

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

RIMA VĖŽYTĖ

**MAŽŲ IR VIDUTINIŲ ĮMONIŲ VIDAUS
KONTROLĖS VERTINIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovė
doc. dr. D. Daujotaitė**

VILNIUS, 2020

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

RIMA VĖŽYTĖ

**MAŽŲ IR VIDUTINIŲ ĮMONIŲ VIDAUS
KONTROLĖS VERTINIMAS**

**Veiklos audito magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX075**

**Konsultantas
(parašas)
2020 04**

**Vadovė
(parašas) doc. dr. D. Daujotaitė
2020 04 19**

**Recenzentas
(parašas)
2020 04**

**Atliko
VKAvmis17-1 gr. stud.
(parašas) R. Vėžytė
2020 04 19**

VILNIUS, 2020

TURINYS

ĮVADAS.....	6
1. MAŽŲ IR VIDUTINIŲ ĮMONIŲ VIDAUS KONTROLĖS TEORINIAI ASPEKTAI	8
1.1. Mažų ir vidutinių įmonių samprata ir raida.....	8
1.2. Mažų ir vidutinių įmonių svarba šiuolaikinėje ekonomikoje.....	9
1.3. Vidaus kontrolės sąvoka, tikslai ir reikšmė.....	12
1.4. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų įtaka įmonės vidaus kontrolės būklei	19
1.4.1. Kontrolės aplinka.....	20
1.4.2. Rizikos valdymas.....	22
1.4.3. Kontrolės veiksmai	23
1.4.4. Informacija ir komunikacija.....	24
1.4.5. Kontrolės stebėseną	25
1.5. Mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės problemų identifikavimas	27
1.6. Įmonių vidaus kontrolės vertinimo teoriniai aspektai	30
1.6. Įmonės vidaus kontrolės tobulinimo kryptys	32
2. MAŽŲ IR VIDUTINIŲ ĮMONIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO METODOLOGIJA	35
2.1. Anketinė apklausa.....	35
2.2. Anketinės apklausos tyrimo organizavimas	37
3. ĮMONIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO REZULTATAI.....	41
IŠVADOS IR SIŪLYMAI.....	54
LITERATŪRA.....	56
ANOTACIJA	60
ANOTACIJA UŽSIENIO KALBA	61
SANTRAUKA	62
SANTRAUKA UŽSIENIO KALBA	63
PRIEDAI.....	65
1 PRIEDAS. Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. Anketos klausimai	66

LENTELĖS

1 lentelė. Įmonių klasifikacija	9
2 lentelė. Mažos ir vidutinės įmonės Lietuvoje 2018 m.: svarbiausi skaičiai	10
3 lentelė. Veikiančių įmonių ir jose dirbančių darbuotojų skaičius 2019 m. pradžioje	11
4 lentelė. Mažų ir vidutinių įmonių vaidmuo šalies ekonomikoje	11
5 lentelė. Vidaus kontrolės sąvokos	13
6 lentelė. Pagrindiniai palankios ir nepalankios kontrolės aplinkos bruožai	20
7 lentelė. Pagrindiniai kontrolės veiksmai	24
8 lentelė. Vidaus kontrolės vertinimo metodų privalumai ir trūkumai	30
9 lentelė. Rekomenduojami klausimynų sudarymo blokai	31
10 lentelė. Respondentų charakteristikos	41
11 lentelė. Respondentų nuomonė apie kontrolės svarbą bei kontrolės sistemos įdiegimą įmonėse.....	42
12 lentelė. Įmonės vidaus kontrolės aplinkos vertinimas.....	45
13 lentelė. Kontrolės veiksmų vertinimas	47
14 lentelė. Respondentų pateikiamos problemos įmonės vidaus kontrolės srityje	51

PAVEIKSLAI

1 pav. Įmonės vidaus kontrolės sąvokos nagrinėjimo kryptys.....	15
2 pav. Pagrindiniai įmonės vidaus kontrolės tikslai.....	16
3 pav. Pagrindinių kontrolės rūšių atlikimo eiliškumas	17
4 pav. Kontrolės lygiai organizacijoje.....	18
5 pav. Pagrindiniai kontrolės proceso etapai.....	19
6 pav. Rizikos valdymo procesas	23
7 pav. Vidaus kontrolės elementų ryšys.....	26
8 pav. Įmonės veiklą veikiantys veiksniai.....	29
9 pav. Apklausos būdų klasifikavimas	35
10 pav. Elektroniniu būdu pateiktos apklausos privalumai ir trūkumai.....	36
11 pav. Mažmeninės prekybos įmonių, išskyrus variklinių transporto priemonių ir motociklų prekybą, apyvarta (be PVM), mlrd. EUR	38
12 pav. Kontrolės pagalba įgyvendinami įmonės tikslai.....	43
13 pav. Tirtų įmonių vidaus kontrolės būklė.....	43
14 pav. Įmonių kontrolės optimalumo vertinimas	44
15 pav. Įmonės rizikų vertinimas	46
16 pav. Informacijos ir komunikacijos įmonėse vertinimas	49
17 pav. Mažų ir vidutinių įmonių kontrolės stebėsenos vertinimas.....	50

IVADAS

Temos aktualumas. Mažos ir vidutinės įmonės yra laikomos svarbiu ekonomikos augimą skatinančiu bei konkurencingumą didinančiu nacionaliniu veiksniumi, tiek išsivysčiusiose, tiek besivystančiose šalyse. Jos sudaro didžiąją daugumą privataus sektoriaus ir daugiau nei pusę darbo vietų. Statistikos departamento duomenimis, 2019 metų pradžioje mažų ir vidutinių įmonių skaičius Lietuvoje sudarė 99,5% visų veikiančių įmonių. Taigi konkurencija šioje įmonių grupėje yra išties didelė.

Vienas iš pagrindinių įmonių valdymo instrumentų, kurio supratimas ir naudojimas šiuolaikinės ekonomikos ir rinkos sąlygomis sudaro galimybę, pasiekti konkurencinį įmonės pranašumą tarp kitų įmonių, yra efektyvios vidaus kontrolės sistemos sukūrimas. Nuolatos didėjanti konkurencija bei besikeičianti rinka, verčia keisti požiūrį į vidaus kontrolę, nuo požiūrio, kuomet vidaus buvo traktuojama tik finansiniu aspektu, iki kontrolės valdymo visuose įmonės veiklos etapuose. Šiandien vidaus kontrolė laikoma pagrindine priemone, leidžiančia įmonei pasiekti savo tikslus, bei suvaldyti galimas rizikas.

Šios temos aktualumas nuolatos auga, nes šiandieninėje konkurencingoje rinkoje įmonių sėkmė priklauso nuo parengtos strategijos bei jos efektyvaus pritaikymo įmonės veikloje ir vidaus kontrolės organizavime. Nors vidaus kontrolės sąvoka literatūroje nagrinėjama jau keletą dešimtmečių, o jos reikšmė kiekviename šaltinyje yra itin pabrėžiama, tačiau Lietuvoje kontrolės sistemos kūrimo, organizavimo bei valdymo tematika nepasižymi itin gausiais nagrinėjimais bei empiriniais tyrimais. Bene plačiausiai šią temą nagrinėja autorė Kanapickienė (2008; 2009, 2014), Giriūnas (2012; 2013), Dzingulevičienė, Kustienė (2012) ir kt. Taip pat pastebėta, kad nagrinėjant vidaus kontrolės sistemą, daugiau dėmesio skiriama viešojo valdymo sistemai, viešojo sektoriaus organizacijoms, bei didesnėms verslo įmonėms, o štai mažų ir vidutinių įmonių kontrolės vertinimui atliktų, ypatingai naujų, kelių pastarųjų metų, tyrimų bei rekomendacijų, kaip įmonės turėtų kurti bei organizuoti vidaus kontrolę – labai pasigendama.

Tyrimo problema. Ar užtikrinamas tinkamas vidaus kontrolės sistemos vykdymas, šalies mastu savo veiklą vykdančiose, mažose bei vidutinėse įmonėse?

Tyrimo objektas. Mažos ir vidutinės mažmeninės prekybos įmonės.

Tyrimo tikslas. Atlikti mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimą bei pateikti jos tobulinimo galimybes.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti mažų ir vidutinių įmonių sampratą bei jų vidaus kontrolės sistemos teorinius aspektus.
2. Parengti mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimo metodologiją.
3. Įvertinti ir nustatyti, ar efektyviai veikia mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės sistema Lietuvoje.

4. Pateikti siūlymus vidaus kontrolės sistemos tobulinimui.

Tyrimo metodai:

1. Mokslinės literatūros analizė, sisteminimas ir apibendrinimas.
2. Antrinių duomenų analizė: informacijos internete ir statistinių duomenų analizė.
3. Empirinis tyrimas, anketinė apklausa.
4. Lyginamoji analizė.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių. Pirmojoje darbo dalyje, išanalizavus mokslinę literatūrą, pateikiama mažų ir vidutinių įmonių klasifikacija bei reikšmė šalies ekonomikai, apibendrinama vidaus kontrolės sąvoka, jos elementai, vertinimo aspektai, tobulinimo kryptys bei pabrėžiama svarba įmonės veiklai.

Antroje dalyje, parengta mažų ir vidutinių įmonių metodologija, kurioje aprašyti bei pagrįsti tyrimui pasirinkti metodai, tiriamoji visuma bei imtis.

Trečiojoje darbo dalyje pateikti atlikto empirinio tyrimo rezultatai bei gautų rezultatų apibendrinimas ir palyginimas su ankstesnių metų tyrimų duomenimis.

1. MAŽŲ IR VIDUTINIŲ ĮMONIŲ VIDAUS KONTROLĖS TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Mažų ir vidutinių įmonių samprata ir raida

Įmonių veikla turi didelę reikšmę šalies ekonomikoje, nes būtent nuo jų veiklos rezultatų priklauso valstybės konkurencingumo bei ekonomikos potencialo augimas. Lietuvoje įmonių veiklą reglamentuoja LR akcinių bendrovių įstatymas, LR valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas, LR individualių įmonių įstatymas ir kiti. Lietuvos Respublikos įmonių įstatyme, įmonė apibrėžiama kaip: „Įstatymų numatyta tvarka, tam tikrai komercinei – ūkinei veiklai, įsteigtas ūkinis vienetas, turintis savo firmos vardą. Įmonę sudaro medžiaginių – daiktinių, finansinių ir nematerialių aktyvų, jos teisių ir pareigų kompleksas.“

Lietuvoje įstatymai (LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, LR smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas) apibrėžia tokius įmonių tipus:

- Labai maža įmonė;
- Maža įmonė;
- Vidutinė įmonė;
- Didelė įmonė.

Iki 1996 m. Europos Sąjungos šalyse nebuvo konkretaus įmonių sąvokos apibrėžimo, ar bendro standarto, kuris aiškiai atskirtų, kokios įmonės yra didelės, kokios vidutinės, mažos, ar labai mažos. Kiekviena valstybė savaip traktavo šias sąvokas, o smulkiojo verslo apibrėžimas buvo prieštaravimai vertinamas dalykas. Tačiau, didėjant mažų ir vidutinių įmonių skaičiui, jų daromai įtakai pasaulinės ekonomikos plėtrai, vykdant mokslinius tyrimus bei kuriant įvairias verslo rėmimo programas Europos Sąjungos mastu ir siekiant suvienodinti įmonių konkurencines sąlygas, iškilo būtinybė parengti vienodą įmonių sampratą bei klasifikaciją Europos Sąjungos šalyse. Tad 1996 metais verslo subjektų dydžio kriterijus buvo oficialiai suformuluotas Europos Komisijos rekomendacijoje Nr. 96/280/EB dėl mažųjų ir vidutinių įmonių apibrėžimo, suklasifikuojant įmones į labai mažas, mažas ir vidutines, atsižvelgus į jų darbuotojų skaičių, metinę apyvartą ar balansinę turto vertę bei jų nepriklausomumą.

Bėgant laikui, atsižvelgus į bendrus ekonomikos pokyčius bei įvertinus mažų ir vidutinių įmonių verslo specifiką, rekomendacija buvo koreguojama ir naujausia Europos komisijos rekomendacija Nr. 2003/361/EC įsigaliojo 2005 metų sausio 1 dieną (žr. 1 lent.). Remiantis naujausia rekomendacija, kuri taikoma ir iki šių dienų, pagrindinis įmones apibūdinantis kriterijus – darbuotojų skaičius. Papildomi kriterijai yra įmonės metinės pajamos arba turto balansinė vertė, kurios neturėtų viršyti rekomendacijoje nustatytų dydžių. Įmonės, kurios atitinka darbuotojų skaičiaus kriterijų ir bent vieną iš likusių dviejų (t. y. metinių pajamų arba balansinės turto vertės) kriterijų priskiriamos tam tikrai grupei.

1 lentelė. Įmonių klasifikacija

Įmonės kategorija	Darbuotojų skaičius	Metinės pajamos, mln. Eur.	Balansinė turto vertė, mln. Eur.
Vidutinė	< 250	≤ 50 mln.	≤ 43 mln.
Maža	< 50	≤ 10 mln.	≤ 10 mln.
Labai maža	< 10	≤ 2 mln.	≤ 2 mln.

Šaltinis: sudaryta remiantis Smulkaus ir vidutinio verslo įmonių apibrėžimu pagal 2005 m. Europos komisijos rekomendaciją Nr. 2003/361/EC

Taigi remiantis šia įmonių kvalifikacija, galima išskirti tokias įmonių grupes ir jų apibrėžimus:

1) *Labai maža įmonė* – tai įmonė, kurioje dirba iki 9 darbuotojų ir kurios metinės pajamos neviršija 2 mln. eurų arba įmonės balanse turto vertė neviršija 2 mln. eurų.

2) *Maža įmonė* – tai įmonė, kurioje dirba nuo 10 iki 49 darbuotojų ir kurios metinės pajamos neviršija 10 mln. eurų arba įmonės turto vertė neviršija 10 mln. eurų.

3) *Vidutinė įmonė* – tai įmonė, kurioje dirba nuo 50 iki 249 darbuotojų ir kurios metinės pajamos neviršija 50 mln. eurų arba įmonės turto vertė neviršija 43 mln. eurų.

Svarbu paminėti, kad ši Europos komisijos mažų ir vidutinių įmonių samprata yra tik rekomendacinio pobūdžio, tačiau ji tampa privaloma, kai kalbama apie valstybės paramą smulkiam ir vidutiniam verslui, siekiant išvengti konkurencijos pažeidimų kitų įmonių atžvilgiu.

Lietuvoje mažų ir vidutinių įmonių sąvoka pirmą kartą apibrėžta 1998 metais, Lietuvos Respublikos seimui priėmus LR smulkaus ir vidutinio verslo įstatymą. Ši klasifikacija smarkiai skyrėsi nuo Europos Sąjungoje priimtos sampratos, kadangi įmonės buvo klasifikuojamos tik pagal vieną kriterijų - darbuotojų skaičių. Tačiau 2004 m. Lietuvai tapus ES nare, valstybė įsipareigojo suderinti ir suvienodinti nacionalinės teisės aktuose įtvirtintą mažų ir vidutinių įmonių sampratą su ES įtvirtinta samprata. Siekiant įgyvendinti šį įsipareigojimą bei sudaryti palankesnes sąlygas, gaunant finansinę paramą, smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai bei verslumo skatinimui, 2017 m. Lietuvos Respublikos seimas priėmė atnaujintą įstatymą dėl smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros, tad šiandien vidutinių, mažų ir labai mažų įmonių klasifikacija visiškai atitinka Europos Komisijos rekomendacijas.

1.2. Mažų ir vidutinių įmonių svarba šiuolaikinėje ekonomikoje

Mažos ir vidutinės įmonės (MVI) – yra reikšminga ir neatsiejama kiekvienos šalies ekonomikos dalis. Iš esmės po krizės atsigavęs smulkusis ir vidutinis verslas, šiandien įvairių autorių yra įvardijamas, kaip svarbiausia įmonių grupė, daranti didžiausią įtaką šalies ekonomikos augimui, darbo vietų kūrimuisi, bei socialinių santykių stabilumui (Bartkus, Piktytis, 2007; Jumpponen, Ikävälko, Pihkala 2008). Lietuvoje, kaip ir kitose ES šalyse, mažos ir vidutinės įmonės sudaro daugiau kaip 99

proc. visų šalyje veikiančių įmonių (žr. 2 lent.). Lietuvoje, remiantis Europos Komisijos duomenimis, smulkaus ir vidutinio verslo įmonėse 2018 m. pabaigoje dirbo 75,9% visų dirbančiųjų. Tai reiškia, kad net 3 iš 4 Lietuvoje dirbančių žmonių, dirbo būtent mažoje arba vidutinėje įmonėje. Šis rodiklis beveik 10% viršijo Europos Sąjungos vidurkį.

2 lentelė. Mažos ir vidutinės įmonės Lietuvoje 2018 m.: svarbiausi skaičiai

	Įmonių skaičius		Darbuotojų skaičius			Pridėtinė vertė			
	Lietuva		ES	Lietuva		ES	Lietuva		ES
	Skaičius	Dalis	Dalis	Skaičius	Dalis	Dalis	Mrd. €	Dalis	Dalis
Labai mažos	184 523	93.1%	93.0%	298 289	30.0%	29.8%	4.1	20.5%	20.8%
Mažosios	11 147	5.6%	5.9%	234 753	23.6%	20.1%	4.5	22.5%	17.6%
Vidutinės	2 118	1.1%	0.9%	222 116	22.3%	16.8%	5.3	26.4%	18.0%
MVĮ	197 788	99.8%	99.8%	755 158	75.9%	66.6%	14.0	69.4%	56,4%
Didelės	325	0.2%	0.2%	239 296	24.1%	33.4%	6.2	30.6%	43.6%
Iš viso	198 113	100.0%	100.0%	994 454	100.0%	100.0%	20.2	100.0%	100.0%

Šaltinis: 2019 SBA Fact Sheet: Lithuania

Apibendrinant 2 lentelėje pateiktus rodiklius, galime daryti išvadą, kad smulkus ir vidutinis verslas tikrai vaidina svarbų vaidmenį, tiek Lietuvos, tiek visos Europos Sąjungos šalių ekonomikoje. Vertinant kaip visumą, Lietuvos mažų ir vidutinių įmonių rodikliai labai panašūs į Europos Sąjungos, ypač vertinant įmonių pasiskirstymą pagal dydį. Šis skaičius 2018 metais visiškai atitiko Europos Sąjungos vidurkį, tačiau kiti rodikliai (darbuotojų skaičius bei pridėtinė vertė) viršijo ES vidurkį. Bene pats svarbiausias rodiklis, kurį būtina paminėti, analizuojant šiuos duomenis – pridėtinė vertė. Tai vienas svarbiausių rodiklių, kuriuo remiamasi vertinant šalies ar atskiro ūkio sektoriaus ekonominės veiklos rezultatyvumą. Lietuvoje bendrosios pridėtinės vertės dalis, sukurta mažose ir vidutinėse įmonėse siekia 69,4%, šis skaičius net 13% viršija Europos Sąjungos vidurkį. Palyginimui, Lietuvoje didelėse įmonėse 2018 m. dirbo 24,1% šalies dirbančiųjų, o jų sugeneruota pridėtinė vertė tesiekė 30,6% Lietuvoje sukuriamos pridėtinės vertės. Tuo tarpu Europos Sąjungoje šis vidurkis buvo didesnis ir siekė 43,6%. Šie išanalizuoti rodikliai identifikuoja ir pagrindžia, kad mažos ir vidutinės įmonės Lietuvoje turi didesnę įtaką šalies ekonomikos vystymuisi, nei daugeliui Europos Sąjungos šalių.

Europos Komisija pateikdama šiuos rezultatus, nurodo, kad šie rodikliai, gaunami iš Europos Sąjungos statistikos tarnybos (EUROSTAT), yra patikimi, suderinti ir palyginti tarp ES šalių, tačiau įvardija ir trūkumą, kad kai kuriose šalyse šie duomenys gali skirtis nuo nacionalinės valdžios institucijų pateiktų duomenų. Siekiant patikrinti, ar šie duomenys skiriasi mūsų šalyje, buvo išanalizuoti Lietuvos statistikos departamento pateikiami duomenys (žr. 3 lent.). Tačiau nors ir bendras veikiančių įmonių

skaičius čia pateikiamas ženkliai mažesnis, tačiau dalis, kurią užima mažos ir vidutinės įmonės, galima sakyti išlieka tokia pati – daugiau nei 99% įmonių. Mažose ir vidutinėse įmonėse, Lietuvos Statistikos departamento duomenimis 2019 m. pradžioje dirbo 73,3% visų šalies dirbančiųjų. Nors šis skaičius yra 2,3% mažesnis, nei pateikiama Europos komisijos ataskaitoje, tačiau jis taip pat patvirtina, kad mažų ir vidutinių įmonių užimama rinkos dalis, bei svarba šalies ekonomikai yra išties didelė.

3 lentelė. Veikiančių įmonių ir jose dirbančių darbuotojų skaičius 2019 m. pradžioje

	Įmonių skaičius		Darbuotojų skaičius	
	Skaičius	Dalis	Skaičius	Dalis
Labai mažos	69 223	81,5%	204 364	21,6%
Mažosios	12 853	15,1%	253 972	26,8%
Vidutinės	2 434	2,9%	236 119	25%
MVĮ	84 510	99,5%	694 455	73,3%
Didelės	380	0,5%	253 569	26,7%
Iš viso	84 890	100.0%	948 024	100.0%

Šaltinis: sudaryta remiantis 2019 m. Lietuvos statistikos departamento duomenimis

Dėl nenuginčijamai didelės įtakos šalies ekonomikai, mažas ir vidutines įmones bei jų veiklos aspektus nagrinėja tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai. Visi autoriai, diskutuojantys ir rašantys mažų ir vidutinių įmonių vertinimo temomis, išskiria šių įmonių grupių reikšmingumą ekonomikos raidai daugeliu aspektų. Dažniausiai išskiriamus aspektus galima suskirstyti į 4 pagrindinius kriterijus: socialinis, ekonominis, politinis ir evoliucinis (žr. 4 lent.).

4 lentelė. Mažų ir vidutinių įmonių vaidmuo šalies ekonomikoje

Kriterijus	Vaidmuo
Socialinis	Suteikia galimybę kiekvienam realizuoti savo idėjas, siekius, sugebėjimus ir žinias. Suteikia sąlygas potencialiems verslininkams savarankiškai įsiliesti į ekonominį šalies gyvenimą, taip sprendžiant vieną svarbiausių visuotinių socialinių problemų – mažinant nedarbą. Mažos ir vidutinės įmonės atlieka integruojamąjį vaidmenį visiems visuomenės nariams, nepriklausomai nuo rasės, lyties, išsilavinimo ar fizinių sugebėjimų.
Ekonominis	Pasireiškia kiekybiniu ekonominiu augimu ir įtaka makroekonominiams rodikliams. Šios įmonės sugeba operatyviai prisitaikyti prie besikeičiančių rinkos sąlygų, kurti naujas darbo vietas. MVĮ realizuoja stambųjų įmonių produkciją, teikia joms įvairias paslaugas - transporto, objektų apsaugos, aprūpinimo žaliavomis ir pan. MVĮ yra neatsiejama ir reikšminga šalių ekonomikos dalis, duodanti didžiulę ekonominę naudą visose ūkio šakose ir ekonominės veiklos srityse.

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Kriterijus	Vaidmuo
Politinis	MVĮ sudaro vidurinėsios klasės pagrindą. Klestinti vidurinioji klasė yra politinio stabilumo garantas. Ji suinteresuota ginti demokratijos, ekonominės laisvės bei politinio stabilumo principus.
Evoliucinis	Pasireiškia nenutrūkstama, dinamiška, į pokytį orientuota veikla rinkoje, pasižyminčia rizika, drąsiais eksperimentais, inovacijomis, lankstumu ir išradingumu, pabrėžiant maksimalų esamų ir potencialių poreikių tenkinimą.

Šaltinis: sudaryta pagal Misiūnas, 2008

Apibendrinant pateiktą lentelę, galima teigti, jog mažų ir vidutinių įmonių reikšmę šalies ekonomikai nusako jų unikalumas, gebėjimas prisitaikyti, reaguoti į aplinkos pokyčius, užtikrinti kūrybišką ir novatorišką darbo pobūdį darbuotojams. Bendraja prasme, šių įmonių reikšmė ekonomikai labiausiai atsiskleidžia per ekonominius rodiklius, t. y. sukuriama bendros pridėtinės vertės dalį, sukurtų naujų darbo vietų skaičių, technologijų ir inovacijų įdiegimą. Mažų ir vidutinių įmonių įtaka ekonomikos augimui yra didžiulė, todėl šalies ekonomikos vystymasis yra neatsiejamas nuo sėkmingai vykdomos šių įmonių veiklos.

1.3. Vidaus kontrolės sąvoka, tikslai ir reikšmė

Sparčiai keičiantis ir tobulėjant socialiniams, ekonominiams ir kitiems gyvenimo rodikliams – neišvengiamai didėja ir įmonių valdymo reikalavimai. Įmonių augimas, vystymasis bei naujų įmonių kūrimasis kasmet tampa vis spartesnis, todėl nuolat susiduriama su naujomis verslo rizikomis. Toks spartus vystymasis skatina organizacijas taikyti naujus valdymo metodus bei keisti požiūrį į organizacijų vidinę kontrolę nuo jos supratimo tik finansiniu aspektu iki kontrolės valdymo visuose įmonės veiklos etapuose.

Kontrolė yra funkcija, kuri natūraliai lydi kiekvieną žmogaus veiklą. Ji galima tik esant iš anksto nustatytoms taisyklėms, bendriesiems reikalavimams, užduotims ar normoms, kurių būtina besąlygiškai laikytis. Kaip rašoma Tarptautinių žodžių žodyne, sąvoka *kontrolė*, yra kilusi iš prancūzų kalbos žodžio „*controle*“ ir reiškia: 1) ko nors patikrinimą bei priežiūrą; 2) įstaigą ar asmenų grupę, tikrinančių kitų įstaigų ar asmenų veiklą bei atsakomybę. Kalbant apie kontrolę organizacijoje, autorius Appleby (2003), kontrolę išskiria, kaip valdymo priemonę, kuri skirta pavaldinių atlikto darbo įvertinimui bei koregavimui, siekiant užtikrinti, kad įmonės tikslai būtų pasiekti efektyviai ir ekonomiškai. Buškevičiūtės (2008) teigimu, kontrolė – tai įmonės arba valstybės priimtų sprendimų, bei nustatytų pareigų vykdymo patikrinimas. Jos nuomone, norint, kad kontrolė būtų veiksminga, visapusiška, bei psichologiškai įtaigi, kontrolės priemonės turi būti konkrečios, detalios apibrėžtos, bei vykdomos pagal bendrus nustatytus reikalavimus. Panašios nuomonės laikosi ir Navickas (2010), teigdamas, jog kontrolė, siekiant, kad ji veiktų, privalo būti atliekama pagal tam tikras, iš anksto nustatytas taisykles,

bei įeiti į bet kurio lygio vadovo pareigas. Tik tokiu būdu bus tinkamai vykdomas įmonės tikslų vykdymo procesas. Kiek kitaip kontrolę apibūdina Drury (2012) teigdamas, kad kontrolė, plačiąja prasme yra ryšių tinklas, kuris sudaro sąlygas teisingiems veiksams ateityje. Autorių Cambalikova ir Misun (2017) nuomone, kontrolė apima faktinių rezultatų palyginimą su numatytais; skirtumų tarp gautų rezultatų matavimą; koreguojamų veiksmų priežasčių nustatymą bei jų įgyvendinimą gauto rezultato skirtumui pašalinti, ar visiškai sumažinti. Taigi apibendrinus autorių nuomones, galima teigti, kad įvairiuose šaltiniuose kontrolės sąvoka pateikiama skirtingai ir nėra vieno kontrolės sąvoką įvardijančio apibrėžimo, tačiau bendro suvokimo prasme, sąvoka yra suprantama panašiai: tai organizacijos vadovybės iš anksto nustatyti sprendimai bei veiksmai, įmonės tikslams pasiekti.

Literatūroje dažniausiai išskiriamos šios dvi kontrolės rūšys: vidaus kontrolė ir išorės kontrolė. Išorės kontrolė tam tikroje įmonėje, ar organizacijoje yra atliekama nepriklausomos audito įmonės. O vidaus kontrolė organizacijoje atliekama, panaudojant žmogiškuosius įmonės resursus ir vadovaujama įmonės vadovų. Būtent pastaroji kontrolės rūšis toliau ir bus analizuojama šiame darbe.

Vidaus kontrolė, kaip atskira įmonės valdymo sritis, yra nauja sąvoka, palyginti su kitomis vadybos mokslo sritimis. Iki pradėdant ją plačiau nagrinėti, vidaus kontrolės sąvoka buvo tapatinama su vidaus patikrinimu, tačiau nuo XX a. vidurio vidaus kontrolės funkcijos plėtėsi, tapo organizavimą ir koordinavimą apimančiais veiksmais. Vieno pirmųjų mokslininkų 1941 m. suformulavusių kontrolės koncepciją V. Brink teigimu, vidaus kontrolė – tai ne tik veiksmai, kurie tiesiogiai susiję su buhalterine apskaita, bet ir politika bei procedūros, vykdomos visos įmonės mastu. Vėliau, 1949 m., dažniau literatūroje sutinkamą apibrėžimą pristatė Amerikos sertifikuotų apskaitininkų institutas (AICPA), teigdamas, kad vidaus kontrolė – tai organizacijos planas bei kitos veiklos koordinavimo priemonės, padedančios įmonei apsaugoti savo turtą, duomenų slaptumą, patikimumą ir užtikrinti veiklos efektyvumo didinimą bei nusistovėjusią patikimą valdymo politiką (Lakis ir Giriūnas 2012). Daugiau šia tema domėtis ir ją nagrinėti pradėta tik XX a. paskutiniame dešimtmetyje, po masinio finansinių organizacijų (Enron, Worldcom, Ahol ir kt.) bankroto, kurį, kaip teigiama literatūroje, sąlygojo sukčiavimas ir netinkamas organizacijų valdymas. Šie bankrotai įrodė, kad neturinčios kontrolės sistemos įmonės yra pasmerktos žlugti (Kanapickienė, 2008; Lipaj ir Drejeris, 2018).

5 lentelė. Vidaus kontrolės sąvokos

Autorius	Vidaus kontrolės apibrėžimas
Mackevičius (2001)	Tai tam tikrų taisyklių, normų ir priemonių visuma, kuriomis siekiama užtikrinti įmonės verslo politiką, sėkmingus ekonominius procesus, bei pasiekti įmonės tikslus.

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Autorius	Vidaus kontrolės apibrėžimas
INTOSAI (2004)	Tai kompleksinis procesas, įgyvendinamas organizacijos vadovybės bei darbuotojų. Šis procesas skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami bendrieji organizacijos tikslai: 1) etiškai, tvarkingai, ekonomiškai bei efektyviai vykdyti veiklą; 2) laikytis įstatymų bei kitų teisės aktų; 3) tinkamai ir laiku vykdyti atsiskaitymus; 4) užtikrinti, kad turimi įmonės ištekliai būtų apsaugoti ir tinkamai naudojami.
Kanapickienė (2008)	Tai procesas, apibrėžtas įmonės vadovybės vykdomais veiksmais, skirtas pasiekti numatytus tikslus bei užtikrinti sėkmingą verslo politiką.
Barnabas, 2011	Tai įmonės komponentų visuma (įskaitant jos turimus išteklius, sistemas, vykdomus procesus, užduotis, taip pat organizacijos kultūrą ir struktūrą), kurie padeda darbuotojams pasiekti įmonės tikslus.
Shim (2012)	Tai įmonės valdymo sistemos dalis, kurios pagalba yra paruošiamas veiklos planas, priemonės ir būdai, padedantys apsaugoti įmonės nuosavybę, užtikrinti tinkamą įmonės politiką bei veiklos efektyvumą.
Lakis ir Giriūnas (2012)	Tai įmonės valdymo sistemos dalis, padedanti pasiekti užsibrėžtų tikslų įgyvendinimą, užtikrinti efektyvią komercinę bei ūkinę įmonės veiklą, sąžiningą apskaitos principų laikymąsi, bei nuolatinį rizikų valdymą, kuris padėtų sumažinti pasitaikančių klaidų skaičių, bei išvengti vadovų ar darbuotojų apgaulių bei sukčiavimų įmonės veikloje.
Wangfeng ir Lihong (2016)	Tai procesas, kurį vykdo direktorių valdyba, administracija bei kiti darbuotojai, siekdami įgyvendinti šiuos įmonės tikslus: vykdyti efektyvią bei pagal įstatymus veikiančią įmonės veiklą; užtikrinti finansinės atskaitomybės patikimumą.

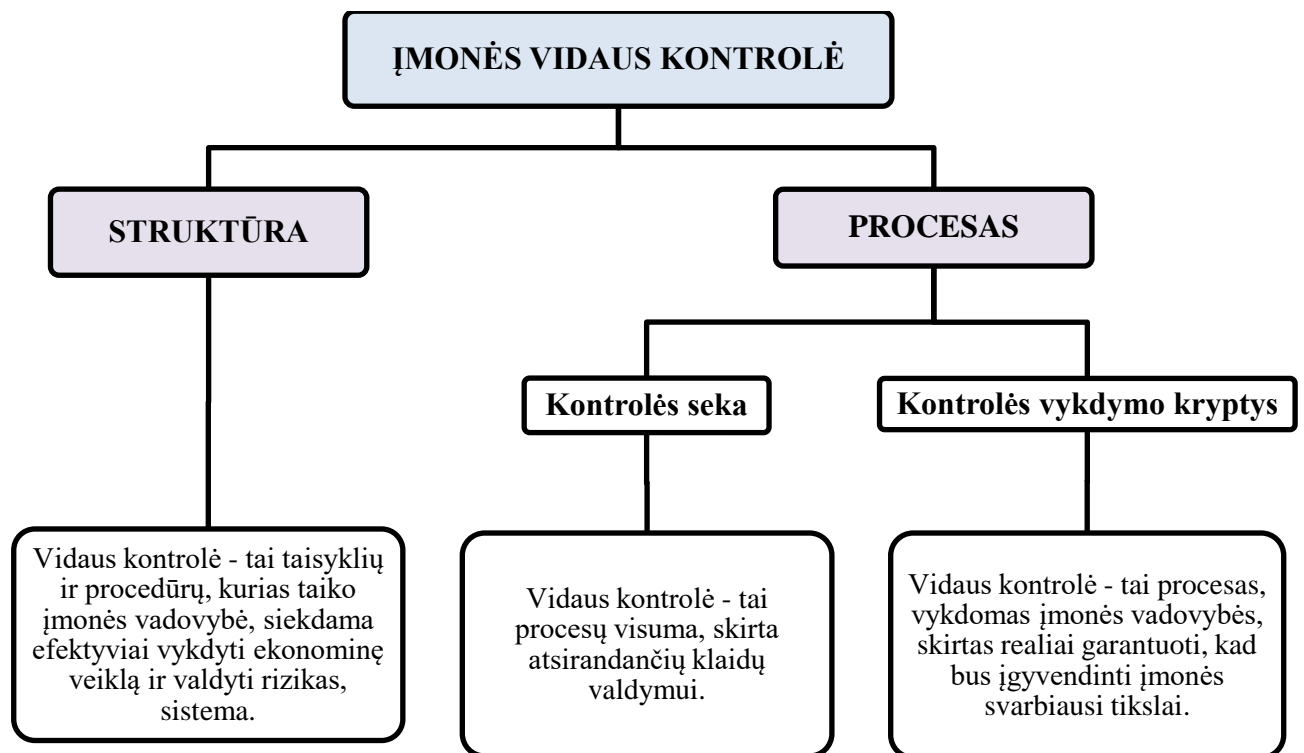
Šaltinis: sudaryta autoriaus, pagal Mackevičius (2001), INTOSAI (2004), Kanapickienė (2008), Barnabas (2011), Lakis ir Giriūnas (2012), Wangfeng ir Lihong (2016)

Nagrinėjant šiuolaikinę literatūrą, pastebėta, kad vidaus kontrolės sąvoka yra gana plati ir autorių apibūdinama labai įvairiai, dažnai akcentuojant skirtingus aspektus (žr. 5 lent.). Pavyzdžiui Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI), Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse (2004) labiausiai orientuojasi į tikslus, kurie turėtų būti pasiekti vidaus kontrolės pagalba. Plačiai šia tema nagrinėjusi ir rašiusi Kanapickienė (2008) teigia, kad kontrolė yra procesas, priklausantis nuo vadovybės veiksmų. Tačiau autorius Banrnabas (2011) pateikia jau kiek kitokią nuomonę, pabrėždamas darbuotojų indėlį ir teigdamas, kad sėkminga vidaus kontrolė, įmonės tikslus padės pasiekti būtent darbuotojams, o ne vadovybei. Autoriai Shim (2012), Lakis ir Giriūnas (2012) savo darbuose mini, kad vidaus kontrolė nebėra tik procesas, tačiau tai ir svarbi valdymo sistemos dalis. Na o autoriai Wanfeng

ir Lihong (2016) pabrėžia, kad įmonės tikslams pasiekti, vidaus kontrolė privalo būti vykdoma visapusiškai: tiek direktorių, tiek administracijos, bei visų kitų darbuotojų. Nors skirtingi autoriai ir pabrėžia skirtingus aspektus, dėl vieno esminio termino, visi mokslininkai sutinka – vidaus kontrolė yra įmonės veiklos tikrinimas, stebėjimas, priežiūra ir reguliavimas.

Išnagrinėjus autorių mokslo darbus (Kanapickienė, 2008; Lakis ir Giriūnas, 2012), išskiriamos šios dvi vidaus kontrolės nagrinėjimo kryptys:

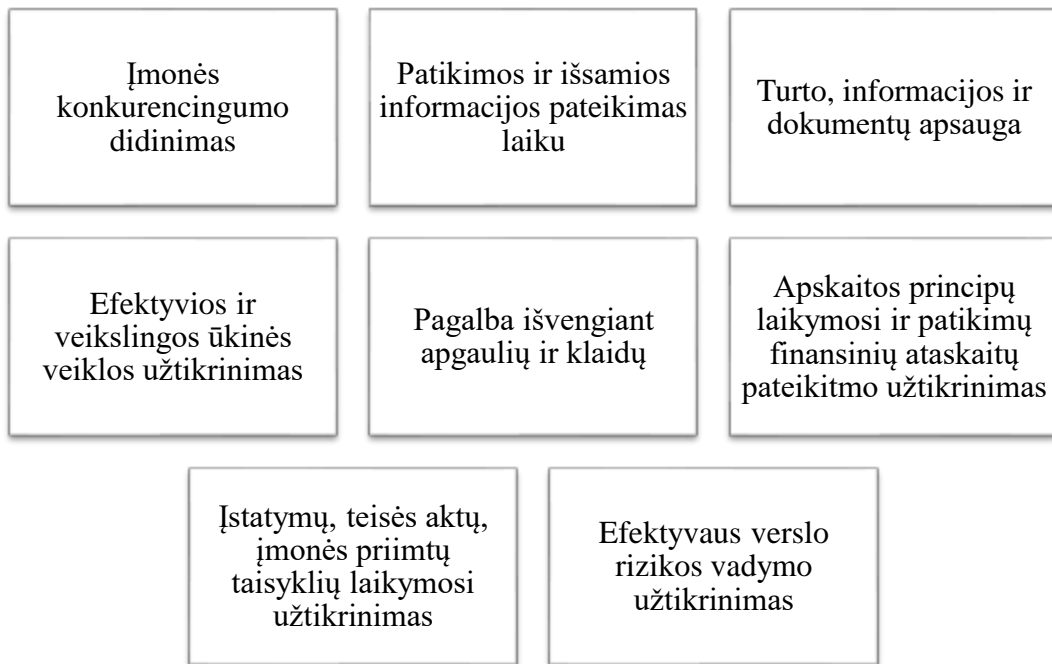
- 1) vidaus kontrolės struktūros tyrimas;
- 2) vidaus kontrolės proceso atlikimo analizė (žr. 1 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Kanapickienė, 2008; Lakis ir Giriūnas, 2012

1 pav. Įmonės vidaus kontrolės sąvokos nagrinėjimo kryptys

Išnagrinėjus 1 paveiksle pateiktas vidaus kontrolės nagrinėjimo kryptis bei svarbiausius aspektus, autorius pateikia apibendrintą vidaus kontrolės apibrėžimą – tai vadovybės vykdomais veiksmais apibrėžtas procesas įmonėje, skirtas atsirandančių klaidų valdymui, verslo politikos užtikrinimui bei numatytų tikslų pasiekimui. Nors kontrolės sąvoka paprastai sukelia neigiamas darbuotojų emocijas, suprantant ją kaip apribojimą, prievartą, ar savarankiškumo stoką, tačiau būtent kontrolė daro didžiausią įtaką įmonės tikslų siekimo procesui. Kalbant apie įmonės tikslų įgyvendinimą vidaus kontrolės pagalba, tikslinga išskirti konkrečiuosius vidaus kontrolės tikslus (žr. 2 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Kanapickienė, 2008

2 pav. Pagrindiniai įmonės vidaus kontrolės tikslai

Iš pateikto paveikslo matome, kad būtent kontrolė užtikrina įmonės tikslų siekimo procesą. Kontrolės svarba nediskutuotina, jei organizacija suprantama, kaip žmonių grupė, turinti nustatytą atsakomybę, įgaliojimus, tarpusavio santykius ir veiklos priemones. Pirmiausia vidaus kontrolė turi padėti įmonei judėti reikiama kryptimi, „išgyventi“ šiandieninėmis, sparčiai besikeičiančiomis rinkos sąlygomis ir didinti įmonės konkurencingumą - tai yra vienas iš pagrindinių bet kokio verslo tikslų. Ji turi suteikti įmonės vadovams patikimą, konkrečią bei visapusišką informaciją, kuria remiantis priimami verslui būtini sprendimai. Efektyvi vidaus kontrolė turi padėti išvengti galimų klaidų ir apgaulių įmonės veikloje, bei apsaugoti įmonės turtą ir dokumentus nuo panaudojimo atsitiktiniams tikslams, užtikrinti efektyvią ūkinę veiklą bei apskaitos vedimą pagal nustatytus metodus bei taisykles. Galiausiai, vidaus kontrolės sistema yra svarbi rizikos valdymui. Jos tikslas yra nustatyti įmonės veiklai kylančias rizikas ir jas valdyti. Kaip teigia Kanapickienė (2008), norint pasiekti visus šiuos tikslus, kontrolė turi būti visuotinė, tai yra: nenutrūkstanti veiksmų serija, apimanti visos organizacijos veiklą, bei kiekvienas įmonės vadovas, nepriklausomai nuo jos lygio, turi vykdyti kontrolę, kaip neatskiriamą savo pareigų dalį. Tačiau kiekvienoje įmonėje kontrolės rūšis keičiasi, kintant vadovavimo stiliui. Kontrolę į sudedamąsias dalis tikslinga skirstyti: 1) laiko atžvilgiu; 2) pagal kontrolės lygius.

Klasifikacija laiko požiūriu. Mokslinėje literatūroje yra skiriamos trys kontrolės formos: parengiamoji, einamoji ir baigiamoji. Visų šių kontrolės formų tikslas vienodas: siekti užtikrinti, kad gauti rezultatai būtų kuo artimesni planuojamiems. Tuo tarpu jų vienintelis skirtumas - tik įgyvendinimas laiku (žr. 3 pav.).



Šaltinis: Navickas, 2010, p. 79

3 pav. Pagrindinių kontrolės rūšių atlikimo eiliškumas

Parengiamoji kontrolė. Jos metu analizuojami žmonių gebėjimai, profesinės žinios, reikalingos atliekant tam tikras pareigas. Taip pat atliekama parengiamoji materialinių resursų kontrolė, parengiami gaunamų medžiagų kokybės reikalavimai, numatomas biudžetas, reikalingas įmonės išlaidoms padengti.

Einamoji kontrolė. Tai reguliari pavaldinių darbo kontrolė, atliekama tiesiogiai vykstant darbams bei aptariant iškilusius klausimus ir pasiūlymus darbui pagerinti. Šiuo kontrolės etapu siekiama išvengti nuokrypio nuo planų bei instrukcijų ir pakoreguoti darbuotojų elgseną taip, kad organizacija dirbtų efektyviai.

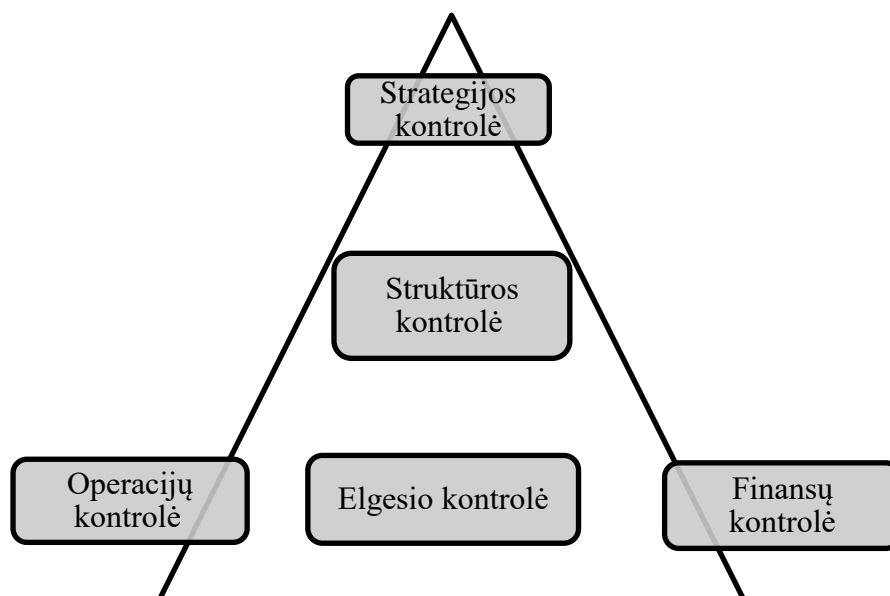
Baigiamoji kontrolė. Ši procedūra vykdoma jau tuomet, kai darbas yra atliktas, o rezultatai palyginami su reikalavimais. Tuomet vadovybė turi galimybę įvertinti, ar numatyti planai buvo realūs. Antra šios procedūros funkcija – motyvavimas. Jeigu įmonės vadovybė sieja motyvacinės paskatas su darbo rezultatais, tai rezultatai turi būti tiksliai ir objektyviai išmatuoti.

Klasifikacija pagal kontrolės lygius. Dažniausiai literatūroje (Kanapickienė, 2008; Navickas, 2010) išskiriami šie trys kontrolės lygiai:

- a) Operatyvinė (faktinė)
- b) Valdymo;
- c) Strateginė kontrolė.

Nagrinėjant mokslinę literatūrą, teko susidurti su dar dviem mokslininkų išskiriamais kontrolės pavyzdžiais, kuriuos autoriaus nuomone, taip pat svarbu paminėti, tai: elgesio kontrolė ir finansų kontrolė. Šios kontrolės priskiriamos pirmajam lygiui, kartu su operacijų kontrole. Apibendrinta kontrolės lygių piramidė pateikta 4 paveiksle.

Kaip matyti iš paveikslo, žemiausiame kontrolės lygyje yra operacijų kontrolė, kuri apima produkcijos, pirkimų, gamybos, įrenginių eksploatacijos ir kokybės kontrolę. Elgesio kontrolė – tai darbuotojų veiklos priežiūra ir skatinimas gerai atlikti savo funkcijas. Finansų kontrolė yra atsakinga už įmonės finansinius išteklius, tai yra prižiūri tai, kad įmonei liktų pelno, padengus išlaidas nuo gautų pajamų.



Šaltinis: Bagdonas ir Bagdonienė, 2000, p. 166

4 pav. Kontrolės lygiai organizacijoje

Aukštesniajame lygyje yra struktūros kontrolė, kurios esmė – tikrinti, kaip organizacijos padaliniai atlieka savo funkcijas. Aukščiausiam hierarchijos lygmenyje – strategijos kontrolė, kurios paskirtis – vertinti, kaip efektyviai organizacijos strategija padeda jai siekti tikslų. Jeigu vienoje ar kitoje srityje pasirinkta strategija nepadeda pasiekti trokštamų rezultatų – ji turi būti pakeista. Strateginė kontrolė yra glaudžiai susijusi su strateginiu planavimu, taigi ji vyksta aukščiausiu lygiu ir apima visą organizacijos veiklą. Pats kontrolės procesas taip pat turi būti planuojamas: nustatomas kontroliavimo objektas: sąmatos ar rezultatas, kiekybė ar kokybė. Taip pat numatomi ir kontrolės vykdytojai, kontrolės operacijų dažnumas, vieta bei parenkami kontrolės metodai ir efektyviausios priemonės. Autoriaus Navicko (2010) teigimu, norint atlikti kontrolę:

1. Kolektyvas turi būti suinteresuotas siekti numatytų įmonės tikslų. Dėl šios priežasties būtina suderinti vadovavimo metodus bei poveikio darbuotojų motyvacijai priemones.

2. Komunikavimo sistema įmonėje turi būti efektyvi.

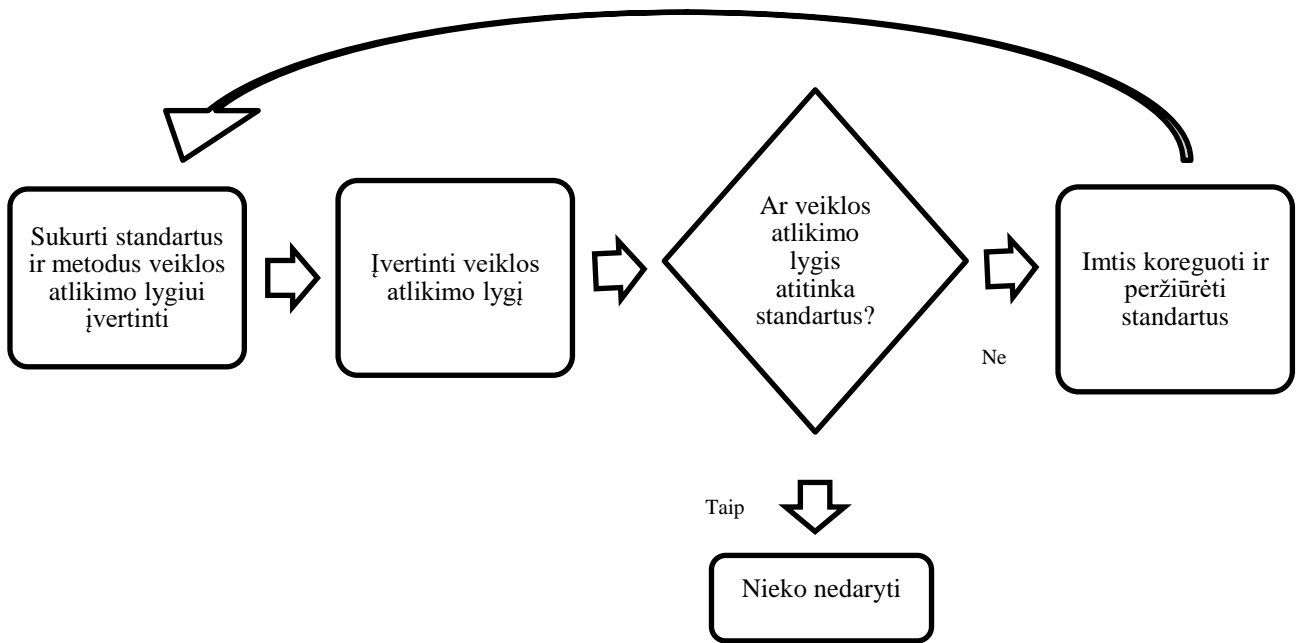
3. Visi dirbantieji turi žinoti apie įmonėje naudojamas kontrolės priemones.

Siekiant geriau suprasti kontrolės proceso įmonėje reikšmę bei veikimą, svarbu išanalizuoti visus kontrolės etapus. Įprastai kontrolės procesą sudaro keturi pagrindiniai etapai (žr. 5 pav.).

Pirmasis kontrolės proceso etapas – sukurti standartus ir metodus veiklos lygiui įvertinti. Standartas – tai objektas, pagal kurį sprendžiama, kokių veiklos rezultatų norima pasiekti. Kontrolės metu yra tikrinama, kaip jie vykdomi ir kokių priemonių reikia imtis, norint juos pasiekti. Standartai paprastai skirstomi į šiuos tipus:

- Išoriniai standartai – veiklos rezultatai vartotojo atžvilgiu: pasiūla, kokybė, kaina.
- Vidiniai standartai – veiklos rezultatai įmonės atžvilgiu: kaštai, gamybos procesas, pelnas.

- Fiziniai standartai – rezultatai susiję su klientų skaičiumi bei pagaminamos produkcijos kokybe.
- Piniginiai standartai – organizacijos standartai finansų atžvilgiu, pvz.: planuojamas pelnas, išlaidos, produkcijos kainos.
- Laiko standartai – nustato produkcijos pagaminimo, bei kitų darbų atlikimo tempą.



Šaltinis: Bakanauskas ir kt., 2011, p. 288

5 pav. Pagrindiniai kontrolės proceso etapai

Antrasis kontrolės proceso etapas – veiklos atlikimo lygio įvertinimas. Vertinimo dažnumas priklauso nuo vertinamos veiklos tipo, tačiau jis turi būti nenutrūkstamas ir pasikartojantis procesas.

Trečiasis kontrolės proceso etapas – veiklos atlikimo lygio su nustatytais standartais palyginimas.

Ketvirtas kontrolės proceso etapas – standartų koregavimas, jei veiklos rezultatai nukrypsta nuo prieš tai nustatytų standartų.

Iš pateikto paveikslo matome, kad kontrolės procesas yra dinamiškas ir turi grįžtamąjį ryšį. Vykdomas paeiliui, šis procesas tobulina įmonės veiklą, kadangi su kiekvienu kontrolės proceso etapu, aptinkamos ir pataisomos buvusios klaidos, nustatomas naujas standartas ir pasiruošiama priimti naujus nesklandumus bei operatyviai į juos sureaguoti ir ištaisyti.

1.4. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų įtaka įmonės vidaus kontrolės būklei

Siekiant suvokti ir suprasti vidaus kontrolės esmę bei kontrolės problemas, išskylančias įmonėje, tikslinga vidaus kontrolę analizuoti ne kaip visumą, o išskaidyti ir išnagrinėti ją sudarančius elementus. Nors įvairūs mokslininkai skirtingai išskiria kontrolės elementus, šiame darbe remiamasi dažniausiai

mokslinėje literatūroje pateikiama tarpusavyje susijusių elementų struktūra bei INTOSAI Vidaus kontrolės standartų gairėse (2004) patvirtintu vidaus kontrolės sistemos aiškinimu. Vidaus kontrolės sistemą sudarantys elementai:

- 1) Kontrolės aplinka;
- 2) Rizikos valdymas;
- 3) Informacinė sistema;
- 4) Kontrolės veiksmi;
- 5) Kontrolės stebėseną.

Tokiai vidaus kontrolės sistemos elementų sudėčiai pritariama daugelyje mokslinių darbų (Hubbard, 2003; Kanapickienė, 2008; Lakis ir Giriūnas, 2012; Giriūnas ir Mackevičius, 2013). Šis vidaus kontrolės priemonių išskaidymas įstaigų ar organizacijų vadovams padeda įvertinti:

- 1) skirtingų vidaus kontrolės elementų įtaką įmonės veiklai;
- 2) tobulintinas vidaus kontrolės sritis;
- 3) naujų vidaus kontrolės priemonių sukūrimo arba esamų priemonių tobulinimo poreikį.

1.4.1. Kontrolės aplinka

Kontrolės aplinka – tai aplinka, kurioje vyksta visa įmonės veikla. Kontrolės aplinka užtikrina darbo drausmę bei veiklos atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei. Ji veikia įmonės strateginių tikslų, uždavinių, procesų ir jų vertinimo kriterijų formavimo procesą bei kontrolės organizavimą. Galima teigti, kad kontrolės aplinka yra visos vidaus kontrolės pagrindas, kadangi, kaip teigia Kanapickienė (2008), kontrolės sistema nebus efektyvi, jei ją kuriant, nebus išanalizuota ir įvertinta, kokioje aplinkoje ji veikia. 6 lentelėje pateikiami pagrindiniai palankios ir nepalankios kontrolės aplinkos bruožai.

6 lentelė. Pagrindiniai palankios ir nepalankios kontrolės aplinkos bruožai

Palankios kontrolės aplinkos bruožai	Nepalankios kontrolės aplinkos bruožai
Teigiamas vadovybės požiūris į vidaus kontrolę	Nepasiekti planuoti veiklos rodikliai
Dokumentuose užfiksuotų subjekto administravimo funkcijų vykdymas	Veiklos priežiūros bei dokumentavimo trūkumai
Nustatytų administravimo procedūrų ir tvarkos aprašų laikymasis	Ne pagal nusistovėjusią tvarką atliekamos veiklos operacijos bei dideli klaidų rodikliai
Patikima valdymo ir kontrolės sistema, kuri greitai pastebi ir ištaiso klaidas	Netinkamai atliekamos pareigos arba neatliekamos funkcijos
Nusistovėjęs ir tinkamai dirbantis personalas bei tinkamas jo valdymas	Didelė darbuotojų kaita

Šaltinis: sudaryta pagal INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires, 2004

Kontrolės aplinkos sudėtinės dalys:

1. *Vadovybės ir darbuotojų asmeninis bei profesinis sąžiningumas ir moralinės vertybės.* Kiekvienas organizacijos asmuo: vadovai ir darbuotojai – turi pasižymėti asmeniniu ir profesiniu sąžiningumu bei moralinėmis vertybėmis, kadangi tai lemia jų pasirinkimą ir vertybinius sprendimus.

2. *Kompetencijos siekis* – apima žinių ir įgūdžių lygį, reikalingą ekonomišką, efektyvą ir rezultatyvą veiklą užtikrinimui, bei kiekvieno asmens atsakomybę už vidaus kontrolę supratimui. Tiek įmonės vadovai, tiek darbuotojai turi turėti tokią kompetenciją, kad suprastų, kaip svarbu organizuoti, įgyvendinti ir palaikyti reikiamą vidaus kontrolę ir atlikti savo pareigas taip, kad būtų pasiekti bendrieji vidaus kontrolės tikslai ir įgyvendinta organizacijos misija.

3. *Valdymo filosofija ir vadovavimo stilius*, literatūroje dažnai apibūdinamas, kaip „iš viršaus“ duodamas tonas – tai aukščiausios vadovybės požiūris, kuris atsispindi visuose vadovybės veiklos aspektuose, jų dalyvavimas ir parama duodant toną „iš viršaus“, skatina teigiamą požiūrį į vidaus kontrolę organizacijoje. Jei aukščiausioji įmonės vadovybė supranta ir savo veiksmais parodo, kad vidaus kontrolė svarbi, kiti organizacijos darbuotojai tai jaučia ir atsako į tai sąžiningai laikydamiesi nustatytos kontrolės priemonių. Kita vertus, jei organizacijos nariai jaučia, kad aukščiausieji vadovai nesirūpina kontrole ir, kad ji palaikoma tik paviršutiniškai, o ne iš esmės, galima teigti, kad beveik visais atvejais organizacijos vidaus kontrolės tikslai nebus pasiekti.

4. *Organizacinė struktūra.* Ji suprantama kaip įmonėje sukurta vidinė administravimo struktūra, kurioje yra nustatytas padalinių pavaldumas, kompetencija, pareigų ir atsakomybės paskirstymas ir atskaitomybė. Organizacinė įmonės struktūra apima valdymo ir atsakomybės pasidalijimą, įgaliojimus ir atskaitingumą, komunikavimą, ryšius.

5. *Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika* - apima darbuotojų paiešką, samdymą bei atleidimą, mokymą, veiklos vertinimą, konsultavimą, taip pat jų skatinimą ir apmokėjimą už darbą. Personalo priėmimo į darbą, mokymo, veiklos vertinimo ir skatinimo būdai yra svarbi kontrolės aplinkos dalis. (INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2004).

Į kontrolės aplinkos sudėtinių veiksnių sąrašą būtų tikslinga įtraukti dar vieną elementą – reglamento sąvoką. Reglamentas – tai įmonės vidaus ir išorės norminių dokumentų sistema, nustatanti kontrolės sistemos sveikimo mechanizmą. Nors šis elementas literatūros šaltiniuose nėra išskiriamas, nes veiklą reglamentuojantys dokumentai analizuojami nagrinėjant kitus kontrolės aplinkos elementus, tačiau šiandieninis verslas ir jo būklė rodo, kad reglamentuojant dokumentus yra susiduriama su ne viena problema. Plačiai savo darbuose, įmonių vidaus kontrolę nagrinėjanti Kanapickienė (2009) teigia, kad šiomis dienomis įmonės dažnai susiduria su problemomis nustatant įmonės politikos gaires, sudarant operacijų atlikimo procedūras ar darbuotojų pareigines instrukcijas. Įmonėje sudarytos pareigybinės instrukcijos dažnai būna tik aprašomojo pobūdžio, nekoordinuojamos darbuotojų teisės, pareigos bei atsakomybė. Kalbant apie įmonės veiklą reglamentuojančius dokumentus, jie dažnai būna parengti

nenuosekliai, nesistemiškai, prieštaraujantys vienas kitam bei nėra operatyviai pildomi, ar pakeičiami. Dėl šios priežasties įmonės vidaus kontrolės sistemą reglamentuojantys dokumentai praranda aktualumą ir paskirtį.

Taigi esant tokiai situacijai, reglamentą, kaip atskirą elementą, yra svarbu išskirti ne tik teoriniu, tačiau ir praktiniu aspektu, nes labai svarbu, kad įmonėje organizuojant vidaus kontrolę, joje būtų sudarytas ne atskirų dokumentų, nefunkcionuojantis rinkinys, o vidaus norminių dokumentų visuma. Išanalizavus praktikoje naudojamus dokumentus, autorius siūlo, kad įmonės veiklą reglamentuojančių dokumentų rinkinį turėtų sudaryti:

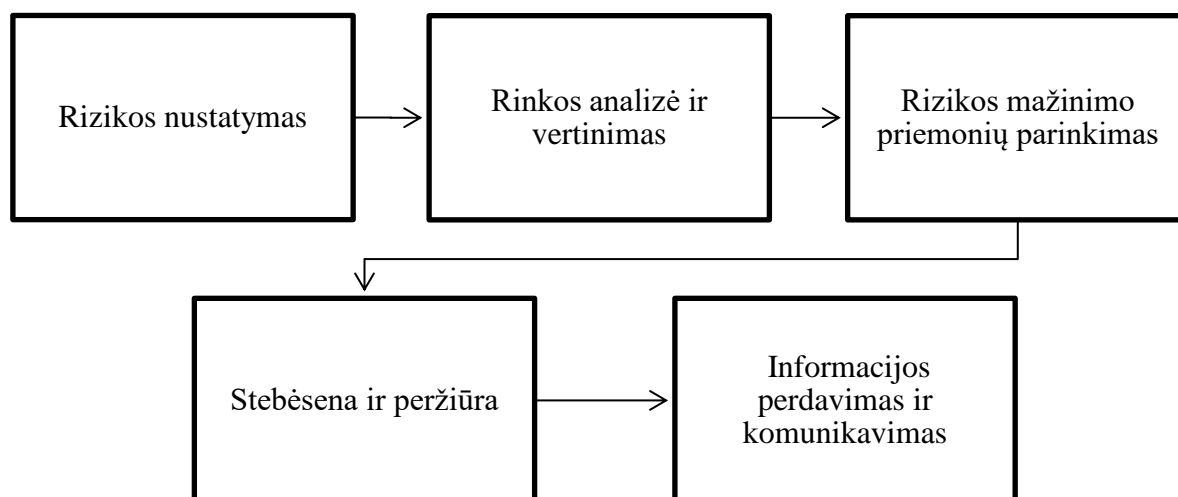
- Įmonės politikos vadovas su išskirtomis atitinkamomis veiklos kryptimis, aiškiai apibrėžta įmonės misija bei nustatytais strateginiais tikslais;
- Etikos kodeksas;
- Vidaus kontrolės sistemos nuostatai su pateiktais pagrindiniais uždaviniais, kuriuos turi įgyvendinti vidaus kontrolė. Taip pat įvardijami asmenys, vykdančys kontrolę;
- Vidaus audito tarnybos nuostatai;
- Įmonės organizacinės struktūros schema;
- Skyrių bei padalinių nuostatai;
- Darbuotojų pareigybinės instrukcijos;
- Tam tikrų operacijų atlikimo instrukcijos;
- Įsakymas apie apskaitos politiką;
- Dokumentas, numatantis sprendimų priėmimo procedūras.

1.4.2. Rizikos valdymas

Pastaruoju metu versle rizika vis didėja, kadangi aplinka, kurioje veikia įmonės veikla, nuolatos keičiasi, taip pat darosi vis kūrybiškesnė bei sudėtingesnė. Rizikos vertinimas ir valdymas padeda įmonių vadovybei: 1) efektyviai veikti ir prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkos sąlygų; 2) identifikuoti įvykius, darančius potencialią įtaką bei juos aktyviai išnaudoti; 3) atskleisti reikšmingiausias rizikas ir jas sumažinti iki priimtino lygio. Literatūros šaltiniuose (Kanapickienė, 2009; Stasytytė ir Aleksienė, 2015) nurodoma, kad rizikos valdymas - tai koordinuoti veiksmai, kuriais siekiama identifikuoti, valdyti ir kontroliuoti sąlygas ir įvykius, galinčius turėti neigiamą įtaką įmonės veiklai. Visos įmonės be išimties, susiduria su tam tikromis rizikomis, todėl būtina nusistatyti rizikingiausias sritis ir jas labiausiai kontroliuoti.

Rizikos valdymo tikslas – sumažinti riziką iki priimtino lygio. Rizikos valdymas yra nuolatinio pobūdžio procesas, kuris vykdomas etapais, dalyvaujant visiems subjekto darbuotojams (žr. pav. 6).

Pirmojo etapo metu nustatomi veiksniai (rizika), turintys, ar galintys turėti įtakos įmonėje vykstantiems procesams. Keletas galimų rizikos veiksnių, su kuriais įmonė gali susidurti savo veikloje: politiniai (įtempti tarpvalstybiniai santykiai, galimi valdžios pasikeitimai, nepalankūs įstatymai bei norminiai dokumentai), ekonominiai (aukšta infliacija, didelė konkurencija, aukšta bedarbystė šalyje), priklausomybė nuo nedidelio tiekėjų skaičiaus, įmonės konkurentai gerai įsitvirtinę rinkoje, galimybė pasisavinti įmonės pinigus, dažnos pirkėjų skolos, įrenginių gedimai, žema darbuotojų kvalifikacija, konfidencialios informacijos nutekėjimas ir kt.



Šaltinis: sudaryta pagal INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires, 2004

6 pav. Rizikos valdymo procesas

Nustačius galimas rizikas, svarbu išskirti, kurios iš jų yra pakankamai svarbios ir reikšmingos, kad vadovybei vertėtų į jas atkreipti dėmesį. Vertinant rizikų reikšmingumą, svarbu atsižvelgti į šiuos tris faktorius: 1) tikimybė (galimybė), 2) galimų padarinių poveikis, 3) įdiegtų kontrolės priemonių efektyvumas. Tikimybė atspindi galimybę, kad įvykis nutiks per tam tikrą laikotarpį, o poveikis atspindi, kaip stipriai įvykis paveiktų įmonės gebėjimą pasiekti savo tikslų. Vėliau nustatomos rizikos valdymo priemonės, paskiriami darbuotojai, atsakingi už jų įgyvendinimą, nustatomi rizikos valdymo priemonių įvykdymo terminai ir patvirtinamas rizikos valdymo planas.

Stebėsenos ir peržiūros etapo metu vykdoma rizikos valdymo plano įgyvendinimo priežiūra bei užtikrinamas rizikos vertinimo bei valdymo priemonių taikymo efektyvumas. Galiausiai yra labai svarbu užtikrinti, kad įmonėje būtų sudarytos prielaidos sklandžiam informacijos perdavimui visiems darbuotojams, bei efekyviai komunikacijai apie naujai atsirandančias rizikas.

1.4.3. Kontrolės veiksmai

Kontrolės veiksmai – tai konkretūs veiksmai ir nuostatos, parengtos vadovaujantis pagrindiniais vidaus kontrolės principais, patvirtintos įmonės vadovybės, skirtos rizikai valdyti bei vidaus kontrolės tikslams pasiekti. Šiais veiksmais taip pat siekiama išvengti, nustatyti, ištaisyti klaidas ir informacijos

iškraipymus, atsiradusius atliekant ūkinės operacijas. Atlikus mokslinių darbų analizę, galima konstatuoti, kad nėra vieningos nuomonės dėl kontrolės veiksmų skaičiaus ir suskirstymo, kadangi įvairūs autoriai atkreipia dėmesį į skirtingus kriterijus, atsižvelgdami į įmonės dydį, organizacinę struktūrą, veiklos sritis bei kitas aplinkybes. Tačiau lietuvių autorių Dzingulevičienės ir Kustienės (2010) teigimu, pagrindiniai ir svarbiausi šiomis dienomis įmonių veikloje taikomi kontrolės veiksmai yra šie: darbuotojų pareigų atskyrimas, dokumentavimas, įgaliojimų suteikimas, informacijos apdorojimo kontrolė (žr. 7 lent.).

7 lentelė. Pagrindiniai kontrolės veiksmai

Kontrolės veiksmai	Apibūdinimas
Darbuotojų pareigų atskyrimas	Tai vienas pagrindinių kontrolės veiksmų. Pagrindinės pareigų ir atsakomybės sritys turi būti paskirstytos skirtingiems darbuotojams, siekiant išvengti klaidų ir sukčiavimo. Jos turi būti paskirstomos taip, kad 1) padaręs klaidą darbuotojas vėliau negalėtų jos pats pataisyti; 2) vieni darbuotojai tikrintų kitų darbuotojų darbą. Mažose ir vidutinėse įmonėse pareigų atskyrimas gali būti sudėtingas dėl mažo darbuotojų skaičiaus, todėl jose reiktų siekti atskirti: turto apsaugą, operacijų sankcionavimą bei apskaitą. Jei šios pareigos nėra atskiriamos, darbuotojo veikla turi būti labiau tikrinama.
Įgaliojimų suteikimas	Kiekvieno darbuotojo įgaliojimai ir atsakomybė turi būti konkrečiai nustatyti, darbuotojai privalo būti supažindinti su savo atsakomybėmis ir vykdyti tik savo kompetencijai prilygtas pareigas. Didelėse įmonėse elgesio normos bei pareigybinės instrukcijos paruošiamos raštu. Tuo tarpu nedidelėse įmonėse rašytinių nurodymų dažniausiai nėra.
Dokumentavimas	Tai pagrindas, kuriuo remiantis daromi įrašai į buhalterinės apskaitos registrus. Jie privalo būti tikslūs, bei garantuojantys, kad visos ūkinės operacijos yra tinkamai apskaitytos. Pagrindiniai reikalavimai, šiai procedūrai: 1) nepertraukiama numeracija; 2) dokumentai turi būti sudaromi laiku; 3) dokumente nurodomas atsakingas asmuo, įgaliotas atlikti ūkinę operaciją; 4) dokumentai turi būti tam tikros struktūros, paprasti, suprantami, pateikta reikiama informacija.
Informacijos apdorojimo kontrolė	Informacijos apdorojimo kontrolę sudaro dvi veiksmų grupės: tai taikymo kontrolės procedūros ir bendrosios IT kontrolės procedūros. Taikymo kontrolės veiksmų tikslas – apskaitos sistemos patikimumo užtikrinimas. Pagrindinės priemonės šiam tikslui pasiekti: 1) ūkinių operacijų numeracija ir apskaita, 2) visų duomenų apdorojimo patikrinimas, 3) įvairių šaltinių duomenų palyginimas. Bendrosios IT kontrolės procedūros apima: programinės įrangos įsigijimo, priežiūros bei prieigos apsaugos kontrolę.

Šaltinis: parengta pagal Kanapickienė, 2008; INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires, 2004, 315-asis Tarptautinis audito standartas

1.4.4. Informacija ir komunikacija

Informacija ir efektyvi komunikacija turi esminę įtaką, įgyvendinant vidaus kontrolės sistemos priemones ir procedūras. Šie veiksniai yra svarbūs, siekiant realizuoti bendruosius įmonės tikslus.

Įmonės tikslams pasiekti būtina, kad būtų nustatoma, registruojama bei laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus ir išorės ūkinius įvykius ir ūkines operacijas. Įmonės vadovai turi būti informuoti apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką bei kitus aktualius įvykius. Tuo tarpu darbuotojams taip pat turi būti perduota visa reikalinga informacija, bei informuota, kokio elgesio iš jų tikimasi. Kad įmonės komunikacija būtų efektyvi, informacija turi būti pasiekama visais subjekto lygiais (vertikaliai, horizontaliai, atitinkamu lygiu), bei tretiesiems asmenims (kitiems subjektams, visuomenei, piliečiams). Įmonėse pasiektiems rezultatams aptarti, bei kitai svarbiai informacijai perduoti, organizuojami darbuotojų susirinkimai, taip pat informavimas gali būti atliekamas žodžiu, elektroniniu būdu bei vadovų veiksmų pavyzdžiu (INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2004).

Kai kurie autoriai (Knapickienė 2008; Singleton, 2008; Giriūnas ir Lakis, 2009) savo darbuose, šį elementą įvardija plačiau – informacinė sistema. Informacinė sistema – organizuota duomenų bei ryšių tarp jų visuma, fiksuojanti, platinanti ar apdorojanti reikiamą informaciją. Informacinę sistemą sudaro infrastruktūra (kompiuterinė ir techninė įranga), programinė įranga, žmonės, procedūros ir duomenys. Dauguma įmonių informacines sistemas naudoja verslo bei buhalterinės apskaitos tikslais, pateikti ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė, su reikalavimų vykdymu susijusi informacija, sudaranti sąlygas įgyvendinti ir kontroliuoti veiklą. Tai ne tik vidaus duomenų kiekybinės ir kokybinės formos, bet ir informacija apie išorės įvykius, veiklą bei sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti (INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2004).

Mažose ir vidutinėse įmonėse informacinės sistemos ir susiję verslo procesai yra ne tokie sudėtingi, kaip dideliame subjekte, todėl mažoms įmonėms, kurių vadovai patys aktyviai dalyvauja veikloje, išsamūs apskaitos procedūrų ir sudėtingų apskaitos įrašų aprašymai ar rašytinės tvarkos gali būti neprivalomi. Taip pat mažuose subjektuose komunikacija dažniausiai yra lengviau užtikrinama, dėl įmonės mažumo, nedidelio valdymo pakopų skaičiaus bei dėl to, kad vadovai yra lengviau pasiekiami, bendravimas ir informavimas mažoje įmonėje gali būti ne toks formalus kaip didelėje įmonėje (315-asis Tarptautinis audito standartas, 2009).

1.4.5. Kontrolės stebėseną

Kontrolės stebėseną – tai subjekto veikla, kuria siekiama užtikrinti, kad vidaus kontrolės procedūros veiktų taip, kaip numatyta ir, kad jos būtų keičiamos pasikeitus veiklos aplinkos sąlygoms (INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2004). Vidaus kontrolės stebėseną įmonės vadovai atlieka vykdydami: 1) nuolatinę veiklą; 2) atskirus vertinimus; 3) nuolatinę veiklą ir atskirus vertinimus kartu.

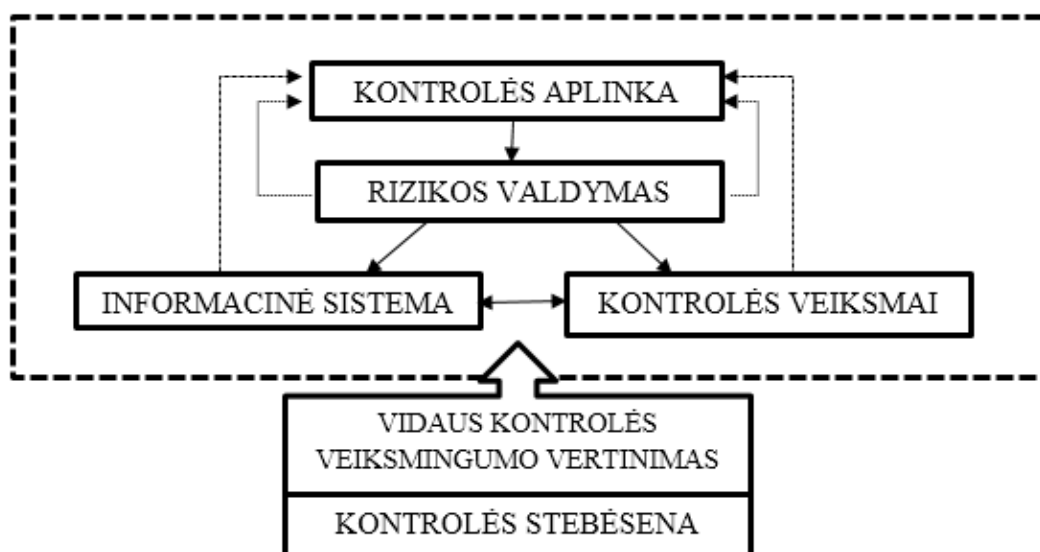
Vidaus kontrolės nuolatinė stebėseną apima reguliarią valdymo ir priežiūros veiklą bei kitus veiksmus, darbuotojams tiesiog atliekant savo pareigas. Ji atliekama nuolat, realiu laiku, dinamiškai

reaguojant į kintančias sąlygas, dėl šios priežasties ji laikoma efektyvesne už atskirus vertinimo veiksmus. Tuo tarpu periodiškai vertinimai atliekami vidaus arba išorės auditorių, dažniausiai jau nustatčius tam tikrus faktus, išryškėjusius nuolatinės stebėsenos metu. Jų apimtis ir dažnis priklauso nuo rizikos įvertinimo bei nuolatinės stebėsenos efektyvumo. Veiksniai, kuriuos įvertinus, parenkama periodinės vidaus kontrolės veiksmų apimtis bei dažnumas:

- Pokyčių įmonėje pobūdis ir laipsnis;
- Įvairūs vidaus ir išorės įvykiai bei su jais susijusi rizika;
- Darbuotojų, atsakingų už reagavimą į riziką bei kontrolės priemonių įgyvendinimą, kompetencija ir patirtis;
- Nuolatinės stebėsenos rezultatai.

Vidaus kontrolės stebėseną turi apimti subjekto veiklą atitinkančias išsamias veiklos kryptis, procesus, procedūras ir taisykles, skirtas užtikrinti, kad į audito ir kitų peržiūrų metu nustatytus faktus būtų tinkamai ir greitai reaguojama. Reaguodami į stebėsenos veiksmus įmonių vadovai turi: 1) greitai įvertinti nustatytus faktus, įskaitant trūkumus rodančius faktus, auditorių ir kitų veiklos vertintojų rekomendacija, 2) nustatyti, kokie veiksmai turi būti atlikti reaguojant į nustatytus faktuose. Mažose įmonėse nuolat vykdoma stebėseną greičiausiai yra neformali ir paprastai įgyvendinama vadovybei tiesiogiai dalyvaujant subjekto veikloje. Todėl aktyviai veikloje dalyvaujantys vadovai nustatę reikšmingus subjekto duomenų netikslumus arba veiklos neatitikimus nustatytai tvarkai, turi galimybę juos pataisyti tiesiogiai ir nieko nelaukdami. (INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2004; 315-asis Tarptautinis audito standartas, 2009)

Aptarti vidaus kontrolės elementai tarpusavyje yra glaudžiai susiję. Šių elementų ryšio schema pateikta 7 paveiksle.



Šaltinis: Kanapickienė, 2008, p. 78

7 pav. Vidaus kontrolės elementų ryšys

Taigi, kaip matyti paveiksle, kontrolės aplinka yra visos vidaus kontrolės pagrindas. Ji užtikrina tiek darbuotojų discipliną, tiek įmonės struktūrą bei atmosferą, darančią didelę įtaką vidaus kontrolės kokybei. Taip pat ji veikia įmonės strategijos kūrimo, tikslų formulavimo bei kontrolės veiklos organizavimo procesus. Nusistačius tikslus ir suformulavus efektyvią kontrolės aplinką, įvertinama organizacijos rizika, su kuria ji susiduria įgyvendinama savo misiją ir tikslus. Rizikos mažinimas įmonėje turi būti įgyvendinamas per kontrolės veiksmus. Tikslams pasiekti būtina, kad visa reikiama informacija būtų paskleista po visą organizaciją. Efektyvus informavimas ir komunikacija turi didelę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Na ir galiausiai, siekiant užtikrinti, kad visi šie elementai būtų vykdomi teisingai ir efektyviai, reikalinga kontrolės stebėseną bei vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas (Paukštienė, 2012).

1.5. Mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės problemų identifikavimas

Efektivos vidaus kontrolės organizavimas įmonėje yra vienas pagrindinių įmonės valdymo instrumentų, kuris padeda pasiekti konkurencinį įmonės pranašumą prieš kitas įmones. Tačiau vidaus kontrolės supratimas ir užtikrinimas skirtingų dydžių įmonėse (labai mažose, mažose ir vidutinėse, didelėse) skiriasi iš esmės. O norint įvertinti vidaus kontrolę, būtent įmonės dydis ir darbuotojų skaičius joje yra svarbiausias rodiklis, kadangi nuo jų priklauso vidinės kontrolės sistemos veiksmingumas. Didelėse įmonėse kontrolės sistemos reikšmė yra gerokai didesnė ir pažengta šioje srityje yra gerokai daugiau. Šiose įmonėse paprastai įkuriamos vidaus audito tarnybos, jose sutelkiami aukštos kvalifikacijos darbuotojai, kadangi kuo didesnis įmonės veiklos mastas, bei darbuotojų skaičius, tuo didesnė rizika padaryti klaidų, atliekamuose darbuose, ar patirti finansinių nuostolių, dėl nekvalifikuotų darbuotojų, apgaulių ar vagysčių.

Savo atliktame tyrime Doyle, Ge ir McVai 2007 nustatė, kad vidaus kontrolės trūkumai vidinėje veikloje yra labiau tikėtini įmonėms, kurios yra mažesnės, jaunesnės, finansiškai silpnesnės, tačiau greitai augančios arba išgyvenančios restruktūrizaciją. Tokiose įmonėse, dėl jų veiklos įvairumo, spartaus augimo, bei dažnai besikeičiančių vykstančių procesų, didėjantys veiklos mastai trukdo tokioms įmonėms tinkamai išlaikyti tinkamą nuolatinę vidinę kontrolę. Dėl šios priežasties, šios įmonės yra priverstos pastoviai peržiūrėti ir tobulinti savo vykdomą veiklą, kad ji taikytųsi prie įmonėje vykstančių pokyčių.

Didelė vidaus kontrolės problema nedidelėse įmonėse yra mažas darbuotojų skaičius, nes tai riboja pareigų atskyrimo galimybę. Įmonėse, kuriose dirba tik keli darbuotojai, pagrindinis asmuo, atliekantis vidaus kontrolės funkcijas, bei tiesiogiai susijęs su visomis įmonės veiklos stadijomis yra įmonės direktorius, kuris dažniausiai yra ir įmonės akcininkas. Vidutinėse įmonėse dėl ribotų išteklių bei savininkų noro kiek galima efektyviau išnaudoti žmogiškuosius resursus, vienam darbuotojui pavedama atlikti daugybę funkcijų. To pasekoje išryškėja tokie neigiami padariniai 1) darbuotojai gauna vis naujų

įsipareigojimų, o jau turimos funkcijos turi būti atliekamos per trumpesnę laiką, taigi tam tikri darbai atliekami nevisiškai efektyviai, 2) nesant aiškiai išreikštoms pareigoms, dažnai kyla konfliktai (Kanapickienė, 2008). Taigi galima teigti, kad pačio svarbiausio vidaus kontrolės elemento – pareigų atskyrimo tokiose įmonėse nėra.

Kaip dar viena iš problemų, su kuria susiduriama organizuojant įmonės vidaus kontrolę, mažų ir vidutinių įmonių vadovų kompetencijos stoka. Statistikos departamento atlikto tyrimo 2006 m. duomenimis, dauguma (67,4%) verslininkų šalyje turi aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą. Tačiau didesnis išsimokslinimas yra 50 m. ir vyresnių amžiaus grupėje, o jaunesnėse amžiaus grupėse šis vidurkis sumažėja iki 60,3%. Kadangi įgytas aukštasis išsilavinimas neparodo kompetencijos vadybos srityje, todėl tyrimo metu, taip pat buvo išsiaiškinta, kad didžioji dalis, net 61,2% verslininkų, prieš pradėdami verslą, nesimokė verslo administravimo pagrindų ir nelaikė specialių kursų, savo verslui vadovavo pasikliaudami intuicija ir savo šeimos bei draugų patirtimi. Taip pat statistikos departamento tyrimų metu net 68 proc. vadovų prisipažino, kad verslo plėtrai trukdo jų kompetencijos stoka. Vadovų profesinis kompetencijos trūkumas taip pat išryškėjo Diskienės, Stankevičienės ir Korsakienės 2012 m. atliktame tyrime. Iš 5 tirtų kompetencijų (asmeninės, socialinės, vadovavimo, strateginės ir profesinės), būtent strateginės ir profesinės kompetencijos buvo įvertintos žemiausiai, o tai yra itin reikšmingi gebėjimai, siekiant įmonės tikslų, kuriant įmonės strategijas bei organizuojant vidaus kontrolę įmonėje. Taigi apibendrinus šiuos tyrimus, galima teigti, kad mažų ir vidutinių įmonių vadovai negali pakankamai kvalifikuotai valdyti įmones: organizuoti struktūrą, verslo procesus, paskirstyti atsakomybę bei funkcijas ir užtikrinti vidaus kontrolės sistemą.

Dar viena problema, kuri sutinkama įmonių veikloje – vidaus kontrolės optimalumo trūkumas. Kaip teigia Bivainis (2011), diegiant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, yra svarbu nustatyti jos apimtis, kad kontrolės būtų nei per daug, nei per mažai. Jei kontrolė bus nepakankama, dėl informacijos stokos nebus net prielaidų tinkamai vykdyti veiklą, tuo tarpu vidaus kontrolės perteklius kausto bei baugina darbuotojus, to pasekoje gali įsivyrėti neigiama psichologinė atmosfera.

Efektyvios kontrolės sistemos sukūrimui bei sėkmingam veikimui palaikyti, galima samdyti kontrolės sistemos specialistą, tačiau nedidelė įmonė to padaryti paprasčiausiai neišgali, o išsiugdyti tokį specialistą įmonės viduje labai sunku, nes Lietuvoje kol kas nėra apibendrintos metodinės medžiagos, kuria vadovaujantis, įmonėse galėtų būti sėkmingai diegiama vidaus kontrolės sistema. Tad norint sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą, įmonių vadovams tenka remtis kitų šalių praktika ir patirtimi. Tai gana sunkus uždavinys, kadangi reikalauja labai daug specialių žinių, laiko bei piniginių lėšų.

Autoriaus R. C. Appleby (2003) teigimu, norint vykdyti efektyvią kontrolę, būtina laikytis šių principų:

1. Kontrolės sistema turi atitikti atliekamo darbo pobūdį. Tai yra, kad mažos ir vidutinės įmonės turi pasirinkti ir taikyti joms tinkamus, skirtingus nei didelių įmonių kontrolės būdus.

2. Apie esamus ar galimus nukrypimus būtina pranešti iš anksto, vos juos pastebėjus.

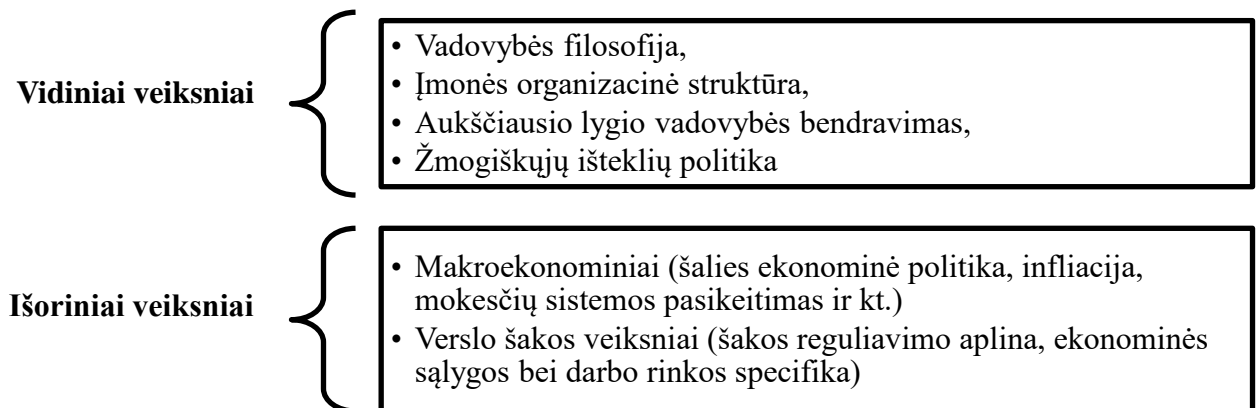
3. Kontrolės sistema turi atitikti organizacijos modelį. Kai organizacijos modelis ir atsakomybės už darbą yra aiškūs ir gerai apibrėžti, kontrolė tampa efektyvesnė, paprasčiau nustatyti žmones, atsakingus, už nukrypimus.

4. Kontrolės sistema turi atspindėti išimtis kritiniuose taškuose, atsižvelgiant į tai, kad nedideli nukrypimai vienoje srityse gali būti reikšmingesni už didelius nukrypimus kitose srityse.

5. Kontrolės operacijos turi būti lanksčios ir ekonomiškos.

6. Kontrolės sistema turi būti lengvai suprantama, ji turi numatyti koregavimo veiksmus.

Veiksminga vidaus kontrolės sistema sumažina tikimybę, kad įmonės tikslai nebus pasiekti. Tačiau visuomet išlieka rizika, kad net ir tinkamai suorganizuota kontrolė neveiks kaip numatyta, nes tam įtakos turi išoriniai veiksniai, kurių įtaka nepriklauso nuo įmonės vadovybės. Literatūroje dažniausiai nagrinėjami tik vidiniai, įmonės veiklai darantys veiksniai, kurie priklauso tiesiogiai nuo įmonės vadovybės, o išorinių veiksnių nagrinėjimo pasigendama. Autorės nuomone, šiuos veiksnius įmonei taip pat yra būtina žinoti, analizuoti bei įvertinti juose slypinčią riziką įmonės veiklai, bei siekiant ją sumažinti, sukurti papildomas kontrolės priemones. Įmonės veiklai įtaką darančių veiksnių klasifikacija pateikta 8 paveiksle.



Šaltinis: parengta remiantis Mackevičius, 2001; Kanapickienė, 2008

8 pav. Įmonės veiklą veikiantys veiksniai

315-ajame TAS vidiniai veiksniai įvardijami kaip įgimti vidaus kontrolės apribojimai. Tarptautiniuose audito standartuose nurodoma, kad ir kokia efektyvi būtų vidaus kontrolė, ji įmonei gali suteikti tik pakankamą, tačiau ne visišką užtikrinimą, kad bus pasiekti įmonės tikslai. Šie apribojimai gali atsirasti dėl darbuotojų priimamų klaidingų sprendimų, ar vidaus kontrolės nesilaikymo dėl žmogaus klaidos, pvz.: dėl nesusipratimo, nerūpestingumo, nuovargio, išsiblašymo, slaptų susitarimų, piktnaudžiavimo ar nepaisymo. Be to, kontrolės priemonės gali būti apeinamos dviem ar daugiau darbuotojų sudarius sąmokslą arba pačiai vadovybei nepaisant vidaus kontrolės.

Apibendrinant, galima teigti, kad norint sukurti tinkamai veikiančią vidaus kontrolės sistemą, reiktų įvertinti tiek išorės, tiek vidaus veiksnius, turinčius įtakos vidaus kontrolės sistemai. Tinkama vidaus kontrolės sistema yra svarbi kiekvienai įmonei, todėl būtina pamatuoti jos suteikiamą naudą bei kaštus. Vidinei kontrolei labai svarbus optimalumas, jos turi būti nei per daug, nei per mažai. Ypatingai svarbi mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės sistemos problema – ribota darbuotojų pareigų atskyrimo galimybė, dėl mažo darbuotojų skaičiaus. Galiausiai reiktų pažymėti, kad įdiegti ir palaikyti veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, daugumos mažų ir vidutinių įmonių vadovų kompetencija, deja nėra pakankamo lygio.

1.6. Įmonių vidaus kontrolės vertinimo teoriniai aspektai

Įmonių vadovai, auditoriai, ar kiti sėkminga įmonės veikla suinteresuoti asmenys turi greitai ir efektyviai surinkti jiems reikalingą informaciją apie įmonės vidaus kontrolės sistemą bei ją įvertinti. Tam būtina pasirinkti tinkamiausią šios informacijos rinkimo būdą. Mokslo darbuose (Knechel, Salterio ir Ballou, 2007; Kanapickienė, 2008; Gray ir Manson, 2011) ir audito standartuose (315 ISA, 2008) nurodoma, kad vidaus kontrolės vertinimas dažniausiai vykdomas informaciją renkant šiais būdais: pasitelkiant aprašymus, grafines schemas bei klausimynus. *Grafinių schemų* tikslas – grafiškai dokumentuoti operacijų tėkmę, atkreipiant dėmesį į svarbius įrašus, dokumentus ir naudojamas procedūras, bei nustatyti problemines vietas, kuriose gali būti aptinkamos klaidos. *Aprašymuose* pateikiama pagrindinių procesų eiga, naudojami dokumentai, kontrolės sistemos elementai ir procedūrų apibūdinimai. Vienas pagrindinių ir dažniausiai naudojamų vidaus kontrolės vertinimo metodų – *klausimynai*. Tai iš anksto parengtas sąrašas klausimų, į kuriuos atsakęs įvairaus lygio personalas, padeda susidaryti pakankamai objektyvų vaizdą apie egzistuojančią vidaus kontrolės sistemą bei jos trūkumus (Kanapickienė ir Razmutė, 2009). Tinkamiausią vidaus kontrolės sistemos įvertinimo būdą kiekviena įmonė turi pasirinkti pati, atsižvelgdama į savo vidaus kontrolės sistemos sudėtingumą. Pasirinkimą, naudoti tam tikrą metodą taip pat gali lemti šių metodų privalumai bei trūkumai (žr. 8 lent.). Tačiau vis tik literatūroje dažniausiai minima, kad įmonėje, kurioje kontrolės procesas paprastas, pakanka aprašymų. O nagrinėjant didelę bei sudėtingą sistemą, efektyviau naudoti grafines schemas ir klausimynus.

8 lentelė. Vidaus kontrolės vertinimo metodų privalumai ir trūkumai

Metodas	Privalumai	Trūkumai
Klausimynai	<ul style="list-style-type: none"> • Surenkama daugiau informacijos nei taikant kitus būdus; • Lengvai analizuojami duomenys; • Greitai užpildomi; • Padeda tiksliai nustatyti kontrolės spragas; • Rezultatai gaunami tiek apie kontrolės visumą, tiek apie atskirą sritį. 	<ul style="list-style-type: none"> • Labai didelė apimtis; • Subjektyvus vertinimas; • „Bendro pobūdžio“ – netinka specifinei veiklai.

8 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Metodas	Privalumai	Trūkumai
Grafinės schemos	<ul style="list-style-type: none"> • Lengvai suprantamos; • Maža apimtis; • Padeda geriau suprasti verslo procesus; • Taupo laiką, nes nereikia gauti informacijos iš vadovų; • Parodo rizikingas, neefektyvias kontrolės sritis. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sunkiai sudaromos; • Schemoms nubraižyti užtrunkama daug laiko; • Sunkiai analizuojamos, nes reikalauja specifinių žinių; • Surenkama mažiau duomenų, nei naudojant klausimynus.
Aprašymai	<ul style="list-style-type: none"> • Lanksčiausias metodas iš visų; • Naudojant kartu su diagramomis, didina jų aiškumą ir mažina galimus nesusipratimus. 	<ul style="list-style-type: none"> • Per didelė apimtis; • Sunkiai skaitomi; • Surenkama mažiau duomenų, nei naudojant klausimynus; • Pritaikomi tik mažoms įmonėms.

Šaltinis: Kanapickienė ir Razmutė, 2009, p. 77

Kanapickienė ir Razmutė (2009) pažymi, kad vertinant vidaus kontrolę, geriausiai tinka klausimynai, kadangi jie padeda išvengti klaidų ir netikslumų. Taip pat pasitelkiant įmonės darbuotojus, jiems patvirtinant, ar paneigiant teiginius, galima geriau pažinti įmonėje vykstančius procesus bei pastebėti esamus vidaus kontrolės pranašumus ar trūkumus. Tiesa, autoriai Gilbert ir Terry (2005) siūlo klausimynus pateikti labiausiai patyrusiems darbuotojams, nes ne visi darbuotojai gali objektyviai vertinti vidaus kontrolės sistemą. Tačiau tuo pat metu nesiūloma klausimynų teikti aukščiausio lygio vadovams, nes jie gerai žino, kokia vidaus kontrolė turi būti ir gali bandyti nutylėti silpnąsias vidaus kontrolės vietas. Vertinant vidaus kontrolę, įvertinimas turėtų apimti visą įmonę, todėl autorės Kanapickienė ir Razmutė (2009) išskiria septynis rekomenduojamo klausimyno blokus (žr. 9 lent.).

9 lentelė. Rekomenduojami klausimynų sudarymo blokai

Klausimyno blokas	Ką siekiama išsiaiškinti?
Vidaus kontrolės aktualumas	Respondento požiūris į vidaus kontrolę bei vidaus kontrolės egzistavimą įmonėje.
Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas	Apklausiamo darbuotojo požiūris į įmonės vidaus kontrolę, t. y. kaip jis vertina dabartinę vidaus kontrolės būklę, nepakankamos vidaus kontrolės priežastis bei problemas.
Kontrolės aplinka	Veiksnių darančių įtaką įmonės vidaus kontrolei, visuma.
Rizikos vertinimas	Su kokiomis rizikomis įmonė susiduria savo veikloje.
Kontrolės veiksmai	Ar yra įgyvendinamos ir atskirtos visos trys laiko atžvilgiu išskiriamos kontrolės: išankstinė, einamoji ir paskesnioji kontrolės; Ar kontrolės veiksmai įmonėje yra įdiegti, ir ar jie veikia?
Informacija ir komunikacija	Ar įmonėje efektyviai komunikuojama ir, ar dalinamasi reikalinga informacija?
Stebėseną	Ar įmonėje vykdomi atskiri įvertinimai arba nuolatinė priežiūra?

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal Kanapickienė ir Razmutė, 2009

Kaip matome iš pateiktos lentelės, rekomenduojami klausimyno blokai, iš tiesų apima visą įmonės veiklą bei visus kontrolės proceso elementus, todėl pasirinkus įmonės vidaus kontrolę tirti, pasitelkus klausimyną, reiktų atkreipti dėmesį, kad jo pagalba būtų išsiaiškinti visi nurodyti aspektai.

1.6. Įmonės vidaus kontrolės tobulinimo kryptys

Įmonių vadovybė, atsižvelgdama į prieš tai identifikuotas vidaus kontrolės sistemos problemas, turi nuolat stebėti, kad sukurta vidaus kontrolės sistema būtų tinkama, veiktų nepertraukiamai ir efektyviai, o keičiantis vidaus ar išorės aplinkai – būtų koreguojama. Visų pirma, vadovai turi turėti visą informaciją, reikalingą išsiaiškinti priežastis, kodėl buvo nukrypta nuo numatytų standartų bei nustatyti įmanomus kontrolės tobulinimo veiksmus.

Vidaus kontrolės tobulinimo procesas gali apimti vieną ar kelias kryptis. Autoriai Bivainis (2011), Hitt, Black ir Porter (2012) išskiria dvi galimas kryptis – nukrypimų taisymą ir veiklos gerinimą arba standartų ir metodų pakeitimą. Tačiau Doyle et al, 2007; Burrow et al, 2008; Lipaij ir Drejeris (2018) savo darbuose išskiria ir trečią kryptį – procedūrų ir vidaus politikos keitimą.

Nukrypimų taisymas ir veiklos gerinimas. Įmonei nepasiekus numatytų veiklos rezultatų yra būtina įvertinti, ar: 1) vykdomi veiksmai ir darbai yra gerai organizuoti, 2) visi reikalingi ištekliai yra pasiekiami, 3) visa naudojama įranga veikia tinkamai. Veiklos organizavimo procesas turi būti sureguliuotas taip, kad aiškiai atspindėtų darbuotojų atsakomybių ribas, pareigas bei vaidmenis veiklos vykdyme. Taip pat turi būti sukoordinuotas visų procese dalyvaujančių dalyvių bendradarbiavimas, kad asmenys siektų vienodo tikslo, dalintųsi visais resursais, tame tarpe ir informacija, kuri užtikrina tinkamų sprendimų priėmimą laiku.

Procedūrų, politikos keitimas. Efektyvių veiklos rezultatų pasiekimui įtakos turi aiškiai ir tiksliai apibrėžtos visos veiklos atlikimo procedūros, jų veiksmų seka. Jei paaiškėja, kad vykdoma veikla neatitinka rezultatų, turi būti peržiūrima, ar visi šie reikalavimai buvo tinkami įvykdyti. Įmonės tikslai bei numatyti standartai gali būti nepasiekti, dėl netinkamai suplanuotos įmonės veiklos, kuomet darbuotojai nebuvo pakankamai kvalifikuoti, ar motyvuoti atlikti jiems skirtą veiklą. Dažniausiai tai gali nutikti pradendant atilikti naujas procedūras, naudoti naują įrangą, ar atsiradus kitoms naujovėms. Tokiu atveju vidaus politika bei vykdomos procedūros turi būti peržiūrimos ir jei reikia, koreguojamos (darbuotojams vedami papildomi mokymai bei instruktažai, parenkamos naujos procedūros, parengiami aiškūs bei išsamūs jų aprašymai ir kt.), kad būtų galima toliau siekti norimų rezultatų.

Standartų ir metodų keitimas. Jeigu prieš tai aptarti kontrolės veiklos lygio gerinimo būdai nepadedą, reiktų iš naujo peržiūrėti nusimatytus standartus. Dėl dinamiškos, nuolat besikeičiančios aplinkos, gali būti, kad numatyti standartai bei rezultatai nebeatitiks realybės, pvz., planas padidinti pardavimus iki nustatytos ribos, gali būti neįvykdomas, rinkoje atsiradus naujam konkurentui.

Bagdono (2000) teigimu, kad nustatyti standartai būtų praktiškai naudingi ir galėtų būti tinkamai koreguojami, įmonei reikalinga ši informacija:

- Archyviniai dokumentai. Jie parodo, ar praeityje planai buvo sėkmingai įgyvendinti, kokios problemos iškildavo, bei kaip jos buvo sprendžiamos. Šią patirtį galima panaudoti nusimatant naujus standartus.
- Nauji faktai. Visi pakeitimai, tokie kaip, nauja įranga, geresnė technika ar darbuotojų kvalifikacijos kėlimas, turi būti daromi atsižvelgiant į esamą padėtį.
- Ateities planai. Sudarant naujus standartus būtina atsižvelgti į galimus pokyčius ateityje, pvz.: personalo augimas, įrangos tobulinimas ir juos įtraukti į naujus standartus.

Kuriant, keičiant ar taikant standartus, yra labai svarbu, kad įmonė bendradarbiautų su visų lygių darbuotojais. Tik tokiu būdu bus užtikrinta, kad visi darbuotojai vienodai gerai supras jų veiklai taikomus reikalavimus bei siektinus uždavinius.

Burrow et all (2008) teigimu, būtina atkreipti dėmesį į tai, kokie standartai ar metodai yra koreguojami. Nauji, dar nenaudoti, ar mažai naudoti standartai turi būti peržiūrimi ir koreguojami kruopščiau, nei tie, kurie yra naudojami ilgesnį kurį laiką. Lipaj ir Drejeris (2018) pabrėžia, kad standartai turi būti koreguojami nedelsiant, vos paaiškėja, kad jie nebus pasiekti, o bandymai pagerinti atliekamą veiklą nebuvo sėkmingi. Taip nuolatos vykdant standartų nustatymo ir tobulinimo procesą, kuomet standartai yra pakoreguojami iš karto, vos pastebėjus jų neatitikimą, yra taupomas darbo laikas bei organizacijos resursai.

Taigi apibendrinus išanalizuotą Lietuvos ir užsienio autorių literatūrą, bei kitus mokslinius šaltinius, galima drąsiai teigti, kad būtent mažos ir vidutinės įmonės yra šalies ekonomikos variklis. Šios įmonės tiek Lietuvoje, tiek kitose ES šalyse sudaro daugiau kaip 99 proc. visų šalyje veikiančių įmonių, bei užtikrina didžiausią darbo vietų skaičių. Dėl itin didelės konkurencijos tarp šių įmonių, vienas iš svarbiausių veiksnių, kuriuos turi užtikrinti įmonės, norėdamos pasiekti savo tikslus, bei išlikti konkurencingos rinkoje – tai stipri vidaus kontrolė.

Išanalizavus įvairių autorių mintis, pateikta apibendrinta vidaus kontrolės sąvoka – tai vadovybės vykdomais veiksmais apibrėžtas procesas įmonėje, skirtas atsirandančių klaidų valdymui, verslo politikos užtikrinimui bei numatytų tikslų pasiekimui. Analizuojant kontrolės sąvoką, išskirti svarbiausi veiksniai, sudarantys vidaus kontrolės procesą: 1) kontrolės aplinka; 2) rizikos valdymas; 3) informacinė sistema; 4) kontrolės veiksmai; 5) kontrolės stebėseną.

Efektyvios vidaus kontrolės organizavimas įmonėje yra vienas pagrindinių įmonės valdymo instrumentų, tačiau vidaus kontrolės supratimas ir užtikrinimas skirtingų dydžių įmonėse labai skiriasi. Mokslinės literatūros analizės metu paaiškėjo, kad būtent mažos ir vidutinės įmonės susiduria su daugiau kliūčių, nei didelės įmonės. Pagrindinės problemos vidaus kontrolės srityje, su kuriomis susiduria mažos

ir vidutinės įmonės: 1) nespėjama prisitaikyti prie spartaus augimo bei dažnai besikeičiančių procesų; 2) dėl mažo darbuotojų skaičiaus neužtikrinamas pareigų atskyrimas; 3) vadovų kompetencijos stoka; 4) kontrolės optimalumo bei žinių apie kontrolę trūkumas.

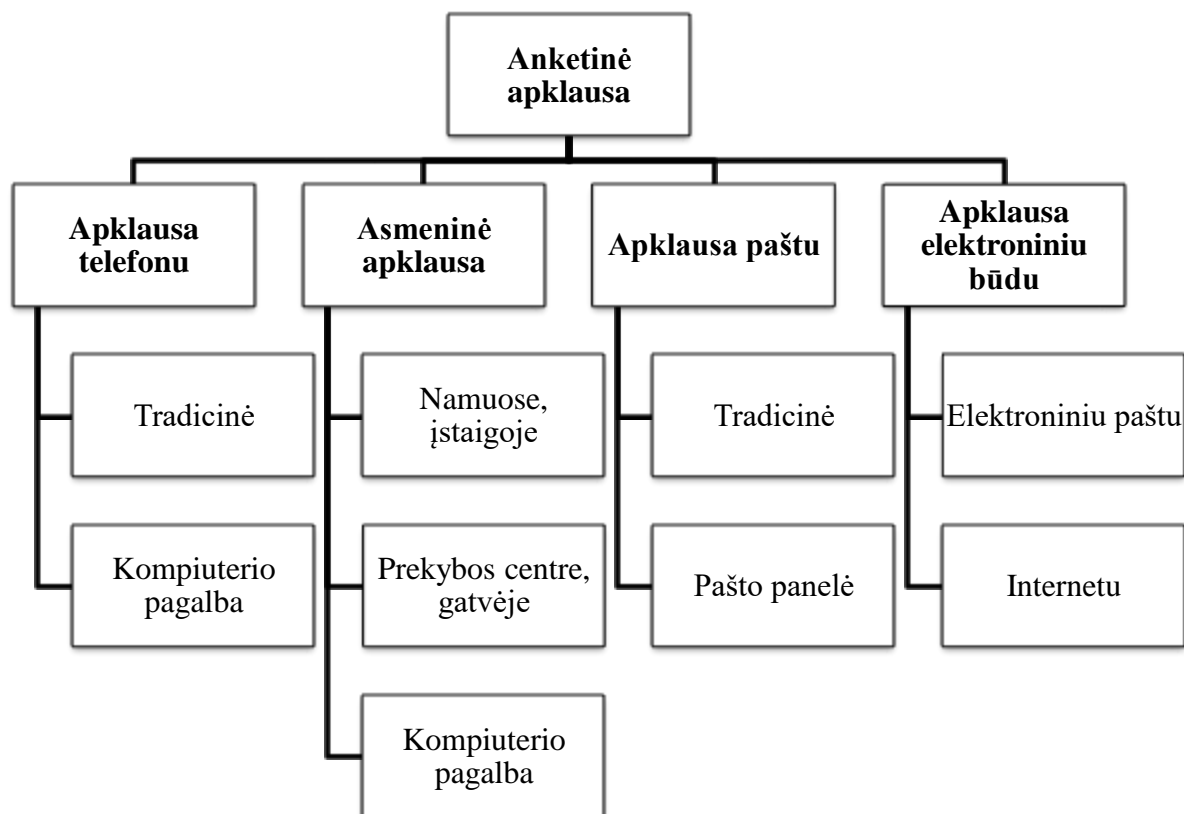
Siekiant įvertinti vidaus kontrolės būklę įmonėje, dažniausiai yra pasitelkiami aprašymai, grafinės arba klausimynai. Būtent pastarieji sulaukia daugiausiai autorių pripažinimo dėl galimybės išvengti klaidų, garantuoti anonimiškumą, bei gauti objektyvesnius respondentų atsakymus. Įvertinus vidaus kontrolės būklę bei identifikavus problemas, svarbu imtis vidaus kontrolės tobulinimo veiksnių, kurie gali apimti vieną ar kelias kryptis: 1) nukrypimų taisymą ir veiklos gerinimą; 2) standartų pakeitimą; 3) kontrolės procedūrų bei vidaus politikos keitimą.

2. MAŽŲ IR VIDUTINIŲ MONIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Anketinė apklausa

Apklausa - bene populiariausias kiekybinių tyrimų duomenų rinkimo metodas, kurio metu atskleidžiamos sąsajos tarp teorijos ir gautų empirinių duomenų (faktų). Jis yra labai plačiai naudojamas tiek moksliniuose, tiek taikomuose tyrimuose. Jau pats metodo pavadinimas nusako, kad tyrimo duomenys bus renkami užduodant tam tikrus klausimus. Taigi duomenims surinkti turi būti parengtas klausimynas, kurį sudaro iš anksto paruošti, aiškiai suformuluoti bei nekintama tvarka pateikti klausimai, kurie padeda susisteminti iš respondentų gautą informaciją (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Klausimyno sąvoka, privalumai bei trūkumai jau buvo aptarti ankstesniame šio darbo skyriuje.

Anketinės apklausos metodas literatūroje yra klasifikuojamas į 4 būdus: 1) apklausa telefonu; 2) asmeninė apklausa; 3) apklausa paštu; 4) apklausa elektroniniu būdu. Detalesnis apklausos būdų klasifikavimas pateiktas 9 paveiksle.



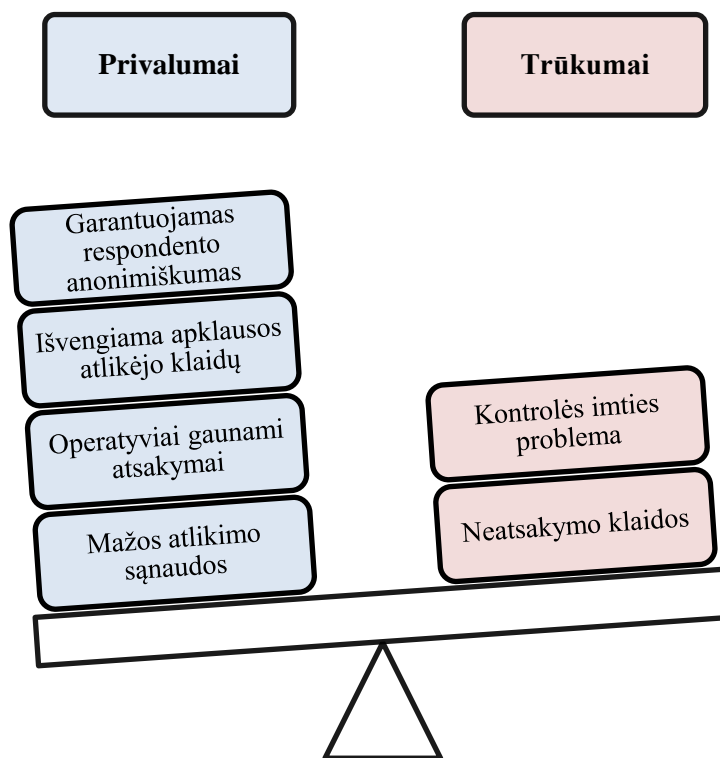
Šaltinis: Dikčius, 2011, p. 9.

9 pav. Apklauskos būdų klasifikavimas

Kaip matyti paveiksle, kiekvienas apklausos būdas yra išskaidomas pagal jo atlikimo vietą arba tipą. Pvz., apklausa telefonu, gali būti atliekama tradiciniu skambučiu arba kompiuterio pagalba, o štai elektroniniu būdu atliekama apklausa, respondentams gali būti išsiunčiama elektroniniu paštu arba pasidalinama kituose internetiniuose puslapiuose. Kadangi baigiamojo darbo tyrimui apklausą pasirinkta

atlikti elektroniniu būdu, todėl toliau bus aptariami būtent šio metodo privalumai ir trūkumai (žr. pav. 10).

Pagrindinis pranašumas, apklausą vykdyti elektroniniu būdu – tai mažos sąnaudos, palyginti su kitais apklausos rinkimo būdais. Čia galima išskirti tiek laiko sąnaudas, kadangi nereikia skirti savo laiko, kol respondentas atsakinės į klausimus, tiek finansines išlaidas, jeigu respondentai geografiškai nutolę vienas nuo kito, o pas juos reiktų nuvykti, arba išsiųsti anketą paštu. Beje elektroniniu būdu pateikus apklausą, skirtingai nei paštu, nereikia laukti, kol anketa pasieks respondentą, bei sugrįš atgal pas siuntėją. Taip pat taikant šį metodą, yra išvengiama galimų apklausos atlikėjo klaidų, kadangi respondentui netenka bendrauti su atlikėju tiesiogiai ar telefonu, taigi tai suteikia dar vieną pranašumą – visišką anonimiškumą, kurio dėka galima tikėtis objektyvesnių atsakymų. Šis metodas, taip pat patogus ir tuo, kad suteikia respondentui lanksčias galimybes atsakyti į klausimus, t. y. neskubant bei jam patogiu metu.



Šaltinis: sudaryta autoriaus, pagal Dikčius, 2011

10 pav. Elektroniniu būdu pateiktos apklausos privalumai ir trūkumai

Pagrindinis šio apklausos metodo trūkumas – neatsakymo klaidos, kadangi šiam metodui būdingas žemas atsakytų anketų grąžinimo laipsnis. Tokias anketas labai sunku sukontroliuoti, kad jos tikrai pasiektų norimą asmenį, kadangi dalis tokių anketų gali nukeliauti į „reklamų“ skiltį ir taip nepasiekti gavėjo, arba ji gali būti perskaityta ir atsakyta kito darbuotojo, kuris nepatenka į tiriamąją imtį. Literatūroje taip pat išskiriama, kad apklausiant gyventojus elektroniniu paštu gali kilti nesklendumų,

nes dalis respondentų juo nesinaudoja, tačiau įmonių atveju, tai tikrai nėra problema (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014; Dikčius, 2011).

2.2. Anketinės apklausos tyrimo organizavimas

Pirmojoje darbo dalyje išanalizavus lietuvių bei užsienio autorių mokslinę literatūrą, bei identifikavus mažų ir vidutinių įmonių planavimo, organizavimo ir komunikacijos problemas vidaus kontrolės srityje, svarbu išsiaiškinti ar mažos bei vidutinės Lietuvos įmonės su tomis pačiomis problemomis susiduria ir praktiškai. Šiam tikslui pasiekti, buvo atliktas tyrimas, pasitelkiant kiekybinio tyrimo metodą – anketinę apklausą. Anketavimo metodas pasirinktas, dėl jau ankstesnėje darbo dalyje minėtų šio metodo pranašumų: autorių, tiriančių vidaus kontrolę rekomendacijų; galimybės išvengti klaidų bei netikslumų; respondentų anonimiškumo užtikrinimo, kuris garantuoja didesnę respondentų skaičiaus įsitraukimą bei patikimesnius atsakymus; lankstumo, kadangi respondentas į pateiktus klausimus gali atsakyti jam patogiu laiku.

Empirinio tyrimo tikslas – nustatyti ir išanalizuoti, ar mažose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse yra užtikrinama vidaus kontrolės sistema.

Empirinio tyrimo metodai:

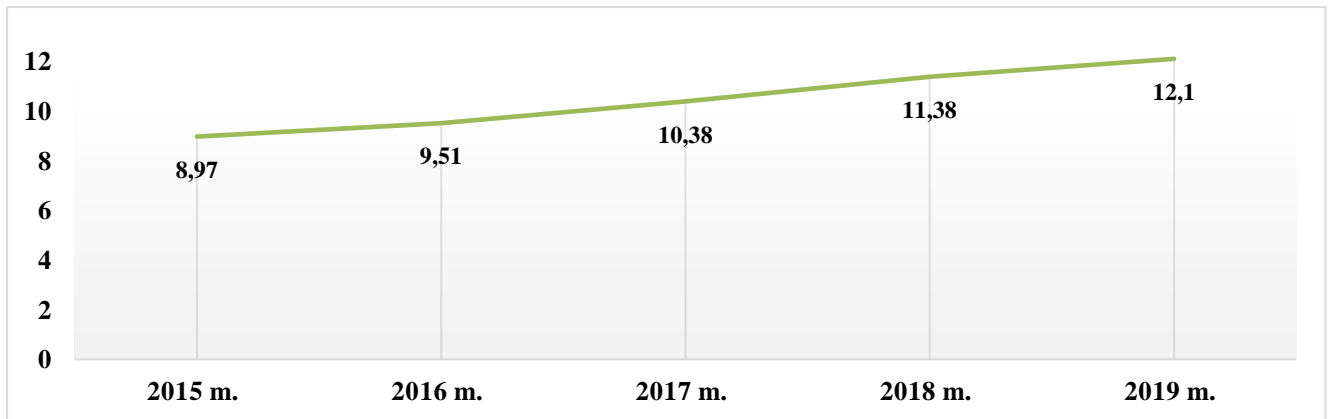
- Anketinė apklausa;
- Apklausos duomenų analizė naudojant Microsoft Excel programą.

Empirinio tyrimo uždaviniai:

1. Ištirti respondentus, ar jie supranta vidaus kontrolės svarbą įmonės veiklai;
2. Nustatyti, kurie kontrolės veiksmai yra naudojami, vidaus kontrolės įmonės viduje užtikrinimui;
3. Išsiaiškinti, su kokiomis problemomis dažniausiai susiduriama, organizuojant įmonės vidaus kontrolę.
4. Apibendrinti gautus rezultatus.

Organizuojant empirinį tyrimą, pirmiausia svarbu apibrėžti tiriamąją visumą. Šiame moksliniame darbe, tiriamoji visuma – Lietuvoje veikiančios, mažmenine prekyba besiverčiančios mažos ir vidutinės įmonės. Tokį pasirinkimą lėmė šios priežastys: skirtinga veikla besiverčiančių įmonių vidaus kontrolės vykdymas bei priemonės labai skiriasi, todėl autorius rinkosi atlikti ne abstraktų kontrolės vertinimą, o labiau įsigilinti į tam tikros ekonominės ūkio šakos specifiką. Mažmeninės prekybos sritis pasirinkta neatsitiktinai. Remiantis LR Statistikos departamento duomenimis 2020 m. pradžioje, mažmeninės prekybos srityje savo veiklą vykdančių įmonių skaičius buvo – 9819 (iš jų 1140 mažos ir vidutinės įmonės), tai sudaro 11,27% visų Lietuvoje veikiančių įmonių. Pagal ekonominės veiklos rūšį, įmonių skaičiumi šią grupę lenkia tik didmenine prekyba užsiimančios įmonės (11,39% visų Lietuvoje veikiančių įmonių). Vertinant mažmenine prekyba (išskyrus variklinių transporto priemonių ir

motociklų prekybą) besiverčiančių įmonių apyvartą, galima teigti, kad šis rodiklis yra taip pat labai svarbus ir optimistinis mūsų šalyje. Analizuojant 2015 m. – 2019 m. duomenis pastebime tendenciją, kad kiekvienais metais, apyvartos didėja mažiausiai 6% (žr. 11 pav.). Per paskutinius metus, mažmeninės prekybos įmonių apyvarta šalyje išsaugo 6,3% ir 2019 m. pabaigoje siekė 12,1 mlrd. eurų.



Šaltinis: sudaryta remiantis 2020 m. Lietuvos statistikos departamento duomenimis

11 pav. Mažmeninės prekybos įmonių, išskyrus variklinių transporto priemonių ir motociklų prekybą, apyvarta (be PVM), mlrd. EUR

Šie rezultatai rodo, kad mažmeninės prekybos sektorius sukuria didelę pridėtinę vertę šalies ekonomikai, o taip pat sukuria ir daugiausiai darbo vietų. Statistikos departamento duomenimis 2019 m. mažmeninės prekybos sektoriuje dirbo 11,42% visų šalyje dirbančių asmenų, tuo tarpu didmeninės prekybos sektoriuje – 7,64%.

Taigi šie skaičiai tikrai atskleidžia mažmeninės prekybos sektoriaus svarbą šalies mastu. Taip pat šio sektoriaus specifika yra artima ir autoriui, dėl asmeninės patirties, įgytos dirbant šioje srityje.

Sekantis etapas, ruošiantis empirinio tyrimo atlikimui – minimalaus respondentų skaičiaus, kuriuos reikėtų apklausti nustatymas, tai yra - tiriamosios imties pasirinkimas. Tiriamoji imtis yra paskaičiuojama pagal formulę:

$$n = \frac{z_{\alpha/2}^2 \times N \times [\pi \times (1 - \pi)]}{\varepsilon^2 \times (N - 1) + z_{\alpha/2}^2 \times [\pi \times (1 - \pi)]}$$

Čia: n – tiriamoji imtis.

$z_{\alpha/2}$ – standartinio normaliojo skirstinio koeficientas. Darant prielaidą, kad šiame tyrime visus rezultatus gausime su 95% tikimybe, tuomet $z_{\alpha/2} = 1,96$;

N – atrankinės visumos dydis. Šiuo atveju darbe tiriamos 2020 m. pradžioje, mažmeninės prekybos srityje savo veiklą vykdančios mažos ir vidutinės Lietuvos įmonės, taigi $N = 1140$;

π – požymio tikimybė. Dažniausiai ji yra nežinoma, tačiau neturint kitų žinių apie π dydį, tiriame, kad $\pi = 0,5$;

ε – požymio dalies paklaida. Šiame tyrime skaičiuosime imtį su 10% paklaida.

Pagal šią formulę atliekamas skaičiavimas:

$$n = \frac{1,96^2 \times 1140 \times [0,5 \times (1-0,5)]}{0,1^2 \times (1140-1) + 1,96^2 \times [0,5 \times (1-0,5)]} = \frac{1094,86}{12,35} = 88,65$$

Taigi apskaičiavus pagal formulę, gauname, kad tiriamoji imtis – 89 respondentai. Pagal tokią apklausos imtį su pakankamu (95%) tikslumu, galime spręsti apie visos tiriamos visumos savybes.

Apklausa sukurta ir vykdyta „Google forms“ platformoje (nuoroda: <https://docs.google.com/forms/d/1EBSt72EpG1CpYVQ3zml76HKUL6Ss3zr8-g66EbhgIe8/edit>).

Anketos buvo siunčiamos į Lietuvos įmonių kataloguose (<https://rekvizitai.vz.lt/>, <https://www.imones.lt/>, <https://www.118.lt/>) nurodytus įmonių elektroninius paštus, taip pat apklausa pasidalinta socialiniame tinkle „Facebook“, prašant užpildyti draugų, dirbančių būtent šioje srityje. Anketa skirta mažmenine prekyba besiverčiančių įmonių darbuotojams, dirbantiems įmonėje, kurią sudaro nuo 10 iki 249 darbuotojų. Kad gauti duomenys būtų objektyvesni ir patikimesni, į anketą atsakyti buvo prašyta ne vien įmonės direktorių, tačiau ir buhalterių/apskaitininkų, vidaus auditorių, darbų vadovų, vadybininkų, bei kitų administracijos darbuotojų. Apklausa pradėta vykdyti 2019 m. gruodžio 10 dieną, paskutiniai duomenys gauti 2020 m. vasario 16 d. Iš viso gauti 90 respondentų atsakymai.

Anketos klausimai (žr. 1 priedą) sudaryti, susisteminius mokslinėje literatūroje surinktus duomenimis, apie vidaus kontrolę, jos elementus bei naudojamas priemones. Vidaus kontrolės vertinimas turi apimti visą įmonę, todėl kuriant anketą, buvo remtasi autorių Kanapickienės ir Klimaitės (2014) patirtimi: klausimyną sudaryti blokais, apimančiais: įmonės vidaus kontrolės aplinkos, rizikų, kontrolės veiksmų, informacijos ir komunikacijos bei kontrolės stebėsenos vertinimą. Respondentams pateiktą anketą sudaro 15 klausimų, iš kurių 14 – uždaro tipo, kuriuose respondentų prašoma pasirinkti vieną ar kelis variantus, iš pateiktų galimų pasirinkimų. Pirmieji 5 klausimai skirti respondento žinių apie vidaus kontrolę įvertinimui, bei bendram kontrolės lygio įmonėje nustatymui. 6 – 10 klausimai yra sudaryti iš teiginių arba klausimų blokų, kurie yra skirti įmonėje veikiančios kontrolės sistemos elementų ištyrimui. Į visus pateiktus klausimus/teiginius galimi respondento atsakymai: Taip; Ne; Nežinau. Pirmasis teiginių blokas (6 klausimas), skirtas įvertinti įmonės vidaus kontrolės aplinką, antrasis (7 klausimas) – iširti, kaip įmonėje yra įvertinamos galimos rizikos. Sekančiu klausimų bloku siekiama išsiaiškinti, kokios vidaus kontrolės priemonės yra taikomos konkrečiai mažmeninės prekybos sektoriuje veikiančiose įmonėse. Na ir paskutiniais klausimynų blokais norima įvertinti, kaip yra vykdoma komunikacijos kontrolė bei kontrolės stebėseną. Anketos pabaigoje, siekiant išsiaiškinti su

kokiomis problemomis, neatsiskleidusiomis per kitus anketos klausimus, susiduriama įmonėje vidaus kontrolės srityje, sąmoningai užduotas atviras klausimas, į kurį atsakydami respondentai turėjo pasidalinti savo mintimis, kurių autoriui, analizuojant literatūrą, galbūt nepavyko įžvelgti. Paskutiniai 4 klausimai yra skirti bendros informacijos apie respondentą bei įmonę surinkimui: respondento išsilavinimas, pareigos, darbo stažas įmonėje, bei įmonės dydis, nustatytas pagal darbuotojų skaičių.

Tyrimo rezultatų patikimumas. Tyrimo metu surinkta informacija atspindi tik tuo metu pateiktą respondentų nuomonę. Keičiantis ekonominei šalies situacijai, veikiant konkurencijai, keičiantis kontrolės, kaip įmonės valdymo priemonės supratimui, respondentų atsakymai gali kisti. Įmonių pateikti atsakymai, naudojami apibendrinti tik tiriamai visumai, tai yra Lietuvoje veikiančioms mažoms ir vidutinėms įmonėms, savo veiklą vykdančioms mažmeninės prekybos sektoriuje.

3. ĮMONIŲ VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO REZULTATAI

Apklausoje sudalyvavo 90 respondentų, kurie remiantis darbuotojų skaičiumi įmonėje (ne sezono metu), dirba mažose arba vidutinėse, mažmenine prekyba besiverčiančiose įmonėse. Didžioji dalis apklaustųjų, net 66,7% dirba mažose, turinčiose nuo 10 iki 49 darbuotojų, o 33,3% dirba vidutinėse įmonėse, turinčiose iki 249 darbuotojų. Apklausoje dalyvavo aukštas pareigas užimantys respondentai: vadybininkai, ar kiti administracijos darbuotojai – 34,4%; įvairių sričių vadovai – 32,2%; direktoriai – 20%; buhalteriai ar apskaitininkai – 11,1%; bei vidaus auditoriai – 7,8%. Tarp apklaustųjų, absoliuti dauguma išsilavinusių darbuotojų – net 90% visų respondentų nurodė, esantys įgiję aukštąjį išsilavinimą. Daugumos respondentų darbo stažas rodo jų didelę patirtį atstovaujamoje įmonėje: 50% respondentų tiriamoje įmonėje dirba nuo 2 iki 5 metų, 31,1% – nuo 6 iki 10 metų, 11,1% – daugiau, kaip 10 metų. Tad galima teigti, kad apklausoje dalyvavo kompetentingi, lojalūs bei didelę sukauptą patirtį, turintys įmonės darbuotojai, todėl jų išsakytą nuomonę galime laikyti reikšminga bei patikima. Išsamesnės apklaustųjų charakteristikos pateikiamos 10 lentelėje.

10 lentelė. Respondentų charakteristikos

Respondentų charakteristikos		Respondentų skaičius	Procentas nuo apklaustųjų (%)
Dirba mažoje arba vidutinėje įmonėje, sprendžiant pagal darbuotojų skaičių (ne sezono metu)	Maža įmonė (nuo 10 iki 49 darbuotojų)	60	66,7
	Vidutinė įmonė (nuo 50 iki 249 darbuotojų)	30	33,3
Darbo stažas	Iki 1 metų	7	7,8
	Nuo 2 iki 5 metų	45	50
	Nuo 6 iki 10 metų	28	31,1
	Daugiau, kaip 10 metų	10	11,1
Pareigos	Direktorius	18	20
	Buhalteris/apskaitininkas	10	11,1
	Vidaus auditorius	2	2,2
	Darbų, pardavimų ar projektų vadovas	29	32,2
	Vadybininkas ar kitas administracijos darbuotojas	31	34,4
Išsilavinimas	Aukštasis	81	90
	Aukštesnysis	7	7,8
	Vidurinis	2	2,2

Analizuojant tyrimo rezultatus, pirmiausia siekiama išsiaiškinti ar: 1) įmonėse apskritai suprantama vidaus kontrolės svarba, bei būtinybė ją vykdyti; 2) apklausiamoje įmonėje yra sukurta ir

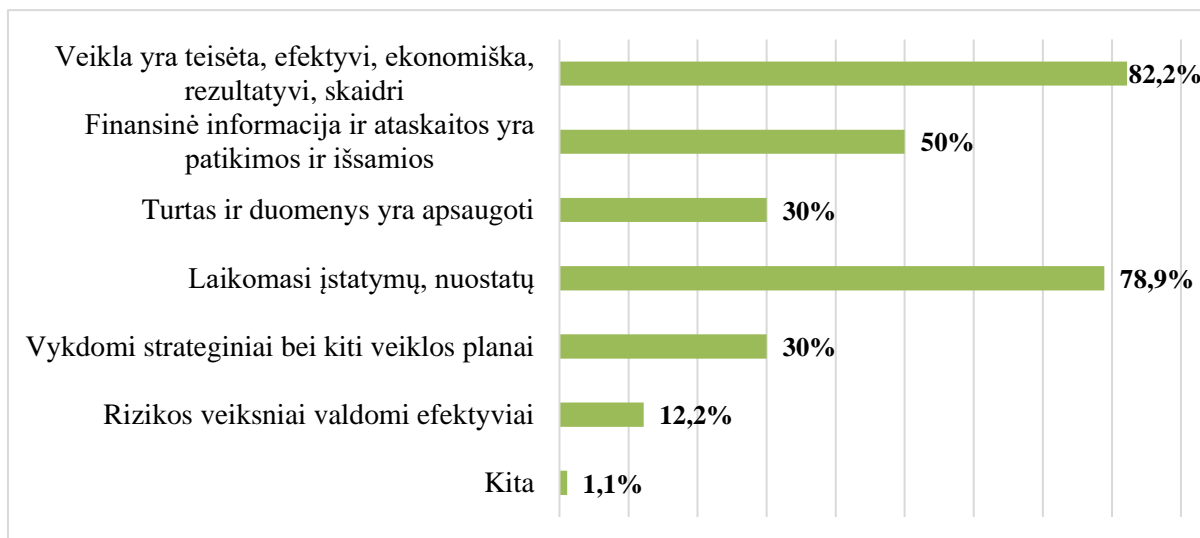
įdiegta vidaus kontrolės sistema. Nagrinėjant atsakymus į šiuos klausimus, pastebėta, kad didžioji dauguma respondentų (78,9%) supranta kontrolės vykdymo svarbą, tačiau tik 28,9% apklaustų įmonių yra sukūrusios ir įdiegusios vidaus kontrolės sistemą (žr. 11 lent.). Pastebėta, kad daugiau įmonių, įsidiegusių vidaus kontrolės sistemą yra vidutinės įmonės. Iš visų respondentų, dirbančių vidutinėse įmonėse, 46,7% atsakė, kad vidaus kontrolės sistema, jų įmonėje yra sukurta. Tuo tarpu mažų įmonių, įsidiegusių vidaus kontrolės sistemą, vertinant tik mažų įmonių grupę, skaičius siekia tik 20%. Įvertinus šiuos rezultatus, galima teigti, kad vis tik pačių respondentų, arba įmonių, kurias jie atstovauja, vadovų žinios apie vidaus kontrolės supratimą yra ribotos. Galbūt, kaip teigia respondentai, yra suprantama, kad vidaus kontrolę vykdyti svarbu, tačiau akivaizdžiai stokojama žinių, kaip reiktų sukurti ir įdiegti vidaus kontrolės sistemą, įmonėje, kadangi tai padarę yra tik mažuma apklaustų įmonių.

11 lentelė. Respondentų nuomonė apie kontrolės svarbą bei kontrolės sistemos įdiegimą įmonėse

Respondentų atsakymai		Respondentų skaičius	Procentas nuo apklaustųjų (%)
Ar Jūsų manymu yra reikalinga įmonėje vykdyti vidaus kontrolę?	Taip	71	78,9
	Ne	6	6,7
	Nežinau	13	14,4
Ar Jūsų įmonėje yra sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema?	Taip	26	28,9
	Ne	52	57,8
	Nežinau	12	13,3

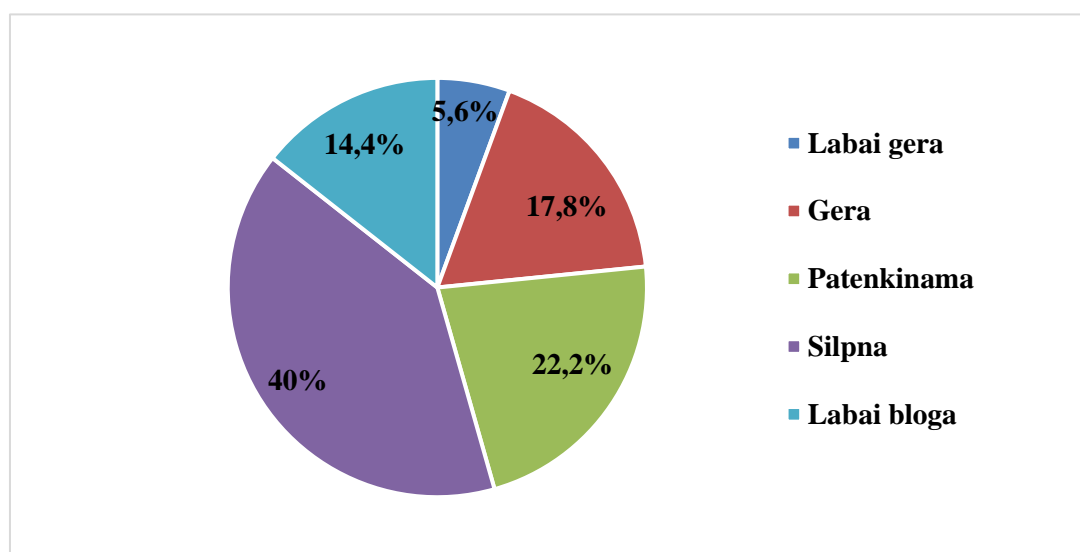
Toliau tiriama, kokius įmonės tikslus padeda pasiekti vidaus kontrolė. Dažniausiai mokslo darbuose akcentuojamas vidaus kontrolės tikslų siekimo užtikrinimas šiose pagrindinėse srityse: veiklos teisėtumas, skaidrumas bei efektyvumas, finansinių ataskaitų patikimumas, įmonės turto apsauga, LR įstatymų bei įmonės nuostatų laikymasis, sėkmingos valdymo politikos užtikrinimas bei rizikos valdymas. Pasidomėjus, kuriuos iš šių tikslų, jų įmonei padeda įgyvendinti vidaus kontrolės funkcija, respondentų teigimu, kontrolė užtikrina tai, kad jų įmonė veikia teisėtai, efektyviai, ekonomiškai, rezultatyviai bei skaidriai (82,2%), taip pat užtikrinamas šalyje galiojančių įstatymų bei nuostatų laikymasis (78,9%). Pusė respondentų mano, kad kontrolės pagalba jų įmonėje finansinė informacija bei parengtos ataskaitos yra patikimos (žr. 12 pav.). Tik trečdalis apklaustųjų atsakė, kad kontrolė padeda apsaugoti įmonės duomenis bei turtą (30%), vykdyti strateginius ir kitus veiklos planus (30%). Remiantis respondentų nuomone, tik 12,2% įmonių kontrolė padeda suvaldyti rizikos veiksnius, na o 1,1% apklaustųjų atsakė, kad kontrolė jų įmonėje nepadeda pasiekti nei vieno iš išvardintų įmonės tikslų. Remiantis šiais rezultatais, galima teigti, kad nors įmonėse ir yra suprantama vidaus kontrolės svarba, tačiau ji nėra efektyviai išnaudojama įmonės tikslams pasiekti. Sėkmingai organizuojant vidaus kontrolę,

galima pasiekti visus šiuos išvardintus įmonės tikslus, tačiau iš gautų rezultatų matome, kad daugumai įmonių vidaus kontrolė padeda pasiekti vos 2 išvardintus tikslus.



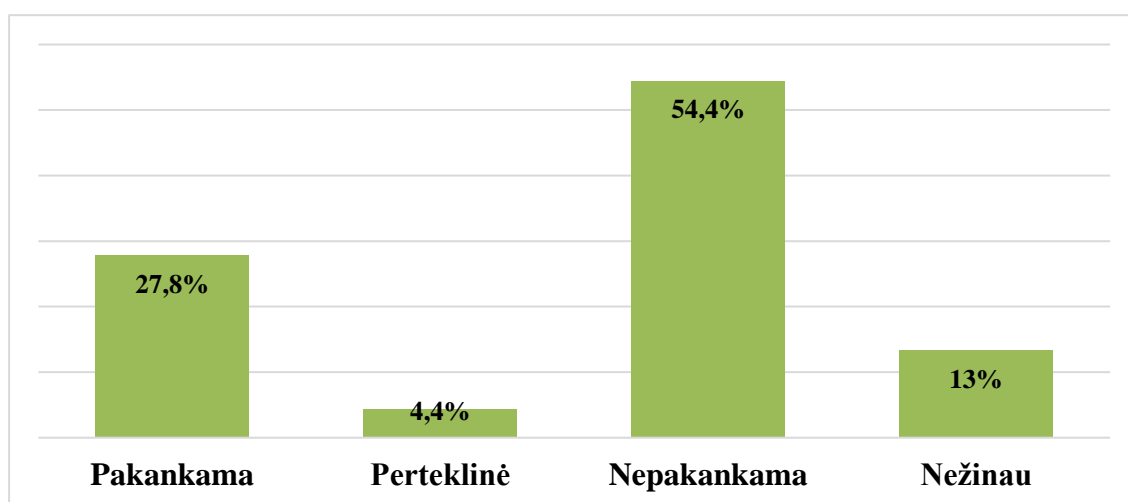
12 pav. Kontrolės pagalba įgyvendinami įmonės tikslai

Siekiant įvertinti, vidaus kontrolės būklę įmonėje, respondentai buvo paprašyti atsakyti, kaip jie vertina įmonės vidaus kontrolę. Daugiau kaip pusė (54,4%) respondentų, įmonės vidaus kontrolės būklę vertina neigiamai: 40% teigia, kad vidaus kontrolės būklė jų įmonėje yra silpna, o 14,4% - labai bloga. Teigiamai (gerai arba labai gerai), įmonės kontrolę įvertino tik 23,4%, o likusi dalis respondentų (22,2%) vidaus kontrolę įmonėje vertina patenkinamai (13 pav.). Galima teigti, kad tokios įmonės, kurios savo vidaus kontrolės būklę įvardija neigiamai, neturi įsidiegiusios vidaus kontrolės sistemos, bei netaiko atskirų ir vidaus kontrolės priemonių, arba jas taiko nesėkmingai. Tokioms įmonėms kyla sunkumų pasiekti užsibrėžtus tikslus, ekonomiškai, efektyviai bei rezultatyviai vykdyti įmonės veiklą, bei dar sudėtingiau išsilaikyti šiuolaikinėje, dinamiškoje ir itin konkurencingoje rinkoje.



13 pav. Tirtų įmonių vidaus kontrolės būklė

Analizuojant mokslinę literatūrą, buvo pastebėta, kad viena iš dažniausiai vyraujančių kontrolės problemų, sutinkamų įmonių veikloje – vidaus kontrolės optimalumo trūkumas. Todėl buvo siekiama nustatyti vidaus kontrolės optimalumą, ir išsiaiškinti, ar kontrolės, tirtose įmonėse yra pakankamai, per daug, ar per mažai. Apklaustos įmonės patvirtino vyraujančią problemą, kad kontrolės apimtis nėra nustatytos, kadangi tik 27,8% visų respondentų atsakė, kad kontrolės įmonėje yra pakankamai (žr. 14 pav.).



14 pav. Įmonių kontrolės optimalumo vertinimas

Daugiau nei pusė (54,4%) respondentų atskleidė, kad kontrolė jų įmonėje yra nepakankama. Jeigu kontrolė nėra užtikrinama visose įmonės veiklose bei procesuose, nėra net prielaidų, kad veikla bus vykdoma tinkamai. Tuo tarpu kontrolės perteklius gali bauginti darbuotojus, bei sukurti neigiamą psichologinę atmosferą, tačiau tik 4,4% įmonių atsakė, kad kontrolė jų įmonėje yra perteklinė. Įdomu tai, kad 13% respondentų į šį klausimą atsakyti negalėjo. Autoriaus nuomone, šiose įmonėse vidaus kontrolė taip pat nėra optimizuota, nes vienoje srityse kontrolė gali būti perteklinė, o kitose nepakankama, todėl respondentams galėjo būti sunku pasirinkti atsakymą.

Toliau analizuojama atskirų vidaus kontrolės elementų būklė, pradedant nuo įmonės vidaus kontrolės aplinkos vertinimo (žr. 12 lent.). Tyrimo rezultatai rodo, kad įmonėse daugiausia dėmesio skiriama šiems kontrolės aplinkos elementams: Lietuvos Respublikos įstatymų bei mažmeninės prekybos taisyklių laikymuisi (86,7%), sąžiningumui bei etiškam elgesiui (81,1%), darbuotojų įgaliojimų bei atsakomybės suteikimui (78,9%). Vienas svarbiausių kontrolės aplinkos elementų bei valdymo priemonių – organizacinė struktūra. Ji turėtų būti patvirtinta kiekvienoje įmonėje, o teisingai parinkta, ji daro didelę įtaką įmonės veiklos efektyvumui. Tyrimo duomenimis, 61,1% respondentų atsakė, kad jų įmonėje yra patvirtinta organizacinė struktūra. Palyginus mažų ir vidutinių įmonių atsakymus, matome, kad tik kiek daugiau nei pusė (53,3%) apklaustų įmonių yra patvirtinę organizacinę struktūrą. Tačiau vertinant vidutines įmones, rezultatas geresnis – 70% įmonių atsakė teigiamai. Labai

panašūs rezultatai vyrauja ir Kanapickienės (2008) atliktame vidaus kontrolės tyrime: organizacinės schemos bei struktūros sudaromos 67% vidutinių, bei 46% mažų įmonių. Taigi matome tendenciją, kad augant įmonei, bei padidėjant darbuotojų bei padalinių skaičiui, įmonės labiau įvertina organizacinės struktūros nusistatymo reikšmę.

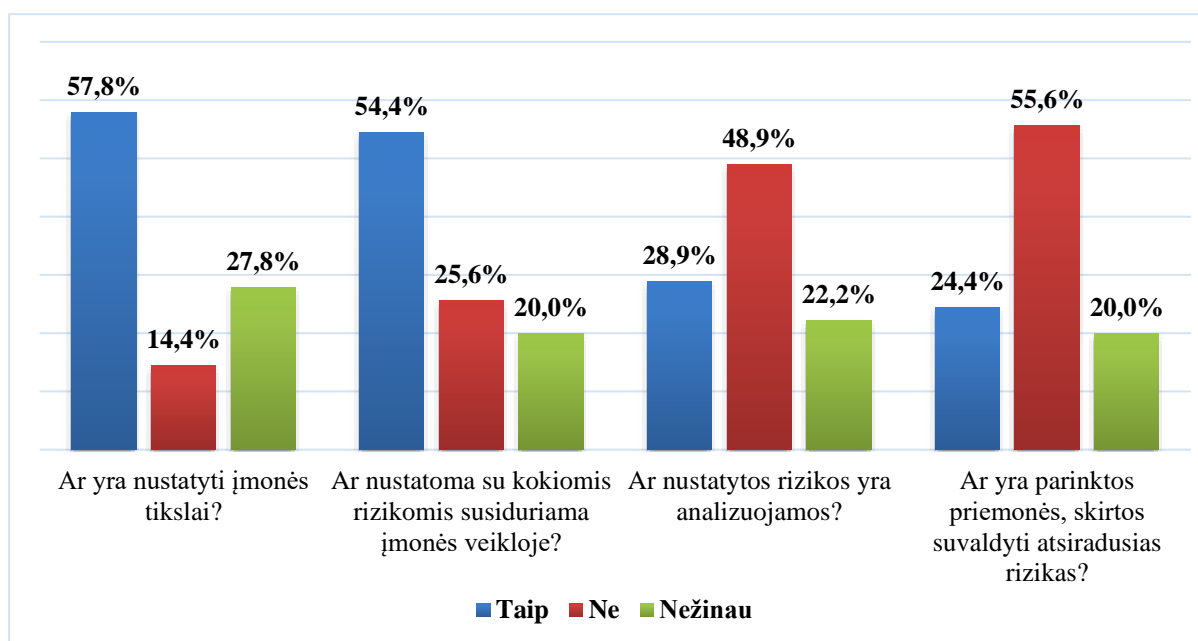
12 lentelė. Įmonės vidaus kontrolės aplinkos vertinimas

	Respondentų atsakymai (%)		
	Taip	Ne	Nežinau
Įmonės veikla vykdoma pagal LR įstatymus bei mažmeninės prekybos taisykles	86,7	0	13,3
Įmonėje yra patvirtinta organizacinė struktūra	61,1	18,9	20
Įmonėje yra sudarytas dokumentas, kuriame nustatyti pagrindiniai įmonės tikslai	51,1	16,7	32,2
Įmonėje laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų	81,1	15,6	3,3
Darbuotojams yra suteikti įgaliojimai ir atsakomybės	78,9	17,8	3,3
Įmonėje yra sukurti ir darbuotojų pasirašyti pareigybiniai nuostatai	55,6	42,2	2,2
Darbuotojų pareigybių aprašuose yra aiškiai apibrėžtos darbuotojo funkcijos, teisės, atsakomybė bei pavaldumas	31,1	66,7	2,2
Darbuotojų pareigybių aprašuose yra numatyta atsakomybė ir nuobaudos už netinkamą pareigų vykdymą	25,6	70	4,4
Įmonėje fiksuojamas ir analizuojamas darbuotojų darbo krūvis	40	47,8	12,2
Darbuotojams sudaromos sąlygos tobulinti kvalifikaciją, dalyvaujant seminaruose bei mokymuose	43,3	56,7	0

Tiriant kitus įmonės veiklą reglamentuojančius dokumentus, matome, kad tik vos daugiau nei pusė (51,1%) įmonių yra sudarę dokumentą su nustatytais pagrindiniais įmonės tikslais. Galima manyti, kad šis skaičius yra mažas todėl, kad savo tikslus yra sunkiau įvardinti mažoms įmonėms, kurios auga sparčiau ir besiplečiant veiklai, dar nėra apibrėžę savo tolimesnės veiklos kryptių bei tikslų. Nagrinėjant įmonėje sukurtus ir darbuotojų pasirašytus pareigybinius nuostatus, rezultatas nėra prastas – 55,6%. Tačiau verta pabrėžti tai, kad šie nuostatai apsiriboja vien pareigybių išdėstymu, juose tik retais atvejais apibrėžiamos konkrečios darbuotojo funkcijos, teisės, atsakomybės bei pavaldumas (31,1%), ar numatomos atsakomybės ir nuobaudos už netinkamą pareigų vykdymą (25,6%). Ši problema ypatingai pastebima tarp mažų įmonių, kuomet jose dirba tik keletas darbuotojų, kuriais vadovybė pasitiki ir mano, kad visuomet galės sukontroliuoti jų darbą.

Nors mažose įmonėse ir lengviau pastebėti ir kontroliuoti kiekvieno darbuotojo darbą, tačiau pastebėta, jog visgi darbo krūvis yra analizuojamas retais atvejais. Remiantis respondentų nuomone tik 40% įmonių fiksuoja ir analizuoja darbuotojų darbo krūvį, tad galima daryti prielaidą, kad didėjant įmonės mastams, įmonės vadovai nebus linkę greitai priimti daugiau darbuotojų, todėl jau esamiems darbuotojams darbo krūvis gali pasidaryti itin didelis.

Tyrimų bendrovės „Spinter“ 2019 m. pradžioje atlikto tyrimo metu išaiškėjo, kad daugiau nei trečdalis (38,6%) Lietuvos įmonių susiduria su kvalifikuotų darbuotojų trūkumu, bei šią problemą įvardija, kaip rimtą grėsmę verslui. Empirinio tyrimo metu, analizuojant, kokį dėmesį įmonės skiria darbuotojų kvalifikacijai, rezultatai rodo, kad tik mažiau nei pusė (43,3%) įmonių suteikia darbuotojams galimybę kelti kvalifikaciją, dalyvaujant seminaruose bei mokymuose. Taigi galima teigti, kad mažos ir vidutinės įmonės nėra suinteresuotos kelti savo darbuotojų kvalifikaciją, nors tai ir trukdo įmonės veiklai. Greičiausiai tai lemia tai, kad kvalifikuotą darbuotoją bus sunkiau išlaikyti įmonėje, dėl tokių priežasčių kaip: 1) išaugs aukštos kvalifikacijos darbuotojo išlaikymo įmonėje išlaidos; 2) kvalifikuotas darbuotojas gali lengviau pereiti pas konkurentus, jei jo netenkins atlyginimas ar kitos darbo sąlygos.



15 pav. Įmonės rizikų vertinimas

Dar vienas svarbus elementas sėkmingai įmonės veiklai – galimų rizikų nustatymas bei vertinimas. Rizikos valdymas mažose ir vidutinėse įmonėse, kurios sukuria didžiausią pridėtinę vertę šalyje, yra itin svarbus ir reikalauja ypatingo dėmesio siekiant, kad verslas būtų sėkmingas. Rizikos valdymas prasideda nuo įmonės tikslų išsikėlimo, todėl empirinio tyrimo metu buvo siekiama išsiaiškinti, ar yra nustatyti įmonės tikslai. Daugiau, kaip pusė apklaustų įmonių (57,8%) yra nustačiusios įmonės veiklos tikslus, 14,4% respondentų į šį klausimą atsakė neigiamai, o beveik trečdalis respondentų (27,8%) į šį klausimą atsakyti negalėjo (žr. 15 pav.). Manoma, kad šiose įmonėse siektini tikslai taip pat nėra nustatyti, jeigu darbuotojai, apie juos nėra informuoti ir nežino, kokių tikslų, dirbdami įmonėje, jie siekia. Norint pasiekti išsikeltus įmonės tikslus, labai svarbu nustatyti, analizuoti bei suvaldyti galimas, įmonės veikloje atsirandančias rizikas. Atlikto tyrimo duomenimis, 54,4% įmonių (80% vidutinių įmonių, ir beveik dvigubai rečiau mažų įmonių – 41,7%) nusistato, su kokiomis rizikomis gali susidurti savo veikloje. Tačiau jas analizuoja, ar siekia suvaldyti, tik mažiau nei trečdalis mažų ir vidutinių įmonių.

Kad įmonės analizuoja nustatytas rizikas, atsakė 28,9% įmonių. Tuo tarpu atsiradusioms rizikoms suvaldyti, priemonės parenka dar mažesnę dalis įmonių – tik 24,4%.

Šie gauti rezultatai patvirtina autorių Stasitytės ir Aleksienės pastebėjimus, po jų 2015 m. atlikto tyrimo, kad didelė dalis Lietuvoje veikiančių didelių įmonių yra įsidedusios rizikos valdymo sistemas, tuo tarpu dauguma mažų ir vidutinių įmonių veikla Lietuvoje yra orientuota tik į dabartį, bei neturi rizikos vertinimo ir valdymo plano. Rizikos nėra įvertinamos sistemingai ir laiku, todėl problemos sprendžiamos tik tuomet, kai jos iškyla, nors jų būtų buvę galima išvengti. Apibendrinus rezultatus, galima teigti, kad mažoms ir vidutinėms įmonėms labai svarbu sukurti rizikos valdymo strategiją, kuri padėtų atkreipti dėmesį į tikslų nustatymą, galimų rizikų įvertinimą bei analizavimą, kadangi tai gali padėti išvengti didelių nuostolių, užtikrinti įmonės stabilumą, padidinti veiklos efektyvumą, pasitikėjimą bei sustiprinti pozicijas konkurencingoje aplinkoje.

13 lentelė. Kontrolės veiksmų vertinimas

	Respondentų atsakymai (%)		
	Taip	Ne	Nežinau
Ar yra atskirtos išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės funkcijos?	28,9	41,1	30
Ar įmonėje reguliariai sudaroma tarpinė (ketvirtinė) finansinė atskaitomybė?	47,8	28,9	23,3
Ar įmonėje dubliuojasi (persipina) darbuotojų pareigos, darbai?	76,7	21,1	2,2
Ar darbuotojai turi dokumentų sąrašą, kuriuos turi teisę pasirašyti?	36,7	63,3	0
Ar įmonės buhalterinė apskaita yra kompiuterizuota?	96,7	2,2	1,1
Ar atskiras darbuotojas gali naudotis tik jo pareigoms atlikti reikalinga kompiuterinės programos dalimi?	38,9	60	1,1
Ar darbuotojas gali pats ištaisyti savo padarytą klaidą (pavyzdžiui, ištaisyti į buhalterinę programą įvestą klaidingą informaciją)?	70	27,8	2,2
Ar prekių kiekiai į inventORIZACIJOS aprašus surašomi pagal apskaitos duomenis, realiai jų neskaičiuojant?	21,1	74,5	4,4
Ar kartą per mėnesį yra vykdoma kasos, prekybos vietos bei sandėlio inventORIZACIJA?	36,7	63,3	0
Ar yra vykdomi netikėti kasos/sandėlio prekių likučių patikrinimai?	35,6	61,1	3,3
Ar prekės iš sandėlio išduodamos tik pagal nustatytus dokumentus (važtaraščius, sąskaitas faktūras)?	43,3	55,6	1,1
Ar prieš parduodant, yra patikrinama iš tiekėjų gautų prekių kokybė?	53,3	37,8	8,9
Ar sistemingai vykdoma brokuotų/grąžintų prekių apskaita?	47,8	46,6	5,6
Ar pardavimai yra vykdomi tik vadovų patvirtintomis kainomis?	65,6	26,7	7,7
Ar vadovai yra patvirtinę ir supažindinę darbuotojus su parduotų prekių keitimo/grąžinimo taisyklėmis?	84,5	13,3	2,2
Ar vadovai yra patvirtinę atvejus, kuomet galima taikyti nuolaidas?	81,1	16,7	2,2
Ar pardavėjui yra leidžiama savo nuožiūra suteikti nuolaidą pirkėjui?	62,2	34,5	3,3

Tiriant dar vieną vidaus kontrolės elementą – kontrolės veiksmus, buvo aiškinamasi, ar įmonė taiko tam tikras kontrolės procedūras: pareigų atskyrimo, finansinių ataskaitų sudarymo, kompiuterinių technologijų, prekių kokybės užtikrinimo, turto apskaitos, bei pardavimų ir grąžinimų srityse. Pirmiausia

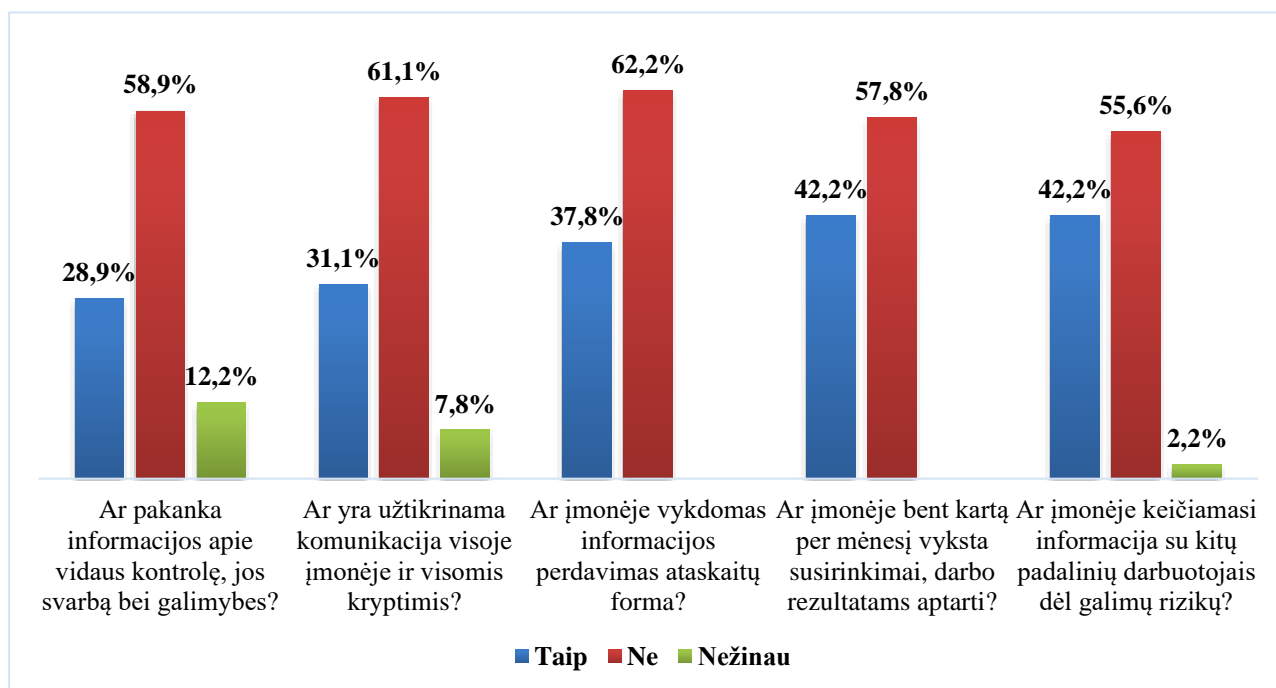
buvo siekiama išsiaiškinti, kaip vykdoma finansų kontrolė (žr. 13 lent.). Galima teigti, kad beveik pusėje įmonių (47,8%) yra reguliariai sudaroma tarpinė finansinė atskaitomybė. O į klausimą, ar įmonėse yra atskirtos išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės funkcijos, teigiamai atsakė tik mažiau nei kas trečias respondentas (28,9%). Tai reiškia, kad daugelyje mažų ir vidutinių įmonių nėra taikoma viena iš pagrindinių kontrolės procedūrų - tinkamas pareigų atskyrimas. Taigi darbuotojas atsakingas už pirkimus, ar pardavimus, gali atsakyti ir už finansus bei turto apskaitą. Tai patvirtina ir patys respondentai, net 76,7% teigiamai atsakė į klausimą, ar įmonėje yra dubliuojamos bei persipinančios darbuotojų pareigos. Nors įmonėse, kuriose dirba nedaug darbuotojų, tai padaryti sudėtinga, tačiau siekiant išvengti sukčiavimo bei galimų klaidų, turėtų būti atskirtos bent pagrindinės pareigų sritys. Taip pat tyrimo metu paaiškėjo, kad 63,3% įmonių nėra sudarytas dokumentų sąrašas, kuriuos darbuotojai turi teisę pasirašyti. Taigi šiose įmonėse gali kilti nesusipratimų dėl sukčiavimo, kuomet darbuotojai pasirašo dokumentus, neturėdami tam suteiktų įgaliojimų.

Tiriant, ar buhalterinė apskaita yra kompiuterizuota, paaiškėjo, kad situacija yra tikrai nebloga ir 96,7% įmonių atsakė teigiamai. Tačiau būtų neteisinga teigti, kad informacinių technologijų vidaus kontrolė yra visiškai užtikrinta, kadangi net 60% įmonių darbuotojų atsakė, kad jie gali naudotis ne tik savo pareigoms atlikti reikalinga kompiuterinės programos dalimi, tačiau turi prieigą ir prie kitų duomenų. Ir net 70% įmonių darbuotojų gali patys išsitaisyti į buhalterinę programą įvestą klaidingą informaciją. Tai taip pat gali paskatinti darbuotojų sukčiavimą, kadangi nėra užtikrinama, kad duomenys buhalterinėje programoje nebūtų klastojami.

Siekiant išsiaiškinti, kaip mažose ir vidutinėse įmonėse yra vykdoma turto apskaita, respondentams buvo užduota keletas klausimų apie planuojamas prekių inventorizacijas bei netikėtus patikrinimus. Analizuojant gautus rezultatus, galima teigti, kad šioje srityje kontrolė taip pat nėra užtikrinama, kadangi nors ir didžiojoje daugumoje įmonių (74,5%) prekių kiekiai į inventorizacijos aprašus rašomi tvarkingai, realiai suskaičiuojant visas prekes, vis gi pasitaikė nemažai atsakiusių (21,1%), kad jų įmonėse nėra skaičiuojami realūs prekių likučiai, o inventorizacijos metu, kiekiai perrašomi pagal apskaitos duomenis. Taip pat tik kiek daugiau nei trečdalyje (36,7%) įmonių, kartą per mėnesį yra vykdomos planinės kasos, prekybos vietos bei sandėlio inventorizacijos, o netikėti kasos ar sandėlio prekių likučių patikrinimai nėra vykdomi net 61,1% įmonių. Paklausus, ar prekės iš sandėlio yra išduodamos pagal nustatytus dokumentus, tik 43,3% įmonių atsakė, kad prekės visuomet išduodamos tik su važtaraščiais bei sąskaitomis faktūromis. Kitose įmonėse prekių išdavimai nėra fiksuojami. Šie skaičiai atskleidžia labai didelę vyraujančią problemą, kad daugumos įmonių vadovai nėra suinteresuoti skaičiuoti ir tvarkingai fiksuoti savo turtą. Ypatingai mažose įmonėse, kuriose dirba nedaug darbuotojų, vadovai yra linkę pasitikėti savo darbuotojais, kadangi juos pažįsta asmeniškai. Tačiau žinojimas, kad įmonėje turtas nėra skaičiuojamas, bei nėra vykdomi netikėti patikrinimai, darbuotojus gali paskatinti elgtis nesažiningai.

Na ir galiausiai siekiant išsiaiškinti, kaip mažose ir vidutinėse įmonėse veikia pardavimų kontrolė, juk būtent iš pardavimų šios įmonės ir uždirba pajamas, pirmiausia buvo aiškinamasi, ar prieš parduodant prekes, yra patikrinama iš tiekėjų gautų prekių kokybė. Į šį klausimą teigiamai atsakė 53,3% respondentų. O brokuotų ar gražintų prekių apskaitą sistemingai vykdo 47,8% įmonių. Literatūroje teigiama, kad vienas, nekokybišką prekę gavęs klientas, savo patirtimi pasidalina su vidutiniškai 7 asmenimis, kiekvienas iš jų, savo ruožtu šią žinią perduoda dar 6 asmenims. Na, arba šiomis dienomis - palieka viešą atsiliepimą įmonės socialiniuose tinkluose, kuriuose šią klaidą pamato dar daugiau galimų įmonės klientų. Taip pat teigiama, kad gavę netinkamą prekę, iki 90% klientų daugiau į tokią įmonę nebegrįžta (Šimkus, 2010). Taigi šie teiginiai įrodo, kad prieš parduodant prekes, patikrinti jų kokybę, yra labai svarbus kiekvienos prekybos įmonės žingsnis.

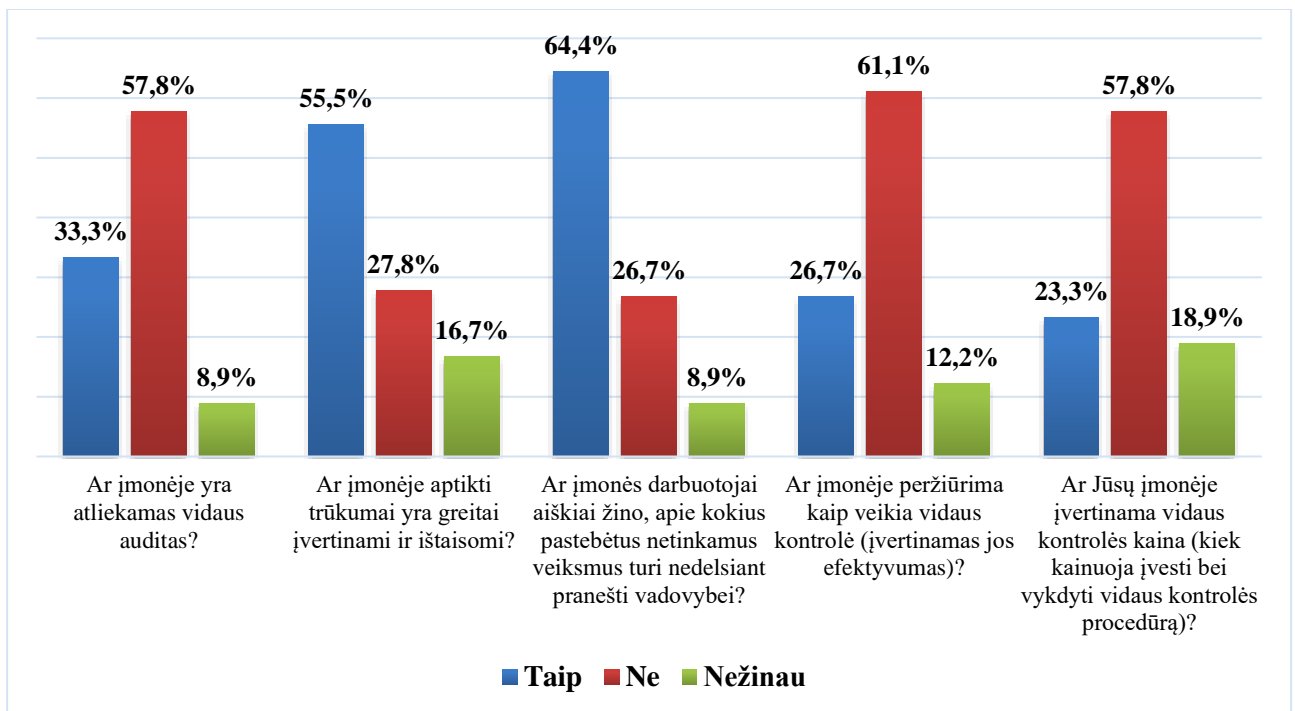
Tiriant kainų nustatymus, suteikiamas nuolaidas bei prekių grąžinimo politiką, rezultatai yra visai neblogi, kadangi pardavimai tik vadovų patvirtintomis kainomis vykdomi 65,6% įmonių. Vadovai yra patvirtinę atvejus, kuomet galima suteikti nuolaidą klientui 81,1% įmonių. Tiesa, net 62,2% įmonių, pardavėjams yra leidžiama savo nuožiūra suteikti nuolaidą pirkėjui, kas iš dalies yra naudinga, nes pardavėjas gali laviruoti kaina, kuomet yra perkamas didesnis prekių kiekis, arba yra konfliktinė situacija, ir pasiūlyta nuolaida gali padėti užglaistyti situaciją. Tačiau taip pat kyla pavojus, kad darbuotojai pradės savavališkai taikyti nuolaidas, ir pardavinėti prekes mažesnėmis, nei turėtų, kainomis.



16 pav. Informacijos ir komunikacijos įmonėse vertinimas

Sekantis elementas, kuris buvo tiriamas – informacijos ir komunikacijos įmonėse vertinimas. Kad įmonės veikla būtų vykdoma efektyviai, o įmonės tikslai būtų pasiekti, labai svarbu, kad įmonėje būtų dalinamasi aktualia, patikima, išsamia informacija, visais įmonės lygiais ir visomis kryptimis.

Pirmiausia respondentų buvo teiraujama, ar jiems pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą, bei galimybes: tik 28,9% atsakė teigiamai, 58,9% respondentų pripažino, jog jaučia informacijos apie vidaus kontrolę trūkumą, o 12,2% į šį klausimą atsakyti negalėjo. Tyrimo metu taip pat paaiškėjo, kad trečdalis respondentų (31,1%) sutinka, jog jų įmonėse komunikacija ir informacijos perdavimas yra užtikrinamas visomis kryptimis (žr. 16 pav.). 42,2% įmonių dalinasi informacija dėl galimų rizikų su kitais darbuotojais bei padaliniais. Tačiau respondentai atskleidė ir tai, kad informacijos perdavimas ataskaitų forma, arba vykdant oficialius susirinkimus darbo rezultatams aptarti, dar nėra populiarūs jų įmonėse. Teigiamai į klausimą, ar įmonėje vykdomas informacijos perdavimas ataskaitų forma atsakė 37,4% respondentų. Bent kartą per mėnesį susirinkimai darbo rezultatams aptarti, vykdomi 42,2% įmonių. Galima daryti prielaidą, kad oficialumo ir komunikacijos užtikrinimo šiose įmonėse trūksta, nes dauguma respondentų atstovavo mažoms įmonėms, kuriose darbo rezultatai aptariami neoficialiai, kuomet direktorius turi galimybę su kiekvienu asmeniškai pasikalbėti, bei aptarti dienos/savaitės darbus, ar pasiektus rezultatus. Tačiau taip nėra užtikrinamas komunikacijos ir svarbios informacijos tarp visų darbuotojų, ar padalinių perdavimas.



17 pav. Mažų ir vidutinių įmonių kontrolės stebėsenos vertinimas

Vertinant mažų ir vidutinių įmonių kontrolės stebėjimo elementą, paaiškėjo, kad tik kiek daugiau nei kas trečioje įmonėje (33,3%) yra atliekamas vidaus auditas (žr. 17 pav.). Tai rodo, kad įmonių vadovai tikrai per mažai dėmesio skiria vidaus kontrolės užtikrinimui bei sėkmingam įmonės valdymui. Tai patvirtina ir atsakymai į klausimus: ar įmonėje yra įvertinama vidaus kontrolė, jos efektyvumas bei

kaina. Tik 26,7% įmonių yra peržiūrima, kaip veikia jų vidaus kontrolė ir tik 23,3% įmonių įvertina, kiek kainuoja įvesti bei vykdyti vidaus kontrolės procedūrą.

Iki šiol aptartą prastą situaciją taiso tai, kad daugiau nei pusėje įmonių 55,5% aptikti trūkumai yra greitai įvertinami ir taisomi. O apie kokius, įmonės veikloje pastebėtus netinkamus veiksmus, darbuotojai turi nedelsiant pranešti įmonės vadovybei, aiškiai žino 64,4% respondentų. 8,9% respondentų į šį klausimą atsakyti negalėjo, nes galimai žino ne visus veiksmus, apie kuriuos turi pranešti vadovams, arba negali užtikrinti, kad tikrai visi darbuotojai juos žino ir apie juos praneša.

14 lentelė. Respondentų pateikiamos problemos įmonės vidaus kontrolės srityje

Trūksta žinių, kaip užtikrinti kontrolę visose srityse	Kontrolę sunku užtikrinti dėl didelės darbuotojų kaitos
Trūksta vidinės komunikacijos	Darbuotojų ir darbdavių nesutarimai
Vadovų kompetencijos stoka	Atsainus vadovybės požiūris į kontrolę
Nėra aiškios sistemos daugelyje sričių.	Ne visi darbuotojai supranta kontrolės svarbą
Padriką kontrolę vykdo keli asmenys, rezultatų nesusistemindami ir tuo labiau nepateikdami kitiems darbuotojams.	Darbuotojai neturi atskirtų pareigybių, todėl dirba visai jiems nepriklausančius darbus, arba darbai dubliuojami ir keli žmonės daro tą patį darbą, kadangi tam darbui atlikti nėra sukurtos atskiros pareigybės
Vidaus kontrolė, nors ir aiškiai suprantama kodėl aplamai yra reikalinga, yra nustumama į paskutinę vietą.	Nėra sukontroliuojama darbuotojų darbo kokybė bei krūvis
Trūksta vidaus auditoriaus pareigybės, o jam samdyti per didelės išlaidos	Nekreipiamas dėmesys į darbuotojo nuomonę bei pastabas

Išanalizavus įmonių vidaus kontrolę per vidaus kontrolės sistemos elementus, pabaigai respondentams buvo užduotas atviras klausimas, kuriuo siekiama išsiaiškinti, su kokiomis problemomis jie dažniausiai susiduria vidaus kontrolės srityje. Dažniausiai pasikartojantys atsakymai buvo šie: 1) trūksta žinių apie kontrolę, bei kaip ją užtikrinti visose įmonės srityse; 2) trūksta vidinės komunikacijos tarp darbuotojų ir darbdavių, bei tarp skirtingų padalinių; 4) trūksta vadovybės kompetencijos bei atsakomybės kontrolės srityje; 5) darbuotojai neturi atskirtų pareigybių, todėl darbai yra dubliuojami, nėra aišku, kas už kokią sritį yra atsakingas. Visi gauti respondentų atsakymai pateikti 14 lentelėje. Taip pat buvo ir tokių atsakymų, kad su didelėmis problemomis nesusiduria, bei nemažai respondentų į šį klausimą atsakyti nepanoro, galbūt nenorėdami atskleisti įmonės problemų, arba tiksliai nežinodami, kaip kontrolė turėtų veikti ir su kokiomis problemomis susiduriama.

Palyginus šiuos gautus tyrimo rezultatus su autorių Dzingulevičienės ir Kustienės 2010 m. atlikto tyrimo „Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir vertinimas smulkiose ir vidutinėse įmonėse“ rezultatais, matyti, kad per pastarąjį dešimtmetį supratimas apie įmonės vidaus kontrolę bei jos organizavimas pasikeitė nežymiai. 2010 m. tyrimo duomenimis tik 38% vadovų ir 55% apklaustų buhalterių žinojo, kas yra vidaus kontrolė, tačiau 69% apklaustųjų teigė, kad vidaus kontrolė įmonės veiklai yra reikalinga.

Įdomu tai, kad įvertindami vidaus kontrolės svarbą, tačiau stokodami kompetencijos ir žinių, tik 27% vadovaujančias pareigas užimančių asmenų atsakė, kad norėtų įgyti daugiau žinių apie vidaus kontrolę, lankant specialius mokymus bei seminarus.

Tuo tarpu šiomis dienomis kontrolės svarbą, suprantantys teigia 78,9% visų apklaustųjų. Taigi matome, kad per šį laikotarpį įmonių vadovai bei darbuotojai dar labiau įvertino vidaus kontrolės svarbą. Tačiau šių žinių taip pat vis dar nepakanka, kadangi tik 28,9% įmonių yra įdiegta vidaus kontrolės sistema, o vienos iš pagrindinių priežasčių, su kuriomis susiduriama vidaus kontrolės srityje išlieka tos pačios – informacijos, kaip organizuoti kontrolę bei vadovų kompetencijos trūkumas.

Vertinant, vidaus kontrolės optimalumą įmonėje, matome, kad per šį laikotarpį rezultatas taip pat praktiškai nepakito, kadangi 2010 m. 53% respondentų teigė, kad kontrolės jų įmonėje yra per mažai. Tiesa tuomet 47% respondentų vidaus kontrolės optimalumą įvertino teigiamai, o šiomis dienomis tik 27%, tačiau autoriaus nuomone, būtų netikslinga teigti, kad kontrolės optimalumo būklė įmonėse suprastėjo. Kadangi per dešimtmetį, įmonės vadovų bei darbuotojų supratimas apie kontrolę pakito, jie kaip tik gali objektyviau įvertinti kontrolės jų įmonėje trūkumą, suprasdami, kokios kontrolės priemonės nėra užtikrinamos jų įmonėje.

2010 m. tyrimo duomenimis tik 12% įmonių sugebėjo pinigine išraiška įvertinti, kiek kainuoja vidaus kontrolė, ar tam tikrų vidaus kontrolės priemonių įvedimas bei vykdymas. Šiuo metu, bent jau prekybos sektoriuje, šis procentas yra išaugęs iki 23,3%. Todėl galima teigti, kad per dešimtmetį įmonių supratimas apie vidaus kontrolę, jos naudą bei kainą, padidėjo nežymiai, ir vis dar labai jaučiamas įmonių vadovų žinių trūkumas apie kontrolę, kadangi, kol įmonėje neįvyksta sukčiavimas, vagystė ar kita apgaulė, tol yra manoma, kad vidaus kontrolės kaina yra per didelė, tiek piniginiu, tiek laiko atžvilgiu.

Šio empirinio tyrimo tikslas buvo nustatyti ir išanalizuoti, ar mažose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse, yra užtikrinama vidaus kontrolės sistema. Galima teigti, kad šis tikslas yra pasiektas, kadangi apibendrinus gautus empirinio tyrimo rezultatus, bei išanalizavus visus pagrindinius kontrolės elementus ir atlikus: įmonės kontrolės aplinkos, rizikų, taikomų veiksnių/procedūrų, informacijos ir komunikacijos, bei kontrolės stebėjimo vertinimą, paaiškėjo, kad mažose ir vidutinėse įmonėse nors ir atliekamos atskiros kontrolės funkcijos, tačiau vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrintų kontrolę visose įmonės srityse, daugelyje įmonių nėra įdiegta, arba ji yra labai silpna. Nors ir dauguma (78,9%) įmonių supranta vidaus kontrolės svarbą įmonės veiklai, tačiau vis tik žinių, kaip ją tinkamai vykdyti ir užtikrinti visose įmonės srityse, labai trūksta. Kaip teigia respondentai, labiausiai užtikrinant vidaus kontrolę, trūksta vadovybės kompetencijos ir atsakomybės prisiėmimo, juk būtent direktorius yra atsakingas už įmonės vidaus kontrolę.

Analizuojant kiekvieną iš vidaus kontrolės sistemos elementų, pastebėta, kad dažniausiai įmonėse pasitaiko šios vidaus kontrolės klaidos:

1. Darbuotojų pareiginiai aprašai apsiriboja vien pareigybių išdėstymu, tik apie trečdalyje apklaustų įmonių yra apibrėžiamos konkrečios darbuotojo funkcijos, teisės, atsakomybės, pavaldumas ar nuobaudos už neatliktą darbą.

2. Tik 40% įmonių fiksuoja ir analizuoja darbuotojų darbo krūvį, tad didėjant įmonės mastams, esamiems darbuotojams darbo krūvis gali pasidaryti itin didelis.

3. Daugumos įmonių rizikų vertinimas apsiriboja tik galimų rizikų nustatymu, tačiau jas analizuoja, ar siekia suvaldyti, mažiau nei trečdalis mažų ir vidutinių įmonių.

4. Net 76,7% įmonių nėra taikoma pagrindinė kontrolės funkcija – darbų atskyrimas.

5. Daugumoje įmonių nėra apsaugotas įmonės turtas, leidžiant darbuotojams patiems buhalterinėje sistemoje išsitaisyti savo klaidas, taip pat nevykdant netikėtų sandėlio prekių bei kasos patikrinimų ir neužtikrinant, kad prekės iš sandėlio būtų išduodamos tik pagal nustatytus dokumentus.

6. Daugelyje įmonių nėra užtikrinama tinkama komunikacija visomis įmonės kryptimis. Trūksta oficialumo, darbo rezultatus aptarti susirinkimų metu, bei ataskaitų forma.

7. Silpniausia sritis, atsiskleidusi tyrimo metu – kontrolės stebėseną, kadangi daugelyje įmonių vidaus auditas nėra atliekamas. Taip pat tik kiek daugiau nei 20% įmonių vertina, kaip jų įmonėje veikia kontrolė, koks jos efektyvumas bei kaina.

Kaip pastebime iš tyrimo metu gautų rezultatų, dauguma klaidų daroma, dėl nežinojimo, kaip tiksliai, ir kokiose srityse turi veikti kontrolė bei, kaip užtikrinti komunikaciją visoje įmonėje, visomis kryptimis. Taip pat, mažų įmonių tarpe, kuriose dirba nuo 10 iki 49 darbuotojų, pastebimas besąlygiškas pasitikėjimas įmonės darbuotojais, kadangi kiekvienas darbuotojas yra pažįstamas asmeniškai, to pasekoje, manoma, kad visi darbuotojai dirbs sąžiningai, netaikant griežtų kontrolės priemonių. Tuo tarpu pastebima, kad vidutinėse įmonėse, kuriose dirba, nuo 50 iki 240 darbuotojų, yra taikoma daugiau kontrolės priemonių ir situacija kontrolės srityje nėra tokia bloga, lyginant su mažomis įmonėmis.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Vienu iš pagrindinių šalies konkurencingumą bei ekonomiką skatinančių veiksnių yra laikomi mažų ir vidutinių įmonių veiklos rezultatai. Lietuvos Statistikos departamento duomenimis, 2019 m. pradžioje šios įmonės sudarė 99,5% visų šalyje veikiančių įmonių ir daugiau nei pusę darbo vietų. Literatūroje vertinant šių įmonių reikšmingumą ekonomikos raidai, išskiriami šie pagrindiniai kriterijai: socialinis, ekonominis, politinis bei evoliucinis.

2. Vidaus kontrolės sąvoka yra plati ir įvairių autorių apibrėžiama skirtingai. Nepaisant to, autoriai sutinka, kad vidaus kontrolė apima įmonės veiklos tikrinimą, stebėjimą, priežiūrą bei reguliavimą. Šiuolaikinėje, dinamiškoje ir itin konkurencingoje rinkoje, vidaus kontrolė tampa vienu iš pagrindinių rizikos kontrolės instrumentų, galinčių padėti išsilaikyti rinkoje ir pasiekti įmonės tikslus. Efektyvi vidaus kontrolė leidžia aptikti rizikas, pavojingas įmonės veiklai, jas suvaldyti, bei užtikrinti, kad būtų laikomasi nustatyto priimto rizikos lygio. Natūralu, kad skirtingų dydžių įmonėse vidaus kontrolės supratimas bei užtikrinimas skiriasi. Mokslinės literatūros analizė rodo, kad mažos ir vidutinės įmonės susiduria su tokiais sunkumais, kaip: gebėjimo prisitaikyti prie dažnai besikeičiančių procesų stoka; nepakankamai užtikrinama pareigų atskyrimo būtinybė; vadovų kompetencijos bei žinių apie kontrolę stoka.

3. Išanalizavus lietuvių ir užsienio autorių mokslinę literatūrą, bei identifikavus mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės problemas, joms pagrįsti buvo parengta vidaus kontrolės tyrimo metodologija. Empiriniam tyrimui atlikti, pasirinktas anketinis apklausos metodas. Tiriamoji visuma – Lietuvoje veikiančios, mažmenine prekyba besiverčiančios mažos ir vidutinės įmonės. Į elektroniniu paštu pasidalinta anketą atsakė 90 respondentų. Jų atsakymai išanalizuoti ir susisteminti, naudojant Microsoft Excel programą.

4. Atlikto tyrimo metu paaiškėjo, kad nors dauguma įmonių supranta, kontrolės svarbą įmonės veiklai, tačiau vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrintų kontrolę visose įmonės srityse, daugelyje įmonių nėra įdiegta. Taip pat tyrimo metu išryškėjo tokios pagrindinės vidaus kontrolės klaidos, pasitaikančios mažose ir vidutinėse įmonėse: 1) vidaus kontrolės optimalumo trūkumas; 2) darbuotojų pareiginiai aprašai apsiriboja tik pareigybių išdėstymu; 3) daugumoje įmonių nėra analizuojamas darbuotojų darbo krūvis, bei atskiriamos jų pareigos; 4) įmonių rizikų vertinimas apsiriboja tik galimų rizikų nustatymu, tačiau dažniausiai nėra analizuojama, ar siekiama jas suvaldyti; 5) dažnu atveju neužtikrinama komunikacija visomis įmonės kryptimis; 6) daugumoje įmonių nėra atliekamas vidaus auditas, ar vertinamas kontrolės efektyvumas bei kaina.

5. Tiek mokslinės literatūros analizė, tiek empirinis tyrimas rodo, kad dauguma vidaus kontrolės klaidų daroma mažose įmonėse, dėl vadovų nekompetentingumo, nežinojimo, kaip tiksliai, ir kokiose srityse turi veikti kontrolė bei kaip užtikrinti komunikaciją visoje įmonėje, visomis kryptimis. Tokioms

įmonėms sunku suprasti, kad jos jau „išaugo“ iš labai mažų įmonių, kuriose dirba vos keletas darbuotojų, veiklos mastai yra labai maži, bei visi darbuotojai yra pažįstami ir jais galima besąlygiškai pasitikėti. Tuo tarpu vidutinėse įmonėse, yra taikoma daugiau kontrolės priemonių, ir situacija kontrolės srityje yra užtikrinama efektyviau, lyginant su mažomis įmonėmis.

6. Atsižvelgiant į identifikuotas vidaus kontrolės sistemos problemas, mažų ir vidutinių įmonių vadovams pirmiausiai reiktų užtikrinti, kad jų įmonėse būtų sukurta tinkama vidaus kontrolės sistema, taip pat, kad ji veiktų nepertraukiamai ir efektyviai, o keičiantis vidaus ar išorės aplinkai būtų koreguojama. Žinoma, sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą, nėra paprasta, ypač, jeigu tam trūksta žinių bei kvalifikacijos, todėl pirmiausiai dėmesį reiktų atkreipti į šias vidaus kontrolės procedūras:

- Pradėti naudoti personalo darbą reglamentuojančius dokumentus, neatsižvelgiant į tai, ar darbuotojas yra pažįstamas, ar jis dirba jau ilgą laiką ir kelia pasitikėjimą. Visiems darbuotojams be išimties, reiktų pasirašyti jų darbą reglamentuojančius dokumentus, su nustatytais aiškiais atsakomybėmis, pareigomis, bei galimomis nuobaudomis. Tai padėtų apsaugoti nuo konfidencialios informacijos nutekėjimo, bei atsakomybių ir pareigų nevykdymo.

- Kiek leidžia įmonės resursai, užtikrinti vieną iš svarbiausių kontrolės funkcijų – pareigų atskyrimą. Tai padėtų išvengti darbų dubliavimosi, ko pasekoje, darbuotojai nedirbtų jų atsakomybei nepriklausančių užduočių. Taip pat pareigų atskyrimas padėtų išvengti galimo sukčiavimo, kuomet būdami atsakingi už skirtingas sritis, darbuotojai gali užsiimti duomenų klastojimu.

- Siekiant apsaugoti įmonės turtą, svarbu užtikrinti, kad buhalterinė programa būtų prieinama tik atsakingiems asmenims, o jie galėtų naudotis tik savo atsakomybei priskirta programos dalimi. Taip pat mažoms ir vidutinėms įmonėms, ypač besiverčiančioms prekyba, svarbu užtikrinti, kad: prekės iš jų sandėlių būtų išduodamos tik su tai įrodančiais dokumentais; būtų vykdoma sandėlio, prekybos vietos ir kasos inventorizacija, bei netikėti patikrinimai; prekės būtų parduodamos tik vadovybės nustatytais kainomis. Visų šių priemonių taikymas padėtų užtikrinti, kad darbuotojai darbo vietoje elgtųsi atsakingai ir būtų išvengta galimų vagysčių atvejų.

- Taip pat siekti užtikrinti efektyvesnę komunikaciją tarp padalinių bei atskirų darbuotojų, labai svarbu daugiau dėmesio skirti komunikacijos priemonėms, vertėtų į komunikaciją įtraukti visų lygių darbuotojus, organizuoti reguliarius susirinkimus siektinų tikslų ir pasiektų rezultatų aptarimui, galimų rizikų bei jų sprendimų nusimatymui.

- Na ir galiausiai, sėkmingai vykdyti vidaus kontrolę, pastebėti galimas kontrolės rizikas bei jas analizuoti yra labai sudėtinga stokojant tam reikalingos kvalifikacijos bei žinių, todėl dar viena siūloma autoriaus rekomendacija – įmonės vadovybei, sustiprinti savo vadovavimo kompetencijas bei kvalifikaciją, investuojant įmonės lėšas ir savo laiką į vidaus kontrolės mokymus.

LITERATŪRA

1. 315-asis Tarptautinis audito standartas (2009). *Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka*. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba.
2. Appleby, R. C. (2003). *Šiuolaikinio verslo administravimas*. Kaunas: Spindulys.
3. Bagdonas, E., Bagdonienė, L. (2000). *Administravimo principai*. Kaunas: Technologija.
4. Bakanauskas, A. P., Bakanauskienė, I., Darškuvienė, V., Grebliauskas, A., Kvedaravičius, J., Liesionis, V., Petkevičiūtė, N., Staniulienė, S., Stonkutė, E., Stripeikis, O., Viliūnas, V., Zakarevičius, P., Žirgūtis, V. ir Žukauskas, P. (2001). *Organizacijų vadyba*. Vilnius: Vytauto Didžiojo universitetas.
5. Barnabas, C. (2011). *Internal Control*. Seattle: Code Publishing.
6. Bartkus, E. ir Piktytis, R. (2007). *Įmonių organizavimas ir rizika: smulkaus verslo organizavimas*. Kaunas: Technologija.
7. Bivainis, J. (2011). *Vadyba studentams: mokomoji knyga*. Vilnius: Technika.
8. Burrow, J. L., Kleindl, B. & Everard, K. E. (2008) *Business Principles and Management. 12th ed.* Thomson South-Western, Thomson Higher Education.
9. Buškevičiūtė, E. (2008). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
10. Cambalikova, A. & Misun, J. (2017). *The Importance Of Control In Managerial Work*. Tirana: University of Tirana. Prieiga per internetą:
https://mpa.ub.unimuenchen.de/83776/1/Mpra_paper_83776.pdf, [žiūrėta 2020 02 28].
11. Doyle, J., Ge, W. & McVai, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting // *Journal of Accounting and Economics*, 44, 193–223.
12. Dikčius, V. (2011). Anketos sudarymo principai. Vilnius: Vilniaus universitetas.
13. Diskienė, D., Stankevičienė, A. ir Korsakienė, R. (2014). Mažų ir vidutinių įmonių vadovų kompetencijos: teoriniai ir praktiniai aspektai. *Verslo ir teisės aktualijos*, 9, 51-71. Prieiga per internetą:
<http://web.a.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=b2a6368c-fd17-40bf-b06e-28dfb2962%40sessionmgr4007>, [žiūrėta 2019 09 15]
14. Drury, C. (2012). *Management and cost accounting 8 th revised edition*. United Kingdom: Cengage Learning EMEA.
15. Dzingulevičienė, A. ir Kustienė, A. (2010). Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse. *Universiteto mokslo publikacijos*, 86 (39), 13-19.
16. Gaižauskaitė, I. ir Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
17. Gilbert, W. J. & Terry J. E. (2005). The use of control selfassessment by independent auditors. *The CPA Journal*, 75 (12), 38-43.

18. Giriūnas, L. ir Mackevičius, J. (2013). Vidaus kontrolės elementai ir jų vertinimas. *Vadyba. Journal of Management*, 1 (22), 83-88. Prieiga per internetą: https://www.ltvk.lt/file/zurnalai/Vadyba_2013_22.pdf, [žiūrėta 2019 09 13]
19. Gray, I. & Manson, S. (2011). *The audit process: principles and cases*. China: Cengage Learning. PER Donnelley.
20. Hitt, M. A. Black, S. & Porter, L.W. (2012). *Management*. 3rd edition. Prentice Hall, Pearson Education, Inc. 494.
21. Hitt, W. R. Salterio, S. E. & Ballou, B. (2007). *Auditing: Assurance and Risk*. Canada: Thomson, South-Western.
22. European Commission: 2019 SBA Fact Sheet: Lithuania. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review_en, [žiūrėta 2020 03 04]
23. Europos komisijos rekomendacija 2003/361/EB. Labai mažų, mažųjų ir vidutinių įmonių apibrėžimo kriterijai Sąjungos politikos srityse. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62014TB0499>, [žiūrėta 2019 09 10]
24. Hubbard, L. D. (2003). Understanding internal controls // *Internal Auditor*, 60(5), 23-25.
25. Jumpponen J., Ikävalko M. & Pihkala T. (2008). Management and change in turbulent times: How do Russian small business managers perceive the development of their business environment? // *Journal of Business Economics and Management*, 9, 115-122. Prieiga per internetą: <https://journals.vgtu.lt/index.php/JBEM/article/view/6856/5916>, [žiūrėta 2019 09 10]
26. Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: LBAŠTA.
27. Kanapickienė, R. (2009). *Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos*. Habilitacijos procedūrai teikiamų mokslo darbų apžvalga: socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S). Vilnius: Vilniaus universitetas.
28. Kanapickienė, R., ir Razmutė, M. (2009). Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2 (15), 76-81. Prieiga per internetą: http://www.su.lt/bylos/mokslo_leidiniai/ekonomika/09_02_15/kanapickiene.pdf, [žiūrėta 2019 09 15]
29. Kanapickienė, R. (2008). Vidaus kontrolė Lietuvos įmonėse. *Ekonomika ir vadyba*, 13, 30-38.
30. Kanapickienė, R. ir Klimaitė, J. (2014). Vidaus kontrolės sistemos būklės statybos sektoriaus įmonėse vertinimas. *Vadyba. Journal of management*, 2(25), 59-68. Prieiga per internetą: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/485176.pdf>, [žiūrėta 2020 02 22]
31. Lakis, V. ir Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: theoretical aspect. *Mokslo darbai: Ekonomika*, 2, 142-152, Prieiga per internetą: <http://www.journals.vu.lt/ekonomika/article/view/890/412>, [žiūrėta 2019 09 10]

32. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/lylYUQwzij>, [žiūrėta 2019-09-12]
33. Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=sujolb5io&actualEditionId=xiHXLcMpVc&documentId=TAIS.196&category=TAD>, [žiūrėta 2019-09-12]
34. Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.68516/asr>, [žiūrėta 2019-09-12]
35. Lietuvos statistikos departamentas. Mažmeninės prekybos, variklinių transporto priemonių ir maitinimo įmonių apyvarta (be PVM) ir indeksai. Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=a51ec163-82f0-459e-92eb-8535057cb2ec#/> [žiūrėta: 2020 03 22].
36. Lietuvos statistikos departamentas. Veikiančių įmonių skaičius ir jose dirbančių darbuotojų pagal darbuotojų skaičiaus grupes apskrityse metų pradžioje. Prieiga per internetą: [https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=8259ee63-57f4-4c71-9dfd-4a8005126c56#/,](https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=8259ee63-57f4-4c71-9dfd-4a8005126c56#/) [žiūrėta: 2020 03 05].
37. Lipaij, N. & Drejeris R. (2018). Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys: teoriniai aspektai. *Verslas XXI amžiuje*. Prieiga per internetą: <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/Verslas/2018/paper/viewFile/187/140>, [žiūrėta 2019-09-12]
38. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija praktika, perspektyvos. Monografija*. Vilnius: Lietuvos mokslo centras.
39. Misiūnas, A. (2008). Verslo plėtros įtaka šalies ekonomikai: mokslinis tyrimas. *Lietuvos statistikos darbai*, 47, 27-29.
40. Navickas, V. (2010). *Valdymo kontrolė tarptautinėse firmose*. Kaunas, Technologija.
41. Paukštienė, I. (2012). *Auditas: Vadovėlis*. Klaipėda: Viešoji įstaiga socialinių mokslų kolegija..
42. Singleton, T. (2008). Internal Controls: Strategies for Smaller Companies. *The journal of Corporate Accounting & Finance*, DOI 10.1002/jcaf, 37-40. – Prieiga per internetą: <http://web.b.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=8&sid=d148df01-e811-4fa2-8897-feda9b08c879%40sessionmgr102>, [žiūrėta 2019-09-13]
43. Spinter tyrimai. Verslo kliūčių žemėlapis: grėsmė Lietuvos verslui – kvalifikuotų darbuotojų trūkumas, 2019. Prieiga per internetą: https://spinter.lt/site/lt/vidinis_noslide/menutop/9/home/publish/MTExOTs5Ozsw [žiūrėta 2020-02-24]
44. Stasitytė, V, Aleksienė, L. (2015). Įmonės veiklos rizikos vertinimas ir valdymas mažose ir vidutinėse įmonėse. *Verslas: teorija ir praktika*, 16(2), 140-148.
45. Shim, J. K. (2011). *Internal Control and Fraud Detection*. Global Professional Publishing.
46. Šimkus, A. (2010). *Visuotinės kokybės vadybos įvadas: Studijų knyga*. Kaunas: Lietuvos kūno kultūros akademija.

47. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. INTOSAI. Prieiga prie internetą: http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/Intosai_viesojo_sektorius_gaires.pdf, [žiūrėta 2019-09-13]
48. Wangfeng, Z. & Lihong, C. (2016). Family involvement, internal control and agency costs — Evidences from China's listed family firms. *Perspectives in Science*, 7, 45-51. Prieiga per internetą: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2213020915000543?via%3Dihub> [žiūrėta 2020-02-28].

Vėžytė R. (2020). *Mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota mažų ir vidutinių įmonių samprata bei įtaka šalies ekonomikai, apibendrinta vidaus kontrolės sąvoka, jos vertinimo teoriniai aspektai bei empiriškai atliktas kiekybinis mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimas. Pirmajame skyriuje yra nagrinėjama mažų ir vidutinių įmonių samprata, raida, bei svarba šiuolaikinėje ekonomikoje. Taip pat analizuojami vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų įtaka vidaus kontrolės būklei, identifikuojamos vidaus kontrolės problemos, įvardijami kontrolės vertinimo teoriniai aspektai bei tobulinimo kryptys. Antrajame darbo skyriuje pateikiama mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės tyrimo metodologija, pagrindžiant tyrimui pasirinktą anketavimo metodą, apibrėžiant tiriamąją aplinką bei imtį ir pabrėžiant gautų rezultatų patikimumą. Trečiame skyriuje susistemunami ekspertinio tyrimo metu gauti duomenys. Na ir galiausiai yra pateikiamos išvados ir siūlymai, kaip pagerinti vidaus kontrolės būklę mažose ir vidutinėse įmonėse.

Pagrindiniai žodžiai: mažos ir vidutinės įmonės, smulkus ir vidutinis verslas, vidaus kontrolė, kontrolės vertinimas.

ANOTACIJA UŽSIENIO KALBA

Vėžytė R. (2020). *Assessment of the internal control in small and medium-sized enterprises* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

The master's thesis analyses the conception and impact of small and medium-sized enterprises on the country's economy, summarised the concept of internal control, the theoretical aspects of its assessment and the empirical analysis of the internal control of small and medium-sized enterprises assessment. The first part of the thesis examines the concept, evolution and importance of small and medium-sized enterprises in the modern economy. It also analyses the elements of the internal control system and their influence on the internal control status, identifies internal control issues, identifies theoretical aspects of control assessment and directions for development. The second part presents the methodology for an internal control study for small and medium-sized enterprises, justifying the approach chosen for the survey, defining the test environment and sample and highlighting the reliability of the results obtained. The third part codifies the data obtained in the expert investigation. And finally, there are conclusions and suggestions for improving the state of internal control in small and medium-sized enterprises.

Key words: small and medium-sized enterprises, small and medium business, internal control, assessment of control.

Vėžytė R. (2020). *Mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Ši veiklos audito magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali šiuolaikiniam, privačiam verslui, ypač mažoms ir vidutinėms įmonėms tiek jų vadovams, tiek darbuotojams. Šios temos aktualumas nuolatos auga, nes mažos ir vidutinės įmonės yra šalies ekonomikos variklis, o šių įmonių sėkmė konkurencingoje rinkoje iš esmės priklauso nuo vidaus kontrolės sistemos organizavimo. Nors vidaus kontrolės sąvoka literatūroje nagrinėjama jau keletą dešimtmečių, o jos reikšmė kiekviename šaltinyje yra itin pabrėžiama, tačiau Lietuvoje kontrolės sistemos kūrimo, organizavimo bei valdymo tematika, ypač privačiajame sektoriuje, nepasižymi itin gausiais nagrinėjimais bei empiriniais tyrimais. Todėl iškelta tyrimo problema - ar užtikrinamas tinkamas vidaus kontrolės sistemos vykdymas, šalies mastu savo veiklą vykdančiose, mažose bei vidutinėse įmonėse? Tyrimo objektas - mažos ir vidutinės mažmeninės prekybos įmonės. Šio tyrimo tikslas - atlikti mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimą bei pateikti jos tobulinimo galimybes. Tyrimo tikslui pasiekti, pasitelkiami šie uždaviniai: 1) išanalizuoti mažų ir vidutinių įmonių sampratą bei jų vidaus kontrolės sistemos teorinius aspektus; 2) parengti mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimo metodologiją; 3) įvertinti ir nustatyti, ar efektyviai veikia mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės sistema Lietuvoje, 4) pateikti siūlymus vidaus kontrolės sistemos tobulinimui. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros analizė ir apibendrinimas, statistinių duomenų analizė, empirinis tyrimas bei gautų tyrimo rezultatų lyginamoji analizė.

Empirinio tyrimo metu buvo iškeltas tikslas - nustatyti ir išanalizuoti, ar mažose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse yra užtikrinama vidaus kontrolės sistema. Tyrimo tikslas buvo pasiektas, kadangi jo metu išsiaiškinta, ne tik tai, kad mažose ir vidutinėse įmonėse vidaus kontrolė nėra užtikrinama, tačiau ir tai, kad nėra vykdomos net tokios pagrindinės kontrolės procedūros, kaip: 1) darbuotojų pareigų atskyrimas, 2) darbuotojų pareiginių aprašų su išskirtomis pareigomis, atsakomybėmis ar nuobaudomis sukūrimas, 3) darbo krūvio vertinimas, 4) galimų rizikų atsiradimo ir suvaldymo analizavimas ir kt. Taip pat tyrimo metu paaiškėjo tai, kad įmonių vadovams labai trūksta kompetencijos ir žinių, kaip tiksliai, kokiose srityse ir kokiomis priemonėmis turėtų būti vykdoma vidaus kontrolė.

Magistro baigiamasis darbas susideda iš trijų dalių. Pirmojoje darbo dalyje, išanalizavus mokslinę literatūrą, pateikiama mažų ir vidutinių įmonių klasifikacija bei reikšmė šalies ekonomikai, apibendrinama vidaus kontrolės sąvoka, jos elementai bei pabrėžiama svarba įmonės veiklai. Antroje dalyje, parengta mažų ir vidutinių įmonių metodologija. Trečiojoje darbo dalyje pateikti atlikto empirinio tyrimo rezultatai bei gautų rezultatų apibendrinimas. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai, akcentuojant pagrindines kontrolės priemones, kurios galėtų padėti įmonėms sustiprinti vidaus kontrolės būklę bei lengviau pasiekti įmonės tikslus.

SANTRAUKA UŽSIENIO KALBA

Vėžytė R. (2020). *Assessment of the internal control in small and medium-sized enterprises* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

This topic of Performance Audit Master's thesis is relevant for modern private business, especially for managers and for employees of small and medium-sized enterprises. The relevance of this theme is steadily increasing, as small and medium-sized enterprises are the engine of the country's economy, and the success of these companies in a competitive market depends on the organisation of the internal control system. Although the concept of internal control has been studied in literature for several decades, its significance in each source is particularly emphasised, but the development, organisation and management of the control system in Lithuania, especially in the private sector, does not have empirical research. Therefore, the basic research problem was raised – is the proper implementation of the internal control system, at country level in its activities, in small and medium-sized enterprises? The object of the study is small and medium-sized retail trade's enterprises. The aim of this study is to carry out an assessment of the internal control of small and medium-sized enterprises and to provide opportunities for improvement. To achieve the objective of the study, the following tasks could be pursued: (1) to analyse the concept of small and medium-sized enterprises and the theoretical aspects of their internal control system; (2) to develop a methodology for assessing the internal control of small and medium-sized enterprises; (3) to assess and determine the effective functioning of the internal control system for small and medium-sized enterprises in Lithuania, (4) to submit proposals to improve the internal control system. Methodology of the study: analysis and synthesis of scientific literature, analysis of statistical data, empirical research and benchmarking of the obtained results.

The objective of the empirical study was to identify and analyse whether small and medium-sized companies in Lithuania are ensuring the internal control system. The aim of the study was achieved, as it was clarified, that there was no internal control in small and medium-sized enterprises, but also the main control procedures were not carried out, like the separation of staff responsibilities, the establishment of staff profiles with the creation of job descriptions, responsibilities or penalties, the assessment of workload, the analysis of the occurrence and the management of potential risks, etc. Also, it was revealed that there is a serious lack of company managers competence and knowledge of the exact areas and means of internal control.

Master's final thesis consists of three parts. The first part, after analysing the scientific literature, presents the classification and significance of small and medium-sized enterprises for the country's economy, summarize the concept of internal control, its elements and highlights the importance of the company's activities. In the second part, the methodology for small and medium enterprises is developed.

The results of the empirical study carried out in the third part of the work and a summary of the results obtained. At the end of the master thesis, conclusions and proposals are presented, highlighting key controls that could help companies to strengthen the State of internal control and facilitate the achievement of the company's objectives.

PRIEDAI

Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. Anketos klausimai

Šios anketos tikslas išsiaiškinti, ar mažose bei vidutinėse Lietuvos įmonėse, vykdančiose savo veiklą mažmeninės prekybos srityje, yra vykdoma vidaus kontrolė, bei kokios kontrolės priemonės yra taikomos. Anketa yra anoniminė. Jūsų atsakymai bus publikuojami tik mokslo tikslams. Dėkoju už Jūsų atsakymus.

1. Ar Jūsų įmonėje yra sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema?

- Taip
- Ne
- Nežinau

2. Kuriuos iš šių tikslų užtikrina Jūsų įmonės vidaus kontrolė?

- Veikla yra teisėta, efektyvi, ekonomiška, rezultatyvi, skaidri;
- Finansinė informacija ir ataskaitos yra patikimos ir išsamios;
- Turtas ir duomenys yra apsaugoti;
- Laikomasi įstatymų, nuostatų;
- Vykdomi strateginiai bei kiti veiklos planai;
- Rizikos veiksniai valdomi efektyviai.
- Kita (įrašyti)

3. Ar Jūsų manymu yra reikalinga įmonėje vykdyti vidaus kontrolę?

- Taip
- Ne
- Nežinau

4. Kaip vertinate Jūsų įmonės vidaus kontrolės būklę?

- Labai gerai
- Gerai
- Patenkinamai
- Silpnai
- Labai blogai

5. Jūsų įmonėje vidaus kontrolė yra:

- Pakankama
- Perteklinė
- Nepakankama
- Nežinau

6. Įmonės vidaus kontrolės aplinkos vertinimas

	Taip	Ne	Nežinau
Įmonės veikla vykdoma pagal LR įstatymus bei mažmeninės prekybos taisykles	0	0	0
Įmonėje yra patvirtinta organizacinė struktūra	0	0	0
Įmonėje yra sudarytas dokumentas, kuriame nustatyti pagrindiniai įmonės tikslai	0	0	0
Įmonėje laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų	0	0	0
Darbuotojams yra suteikti įgaliojimai ir atsakomybės	0	0	0

	Taip	Ne	Nežinau
Įmonėje yra sukurti ir darbuotojų pasirašyti pareigybiniai nuostatai	0	0	0
Darbuotojų pareigybių aprašuose yra aiškiai apibrėžtos darbuotojo funkcijos, teisės, atsakomybė bei pavaldumas	0	0	0
Darbuotojų pareigybių aprašuose yra numatyta atsakomybė ir nuobaudos už netinkamą pareigų vykdymą	0	0	0
Įmonėje fiksuojamas ir analizuojamas darbuotojų darbo krūvis	0	0	0
Darbuotojams sudaromos sąlygos tobulinti kvalifikaciją, dalyvaujant seminaruose bei mokymuose	0	0	0

7. Įmonės rizikų vertinimas

	Taip	Ne	Nežinau
Ar yra nustatyti įmonės tikslai?	0	0	0
Ar nustatoma su kokiomis rizikomis susiduriama įmonės veikloje?	0	0	0
Ar nustatytos rizikos yra analizuojamos?	0	0	0
Ar yra parinktos priemonės, skirtos suvaldyti atsiradusias rizikas?	0	0	0

8. Kontrolės veiksmų vertinimas

	Taip	Ne	Nežinau
Ar yra atsikirtos išankstinės, einamosios ir paskesniosios kontrolės funkcijos?	0	0	0
Ar įmonėje dubliuojasi (persipina) darbuotojų pareigos, darbai?	0	0	0
Ar darbuotojai turi dokumentų sąrašą, kuriuos turi teisę pasirašyti?	0	0	0
Ar įmonės buhalterinė apskaita yra kompiuterizuota?	0	0	0
Ar įmonėje reguliariai sudaroma tarpinė (ketvirtinė) finansinė atskaitomybė?	0	0	0
Ar atskiras darbuotojas gali naudotis tik jo pareigoms atlikti reikalinga kompiuterinės programos dalimi?	0	0	0
Ar darbuotojas gali pats ištaisyti savo padarytą klaidą (pavyzdžiui, ištaisyti į buhalterinę programą įvestą klaidingą informaciją)?	0	0	0
Ar prekių kiekiai į inventORIZACIJOS aprašus surašomi pagal apskaitos duomenis, realiai jų neskaičiuojant?	0	0	0
Ar kartą per mėnesį yra vykdoma kasos, prekybos vietos bei sandėlio inventORIZACIJA?	0	0	0
Ar yra vykdomi netikėti kasos/sandėlio prekių likučių patikrinimai?	0	0	0
Ar prekės iš sandėlio išduodamos tik pagal nustatytus dokumentus (važtaraščius, sąskaitas faktūras)?	0	0	0
Ar prieš parduodant, yra patikrinama iš tiekėjų gautų prekių kokybė?	0	0	0
Ar sistemingai vykdoma brokuotų/grąžintų prekių apskaita?	0	0	0
Ar pardavimai yra vykdomi tik vadovų patvirtintomis kainomis?	0	0	0
Ar vadovai yra patvirtinę ir supažindinę darbuotojus su parduotų prekių keitimo/grąžinimo taisyklėmis?	0	0	0
Ar vadovai yra patvirtinę atvejus, kuomet galima taikyti nuolaidas?	0	0	0
Ar pardavėjui yra leidžiama savo nuožiūra suteikti nuolaidą pirkėjui?	0	0	0

9. Informacijos ir komunikacijos vertinimas

	Taip	Ne	Nežinau
Ar pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą bei galimybes?	0	0	0
Ar yra užtikrinama komunikacija visoje įmonėje ir visomis kryptimis?	0	0	0
Ar įmonėje vykdomas informacijos perdavimas atskaitų forma?	0	0	0

	Taip	Ne	Nežinau
Ar įmonėje bent kartą per mėnesį vyksta susirinkimai, darbo rezultatams aptarti?	0	0	0
Ar įmonėje keičiamasi informacija su kitų padalinių darbuotojais dėl galimų rizikų?	0	0	0

10. Kontrolės stebėsenos vertinimas

	Taip	Ne	Nežinau
Ar įmonėje yra atliekamas vidaus auditas?	0	0	0
Ar įmonėje aptikti trūkumai yra greitai įvertinami ir ištaisomi?	0	0	0
Ar įmonės darbuotojai aiškiai žino, apie kokius pastebėtus netinkamus veiksmus turi nedelsiant pranešti vadovybei?	0	0	0
Ar įmonėje peržiūrima kaip veikia vidaus kontrolė (įvertinamas jos efektyvumas)?	0	0	0
Ar Jūsų įmonėje įvertinama vidaus kontrolės kaina (kiek kainuoja įvesti bei vykdyti vidaus kontrolės procedūrą)?	0	0	0

11. Su kokiomis problemomis susiduriate vidaus kontrolės srityje?

12. Jūsų pareigos įmonėje

- Direktorius
- Buhalteris/apskaitininkas
- Vidaus auditorius
- Darbų, pardavimų ar projektų vadovas
- Vadybininkas ar kitas administracijos darbuotojas

13. Jūsų išsilavinimas

- Vidurinis
- Aukštesnysis
- Aukštasis

14. Koks Jūsų darbo stažas šioje įmonėje?

- Iki 1 metų
- Nuo 2 iki 5 metų
- Nuo 6 iki 10 metų
- Daugiau kaip 10 metų

15. Koks yra Jūsų įmonės darbuotojų skaičius (ne sezono metu)

- iki 10 darbuotojų;
- nuo 10 iki 49 darbuotojų;
- nuo 50 iki 249 darbuotojų;
- daugiau, kaip 250 darbuotojų

Forma patvirtinta

Mykolo Romerio universiteto

Senato 2016 m. gegužės 9 d. nutarimu Nr. ISN-44

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

2020 - 04 - 19

Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

Ekonomikos ir verslo fakulteto, Veiklos audito programos*(fakulteto / instituto, programos pavadinimas)*Studentas (-ė) Rima Vėžytė,*(vardas, pavardė)*

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„Mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimas“:*(baigiamojo darbo pavadinimas)*

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais

nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už šiurkštų akademinės etikos pažeidimą.

*(parašas)*Rima Vėžytė*(vardas, pavardė)*