

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Alma Bindokienė

ŪKININKO ŪKIO VIDAUS KONTROLĖS MODELIS

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovas doc. dr. Borisas Seminogovas

KAUNAS 2016

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

ŪKININKO ŪKIO VIDAUS KONTROLĖS MODELIS

Apskaita ir auditas (kodas 621N40002)

MAGISTRO DARBAS

**Darbą atliko
VMGA-3 Alma Bindokienė**

(parašas)

2016 m. gegužės .. d.

**Vadovas
doc. dr. Borisas Seminogovas**

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė, parašas)

2016 m. gegužės .. d.

Recenzentas

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė)

2016 m. gegužės .. d.

KAUNAS, 2016

Bindokienė, Alma. Study of the Internal Control Model for Farmers. Master's Final Thesis in Accounting and Auditing/ Supervisor assoc. prof. dr. B. Seminogovas. Department of Accounting. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology. Social Sciences: Accounting and Auditing (621N40002).
Key words: internal control; internal control model; farmers; farms.
Kaunas, 2016. 82 p.

SUMMARY

The relevance of Master's Final Thesis is determined by the risks that are related to the activity of farmers and farms. Importance of internal control is well understood in the world of business, but it is rather unusual in sector of farmers, especially in Lithuania. If internal control is not sufficient, there is higher risk of loss of assets and property, misuse and depredation. Problem of Master's Final Thesis – what is the peculiarities of internal control of farms, and what model of internal control should be used by farmers.

The main objective of Master's Final Thesis is to analyse peculiarities of internal control model for farmers. The objectives of Master's Final Thesis are: 1. To analyse problem of internal control at farms; 2. To analyse theoretical aspects of internal control at farms; 3. To prepare theoretical model of internal control at farms; 4. To research adoptability of theoretical model in practise.

Master's Final Thesis was prepared using methods of logical, systemic analysis, questionnaire, statistical analysis.

Analysing theoretical aspects of internal control at farms it was concluded that universal model of internal control such as COSO could be adopted. Such model is more suitable for farms than COCO model, which is oriented towards human resources. There are some suggestions of special internal control models for farms, but it appeared that usually they are just a more detailed version of COSO model. Theoretical model of internal control at farms was prepared on the basis of COSO model, adding some aspects that are specific for farm's activity.

The questionnaire of farmers in Vilkaviskis district was performed. The results of research revealed that many farms have weak organizational structures, lack of formalized responsibility among employees, they also lack of knowledge about internal control, and the system of internal control itself. Only some risks of activity are usually evaluated by farmers, and methods of internal control are insufficient. Elements of communication and monitoring are also weak. It was recommended for farmers in Vilkaviskis district to strengthen their internal control system.

TURINYS

ĮVADAS	8
1. ŪKININKO ŪKIO VIDAUS KONTROLĖS PROBLEMOS ANALIZĖ.....	10
2. ŪKININKO ŪKIO VIDAUS KONTROLĖS TEORINIAI SPRENDIMAI	17
2.1. Vidaus kontrolės samprata ir tikslai.....	17
2.2. Universalūs vidaus kontrolės modeliai	20
2.2.1. COSO vidaus kontrolės modelis.....	20
2.2.2. COCO vidaus kontrolės modelis.....	25
2.3. Specifiniai vidaus kontrolės modeliai žemės ūkiui ir ūkininkų ūkiams.....	28
2.4. Vidaus kontrolės modelių pritaikomumo ūkininkų ūkiams analizė	33
2.5. Apibendrintas teorinis ūkininko ūkio vidaus kontrolės teorinis modelis.....	42
3. LIETUVOS ŪKININKŲ ŪKIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO METODOLOGIJA	45
4. LIETUVOS ŪKININKŲ ŪKIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO REZULTATAI IR DISKUSIJA	48
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	75
LITERATŪROS SĄRAŠAS	76
PRIEDAS.....	82

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Vidaus kontrolės sampratos	17
2 lentelė. Patobulinto COSO modelio principai	23
3 lentelė. COCO vidaus kontrolės modelio elementai	26
4 lentelė. Vidaus kontrolės modelių aptarimas	30
5 lentelė. Konceptualus ūkininko ūkio vidaus kontrolės modelis	31
6 lentelė. Vidaus kontrolės subjektų pagrindinės kontrolinės funkcijos žemės ūkio organizacijoje ..	35
7 lentelė. Ūkininko ūkio vidaus kontrolės priemonių tipai	39

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Žemės ūkio organizacijos valdymo ypatumai	12
2 pav. Vidaus kontrolės modelis pagal COSO	20
3 pav. Patobulintas vidaus kontrolės COSO modelis	22
4 pav. Vidaus kontrolės modelis ūkininko ūkyje (žemės ūkio bendrovėje)	28
5 pav. Kundius, Levičeva (2007) vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas.....	32
6 pav. Vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas.....	32
7 pav. Vidaus kontrolės tarnybos funkcijos.....	34
8 pav. Vidaus kontrolės tarnybos organizavimo sprendimai.....	36
9 pav. Vidaus kontrolės tarnybos uždaviniai.....	36
10 pav. Vidaus kontrolės formos.....	40
11 pav. Siūlomas teorinis ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelis.....	43
12 pav. Apklaustų ūkininkų amžius, proc.	47
13 pav. Apklaustų ūkininkų išsilavinimas, proc.	48
14 pav. Respondentų ūkininkavimo patirtis, proc.	48
15 pav. Darbuotojų (be ūkininko) dirbančių respondentų ūkiuose skaičius, proc.	49
16 pav. Atsakomybės už apskaitą, buhalterijos tvarkymą delegavimas respondentų ūkiuose, proc...	50
17 pav. Ūkiai turintys vien tik vadybinį darbą dirbančių darbuotojų, proc.	50
18 pav. Respondentų ar kitų ūkio darbuotojų susipažinimas su vidaus kontrole, proc.	51
19 pav. Vidaus kontrolės įgyvendinimo mastai respondentų ūkiuose, proc.	51

IVADAS

Temos aktualumas. Žemės ūkio veiklą vykdantys ūkininkai Lietuvoje susiduria su daug nepalankių veiksnių: nestabili ekonominė situacija, kintančios žemės ūkio produkcijos kainos ir didelė supirkėjų bei prekybininkų spaudimo galia, kintanti įstatyminė aplinka, technologinių inovacijų atsiradimas, kapitalo pritraukimo į veiklą problemos ir kita. Siekiant valdyti šias problemas ir likti konkurencingiems, ūkininkų ūkiams tenka optimizuoti vidinius ūkių valdymo sprendimus. Dėl to svarbu, kad ūkininkų ūkiai būtų traktuojami kaip verslo organizacijos, kuriose pritaikius verslo pasaulyje plačiai taikomus valdymo, planavimo, kontrolės metodus galima ženkliai pagerinti ūkininkų ūkių kaip organizacijų veiklą. Viena iš tokių organizacijos valdymo sričių - vidaus kontrolė. Verslo pasaulyje neabejojama vidaus kontrolės svarba, nes vidaus kontrolė leidžia optimizuoti apskaitos ir valdymo informaciją, surasti efektyvumo, atitikimo teisės aktams ir kitus veiklos trūkumus bei problemas, padeda geriau priimti valdymo sprendimus. Šie siekiai svarbūs ir ūkininkų ūkiuose. Dėl specifinio ūkininkų ūkiuose naudojamo turto, išteklių ir produkcijos ypatumų, efektyvi vidaus kontrolė yra itin aktuali.

Nors vidaus kontrolė yra aktuali ūkininkų ūkiuose, tačiau šiai problemai nėra skirta pakankamai dėmesio Lietuvos ir užsienio šalių mokslinėje literatūroje. Lietuvoje mokslininkai (Valužis, Genienė, 2006; Raupelytė, Liesionis, 2008) nagrinėjo ūkininkų ūkių valdymo aspektus, identifiko problemas, tačiau vidaus kontrolės sričiai dėmesio pasigendama. Užsienio šalių mokslinėje literatūroje šia tema specialiai ūkininkų ūkių kontekste paruošta nedaug publikacijų (pvz. Nuthall, 2011; Turtoi, Toma, Gavrilescu, 2010; Michalenok, Elšanskaja, 2014; Burcev, 2005; Melnik, 2005; Kolesnikova, 2010; Kundius, 2007; Белов, 2011). Nors bendrieji vidaus kontrolės modelio sudarymo klausimai mokslinėje literatūroje yra išnagrinėti, kyla klausimas, kiek universalus vidaus kontrolės modelis tinka ūkininkų ūkiuose. Dėl to lieka neatsakytas klausimas, kokia yra ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelio specifika, koku vidaus kontrolės modeliu vadovaujantis šią kontrolę galėtų vykdyti ūkininkų ūkiai.

Tyrimo problema – kokia yra ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelio specifika ir koku vidaus kontrolės modeliu vadovaujantis galėtų būti vykdoma vidaus kontrolė ūkininkų ūkiuose?

Darbo objektas - ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelis.

Darbo tikslas – išnagrinėti ūkininkų ūkio vidaus kontrolės specifiką teoriniu ir praktiniu požiūriu.

Darbo uždaviniai:

1. Išnagrinėti ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelio problemą;
2. Išanalizuoti teorinius ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelio aspektus;
3. Parengti teorinį ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelį;

4. Ištirti teorinio ūkininkų ūkio vidaus kontrolės modelio praktinį pritaikomumą bei pateikti rekomendacijas ūkininkams dėl vidaus kontrolės modelio taikymo.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros loginė, sisteminė analizė; anketinė apklausa; statistinė analizė.

1. ŪKININKO ŪKIO VIDAUS KONTROLĖS PROBLEMOS ANALIZĖ

Ūkininkų ūkių vidaus kontrolės problematika žemės ūkio veiklos specifikos, ūkininkų ūkių veikimo specifikos, apskaitos ypatumų, kylančių problemų kontekste.

Žemės ūkio kaip veiklos specifika. Ūkininkų ūkiai yra žemės ūkio sektoriaus subjektai, taigi jiems būdingi ūkių kaip organizacinių vienetų specifiniai bruožai, kurie priskiriami žemės ūkio ekonominei veiklai. Žemės ūkis – tai materialinės produkcijos kūrimo sektorius, kurio tikslas yra auginti derlių, padidinti gyvųjų išteklių skaičių, naudojant įvairias procedūras ir technikas, kurios padeda siekti šių tikslų. Atitinkamai ir ūkininko ūkyje administravimo,. Valdymo veikla pirmiausia nukreipta į tai, jog pasiekti tam tikrų biologinių išteklių pokyčių, šiuos biologinius išteklius paversti žemės ūkio produkcija (Florina et al., 2013). Žemės ūkio gamybos sistema yra integruota gamybos veiksnių ir technologijų, užtikrinančių derliaus produkciją tam tikroje specifinėje aplinkoje, visuma. Tai priklauso nuo gaminamos produkcijos tipo, gamybos apimčių, vidinių veiksnių (žemės dirvos specifika, materialinių, žmogiškųjų iš finansinių išteklių prieinamumas), taip pat išorinių veiksnių (dirbos tipas, klimatas, ekonominė, socialinė ir techninė aplinka, kredito sistema, rinkos tipas, mokesčių sistema, žemės ūkio politika, aplinkosaugos reikalavimai ir tarša) (Pirvutoiu, Popescu, Grigoras, 2010).

Ūkininko ūkio veikla dažniausiai yra daugiašakė, o pagal veiklos šakas dažnai prilygsta žemės ūkio bendrovių specifikai ir apimtims (Valužis, Genienė, 2006). Žemės ūkio veikloje susiduriama su tokiais veiksniais, lemiančiais šios veiklos sėkmę (Florina et al., 2013):

- Ši veikla labai paveikiama žmogiškųjų ir gamtinių, klimatinių veiksnių;
- Ši veikla suderinama su biologiniais procesais, kurie vyksta aplinkoje;
- Žemės ūkio veiklos yra griežtai specializuotos;
- Žemės ūkio veikloje pagaminami žaliaviniai augalininkystės ir gyvulininkystės produktai;
- Naudojant technologinius procesus pirminė žaliavinė produkcija paverčiama maisto ir ne maisto produktais;
- Šioje srityje kyla specifinės rizikos, kurias sunku arba neįmanoma suvaldyti;
- Tai veiksny, kuris stabilizuoja ir išlaiko ekologinę pusiausvyrą;
- Šioje veikloje pasireiškia specifiniai veiksniai, kuriems padedant siekiama ekonominių ir finansinių veiklos tikslų;
- Didžioji dalis darbo vietų sukurama ir pačios veiklos vykdoma kaimiškose teritorijose, taigi šio sektoriaus veiklos rezultatai reikšmingai paveikia kaimiškųjų teritorijų ekonominę, socialinę padėtį.

Tai, kokią produkciją gamina ūkininko ūkis, priklauso nuo klimato sąlygų, žemės derlingumo, ekonominių ir organizacinių sąlygų, ūkininko pasirinkimo (Reenen, Marais, Nel, 1995). Pasirenkamos technologijos apima įvairius metodus, procedūras ir veiklas, kurios būdingos auginant žemės ūkio produkciją. Modernios technologijos užtikrina optimalią techninių, ekonominių, energetinių ir aplinkosauginių veiksnių kombinaciją. Jos grindžiamos tuo, jog įtrauktas aukštos mechanizacijos lygmens žemės ūkio darbas, naudojamas optimalus derlumą skatinančių cheminių medžiagų ir pesticidų kiekis, užtikrinamas optimalus žemės panaudojimas, biologinė augalų apsauga, kuo žemesnis degalų ir energijos sunaudojimas, optimalus materialinių, žmogiškųjų ir finansinių išteklių panaudojimas, aplinkos apsauga, aukšta produkcijos kokybė, aukštas efektyvumo lygmuo, pelningumas ir konkurencingumas (D'Aquila, 2013). Taigi žemės ūkio veikla yra specifinė, daug vidinių ir išorinių veiksnių gali lemti jos sėkmę. Veiklos kompleksiskumas lemia poreikį suvaldyti didelę veiklos įvairovę, gausią informaciją. Iš to atsiranda ir kontrolės aktualumas.

Ūkininkų ūkių valdymo ir organizacinės struktūros specifika. Mokslinėje literatūroje akcentuojama, jog ūkininko ūkio valdymas turi apimtis visus techninius ir ekonominius aspektus, siekiant užtikrinti aukštą ekonominį efektyvumą. Šioje organizacijoje svarbūs valdymo uždaviniai yra (Nuthall, 2011):

- Kelti tikslus;
- Optimizuoti išteklių paskirstymą;
- Organizuoti darbą;
- Planuoti;
- Kontroliuoti;
- Valdyti biudžetą.

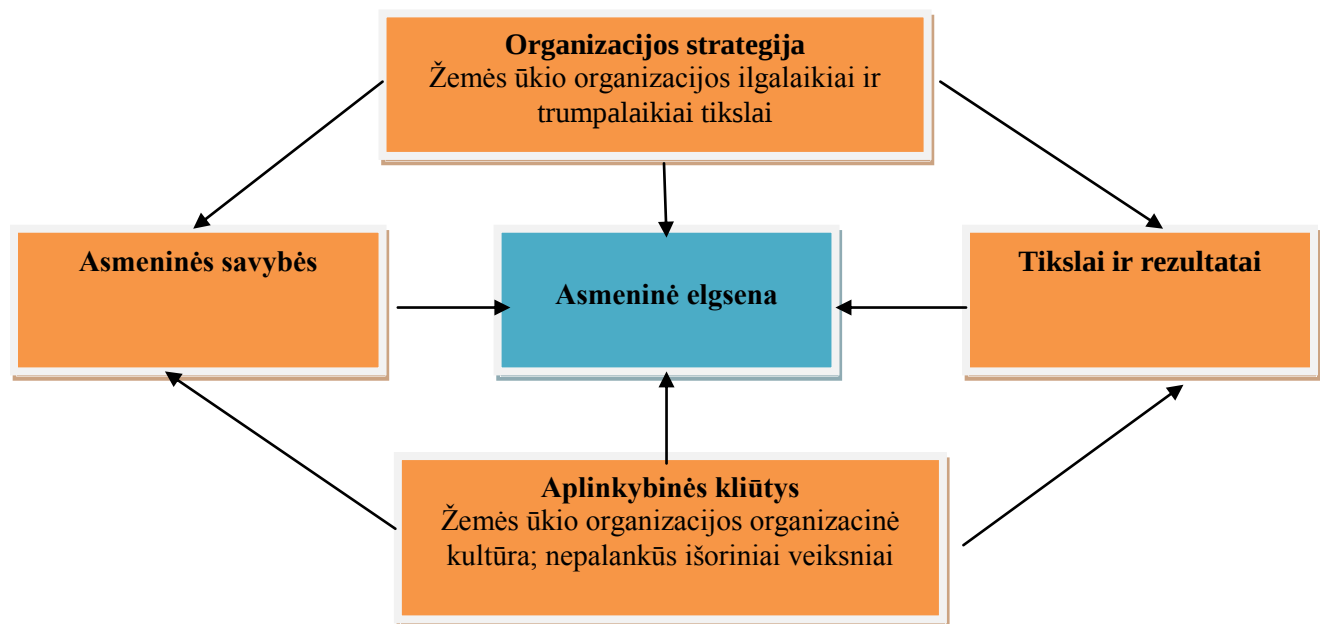
Žemės ūkyje, kaip ir kitose verslo srityse, organizacijos turi du pagrindinius tikslus (Buzamat, et al., 2014):

- Trumpuoju periodu – siekti pelno;
- Ilguoju periodu – užtikrinti organizacijos gyvybingumą, t. y. ekonominį augimą ir tvarumą.

Taigi žemės ūkio sritis yra ta ekonominės veiklos sritis, kurioje kontrolinės funkcijos yra labai svarbios. Šią svarbą lemia ir tai, jog ūkininko ūkis gali būti traktuojamas kaip organizacija, kuriai būdingos viso valdymo funkcijos (planavimas, organizavimas, valdymas, kontrolė).

Raupelytė, Liesionis (2008: 58) apibrėžia ūkininkų ūkį kaip organizaciją, nes „dauguma ūkininkų savo veiklą vertina kaip verslo organizaciją, kurioje vykdomos tokios pat valdymo funkcijos. Ūkininko ūkyje organizacijų valdymo funkcijos yra vykdomos, nors turi savo specifiką: ūkininkai turi tvarkyti savo

ūkio apskaitą, pasamdę darbininkus jiems vadovauja, jie gamina prekes bei kuria paslaugas, formuoja savo įvaizdį apie savo veiklą“. Šių autorių atlikto tyrimo Lietuvoje rezultatai rodo, jog „ūkininkai savo ūkyje vykdo valdymo veiklas (t. y. planuoja, priima sprendimus, vykdo darbuotojų atranką, darbų kontrolę bei skatina savo pavaldinius), kaip ir organizacijų vadovai savo organizacijose. Jie taip pat renka informacija apie savo ūkio išorinę aplinką, rūpinasi savo ūkio įvaizdžiu bei atlieka buhalterinę apskaitą“. Tradiciškai verslo organizacija – tai ryšių tarp savininkų, vadovų, darbuotojų visuma. Vidinės kontrolės sistemą dažniausiai nustato savininkai, direktorių taryba. Ūkininko ūkyje savininkas dažniausiai yra vadovas, neretai jo šeimos nariai atlieka darbuotojų funkcijas. Tokioje organizacijoje nelieta tradicinių kitoms verslo organizacijoms kontraktinių ryšių. Dėl to kyla klausimų, kas turi sukurti vidaus kontrolės sistemą. Logiška, jog vidaus kontrole labiausiai suinteresuotas verslo savininkas, taigi šiuo atveju tai būtų ūkininkas (Bardhan, Lin, Wu, 2015). Tačiau ūkininkų ūkių valdymo sistema dažnai nėra tipiška kitoms komercinėms organizacijoms. Neretai ūkininkų ūkių veikloje itin jautrūs yra siauri klausimai, tokie kaip atliekų šalininkas, arba organinio ūkininkavimo klausimai. Ūkininkai pajėgūs minimizuoti neigiamą ūkininkavimo poveikį imdamiesi praktinio ūkių valdymo užduočių (Turtoi et al., 2010). Mihai, Brutu (2009) pažymi, jog žemės ūkyje dirbančioms organizacijoms būdingas toks valdymo modelis (1 pav.).



1 pav. Žemės ūkio organizacijos valdymo ypatumai (Mihai, Brutu, 2009)

Pažymėtina, jog žemės ūkio organizacijoje didelę reikšmę turi asmeninės charakteristikos – kvalifikacija, gebėjimai – yra svarbūs idėjiniai į veiklos sėkmę. Asmeninė elgsena svarbi tiek, kiek asmuo turi žinias, gebėjimus, savybės, kitas būtinas charakteristikas (Mihai, Brutu, 2009). Jos neretai nulemia

taikomą veiklos strategiją bei vidaus aplinkybes. Ūkininko ūkiai dažniausiai yra šeimos verslai. Tokiame versle, kurio sėkmė nulemia šeimos materialinę padėtį ir reputaciją, verslo savininkai suinteresuoti stipria vidine kontrole, kuri prisideda prie verslo finansinės sėkmės ir ilgalaikio išlikimo. Šeima, kuri steigia verslą, traktuojama kaip nediversifikuotas ilgalaikis investitorius. Šeimos gerovė ir reputacija stipriai susieta su verslo sėkme. Savininkai šiuo atveju geriau informuoti apie verslo eigą, procesus, negu kitose organizacijose, kuriose savininkai steigia verslą ir samdo specialistus darbo rinkoje. Kita vertus, tokio verslo savininkas gali naudoti išteklius savo tikslams ir tuo pabloginti verslo materialinę padėtį, dėl savo asmeninių siekių ir tikslų (Bardhan et al., 2015). Tai, kokį vaidmenį ūkininkų ūkiuose vaidina vienas asmuo – ūkininkas, tai, jog neretai ūkininkų ūkis yra šeimos verslas, neretai lemia mažesnę veiklos, organizavimo, operacijų vykdymo formalizaciją, o tokioje situacijoje kyla rizika, jog nevykdoma kontrolė, nes darbuotojai neturėdami aiškių pareigybų nesuvokia kontrolės vykdymo poreikį ir ribų.

Ūkininkų ūkių apskaitos specifika. Mokslinėje literatūroje (Laptesi, 2012; Buzamat, et al., 2014) nagrinėjo ūkininkų ūkių apskaitos specifiką. Gausus žemės ūkio veikla užsiimančių ūkinių subjektų skaičius lemia, jog ūkininkų ūkiuose svarbu rūpintis apskaita bei vidaus kontrole, kuri leidžia optimizuoti apskaitos sistemą. Ūkininkų ūkiuose apskaitomas specifinis turtas. Svarbu, kad ūkininko turimi gyvuliai, paukščiai, bitės ir kt., taip pat augmenys būtų apskaitomi, įvertinami ir kontroliuojami (Laptesi, 2012).

Ūkininkų ūkiuose apskaitos sistema yra sudėtinga (Buzamat, et al., 2014), Lietuvoje ūkininkų ūkių apskaitose susiduriama su kai kuriomis problemomis, kurias įvardino Valužis, Genienė (2006 :63): sudėtinga apskaita yra labai neaiški, dažnai be ekonominio pagrindimo, analizuoti veiklos rezultatų; ūkininkui ir jo šeimos nariams išduota produkcija ir kitoks turtas, tai nepripažįstamas darbo apmokėjimu ir neįtraukiamas į produkcijos savikainą; padaryti ūkininkui ir jo šeimos nariams piniginiai išmokėjimai yra traktuojami kaip jo įnašų atsiėmimas, o ne kaip piniginis darbo apmokėjimas ir yra neįtraukiamas į savikainą; tokioje situacijoje susidaro žemesnė savikaina negu ji yra iš tikrųjų, tai gali būti priežastis kodėl nustatomos per mažos žemės ūkio produkcijos supirkimo kainos. Esant sudėtingai ir kai kuriais aspektais prieštaringai ūkininkų ūkių apskaita iškyla didelis vidaus kontrolės aktualumas.

Specifinės rizikos ūkininkų ūkiuose. Siekiant organizacijos veiklos tikslų svarbu žinoti ir įvertinti įmonės rizikas (Buzamat, et al., 2014). Ūkininkų ūkiuose dažna problema yra tai, jog svarbias darbo vietas užima nekompetentingi šeimos nariai. Vadybinė nekompetencija, protekcionizmas, piktnaudžiavimas gali nulemti dideles tokios organizacijos veiklos problemas. Tokie veiksniai gali reikšmingai paveikti vidaus kontrolės aplinką ir vesti į rimtas kontrolės problemas, reikšmingai sumažinti įmonės veiklos procesų ir finansinės informacijos patikimumą (Bardhan et al., 2015). Igoshina (2012) išskiria tokias pagrindines priežastis lemiančias tai, kad vidaus kontrolė ūkininkų ūkiuose nėra išvystyta:

- Netobula normatyvinė bazė reguliuojanti „kontrolę“;
- Dauguma ūkininkų ūkių yra nedideli, turintys ribotas galimybes savarankiškai įgyvendinti vidaus kontrolę;
- Formalus ūkininkų požiūris į vidaus kontrolę, jos svarbos veiklos vystymui nesuvokimas;
- Žinių apie vidaus kontrolės sistemą trūkumas;
- Specialistų galinčių sukryti ir įgyvendinti vidaus kontrolės sistemą trūkumas.

Taip pat susiduriama su problemomis vedant apskaitą, rengiant vidinius norminius dokumentus (Laptesis, 2012). Akivaizdu, kad nepriklausomai nuo ūkininko ūkių specializacijos, juose turi būti formuojama, gerai suderinta ir greitai reaguojanti į pokyčius vidaus kontrolės sistema.

Tai, jog ūkininkų ūkių veikla turi specifikos, lemia ir tam tikrą vidaus kontrolės specifiką. Ūkininkų ūkiuose vidaus kontrolės aktualumas yra didelis dėl to, jog ūkininkų ūkiai tampa organizacijomis ivis panašesnėmis į kitas verslo organizacijas. Pastangos naudoti modernias darbo sistemas paskatina ūkininkus taikyti sudėtingesnius veiklos modelius ir rūpintis vidaus kontrole savo ūkyje (Nuthall, 2011). Ūkininkai savo ūkyje turi įvertinti techninius, ekonominius, finansinius veiksnius, kurie gali neigiamai paveikti ūkio rezultatus. Labai svarbu yra tinkamai naudoti žmogiškuosius išteklius, padidinti darbo jėgos produktyvumą (Mihai, Brutu, 2009). Šiame kontekste iškyla ir ūkininkų ūkio vidaus kontrolės vykdymo poreikis. Vidaus kontrolės svarba ūkininkų ūkiuose yra didelė ir dėl darnaus vystymosi siekių socialinėje, aplinkosauginėje plotmėje. Vidaus kontrolės sistema veda link tvaresnio ūkininkavimo, efektyviau naudojant turimus išteklius, darant mažesnę žalą aplinkai (Turtoi et al., 2010). Kostiukova, Muchina (2013) nurodo, kad ūkininko ūkyje ar žemės ūkio bendrovėje vidaus kontrolė yra veiksmų kompleksas sudarantis organizacinę sistemą, kuri yra nukreipta į veiklos efektyvumo didinimą išnaudojant visus prieinamus resursus. Rodina, Kučerenko, Zavadskaja (2013) nurodo, kad ūkininko ūkyje ar žemės ūkio bendrovėje, vidaus kontrolės sistema yra organizacinės struktūros, metodikų ir procedūrų, priimtų vadovybės, visuma siekiant veiklos efektyvumo užtikrinimo. Remiantis Boland, Bronson, Hogan (2015), vidaus kontrolė - tai ekonominių objektų finansinės, ūkinės veiklos patikrinimas nukreiptas perspėti ar identifikuoti neleistinas veikas ir pažeidimus.

Įvairiose ūkinės veiklos srityse susidomėjimas vidine kontrole auga dėl keleto priežasčių (Babos, 2009):

- Augantis įmonių ir veiklos centrų kompleksiskumas lemia, jog auga kompetencijos delegavimas; tai leidžia atsakingiems asmenims augyti profesinėje veikloje;
- Normatyvinė sritis, kurios reikšmė visada lieka didelė: teisės aktai, reguliavimas, normos, profesiniai, biudžeto ir socialiniai veiksniai bei apribojimai.

Laikoma, jog organizacijoje egzistuoja adekvati vidaus kontrolė, jeigu administracinis valdymas yra planuojamas ir organizuojamas tokiu būdu, jog užtikrinamas organizacijos tikslų ir uždavinių efektyvus ir ekonomišką pasiekimas. Turi būti imamasi veiksmų, užtikrinančių kaštų efektyvumą, siekiant sumažinti įvairius nuokrypius, tokius kaip neteisėti veiksmai, klaidos apskaitoje, fiksuojant finansinius rezultatus (Hanim, Haron, Jantan, 2005).

Stoicea, Dinui, Stoiani (2011) pažymi, jog žemės ūkio produkcijos gamintojo – ūkininko ūkio – veikla grindžiama įsitraukimu į rinkos ekonomiką, išteklių kontrole. Ūkininkų ūkiuose susiduriama su didele nekontroliuojama rizika (pvz. mažą derlių lemiantys gamtiniai veiksniai, ligos ir kt.), dėl to labai svarbus tinkamas išteklių valdymas, ypatingai svarbi tinkama informacija, apskaita ir vidaus kontrolė.

Vidaus kontrolės sistema turi apjungti, prižiūrėti ir kitas kontrolės sritis, pvz., (Babos, 2009):

- prevencinę finansinę kontrolę;
- atitikimo įstatyminiams reikalavimams kontrolę,
- abipusę kontrolę- horizontaliąją, kai kontroliuojama, kaip vykdomos operacijos, atliekami darbai;
- hierarchinę kontrolę – vykdomą vertikalčiai tarp atskirų hierarchinių sluoksnių;
- administracinę kontrolę – vykdomą specialių kontrolės organų;
- apskaitos kontrolę – kontroliuojamos apskaitos procedūros;
- išteklių kontrolę – kai kontroliuojamas prekių ir vertybių egzistavimas, stebima, ar ištekliai valdomi pagal įstatymus;
- vadybinę kontrolę – vykdomą įvairių lygių organizacijos vadovų.

Giriūnas (2009) pabrėžia tokius vidaus kontrolės įvairiose organizacijose svarbos aspektus:

- vidaus kontrolė svarbi pačiai įmonei. Įmonės vadovybei turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams ir padėtų numatyti ateities perspektyvas.
- Vadovybei turi būti svarbu turėti kontrolės sistemą, atskleidžiančią klaidas, apgaulės ir piktnaudžiavimu laiku.

Vidaus kontrolės svarbą ūkininko ūkyje siejama su atskirų veiklų integravimu vidaus kontrolės pagalba. Ūkininko ūkio veiklą sudaro trys skirtingos veiklos kryptys: pagrindinė gamybinė veikla (sukuriamas produktas iš kurio gaunamos pagrindinės pajamos), veikla aptarnaujanti gamybinę veiklą (negeruoja tiesioginių pajamų ūkininko ūkiui) ir pagalbinė veiklą, kuri taip pat neatneša tiesioginių pajamų. Daugelis ūkių susiduria su problema pasireiškiančia tuo, kad papildomos veiklos reikalauja neproporcingai didelių sąnaudų (laiko, darbo jėgos, finansinių), ko pasekmėje ūkininkui nepakanka

resursų vystyti pagrindinę veiklą generuojančią jam pajamas (Florina et al., 2013). Remiantis Костюкова, Мухина (2013), ūkininko ūkiui siekiant veiklos efektyvumo turi būti vykdoma nuolatinė valdymo apskaita, kuri aprūpina darbuotojus reikiama ir savalaikė informacija reikalinga priimant strateginius sprendimus. Tačiau praktikoje daugelis ūkių ir žemės ūkio bendrovių nevykdom valdymo apskaitos, neturi reikiamos informacijos, kas tiesiogiai įtakoja neefektyvių valdymo sprendimų priėmimą ir žemą veiklos efektyvumą (Buzamat et al., 2014). Anot Balsam, Jiang, Lu (2014), rinkos ekonomikos sąlygomis, efektyvus resursų naudojimas ir valdymas galimas tik užtikrinant visapusišką ir efektyvią vidaus kontrolę, kuri yra vykdoma ne tik buhalterijos, bet ir viso vadovaujančio personalo. Tokiai nuomonei pritaria ir Igoshina (2012) pažymėdama, kad vidaus kontrolės sistemos organizavimas ūkininko ūkyje yra prioritetinga kryptis siekiant veiklos efektyvumo. Vidaus kontrolė ūkininko ūkyje yra viena iš funkcijų užtikrinant organizacijos valdymą, kuri įgyvendinama stebint ekonominius objektus ir procesus. Mirošničenko, Zubareva (2015: 233) teigia, kad vidaus kontrolė yra efektyvus instrumentas užtikrinant ūkininko ūkio valdymą, kuris suteikia galimybę užtikrinti aktyvų vientisumą ir saugumą, buhalterinės apskaitos ir buhalterinių (finansinių) ataskaitų įrašų teisingumą ir tikslumą, o taip pat leidžia suderintai ir efektyviai vykdyti finansinę – ūkinę veiklą atitinkančią organizacijos vadovybės vykdomą politiką.

Vidaus kontrolės srityje problemų esama ir įmonėse, ne tik žemės ūkyje. Kanapickienė (2008: 38) atlikusi empirinį tyrimą Lietuvos išmonėse nustatė, jog „vidaus kontrolės požiūriu šiose įmonėse nesukurtas tinkamas veiklą reglamentuojančių dokumentų paketas <...>, įmonėms sudėtinga aiškiai apibrėžti savo tikslus bei veikos kryptis <...>; labai mažų ir mažų įmonių vadovams neperteikiant valdymo struktūros organizacinių schemų pavidalu, pareigų paskirstymas tampa mažiau efektyviu; <...>dalyje įmonių darbuotojai tiksliai nežino padalinio, kuriame jis dirba tikslų bei pagrindinių uždavinių. Nors pareigybinių instrukcijų sudarymui skiriamas didžiausias dėmesys, tačiau jose dažnai tiksliai neįvardijami darbuotojų atliekami darbai, nenumatyta atsakomybė už netinkamą pareigų atlikimą. Tokiu būdu darbuotojai ne visada gali tinkamai atlikti savo pareigas. <...> įmonėse mažiausiai dėmesio skiriama etikos kodeksui ir vidaus kontrolės sistemos nuostatams. Dėl šių priežasčių įmonėse nėra suformuluota bendra vidaus kontrolės organizavimo strategija, kontrolės koncepcija neperteikta įmonės darbuotojams. <...> rizikų analizei skiriamas labai menkas dėmesys,<...> įmonėse per mažai dėmesio skiriama darbuotojų kvalifikacijos kėlimui“. Tokių problemų įvardinimas leidžia daryti prielaidą, jog esama sunkumų įgyvendinant vidaus kontrolės sistemas ir ūkininkų ūkiuose. Nėra aišku, kaip tradiciniai vidaus kontrolės modeliai gali būti pritaikomi ūkininkų ūkiuose. Svarbu atlikti teorinę analizę įvertinant, kokia yra vidaus kontrolės specifiška ūkininkų ūkiuose, bei parengti teorinį ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį, kuriame ši specifiška būtų įvertinta.

2. ŪKININKO ŪKIO VIDAUS KONTROLĖS TEORINIAI SPRENDIMAI

2.1. Vidaus kontrolės samprata ir tikslai

Organizacijoje turi būti įvertinama, kaip identifikuojama, matuojama, klasifikuojama finansinė informacija, kokia yra informacijos, pateikiamos vadovams, būklė ir koks patikimumas (Hanim et al., 2005). Tai yra vidaus kontrolės siekiai. Skirtinguose šaltiniuose pateikiamos nevienodos vidaus kontrolės sampratos. Jų įvairovė pateikta 1 lentelėje.

1 lentelė. Vidaus kontrolės sampratos (sudaryta autorės)

Autorius	Samprata
Florina et al. (2013)	Vidaus kontrolė – tai valdymo metodas, taikomas organizacijoje, kuris leidžia organizacijos strateginiam valdymo subjektui pagerinti organizacijos veiklą per tęstinį progresą.
Roberts, Candreva (2006)	Vidaus kontrolė – tai sistema įmonėje, apimanti politiką ir procedūras, kurios vertina, kaip įmonėje siekiama jos tikslų: užtikrinamas operacijų, procedūrų efektyvumas ir rezultatyvumas, finansinės informacijos patikimumas, atitikimas teisės aktams ir normoms.
Ibanez (2008)	Vidaus kontrolė- nuolatinio stebėjimo ir organizacijos veiklos kontrolės sistema, kurios tikslas ūkinių operacijų efektyvumas, apskaitos informacijos patikimumas, įstatymų numatytų reikalavimų laikymasis.
Wilkins, Mooningham (2013)	Vidaus kontrolės sistemą sudaro organizacinės priemonės, metodikos ir procedūros taikomos sureguliuojant ir užtikrinant įmonės ūkinės veiklos efektyvumą.
Mackevičius (2008)	Vidaus kontrolės sistema - tai rizikos valdymo instrumentas, turto apsaugos priemonė, klaidų ir apgaulių išaiškinimo ir prevencijos, finansinės informacijos tinkamo parengimo priemonė, kaip visuma koordinuotų būdų ir priemonių, naudojamų įmonės turtui apsaugoti bei apskaitos duomenų teisingumui, veiklos efektyvumui ir numatytai valdymo politikai užtikrinti.

Taigi iš pateiktų apibrėžimų galima teigti, jog vidaus kontrolė yra sistema, skirta palengvinti kitas organizacijos valdymo veiklas, vertinti riziką, stebėti, kaip siekiama organizacijos tikslų. Ši sistema yra tarsi pagalbinė priemonė užtikrinant organizacijos tikslų pasiekimą- organizacijos efektyvumą, informacijos patikimumą, atitikimą teisės aktams. Vidaus kontrolės sistema siejama su reikalavimais nuolat efektyvinti, tobulinti įmonės veiklą.

Tsay (2010) išskiria tokius pagrindinius vidaus kontrolės tikslus organizacijoje:

- Efektyvios įmonės veiklos įgyvendinimas;
- Užtikrinti, kad vadovybės keliama reikalavimai būtų įgyvendinami kiekvieno darbuotojo;
- Siekti užtikrinti įmonės turto saugumą.

Pasak Hanim et al. (2005), pirmiausias organizacijos administracinę vadovybę vidaus kontrolės sistemos tikslas yra užtikrinti, jog:

- Finansinė informacija yra tiksli ir patikima;
- Organizacijos veikla atitinka politiką, planus, procedūras, teisės aktus, sutarčių nuostatas;
- Turtas yra saugomas nuo praradimų ir vagysčių;
- Ištekiai naudojami efektyviai ir ekonomiškai;
- Formuluojami veiklos ir programų tikslai ir uždaviniai gali būti pasiekti.

Vidaus kontrolė glaudžiai susijusi su valdymu ir apskaita: „Valdant tik priimami sprendimai, o vidaus kontrolė parodo, ar tiksliai jie vykdomi. Apskaitos sistemoje yra daug įvairių rodiklių įmonės veiklai įvertinti, todėl vidaus kontrolės priemonės gali padėti apskaitos duomenų tikslumui patikrinti“ (Giriūnas, 2009: 44).

Vykdamas vidaus kontrolę svarbu nustatyti identifikuoti sritis, kuriose gali potencialiai atsirasti klaidų. Vidaus kontrolė vykdoma vadovaujantis principu „žemyn“. Pirmiausia yra nustatomos rizikos finansinių teiginių lygmenyje. Nustatomos rizikos kitose organizacijos valdymo aspektuose, susijusios su tuo, kiek galima klaidų susijusių su neteisingai naudojama apskaitos informacija priimant sprendimus. Nustatoma specifiniai finansiniai įrašai, kuriuose egzistuoja rizika, jog bus neteisingai pateikti duomenys (Wilkins, Mooningham, 2013)

Šių tikslų pasiekimui būtina sąlyga yra vidaus kontrolės sistemos suderinamumas su buhalterine apskaita.

Lietuvos respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2002) išskiriami tokie vidaus kontrolės tikslai:

- 1) užtikrinti, kad viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras;
- 2) užtikrinti, kad valstybės ir savivaldybės turtas bei įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;
- 3) užtikrinti, kad viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimo finansų valdymo principų;
- 4) užtikrinti, kad informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

Mackevičius (2008: 42) išskiria tokius reikalavimus apibrėžiančius vidaus kontrolės esmę:

1. vidaus kontrolės procedūras turi suplanuoti ir atlikti įmonės vadovybė;
2. procedūros turi padėti pasiekti numatytus tikslus;

3. vidaus kontrolė turi padėti pasiekti šiuos įmonės tikslus: finansinės atskaitomybės patikimumą, veiklos efektyvumą ir įstatymų bei teisės aktų laikymąsi.

Vidaus kontrolė turi tokią specifiką (Babos, 2009):

- vidaus kontrolė yra procesas, priemonė, būdas kaip siekti uždavinio, tikslo, bet ne tikslas ar uždavinys kaip toks;
- vidaus kontrolę turi vykdyti visi organizacijos nariai, o tai reiškia, jog vidaus kontrolė yra daugiau nei organizacijos politika, formos, dokumentai, nes tai apima ir darbuotojus visuose organizacijos lygmenyse;
- iš vidaus kontrolės tikimasi protingo pagrįstumo, bet ne absoliutaus. Daug veiksnių lemia, kiek vidaus kontrolė bus efektyvi;
- vidaus kontrolė paliečia visus procesus organizacijoje.

Vidaus kontrolėje orientuojantis į bendrus verslo procesus, tokius kaip pardavimai, pirkimai ir apskaita, ir jų santykiai su apskaitos sąskaitomis, ieškodami rizikingų sričių, kuriose galimas finansinės informacijos nuslėpimas. Tai, kokio lygmens rizika yra nustatoma, nulemia tiek kokybinius, tiek kiekybinius rizikos kriterijus (Wilkins, Mooningham, 2013)

Remiantis Gupta (2008), išskiriamos šios pagrindinės vidaus kontrolės charakteristikos: preliminarus, einamasis ir sekantis, dokumentinis ir faktinis, vientisas ir pasirenkamas, vidinis, o pagal kontrolės subjektus - vidinės sistemos. Tokia kontrolė sistemos viduje pasižymi visais klasikiniais požymiais išskyrus išorinės kategorijos. Ši kontrolė pasižymi įvairove, tačiau visuomet yra vidinė, t.y. visuomet turi vietą valdymo santykių sistemoje.

Vykdamas vidaus kontrolę, taikomos įvairios vertinimo procedūros: stebėjimas, pakartotinis funkcijų atlikimas (imitavimas), įvairios inspekcinės technikos. Vidaus kontrolę vykdamas asmuo turi įvertinti organizacijos apskaitos informacijos išbaigtumą ir tikslumą. Svarbu nustatyti, ar įmonėje nevykdomos kokios nors nepagrįstos finansinės operacijos, ar nesama piktnaudžiavimo apraiškų (Wilkins, Mooningham, 2013)

Taigi apibendrinant galima teigti, jog vidaus kontrolė yra sistema, skirta palengvinti kitas organizacijos valdymo veiklas, vertinti riziką, stebėti, kaip siekiama organizacijos tikslų. Ši sistema yra tarsi pagalbinė priemonė užtikrinant organizacijos tikslų pasiekimą- organizacijos efektyvumą, informacijos patikimumą, atitikimą teisės aktams. Vidaus kontrolės sistema siejama su reikalavimais nuolat efektyvinti, tobulinti įmonės veiklą. Organizacijos efektyvumo didinimas, informacijos tikslumo, patikimumo, organizacijos turto saugumo ir optimalaus panaudojimo, įvairių organizacijos procesų suderinamumas su organizacijos tikslais yra pagrindiniai vidaus kontrolės tikslai.

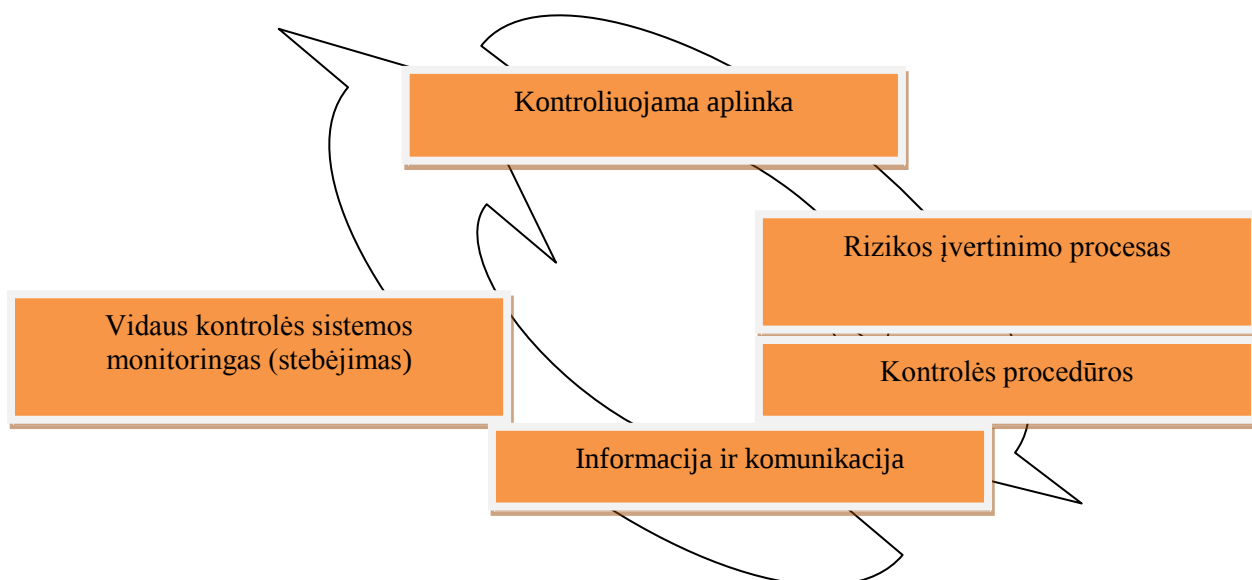
2.2. Universalūs vidaus kontrolės modeliai

Vidaus kontrolės įgyvendinimas organizacijoje grindžiamas vidaus kontrolės sistemos formavimu, kurios tikslas standartizuoti kontrolės procesą pritaikant jį pagal organizacijos veiklos specifiką. Šiuo tikslu yra taikomi įvairūs vidaus kontrolės modeliai.

2.2.1. COSO vidaus kontrolės modelis

COSO yra vienas svarbiausių vidaus kontrolės modelių, įtvirtintų daugelio šalių teisės aktuose (įskaitant ir Lietuvos) kaip pavyzdinis vidaus kontrolės vykdymo modelis. Šis modelis tinkamas naudoti ir kaip vidaus kontrolės vertinimo įrankis.

COSO- tai vidaus kontrolės sistema, kurios kontekste vidaus kontrolė suprantama kaip organizacijos vadovybės arba personalo integruota sistema, užtikrinant organizacijos tikslų pasiekimą (Babos, 2009). JAV 1992 metais COSO organizacija priėmė dokumentų rinkinį, pavadintą „Vidinės kontrolės integruota sistema“. Ši sistema apima penkių elementų modelį, kurį įmonės turėtų pritaikyti savo veikla siekdamos užtikrinti adekvačią vidinės kontrolės struktūrą (2 pav.):



2 pav. Vidaus kontrolės modelis pagal COSO (sudaryta remiantis Moeller, 2011)

COSO vidaus kontrolės modelis apjungia penkias komponentų grupes ir sudaro uždarą vidaus kontrolės įgyvendinimo ciklą, kuris prasideda nuo kontroliuojamos aplinkos apibrėžimo ir rizikos įvertinimo proceso, tai leidžia pasirinkti tinkamiausias kontrolės priemones. Pagal šį modelį, atskiri elementai yra svarbūs dėl šių priežasčių (Babos, 2009):

1. Kontrolės aplinka- Užtikrina atmosferą, kurioje darbuotojai dirba įgyvendinami jiems priskirtą atsakomybę. Tai pagrindas kitiems komponentams;

2. Rizikos įvertinimas - Vadovybė turi įvertinti riziką siekiant specifinių tikslų;

3. Kontrolės procedūros - Įgyvendinamos siekiant padėti užtikrinti, kad vadovybės nurodymai kaip mažinti riziką yra įgyvendinami;

4. Informacija ir komunikacija - Turi būti valdoma reikia informacija ir ji paskleidžiama organizacijoje;

5. Kontrolės vertinimas (monitoringas) - Visas procesas yra vertinamas ir koreguojamas, jei reikia.

Pritaikius kontrolės priemones išanalizuojama gauta informacija ir organizuojama komunikacija užtikrinant vidaus kontrolę. Sukuriama vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrina nuolatinę kontrolę, o atliekamas vidaus kontrolės monitoringas stebi šios sistemos funkcionalumą ir efektyvumą. Remiantis Boland et al. (2015), bendrasis vidaus kontrolės modelis aprėpia įvairių vidinių organizacijos procesų kontrolę plačiąja prasme. Jis kontroliuoja tokias sritis:

- Vieninga organizacijos valdymo filosofija;
- Etiško elgesio normos;
- Organizacinė struktūra;
- Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas;
- Personalo valdymo standartai;
- Personalo mokymai;
- Aukščiausio lygio vadovų dalyvavimas tobulinant vidaus kontrolės sistemą.

COSO modelis buvo revoliucinis- tai buvo pirma formali pastanga apibrėžti vidaus kontrolę ir suteikti standartą vertinimui. Pripažįstama, jog COSO modelis tinkamas taikyti vykdant vidaus kontrolę įvairaus pobūdžio organizacijose – tiek stambiose, tiek smulkiose, tiek tose, kuriose dirba savininkai, tiek ir tose, kuriose dirba samdomi darbuotojai (D'Aquila, 2013).

Pagrindiniai vidaus kontrolės proceso uždaviniai COSO modelyje yra šie (Babos, 2009):

- operaciniai tikslai, kurie užtikrinti veiklą ir kitų organizacijos išteklių efektyvumą;
- informaciniai tikslai, kurie užtikrina ataskaitų paruošimą laiku ir patikimai, kas leidžia priimti sprendimus organizacijoje;
- atitikimo tikslai, kurie užtikrina, jog visa kontrolės veikla yra vykdoma pagal įstatymus ir taikomą reguliavimą, nustatant vidinę politiką ir reikiamus procedūrinius reikalavimus.

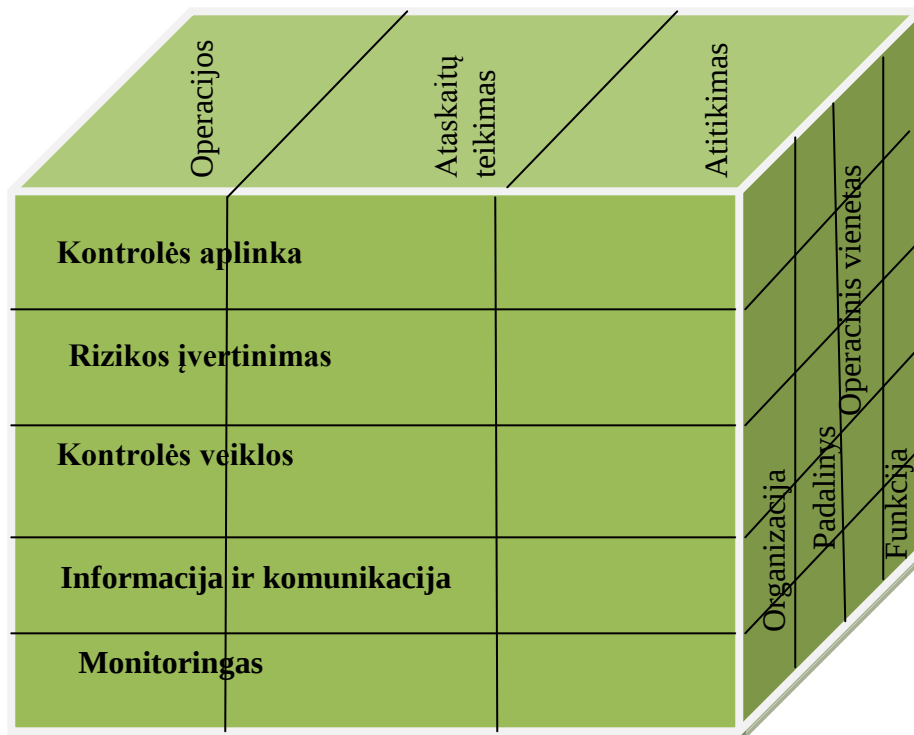
COSO modelis leidžia suformuoti, įgyvendinimo vidaus kontrolės modelį, vykdyti vidaus kontrolę, vertinti šios kontrolės efektyvumą (D'Aquila, 2013). Pagal COSO modelį, vidinė kontrolė turi šiuos pirminius tikslus (Amudo, Inanga, 2009) :

- Operacijų efektyvumas;

- Finansinės atskaitomybės patikimumas;
- Atitikimas teisės aktams.

COSO modelyje identifikuojami pagrindiniai efektyvios vidaus kontrolės sistemos komponentai (kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veiksmas, procedūros ir praktikos, kurios užtikrina valdymo tikslų pasiekimą ir rizikos įvertinimą strategijos įgyvendinime, informacija ir komunikacija, monitoringas), kurie yra būtini vidaus kontrolės sistemoje ir jų visuma užtikrina efektyvią vidaus kontrolę (Amudo, Inanga, 2009).

Faktinis COSO modelio įgyvendinimas priklauso nuo organizacijos vidinės ir išorinės aplinkos specifikos, dėl to negali būti lygiai tokio paties vidaus kontrolės modelio, įgyvendinto dviejose organizacijose. Pagal COSO modelį vidaus kontrolės samprata yra plati, kad apimtų organizacijas nepriklausomai nuo jų tipo, veiklos srities, dydžio, veikimo teritorijos (D'Aquila, 2013). XXI a. kintančios verslo aplinkybės verčia ieškoti pakoreguoto vidaus kontrolės modelio, labiau atitinkančio esamas verslo sąlygas. Pagrindinis pokyčių veiksnys – jog ypač stambiose organizacijose atsirado daug pareigybių, susijusių su kontrolės vykdymo, kokybės tobulinimo, rizikos vertinimo veiklomis. Išsiplėtusiose organizacinėse struktūrose reikia tokio vidaus kontrolės modelio, kurį taikant būtų aišku, koks yra kiekvieno specialisto vaidmuo vidaus kontrolės procese (D'Aquila, 2013) (3 pav.).



3 pav. Patobulintas vidaus kontrolės COSO modelis (D'Aquila, 2013: 24)

Patobulintas COSO modelis grindžiamas baziniais penkiais modelio komponentais (kontrolės aplinka, kontrolės veiklos, rizikos įvertinimas, informacija ir komunikacija, monitoringas), taip pat trimis vidaus kontrolės tikslų kategorijomis (operacijos, ataskaitų teikimas, atitikimas (Javrin, et al., 2012) (3 pav.). COSO modelio komponentai sukuria sinergiją, kuri nulemia integruotą sistemą, kuri reaguoja į dinaminę nuolat besikeičiančių išorinės aplinkos sąlygų sistemą (Babos, 2009).

Patobulintas COSO modelis apima 17 principų, kurie aiškiau paaiškina pagrindinius penkis modelio komponentus, kurie patobulintame COSO modelyje lieka tie patys. Šie principai yra (2 lentelė):

2 lentelė. Patobulinto COSO modelio principai (sudaryta remiantis Javrin, et al., 2012; D'Aquila, 2013)

COSO elementai	Elementų charakteristika
Kontrolės aplinka	1. organizacija demonstruoja įsipareigojimą integralumui ir etinėms vertybėms. 2. Direktorių taryba yra nepriklausoma nuo vadovų ir peržiūri vidaus kontrolės vystymąsi ir veiklą. 3. Vadovybė stebint direktorių tarybai sukuria, struktūrizuoja tikslus, nustato atitinkamas galias ir atsakomybes jų įgyvendinimui. 4. Organizacija yra įsipareigojusi pritraukti, ugdyti, išlaikyti kompetentingus darbuotojus tikslams pasiekti. 5. Organizacija skatina darbuotojų atskaitingumą vidaus kontrolės atsakomybės srityje.
Rizikos įvertinimas	6. Organizacija aiškiai specifikuoja tikslus, kas įgalina rizikos susijusios su tikslų įgyvendinimu identifikavimą ir įvertinimą. 7. Organizacija identifiukuota rizikas siekiant tikslų ir analizuoja šias rizikas numatant kaip jas valdyti. 8. Organizacija įvertina potencialius pažeidimus įvertinant tikslų pasiekimo riziką. 9. Organizacija identifiukuoja ir įvertina pokyčius, kurie reikšmingai gali paveikti vidaus kontrolės sistemą.
Kontrolės veiklos	10. Organizacija atrenka ir vysto kontrolės veiklas, kurios sušvelnina rizikas susijusias su organizacijos tikslų pasiekimu. 11. Organizacija atrenka ir vysto bendras technologijos kontrolės veiklas padedant organizacijai siekti savo tikslų. 12. Organizacija plėtoja kontrolės veiklas nustatydamą politiką, kuri nustato, ko yra siekiama, ir procedūras, kurios politiką įgyvendina.
Informacija ir komunikacija	13. Organizacija įgyja, generuoja ir naudojant tinkamą, kokybišką informaciją kuri paremia vidaus kontrolės funkcionavimą. 14. Organizacijos viduje skleidžiama informacija, įskaitant vidaus kontrolės tikslus ir atsakomybę, būtiną paremti vidaus kontrolės funkcionavimą. 15. Organizacija komunikuoja su išorinėmis šalimis dėl klausimų, kurie paveikia vidaus kontrolę.
Monitoringas	16. Organizacija atrenka, ugdo, vykdo vertinimus nustatydamą, ar vidaus kontrolės komponentai egzistuoja ir ar ji funkcionuoja. 17. Organizacija įvertina ir komunikuoja vidaus kontrolės trūkumus toms šalims, kurios turėtų imtis korekcijos, įskaitant aukštesniojo lygmens vadovybę, direktorių tarybą ir pan.

Kontrolės vykdytojas turi būti nusiteikęs palankiai vidaus kontrolės atžvilgiu ir turi užtikrinti palankų klimatą vidaus kontrolei. Tai klimatas, kuriame didelis dėmesys skiriamas etinėms vertybėms, kuris naudojama, priima ir vertina kontrolę. Tai reiškia, jog organizacijoje egzistuoja vidinės taisyklės ir tam tikri etiško elgesio kodeksai. Tokioje aplinkoje gali funkcionuoti, augti ir vystytis vidaus kontrolė. Taigi siekiant užtikrinti vidaus kontrolę, labai svarbu nustatyti formalias taisykles ir užtikrinti, kad jų būtų laikomasi (Babos, 2009).

Tam, kad egzistuotų palanki vidaus kontrolės aplinka, turi egzistuoti vidaus audito funkcija. Vidaus audito metu yra peržiūrima pati vidaus kontrolės sistema, taigi tai svarbu vertinant pačią vidaus kontrolę, kiek ji yra efektyvi ir tinkamai vykdoma (Balsam et al., 2014).

Vykdamas vidaus kontrolę pagal COSO modelį, labai svarbus yra **rizikos vertinimas**. Kiekvienoje organizacijoje yra susiduriama su tam tikra rizika- nuosava rizika, rizika susijusi su tam tikromis veiklomis, taip pat išorinė rizika. Kai kurios rizikos yra priimtinos, kitos – ne. Siekdamas kuo labiau išvengti nepageidaujamos rizikos organizacijos sukuria vidaus kontrolės sistemas. Esminis vidaus kontrolės elementas yra charakterizuojamas rizikos įvertinimo sistemos organizaciniame kontekste. Rizikos įvertinimo procesas reiškia, jog tikslai ir sąlygos yra apibrėžti, ypatingai valdant pokyčius, nes žmonės (darbuotojai), procedūros, politinės sąlygos kinta, dėl to kinta ir rizikos (Babos, 2009).

Rizikos įvertinimas reiškia, jog yra žinoma, kur galima aptikti rizikas organizacijose, nes jeigu nėra žinomos rizikos sritys, neįmanoma atlikti tikslaus rizikos įvertinimo. Siekiant sumažinti žinomas rizikas, svarbu kontroliuoti veiklas, kurios tiesiogiai susijusios su rizikos sritimis, svarbi abipusė komunikacija ir informacija tarp auditoriaus ir audituojamojo. Didžiausios rizikos aptinkamos vykdamas formalią ir neformalią komunikaciją (Wilkins, Haun, 2014).

Kontrolės veiklos grupuojamos į tokias kategorijas (Mei, Chan, McVay, Skaife, 2015):

- organizacijos vykdomos kontrolės veiklos, siekiant vengti bendrosios rizikos;
- kontrolės veiklos, specifinės kiekvienai funkcijai. Jų gali būti didelis skaičius ir stipri specifika;
- kontrolės veiklos, kurios yra visuotinai priimanamos ir visuotinai žinomos, ypatingai iš susijusių veiklų.

Kita svarbi COSO vidaus kontrolės proceso dalis yra **monitoringas**. Pastebima, jog įvairių lygių vadovai net ir neturėdami formalizuotų procedūrų, iš tiesų vykdo vidaus kontrolę neretai to net nesuvokdami. Atsakingas asmuo vykdo tokius veiksmus: suformuluoja užduotis, sukuria instrumentus ir darbo technikas; ruošiasi profesionaliai, sukuria sistemas ir paruošia teigiamą įrangą. Tai, kaip konkrečiai įgyvendinama vidaus kontrolė, priklauso nuo vykdomų procesų specifikos. Monitoringas – tai sistemų veiklos kokybės įvertinimo procesas, pasireiškiantis tęstine priežiūra, atskirais įvertinimais arba visų šių

veiksmų kombinacija. Pastovus monitoringas įgyvendinamas per operacijų įvykdymo procesą ir apima valdymo bei priežiūros veikslas ir kitus veiksmus, kurių imasi personalas siekdamas įgyvendinti savo tikslus. Įvertinimo dažnumas priklauso nuo rizikos įvertinimo ir nuo tęstinio monitoringo veiklų efektyvumo (Babos, 2009).

Apibendrinant galima teigti, jog COSO vidaus kontrolės sistema, išskiriant penkis pagrindinius elementus – kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas- yra pritaikoma įvairiose organizacijose, įskaitant ir ūkininkų ūkius. Vadovaujantis šiuo modeliu, ūkininkų ūkiuose turėtų būti rūpinamasi šių penkių vidaus kontrolės elementų funkcionavimu. Patobulintas COSO vidaus kontrolės modelis tinkamas didelėse, diversifikuotą veiklą vykdančiose organizacijose, todėl daugelyje Lietuvos ūkininkų ūkių šio sudėtingesnio vidaus kontrolės modelio įdiegti netikslinga. Ūkininkų ūkiuose, kurie neturi vidaus kontrolės sistemos, COSO modelis yra tinkamas vidaus kontrolės sistemos sukūrimui ir tolimesniam plėtojimui.

2.2.2. COCO vidaus kontrolės modelis

1994 m. Kanados kontrolės komitetas (COCO) išleido panašias vidaus kontrolės procedūras reglamentuojančius dokumentus kaip COSO. Pagal šiuos dokumentus, nustatant optimalią vidaus kontrolės sistemą, reikia atsakyti į kelis klausimus (O'Leary, Iselin, Sharma, 2006):

1. Ko siekiama vidine kontrole;
2. Kokie yra vidinės kontrolės elementai;
3. Kaip šie elementai susiję tarpusavyje;
4. Kiek santykinai svarbūs yra atskiri elementai.

Pagal COCO modelį vidaus kontrolės sistema reprezentuojama organizacinės struktūros, kuri įtraukia išteklius, sistemas, procedūras, struktūras, organizacinę kultūrą ir kitus elementus, kurie būdami kartu daro įtaką tikslų įgyvendinimui (Babos, 2009).

Pagal COCO modelį vidaus kontrolė buvo pirmą kartą apibrėžta kaip procesas, kuris įgyvendinamas visuose organizacijos lygiuose, apimantis visas organizacijos vykdomas veiklas, skirtas suteikti aukščiausiams vadovams organizacijos funkcionavimo pagrįstumą (Schwartz, 2014).

Dahya, McConnell (2007) teigimu, vidaus kontrolės samprata pagal COCO ir COSO modelius kiek skiriasi. Pagal COCO modelį, vidaus kontrolė – tai organizacijos elementai (įskaitant išteklius, sistemas, procesus, kultūrą, struktūrą ir užduotis), kurios, visos kartu, skatina žmones siekti tikslų. Tuo tarpu pagal COSO modelį vidaus kontrolė yra procesai, kuriuos veikia organizacijos vadovybė bei darbuotojai, skirti

paremti tikslų siekimą. Taigi pagal COCO modelį išplečiama vidaus kontrolės samprata, įtraukiant daugiau organizacinių elementų į vidaus kontrolės procesą.

Pagal šį modelį vidaus kontrolė pasireiškia organizacijos ištekliais, procedūromis, instrumentais, užduotimis, organizacine kultūra ir visu kitu, ko prireikia organizacijos tikslų ir uždavinių įgyvendinimui. Ji yra būtina nuolat, nes niekada nebūna momento, kai organizacijoje viskas vyksta idealiai (Babos, 2009).

Viena iš vidaus kontrolės prerogatyvų yra užtikrinti atsakomybę ir faktą, jog organizacija bus pajėgi siekti savo tikslų. Veiksminga kontrolė prisideda prie organizacijos sėkmės šiais būdais (Boland et al., 2015):

- darbuotojai yra skatinami siekti pokyčių;
- darbuotojai gali išreikšti idėjas ir įgyvendinti savo kūrybiškumą, valdant tam tikrą nepakankamų veiksmų riziką;
- darbuotojai gauna naudą dėl to, jog informacija yra aktuali, ji yra prieinama reikiamu momentu, tuomet, kai organizacijai jos reikia.

Taigi šis modelis orientuotas į smulkiausią organizacijos vienetą – darbuotoją, kuris vykdo užduotis, kylančias dėl savo tikslų supratimo.

Tam, kad teisingai įvykdytų užduotis, darbuotojai privalo (Wilkins, Haun, 2014):

- būti įtraukti į užduočių įgyvendinimą;
- atspindėti savo veiklą;
- vertinti aplinką, kad sužinotų, kaip įvykdyti užduotis geresniu būdu ir kaip identifikuoti pokyčius, kurie turėtų būti vykdomi.

Pagal COCO modelį, pagrindiniai kontrolės proceso elementai kiekvienoje organizacijoje yra šie (Babos, 2009; O'Leary et al., 2006; ir kt.):

- tikslas;
- įsipareigojimas;
- gebėjimas;
- monitoringas;
- mokymasis.

Šie elementai detaliau charakterizuoti 3 lentelėje. Taigi kalbant apie vidaus kontrolės vertinimą aktualiausias yra paskutinis COCO modelio etapas- monitoringas. Pagal COCO modelį svarbu vertinti vidaus kontrolės veiklą, kiek ji pasiekia keliamus tikslus, o taip pat svarbus vertinimo etapas yra nustatytų trūkumų, klaidų koregavimas, ištaisymas. Pagal COCO modelį vertinant vidaus kontrolę, reikia įvertinti, ar (O'Leary et al., 2006):

- Vidaus kontrolė užtikrina veiklos efektyvumą ir našumą;
- Ar vidaus kontrolės funkcijas vykdančiam valdoma reikiama informacija;
- Ar įvertinama rizika.

3 lentelė. COCO vidaus kontrolės modelio elementai (sudaryta remiantis Babos, 2009)

COCO elementai	Elementų charakteristika
Tikslas	Tai susiję su organizacijos orientacija, užduotimis, rizikomis ir galimybėmis, politika, veiklos rodikliais. Jų bruožai yra šie: • tikslai suformuluojami ir komunikuojami; • vidinės ir išorinės rizikos identifikuojamos ir įvertinamos; • politika sukurama, komunikuojama ir įgyvendinama siekiant palengvinti organizacinių tikslų įgyvendinimą ir rizikos valdymą; • parengiamas ir komunikuojamas planas, kaip siekti organizacijos tikslų; • tikslai ir planai turi apimti siekius ir išmatuojamus veiklos rodiklius.
Įsipareigojimas	Tai susiję su organizacijos identitetu ir vertybių (etinių vertybių) patvirtinimu, organizacijos integralumu, žmogiškųjų išteklių politika, abipusiu pasitikėjimu tarp organizacijos ir darbuotojų. Visoje organizacijoje etinės vertybės turi būti apibrėžtos, komunikuojamos, integruotos į praktinę veiklą. Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika susieta su organizacijos etinėmis vertybėmis. Galia, atsakomybė ir pareiga teikti ataskaitas turi būti aiškiai apibrėžtos ir suderintos su organizacijos tikslais. Siekiant palengvinti informacijos cirkuliaciją tarp skirtingų asmenų, abipusis pasitikėjimo klimatas turi būti stiprinamas.
Gebėjimas	Apima veiksnius kurie lemia organizacijos kompetenciją: žinios, instrumentai, komunikaciniai procesai, informacija, kontrolė. Darbuotojai turi turėti žinių, kompetencijų ir instrumentų, būtinų siekiant organizacijos tikslų. Komunikacijos procesas turi atitikti organizacijos vertybes. Informacija turi būti pakanka ir tiksli, komunikuojama reikiamu laiku. Sprendimai ir veiksmai skirtingose organizacijose lygmenyse turi būti koordinuojami. Kontrolės veiklos turi reprezentuoti integruotą organizacijos dalį, turi būti grindžiama organizacijos tikslų ir rizikų žinojimu.
Monitoringas ir mokymasis	Susiję su organizacijos evoliucija, išorine bei vidine aplinka, veiklos atspindėjimu, hipotezių analize, informacijos pervaldinimo poreikiu, monitoringo procesu, kontrolės efektyvumo įvertinimu. Išorinė ir vidinė aplinka turi būti stebima siekiant gauti informaciją, kuri būtų siejama su tikslų ir kontrolės įvertinimo poreikiu. Veikla turi būti monitoringo proceso tikslas. Hipotezės apie organizacijos tikslus turi būti periodiškai peržiūrimos. Informacijos poreikiai turi būti iš naujo įvertinami, kai tikslai keičiasi ir kai atsiranda komunikacijos problemos. Monitoringas būtinas tam, kad organizacijoje būtų laiku įgyvendinami pokyčiai. Aukščiausia vadovybė turi nuolat ir periodiškai vertinti vidaus kontrolės efektyvumą.

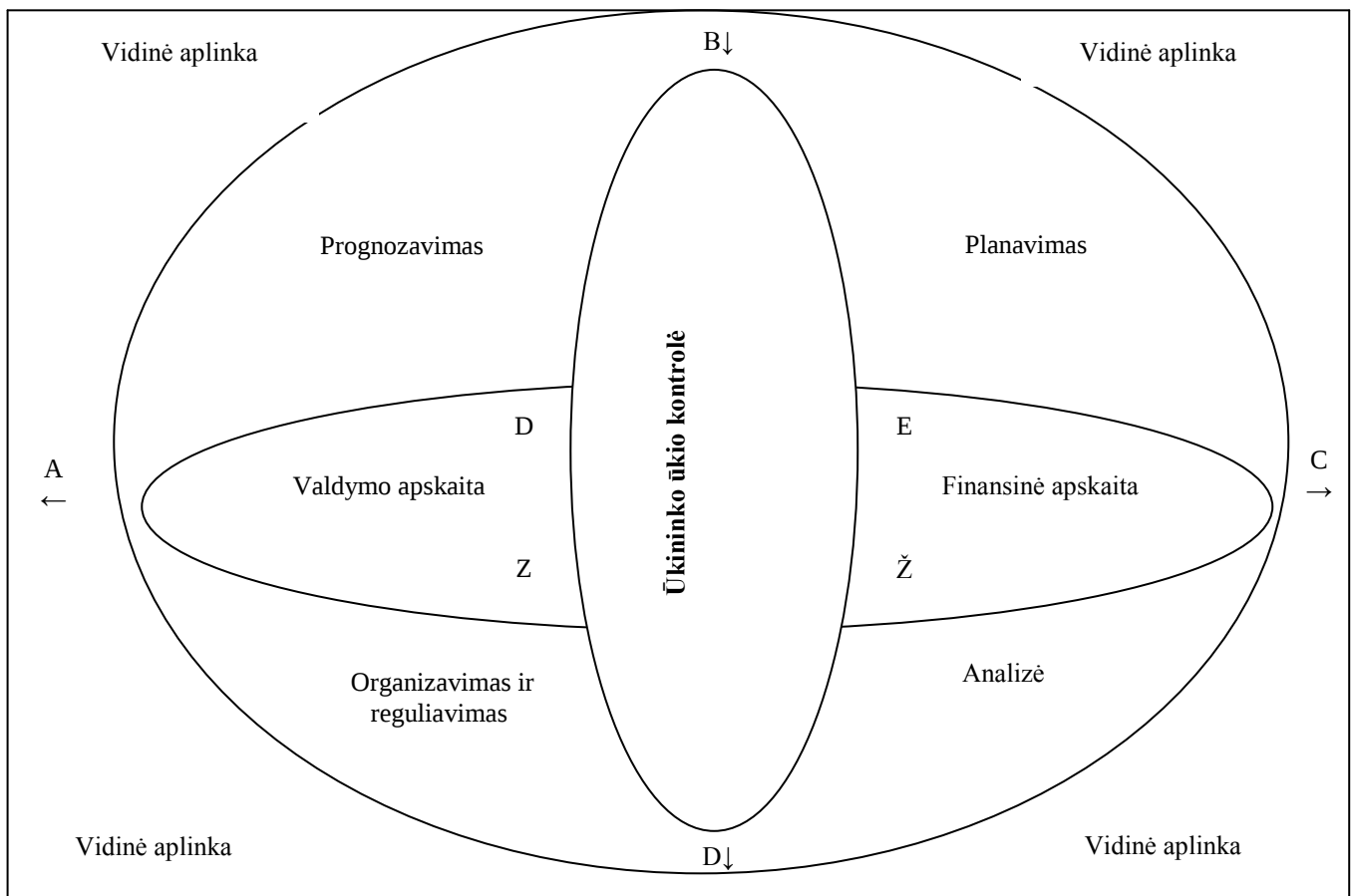
Apibendrinant, COCO modelis vidaus kontrolę traktuoja kaip organizacijos elementą, kurių visuma skatina organizacijos darbuotojus siekti tikslų. Šis modelis labiau orientuotas į žmogiškuosius išteklius. Dėl šios priežasties ūkininkų ūkiuose, kuriuose svarbiausia yra tinkamas turto, išteklių, produkcijos valdymas ir apskaita, šis modelis mažiau tinkamas nei COSO modelis, kurio privalumas yra tai, jog jis apima formalius vidaus kontrolės vykdymo elementus ir reikalavimus, tokius kaip kontrolės aplinka,

rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas, kurie gerai charakterizuoja organizacijos vidaus kontrolės sistemą.

2.3. Specifiniai vidaus kontrolės modeliai žemės ūkiui ir ūkininkų ūkiams

Mokslinėje literatūroje aptinkama ir tam tikrų specifinių ūkininkų ūkių, žemės ūkio bendrovių vidaus kontrolės modelių.

Analizuojant ūkininko ūkio vidaus kontrolės modelio vietą ir sąveiką su kitomis organizacijos veiklos sritimis, aktualus Michalenok, Elšanskaja (2014) pateikiamas modelis pavaizduojantis šiuos ryšius (4 pav.).



4 pav. Vidaus kontrolės modelis ūkininko ūkyje (žemės ūkio bendrovėje) (Michalenok, Elšanskaja, 2014:43)

Pateikiamas vidaus kontrolės modelis atspindi ūkininko ūkio veiklos sritis, kurias apima vidaus kontrolė, t.y. valdymo ir finansinė apskaita. Vidaus kontrolės sistema atlieka ne tik kontrolę, bet ir pateikia apdorotą informaciją, kurios pagrindu atliekamas valdymo sprendimų priėmimas, prognozavimas,

planavimas. Be kita ko vidaus kontrolės sistema tikrina išorinę informaciją ir pateikia patikimą vidinę informaciją. Šios vidaus kontrolės funkcijos, apibrėžiamos analizuojamame modelyje, leidžia teigti, kad vidaus kontrolės sistema yra integruota į organizacijos valdymo sistemą.

Remiantis analizuojamu modeliu, A – išeinanti valdymo apskaitos informacija interpretuota vidaus kontrolės sistemoje ir panaudota valdymo sistemoje. B- įeinanti išorinė informacija, patikrinama vidaus kontrolės ir naudojama veiklos planavimo procese, rizikos ir rinkos neapibrėžtumui įvertinti. C - vidaus kontrolės patikrintos finansinės apskaitos informacijos perdavimas finansinės atskaitomybės adresatui. D - vidaus kontrolės informacija naudojama valdymo sistemoje sprendimų priėmimui; intervalas nuo D iki Z - valdymo apskaitos informacija patikrinta vidaus kontrolės sistemoje ir naudojama planavimui, prognozavimui, valdymo sprendimų priėmimui. Intervalas E ir Ž - finansinės apskaitos ir ekonominės analizės informacija, patikrinta vidaus kontrolės sistemoje ir naudojama ūkininko ūkio veikloje, ūkinių operacijų reguliavime, įgyvendinant planavimą, prognozavimą, o taip pat rengiant buhalterines ataskaitas, užtikrinant nuosavybės išsaugojimą.

Aptariamas vidaus kontrolės modelis praplečia vidaus kontrolės funkcijas atliekamas ūkininko ūkyje, nes jo tikslas ne tik atlikti veiklos procesų ir resursų naudojimo kontrolę, bet ir pateikti bei tikrinti informaciją, kurios pagrindu priimami valdymo sprendimai. Tai yra labai aktualu dideliems ūkiams, kurie orientuoti į sėkmingos komercinės veiklos užtikrinimą. Todėl jiems labai aktualu greitai reaguoti į pokyčius rinkoje ir priimti teisingus sprendimus.

Nagrinėjamas modelis sudarytas didžiausią dėmesį skiriant vidaus kontrolės sąveikai su ūkininko ūkio apskaitos sistemomis. Todėl šiame modelyje nėra detalizuojami vidaus kontrolės modelio elementai. Kiti analizuojami autoriai (Michalenok, Elšanskaja, 2014; Burcev, 2005; Melnik, 2005; Колесникова, 2010; Kundius, 2007; Белов, 2011) aptardami vidaus kontrolės modelius, kurie gali tikti ūkininkų ūkiams, pagrindinį dėmesį skiria vidaus kontrolės sistemos struktūrai ir elementams (4 lentelė).

Svarbiausiais elementais šiuose modeliuose galima išskirti kontroliuojamą aplinką; objektyviai funkcionuojančias ar subjektyviai sukurtas kontrolės sąlygas; kontrolės rezultatų įvertinimas. Aptartuose modeliuose apjungiamos trys dimensijos - erdvės, laiko ir informacinė – technologinė, kurios yra reikalingos užtikrinant vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą.

Michalenok, Elšanskaja (2014) nuomone, vidaus kontrolės modelis turi būti analizuojama ir formuojamas skirtingose dimensijose:

- Erdvės dimensija: vidaus kontrolės posistemių išskyrimas, kontrolės objektų masto ir ribų apibrėžimas;
- Laiko dimensija: nuolatos ir laikinai veikiančių posistemių, elementų išskyrimas;

- Informacinė – technologinė dimensija: informacinės bazės sukūrimas, sistemos vystymo būdų ir priemonių numatymas.

4 lentelė. Vidaus kontrolės modelių aptarimas (sudaryta remiantis Michalenok, Elšanskaja, 2014; Burcev, 2005; Melnik, 2005; Kolesnikova, 2010; Kundius, 2007; Белов, 2011)

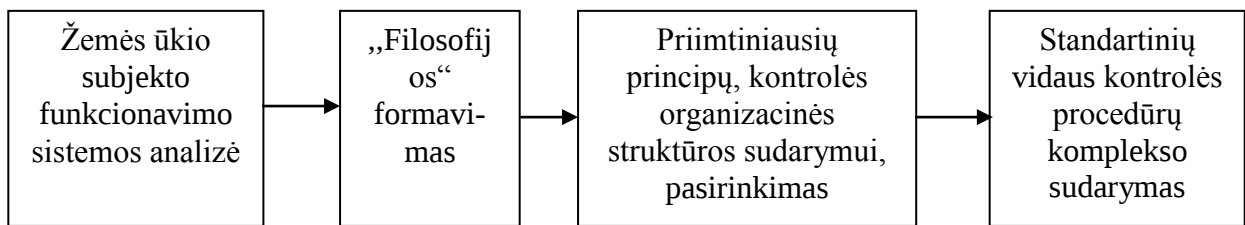
Pavainimas (autorius)	Išskiriami vidaus kontrolės elementai	Aptarimas
10 elementų vidaus kontrolės modelis (Michalenok, Elšanskaja, 2014)	kontrolės subjektas; kontrolės objektas; kontrolės dalykas; kontrolės metodas; kontrolės technika ir technologija; kontrolės procesas; pirminių duomenų surinkimas ir apdorojimas; kontrolės rezultatų analizė; subjektas priimančias sprendimus dėl kontrolės analizės rezultatų; kontrolės rezultatai.	Modelį sudaro devyni elementai, kurių pagrindu formuojama standartizuota vidaus kontrolės sistema. Modelis yra tinkamas dideliems ūkininkų ūkiams ar žemės ūkio bendrovėms. Jo esmė- vidaus kontrolės procedūrų ir proceso standartizavimas, užtikrinant greitą vidaus kontrolės procedūrų atlikimą.
9 elementų vidaus kontrolės modelis (Burcev, 2005)	Kontrolės subjektas (kas kontroliuoja); kontrolės objektas (ką kontroliuoja); kontrolės principai; kontrolės metodai (metodikos); kontrolės technika ir technologija; kontrolės procesas; pirminių duomenų surinkimas ir apdorojimas; kontrolės rezultatas ir išlaidos tenkančios jo įgyvendinimui; subjektas priimančias sprendimus pagal kontrolės rezultatus.	
5 elementų vidaus kontrolės modelis (Melnik, 2005)	Kontroliuojama aplinka; rizikos įvertinimas; kontroliuojantys veiksmai; vidinė komunikacija ir monitoringas ir kontrolės subjektas; subjektas priimančias sprendimus pagal kontrolės rezultatus.	5 elementų vidaus kontrolės modelis yra orientuotas į vidutinius ir nedidelius ūkininkų ūkius. Modelyje nėra akcentuojama vidaus kontrolės proceso standartizavimo.
Kolesnikova (2010)	Organizacinė struktūra ir pavaldumas skirtinguose sprendimų priėmimo lygiuose; atskirų padalinių funkcijos, įgaliojimai, tikslų ir uždavinių visuma; darbuotojų, atliekančių vidaus kontrolę, pareigybinės instrukcijos, taip pat kontrolės atlikimo procedūros; profesinio lygmens standartizacija; vidaus kontrolės ataskaitų rengimo terminai, formos ir periodiškumas.	Pastarasis modelis orientuotas į kontrolės funkcijų ir įgaliojimų paskirstymą, atsakomybės delegavimą bei atliekamų procedūrų standartizavimą.
4 elementų vidaus kontrolės modeliai:	Vidinė kontrolės aplinka; rizikos įvertinimas ir jos valdymas; kontrolės metodų ir procedūrų visuma; vidaus kontrolės sistemos monitoringas (Kundius, 2007).	Aptariami modeliai, vidaus kontrolės sistemą suvokia kaip keturių arba trijų elementų visumą. Taikant šio tipo modelius vidaus kontrolė įgyvendinama apibrėžiant kontrolės aplinką, apibrėžiant riziką, numatant metodus ir priemones bei vykdant stebėjimą. Šie modeliai aktualūs nedideliems ūkininkų ūkiams, kurių veikla yra mažai diversifikuota, o vidaus kontrolę gali atlikti vienas asmuo.
3 elementų vidaus kontrolės modelis	Kontrolės aplinka; kontrolės priemonės ir procedūros; buhalterinės apskaitos sistema (Белов, 2011)	

Analizuojant šias tris dimensijas, autoriai pateikia konceptualų ūkininko ūkio vidaus kontrolės modelį (5 lentelė). Konceptualus ūkininko ūkio vidaus kontrolės modelis formuojamas remiantis vidaus kontrolės tikslais, uždaviniais, funkcijomis ūkininko ūkyje. Modelyje išskiriamos trys vidaus kontrolės posistemės- revizija, vidaus auditas ir specialistų bei vadovaujančio personalo savikontrolė. Turinys ir forma išskiriami kaip pagrindiniai vidaus kontrolės vystymo elementai.

5 lentelė. Konceptualus ūkininko ūkio vidaus kontrolės modelis (Michalenok, Elšanskaja, 2014: 43)

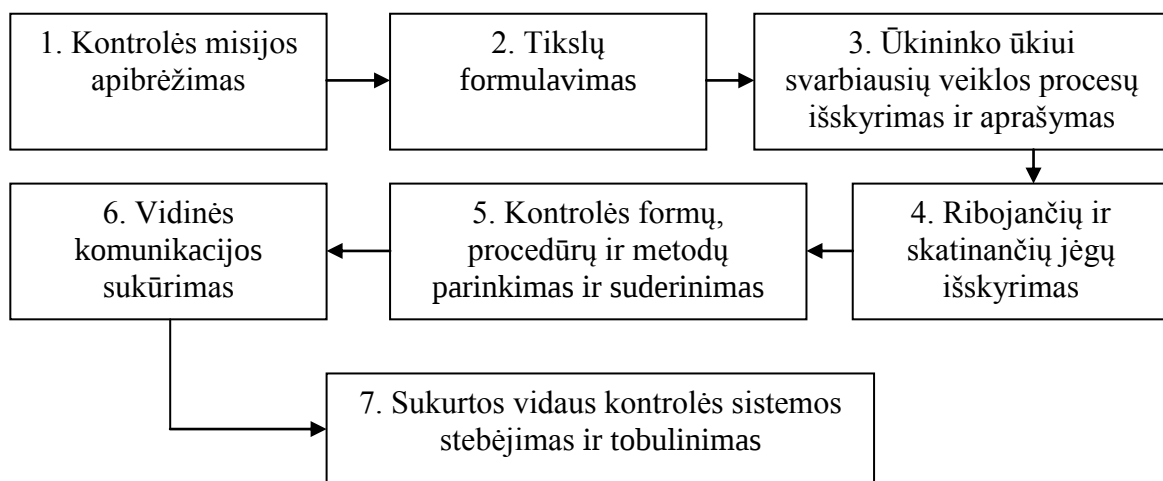
Vidaus kontrolės tikslas ir uždaviniai ūkininko ūkyje	Vidaus kontrolės funkcijos ūkininko ūkio valdymo sistemoje	Vidaus kontrolės posistemės			
		Kontrolės komisijos revizija	Organizacijos vidaus auditas	Specialistų ir vadovaujančio personalo savikontrolė, vieša kontrolė ūkiniame lygmenyje	
		Pagrindiniai vidaus kontrolės vystymo elementai			
		Turinys	Forma		
		Vystymo metodologija: principai, reikalavimai, moksliniai metodai, metodologiniai pavyzdžiai, taisyklės (standartai).	Vystymo bazė: teisinė, įstatyminė, metodologinė, organizacinė, reglamentinė, standartinė, valdymo, automatizuota.	Ryšiai: koordinacija, subordinacija, tiesioginiai ir grįžtamieji, horizontalūs, vertikalūs.	Elementų sudėtis: objektas ir subjektas, duomenų šaltiniai, sritis, laikas, pravedimo periodiškumas, ryšių palaikymo priemonės, kontrolės priemonės.
Aktyviai adaptyvi vidaus kontrolės vystymo kryptis		Vidaus kontrolės vystymo procesas			
		Vidaus kontrolės sistema			

Kundius, Levičeva (2007) išskiria keturis pagrindinius etapus užtikrinančius vidaus kontrolės sistemos formavimą ūkininko ūkyje (5 pav.). Autorių nuomone vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas pradedamas nuo žemės ūkio subjekto funkcionavimo sistemos analizės, kurios dėka apibrėžiamas kontrolės poreikis, uždaviniai ir funkcijos. Tuomet vykdomas „Filosofijos“ formavimas, t.y. etapas, kuriame pagrindžiamas vidaus kontrolės sistemos formavimo poreikis ūkininko ūkio darbuotojams siekiant išvengti jų pasipriešinimo ir skatinant vadovaujančio personalo bei specialistų įsitraukimo į vidaus kontrolės sistemą.



5 pav. Kundius, Levičeva (2007) vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas (sudaryta autorės)

Trečiame etape pasirenkama priimtinausia ūkininko ūkiui vidaus kontrolės atlikimo struktūra - atsakomybės delegavimas vienai pareigybei, atskiro padalinio kūrimas ar kokia kita kontrolės atlikimo struktūra. Galutiniame proceso etape atliekamas standartinių vidaus kontrolės procedūrų komplekso sudarymas. Kundius, Levičeva (2007) vidaus kontrolę ūkininko ūkyje sieja su standartizuotomis procedūromis, todėl procese neišskiriamas sukurtos sistemos vertinimo etapas. Tokiai nuomonei nepritaria Kolesnikova (2010), autorės požiūriu vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas turi įtraukti specialių kriterijų ir standartų sukūrimo etapą, taip pat realių ūkininko ūkio veiklos rezultatų sulyginimą su išskirtais kriterijais ir standartais; reikiamų koreguojančių veiksmų priėmimo etapą. Vieną pilniausių vidaus kontrolės sistemos formavimo procesų pateikia Kundius, Филиппев (2009) išskirdami 7 pagrindinius etapus (6 pav.):



6 pav. Vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas (sudaryta autorės remiantis Kundius, Филиппев, 2009)

Šių autorių pateikiamas procesas grindžiamas vidaus kontrolės užtikrinimu ūkininko ūkiui svarbiausiuose veiklos procesuose. Atskiras dėmesys skiriamas šiuos procesus ribojančioms ir

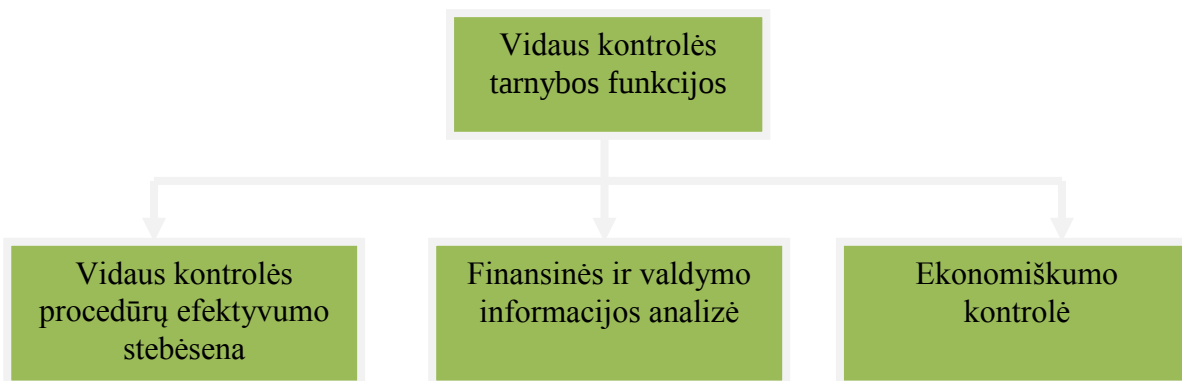
skatinančioms jėgoms. Skirtingai nei Kundius, Levičeva (2007), Mirošničenko, Zubareva (2015) aptariamuose procesuose, šiame išskiriamas sukurtos vidaus kontrolės sistemos stebėjimo ir tobulinimo etapas. Todėl pastarasis vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas yra logiškai nuoseklus ir išbaigtas.

Apibendrinant nagrinėtų autorių (Michalenok, Elšanskaja, 2014; Burcev, 2005; Melnik, 2005; Kolesnikova, 2010; Kundius, 2007; Белов, 2011) pateikiamus specifinius ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelius galima teigti, jog jie visi sudaryti vadovaujantis logika panašia kaip COSO modelis, t.y. išskiriami tokie elementai kaip kontrolės aplinka (tam tikri organizacijos vadovų veiksmai), būtinybė įvertinti riziką, akcentuojama tinkamų kontrolės priemonių parinkimo svarba, pačios vidaus kontrolės sistemos vertinimo (monitoringo) poreikis. Atskiruose modeliuose (pvz. 10 elementų vidaus kontrolės modelis pateiktas Michalenok, Elšanskaja (2014) arba 9 elementų vidaus kontrolės modelis, pateiktas Burcev (2005) tiesiog detaliau išskaido vidaus kontrolės proceso etapus pagal COSO modelio logiką. Taigi apibendrinant specifinių ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelių analizę galima teigti, jog pagrįsta manyti, jog ūkininkų ūkių vidaus kontrolės vykdymui gali būti taikomas universalus COSO vidaus kontrolės modelis. Vis tik būtina įvertinti ir vidaus kontrolės specifiką, atsirandančią ūkininkų ūkiuose, dėl jos specifinių veiklos aplinkybių, kurios aptartos darbo 1 skyriuje.

2.4. Vidaus kontrolės modelių pritaikomumo ūkininkų ūkiams analizė

Ūkininkų ūkių veiklos ir finansinės apskaitos specifika (specifinė veiklos įvairovė – vykdoma gamyba, neretai prekyba, taip pat turimas ir valdomas biologinis turtas; organizacinės formos specifika (dažniausiai mažai formalizuotos organizacinės struktūros), specifinės rizikos ir sudėtingas jų valdymas dėl turto įvairovės lemia, jog ūkininkų ūkyje negalima formaliai priakyti universalus vidaus kontrolės modelio (COSO), bet būtina jį adaptuoti pagal ūkininkų ūkių veiklos specifiką. Toliau aptariama ūkininkų ūkių vidaus kontrolės specifika, vadovaujantis COSO modelio logika.

Kontrolės aplinkos specifika. Vidaus kontrolės sistemos formavimo procesas ūkininkų ūkiuose yra individualizuotas, priklausantis nuo ūkio dydžio ir vidaus kontrolės sistemai keliamų reikalavimų, taip pat nuo organizacinių veiksnių (organizacinės struktūros tipo, organizacijos dydžio). Konkretūs uždaviniai keliami ūkininko ūkio vidaus kontrolės sistemai gali skirtis priklausomai nuo ūkio veiklos specializacijos, organizacinės struktūros dydžio ir veiklos apimtys. Mirošničenko, Zubareva (2015) išskiria keturias pagrindines funkcijas, kurias turi atlikti ūkininko ūkio vidaus kontrolės sistema (7 pav.).



7 pav. Vidaus kontrolės tarnybos funkcijos (Mirošničenko, Zubareva, 2015: 231)

Remiantis Wilkins, Haun (2014) galima teigti, jog ūkininko ūkio vidaus kontrolės sistemos funkcijų įgyvendinimas priklauso nuo to kaip efektyviai paskirstomas šių funkcijų įgyvendinimas tarp darbuotojų suteikiant jiems įgaliojimus ir atsakomybę.

Vidaus kontrolės sistemos formavimas, įgyvendinamas vidaus kontrolės tarnybos, apima procedūrų parengimą ir kontrolės formų bei priemonių parinkimą (Wilkins, Haun, 2014). Formuojant vidaus kontrolės sistemą atliekamas atsakomybės delegavimas ir paskirstymas tarp vadovaujančio personalo ir specialistų, siekiama kontrolės procedūrų standartizavimo (Schwartz, 2014). Taigi vidaus kontrolės neįmanoma vykdyti ir užtikrinti organizacijoje, kurioje nėra jokios formalios organizacinės struktūros, konkretaus ir apibrėžto pareigybių atsakomybės atskyrimo.

Florina et al. (2013) pažymi, jog ūkininkų ūkiai neretai yra šeimos verslai, kuriose pasidalijimas pareigomis yra intuityvus, neformalus, o kai kurias svarbias su kontrole susijusias funkcijas, tokias kaip finansinė apskaita, tvarko pats ūkininkas, nepasižymintis reikiama kompetencija. Tokiu atveju ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį įdiegti yra sudėtinga, nes trūksta formalių pareigų pasidalijimo ir atskyrimo, kuris sudaro galimybės vienai pareigybei vykdyti kitos pareigybės kontrolę.

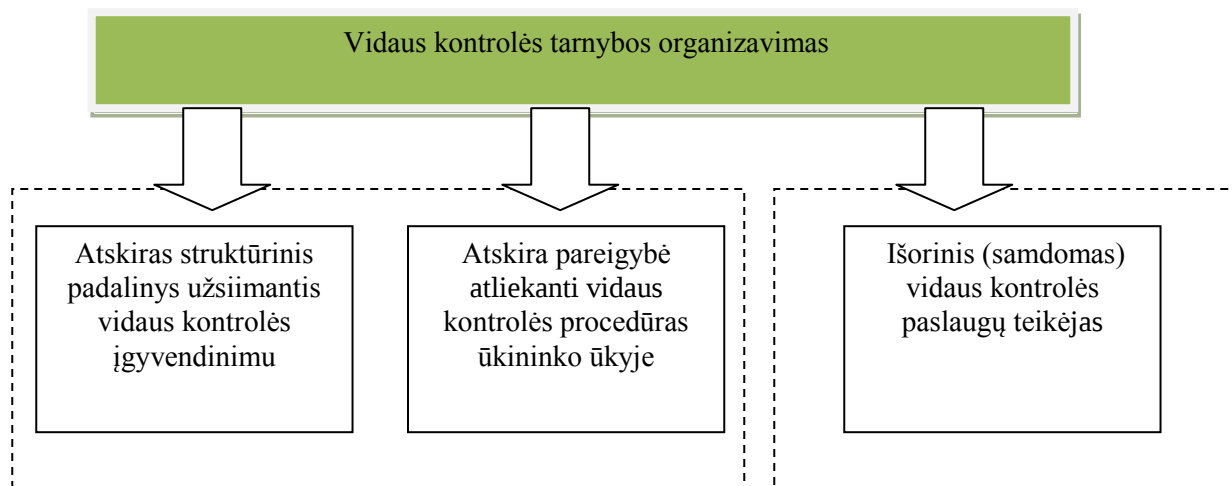
Atitinkamai formalių reikalavimų turi būti paisoma ir užtikrinant, kad veiktų formali vidaus kontrolės sistema, būtų paskirti už tai atsakingi darbuotojai. Formuojant vidaus kontrolės modelį labai svarbus vaidmuo tenka pareigybėms dalyvaujančioms kontrolės procese. Atsižvelgiant į tai, kad ūkininkų ūkiai pagal veiklos mastus yra labai skirtingi, vidaus kontrolės procese dalyvaujančių pareigybių skaičius taip pat yra nevienodas. Remiantis Kostiukova, Muchina (2013) pateikiamas kontrolės funkcijų paskirstymo organizavimas tarp pareigybių dideliame ir vidutiniame ūkininko ūkyje (6 lentelė).

**6 lentelė. Vidaus kontrolės subjektų pagrindinės kontrolinės funkcijos žemės ūkio organizacijoje
(Kostiukova, Muchina, 2013:142)**

Vidaus kontrolės subjektų pagrindinės kontrolinės funkcijos	Vidaus kontrolės subjektai
Pelno gavimas ir panaudojimas, žemės ūkio bendrovės biudžeto įgyvendinimas, atskirų žemės ūkio bendrovės veiklų įtakos jos veiklos pelningumui analizė.	Akcininkų susirinkimas
Organizacijos ir jos padalinių finansinės/ ūkinės veiklos kontrolė	Vadovas/ direktorius
Biudžeto įgyvendinimo kontrolė ir neatitikimų šalinimo organizavimas	Vyr. ekonomistas
Pirminės dokumentacijos tikrinimas; ūkinių operacijų atlikimo tvarkos ir tikslingumo kontrolė; pagrįsto ir efektyvaus išteklių panaudojimo kontrolė; sąmatų kontrolė; produkcijos, paslaugų darbų savikainos kontrolė.	Vyr. buhalteris
Kuro, tepalų sąnaudų kontrolė; nukrypimo nuo normų priežasčių paieška; žemės ūkio technikos naudojimo kontrolė ir remonto organizavimas;	Vyr. inžinierius
Atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų kokybės kontrolė; technologinio proceso paisymo kontrolė.	Vyr. zootechnikas
Kontroliuoja kaip yra paisomos žemės ūkio kultūrų auginimo technologijos, ar teisingai atliekama sėja, tręšimas, o taip pat vertina ar laiku yra suteikiamos papildomos paslaugos, ar šios paslaugos yra kokybiškos.	Vyr. agronomas
Kontroliuoja žemės ūkio technikos remonto darbų atlikimą, kokybę, ar efektyviai išnaudojami visi darbo resursai.	Remonto dirbtuvių vadovas

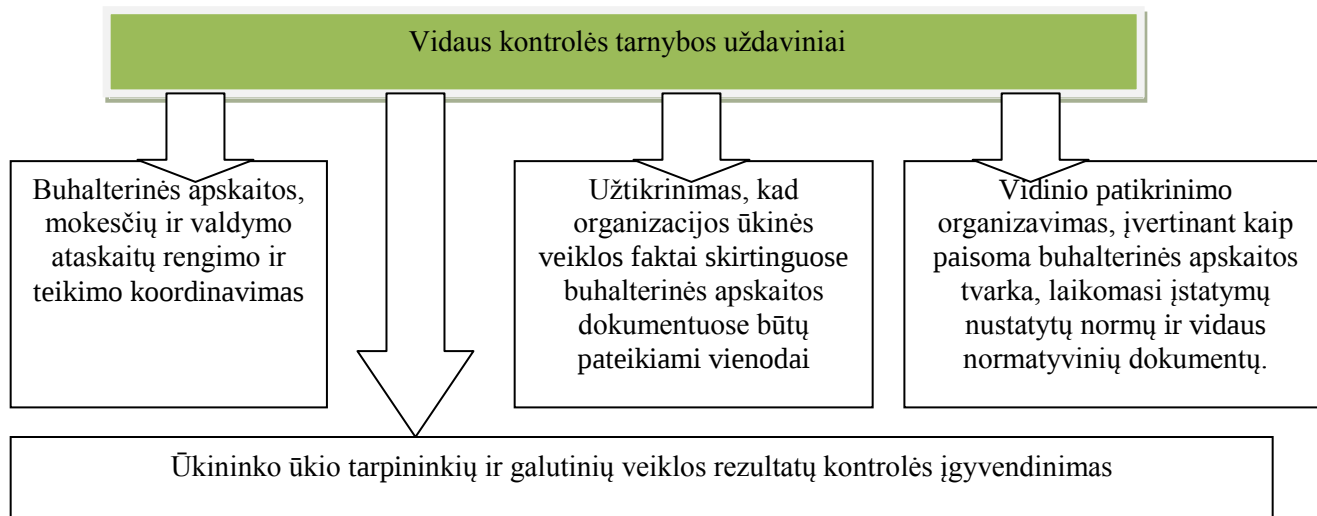
Visos šios kontrolinės funkcijos turi būti įtvirtinamos pareigybinėse instrukcijose, pagal personalo kategorijas su nurodymais ir rekomendacijomis. Remiantis Buzamat et al. (2014), formuojant vidaus kontrolės modelį kontrolinės funkcijų paskirstymas tarp vidaus kontrolės subjektų yra būtina sąlyga siekiant užtikrinti efektyvią vidaus kontrolę. Stambiuose ir vidutiniuose ūkininkų ūkiuose veiklos mastai ir veiklų diversifikacija reikalauja, kad vidaus kontrolė skirtinguose ūkio veiklos srityse būtų įgyvendinama šios srities specialistų parenkant tinkamas kontrolės formas ir standartizuojant kontrolės procesą, taip užtikrinant mažesnes laiko sąnaudas. Tuo tarpu mažose organizacijose neretai vidaus kontrolę vykdo vadovas arba už apskaitą atsakingas asmuo. Tiesa, vidaus kontrolės funkcijos priskyrimas už apskaitą įmonei atsakingam darbuotojui yra nelogiška, mat vidaus kontrolė turėtų atskleisti be kita ko finansinės apskaitos trūkumus ir klaidas, o apskaitos specialistai gali būti suinteresuoti tokių trūkumų neatskleisti.

Vidaus kontrolės sistemos formavimas pradedamas nuo atsakingos pareigybės už vidaus kontrolės įgyvendinimą ūkininko ūkyje nustatymo. Anot Mirošničenko, Zubareva (2015), šis etapas gali būti įgyvendinamas trimis sprendimais (8 pav.). Stambiems ir vidutiniams ūkininkų ūkiams vidaus kontrolei užtikrinti gali būti organizuojamas atskiras struktūrinis padalinys, nes šiuose ūkio subjektuose yra daug įvairių ir sudėtingų kontrolės objektų. Tuo tarpu smulkiuose ūkiuose vidaus kontrolę gali įgyvendinti atskira ar kelios pareigybės. Pastaruoju atveju įgaliojimai atlikti vidaus kontrolę turi atsispindėti darbo sutartyje ir darbo instrukcijose (Mirošničenko, Zubareva, 2015).



8 pav. Vidaus kontrolės tarnybos organizavimo sprendimai (Mirošničenko, Zubareva, 2015: 231)

Formuojant vidaus kontrolės tarnybą stambiuose ir vidutiniuose ūkininkų ūkiuose, į jos sudėtį įtraukiami specialistai atliekantys ūkio finansinės ir ūkinės veiklos patikrą, taip pat kiti reikalingi specialistai (pvz. specialistai teisės klausimuose, produkcijos gamybos technologijos, augalininkystės ir t.t.) Stambaus ūkininko ūkio vidaus kontrolė gali būti užtikrinama pasinaudojant specializuotas organizacijas. Tačiau nepriklausomai nuo to kaip yra organizuojama vidaus kontrolė ūkininko ūkyje, ji turi būti pajėgi spręsti deleguojamus uždavinius (9 pav.).



9 pav. Vidaus kontrolės tarnybos uždaviniai (Mirošničenko, Zubareva, 2015: 231)

Analizuojant autorių (pvz. Javrin, et al., 2012; D'Aquila, 2013; Babos, 2009) požiūrį į vidaus kontrolės sistemų modeliavimą akcentuojama integracijos elemento svarba. Išskiriami du integracijos lygmenys – vidinė integracija apima vidaus kontrolės elementų apjungimą į sistemą; išorinė integracija – vidaus kontrolės modelis integruojamas į bendrą organizacijos valdymo sistemą. Remiantis Deynega,

Martynova (2012), ūkininkų ūkiuose turėtų būti taikomi integruoti vidaus kontrolės modeliai, kurie apjungtų ankstesnę vidaus kontrolės sistemos veiklos patirtį su šiuolaikinėmis kontrolės įgyvendinimo priemonėmis ir būdais. Pateikiami vidaus kontrolės modeliai leidžia ūkininkams ar žemės ūkio bendrovėms projektuoti problemų praktinius sprendimus ir taip organizuoti vidaus kontrolę, kad ji leistų pasiekti iškeltus uždavinius ir padidinti organizacijos valdymo efektyvumą (Javrin, et al., 2012). Integralus vidaus kontrolės modelis numato harmoningą visų ūkininko ūkio veiklos elementų funkcionavimo ir vystymo užtikrinimą.

Apibendrinant galima teigti, jog nustatant ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį svarbu atsižvelgti į tai, jog ūkininkų ūkiuose ne visada egzistuoja aiški formali organizacinė sistema, jog ir finansinė apskaita gali būti organizuojama paties ūkininko jeigu ūkis yra mažas. Mažame ūkyje ūkininkas gali neturėti reikiamos kompetencijos vykdyti finansinę apskaitą ir vidaus kontrolę. Tačiau tam kad būtų galima įdiegti ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį, turi egzistuoti apibrėžta organizacinė struktūra, aiškiai apibrėžtos pareigybės, kiek įdiegtos įvairios kitos kontrolės formos. Taigi priimant sprendimus dėl vidaus kontrolės sistemos diegimo, reikia įvertinti šias ūkininkų ūkio vidaus kontrolės aplinkybes.

Rizikos vertinimo specifika. Hulhacueva (2009) pažymi, kad ūkininkų ūkių vidaus kontrolės sistemos formavimo procese ypatingas dėmesys turi būti kreipiamas į gamybos išteklius, kurie sunkiai atkuriami (t.y. dirva, vandens ir kiti resursai); atkuriamus išteklius (darbo jėgos, finansinius, materialinius); gamybą, paskirstymą, keitimą, vartojimą. Šio autorės nuomone, siekiant atliekamos kontrolės pagal atsakomybės centrus efektyvumo, tikslinga sugrupuoti kontrolės objektus pagal bendrus požymius, kriterijus (pvz. augalininkystė, gyvulininkystė, pagalbinė gamyba, remonto veikla ir t.t.). kontrolės įgyvendinimas pagal atsakomybės centrus suteikia galimybę įvertinti specialistų, padalinių vadovų (jei ūkis yra didelis) darbą, gerinti konkretaus skyriaus darbą pagal jo silpnąsias vietas. Taigi ūkininkams siūloma vykdyti apskaitą pagal atsakomybės centrus pritaikant valdymo apskaitos logiką, ir atitinkamai kontrolę vykdyti pagal šiuos centrus. Taigi galima teigti, jog labai svarbu, kad ūkininkų ūkyje būtų užtikrinama atskirų vertybių kategorijų (finansiniai ištekliai, materialus turtas, biologinis turtas, kiti ištekliai) apskaita ir kontrolė, rizikos vertinimas šių kategorijų atveju

Kiekvienos organizacijos veikla susiduria su eile vidinių ir išorinių rizikų reikalaujančių taikyti įvairias priemones siekiant sumažinti šias rizikas ūkio subjekto veikloje. JAV praktika parodė, kad stambiuose ūkininkų ūkiuose vystančiuose skirtingas veiklas, kurios yra išskaidytos skirtingose, viena nuo kitos nutolusiuose geografinėse teritorijose, viena opiausių problemų yra neefektyviai naudojami resursai, dėl ko stambūs ūkiai patiria labai didelius nuostolius. Neefektyvų resursų naudojimą lemia ne tik veiklos procesų ir operacijų nesuderinamumas, bet ir sukčiavimas pasireiškiantis resursų panaudojimų

asmeninems darbuotojų reikmėms ar jų vagystė su tikslu pasipelnyti (Mirošničenko, Zubareva, 2015). Remiantis organizacijos Institute of Management Accountants duomenimis, bendras kompanijų skaičius, kurios susiduria su sukčiavimo atvejais, kiekvienais metais auga. Ypatingai spartus augimas buvo fiksuojamas nuo 2002 m. (26%) iki 2006 m. (39%). Analitikų teigimu apie 60 proc. ūkių, kuriuose užfiksuoti sukčiavimo atvejai, tai buvo daroma nuolatos. Įvairūs atlikti tyrimai pagrindžia vidaus kontrolės svarbą ūkininkų ūkiuose (Mirošničenko, Zubareva, 2015). Zikmund (2008), Butler (2007) išskiria tokius pagrindinius rizikos veiksnius lemiančius sukčiavimo atvejų augimą organizacijose:

- Spartus organizacijos augimas;
- Veiklų diversifikavimas;
- Auditą įgyvendinančių asmenų glaudūs ryšiai su vadovybe;
- Direktorių šalininkų dalyvavimas padalinių ir dukterinių įmonių valdyme;
- Silpna vidutinės grandies vadovų ir vadybininkų motyvacija;
- Silpna darbuotojų motyvacija;
- Neišvystyta organizacinė kultūra.

Visi šie veiksniai įtakoja sukčiavimus. Ūkininkų ūkiuose, kuriuose dalis darbuotojų samdomi sezoniniam darbui, prielaidos sukčiavimui yra įvairiuose lygmenyse - darbuotojų ir vadovaujančio personalo. Tačiau ne tik tai formuoja vidaus kontrolės svarbą ūkininkų ūkiuose. Vidaus kontrolė sudaro sąlygas siekti veiklos efektyvumo, įvertinti atskirų veiklų ekonominę naudą, mažinti veiklos kaštus ir didinti produktyvumą. Tai yra vienas iš efektyviausių ūkininko ūkio veiklos rizikos sumažinimo būdų. Tačiau praktikoje daugelyje ūkininkų ūkių nėra užtikrinama efektyvi vidaus kontrolė, neretai vidaus kontrolė yra visiškai neįgyvendinama (Turtoi et al., 2010).

Taigi galima teigti, jog yra svarbu, kad ūkininkų ūkiuose būtų įvertinama sukčiavimo, grobstymo rizika. Svarbu, kad būtų nustatytos pareigybės, atsakingos už rizikų identifikavimą, kad ūkininkas žinotų kylančias rizikas.

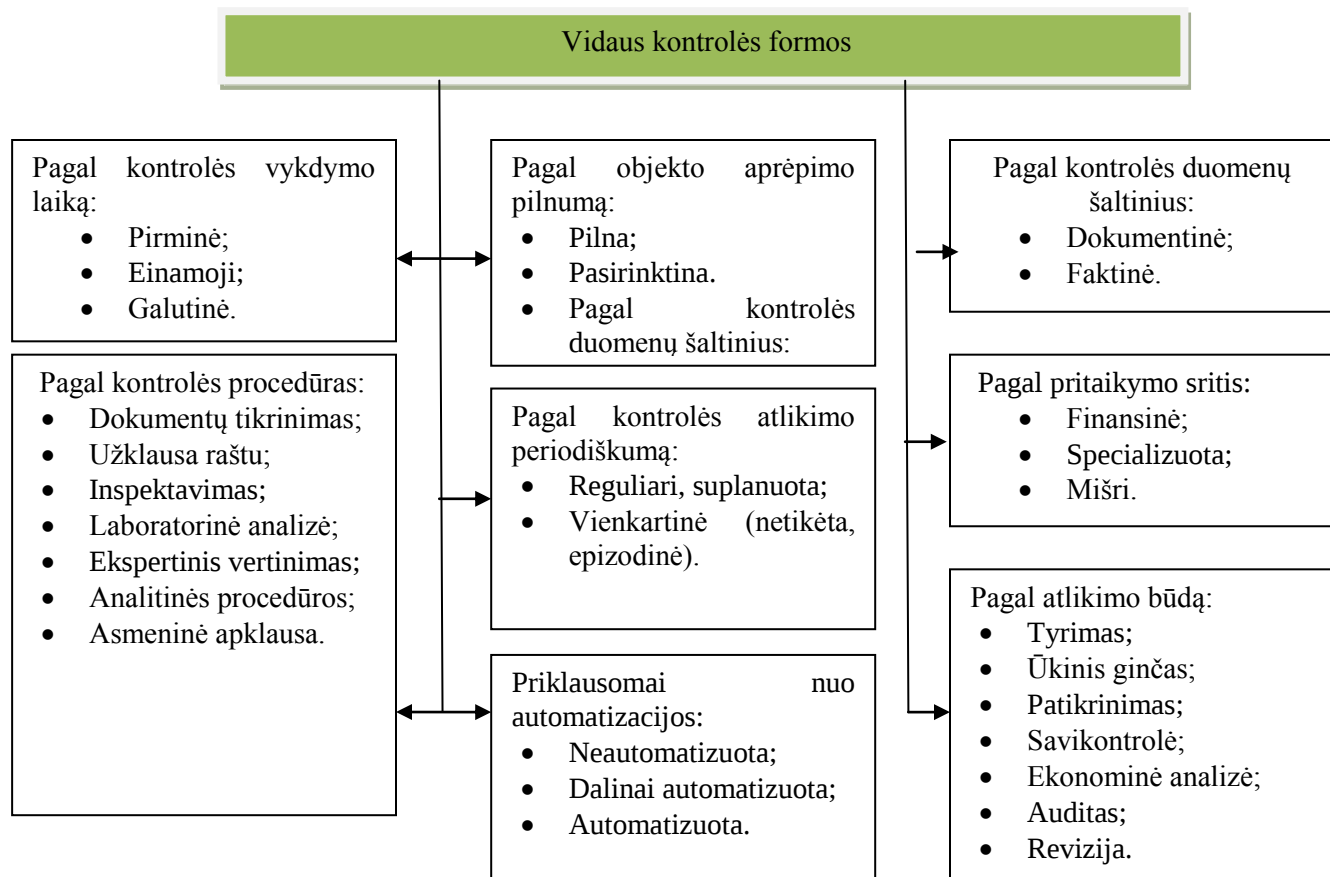
Kontrolės priemonių specifika. Ūkininkų ūkyje turi būti pasirenkami tinkamos kontrolės priemonės, atitinkančios ūkininko ūkio veiklos specifiką. Igoshina (2012) išskiria penkis pagrindinius ūkininko ūkio vidaus kontrolės priemonių tipus (7 lentelė). Remiantis Igoshina (2012) nuomone vidaus kontrolės tipai ūkininko ūkyje gali būti įgyvendinami pradedant pačiomis paprasčiausiomis sistemomis ir palaipsniui jas vystant pagal poreikius. Tačiau analizuojant autorės pateikiamą vidaus kontrolės sistemų tipų klasifikaciją nustatytas tam tikras prieštaravimas.

7 lentelė. Ūkininko ūkio vidaus kontrolės priemonių tipai (sudaryta remiantis Igoshina, 2012:62)

Kriterijai / tipas	Vidaus kontrolė	Revizija	Vidaus auditas	Kontrolingas
1. Normatyvinė bazė	Buhalterinės apskaitos įstatymai. Metodinės rekomendacijos	Įmonių veiklą reglamentuojantys įstatymai.	Audito atlikimą reglamentuojantys įstatymai	Vidiniai organizacijos aktai
2. Esmė	Informacijos apie organizacijos būklę gavimas.	Ūkinių operacijų analizė siekiant nustatyti ar yra paisoma teisės aktų ir veiklos efektyvumo.	Buhalterinės apskaitos ir finansinių operacijų atlikimo kontrolės sistema	Valdymo sprendimų priėmimo palaikymas
3. Struktūrinis padalinys	Vidaus kontrolės tarnyba	Revizinė komisija	Vidaus audito tarnyba	Kontrolingo tarnyba
4. Pareigybė	Kontrolierius	Revizorius	Auditorius	Kontrolierius
5. Galutinis siekis	Kontrolė ir efektyvios organizacijos veiklos palaikymas	Pažeidimų nustatymas, jų pašalinimui ir kaltųjų nubaudimui	Blogai dirbančių kontrolės priemonių nustatymas, jų tobulinimas.	Planų realizavimo kontrolė, nukrypimų identifikavimas.

Igoshina (2012) klasifikacijoje revizija, vidaus auditas, kontrolingas, įvardijami kaip atskiri vidaus kontrolės tipai, tačiau remiantis Afanasenko (2013), Rabiner (2013), tai yra vidaus kontrolės formos taikomos įgyvendinant vidaus kontrolę ūkininko ūkyje ar žemės ūkio bendrovėje. Galima teigti, jog tokia sudėtinga ūkininkų ūkių kontrolės procedūrų sistema, apimanti reviziją, auditą, kontrolingą, tikslinga dideliuose ūkiuose, tuo tarpu kalbat apie mažus ūkininkų ūkius svarbu kad apskritai būtų vykdomos kontrolės procedūros.

Remiantis Afanasenko (2013), Rabiner (2013) ir Серебрякова (2012) išskiriamos pagrindinės vidaus kontrolės formos (10 pav.). Vidaus kontrolės formų pasirinkimas priklauso nuo jų poreikio taikymo lemiamo ūkininko ūkio veiklų diversifikavimo ir veiklos masto išvystymo. Rabiner (2013) ir Серебрякова (2012) pagrindinėmis vidaus kontrolės formomis laiko vidinį auditą ir reviziją. Revizija - tradicinė kontrolės forma, kurios esmę sudaro visapusiška ūkinės ir finansinės veiklos analizė su tikslu nustatyti šios veiklos teisėtumą, ūkininko ūkyje gali būti atliekama įgyvendinant įvairius vidaus kontrolės tikslus: visapusiškai išanalizuoti žemės ūkio bendrovės veiklą; identifikuoti žemės ūkio bendrovės atliekamų operacijų tobulinimo galimybes; užtikrinant žemės ūkio bendrovės resursų ekonomišką išnaudojimą ir t.t. Roberts, Candreva (2006) pažymi, ekonominės analizės atlikimo svarbą įgyvendinant ūkininko ūkio vidaus kontrolę.



10 pav. Vidaus kontrolės formos (sudaryta remiantis Afanasenko, 2013; Rabiner, 2013; Серебрякова, 2012)

Ekonominė analizė - būdas analizuoti ūkininko ūkio ūkinę veiklą per tam tikrą laikotarpį remiantis finansiniais duomenimis, buhalterine, vadovavimo ir statistine apskaita, o taip pat techniniais- gamybiniais rodikliais, normatyvais, sąmatomis, prognozėmis ir biudžetais. Anot Roberts, Candreva (2006), pagrindinis ekonominės analizės tikslas kontroliuoti tikslų ir uždavinių įgyvendinimą pagal kokybinius ir kiekybinius rodiklius, nustatyti ekonominius darbo rezultatus, užtikrinti visų vidinių resursų mobilizaciją, gerinti žemės ūkio bendrovės ar ūkininko ūkio darbą. Ekonominės analizės atlikimas yra labai svarbus ūkininkų ūkiams užtikrinant ekonominę veiklos efektyvumą.

Įgyvendinant vidaus kontrolės modelį kontrolės formos pasirenkamos priklausomai nuo keliamų kontrolės tikslų ir uždavinių, taip pat atsižvelgiant į ūkininko ūkio veikos mastus ir diversifikavimo lygį. Svarbiausia, kad pasirinktos vidaus kontrolės formos leistų užtikrinti formuojamos vidaus kontrolės sistemos efektyvumą (Buzamat, et al., 2014).

Taigi galima teigti, jog nustatant ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį svarbu atsižvelgti į tai, jog ūkininkų ūkiuose į veiklą įtraukiama daug skirtingo turto ir vertybių – tai ir materialus, ir nematerialus, ir biologinis turtas, ištekliai, vykdoma daug funkcijų, ir būtina, kad turtas būtų tikrinamas pagal atskiras kategorijas.

Informavimo ir komunikacijos sistemos specifika. Pageidautina, jog vidaus kontrolės sistema būtų reglamentuota, o su jos egzistavimu ir principais būtų supažindinami susiję ūkininkų ūkių darbuotojai (Turtoi et al., 2010). Šiuo atveju didelės specifikos susijusios su ūkininkų ūkių veikla nėra, svarbu, kad būtų užtikrinamas ūkininkų ūkių vidaus kontrolės grįžtamasis ryšys (Pirvutoiu et al., 2010), t.y. apie vidaus kontrolės rezultatus, apie nustatytas problemas būtų informuojamas ūkininkas, suinteresuoti darbuotojai.

Monitoringo specifika. Remiantis Boland et al. (2015), sukurta ūkininko ūkio vidaus kontrolės sistemą periodiškai vertinti skiriant dėmesį sistemos adekvatumui vidinėms ir išorinėms ūkio veiklos sąlygoms. Radus neatitikimus, juos tobulinti eliminuojant silpnus vidaus kontrolės sistemos elementus. Vidaus kontrolės sistemos monitoringo aktualumą pabrėžia ir Mirošničenko, Zubareva (2015), bet neišskiria specifikos susijusios su ūkininkų ūkių veikla.

Apibendrinant vidaus kontrolės modelio ūkininkų ūkiuose specifiką lemiančius veiksnius galima teigti, jog nustatant ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį svarbu atsižvelgti į *vidaus kontrolės aplinkos* specifiką: ūkininkų ūkiuose ne visada egzistuoja aiški formali organizacinė sistema, finansinė apskaita gali būti organizuojama paties ūkininko jeigu ūkis yra mažas, mažame ūkyje ūkininkas gali neturėti reikiamos kompetencijos vykdyti finansinę apskaitą ir vidaus kontrolę. Tačiau tam kad būtų galima įdiegti ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį, turi egzistuoti apibrėžta organizacinė struktūra, aiškiai apibrėžtos pareigybės, kiek įdiegtos įvairios kitos kontrolės formos, taigi priimant sprendimus dėl vidaus kontrolės sistemos diegimo, reikia įvertinti šias ūkininkų ūkio vidaus kontrolės aplinkybes. Kalbant apie *rizikos įvertinimo specifiką* ūkininkų ūkiuose, svarbu, kad ūkininkų ūkiuose būtų įvertinama sukčiavimo, grobstymo rizika, kad būtų nustatytos pareigybės, atsakingos už rizikų identifikavimą, kad ūkininkas žinotų kylančias rizikas. Kalbant apie *vidaus kontrolės priemonių ir procedūrų parinkimo* specifiką, reikia pažymėti, jog nustatant ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį svarbu atsižvelgti į tai, jog ūkininkų ūkiuose į veiklą įtraukiama daug skirtingo turto ir vertybių – tai ir materialus, ir nematerialus, ir biologinis turtas, ištekliai, vykdoma daug funkcijų, ir būtina, kad turtas būtų tikrinamas pagal atskiras kategorijas. Kalbant apie informacijos skleidimo/ komunikacijos sistemą ir vidaus kontrolės monitoringą, reikšmingos ūkininkų ūkių specifikos šiuo klausimu nėra, svarbu, kaip ir kiekvienoje organizacijos yra svarbu kad būtų

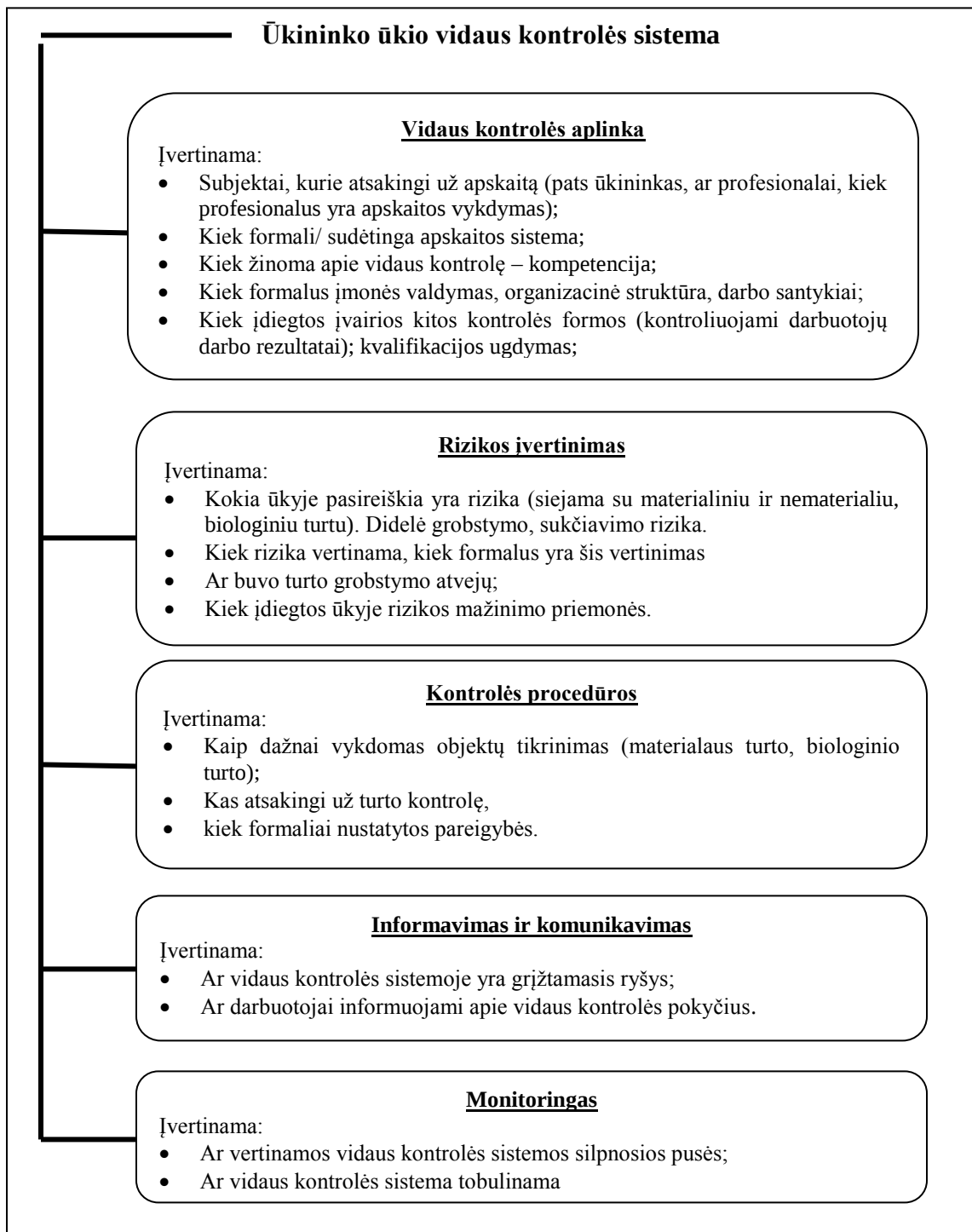
užtikrinamas ūkininkų ūkių vidaus kontrolės grįžtamasis ryšys, kad būtų vykdomas vidaus kontrolės monitoringas, įvertinamos silpnosios pusės, numatomas vidaus kontrolės tobulinimo poreikis.

2.5. Apibendrintas teorinis ūkininko ūkio vidaus kontrolės teorinis modelis

Apibendrinant išnagrinėtus teorinius ūkininko ūkio vidaus kontrolės teorinius aspektus galima teigti, jog ūkininkų ūkiuose naudinga taikyti COSO vidaus kontrolės modelį. Šis modelis taikytinas dėl to, jog COSO vidaus kontrolės sistema, išskiriant penkis pagrindinius elementus – kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas- yra pritaikoma įvairiose organizacijose, įskaitant ir ūkininkų ūkius. Tai parodo darbe atlikta specifinių ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelių (Michalenok, Elšanskaja, 2014; Burcev, 2005; Melnik, 2005; Kolesnikova, 2010; Kundius, 2007; Белов, 2011) analizė, pastebėjus, jog specifiniai modeliai yra sudaryti vadovaujantis logika panašia kaip COSO modelis, t.y. išskiriami tokie elementai kaip kontrolės aplinka (tam tikri organizacijos vadovų veiksmai), būtinybė įvertinti riziką, akcentuojama tinkamų kontrolės priemonių parinkimo svarba, pačios vidaus kontrolės sistemos vertinimo (monitoringo) poreikis. Remiantis atliktos analizės rezultatais sudarytas teorinis ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelis, kurio logika grindžiama COSO vidaus kontrolės modeliu, įvertinant ūkininkų ūkiams būdingą specifiką, į kurią reikia atsižvelgti vertinant šio modelio taikymo ūkininkų ūkiuose galimybes (11 pav.).

Įvertinus, kokia specifika būdinga visiems vidaus kontrolės sistemos pagal COSO modelį elementams (kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas) ūkininkų ūkiuose, nustatyta, jog formuojant ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį reikia atsižvelgti į specifines organizacines struktūras lemiančius vidaus kontrolės aplinką, specifines rizikas, specifinius veiksnius lemiančius kontrolės priemonių pasirinkimą, tuo tarpu komunikacijos ir monitoringo veiksmams keliami bendrieji reikalavimai, būdingi ir kitoms organizacijoms.

Vadovaujantis šiuo modeliu, ūkininkų ūkiuose turėtų būti rūpinamasi šių penkių vidaus kontrolės elementų funkcionavimu. Ūkininkų ūkiuose, kurie neturi vidaus kontrolės sistemos, COSO modelis yra tinkamas vidaus kontrolės sistemos sukūrimui ir tolimesniam plėtojimui. COSO modelis, kuriame centrinis objektas yra žmogiškieji ištekliai, yra mažiau tinkamas ūkininkų ūkiuose, kuriuose svarbiausia yra tinkamas turto, išteklių, produkcijos valdymas ir apskaita, o šiuos procesus optimizuoti geriau leidžia COSO modelis.



11 pav. Siūlomas teorinis ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelis (sudaryta autorės)

Mokslinės literatūros analizė leido išskirti *vidaus kontrolės aplinkos* specifiką ūkininkų ūkiuose – jog ne visada egzistuoja aiški formali organizacinė sistema, finansinė apskaita gali būti organizuojama paties ūkininko jeigu ūkis yra maža, mažame ūkyje ūkininkas gali neturėti reikiamos kompetencijos

vykdyti finansinę apskaitą ir vidaus kontrolę. Taiga priimant sprendimus dėl ūkininkų ūkio vidaus kontrolės, reikia įvertinti šiuos aspektus. Tačiau tam kad būtų galima įdiegti ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį, turi egzistuoti apibrėžta organizacinė struktūra, aiškiai apibrėžtos pareigybės, kiek įdiegtos įvairios kitos kontrolės formos, taigi priimant sprendimus dėl vidaus kontrolės sistemos diegimo, reikia įvertinti šias ūkininkų ūkio vidaus kontrolės aplinkybes. Kalbant apie *rizikos įvertinimo specifiką* ūkininkų ūkiuose, svarbu, kad ūkininkų ūkiuose būtų įvertinama sukčiavimo, grobstymo rizika, kad būtų nustatytos pareigybės, atsakingos už rizikų identifikavimą, kad ūkininkas žinotų kylančias rizikas. Kalbant apie *vidaus kontrolės priemonių ir procedūrų parinkimo* specifiką, reikia pažymėti, jog nustatant ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį svarbu atsižvelgti į tai, jog ūkininkų ūkiuose į veiklą įtraukiama daug skirtingo turto ir vertybių – tai ir materialus, ir nematerialus, ir biologinis turtas, ištekliai, vykdoma daug funkcijų, ir būtina, kad turtas būtų tikrinamas pagal atskiras kategorijas. Kalbant apie informacijos skleidimo/ komunikacijos sistemą ir vidaus kontrolės monitoringą, reikšmingos ūkininkų ūkių specifikos šiuo klausimu nėra, svarbu, kaip ir kiekvienoje organizacijos yra svarbu kad būtų užtikrinamas ūkininkų ūkių vidaus kontrolės grįžtamasis ryšys, kad būtų vykdomas vidaus kontrolės monitoringas, įvertinamos silpnosios pusės, numatomas vidaus kontrolės tobulinimo poreikis.

Siekiant įvertinti, kiek šis ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelis gali būti pritaikytas Lietuvos ūkininkų ūkiuose, atliekamas empirinis tyrimas.

3. LIETUVOS ŪKININKŲ ŪKIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO METODOLOGIJA

Suformavus teorinį ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelį, svarbu įvertinti, kokia būtų tokio modelio taikymo specifika Lietuvos ūkininkų ūkiuose – kokie tokio modelio etapai yra taikomi ūkininkų ūkiuose, kam dėmesio skiriama mažiau.

Tyrimo objektas- ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelis.

Tyrimo tikslas ir uždaviniai. *Tyrimo tikslas* buvo nustatyti teorinio ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelio praktinį pritaikomumą.

Tyrimo uždaviniai formuluojami pagal pagrindinius darbe pasiūlyto teorinio ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelio (žr. 11 pav.) etapus, siekiant įvertinti šių etapų funkcionavimo ypatumus. Taigi siekiant keliamo tikslo, buvo kelti tokie **tyrimo uždaviniai**:

- 1) įvertinti ūkininkų ūkių vidaus kontrolės aplinką;
- 2) nustatyti ūkininkų ūkių vidaus kontrolės procedūras, objektus;
- 3) nustatyti ūkininkų ūkių rizikos įvertinimo specifiką;
- 4) įvertinti komunikaciją ūkininkų ūkiuose vykdant vidaus kontrolę;
- 5) įvertinti ūkininkų ūkių monitoringo vidaus kontrolės srityje vykdymą.

Duomenų rinkimo metodo aprašymas ir pagrindimas. Pasirinktas tyrimo metodas – anketinė apklausa. Šis metodas patogus dėl galimybės optimaliomis finansinėmis ir laiko sąnaudomis apklausti didelį skaičių respondentų, t.y. ūkininkus. Anketinės apklausos metodas pasirinktas ir dėl galimybės formalizuoti tyrimą, iširti, koks yra ūkininkų požiūris į vidaus kontrolės sistemą ir kokie dominuoja ūkininkų ūkių vidaus kontrolės sistemos bruožai. Šis tyrimo metodas leidžia gauti kiekybinius duomenis, vertinimus, juos kiekybiškai apdoroti ir palyginti tarpusavyje.

Tyrimo populiacija ir imtis. Nuspręsta apklausti ūkininkus, kurie vykdo realią veiklą, gauna pajamas iš ūkių veiklos, yra aktyvūs žemės ūkio produkcijos rinkoje. Pagal galimybes vykdyti apklausą buvo pasirinktas Vilkaviškio rajonas ir šio rajono ūkininkai kaip tyrimo imtis.

Tyrimo imtis, kad būtų gauti patikimi tyrimo rezultatai, apskaičiuota pritaikant Paniotto formulę:

$$(1) \quad [1] \quad n = \frac{1}{\Delta^2 + 1/N}$$

Kur: n – imties dydis – atrankinės visumos dydis (reikiamas apklausti respondentų skaičius); Δ – leidžiamos paklaidos dydis (socialinių mokslų tyrimuose standartine paklaida laikoma 5 %, kurią gauname su 0,95 tikimybe); N – tiriamos visumos narių skaičius – generalinės visumos dydis (ūkininkų skaičius).

Remiantis LR Statistikos departamento duomenimis, Vilkaviškio rajono savivaldybėje 2016 m. sausio 1 d. buvo registruoti 3 150 ūkininkų ūkiai. Vis tik didžioji jų dalis nevykdo jokios veiklos. Realiai veiklą vykdančių, rinkoje aktyvių ūkių šiame rajone yra apie 200. Įstačius į formulę, gauname pageidautinos tyrimo imties dydį:

$$1 / (0,05*0,05+1/200) = 1 / (0,0025+0,005) = 1 / 0,0075 = 133.$$

Taigi gauname, jog siekiant statistiškai patikimų rezultatų reikia apklausti 133 Vilkaviškio rajono ūkininkus. Deja, renkant duomenis susidurta su problemomis įkalbėti ūkininkus dalyvauti tyrime. Dėl to per dvejus apklausos vykdymo mėnesius, apklausta 30 Vilkaviškio rajono ūkininkai. Toks skaičius respondentų lemia, jog tyrimo rezultatai nėra pilnai statistiškai patikimi, vis tik jie rodo tam tikras tendencijas, iš kurių galima susidaryti vaizdą ir apie situaciją kituose ūkininkų ūkiuose. Atsižvelgiant į tyrimo imtį, šį tyrimą galima traktuoti kaip pilotinį, kurio rezultatai gali būti tikslinami atliekant didesnės apimties tyrimus.

Duomenų rinkimo instrumentas. Atlikti apklausai parengtas tyrimo instrumentas - anketa (žr. 1 priedą). Anketa sudaro 33 uždarojo tipo klausimai. Pagal tematiką klausimai suskirstyti pagal tyrimo uždavinius:

1. Klausimai, kuriais siekiama įvertinti ūkio vidaus kontrolės aplinką (1-15 klausimai);
2. Klausimai, kuriais siekiama nustatyti vidaus kontrolės procedūras, objektus (16- 18 klausimas);
3. Klausimai, kuriais siekiama nustatyti rizikos įvertinimo specifiką ūkiuose (19-21 klausimai);
4. Klausimai, kuriais siekiama įvertinti komunikaciją ūkiuose vykdant vidaus kontrolę (22- 24 klausimas);
5. Klausimai, kuriais siekiama įvertinti monitoringo vidaus kontrolės srityje vykdymą (25- 27 klausimai);
6. Demografiniai klausimai (28-33 klausimai).

Daugelis klausimų pateikti su vertinimo skalėmis, kad respondentai įvertintų, kaip dažnai vykdo vienus ar kitus vidaus kontrolės veiksmus, arba kiek vieni ar kiti vidaus kontrolės elementai yra įdiegti į veiklą. Pateikta ir nominalinių skalių, kuriose respondentai turėjo pasirinkti atsakymų variantus iš duotųjų variantų sąrašo.

Duomenų rinkimo ir analizės procedūros. Duomenis numatoma rinkti taikant netikimybinės patogiosios atrankos metodą (pasirenkami prieinami respondentai, pagrinde iš tyrėjui prieinamos profesinės ir dalykinės socialinės aplinkos), taip pat „sniego gniūžtės“ metodą, kai vieni respondentai rekomenduoja kitus galimus respondentus. Tyrimas vykdytas 2015 m. lapkričio – gruodžio mėnesiais. Anketos buvo platinamos dviem būdais: skelbta interneto svetainėje www.apklausa.lt, siųstos anketos nuorodos potencialiems respondentams elektroniniu paštu (tokiu būdu surinkta 12 anketų); atspausdintos anketos buvo dalinamos respondentams pildyti raštu (tokiu būdu surinkta 18 anketų).

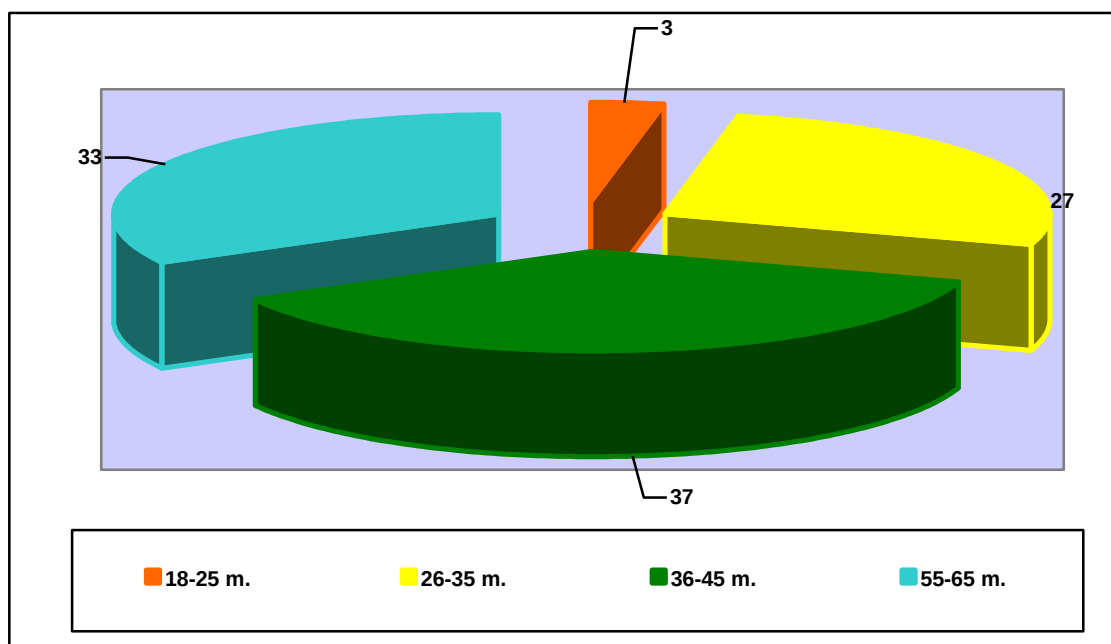
Surinkti tyrimo duomenys buvo analizuojami. Pirmiausia buvo suvesti į Ms Excel formatą, po to ir į SPSS programinės įrangos formatą, atliktos šios analizės procedūros:

- 1) Dažnių analizė; apskaičiuoti dažniai procentais, rezultatai pavaizduoti grafiškai;
- 2) Kryžminė požymių dažnių analizė (angl. crosstabs), nustatyti reikšmingi požymiai pagal tam tikrus kriterijus; Apskaičiuotas koreliacijos koeficientas, kai $p < 0,05$, kas rodo esant reikšmingą skirtumą tarp imčių (Pukėnas, 2005).

Tyrimo etika. Siekiant užtikrinti etišką tyrimą, pirmiausia būtų ieškota respondentų, užmezgamas kontaktas su potencialiais respondентаis, paprašoma jų leidimo apklausti- pristatyti anketą arba atsiųsti anketos nuorodą internete į elektroninį paštą, facebook žinutę ir kt. būdais. Respondentams, sutikusiems dalyvauti tyrime, buvo išdėstomi tyrimo tikslas, uždaviniai, išaiškinama, kad tyrimo rezultatai bus naudojami tik moksliniais tikslais. Svarbu akcentuoti, jog tyrimas visiškai anoniminis, nereikia nurodyti asmeninių duomenų.

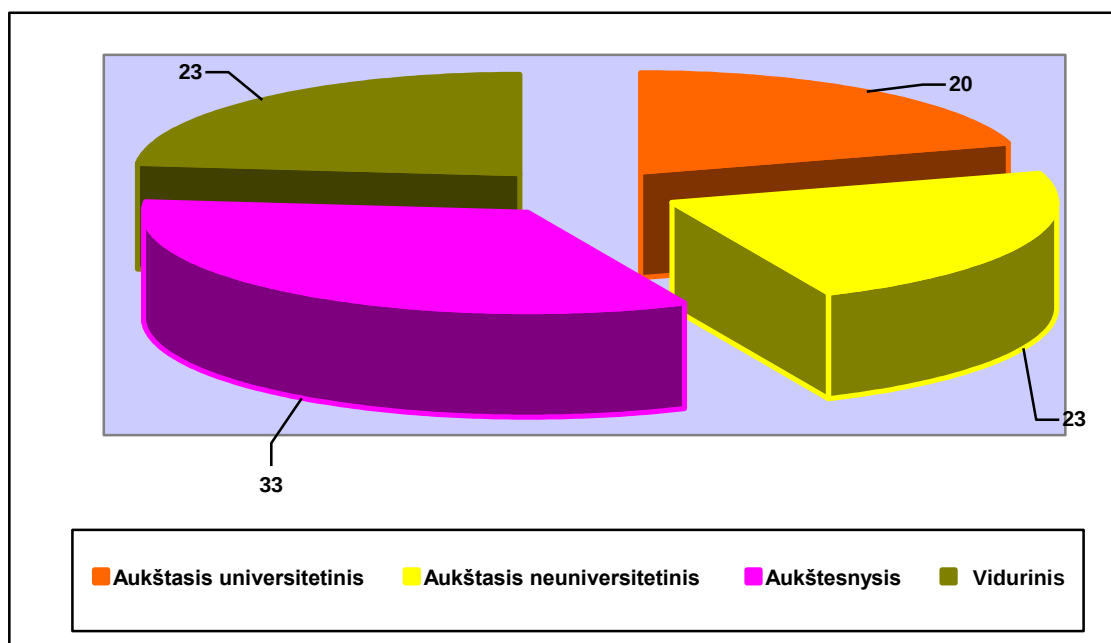
4. LIETUVOS ŪKININKŲ ŪKIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO REZULTATAI IR DISKUSIJA

Atliekant tyrimą buvo apklausta 30 ūkininkų, tarp kurių 73 proc. respondentai - vyrai, 27 proc. moterys. Apklaustų ūkininkų amžius svyravo nuo 26 iki 65 m. amžiaus (12 pav.).



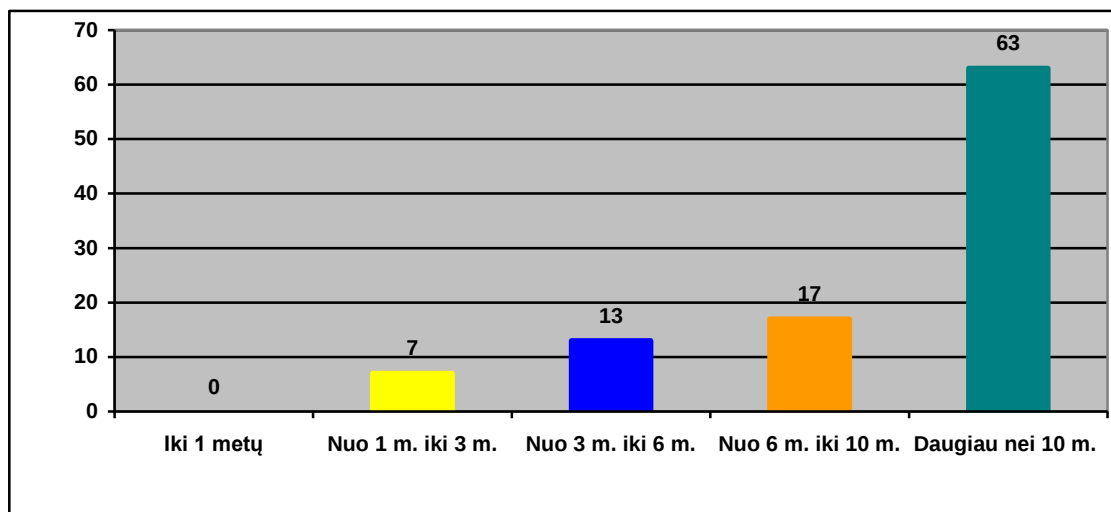
12 pav. Apklaustų ūkininkų amžius, proc.

Dauguma apklaustų ūkininkų priklauso vidutinio ir vyresnio amžiaus žmonėms, 27 proc. priskiriami 26-35 m., 37 proc. - 36-45 m., o 33 proc. - 55-65 m. amžiaus grupei. Respondentai yra patyrę ūkininkai, dalis jų turi aukštąjį išsilavinimą (43 proc.) (13 pav.). Apklaustų ūkininkų tarpe 20 proc. yra įgiję aukštąjį universitetinį išsilavinimą, 23 proc. respondentų - aukštąjį neuniversitetinį, o 33 proc. aukštesnįjį išsilavinimą. Mažuma (23 proc.) apklaustų ūkininkų turi tik vidurinį išsilavinimą. Taigi beveik pusė, 43 proc. respondentų turi aukštąjį išsilavinimą. Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad apklausoje dalyvavę ūkininkai yra pakankamai išsilavinę, tačiau jiems trūksta ekonominio, vadybinio išsilavinimo, nes dauguma (73 proc.) ūkininkų tokio išsilavinimo neturi.



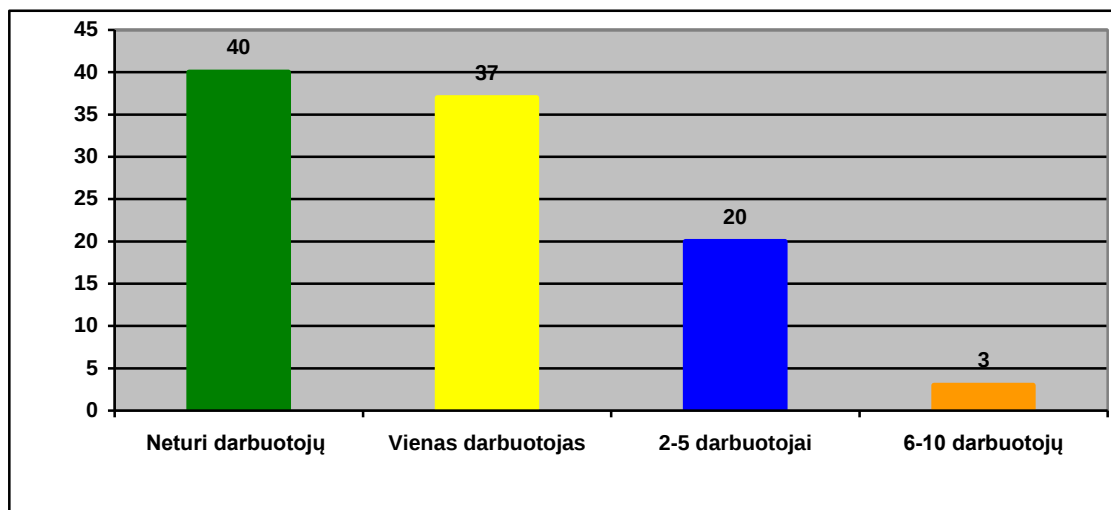
13 pav. Apklaustų ūkininkų išsilavinimas, proc.

Formalaus išsilavinimo stoką gali atpirkti didelė ūkininkavimo veiklos patirtis. Tyrimo rezultatai rodo, jog daugiau nei pusė (63 proc.) respondentų turi daugiau nei 10 m. metų ūkininkavimo patirtį (14 pav.).



14 pav. Respondentų ūkininkavimo patirtis, proc.

Nuo 6 m. iki 10 m. ūkininkavimo patirtį turi 17 proc. respondentų, 7 apklaustų ūkininkų ūkininkauja nuo 1 m. iki 3 m. Nepaisant to, kad daugelis respondentų ūkininkauja dešimtį ir daugiau metų, 40 proc. respondentų darbuotojų (be ūkininko) neturi, dirba ūkyje vieni ar su kitais šeimos nariais (15 pav.).



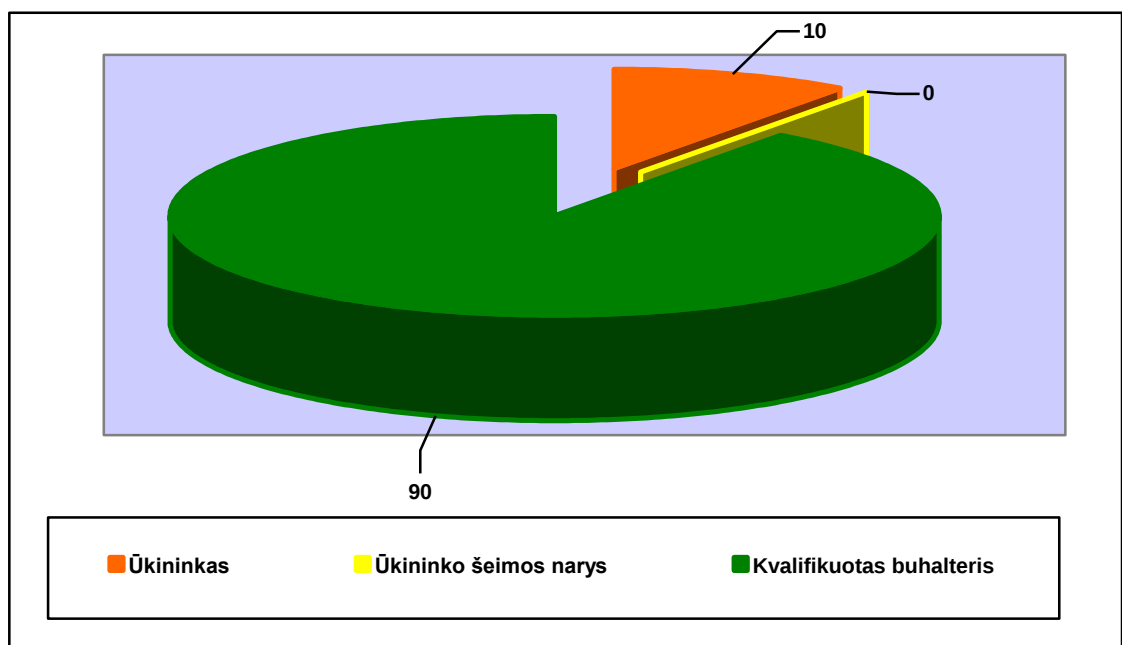
15 pav. Darbuotojų (be ūkininko) dirbančių respondentų ūkiuose skaičius, proc.

37 proc. apklaustų ūkininkų turi vieną samdomą darbuotoją. 2-5 darbuotojus samdo 20 proc. apklaustų ūkininkų. 6-10 darbuotojų kolektyvą turi tik 3 proc. respondentų. Daugiau kaip dešimties darbuotojų neturi nei vienas paklausoje dalyvavęs ūkininkas. Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad apklausoje dalyvavę ūkininkai nėra plačiai išvystę savo veiklos.

Apibendrinant socialinius duomenis apie respondentus galima teigti, kad apklausoje dalyvavo vidutinio ir vyresnio amžiaus ūkininkai turintys įvairų išsilavinimą ir pakankamai didelę ūkininkavimo patirtį, tačiau pagal darbuotojų skaičių daugelis ūkininkų turi gana smulkius ūkius. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad jų išreikštas požiūris į vidaus kontrolės modelio praktinį pritaikomumą gali būti sąlygotas jų išsilavinimo, ūkininkavimo patirties ir veiklos išvystymo masto.

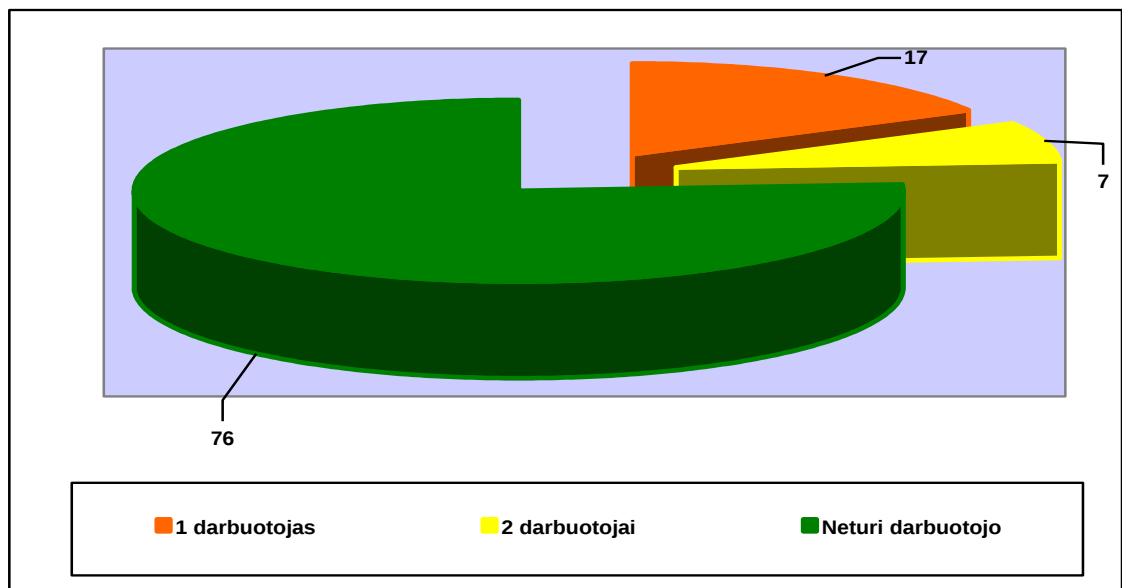
Anketoje pirmiausia buvo užduoti klausimai apie **ūkių vidaus kontrolės aplinką**.

Atliekant tyrimą nustatyta, kad daugelis (90 proc.) respondentų, apskaitos organizavimui ir buhalterijos tvarkymui samdo kvalifikuotą buhalterį, jam deleguojama visa su šia veikla susijusi atsakomybė (16 pav.). Dauguma (60 proc.) apklaustų ūkininkų nurodė, kad apskaitą, buhalterijos tvarkymą atlieka savarankiškai, ar su savo šeimos narių pagalba. Analizuojant tyrimo duomenis nustatyta, kad daugelyje ūkių, kurių ūkininkai buvo apklausti nėra vieno darbuotojo atsakingo už apskaitą, buhalteriją.



16 pav. Atsakomybės už apskaitą, buhalterijos tvarkymą delegavimas respondentų ūkiuose, proc.

Vadybinis darbas tyrime dalyvavusiuose ūkiuose dažniausiai atliekamas pačių ūkininkų, kiek jiems tai leidžia turima kompetencija ir darbo apkrovimas (17 pav.).

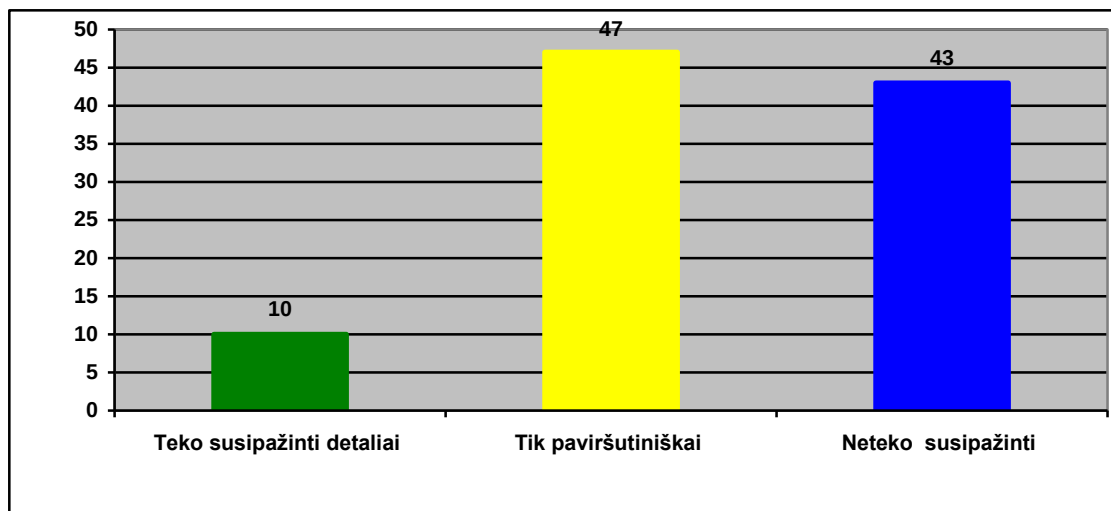


17 pav. Ūkiai turintys vien tik vadybinį darbą dirbančių darbuotojų, proc.

76 proc. apklaustų ūkininkų pažymėjo, kad jų ūkis neturi vien tik vadybinį darbą dirbančių darbuotojų. 17 proc. respondentų nurodė, kad jų ūkyje turi vieną vadybinį darbą dirbantį darbuotoją, o 7

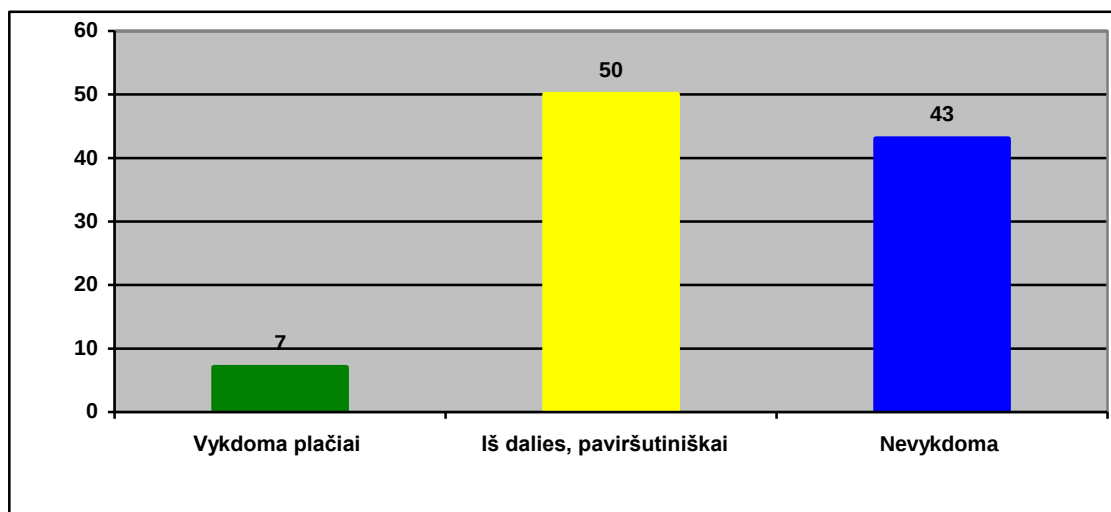
proc. apklaustų ūkininkų pažymėjo turintys du vadybininkus. Tai paprastai didesni ūkiai, aktyviai vykdančys pardavimų veiklą apimančią didmeninę ir mažmeninę prekybą.

Išanalizavus tyrimo duomenis nustatyta, kad apklausoje dalyvavę ūkininkai arba kiti jų ūkiuose dirbantys ūkio darbuotojai yra nepakankamai susipažinę su ūkio vidaus kontrole, jos principais, dokumentais, tvarka (18 pav.). Su ūkio vidaus kontrole, jos principais, dokumentais, tvarka detaliai susipažinti teko 10 proc. apklaustų ūkininkų, 47 proc. respondentų su vidaus kontrole yra susipažinę tik paviršutiniškai. 43 proc. respondentų nėra susipažinę su vidaus kontrole.



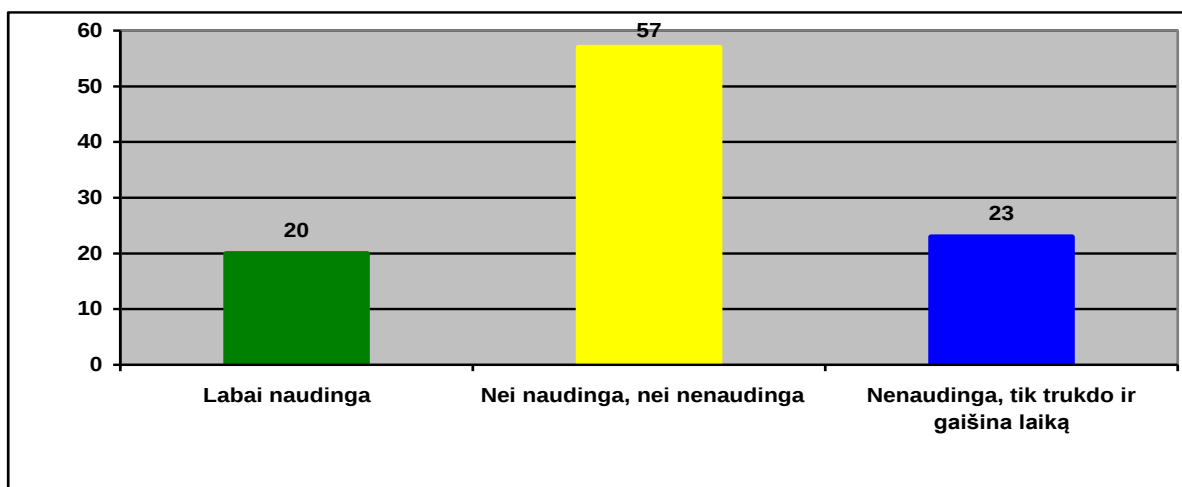
18 pav. Respondentų ar kitų ūkio darbuotojų susipažinimas su vidaus kontrole, proc.

Nepakankamos žinios apie vidaus kontrolę ir jos įgyvendinimą ūkiuose gali lemti tai, jog respondentai savo ūkiuose vidaus kontrolės neužtikrina arba ją užtikrina nepilnai (19 pav.).



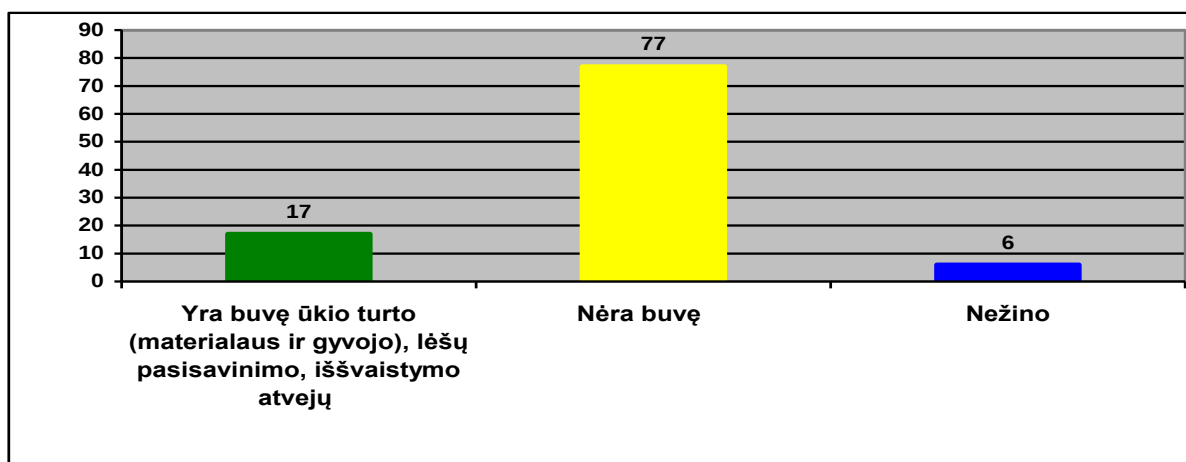
19 pav. Vidaus kontrolės įgyvendinimo mastai respondentų ūkiuose, proc.

Tarp tyrimo dalyvių, 7 proc. respondentų sistemingai, plačiai vykdo vidaus kontrolę, paviršutiniškai vidaus kontrolę įgyvendina pusė ūkininkų (50 proc.), 43 proc. apklaustų ūkininkų nevykdo vidaus kontrolės. Dalis respondentų vidaus kontrolės svarbos nesusieja (21 pav.). 57 proc. respondentų neturi aiškos nuomonės apie vidaus kontrolės naudingumą, 23 proc. apklaustų ūkininkų manymu vidaus kontrolė ūkyje nenaudinga, nes tik trukdo ir gaišina laiką. Vidaus kontrolės reikšmę suvokia 20 proc. apklaustų ūkininkų kurių nuomone vidaus kontrolė ūkyje labai naudinga.



21 pav. Vidaus kontrolės naudingumo ūkyje įvertinimas, proc.

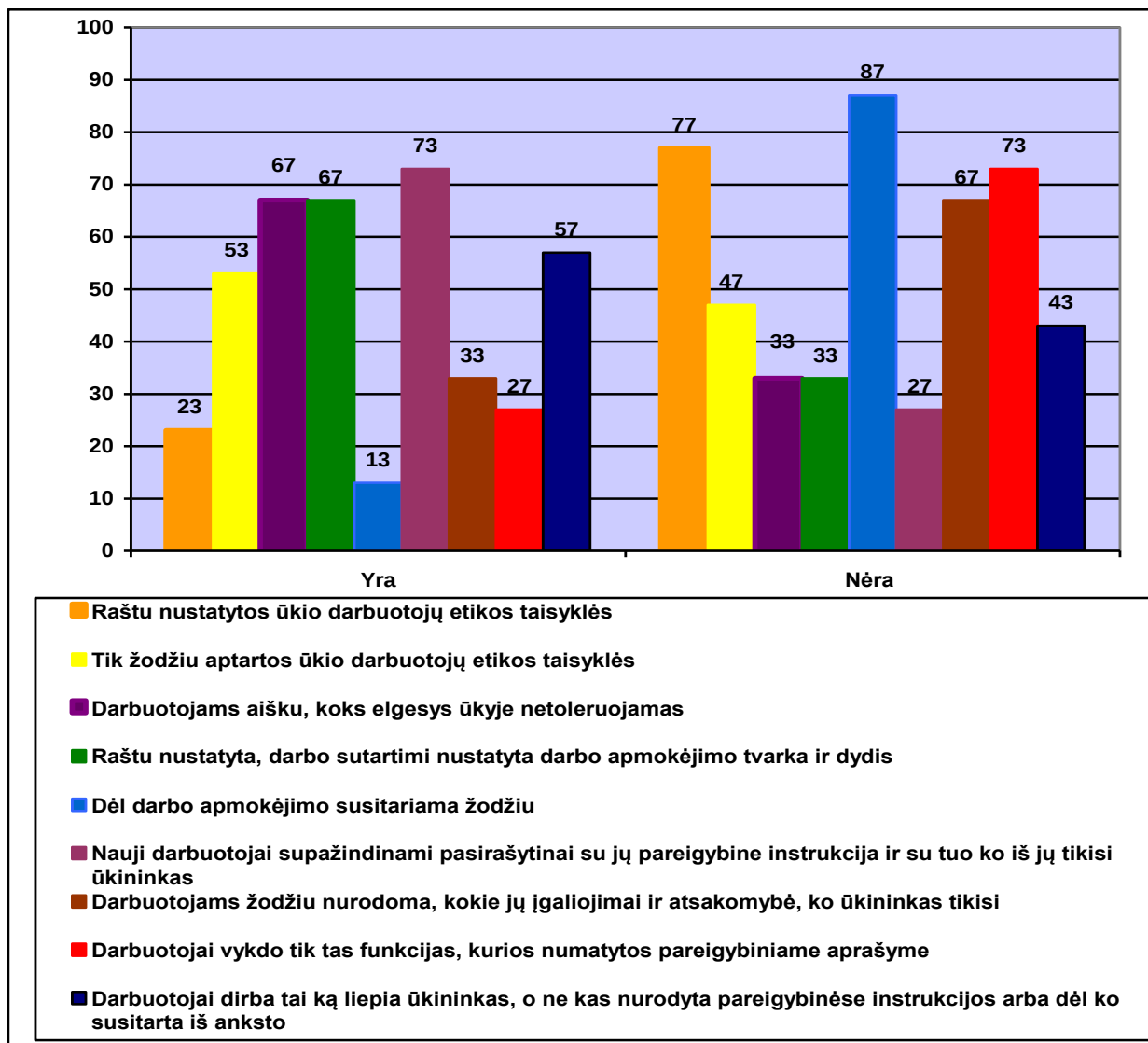
Pažymėtina, kad absoliuti dauguma taip manančių respondentų turi aukštąjį išsilavinimą ir pakankamą ūkininkavimo patirtį. Ir tik dviem iš šių respondentų yra buvę ūkio turto (materialaus ir gyvojo), lėšų pasisavinimo, iššvaistymo atvejų. Vertinant bendrai tokie atvejai tarp respondentų nėra dažni, su jais teko susidurti tik 17 proc. tyrimo dalyvių (22 pav.).



22 pav. Respondentai susidūrę su ūkio turto (materialaus ir gyvojo), lėšų pasisavinimo, iššvaistymo atvejais, proc.

77 proc. apklaustų ūkininkų yra įsitikinę, kad ūkio turto, lėšų pasisavinimo, iššvaistymo atvejų jų ūkiuose nėra buvę, su tokiais atvejais yra susidūrę 17 proc. respondentų, o 6 proc. respondentų tokių atvejų nėra užfiksavę, tačiau negalėtų tvirtinti, kad jų nėra buvę.

Analizuojant paaiškėjo, kad sistemingą vidaus kontrolę įgyvendina mažuma ūkininkų, tačiau atskirus vidaus kontrolės respondentai įgyvendina kur kas dažniau. Daugelis tyrime dalyvavusių ūkininkų, kurie samdo darbuotojus stengiasi užtikrinti vidaus kontrolės procedūras santykiuose su samdomais darbuotojais (23 pav.).



23 pav. Darbo santykių ypatumai ūkininkų ūkiuose, proc.

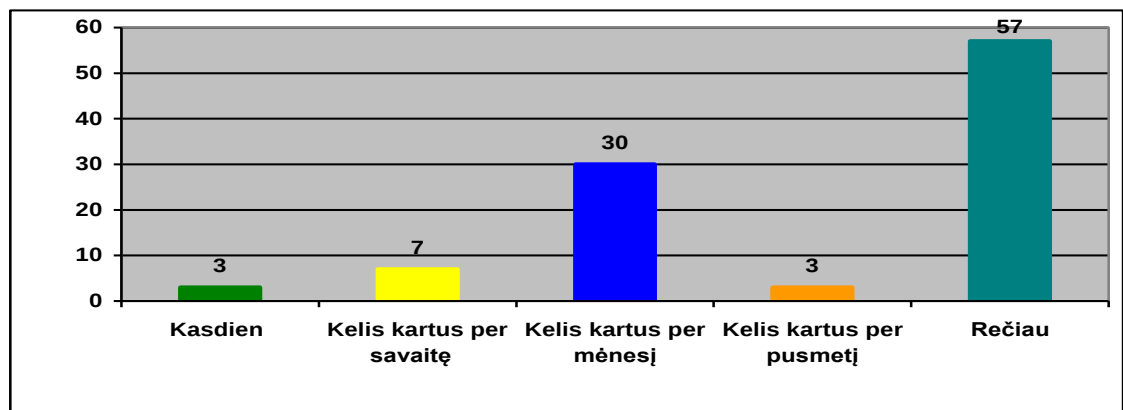
Daugelis (67 proc.) apklaustų ūkininkų santykiuose su samdomais darbuotojais (nuolatiniais ar pagalbiniais tam tikriems sezoniniams darbams atlikti) stengiasi aiškiai darbo sutartimi nustatyti darbo

apmokėjimo tvarką ir dydį. Tik mažuma (13 proc.) respondentų su naujais darbuotojais sudaro darbo apmokėjimo susitariamą žodžiu, 87 proc. respondentų tokios praktikos netaiko. 67 proc. respondentų siekia aiškiai apibrėžti darbuotojams, koks elgesys ūkyje netoleruojamas. 73 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad naujus darbuotojus supažindina pasirašytinai su jų pareigybine instrukcija ir su tuo kuo iš jų tikimasi. Taip išvengiama neapibrėžtumo ir galimų manipuliacijų nežinojimu ateityje.

Tačiau apklaustų ūkininkų tarpe nėra plačiai praktikuojamas ūkio darbuotojų etikos taisyklių sudarymas. Tokias taisykles raštu yra nustatę 23 proc. respondentų, 53 proc. apklaustų ūkininkų žodžiu aptaria ūkio darbuotojų etikos taisykles. Analizuojant tyrimo duomenimis galima teigti, kad tirtuose ūkiuose nėra labai aiškiai apibrėžiamos darbuotojų pareigos ir funkcijos. Mažuma (33 proc.) apklaustų ūkininkų darbuotojams žodžiu nurodo, kokie jų įgaliojimai ir atsakomybė, ko ūkininkas iš jų tikisi. 33 proc. respondentų pažymėjo, kad darbuotojai vykdo tik tas funkcijas, kurios numatytos pareigybiniame aprašyme, kituose ūkiuose darbuotojai vykdo įvairiausius darbus ir funkcijas, kurias lemia susiklosčiusi situacija. 57 proc. respondentų pažymėjo, kad darbuotojai dirba tai ką liepia ūkininkas, o ne kas nurodyta pareigybinėse instrukcijose arba dėl ko susitarta iš anksto.

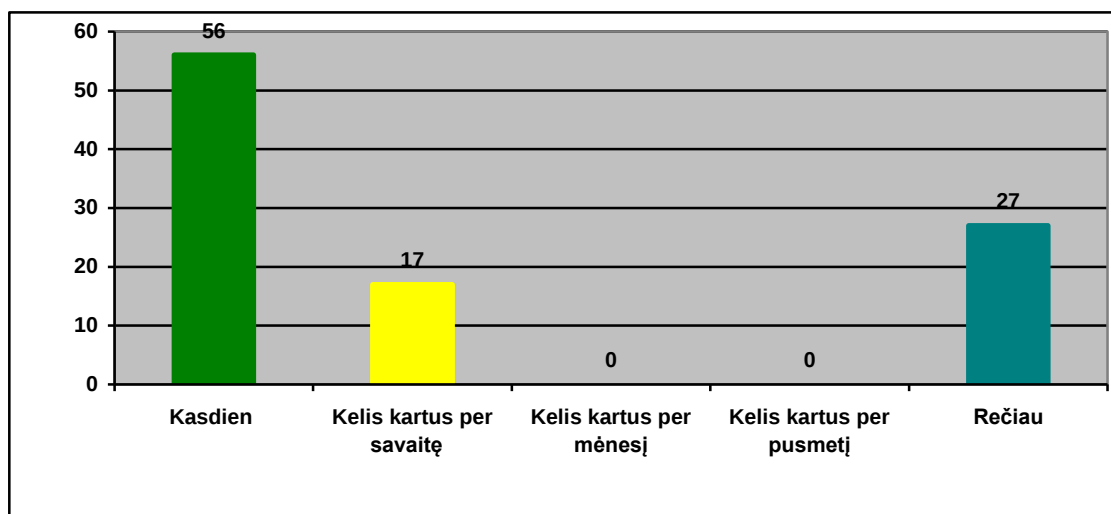
Apibendrinant, santykiuose su samdomais darbuotojais apklausoje dalyvavę ūkininkai stengiasi apibrėžti darbo užmokestį, elgsenos taisykles, nurodyti ko tikisi iš darbuotojų. Tačiau respondentai nesivadovauja pareigybinėmis instrukcijomis, darbus ir užduotis darbuotojams skiria pagal aplinkybes. Taigi galima teigti, jog ūkininkų veikloje nemažą reikšmę turi situacinės aplinkybės, kuriose lemia vienokios ar kitokios atsakomybės priskyrimą darbuotojams. Ūkininkų ūkiuose apskaita patikima buhalteriu arba ją vykdo pats ūkininkas, taigi šie subjektai būtų pagrindiniai, kurie turėtų užtikrinti ir tinkamą vidaus kontrolės būklę.

Remiantis tyrimo duomenimis, ūkio administracijos darbuotojų atliekamų užduočių kontrolė vykdoma pakankamai retai (24 pav.).



24 pav. Administracijos darbuotojų vykdomų užduočių kontrolė, proc.

Kasdieninę administracijos darbuotojų kontrolę įgyvendina 3 proc. respondentų, kelis kartus per savaitę kontrolę vykdo proc. apklaustų ūkininkų, o 30 proc. respondentų administracijos darbuotojus kontroliuoja kelis kartus per mėnesį. 57 proc. apklaustų ūkininkų administracijos darbuotojų kontrolę vykdo rečiau nei kelis kartus per pusmetį. Administracijos darbuotojų kontrolės užtikrinimas tarp apklaustų ūkininkų yra labai įvairus, nemaža dalimi nulemtas to ar administracinį darbą ūkyje dirba šeimos nariai, giminaičiai ar samdomi darbuotojai. Nustatyta, kad samdomus administracijos darbuotojus apklausti ūkininkai yra linkę kontroliuoti dažniau (kelis kartus per mėnesį), tuo tarpu šeimos narius kontroliuoja retai. Visiškai kitoks respondentų požiūris į darbininkų kontrolės užtikrinimą (25 pav.).

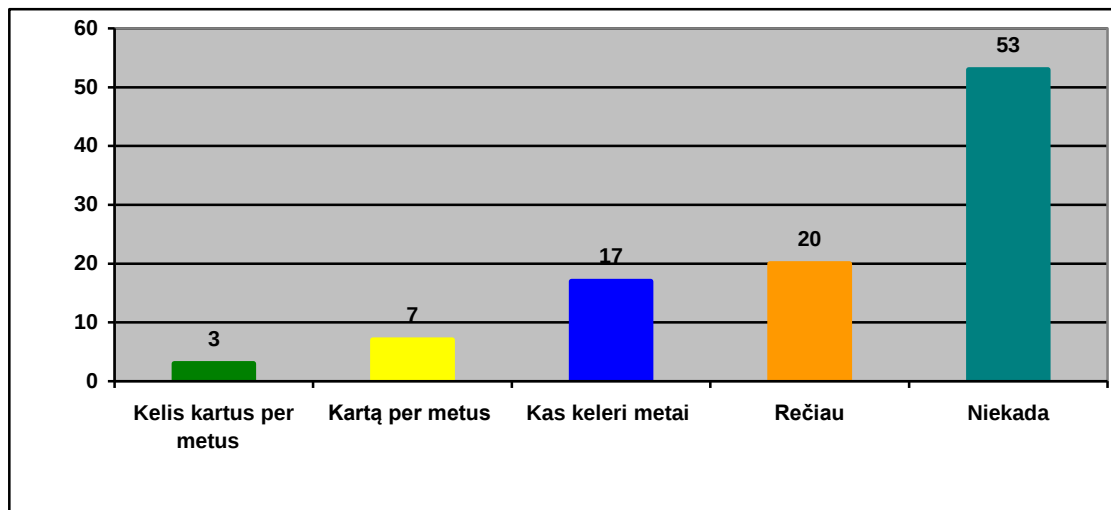


25 pav. Darbininkų vykdomų užduočių kontrolė, proc.

Daugiau nei pusė (57 proc.) apklaustų ūkininkų vykdo kasdieninę darbininkų vykdomų užduočių kontrolę, nepriklausomai ar tai samdomi darbuotojai ar šeimos nariai. 17 proc. respondentų nurodė, kad jie darbininkus kontroliuoja kelis kartus per savaitę. 27 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad jie darbininkų vykdomų užduočių kontrolę atlieka rečiau nei kelis kartus per pusmetį. Dažniausiai tai smulkūs ūkininkai, kurie kiekvieną dieną tiesiogiai dirba su darbuotojais, todėl patys dalyvauja darbuotojams deleguojamų užduočių įgyvendinime, todėl kontrolės poreikis atkrinta savaime.

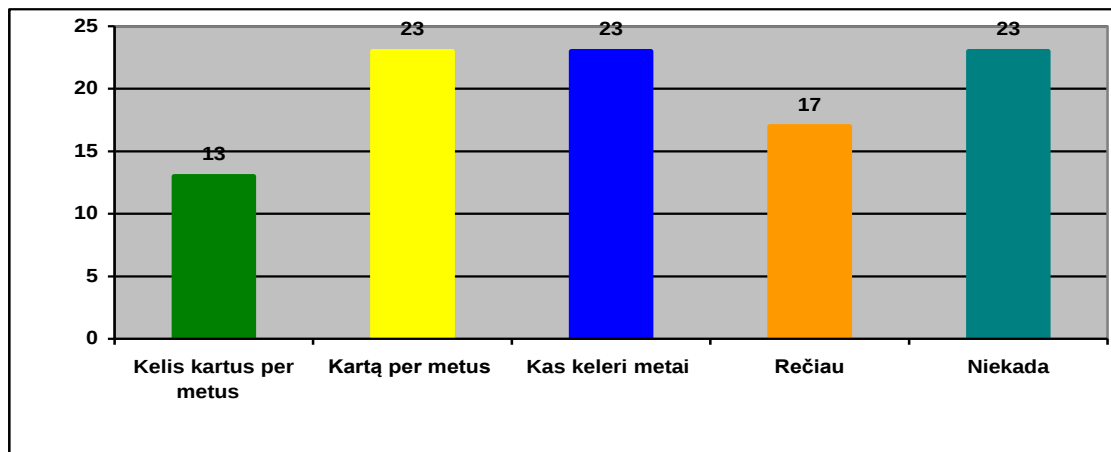
Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad apklausoje dalyvavę ūkininkai užtikrina darbuotojų (tame tarpe ir šeimos narių) atliekamo darbo kontrolę, tačiau vykdomos kontrolės dažnumas, intensyvumas ir sistemingumas yra labai skirtingas. Tuo tarpu ūkio darbuotojų kvalifikacijos kėlimu daugelis respondentų visiškai nesirūpina (26 pav.). Reguliariu ūkio darbuotojų kvalifikacijos kėlimu rūpinasi 10 proc. respondentų, iš jų 3 proc. respondentų darbuotojų kvalifikaciją kelia kelis kartus per metus, kartą per metus ūkio darbuotojų kvalifikacijos kėlimą organizuoja 7 proc. respondentų. 17 proc.

apklaustų ūkininkų darbuotojų kvalifikacijos kėlimą organizuoja kas keleri metai, 20 proc. respondentų dar rečiau.



26 pav. Ūkio darbuotojų kvalifikacijos kėlimo dažnumo įvertinimas, proc.

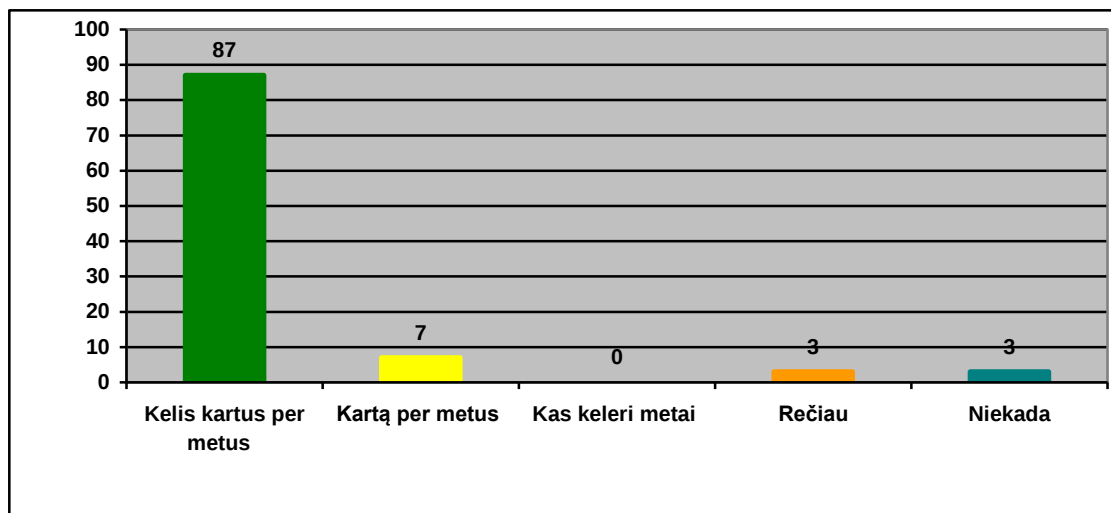
Analizuojant duomenis pastebėta tendencija, kad darbuotojų kvalifikacijos kėlimu rūpinasi tie ūkininkai, kurie samdo darbuotojus nuolatiniam darbui, tuo tarpu ūkininkai samdantys darbuotojus sezoniniams darbams atlikti, taip pat ūkininkai, kurių ūkiuose dirba šeimos nariai, darbuotojų kvalifikacijos kėlimu dažniausiai nesirūpina. Tokių ūkininkų yra dauguma (53 proc.). Taip pat labai skiriasi ūkininkų požiūris į asmeninės kvalifikacijos stiprinimą ir reikiamų žinių bei kompetencijų įgijimą valdymo, finansų, apskaitos ir kt. panašiomis temomis (27 pav.).



27 pav. Respondentų dalyvavimas mokymuose valdymo, finansų, apskaitos ir kt. panašiomis temomis, proc.

36 proc. apklaustų ūkininkų pakankamai dažnai (bent kartą per metus) dalyvauja mokymuose valdymo, finansų, apskaitos ir kt. panašiomis temomis. Tarp jų 13 proc. respondentų tokiuose mokymuose dalyvauja kelis kartus per metus; 23 proc. kartą per metus. Tiek pat (23 proc.) respondentų mokymuose valdymo, finansų, apskaitos ir kt. panašiomis temomis dalyvauja kas keleri metai, o 17 proc. – dar rečiau. Tarp visų apklaustų ūkininkų, 23 proc. niekada nedalyvavo tokiuose mokymuose.

Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad aktyviausiai kvalifikaciją kelia už ūkio apskaitą, buhalteriją atsakingi darbuotojai (28 pav.).

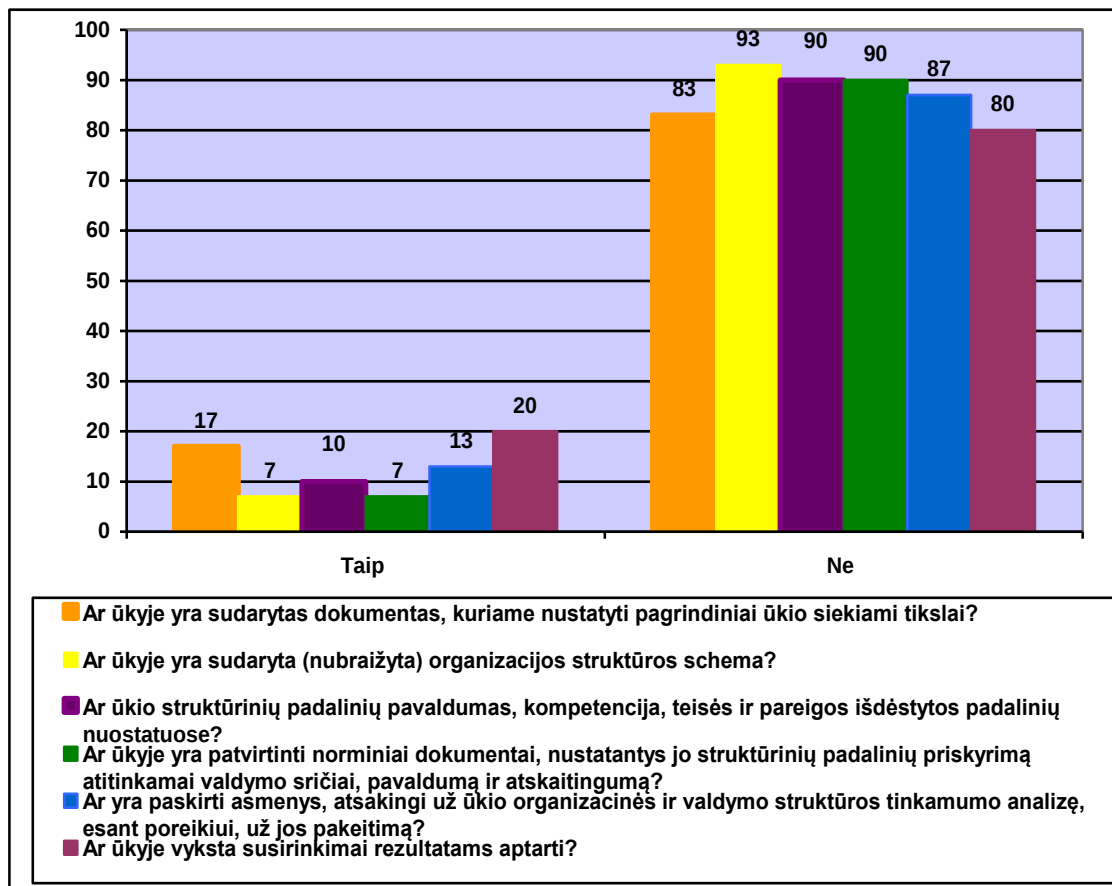


28 pav. Už ūkio apskaitą, buhalteriją atsakingų darbuotojų kvalifikacijos kėlimo dažnumo įvertinimas, proc.

87 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad už ūkio apskaitą, buhalteriją atsakingi darbuotojai kvalifikaciją kelia kelis kartus per metus, t.y. yra žymiai dažniau nei tai daro apklausoje dalyvavę ūkininkai ir tuo labiau jų ūkiuose dirbantys darbuotojai.

Vidaus kontrolės organizavimas yra labai glaudžiai susijęs su kiekvieno ūkio organizacinės struktūros bruožais, aiškiai apibrėžtais ūkio siekiamais tikslais, patvirtinta organizacijos struktūra, sudarytais nuostatais, patvirtintais norminiais dokumentais, atsakomybės delegavimu ir t.t. Išanalizavus tyrime dalyvavusių ūkių organizacinės struktūros bruožus nustatyta, kad daugelio ūkių organizacinė struktūra nėra išvystyta (29 pav.). Tokį teiginį pagrindžia tai, kad 83 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad jų ūkyje yra sudarytas dokumentas, kuriame nustatyti pagrindiniai ūkio siejami tikslai. Tokiu būdu darbuotojams ir pačiam ūkininkui nėra aiškūs pagrindiniai strateginiai ūkio tikslai, atskirų tikslų prioritetai. Kitas rodiklis atskleidžiantis, kad analizuojamų ūkių organizacinė struktūra nėra išvystyta yra

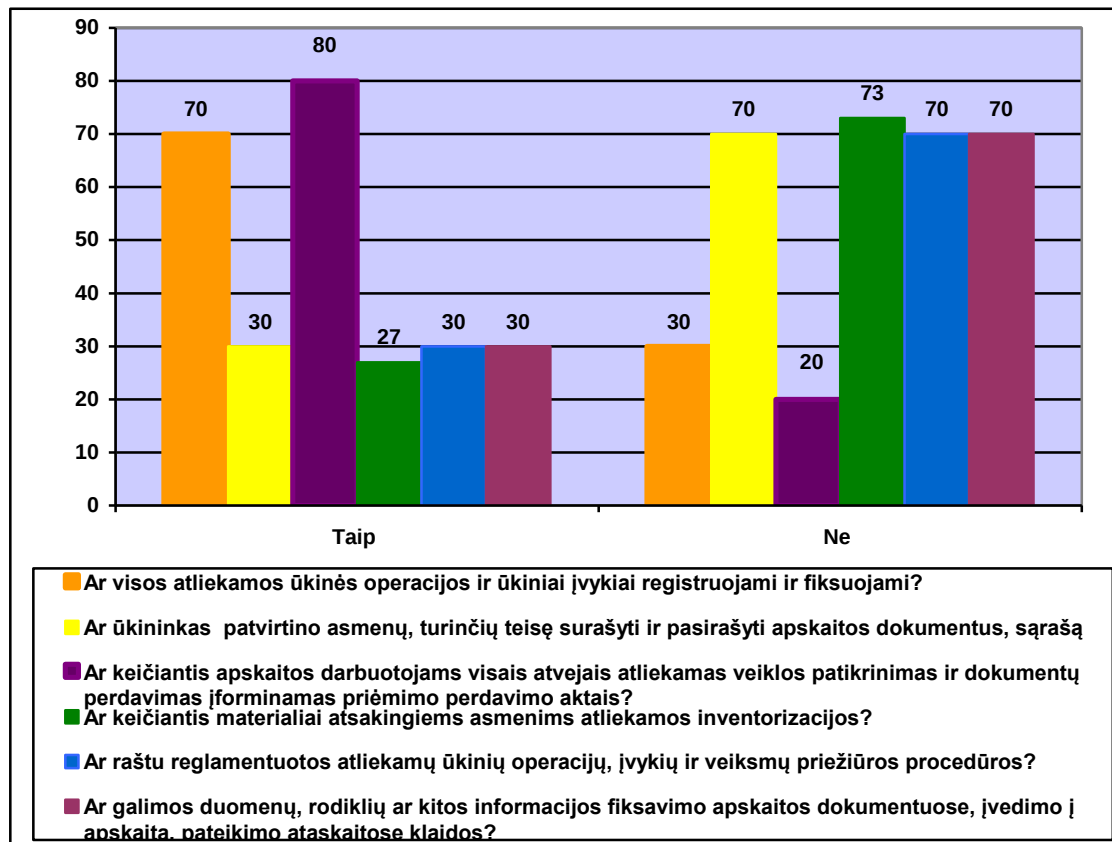
tai, kad 93 proc. respondentų nurodė, kad ūkyje nėra sudaryta (nubraižyta) organizacijos struktūros schema. Neesant šiai schemai ūkyje nėra aiškūs pavaldumo, atskaitomybės ryšiai.



29 pav. Organizacinės struktūros bruožų apibūdinimas, proc.

Kita vertus reikia paminėti, kad nedideliuose ūkiuose, kuriuose dirba šeimos nariai ir giminaičiai, paprastai dominuoja tiesioginis pavaldumas ūkio savininkui, kuris dažniausiai dirba kartų su kitais. Tokiuose ūkiuose nėra aiškių pareigų ir atliekamų funkcijų, darbai paskirstomi pagal situaciją. Todėl 90 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad jų ūkiuose pavaldumas, kompetencija, teisės ir pareigos nėra išdėstytos padalinių nuostatuose, kaip ir tai jog ūkyje nėra patvirtinti norminiai dokumentai, nustatantys jo struktūrinių padalinių priskyrimą atitinkamai valdymo sričiai, pavaldumą ir atskaitingumą. Daugelyje ūkių (87 proc.) nėra paskirti asmenys, atsakingi už ūkio organizacinės ir valdymo struktūros tinkamumo analizę, esant poreikiui, už jos pakeitimą. Apie žemą organizacinės struktūros išvystymo lygį byloja ir tai, kad tik 20 proc. respondentų nurodė, jog jų ūkyje vyksta susirinkimai rezultatams aptarti. Apibūrinant organizacinės struktūros bruožus analizuojamuose ūkiuose tenka pažymėti, kad organizacinė kultūra nėra išvystyta, tačiau tam didelės įtakos turi ne tik vadybinių ir ekonominių žinių trūkumas, bet ir tiriamų ūkių dydis. Kadangi ūkiai nėra dideli, daugelyje jų dirba šeimos nariai ir giminaičiai, jų veikla organizuojama

nesisteningai, neformuojami organizaciniai ir pavaldumo ryšiai. Specifinė organizacinė struktūra lemia ūkių veiklos organizavimą ir apskaitą, kurioje persipina formalios ir neformalios procedūros (30 pav.).



30 pav. Ūkio apskaitos ypatumų įvertinimas, proc.

Daugelyje (70 proc.) tirtų ūkių visos atliekamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami ir fiksuojami. Tačiau tik 30 proc. apklaustų ūkininkų yra patvirtinę asmenų, turinčių teisę surašyti ir pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą.

Keičiantis apskaitos darbuotojams, 80 proc. apklaustų ūkininkų, visais atvejais atliekama veiklos patikrinimą ir dokumentų perdavimą įformindami priėmimo perdavimo aktus. Tačiau tyrime dalyvavę ūkininkai vengia atlikti inventORIZACIJĄ. 73 proc. respondentų, keičiantis materialiai atsakingiems asmenims, inventORIZACIJOS neatlieka. Taip pat 70 proc. respondentų nurodė, kad nevykdo raštu reglamentuotų atliekamų ūkinių operacijų, įvykių ir veiksmų priežiūros procedūrų. Nepaisant to, kad ūkio apskaitoje yra neatliekamos kai kurios procedūros, 70 proc. apklaustų ūkininkų mano, kad duomenų, rodiklių ar kitos informacijos fiksavimo apskaitos dokumentuose, įvedimo į apskaitą, pateikimo ataskaitose klaidos nėra galimos. Tokius prieštaringsus tyrimo rezultatus galima paaiškinti tuo, kad

tiriamose ūkiuose vykdomos apskaitos apimtys nėra didelės, todėl tai sumažina klaidų tikimybę net ir tais atvejais kai atliekamos ne visos apskaitos procedūros.

Taigi apibendrinant gautus rezultatus vertinant ūkių vidaus kontrolės aplinką, galima daryti tokias išvadas:

- Didesnė dalis apklaustų ūkių vidaus kontrolės nevykdo, vidaus kontrolės sistemos neturi, taip pat ne iki galo suvokia vidaus kontrolės reikšmę;

- Pirma, santykiuose su samdomais darbuotojais apklausoje dalyvavę ūkininkai stengiasi apibrėžti darbo užmokestį, elgsenos taisykles, nurodyti ko tikisi iš darbuotojų. Tačiau respondentai nesivadovauja pareigybinėmis instrukcijomis, darbus ir užduotis darbuotojams skiria pagal aplinkybes. Taigi galima teigti, jog ūkininkų veikloje nemažą reikšmę turi situacinės aplinkybės, kuriose lemia vienokios ar kitokios atsakomybės priskyrimą darbuotojams.

- Antra, ūkininkų ūkiuose apskaita patikima buhalteriiui arba ją vykdo pats ūkininkas, taigi šie subjektai būtų pagrindiniai, kurie turėtų užtikrinti ir tinkamą vidaus kontrolės būklę.

- Trečia, didesnė dalis ūkininkų gana menkai rūpinasi darbuotojų kvalifikacijos kėlimu. Daugumoje tuo rūpinasi tie ūkininkai, kurie samdo darbuotojus nuolatiniam darbui, tuo tarpu ūkininkai samdantys darbuotojus sezoniniams darbams atlikti, taip pat ūkininkai, kurių ūkiuose dirba šeimos nariai, darbuotojų kvalifikacijos kėlimu dažniausiai nesirūpina. Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad kvalifikacijos kėlimo klausimus ūkininkai sprendžia labai skirtingai, tačiau vadovaudamiesi asmeninio racionalumo logika. Respondentai stengiasi kelti asmeninę ir kitų darbuotojų kvalifikaciją tiek kiek tai turi tiesioginės įtakos jų atliekamam darbui. Už ūkio apskaitą, buhalteriją atsakingų darbuotojų kvalifikacijos kėlimui respondentai skiria didesnę dėmesį, nes šioje veiklos srityje reikalingos specifinės žinios, susipažinimas su įstatymais ir jų reglamentuojama tvarka. Dėl to žinios ir gebėjimai turi būti reguliariai atnaujinami.

- Didesnė dalis ūkių turi strateginį dokumentą, tačiau organizacinė struktūra nėra aiškiai apibrėžta. Tokiu būdu darbuotojams ir pačiam ūkininkui nėra aiškūs pagrindiniai strateginiai ūkio tikslai, atskirų tikslų prioritetai. Kitas rodiklis atskleidžiantis, kad analizuojamų ūkių organizacinė struktūra nėra išvystyta yra tai, kad 93 proc. respondentų nurodė, kad ūkyje nėra sudaryta (nubraižyta) organizacijos struktūros schema. Neesant šiai schemai ūkyje nėra aiškūs pavaldumo, atskaitomybės ryšiai. Kita vertus, tai lemia ir tai, jog dauguma ūkių yra nedideli, turintys vos kelis darbuotojus.

Galima teigti, jog didesnėje dalyje apklaustų ūkių egzistuoja šios palankios vidaus kontrolei prielaidos:

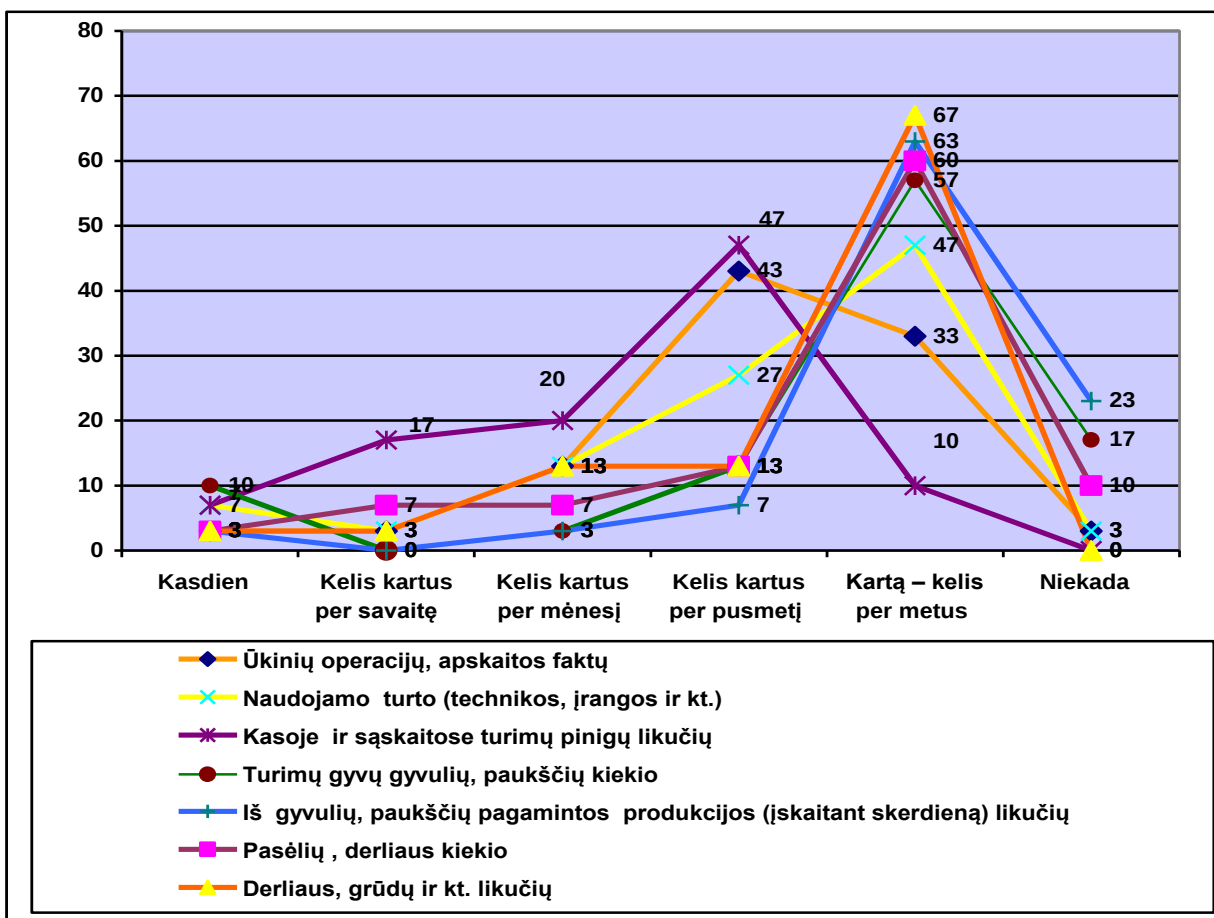
- dokumentų, apibrėžiančių darbuotojų pareigybines instrukcijas, skiriamas užduotis egzistavimas. Tai leidžia nustatyti, kuris darbuotojas už ką atsakingas;

- strateginių gairių apibrėžimas. Tai leidžia ūkininkams detalizuoti, tikslinti, kokie yra jų lūkesčiai ir tuo grįsti vidaus kontrolės sistemą;

- reikšmingas buhalterio vaidmuo didesnėje dalyje ūkių. Tai lemia, jog apskaita turėtų būti vykdoma pakankamai profesionaliai, taigi ir vidaus kontrolė gali būti užtikrinama šiuose ūkiuose.

Toliau darbe nagrinėta, kokios yra **vidaus kontrolės procedūros, objektai**.

Analizuojant ūkio objektų tikrinimo vykdymą identifikuojamas skirtingas požiūris į ūkio objektų tikrinimą didesniuose ir smulkiuose ūkiuose (31 pav.).

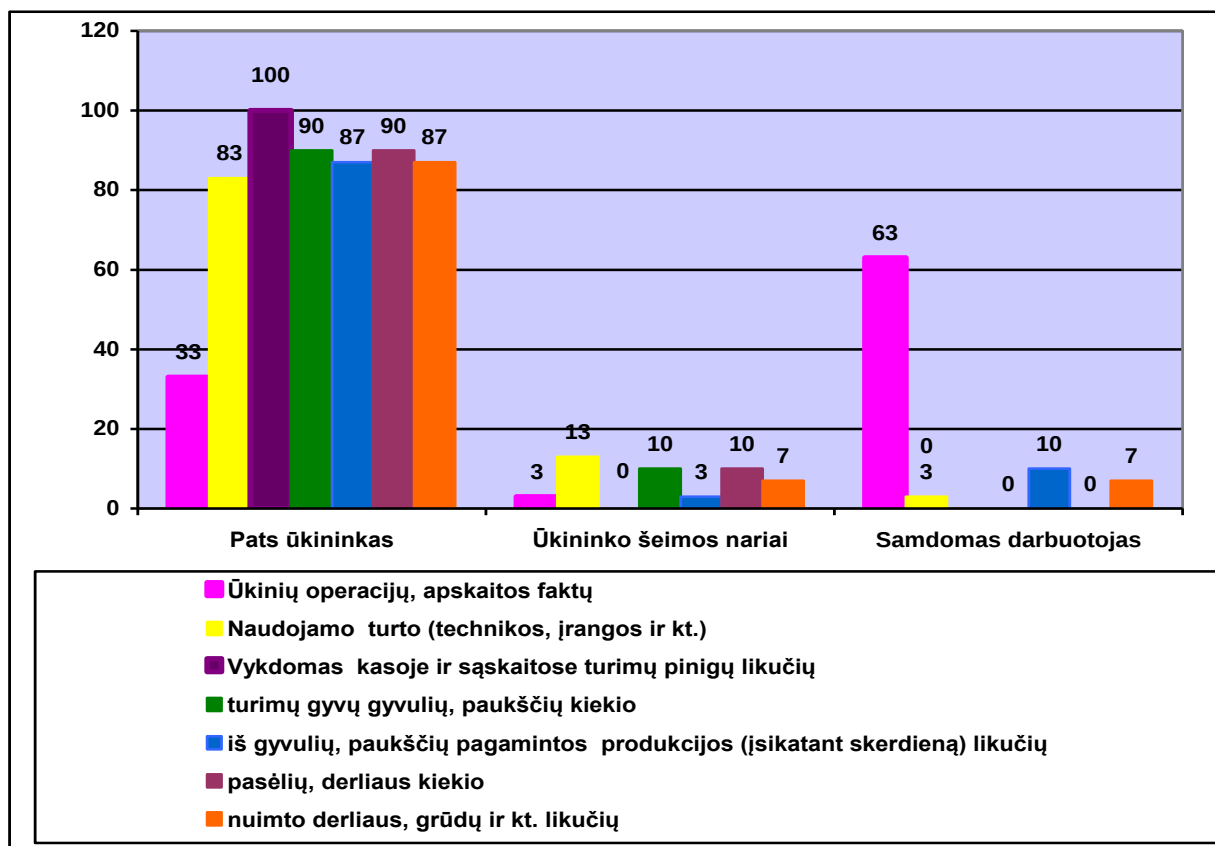


31 pav. Objektų tikrinimo ūkyje dažnumo įvertinimas, proc.

Ūkinių operacijų, apskaitos faktų tikrinimas daugelyje ūkių yra vykdomas kelis kartus per pusmetį (43 proc.) arba kartą – kelis per metus (33 proc.). Dažnesnis tikrinimas vykdomas tik stambesniuose ūkiuose turinčiuose daugiau darbuotojų ir labiau išvysčiusiuose savo veiklą. Analogiškos tendencijos

fiksuojamos ir užtikrinant naudojamo turto (technikos, įrangos ir kt.) tikrinimą, kurį kartą – kelis per metus atlieka 47 proc. respondentų, 27 proc. respondentų - kelis kartus per pusmetį atlieka, kelis kartus per mėnesį – 13 proc., dažniau – 10 proc. Kasoje ir sąskaitose turimų pinigų likučių tikrinimas, tiriamose ūkiuose atliekamas dažniau. Kelis kartus per savaitę tikrinimą atlieka 17 proc. apklaustų ūkininkų, kelis kartus per mėnesį – 20 proc. Tačiau beveik pusė (47 proc.) respondentų pinigų tikrinimą sąskaitose atlieka kelis kartus per pusmetį. Kitų objektų ir turto tikrinimas tiriamose ūkiuose atliekamas rečiau. Pavyzdžiui turimų gyvų gyvulių, paukščių kiekio tikrinimą daugelis (57 proc.) respondentų atlieka kartą – kelis per metus, tokiu pat dažnumu 63 proc. apklaustų ūkininkų tikrina iš gyvulių, paukščių pagamintos produkcijos (įskaitant skerdieną) likučius. Taip pat pasėlių, derliaus kiekio (60 proc.) ir derliaus, grūdų ir kt. likučių (67 proc.) tikrinimą.

Atsakomybė už šių objektų kontrolę, tikrinimą ūkiuose dažniausiai deleguojama pačiam ūkininkui (32 pav.).

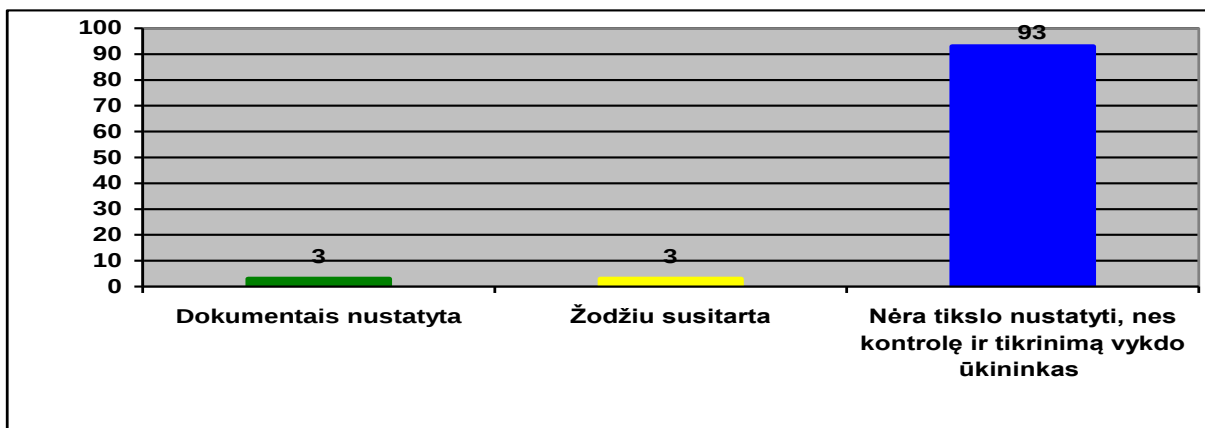


32 pav. Atsakomybės už objektų tikrinimą ūkyje delegavimas, proc.

Atsakomybės už objektų tikrinimą ūkyje delegavimą ūkininkui lemia organizacinė struktūra ir atskirų ūkių veiklos išvystymo mastai. Mažuose ūkiuose pats ūkininkas atlieka daugelį pagrindinių

funkcijų, tame tarpe ir kontrolės bei tikrinimo. Tokiuose ūkiuose patys ūkininkai stengiasi kontroliuoti vykdomas kasoje operacijas ir sąskaitose turimus pinigų likučių (100 proc.), turimų gyvų gyvulių, paukščių kiekio (90 proc.), pasėlių, derliaus kiekio (90 proc.), nuimto derliaus, grūdų ir kt. likučių (87 proc.), iš gyvulių, paukščių pagamintos produkcijos (įskaitant skerdienu) likučių (87 proc.), naudojamo turto (technikos, įrangos ir kt.) (83 proc.). Išimtimi galima laikyti ūkinių operacijų, apskaitos faktų kontrolę, kurią 63 proc. respondentų perleidžia samdomiems darbuotojams. Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad daugeliu atveju patys ūkininkai siekia užtikrinti visų objektų tikrinimą, išskyrus ūkinių operacijų, apskaitos faktų kontrolę, kur reikalingos specifinės žinios ir patirtis, kuria ūkininkai dažniausiai nedisponuoja.

Daugelis (93 proc.) respondentų atsakomybės už objektų tikrinimą, kontrolę nėra įtvirtinę dokumentais ar žodžiu dėl to, kad nėra tikslo nustatyti, mat kontrolę ir tikrinimą vykdo ūkininkas (33 pav.).



33 pav. Atsakomybės už kontrolės ir tikrinimo vykdymą įtvirtinimo formos, proc.

Prisiimdami atsakomybę už objektų tikrinimą ūkyje ūkininkai turi suderinti skirtingas pareigas ir atliekamas funkcijas ūkyje. Tai neigiamai įtakoja jų atliekamų darbų ir funkcijų kokybę.

Taigi apibendrinant tyrimo rezultatus apie faktines vidaus kontrolės procedūras, objektus, kurie yra vykdomo ūkiuose, galima daryti išvadas, jog:

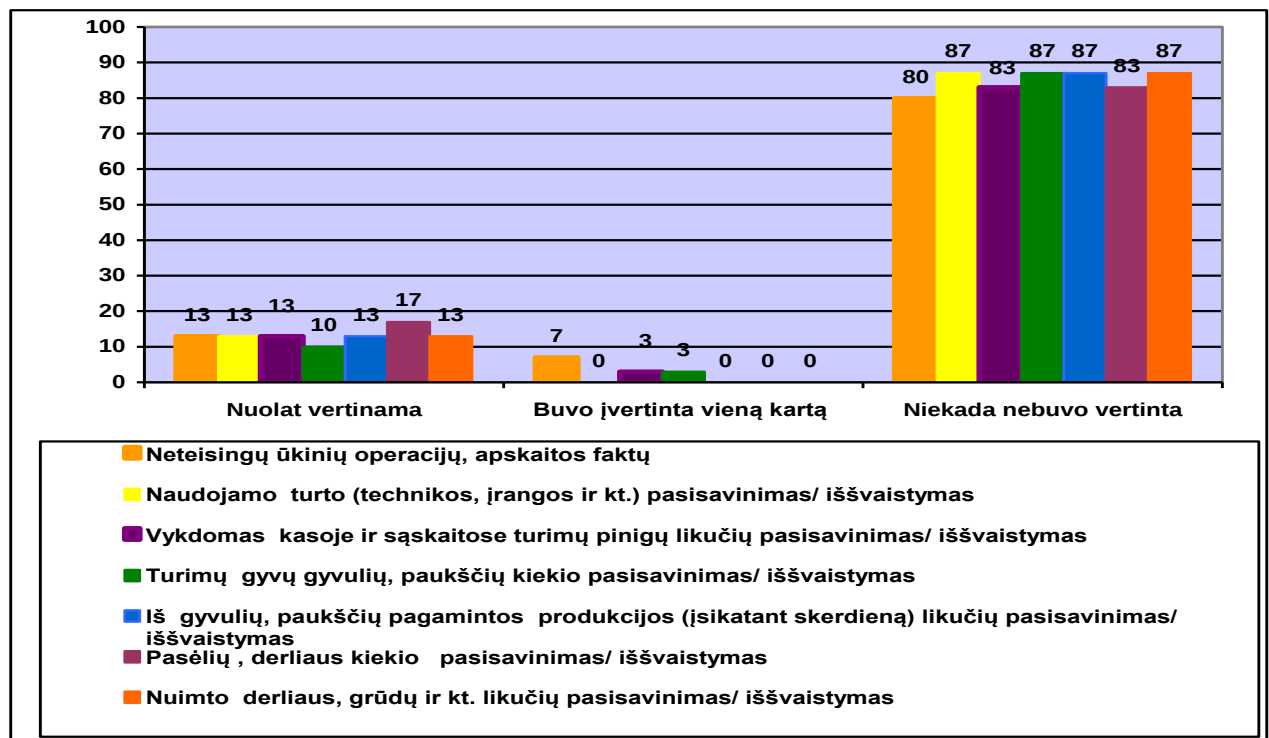
- vidaus kontrolė faktiškai vykdoma menkai; Ūkinių operacijų, apskaitos faktų tikrinimas daugelyje ūkių yra vykdomas kelis kartus per pusmetį arba kartą – kelis per metus. Analogiškos tendencijos fiksuojamos ir užtikrinant naudojamo turto (technikos, įrangos ir kt.) tikrinimą, kurį kartą–kelis per metus atlieka 47 proc. respondentų, dažniau nei kelis kartus per mėnesį atlieka tik 10 proc. respondentų. Kasoje ir sąskaitose turimų pinigų likučių tikrinimas, tiriamose ūkiuose atliekamas dažniau; 47 proc. respondentų pinigų tikrinimą sąskaitose atlieka kelis kartus per pusmetį.

- daugeliu atveju patys ūkininkai siekia užtikrinti visų objektų tikrinimą, išskyrus ūkinių operacijų, apskaitos faktų kontrolę, kur reikalingos specifinės žinios ir patirtis, kuria ūkininkai dažniausiai nedisponuoja. Mažuose ūkiuose pats ūkininkas atlieka daugelį pagrindinių funkcijų, tame tarpe ir kontrolės bei tikrinimo.

- Daugeliu atveju nėra aiškiai deleguotos vidaus kontrolės funkcijos.

Toliau nagrinėta *rizikos įvertinimo specifika* ūkiuose, kas yra labia svarbi vidaus kontrolės sistemos dalis.

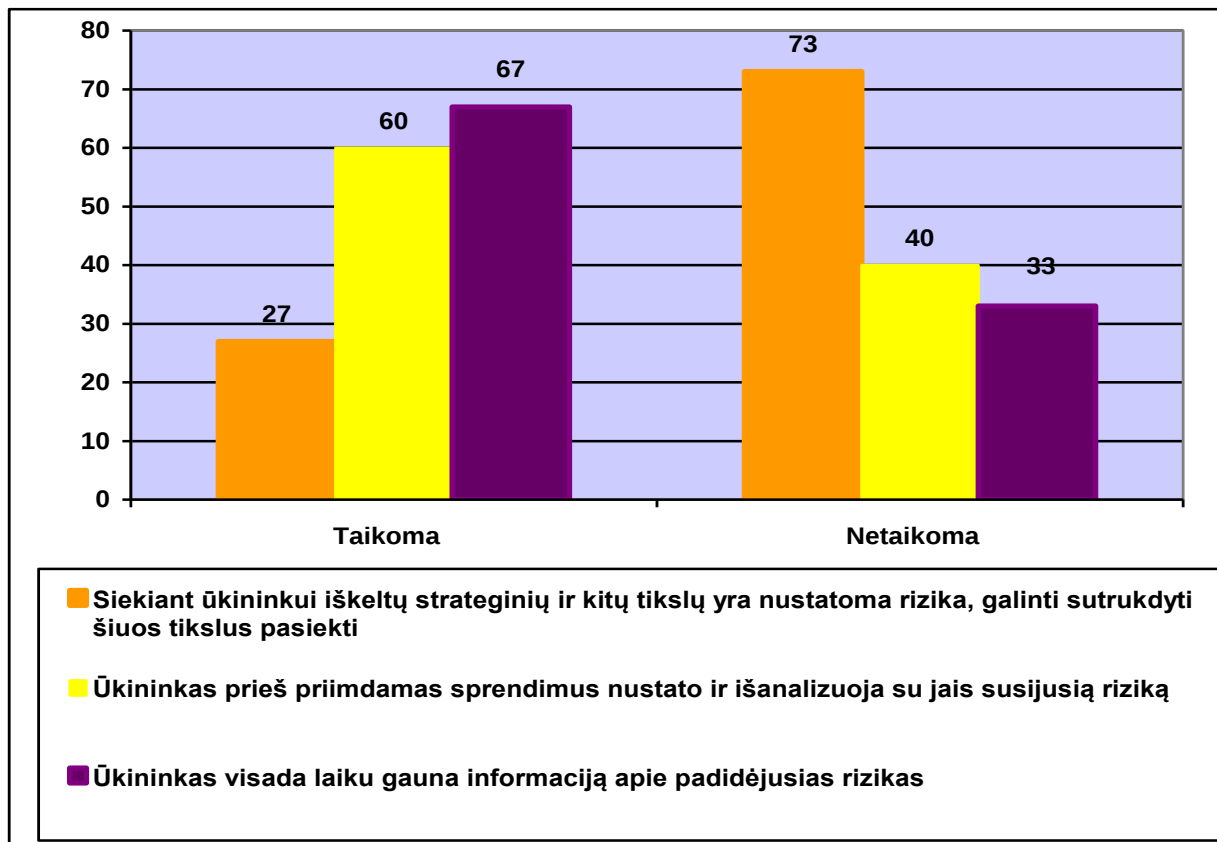
Deja, daugeliu atveju, respondentai neįvertina kokiais veiksmais ūkyje kyla rizika ir iš kokių darbuotojų kyla didžiausia tokių veiksmų rizika (34 pav.).



34 pav. Rizikos vertinimo dažnumas, proc.

Analizuojant tyrimo duomenis išskiriama aiški tendencija rodanti, kad dauguma (80 -87 proc.) respondentų neatlieka rizikos ūkyje vertinimo, kita dalis respondentų, parastai tai didesnių ūkių ūkininkai atlieka kiek detalesnį vertinimą apimantį daugelį išvardintų rizikos vertinimo rūšių. Nustatyta tendencija leidžia teigti, kad tiriami ūkiai, kurie yra labiau išvystę veiklą susiduria su didesne rizika bei galimybe patirti didesnius nuostolius nei smulkūs ūkiai, kuriuose dirba šeimos nariai. Jų patiriama rizika yra

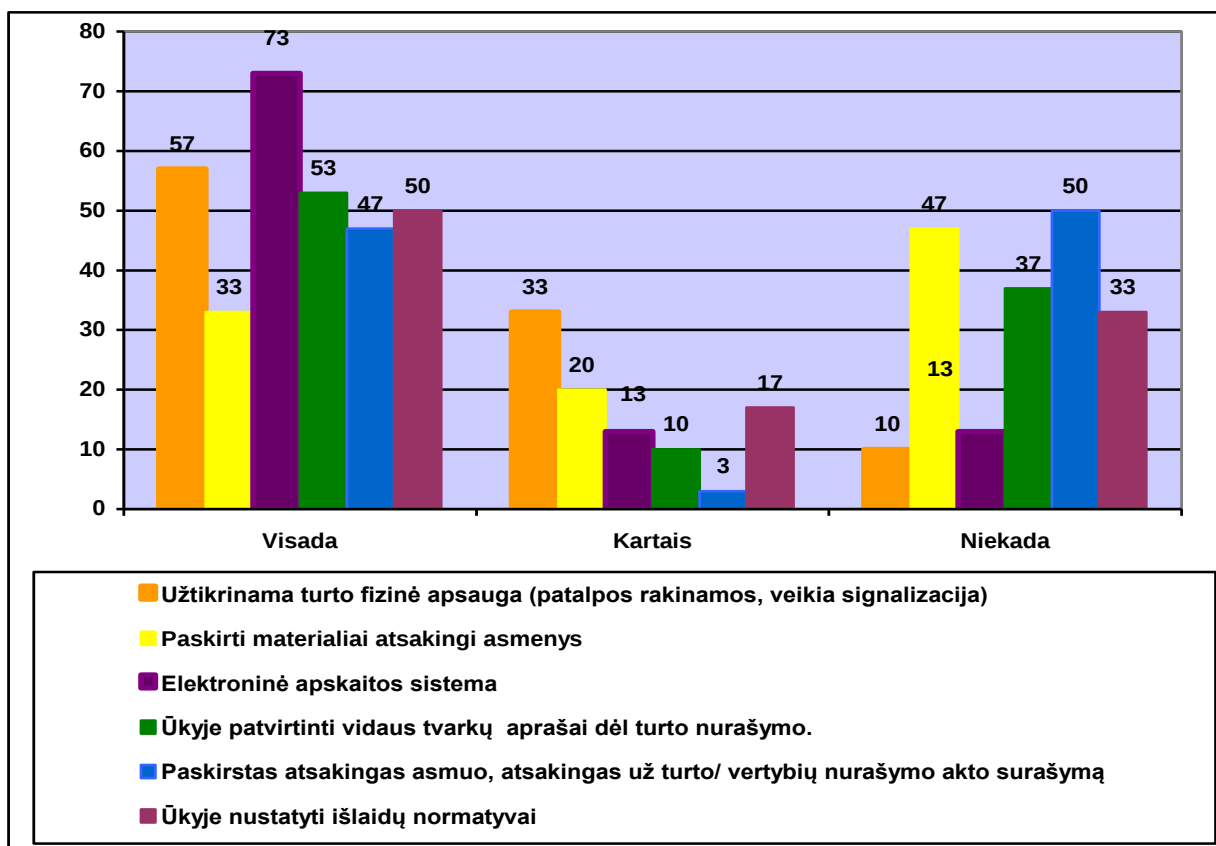
mažesnė kaip ir nuostoliai, kuriuos jie gali patirti. Respondentai vertindami riziką ūkyje dažniausiai remiasi informacija ir galimų rizikų identifikavimu (35 pav.).



35 pav. Respondentų taikomi rizikos ūkyje vertinimo veiksmai, proc.

60 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad jie prieš priimant sprendimus nustato ir išanalizuoja su jais susijusią riziką. Respondentai priimdami sprendimus vadovaujasi informacija apie padidėjusias rizikas, kurią visada gauna laiku. Kadangi daugelis respondentų neformuluoja strateginių tikslų, todėl nėra nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti (73 proc.). Remiantis apklausos duomenimis galima teigti, kad užtikrinant rizikos valdymą didelę reikšmę turi laiku gaunama informacija apie vykstančius rizikingus pokyčius.

Veiklos rizikos sumažinimui, tiriamuose ūkiuose, taikomos įvairios rizikos sumažinimo priemonės (36 pav.). 53 proc. tiriamų ūkių yra užtikrinama nuolatinė turto fizinė apsauga (patalpos rakinamos, veikia signalizacija), 33 proc. ūkių užtikrinama nenuolatinė turto apsauga. Tačiau tik 33 proc. respondentų nurodė, kad jų ūkiuose yra paskirti materialiai atsakingi asmenys. 20 proc. respondentų pažymėjo, kad materialiai atsakingi asmenys skiriami tik tam tikrais atvejais, t. y. perduodant naudojimui didelės vertės turtą (pvz. žemės ūkio techniką).



36 pav. Tiriamuose ūkiuose vykdomų rizikos sumažinimo priemonių įvertinimas, proc.

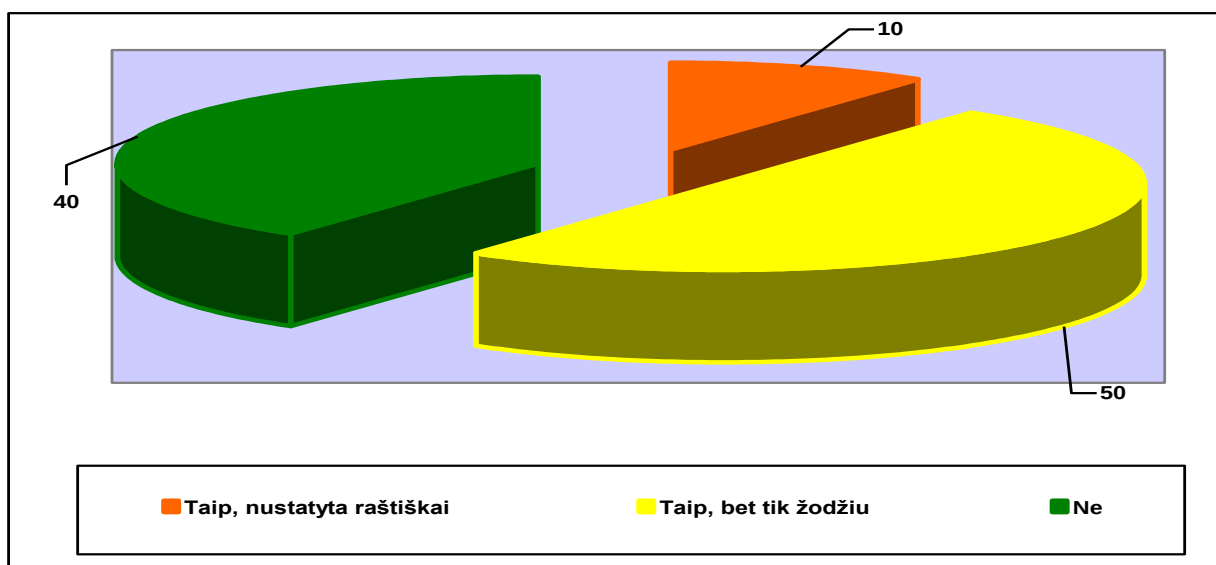
Daugelyje ūkių yra įdiegtos elektroninės apskaitos sistemos (73 proc.), kurias įdiegia samdomi, apskaitą vedantys darbuotojai. 53 proc. tirtų ūkių yra patvirtinti vidaus tvarkų aprašai dėl turto nurašymo. Didesniuose ūkiuose, kurie samdo specialistą apskaitos tvarkymui, dažniausiai yra paskirstas atsakingas asmuo, atsakingas už turto/ vertybių nurašymo akto surašymą (53 proc.) bei nustatyti išlaidų normatyvai (50 proc.). Analizuojant tyrimo duomenis įžvelgta bendra tendencija rodanti, kad rizikos sumažinimo priemonių įvairovė taikoma didesniuose ūkiuose ir ūkiuose turinčiuose daugiau turto.

Apibendrinant duomenis apie rizikos vertinimo specifiką ūkiuose, galima daryti šias išvadas:

- Daugelyje ūkių nėra vertinama nei rizika susijusi su neteisinga apskaita, apskaitos iškraipymu, nei su materialinių vertybių būkle; tiriami ūkiai, kurie yra labiau išvystę veiklą susiduria su didesne rizika bei galimybe patirti didesnius nuostolius nei smulkūs ūkiai, kuriuose dirba šeimos nariai; ir jie labiau šią riziką suvokia;
- Ūkininkų ūkiuose dažniau atveju yra rūpinamasi fizine materialaus turto apsauga;
- Didesnė dalis ūkininkų gana optimistiškai vertina tai, kaip greitai jie sužino apie kylančias rizikas.

Toliau darbe vertinta, kaip vyksta **komunikacija ūkiuose vidaus** kontrolės srityje.

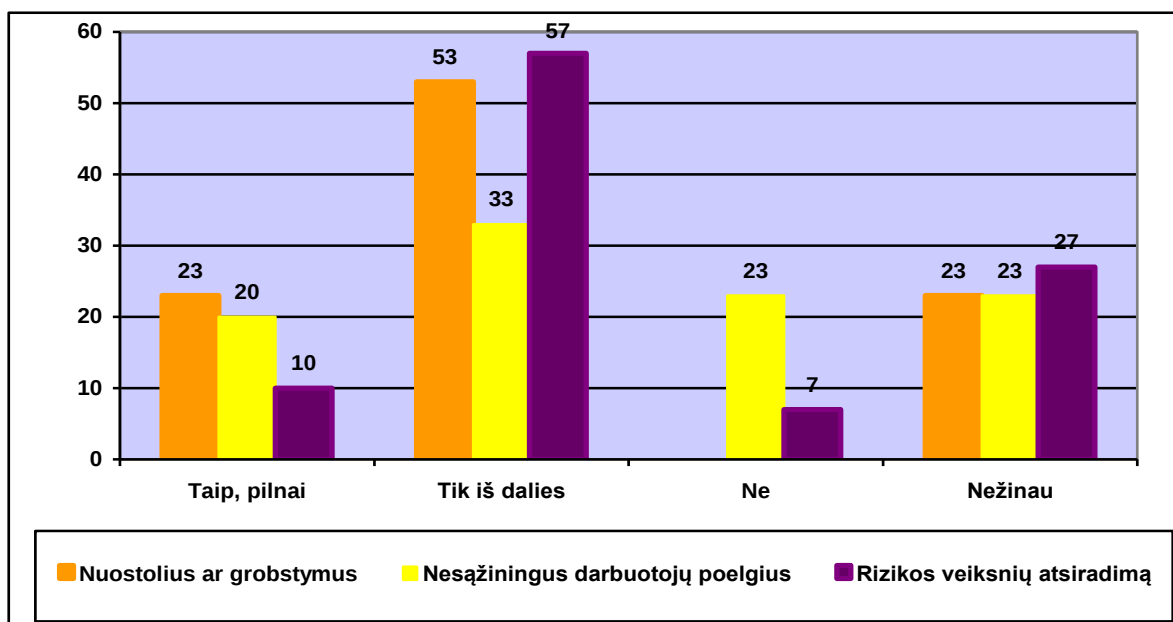
Tokiuose ūkiuose yra nustatyta tvarka, kad įvykus veiklos pokyčiams, su nauja informacija būtų supažindinami darbuotojai (37 pav.).



37 pav. Darbuotojų supažindinimo su nauja informacija įvykus veiklos pokyčiams, įvertinimas, proc.

60 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad įvykus veiklos pokyčiams, ūkio darbuotojai su nauja informacija yra supažindinami. 50 proc. respondentų ūkio darbuotojus su nauja informacija supažindina žodžiu, 10 proc. – raštiškai. 40 proc. respondentų nurodė, kad įvykus veiklos pokyčiams, ūkio darbuotojų su nauja informacija nesupažindina. Nustatyta tendencija, kad mažuose ūkiuose darbuotojai dažniau supažindinami su nauja informacija įvykus veiklos pokyčiams nei didesniuose ūkiuose, kur darbuotojams pateikiama informacija susijusi tik su jų atliekamu darbu. Taip yra dėl to, kad mažuose ūkiuose darbuotojai atlieka įvairius darbus ir jiems svarbu disponuoti visa informacija.

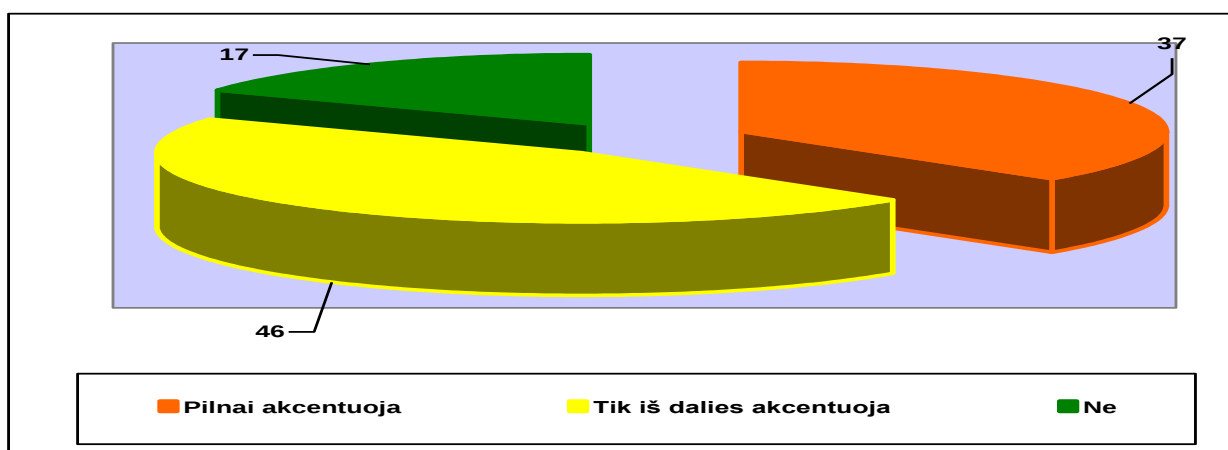
23 klausimu respondentų paprašyta bendrai įvertinti, ar ūkyje veikia tokios kontrolės procedūros, kurios užtikrintų, kad ūkininkas iš karto sužinotų apie nuostolius/grobstymus, nesąžiningus darbuotojų poelgius ar rizikos veiksnių atsiradimą (38 pav.). 23 proc. apklaustų ūkininkų nurodė turintys kontrolės procedūras, kurios informuoja apie nuostolius ar grobstymus, 53 proc. respondentų pažymėjo, kad jų atliekamos procedūros tik iš dalies gali suteikti tokią informaciją. 20 proc. respondentų nuomone, jų ūkiuose taikomos procedūros gali suteikti informaciją apie nesąžiningus darbuotojų poelgius, 33 proc. respondentų nuomone - tik iš dalies, tačiau to pakanka atlikti detalesnei analizei ir išanalizuoti situaciją.



38 pav. Kontrolės procedūrų informuojančių apie rizikos veiksnius įvertinimas, proc.

Rizikos veiksnių atsiradimą leidžiančias identifikuoti procedūras turi 10 proc. apklaustų ūkininkų, 57 proc. respondentų taiko procedūras, kurios leidžia dalinai identifikuoti riziką.

Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad vidaus kontrolės organizavimas ir užtikrinimas tiesiogiai susijęs su ūkininko asmenine pozicija ir rodoma iniciatyva šiuo klausimu. Tarp apklaustų ūkininkų 83 proc. aktyviau ar pasyviau asmeniškai akcentuoja darbuotojams kontrolės, tikrinimo svarbą (39 pav.).



39 pav. Respondentų asmenišką kontrolės, tikrinimo svarbos akcentavimo darbuotojams įvertinimas, proc.

37 proc. apklaustų ūkininkų suvokia vidaus kontrolės svarbą ir siekia skatinti darbuotojus aktyviai joje dalyvauti. 47 proc. respondentų tik iš dalies asmeniškai akcentuoja darbuotojams kontrolės, tikrinimo svarbą. 17 proc. respondentų asmeniškai neakcentuoja darbuotojams kontrolės, tikrinimo svarbos.

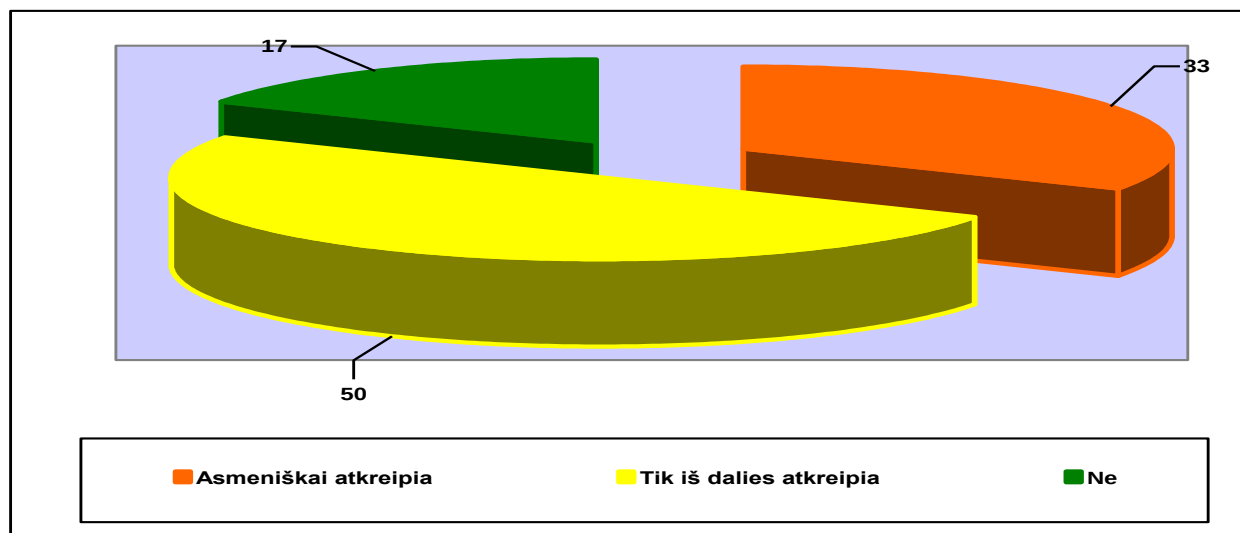
Apibendrinant šiuos tyrimo rezultatus apie **komunikaciją vidaus kontrolės srityje** galima teigti, jog:

- Daugiau nei pusė ūkininkų įvykus veiklos pokyčiams, ūkio darbuotojus su šiais pokyčiais supažindina. Tačiau daugeliu atveju tai vykdoma žodžiu.

- Deja, tik mažiau nei ketvirtadalis ūkininkų yra tikri dėl to, jog ūkiuose veikia priemonės, užtikrinančios, kad apie įvairią riziką, grobstymus ir panašius neigiamus faktus ūkininkai greitai sužinotų. Taigi tai reiškia, jog vidaus kontrolės sistemos tobulinimas ūkiuose yra faktiškai aktualus.

- Mažiau nei pusė ūkininkų asmeniškai nuolat akcentuoja darbuotojams kontrolės, tikrinimo svarbą. Toliau vertinta **monitoringo situacija** vidaus kontrolės srityje ūkiuose.

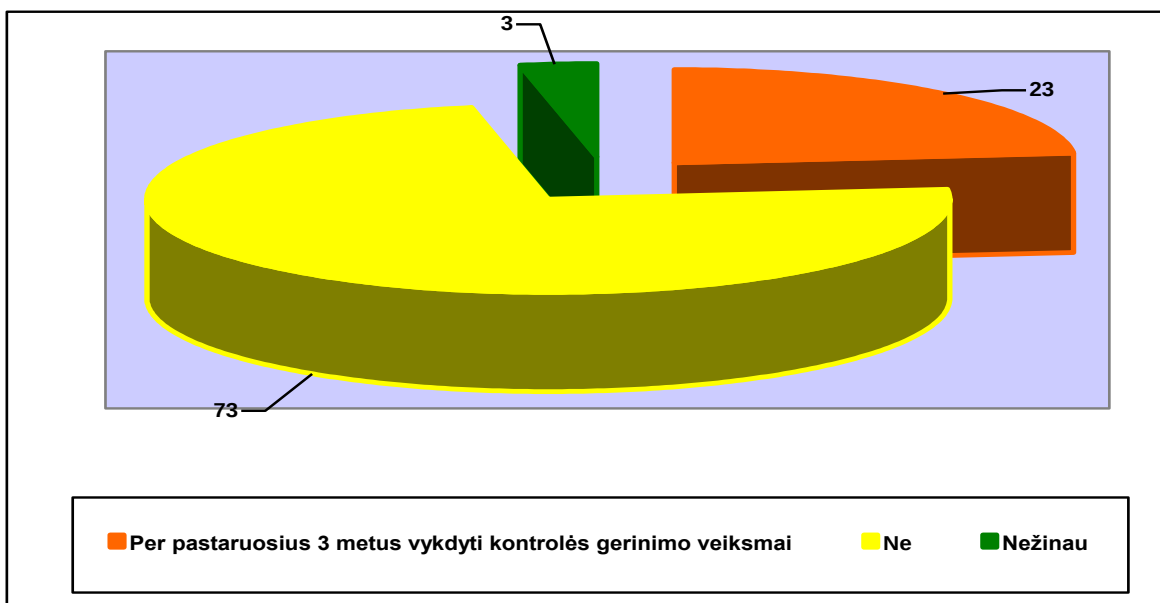
33 proc. apklaustų ūkininkų asmeniškai atkreipia dėmesį į problemas ūkyje susijusias su kontrole, tikrinimais, kontrolės sistema (40 pav.).



40 pav. Respondentų atkreipiamo dėmesio į problemas ūkyje susijusias su kontrole, tikrinimais, kontrolės sistema, įvertinimas, proc.

50 proc. apklaustų ūkininkų tai daro tik iš dalies, t.y. dažniausiai atkreipia dėmesį į reikšmingas problemas. 17 proc. respondentų tuo visiškai nesirūpina.

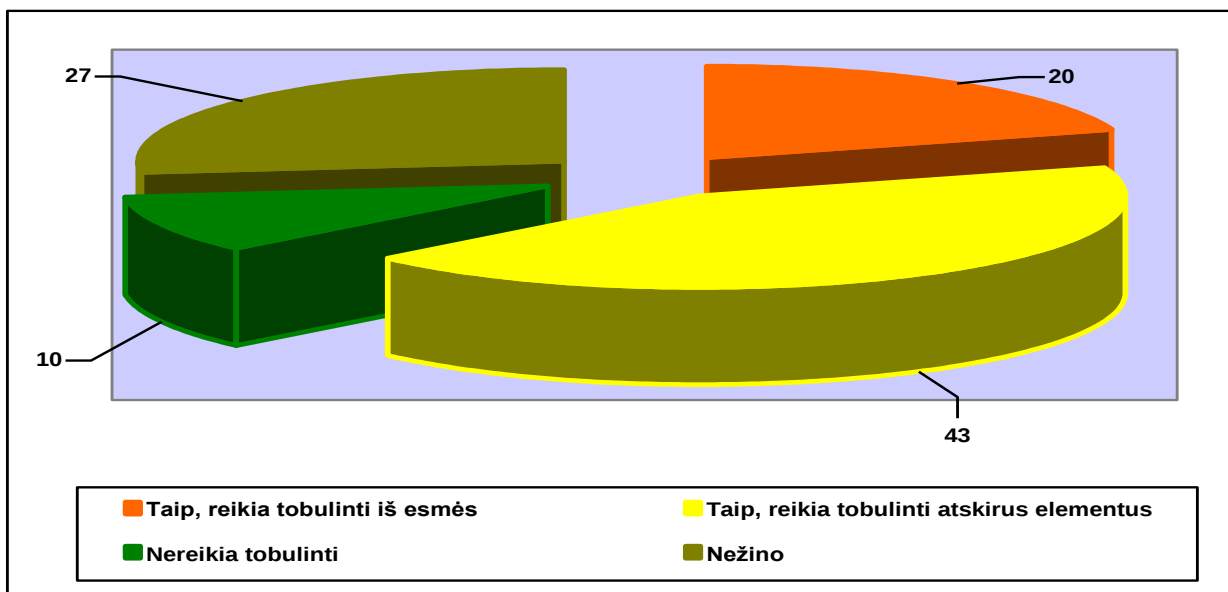
23 proc. ūkių per pastaruosius 3 metus buvo atlikti vidaus kontrolės gerinimo veiksmai (41 pav.).



41 pav. Vidaus kontrolės gerinimo veiksmų atlikimas ūkyje per pastaruosius 3 metus, proc.

73 proc. apklaustų ūkininkų nurodė, kad jų ūkiuose per pastaruosius 3 metus nebuvo atlikti vidaus kontrolės gerinimo veiksmai.

Vidaus kontrolės sistemos tobulinamo poreikį ūkyje respondentai suvokia labai skirtingai (42 pav.).



42 pav. Poreikio tobulinti vidaus kontrolės sistemą tiriamuose ūkiuose, įvertinimas, proc.

20 proc. apklaustų ūkininkų aiškiai suvokia poreikį iš esmės tobulinti vidaus kontrolės sistemą, 43 proc. respondentų nuomone, reikia tobulinti atskirus elementus. 10 proc. respondentų neįžvelgia poreikio tobulinti vidaus kontrolės sistemą, o 27 proc. respondentų negalėjo atsakyti į šį klausimą.

Taigi apibendrinant duomenis apie vidaus kontrolės monitoringą daromos šios išvados:

- Ūkiuose yra per menkai kreipiamas dėmesys į problemas ūkiuose susijusias su kontrole, tikrinimais, kontrolės sistema.
- Tik mažiau nei ketvirtadalyje ūkių per pastaruosius 3 metus buvo atlikti vidaus kontrolės gerinimo veiksmai. Tik penktadalis ūkininkų aiškiai suvokia poreikį iš esmės tobulinti vidaus kontrolės sistemą.

Todėl galima teigti, jog faktiškai vidaus kontrolės svarba, aktualumas ūkininkų ūkiuose yra menkai suvoktas.

Statistinė kryžminė analizė atskleidė, jog nebuvo reikšmingų vidaus kontrolės organizavimo skirtumų pagal respondentų amžių.

Įdomu tai, jog vidaus kontrolės organizavimo ypatumai daugeliu atvejų nesiskiria ir pagal išsilavinimą. Įdomu tai, jog pvz. aukštąjį išsilavinimą turintys ūkininkai itin retai tikrina, kaip užduotis vykdo ūkio administracijos darbuotojai ($r=21,6$; $df=9$, $p=0,01$), taip pat aukštąjį išsilavinimą turintys ūkininkai mažiau nei kiti yra įsitikinę, jog visada sužino apie nesąžiningus darbuotojų poelgius ($r=16,3$, 6 ; $df=6$, $p=0,012$). Nepastebėta statistiškai reikšmingų vidaus kontrolės sistemos skirtumų pagal tai, ar ūkininkas turi vadybinį išsilavinimą, taigi net ir turintys vadybinį išsilavinimą nekuria iš esmės kokybiškai skirtingos vidaus kontrolės sistemos. Mažai statistiškai reikšmingų skirtumų ir pagal ūkininkavimo trukmę. Pastebima, jog trumpiau ūkininkaujantys labiau linkę atkreipti dėmesį į rizikos veiksnių atsiradimą ($r=13,52$; $df=6$, $p=0,035$). Tikėtina, jog ilgiau ūkininkaujantys ūkininkai linkę labiau pasitikėti savo darbuotojais ir savo susikurtomis darbo rutinomis.

Darbuotojų skaičius ūkyje lemia tam tikrus reikšmingus vidaus kontrolės mechanizmo skirtumus. Pavyzdžiui, jaunesni ūkininkai labiau linkę raštu suderinti darbuotojų atsakomybę ($r=8$; $df=3$, $p=0,046$), nepaisant to, jog būtent vyresnių pagal amžių ūkininkų ūkiuose yra dažnesnis lėšų pasisavinimo atvejų skaičius ($r=13,629$; $df=6$, $p=0,034$).

Statistinė analizė rodo, jog statistiškai reikšmingi tik kai kurie vidaus kontrolės sistemos skirtumai, bet iš esmės prasta vidaus kontrolės padėtis pasiskirsčiusi tirtuose ūkininkų ūkiuose nepriklausomai nuo demografinių kriterijų.

Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, jog apklaustų ūkininkų tarpe nepakankamai plačiai imamasi veiksmų užtikrinant pilnavertę vidaus kontrolę jų ūkiuose. Lyginant su teorinėmis rekomendacijomis, galima aptikti esminių skirtumų tarp to, kokia vidaus kontrolės sistema turėtų veikti ūkininkų ūkiuose vadovaujantis COSO vidaus kontrolės modeliu, ir kokia yra praktika remiantis atlikto tyrimo rezultatais Vilkaviškio rajono ūkininkų ūkiuose.

Remiantis teorinėmis rekomendacijomis (Mei et al., 2015; Babos, 2009; Javrin, et al., 2012; D'Aquila, 2013; Wilkins, Haun, 2014; ir kiti), COSO vidaus kontrolės modelės modelio elementai - kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas - yra pritaikoma įvairiose organizacijose, įskaitant ir ūkininkų ūkius. Taigi kad ūkininkų ūkiuose veiktų pilnavertiška vidaus kontrolės sistema, ji turi apimti visus šiuos elementus. Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, atskirus COSO vidaus kontrolės modelio elementų egzistavimą apklaustų ūkininkų ūkiuose galima vertinti gana skeptiškai.

Teoriniu požiūriu, **ūkių vidaus kontrolės aplinkai** siūloma užtikrinti atmosferą, kurioje darbuotojai dirba įgyvendinami jiems priskirtą atsakomybę (Babos, 2009), įdiegti vieningą organizacijos valdymo filosofiją, etiško elgesio normas, aiškią organizacinę struktūrą; įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą; personalo valdymo standartus, vykdyti personalo mokymus. Tyrimo rezultatai rodo, jog didesnė dalis apklaustų ūkių vidaus kontrolės nevykdo, vidaus kontrolės sistemos neturi, taip pat ne iki galo suvokia vidaus kontrolės reikšmę. Darbuotojai samdomi daugeliu atvejų sudarant darbo sutartis, apibrėžiamos atsakomybės ribos, tačiau esama ir neformalių darbų paskirstymų, susitarimų. Respondentai nesivadovauja pareigybinėmis instrukcijomis, darbus ir užduotis darbuotojams skiria pagal aplinkybes. Didesnė dalis ūkininkų gana menkai rūpinasi darbuotojų kvalifikacijos kėlimu. Organizacinė struktūra daugeliu atvejų nesuformuluota. Tačiau yra ir teigiamų priedaidų: didesnė dalis ūkių turi strateginį dokumentą; dokumentų, apibrėžiančių darbuotojų pareigybines instrukcijas, skiriamas užduotis egzistavimas. Tai leidžia nustatyti, kuris darbuotojas už ką atsakingas; reikšmingas buhalterio vaidmuo didesnėje dalyje ūkių. Tai lemia, jog apskaita turėtų būti vykdoma pakankamai profesionaliai, taigi ir vidaus kontrolė gali būti užtikrinama šiuose ūkiuose.

Taigi ūkininkų ūkiuose vidaus kontrolės aplinka turi būti tobulinama.

Kalbant apie **rizikos įvertinimą ir faktines kontrolės veiklas**, organizacija turėtų aiškiai specifiikuoti tikslus, kas įgalina rizikos susijusios su tikslų įgyvendinimu identifikavimą ir įvertinimą; turėtų identifiikuoti rizikas siekiant tikslų ir analizuoja šias rizikas numatant kaip jas valdyti; taip pat turėtų įvertinti potencialius pažeidimus įvertinant tikslų pasiekimo riziką (Javrin, et al., 2012; D'Aquila, 2013), vykdyti konkrečius rizikos vertinimo veiksmus (Mei et al., 2015). Tyrimo rezultatai rodo, jog daugelyje

ūkių nėra vertinama nei rizika susijusi su neteisinga apskaita, apskaitos iškraipymu, nei su materialinių vertybių būkle; tiriami ūkiai, kurie yra labiau išvystę veiklą susiduria su didesne rizika bei galimybe patirti didesnius nuostolius nei smulkūs ūkiai, kuriuose dirba šeimos nariai; ir jie labiau šią riziką suvokia. Ūkininkų ūkiuose dažniau atveju yra rūpinamasi fizine materialaus turto apsauga, didesnė dalis ūkininkų gana optimistiškai vertina tai, kaip greitai jie sužino apie kylančias rizikas. Vidaus kontrolė faktiškai vykdoma menkai; Ūkinių operacijų, apskaitos faktų tikrinimas daugelyje ūkių yra vykdomas kelis kartus per pusmetį arba kartą – kelis per metus. Daugeliu atveju patys ūkininkai siekia užtikrinti visų objektų tikrinimą, daugeliu atvejų nėra aiškiai deleguotos vidaus kontrolės funkcijos. Taigi faktinės rizikos vertinimo procedūros yra per menkai, per retai taikomos ir vykdomos. Galima teigti, jog didelėje dalyje ūkių faktiškai beveik nevykdoma vidaus kontrolė, o profesionali vidaus kontrolė vykdoma itin mažoje dalyje tirtų ūkių.

Kalbant apie **komunikacijos elementą**, teoriniu požiūriu organizacija turi įgyti, generuoti ir naudoti tinkamą, kokybišką informaciją kuri paremia vidaus kontrolės funkcionavimą, viduje skleisti informaciją susijusią su vidaus kontrole (Javrin, et al., 2012; D'Aquila, 2013). Šis elementas tirtuose ūkininkų ūkiuose yra menkai įdiegtas, komunikacija vertinama kaip silpna, nes ne visi ūkininkai darbuotojus supažindina su pokyčiais, mažiau nei ketvirtadalis ūkininkų yra tikri dėl to, jog ūkiuose veikia priemonės, užtikrinančios, kad apie įvairią riziką, grobstymus ir panašius neigiamus faktus ūkininkai greitai sužinotų. Taigi tai reiškia, jog vidaus kontrolės sistemos tobulinimas ūkiuose yra faktiškai aktualus, mažiau nei pusė ūkininkų asmeniškai nuolat akcentuoja darbuotojams kontrolės, tikrinimo svarbą. Taigi vidaus kontrolės sistema šiuose ūkiuose būtų aktuali tam, kad ūkininkai sužinotų apie vykstančius pažeidimus, tuo tikslu reikia tobulinti komunikacinę aplinką daugelyje apklaustų ūkių.

Kalbant apie **monitoringo elementą**, teoriniu požiūriu organizacija turi atrinkti, ugdyti, vykdyti vertinimus nustatydamą, ar vidaus kontrolės komponentai egzistuoja ir ar ji funkcionuoja (Javrin, et al., 2012; D'Aquila, 2013). Pastovus monitoringas įgyvendinamas per operacijų įvykdymo procesą ir apima valdymo bei priežiūros veikslas ir kitus veiksmus, kurių imasi personalas siekdamas įgyvendinti savo tikslus (Babos, 2009). Tyrimo rezultatai rodo, jog tirtuose ūkiuose yra per menkai kreipiamas dėmesys į problemas ūkiuose susijusias su kontrole, tikrinimais, kontrolės sistema; retai vykdomas vidaus kontrolės tobulinimas, tik penktadalis ūkininkų aiškiai suvokia poreikį iš esmės tobulinti vidaus kontrolės sistemą.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Vidaus kontrolės aktualumą ūkininkų ūkiuose lemia daugelis veiksnių, susijusių su žemės ūkio veiklos kompleksiskumu, tuo, jog į veiklą įtraukiamas skirtingos prigimties turtas, susiduriama su įvairiomis rizikomis. Ūkininkų ūkiai neretai yra organizacijos, kuriose dominuoja vienas asmuo – ūkininkas, tai dažnai yra šeimos verslas, o tokioje organizacijoje veikla mažai formalizuota, menkai identifikuotos pareigybės ir jų atsakomybė, dėl to sudėtinga vykdyti vidaus kontrolę.

2. Teoriniu požiūriu vidaus kontrolė yra sistema, skirta palengvinti kitas organizacijos valdymo veiklas, vertinti riziką, stebėti, kaip siekiama organizacijos tikslų. Plačiai taikomi universalūs vidaus kontrolės modeliai – COSO, COCO. Ūkininkų ūkiuose tinkamesnis COSO modelis, nes į jį įtraukti svarbūs vidaus kontrolės elementai - kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas, dėmesys kreipiamas į turto, vykdomų operacijų kontrolę, kas yra itin svarbu vykdant neretai kompleksiską žemės ūkio veiklą, tuo tarpu COCO modelis labiau orientuotas į žmoniškuosius išteklius ir tinkamesnis sektoriuose, kuriuose teikiamos paslaugos. Mokslinėje literatūroje siūlomi ir specifiniai vidaus kontrolės modeliai ūkininkų ūkiams, kuriuose išskiriama ir iki 9, 10 vidaus kontrolės sistemos elementų. Analizė rodo, jog mokslininkų siūlomi specifiniai ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modeliai grindžiami COSO modeliu, detaliau išskleidžiant jo elementus. Specifikos taikant vidaus kontrolės modelį ūkininkų ūkiuose analizė atskleidė, jog esama specifikos vidaus kontrolės aplinkos, rizikų, vidaus kontrolės priemonių aspektais.

3. Siūlomas teorinis ūkininkų ūkių vidaus kontrolės modelis grindžiamas penkių elementų išskyrimu (pagal COSO modelį - kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės priemonės, informavimas ir komunikacija, monitoringas), numatant ūkininkų ūkių specifiką. Į modelį įtraukiami ūkininkų ūkių specifikos aspektai: ūkiuose ne visada egzistuoja aiški formali organizacinė sistema, finansinė apskaita gali būti organizuojama paties, mažame ūkyje ūkininkas gali neturėti reikiamos kompetencijos vykdyti finansinę apskaitą ir vidaus kontrolę, turi egzistuoti apibrėžta organizacinė struktūra, aiškiai apibrėžtos pareigybės. Rizikos įvertinimo specifika- svarbu, kad ūkininkų ūkiuose būtų įvertinama sukčiavimo, grobstymo rizika, kad būtų nustatytos pareigybės, atsakingos už rizikų identifikavimą, kad ūkininkas žinotų kylančias rizikas. Vidaus kontrolės priemonių ir procedūrų specifika- ūkininkų ūkiuose į veiklą įtraukiama daug skirtingo turto ir vertybių – tai ir materialus, ir nematerialus, ir biologinis turtas, ištekliai, vykdoma daug funkcijų, ir būtina, kad turtas būtų tikrinamas pagal atskiras kategorijas. Reikšmingos ūkininkų ūkių specifikos informacijos / komunikacijos ir monitoringo aspektais nėra.

4. Remiantis empirinio tyrimo rezultatais daromos tokios išvados dėl apklaustų Vilkaviškio rajono ūkininkų ūkių vidaus kontrolės specifikos:

4.1 Empirinio tyrimo rezultatai atskleidžia specifinius ūkininkų ūkių kaip organizacijų bruožus: dažniausiai mažas darbuotojų skaičius, neretai plačios paties ūkininko funkcijos (kai kada pats tvarko ir finansinę apskaitą), dažnai pasitaikantis profesionalios apskaitos, darbuotojų kvalifikacijos kėlimo sistemos, formalios organizacinės struktūros trūkumas. Gana dažnos ir teigiamos prielaidos vidaus kontrolės plėtrai: strateginių dokumentų, pareigybinių instrukcijų egzistavimas (tačiau greta to darbo tvarka nustatoma ir darbo užduotys skirstomos ir neformaliai, be aiškos atsakomybės), didesnė dalis ūkių turi buhalterius.

4.2 Vertinant ūkių vidaus kontrolės aplinką pastebima, jog apklaustų ūkininkų tarpe nepakankamai plačiai imamasi veiksmų užtikrinant pilnavertę vidaus kontrolę: didesnė dalis apklaustų ūkių vidaus kontrolės nevykdo, vidaus kontrolės sistemos neturi, taip pat ne iki galo suvokia vidaus kontrolės reikšmę.

4.3 Vertinant rizikos įvertinimą ir faktines vykdomas kontrolės veiklas, nustatyta, jog daugelyje ūkių nėra vertinama nei rizika susijusi su neteisinga apskaita, apskaitos iškraipymu, nei su materialinių vertybių būkle. Ūkininkų ūkiuose dažniau atveju yra rūpinamasi fizine materialaus turto apsauga, didesnė dalis ūkininkų gana optimistiškai vertina tai, kaip greitai jie sužino apie kylančias rizikas. Vidaus kontrolė faktiškai vykdoma menkai; Ūkinių operacijų, apskaitos faktų tikrinimas daugelyje ūkių yra vykdomas kelis kartus per pusmetį arba kartą – kelis per metus. Daugeliu atveju patys ūkininkai siekia užtikrinti visų objektų tikrinimą, daugeliu atvejų nėra aiškiai deleguotos vidaus kontrolės funkcijos. Taigi faktinės rizikos vertinimo procedūros yra per menkai, per retai taikomos ir vykdomo.

4.4 Komunikacijos elementas tirtuose ūkininkų ūkiuose yra menkai įdiegtas, ne visi ūkininkai darbuotojus supažindina su pokyčiais darbuotojus, tik maža dalis yra tikri dėl to, jog ūkiuose veikia priemonės, užtikrinančios, kad apie įvairią riziką, grobstymus ir panašius neigiamus faktus ūkininkai greitai sužinotų. Vidaus kontrolės sistema šiuose ūkiuose būtų aktuali tam, kad ūkininkai sužinotų apie vykstančius pažeidimus.

4.5 Monitoringo elementas menkai įdiegtas: tirtuose ūkiuose yra per menkai kreipiamas dėmesys į problemas ūkiuose susijusias su kontrole, tikrinimais, kontrolės sistema; retai vykdomas vidaus kontrolės tobulinimas, tik penktadalis ūkininkų aiškiai suvokia poreikį iš esmės tobulinti vidaus kontrolės sistemą.

Atsižvelgiant į atlikto empirinio tyrimo rezultatus, formuluojamos šios rekomendacijos apklausoje dalyvavusiems Vilkaviškio rajono ūkininkų ūkiams:

- 1) Aktyviau domėtis vidaus kontrolės aktualumu: studijuoti savarankišką literatūrą, vykti į seminarus ūkininkų ūkių finansinės apskaitos, audito, vidaus kontrolės temomis;
- 2) Neturint buhalterio – jį pasisamdyti bei nustatyti reguliarią informacijos apie turto straipsnių būklę kiekvieno mėnesio arba kito pasirinkto laikotarpio pabaigoje;
- 3) Siųsti buhalterius bent kartą per metus į seminarus, mokymus ūkininkų ūkių finansinės apskaitos, audito, vidaus kontrolės temomis;
- 4) Apibrėžti nuostatas dėl to, kuris darbuotojas atsakingas už tam tikras materialines, biologines ir kt. vertybes, bei kaip jis turi kaupti ir perduoti ūkininkui informaciją apie šių vertybių būklę. Pagal tai reikia peržiūrėti darbuotojų pareigybinius aprašymus ir papildyti nuostatas dėl darbuotojo darbo kontrolės ir darbuotojo atsakomybės ribų. Svarbu užtikrinti, kad kiekvienas darbuotojas žinotų, už ką yra atsakingas- supažindinti su visa dokumentacija kuri apibrėžia darbuotojo atsakomybę, pareigas ūkyje.
- 5) Vykdyti reguliarią (pageidautina – kiekvieno mėnesio pabaigoje) turimo biologinio turto, saugomo derliaus (atsargų), pasėlių būklės kontrolę;
- 6) Nustatyti šių rizikos rūšių vertinimo metodiką, dažnumą, atsakingus asmenis: neteisingos finansinės apskaitos, apskaitos iškraipymų, materialinių vertybių būklės pablogėjimo, išgrobstymų, piktnaudžiavimo.
- 7) Tobulinti komunikacijos sistemą, laiku supažindinti ūkių darbuotojus su vykstančiais valdymo, vidaus kontrolės sistemos pokyčiais;
- 8) Kartą per metus peržiūrėti vidaus kontrolės sistemą, numatyti jos trūkumus, tobulinimo būdus.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Amudo A., Inanga E. L. (2009). Evaluation of internal control systems: a case study from Uganda. *International research journal of finance and economics*, iss. 27, p. 124-145
2. Afanasenko A. N. (2013). Improvement of the methods of internal control of inventories in agricultural organizations. *Science Magazine KubGAU*, №93(09). p.1-33
3. Balsam S., Jiang W., Lu B. (2014). Equity Incentives and Internal Control Weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 31, Issue 1, p. 178-201.
4. Babos A. (2009). Recent developments of the internal control. The COSO and CoCo models. *Revista academiei fortelor terestre*, nr. 1 (53), p. 74-80
5. Bardhan I., Lin Sh., Wu Sh. L. (2015). The quality of internal control over financial reporting in family firms. *Accounting horizons*, vol. 29, no. 1, p. 41-60
6. Boland C. , Bronson S. N., Hogan Ch. E. (2015). Accelerated Filing Deadlines, internal control, and Financial Statement Quality: The Case of Originating Misstatements. *Accounting Horizons*, Vol. 29, Issue 3, p. 551-575.
7. Butler N. (2007). Addressing & mitigating the risks of fraud. *The secured lender*. 2007. No.6.p.7-11
8. Buzamat G., Sirbu C., Pet E., Cretescu I., Erina S., Baul S. (2014). Risk management at the level of agricultural organizations. *Scientific Papers: Animal Science and Biotechnologies*, 47 (2), p. 284-288
9. Dahya J., McConnell J. J. (2007). Board composition, corporate performance, and the Cadbury committee recommendation. *Journal of financial and quantitative analysis*, vol. 42, no. 3, p. 535-564
10. D'Aquila J. (2013). Coco's internal control – integrated framework. *The SPA journal*, October, p. 22-30
11. Florina P. M., Lile R., Camelia R. L., Bogdan C. (2013). Management control from agricultural point of view, *Lurari stiintifice*, seria 1, vol. XV (3), p. 113-119
12. Giriūnas L. (2009). Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas. *Ekonomika ir vadyba*, vol. 14, p. 43-52
13. Gupta P. P. (2008). Management's evaluation of internal controls under Section 404(a) using the COSO 1992 control framework: Evidence from practice. *International journal of disclosure and governance*, vol. 5, no. 1, p. 48-68

14. Hanim F., Haron H., Jantan M. (2005). Internal auditing practices and internal control system, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, Iss. 8, p. 844 – 866
15. Hulhacueva. G.D. (2009). Features of formation of system of internal audit in the agricultural organizations. Prieiga internetu: http://science-bsea.narod.ru/2009/ekonom_2009/hulchasteva_osob.htm
16. Igoshina J. A. (2012). The organization of internal control in system of the administrative account on the agricultural organizations. *Herald NGIRI*. №1.p.14-23.
17. Javrin D. J., Payne E. A., Byrnes P., Schneider G. P., Curtis M. B. (2012). The Updated COSO Internal Control- Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research. *Journal of informatikon systems*, vol. 26, no. 2, p. 189-213
18. Kanapickienė R. (2008). Vidaus kontrolė Lietuvos įmonėse. *Ekonomika ir vadyba*, nr. 13, p. 30-39
19. Laptès R. (2012). Particularities of farm accounting. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov*, Vol. 5 (54), No. 2.
20. Mackevičius J. (2008). Valstybės politika modernizuojant verslą: vidaus kontrolės sistemų kūrimas. *Viešasis administravimas*, nr. 2, p. 42-48.
21. Mei F., Chan L., McVay S., Skaife H. (2015). Does Ineffective internal control over Financial Reporting affect a Firm's Operations? Evidence from Firms' Inventory Management. *Accounting Review*, Vol. 90, Iss. 2, p. 529-557
22. Mihai D. M., Brutu M. (2009). The aims of applying performance management in agricultural organizations. *Lucrari Stiintifice*, seria I, vol. XI (2), p.
23. Moeller R. R. (2011). *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance (GRC) Processes*. John Wiley & Sons.
24. Nuthall P. L. (2011). *Farm Business Management: Analysis of Farming Systems*. CABL.
25. O'Leary C., Iselin E., Sharma D. (2006). The relative effects of elements of internal control on auditors' evaluations of internal control. *Pacific accounting review*, vol. 18, no. 2, p. 69-97
26. Pirvutoiu I., Popescu A., Grigoras M. (2010). Integrated management of agricultural production systems – a way for increasing farm economic performance and efficiency. *Lucrari stiintifice*, seria I, vol. XII (2)
27. Rabiner L. (2013). Forms typification of internal control. *TJIP*, №5, p.42-44
28. Raupelytė L., Liesionis V. (2008). Ūkininko ūkio, kaip verslo organizacijos, veiklos ir valdymo ypatumai. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*, nr. 14 (3), p. 57-63

29. Reenen M.J., Marais A. K., Nel P. S. (1995). *Farm Management: Financing, Investment, and Human resources*. JL van Schaik Academic.
30. Roberts N., Candreva P. J. (2006). Controlling internal controls. *Public administration review*, May/ June, p. 463-467
31. Schwartz M. (2014). Good Management of Risk, internal control, and Everything Else: Getting Back to the Basics. *Management Accounting Quarterly*. Summer, Vol. 15 Issue 4, p1-11.
32. Stoicea P., Dinu T. A., Stoian E. (2011). Management accounting oposite financial accounting in agricultural companies contabilitatea de gestiune versus contabilitatea financiara in sociatatile agricole. *Lucrări științifice*, seria I, vol. XIII (3), p. 259-267
33. Tsay B. Y. (2010). Designing an Internal Control Assessment Program Using COSO's Guidance on monitoring. *The CPA journal*, May, p. 52-59
34. Turtoi C., Toma C., Gavrilescu C. (2010). Farm management – indicators for measuring sustainability. *Lucrari Stiintifice*, Seria 1, Vol. XII
35. Valužis K., Genienė M. (2006). Apskaitos ir ekonominės analizės ypatumai ūkininko ūkyje. *Žemės ūkio mokslai*, nr. 2, p. 60-66
36. Wilkins A. M., Mooningham B. (2013). Revisiting the internal control walk - through. *Internal audit*, August, p. 17-19
37. Wilkins A., Haun A. L. (2014). Reframing the Discussion on internal control. *CPA Journal*, Vol. 84 Issue 10, p. 48-51.
38. Zikmund P. (20085). 4 steps to a successful fraud risk assessment. *Internal auditor*. No.4.p.17-21
39. Бурцев В. Л. *Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика*. М: Дашков и К. 2005. 496 с.
40. Колесникова Е. (2010). Формирование системы контроля в сельскохозяйственном производственном кооперативе. *Экономика сельского хозяйства России*. № 9. С. 52 – 54.
41. Костюкова Е.И., Мухина А.Ю. (2013). Организация и повышение эффективности внутреннего контроля вспомогательных производств сельскохозяйственных организаций. *Management and resources. Journal of international scientific researches*. Vol. 5, Nom. 1-2.p. 139- 142
42. Кундиус В., Левичева С. (2007). Внутренний контроль в управлении сельхозорганизацией. *АПК: экономика, управление*. № 4. С. 14–15.
43. Кундиус В. (2009). Формирование когнитивной модели внутреннего контроля в агропромышленных корпорациях. *АПК: экономика, управление*. № 4. С. 30 – 36.

44. Кундиус В. (2007). Внутренний контроль в управлении сельхозорганизацией. АПК: экономика, управление. № 4. – С. 14 – 15.
45. Мельник М. В. (2005). *Ревизия и контроль*. М.: ИД ФБК-ПРЕСС.
46. Мирошниченко Т.А., Зубарева О.А. (2015). Создание системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях. *Фундаментальные исследования*. № 4. С. 229-233
47. Михаленок Н.О., Елшанская Д.А. (2014). Бухгалтерский учет как основа эффективного аутсорсинга на предприятиях железнодорожного транспорта. *Международный бухгалтерский учет*. N 2. С. 14 – 18.
48. Родина Л. А., Кучеренко О. В., Завадская, В.В. (2013). К вопросу о внутреннем контроле в системе управления затратами. *Вестник Омского университета. Серия «Экономика»*. № 2. С. 189–192.

PRIEDAI

Ūkininkų apklauso anketa

Gerb. respondente,

Šį tyrimą atlieka KTU magistrantė Alma Bindokienė. Tyrimo tikslas – nustatyti, kaip ūkininkų ūkiuose vykdoma vidaus kontrolė. Tyrimas atliekamas moksliniais tikslais, rengiant magistro darbą. Maloniai prašau Jūsų dalyvauti apklausoje ir nuoširdžiai atsakyti klausimus.

1. Kas ūkyje atsakingas už apskaitą, buhalterijos tvarkymą?

☐ Ūkininkas	☐ Ūkininko šeimos narys (nekvalifikuotas buhalteris)	☐ Kvalifikuotas buhalteris
------------------------------------	--	---

2. Kiek ūkis turi vien tik už apskaitą, buhalteriją atsakingų darbuotojų?

3. Kiek ūkis turi vien tik vadybinį darbą dirbančių darbuotojų ?

4. Kiek ūkininkui arba kitam ūkio darbuotojui yra tekę susipažinti su ūkio vidaus kontrole, jos principais, dokumentais, tvarka?

☐ Taip, detaliai	☐ Tik paviršutiniškai	☐ Neteko
---	--	---------------------------------

5. Kokiu mastu ūkyje vykdoma vidaus kontrolė?

☐ Taip, plačiai	☐ Iš dalies, paviršutiniškai	☐ Nelykdoma
--	---	------------------------------------

6. Jūsų nuomone, kiek ūkyje naudinga vidaus kontrolė?

☐ Labai	☐ Nei naudinga, nei nenaudinga	☐ Nenaudinga, tik trukdo ir gaisina laiką
--------------------------------	---	--

7. Ar yra buvę ūkio turto (materialaus ir gyvojo), lėšų pasisavinimo, iššvaistymo atvejų?

☐ Taip	☐ Ne	☐ Nežinau
-------------------------------	-----------------------------	----------------------------------

8. Ar ūkyje yra:

Raštu nustatytos ūkio darbuotojų etikos taisyklės	☐ Taip	☐ Ne
Tik žodžiu aptartos ūkio darbuotojų etikos taisyklės	☐ Taip	☐ Ne
Darbuotojams aišku, koks elgesys ūkyje netoleruojamas	☐ Taip	☐ Ne
Raštu nustatyta, darbo sutartimi nustatyta darbo apmokėjimo tvarka ir dydis	☐ Taip	☐ Ne
Dėl darbo apmokėjimo susitariama žodžiu	☐ Taip	☐ Ne
Nauji darbuotojai supažindinami pasirašytinai su jų pareigybine instrukcija e ir su tuo kuo iš jų tikisi ūkininkas	☐ Taip	☐ Ne

Darbuotojams žodžiu nurodoma, kokie jų įgaliojimai ir atsakomybė, ko ūkininkas tikisi	☐ Taip	☐ Ne
Darbuotojai vykdo tik tas funkcijas, kurios numatytos pareigybiname aprašyme	☐ Taip	☐ Ne
Darbuotojai dirba tai ką liepia ūkininkas, o ne kas nurodyta pareigybinėse instrukcijos arba dėl ko susitarta iš anksto	☐ Taip	☐ Ne

9. Kaip dažnai ūkininkas tikrina, kaip užduotis vykdo ūkio administracijos darbuotojai?

☐ Kasdien	☐ Kelis kartus per savaitę	☐ Kelis kartus per mėnesį	☐ Kelis kartus per pusmetį	☐ Rečiau
----------------------------------	---	--	---	---------------------------------

10. Kaip dažnai ūkininkas tikrina, kaip užduotis vykdo ūkio darbininkai?

☐ Kasdien	☐ Kelis kartus per savaitę	☐ Kelis kartus per mėnesį	☐ Kelis kartus per pusmetį	☐ Rečiau
----------------------------------	---	--	---	---------------------------------

11. Kaip dažnai keliama ūkio darbuotojų kvalifikacija?

☐ Kelis kartus per metus	☐ Kartą per metus	☐ Kas keleri metai	☐ Rečiau	☐ Niekada
---	--	---	---------------------------------	----------------------------------

12. Kaip dažnai ūkininkas dalyvauja mokymuose valdymo, finansų, apskaitos ir kt. panašiomis temomis?

☐ Kelis kartus per metus	☐ Kartą per metus	☐ Kas keleri metai	☐ Rečiau	☐ Niekada
---	--	---	---------------------------------	----------------------------------

13. Kaip dažnai kvalifikaciją kelia už ūkio apskaitą, buhalteriją atsakingi darbuotojai?

☐ Kelis kartus per metus	☐ Kartą per metus	☐ Kas keleri metai	☐ Rečiau	☐ Niekada
---	--	---	---------------------------------	----------------------------------

14. Apibūdinkite ūkio organizacinės struktūros bruožus:

Ar ūkyje yra sudarytas dokumentas, kuriame nustatyti pagrindiniai ūkio siekiami tikslai?	☐ Taip	☐ Ne
Ar ūkyje yra sudaryta (nubraižyta) organizacijos struktūros schema?	☐ Taip	☐ Ne
Ar ūkio struktūrinių padalinių pavaldumas, kompetencija, teisės ir pareigos išdėstytos padalinių nuostatuose?	☐ Taip	☐ Ne
Ar ūkyje yra patvirtinti norminiai dokumentai, nustatantys jo struktūrinių padalinių priskyrimą atitinkamai valdymo sričiai, pavaldumą ir atskaitingumą?	☐ Taip	☐ Ne
Ar yra paskirti asmenys, atsakingi už ūkio organizacinės ir valdymo struktūros tinkamumo analizę, esant poreikiui, už jos pakeitimą?	☐ Taip	☐ Ne
Ar ūkyje vyksta susirinkimai rezultatams aptarti?	☐ Taip	☐ Ne

15. Apibūdinkite žemiau įvardintus ūkio apskaitos ypatumus:

Ar visos atliekamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami ir fiksuojami?	☐ Taip	☐ Ne
---	-------------------------------	-----------------------------

Ar ūkininkas patvirtino asmenų, turinčių teisę surašyti ir pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą	☐ Taip	☐ Ne
Ar keičiantis apskaitos darbuotojams visais atvejais atliekamas veiklos patikrinimas ir dokumentų perdavimas įforminamas priėmimo perdavimo aktais?	☐ Taip	☐ Ne
Ar keičiantis materialiai atsakingiems asmenims atliekamos inventorizacijos?	☐ Taip	☐ Ne
Ar raštu reglamentuotos atliekamų ūkinių operacijų, įvykių ir veiksmų priežiūros procedūros?	☐ Taip	☐ Ne
Ar galimos duomenų, rodiklių ar kitos informacijos fiksavimo apskaitos dokumentuose, įvedimo į apskaitą, pateikimo ataskaitose klaidos?	☐ Taip	☐ Ne

16. Kaip dažnai ūkyje yra vykdomas šių objektų tikrinimas

	Kasdien	Kelis kartus per savaitę	Kelis kartus per mėnesį	Kelis kartus per pusmetį	Kartą – kelis per metus	Niekada
Ūkinių operacijų, apskaitos faktų	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Naudojamo turto (technikos, įrangos ir kt.)	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Kasoje ir sąskaitose turimų pinigų likučių	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Turimų gyvų gyvulių, paukščių kiekio	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Iš gyvulių, paukščių pagamintos produkcijos (įskaitant skerdieną) likučių	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Pasėlių, derliaus kiekio	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Derliaus, grūdų ir kt. likučių	☐	☐	☐	☐	☐	☐

17. Kas ūkyje yra atsakingas už šių objektų kontrolę, tikrinimą:

	Pats ūkininkas	Ūkininko šeimos nariai	Samdomas darbuotojas
Ūkinių operacijų, apskaitos faktų	☐	☐	☐
Naudojamo turto (technikos, įrangos ir kt.)	☐	☐	☐
Vykdomas kasoje ir sąskaitose turimų pinigų likučių	☐	☐	☐
turimų gyvų gyvulių, paukščių kiekio	☐	☐	☐
iš gyvulių, paukščių pagamintos produkcijos (įskaitant skerdieną) likučių	☐	☐	☐
pasėlių, derliaus kiekio	☐	☐	☐
nuimto derliaus, grūdų ir kt. likučių	☐	☐	☐

18. Kaip ūkyje nustatyta, kas atsakingas už 21 klausime įvardintų objektų tikrinimą, kontrolę?

- ☐ Dokumentais nustatyta
- ☐ Žodžiu susitarta
- ☐ Nėra tikslo nustatyti, nes kontrolę ir tikrinimą vykdo ūkininkas
- ☐ Nenustatyta visai, nėra aišku kas kada ką tikrina

19.Kiek ūkyje yra įvertinama, kokiais veiksmais, iš kokių darbuotojų kyla didžiausia tokių veiksmų rizika:

	Nuolat vertinama	Buvo įvertinta vieną kartą	Niekada nebuvo vertinta
Neteisingų ūkinių operacijų, apskaitos faktų	☐	☐	☐
Naudojamo turto (technikos, įrangos ir kt.) pasisavinimas/ iššvaistymas	☐	☐	☐
Vykdomas kasoje ir sąskaitose turimų pinigų likučių pasisavinimas/ iššvaistymas	☐	☐	☐
Turimų gyvų gyvulių, paukščių kiekio pasisavinimas/ iššvaistymas	☐	☐	☐
Iš gyvulių, paukščių pagamintos produkcijos (įsikatant skerdieną) likučių pasisavinimas/ iššvaistymas	☐	☐	☐
Pasėlių, derliaus kiekio pasisavinimas/ iššvaistymas	☐	☐	☐
Nuimto derliaus, grūdų ir kt. likučių pasisavinimas/ iššvaistymas	☐	☐	☐

20.Kiek ūkyje būdingi šie rizikos vertinimo veiksmai:

Siekiant ūkininkui iškeltų strateginių ir kitų tikslų yra nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti	☐ Taip	☐ Ne
Ūkininkas prieš priimdamas sprendimus nustato ir išanalizuoja su jais susijusią riziką	☐ Taip	☐ Ne
Ūkininkas visada laiku gauna informaciją apie padidėjusias rizikas	☐ Taip	☐ Ne

21.Kiek ūkyje vykdomos šios rizikos sumažinimo priemonės:

Užtikrinama turto fizinė apsauga (patalpos rakinamos, veikia signalizacija)	☐ Visada	☐ Kartais	☐ Niekada
Paskirti materialiai atsakingi asmenys	☐ Visada	☐ Kartais	☐ Niekada
Elektroninė apskaitos sistema	☐ Visada	☐ Kartais	☐ Niekada
Ūkyje patvirtinti vidaus tvarkų aprašai dėl turto nurašymo.	☐ Visada	☐ Kartais	☐ Niekada
Paskirstas atsakingas asmuo, atsakingas už turto/ vertybių nurašymo akto surašymą	☐ Visada	☐ Kartais	☐ Niekada
Ūkyje nustatyti išlaidų normatyvai	☐ Visada	☐ Kartais	☐ Niekada

22.Ar yra nustatyta tvarka, kad, įvykus veiklos pokyčiams, su nauja informacija būtų supažindinami ūkio darbuotojai?

☐ Taip, nustatyta raštiškai	☐ Taip, bet tik žodžiu	☐ Ne
--	---	-----------------------------

23. Bendrai vertinant, ar ūkyje veikia tokios kontrolės procedūros, kurios užtikrintų, kad ūkininkas iš karto sužinotų apie:

	Taip, pilnai	Tik iš dalies	Ne	Nežinau
Nuostolius ar grobstymus	☐	☐	☐	☐
Nesąžiningus darbuotojų poelgius	☐	☐	☐	☐
Rizikos veiksmų atsiradimą	☐	☐	☐	☐

24. Aš ūkininkas asmeniškai akcentuoju darbuotojams kontrolės, tikrinimo svarbą:

☐ Taip, pilnai	☐ Tik iš dalies	☐ Ne
---------------------------------------	--	-----------------------------

25. Kiek ūkininkas atkreipia dėmesį į problemas ūkyje susijusias su kontrole, tikrinimais, kontrolės sistema?

☐ Taip	☐ Iš dalies	☐ Ne
-------------------------------	------------------------------------	-----------------------------

26. Ar per pastaruosius 3 metus ūkyje buvo vidaus kontrolės gerinimo veiksmai?

☐ Taip	☐ Ne	☐ Nežinau
-------------------------------	-----------------------------	----------------------------------

27. Jūsų nuomone, ar Jūsų ūkyje turi būti tobulinamas vidaus kontrolės sistema?

☐ Taip, reikia tobulinti iš esmės	☐ Taip, reikia tobulinti atskirus elementus	☐ Nereikia tobulinti	☐ Nežinau
--	--	---	----------------------------------

28. Ūkininko lytis:

☐ Moteris	☐ Vyras
----------------------------------	--------------------------------

29. Ūkininko amžius:

☐ 18-25 m.	☐ 26-35 m.	☐ 36-45 m.	☐ 55-65 m.	☐ 66 m. ir daugiau
-----------------------------------	-----------------------------------	-----------------------------------	-----------------------------------	---

30. Ūkininko išsilavinimas:

☐ Aukštasis universitetinis	☐ Aukštasis neuniversitetinis	☐ Aukštesnysis	☐ Vidurinis
--	--	---------------------------------------	------------------------------------

31. Ar ūkininkas turi ekonominį, vadybinį išsilavinimą?

☐ Taip	☐ Ne
-------------------------------	-----------------------------

32. Kiek metų ūkininkaujate?

☐ Iki 1 metų	☐ Nuo 1 m. iki 3 m.	☐ Nuo 3 m. iki 6 m.	☐ Nuo 6 m. iki 10 m.	☐ Daugiau nei 10 m.
-------------------------------------	--	--	---	--

33. Kiek darbuotojų (be ūkininko) dirba ūkyje? _____

