačius esminius klausimus galima išsiaiškinti darbuotojams pateikus anketą (2 lentelė). Anketoje nepateikiami klausimai, susiję su nesuderinamų funkcijų atskyrimu, nes tai bus aptarta atskiroje anketoje. Anketoje pateikti pagrindiniai organizacinei struktūrai keliami reikalavimai:

1) pagrindinių atsakomybės ir įgaliojimų sričių išskyrimas (1–10 klausimai);

2) atitinkamų vidaus atskaitomybės kanalų nustatymas, t. y. atskaitomybė aukščiausiojo lygio vadovams (11–12 klausimai);

3) įmonės padalinių, darbuotojų tarpusavio santykių reglamentavimas (13–14 klausimai);



4) dokumentavimo sistemos ir dokumentų judėjimo bei įmonės dydžio ir struktūros atitikimas (15–17 klausimai);

5) nustatytų taisyklių pateikimo darbuotojams metodai (18–20 klausimai).

Būtina nepamiršti, kad organizacinė struktūra priklauso nuo gamybos šakos, jos apimčių ir technologinio pobūdžio. Stambios įmonės turi daugiapakopę organizacinę struktūrą, atitinka-

mą dokumentų ir ataskaitų sudarymo tvarką. Tuo tarpu mažoje įmonėje tai gali trukdyti reikiamam informacijos srautui. Taigi įmonės organizacinė struktūra turi atitikti įmonės dydį ir jos sudėtingumą.

Organizacinė struktūra sudaroma plano pagrindu, todėl pasikeitus planui turi pakisti ir struktūra. Šis procesas yra be pabaigos, kaip ir visos valdymo funkcijos. Efektyviai dirbančios

## 2 lentelė. Vidaus kontrolės anketa: ORGANIZACINĖ STRUKTŪRA

Įmonė Audito data  
 Apklaustas įmonės darbuotojas: Pareigos  
 Vardas Pavardė  
 Auditorius Užpildymo data .....  
 Patikrino Patikrinimo data .....

	<i>Teiginys</i>	<i>Atsakymas</i>			<i>Pastabos</i>
		<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>*</i>	
1	Įmonėje sudaryta organizacinė struktūra pateikta schemose				
2	Vidaus audito taryba išskirta kaip atskiras padalinys				
3	Vidaus audito tarybos veikla apibrėžta jos nuostatuose				
	Aiškliai nustatytos šių organų teisės bei pareigos:				
4	direktorių tarybos;				
5	vidaus audito tarybos;				
6	įmonės administracijos;				
7	filialų vadovybės;				
8	padalinių vadovybės				
9	Kiekvieno darbuotojo atsakomybė tiksli ir aiški				
10	Darbuotojų pareigos ir veiklos sritys nesikerta				
11	Padalinių vadovai nepriklauso vienas nuo kito				
12	Jie atsiskaito tiesiogiai įmonės vadovui				
13	Padalinių teisės bei pareigos išdėstytos padalinių nuostatuose				
14	Kiekvienas darbuotojas tiksliai žino, kam yra pavaldus				
15	Įmonėje sudarytos dokumentų, ataskaitų pateikimo schemos, grafikai				
16	Sukurta valdymo struktūra palengvina informacijos judėjimą įmonėje				
17	Įmonės vadovybė nuolat peržiūri organizacinę struktūrą, atsižvelgdama į įmonės ir verslo pokyčius				
18	Priimamas į darbą darbuotojas supažindinamas su taisyklėmis, reglamentuojančiomis jo veiklą				
19	Darbuotojas bet kada gali susipažinti su jo veiklą reglamentuojančiais dokumentais				
20	Darbuotojai operatyviai informuojami apie norminių vidaus dokumentų pakeitimus				

\* – Teiginio negalima iki galo nei patvirtinti, nei paneigti.

organizacijos reguliariai įvertina savo valdymo struktūros tinkamumą ir keičia ją priklausomai nuo vidaus ir išorės sąlygų poveikio.

## Kadrų politika

Svarbiausias įmonės sėkmės garantas yra joje dirbantys žmonės. Nuo jų labiausiai priklauso, ar įmonės užsibrėžti tikslai bus įgyvendinti. Todėl kitas veiksnys, nusakantis įmonės darbo efektyvumą, – kadrų politika.

Literatūroje nėra bendros nuomonės, kas, nagrinėjant vidaus kontrolės klausimus, priskirtina personalo sąvokai. Pavyzdžiui, personalo sąvokai priskiriama darbuotojų kompetencija, atsakomybės paskirstymas, pareigų ir teisių suderinimas, darbo padalijimas, darbuotojų pakeitimo tvarka (J. Mackevičius, 1999). Darbinės veiklos motyvavimas, profesinis parengimas, intelektualumo lygis, nuolankumas, asmeniniai bruožai, etikos principai, taip pat darbuotojų fiziniai, psichiniai, amžiaus charakteristikos – tai savybės, taip pat charakterizuojančios įmonės darbuotojus (V. V. Burcev, 1999). Kai kurie autoriai personalo sąvokai priskiria darbuotojų veiklos stebėjimą, periodinį darbuotojų darbo įvertinimą. Tačiau šie veiksniai turėtų būti priskiriami prie kontrolės procedūrų.

Kontrolėi svarbiausiais laikytini šie kadrų politikos elementai:

1) darbuotojų kvalifikacija, garbingumas ir etika;

2) įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas.

Norint parodyti šių elementų svarbą, kai kurie autoriai (D. R. Frazier, L. S. Spradling, 1996; M. R. Simmons, 1997; M. B. Curtis, H. Wu, Jr. J. L. Craig, 2000) juos laiko ne kadrų politikos, o kontrolės aplinkos savarankiškoms sudedamosiomis dalimis. Tačiau, norint išlaikyti sisteminių požiūrį, taip elgtis nederėtų. Minėtų elementus aptarsime atskirai.

## *Darbuotojų kvalifikacija, garbingumas ir etika*

Netgi jei įmonėje įdiegta kiekvieną žingsnį kontroliuojanti vidaus kontrolės sistema, dirbant nekompetentingiems ir nesąžiningiems darbuotojams, tokia sistema nebus efektyvi. Tuo tarpu sąžiningi ir efektyviai dirbantys darbuotojai, net ir esant mažai patikrinimų, palaiko aukštą kontrolės lygį.

Kokia turi būti darbuotojų kvalifikacija, sprendžia vadovybė. Priimant šį sprendimą būtina atsižvelgti į norimo lygio specialisto samdos išlaidas bei numatomą jo veiklos laisvę. Todėl siekiant palaikyti aukštą darbuotojų kvalifikaciją, atskiroms pareigybėms turi būti nustatyti kvalifikaciniai reikalavimai, apimantys išsimokslinimo reikalavimus, darbo patirtį, profesinės etikos normų atitikimą, pasirengimą derintis prie įmonės etikos kodekso.

Lietuvoje, ypač nedidelėse įmonėse, paplitusi praktika, kad į darbą priimamus asmenis dažnai rekomenduoja įmonėje dirbantys darbuotojai, paprastai darbo neturintys giminaičiai ar draugai. Vadovaudamasi tokia politika įmonės vadovybė priima darbuotojus nesusipažinusi su jų kvalifikacijos lygiu. Žinoma, įmonė nepatiria sąnaudų, kurių būtų organizuojant viešą konkursą. Tačiau atsiranda didelė rizika, kad į įmonę priimamas nekvalifikuotas darbuotojas, o tai gali sudaryti tolesnės įmonės veiklos keblumą. Dar vienas aspektas, darantis neigiamą įtaką įmonės veiklai ir didinantis rizikos faktorių, yra tai, kad tarpusavyje gerai pažįstami darbuotojai (gimnės, draugai) gali būti linkę vykdyti neteisėtus veiksmus ir vadovybės akivaizdoje vienas kitą pateisinti. Taip gali būti padaroma nusizengimų, kurių įmonės vadovybė gali ir neaptikti.

Atskirai reikia aptarti apskaitos ir finansų srities *darbuotojų kvalifikaciją*. Šis reikalavimas keliamas ne tik žemesnių, bet ir aukščiausiosios grandies vadovams. Visų pirma, įmonės vado-

vai ir atsakingi asmenys (pavyzdžiui, informacijos apdorojimo padalinio vadovas) turi gerai žinoti įmonės apskaitos sistemą. Direktoriaus pavaduotojas finansams, vyr. buhalteris privalo turėti aukštąjį universitetinį buhalterinį (ekonominį) išsilavinimą, išmanyti įmonės veiklą reglamentuojančius norminius dokumentus, gerai suprasti mokesčių klausimus, suvokti finansinės ir vidaus apskaitos ypatumus, nedaryti techninių bei kitokių klaidų. Finansinės informacijos kokybei didelę įtaką turi buhalterijos darbuotojų kvalifikacija. Buhalterijos darbuotojai turėtų būti aukštojo buhalterinio išsilavinimo, gerai išmanyti įmonės turto bei nuosavybės apskaitos, inventurizavimo tvarką, būdus ir metodus. Vienas iš svarbesnių kvalifikaciją lemiančių veiksnių yra buhalterijos darbuotojų kaita. Dažnai keičiantis buhalteriams, apskaitos ir kontrolės funkcijas pradeda vykdyti žmonės, neturintys pakankamos patirties. Reikia atkreipti dėmesį, kad ne visada darbuotojų kaitą lemia kompetencijos stoka. Buhalteriai gali būti priversti atsisakyti pareigų, nes nesutinka vykdyti įmonės vadovybės neteisėtų apskaitos procedūrų.

Personalo kompetencija garantuoja, kvalifikacijos tobulinimo sistema. Nesvarbu, kokie buvo kelti reikalavimai darbuotojus priimant į darbą, paprastai organizuojami mokymai, didinantys jų sugebėjimus. Stambios užsienio kompanijos 2–5 proc. savo metų biudžeto skiria darbuotojų tobulėjimui. Pavyzdžiui, JAV darbuotojų apmokymui skiriama daugiau kaip 200 milijardų dolerių per metus. Jau 1990 metais IBM darbuotojų mokymui skyrė 1,5 milijardo dolerių (M. Maruga, 2000). Taigi tose šakose, kurios labai sparčiai plėtojamos, turi būti ypač daug dėmesio skiriama mokymams, naujoms technologijoms – kaip ir yra su IBM. Lėčiau besivystančioms ūkio šakoms tai mažiau aktualu.

Personalo mokymą turi palaikyti ir tuo būti suinteresuoti įmonės vadovai. Pagrindinis klausimas, į kurį jie turi atsakyti: kas kainuos bran-

giau – darbuotojų mokymas ar jų nemokšiskumas.

Džiugu, kad daugumos įmonių vadovai pripažįsta mokymų būtinumą, darbuotojai skatinama dalyvauti mokymuose (pavyzdžiui, užsiėmimų metu darbuotojai išleidžiami iš darbo, jei renginiai vyksta ne įmonėje, apmokamos jų išlaidos). Mokymų ir pratybų formos įvairios, pavyzdžiui, mokymai namuose; savarankiškos studijos; konferencijų, seminarų, kursų lankymas. Kvalifikacija gali būti tobulinama verslo mokyklose, aukštųjų mokyklų kvalifikacijos tobulinimo fakultetuose, konsultacinėse įmonėse. Teigiama tai, kad ir profesinė visuomenė užsiima kvalifikacijos tobulinimu.

Technologiniai pokyčiai ir įmonės numatyti nauji tikslai iš esmės gali pakeisti įvairių kategorijų darbuotojų – nuo vadovo iki paprasto darbuotojo – darbo pobūdį. Tokiomis sąlygomis mokymas tampa neišvengiamas.

Pasaulyje pripažinimą pasiekusių įmonių patirtis rodo, kad įmonės laimėjimai priklauso ne tik nuo sugebėjimo rasti protingų žmonių. Įmonė dirbs sėkmingai, jei darbuotojai rimtai žiūrės į darbą, bus pasiryžę atiduoti visas jėgas, siekdami įmonės tikslų. Todėl svarbus į darbą primamo žmogaus sugebėjimas paklusti įmonėje galiojančioms normoms, vertybėms, taisyklėms, o ne tik profesionalumas. Įmonė daugiau praras, jei priims į darbą techniškai išprususį žmogų, tačiau nesugebantį palaikyti gerų santykių su bendradarbiais, klientais, tiekėjais; pažeidinėjančių nustatytas normas ir tvarką. Taigi labai svarbu, kad įmonės darbuotojai pritaipytų prie susiklosčiusios įmonės kultūrinės bei socialinės struktūros.

Darbuotojų kvalifikacijai ir etinėms savybėms įvertinti tiktų anketa (3 lentelė). Anketos klausimas galima suskirstyti į kelias grupes:

- 1) darbuotojų samda (1–2 klausimai);

2) įmonės darbuotojų išsilavinimas, patirtis, kompetencija ir kvalifikacija (3–10 klausimai);

3) kvalifikacijos tobulinimas (11–13 klausimai);

4) darbuotojų garbingumas, etinės savybės (14–20 klausimai).

Dar kartą norėtusi pabrėžti, kad vienas iš pagrindinių veiksnių, kuris įmonę daro konkuren-

tabilią, yra jos darbuotojai. Todėl įmonės veikloje būtina minimizuoti riziką, susijusią su personalu.

Be to, rizika prarasti kvalifikuotą personalą laikoma viena iš pagrindinių. Tokiems įmonės darbuotojams reikia sukurti geras darbo sąlygas, taikyti materialinį ir moralinį stimuliavimą, suteikti galimybę planuoti savo karjerą ir tobulėti.

**3 lentelė. Vidaus kontrolės anketa: DARBUOTOJŲ KVALIFIKACIJA, GARBINGUMAS IR ETINĖS SAVYBĖS**

Įmonė  
Apklaustas įmonės darbuotojas:  
Vardas

Pavardė

Audito data

Pareigos

Auditorius  
Patikrino

Užpildymo data .....  
Patikrinimo data

	<i>Teiginys</i>	<i>Atsakymas</i>			<i>Pastabos</i>
		<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>*</i>	
1	Priimant į darbą naujus darbuotojus organizuojamas viešas konkursas				
2	Gerai darbuotojai greitai pasamdomi, jiems tinkamai apmokama				
3	Ankstesnės žinios apie įmonę parodė, kad įmonės personalas kompetentingas ir garbingas				
4	Dauguma įmonės darbuotojų turi aukštąjį išsilavinimą				
5	Daugumos įmonės darbuotojų kvalifikacija ir patirtis didelė				
6	Apskaitos darbuotojai turi atitinkančią jų pareigas patirtį				
7	Buhalterijos personalas turi aukštąjį buhalterinį išsimokslinimą				
8	Įmonei netrūksta aukštos kvalifikacijos darbuotojų				
9	Įmonės nepalieka aukštos kvalifikacijos darbuotojai				
10	Yra aiškūs kriterijai, kuriais remiantis paaugštinamos darbuotojų pareigos arba jiems pakeliamas atlyginimas				
11	Įmonių vadovai pripažįsta, kad darbuotojai privalo tobulinti kvalifikaciją				
12	Įmoneje įdiegta kvalifikacijos tobulinimo sistema				
13	Įmoneje yra sudarytos sąlygos darbuotojams tobulintis (pavyzdžiui, užsiėmimų metu darbuotojai išleidžiami iš darbo)				
14	Darbuotojai supažindinti su įmonės etikos taisyklėmis				
15	Rašytinės elgesio kodekso pagrindinės normos perkeliamos į darbuotojų pareigines instrukcijas				
16	Darbuotojai supranta, koks elgesys yra leistinas				
17	Darbuotojai geba palaikyti gerus santykius su bendradarbiais, klientais, tiekėjais				
18	Darbuotojai nepažeidinėja nustatytų normų ir tvarkos				
19	Įmonės personalas vieningas				
20	Darbuotojų kaitos tendencijos nusistovėjusios				

\* - Teiginio negalima iki galo nei patvirtinti, nei paneigti

## *Igaliojimų ir atsakomybės paskirstymas*

Svarbus įmonės sėkmingos veiklos veiksnys *igaliojimų ir atsakomybės paskirstymas*. Daug įmonių blogai veikia tik todėl, kad jose dirbantys žmonės tiksliai nežino, ką gali atlikti ir už ką atsako. Todėl įmonėje kiekvienas darbuotojas turi tiksliai žinoti savo funkcijas ir atsakomybę.

Pirmiausia aptarsime igaliojimų ir atsakomybės sąvokas. Igaliojimai – tai ribota darbuotojo teisė panaudoti įmonės išteklius ir skirti savo veiklą numatytoms užduotims spręsti. Norint, kad asmuo galėtų pasinaudoti suteiktais igaliojimais, jį reikia aprūpinti ir reikiama informacija. Atsakomybė apibrėžiama kaip įsipareigojimas įvykdyti gautas užduotis ir atsakyti už jų tinkamą išsprendimą. Darbuotojas už užduoties įvykdymo rezultatus atsakingas asmeniui, kuris jam suteikė igaliojimus. Darbuotojų atsakomybė padidėja, o klaidų sumažėja tuo atveju, kai jie žino, kad atliktas darbas bus kontroliuojamas. Norėtusi paminėti, kad vienas iš pagrindinių bruožų, išreiškiančių igaliojimų ir atsakomybės santykį, – tai teisė pasirašyti dokumentus.

*Igaliojimų ir atsakomybės paskirstymas* turi pagal galimybes trukdyti atskiriems asmenims pažeisti kontrolės reikalavimus ir užtikrinti nesuderinamų pareigų atskyrimą.

Dažniausiai skiriama keturių rūšių atsakomybė, priskiriama skirtingiems įmonės padaliniams arba įmonės darbuotojams:

1. Ūkinių operacijų sankcionavimas, t. y. privalo priimti sprendimą, atlikti operaciją ar neatlikti.
2. Ūkinių operacijų registravimas, t. y. operacijos fiksuojamos apskaitos registruose. Pasitaruoju metu operacijų apskaita ir jų užrašymas daugumoje įmonių atliekamas su kompiuterinių sistemų pagalba.
3. Turto apsauga atliekant operacijas – tai yra įmonės turto tvarkymas arba šio turto kontrolė. Būtina atkreipti dėmesį, kad svarbiais užrašais, dokumentais, blankais gali disponuoti tik tam

įpareigoti buhalterijos darbuotojai. Pavyzdžiui, be pardavimų apskaitos buhalterio leidimo negalima išrašyti sąskaitų faktūrų ir važtaraščių. Kai kada naudojimasis blankais yra tapatus galimybei disponuoti turtu. Pavyzdžiui, disponavimas neužpildytais čekių blankais faktiškai suteikia galimybę naudotis gryniaisiais pinigais.

4. Periodinis esamo turto ir sumų, užfiksuotų apskaitoje, palyginimas, siekiant nustatyti, ar buhalterinė dokumentacija visiškai parodo įmonės turtą ir nuosavybę. Šios operacijos metu inventorizuojamas ilgalaikis turtas, atsargos, suderinami atsiskaitymai su tiekėjais bei pirkejais, periodiškai tikrinami grynieji pinigai kasoje, vertybiniai popieriai ir kitos operacijos. Inventorizuoti turto negali suinteresuoti asmenys, t. y. tie, kurie leido atlikti tikrinamas ūkines operacijas, jas apskaitė ir registravo ar saugojo tikrinamą turtą. Inventorizacija paprastai atliekama kiekvienų ataskaitinių metų pabaigoje. Išskirtiniais atvejais (pavyzdžiui, labai brangus turtas, didelė netekimų ar klaidų tikimybė) turtas tikrinamas atsižvelgiant į susiklosčiusią padėtį.

Pareigos turi būti paskirstytos taip, kad niekas iš darbuotojų neatliktų dviejų ir daugiau anksčiau išvardytų funkcijų. Tokiu atveju (1) sunkiau sąmoningai iškraipyti informaciją, nes tai jau būtų dviejų ar daugiau asmenų sąmokslas, (2) kontroliuojant darbuotojų veiksmus lengviau surasti ir ištaisyti pasitaikančias klaidas, nes ta pati ūkinė operacija išnagrinėjama įvairiais aspektais. Antraip darbuotojas, atsakingas už kelias funkcijas, turi galimybę padarytą klaidą arba iškraipytą informaciją nusišlepti įprastos veiklos eigoje.

Turi būti nustatyti kiekvieno darbuotojo igaliojimai ir atsakomybė, darbuotojai su jais supažindinti. Todėl didelėse įmonėse raštu parengiamos elgesio normos, pareiginės instrukcijos, priemonių planai ir rekomendacijos. Nedidelėse įmonėse šių rašytinių nurodymų dažnai nėra. Jose elgesio normos paprastai priklauso nuo savininko ar vadovo darbo stiliaus.

Vertindami įgaliojimų ir atsakomybės pasiskirstymą pasinaudosime anketa (4 lentelė). Joje pateikiami patys bendriausi šios srities klausimai, kuriuos galima suskirstyti į grupes:

- 1) darbuotojų pareiginės instrukcijos (1–7 klausimai);
- 2) darbuotojų atsakomybės apibrėžimas (8–14 klausimai);
- 3) darbuotojų darbo krūvis (15–17 klausimai);
- 4) pareigų atskyrimas (18–22 klausimai).

Pabaigoje norėtusi pažymėti, kad gerai veikianti vidaus kontrolės sistema neatsiranda atsitiktinai. Kai kurios vidaus kontrolės aplinkos dalys susijusios. Pavyzdžiui, geri vadovai siekia pasamdyti gerus darbuotojus; supranta, kad planavimas ir kontrolė yra būtini, todėl finansuoja šią veiklą; siekia kiek galima produktyviau išnaudoti laiką įmonės valdymui ir plėtrai, todėl pagrindinę atsakomybės dalį deleguoja vidaus auditoriams.

Optimali įmonės aplinka ta, kurioje vadovai ir darbuotojai gerai informuoti, yra dori ir vieningi; yra reguliarius informacijos srautas į viršų ir į apačią visoje struktūroje; darbas suderintas visais lygiais; tarnautojai reguliariai vertinami, jie mokomi, gali siekti išsilavinimo, konsultuojami, kaip naudotis reikiama išteklių, priima teisingus sprendimus, reikiamu būdu kontroliuojami, pagiriami ar apdovanojami; skatinamas savanoriškas klaidų pripažinimas ir tai nagrinėjama sprendimus priimančiam; darbuotojai barami konfidencialiai; išsivertinami į kompetenciją, garbingumą, etikos taisykles; direktorių taryba nuolat laikosi darbo režimo. Tokios nuostatos iš esmės padidina apskaitos sistemos vientisumą. Alternatyvioje aplinkoje klaidų tikimybė, dezinformacija apskaitos sistemoje padidėja. Gali susiklostyti tokios aplinkybės, kad anksčiau minėtos nuostatos negali būti naudojamos, tačiau praktiškai minėtos nuostatos turi likti, kad būtų palaikomas apskaitos sistemos vientisumas.

Jeigu kontrolės aplinkos veiksniai atitinka pirmiau išdėstytus reikalavimus, tokioje įmonėje yra sukurtos sąlygos tvarkyti buhalterinę apskaitą ir organizuoti kontrolę; tokioje aplinkoje sumažėja tikimybė, kad vadovai sąmoningai iškraipys finansinę informaciją.

## Išvados

Šiame darbe ištirtas vadovybės vaidmuo, formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą, ir sudaryta metodika, su kurios pagalba galima nustatyti vadovybės įtaką kontrolės sistemai.

1. Pasiūlyta greta vidaus ir išorės vidaus kontrolės aplinkos veiksnių įtraukti reglamentą kaip svarbų aplinkos elementą. Parodyta, kad reglamentas, kaip įmonės vidaus ir išorės norminių dokumentų sistema, reguliuojanti įmonės veiklą, yra lanksti ir kintanti sąjasa ir su atskirais vidaus kontrolės veiksniais, ir su įmonės veiklą valstybinio mastu reglamentuojančiais dokumentais. Darbe pateiktas reglamento dokumentų paketas, kurį galima naudoti praktikoje.

2. Analizuojant efektyvios vidaus kontrolės sistemos formavimą, pabrėžiamas lemiamas vadovybės vaidmuo. Dėl to kontrolės aplinkos veiksniai suskirstyti santykio su vadovybe aspektu: vadovybei darantys įtaką veiksniai, vadovybės vidaus nuostatų įtaka vidaus kontrolei, vadovybės įdiegtas kontrolės mechanizmas.

3. Toliau atskirai išnagrinėti vidaus kontrolės aplinkos veiksniai, atskleidžiantys vadovybės įdiegtą kontrolės mechanizmą, suformuluoti pagrindiniai efektyvios kontrolės sistemos reikalavimai, pasiūlytos anketos, kuriomis galima nustatyti, kaip įmonėje šie reikalavimai vykdomi. Pateikta metodika gali būti naudojama auditorių ir įmonės vadovų įvertinant įmonėje kontrolės būklę.

4. Atskirai aptarti ir informacijos apie įmonę rinkimo būdai, pagrindžiami anketų naudojimo pranašumai.

**4 lentelė. Vidaus kontrolės anketa: ĮGALIOJIMŲ IR ATSAKOMYBĖS PASKIRSTYMAS**

Įmonė

Audito data

Apklaustas įmonės darbuotojas:

Vardas

Pavardė

Pareigos

Auditorius

Užpildymo data .....

Patikrino

Patikrinimo data

	<i>Teiginys</i>	<i>Atsakymas</i>			<i>Pastabos</i>
		<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>*</i>	
1	Visiems įmonės darbuotojams sudarytos pareiginės instrukcijos				
2	Darbuotojų atsakomybė ir pareigos užfiksuotos pareiginėse instrukcijose				
3	Darbuotojai gerai supranta savo pareigas ir darbo metodiką				
4	Nauji darbuotojai supažindinami su pareiginėmis instrukcijomis ir jas pasirašo				
5	Pareiginėse instrukcijose numatytos kontrolės funkcijos: vadovams;				
6	buhalterijos personalui;				
7	kitiems asmenims, atsakingiems už kontrolę				
8	Įmonėje yra darbuotojai, kuriems suteikta atsakomybė susijusi su: ūkio šakos veiklą reglamentuojančiais įstatymais,				
9	technologiniais tyrimais,				
10	apskaitą, įmonių veiklą bei mokesčius reglamentuojančiais įstatymais,				
11	informacinių technologijų sistemomis				
12	Atitinkamiems darbuotojams suteikta atsakomybė ištaisyti klaidas ir tobulinti įmonės sistemų veiklą				
13	Įmonėje nustatyta darbuotojų atsakomybė, jei jie nusižengė įstatymams, vidaus taisyklėms ar etikos normoms				
14	Atsakomybės paskirstymo taisyklių laikomasi ir nesant ko nors iš darbuotojų dėl ligos ar jam atostogaujant				
15	Darbuotojų darbo krūvis toks, kad jie gali visiškai atlikti savo pareigas				
16	Vadovų ir buhalterijos personalo darbo krūvis leidžia jiems vykdyti kontrolės funkcijas				
17	Visi įmonės darbuotojai pasinaudoja teise atostogauti				
18	Darbuotojai atlieka tik jiems pavestas pareigas (jie neatlieka kitų darbuotojų pareigų)				
19	Įmonėje sudarytos tokios sąlygos, kad tas pats įmonės darbuotojas negali užfiksuoti informacijos, o vėliau ją pakeisti				
20	Tas pats darbuotojas negali išduoti leidimo, atlikti ir kontroliuoti operacijas				
21	Įmonėje periodiškai atliekamos inventurizacijos				
22	Inventurizacijos komisijos nariai nesusiję su tikrinamu turtu, t. y. neleidžia atlikti operacijų su šiuo turtu, jo neapskaito ir nesaugo				

\* – Teiginio negalima iki galo nei patvirtinti, nei paneigti

## LITERATŪRA

1. Applegate D., Wills T. Integrating COSO // *Internal Auditor*. 1999. Vol. 56, Issue 6.
2. Colbert J. L. Reporting on internal control: A business opportunity for accountants // *National Public Accountant*. 1995, Vol. 40, Issue 4.
3. Curtis M. B., Wu F. H., Craig Jr. J. L. The components of a comprehensive framework of internal control // *CPA Journal*. 2000, Vol. 70, Issue 3.
4. Drury C. Management and cost accounting. ITP An international Thomson Publishing Company, 1996.
5. Frazier D. R., Spradling L. S. The new TAS No. 78 // *CPA Journal*. 1996. Vol. 66, Issue 5.
6. Guy D. M., Alderman C. W. Auditing. San Diego etc.: Harcourt Brace Jovanovich, 1985.
7. Meigs W. B., Whittington O. R., Pany K. J., Meigs R. F. Principles of auditing. JRWIN Arcata Graphics. 1988.
8. Millichamp A. H. Auditing (7 th ed.). London: DP Publications, 1996.
9. Robertson J. C. Auditing. Homewood: IRWIN, 1993.
10. Simmons M. R. COSO based auditing // *Internal Auditor*. 1997, Vol. 54, Issue 6.
11. Mackevičius J. *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.
12. Бурцев В. В. Управленческий контроль как система // *Менеджмент в России и за рубежом*. 1999, No. 5.
13. Дубровина Т. А., Сухов В. А., Шеремет А. Д. *Аудиторская деятельность в страховании*. Москва: ИНФРА-М, 1997.
14. Магура М. Как повысить отдачу от обучения персонала // *Управление персоналом*. 2000, No. 11.
15. Суйц В. П., Закаря Ж. В. Система внутреннего контроля в банке // *Аудит и финансовый анализ*. 1998, No. 1.
16. Шеремет А. Д., Суйц В. П. *Аудит*. Москва: ИНФРА-М, 1995.

## THE ROLE OF THE MANAGEMENT IN THE DEVELOPMENT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE COMPANY

Rasa Kanapickienė

### Summary

Currently it is becoming more widely recognised that the role of the internal control does not limit itself to that of a mechanism aimed at identifying violations or of a whole complex of means which ensure the safety of property and the reliability of accounting records. The internal control proves to become a flexible tool of management, which helps the company to achieve its goals. The article deals with the above aspects of the development and assessment of the internal control.

The paper analyses the role of the management in the process of the development of the internal control system of the company, and presents a methodology, which enables to identify the management's influence on the control system.

It is suggested that the internal regulations, which are an important element of the environment, should be included alongside with the internal and external factors of the internal control. The article shows that

the internal regulations, which present a system of internal and external standard instruments regulating the activities of the company, is a flexible and variable link both to individual factors of the internal control and the legal documents which govern the company's activities on the state level. The paper presents a packet of internal regulations documentation which can be applied in practise.

The analysis of the development of an effective internal control system emphasises the crucial role of the management. Consequently, the control environment factors are arranged from the management-related point: the factors, which influence the management; the effect of the management's standpoint on the internal control; the control mechanism, implemented by the management.

The article also presents the analysis of the factors of the internal control environment, which reflect the control mechanism implemented by the



management, frames the major requirements for an effective control system, and suggests questionnaires which can help to appraise how the requirements are met in the company. The methodology can be used by auditors and heads of companies in their practi-

cal work to assess the standing of the existing control in the company.

The article also covers the methods of assembling company-related information and substantiates the advantages of questionnaires.

*Īteikta 2001 m. gegužēs mēn.*