



VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS BŪKLĖS STATYBOS SEKTORIAUS ĮMONĖSE VERTINIMAS

Rasa Kanapickienė, Jovita Klimaitė

Vilniaus universitetas

Anotacija

Gera įmonės vidaus kontrolės sistema – vienas iš efektyvios tos įmonės veiklos garantų, kuris skirtas realiai užtikrinti, kad bus įgyvendinti įmonės svarbiausi tikslai. Keičiantis verslo ekonominėms sąlygoms, įmonės vidaus kontrolė taip pat transformuojasi. Tačiau XX–XXI amžių sandūroje įvykę stambūs finansiniai skandalai parodė, kad įmonių vidaus kontrolė nesugebėjo atskleisti ir suvaldyti esminių verslo rizikų. Todėl požiūrį į įmonių vidaus kontrolę būtina ir toliau tobulinti.

Įmonės vidaus kontrolės sistema labai priklauso nuo jos vykdomos veiklos, tačiau atskirų sektorių įmonių vidaus kontrolės tyrimų pasigendama. Todėl straipsnyje analizuojama statybos sektoriaus vidaus kontrolės sistemos būklė. Tai vienas iš sektorių, kuriame dirba daugiausiai ūkio subjektų, taip pat šis sektorius patyrė reikšmingus nuostolius finansinės krizės metu.

Periodinis sistemos vertinimas yra neatsiejama vidaus kontrolės tobulinimo dalis. Todėl būtina turėti instrumentą, padedantį ne tik įvertinti sistemą, bet ir identifikuoti silpnas vietas ir numatyti sistemos tobulinimo kryptis. Vertinant vidaus kontrolę, galima pasirinkti skirtingus vertinimo metodus, tačiau geriausiai tinka klausimynai – jie padeda išvengti klaidų bei netikslumų ir atskleisti slepiamą informaciją. Straipsnyje pateikta autorių sukurti įmonės vidaus kontrolės įvertinimo metodika: sukurtas klausimynas, kuris apima vidaus kontrolės aktualumo bei efektyvumo, taip pat vidaus kontrolės elementų – kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiksmų, informacijos bei komunikacijos, kontrolės stebėsenos – vertinimą. Metodika, skirta tiek nepriklausomų, tiek ir vidaus auditorių bei įmonės vadovų praktiniame darbe įmonėje esančios kontrolės būklei nustatyti. Šios metodikos pagalba buvo įvertinta vidaus kontrolės būklė Lietuvos statybos sektoriaus įmonėse. Straipsnyje pateikiami tyrimo rezultatai, akcentuojamos statybos sektoriaus įmonių vidaus kontrolės ypatybės. Tokio pobūdžio tyrimas Lietuvoje atliktas pirmą kartą.

PAGRINDINIAI ŽODŽIAI: vidaus kontrolės sistema, statyba, vertinimas, vidaus kontrolės klausimynas.

Įvadas

Vienas iš esminių įmonės valdymo instrumentų yra efektyvi vidaus kontrolės sistema. Efektyvi vidaus kontrolė padeda užtikrinti verslo politiką bei numatytų tikslų įmonėje pasiekimą, atskleidžia įmonės vystymosi perspektyvas, padeda pastebėti pavojingą įmonės egzistavimui riziką bei ją valdyti, siekiant išlaikyti nustatytą priimtą rizikos lygį. Tačiau įmonių finansiniai skandalai rodo, kad šių įmonių vidaus kontrolė nesugebėjo atskleisti ir suvaldyti esminių verslo rizikų. Tai patvirtina įmonių vidaus kontrolės sistemos kūrimo ir tobulinimo aktualumą. Per pasaulį nusiritusi krizė taip pat parodė, kad įmonių vidaus kontrolė nesugebėjo atskleisti esminių įmonėms gresiančių verslo rizikų ir sumažinti tiek, kad jos taptų priimtinos. Be to, įmonių valdymo sistemos nariai nesugebėjo skubiai įgyvendinti antikrizinių priemonių, o tai lėmė įmonių bankrotus.

Nors pripažįstama, kad įmonės vidaus kontrolės sistema labai priklauso nuo jos vykdomos veiklos, tačiau mokslinėje literatūroje analizuojami, tarptautinių ir nacionalinių profesinių organizacijų sukurti vidaus kontrolės modeliai yra bendro pobūdžio. Galima išskirti tik keletą specifinių, t. y. konkrečios veiklos srities modelių: bankų vidaus kontrolės sistemos modelis (Bazel), viešojo sektoriaus vidaus kontrolės modelis (INTOSAI), informacinėms sistemoms skirti vidaus kontrolės modeliai (CobiT, SAC). Todėl aktualu analizuoti skirtingose ekonominės veiklos sektoriuose dirbančių įmonių vidaus kontrolės specifiką. Reikia

paminėti, kad Lietuvoje atlikti vidaus kontrolės empiriniai tyrimai (Kanapickienė, 2008a; Giriūnas, 2009, Dzingulevičienė, Kustienė, 2010) labiau koncentruojasi į skirtingo dydžio įmonių vidaus kontrolės sistemų analizę. O atskirų sektorių įmonių vidaus kontrolės tyrimų pasigendama: paminėtini Giriūno (2013) vidaus kontrolės empiriniai tyrimai gavybos pramonės įmonėse.

Lietuvoje didžiąją dalį visų veikiančių ūkio subjektų sudaro ūkio subjektai, dirbantys apdirbamojoje gamyboje; statyboje; didmeninėje ir mažmeninėje prekyboje; transporte ir saugojime (2013 m. sausio 1 d. atitinkamai – 7,8 %; 6,9 %; 25 %; 7,5 %). Nors pagal veikiančių įmonių skaičių statybos sektorius yra ketvirtuoju vietoje, tačiau, analizuojant krizės metus, pastebėsime, kad Lietuvoje 2009–2013 metais statybos sektoriuje bankrutavo didžiausias procentas įmonių, t. y. didžiausia atitinkamais metais pradėtų bankroto procesų procentinė dalis nuo veikiančių ūkio subjektų skaičius metų pradžioje (2009 metais – 6,1 %). 2009 metais kituose sektoriuose – apdirbamojoje gamyboje; didmeninėje ir mažmeninėje prekyboje; transporte ir saugojime – šis rodiklis buvo atitinkamai 4,2 %, 1,9 %, 4,5 %. Analogiška tendencija išliko iki 2013 metų. Paskutinioji priežastis labiausiai paskatino tirti statybos sektoriaus įmonių vidaus kontrolės būklę.

Tyrimo objektas – statybos sektoriaus įmonių vidaus kontrolės sistema.

Tyrimo tikslas – sukurti įmonės vidaus kontrolės įvertinimo metodiką ir ją pritaikyti tiriant vidaus kontrolės būklę Lietuvos statybos sektoriaus įmonėse.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros sisteminė, lyginamoji analizė. Atliktas empirinis tyrimas, naudoti sociologinių tyrimų organizavimo elementai: taikytas anketinės apklausos metodas, ekspertinė apklausa (interviu). Gautų rezultatų analizė atlikta pasitelkus kokybinės analizės bei statistinius metodus.

Vidaus kontrolės vertinimas pasitelkiant klausimynus

Įmonės vadovai, auditoriai ar kiti asmenys, suinteresuoti sėkminga įmonės veikla, siekia greitai ir efektyviai surinkti jiems reikalingą informaciją apie įmonės vidaus kontrolės sistemą bei ją įvertinti. Norint teisingai įvertinti padėtį, reikia nustatyti, kas lėmė tokią padėtį ir kaip ją spręsti. Tačiau vidaus kontrolės sistemos vertinimas – diskusijų objektas. Nesutariama dėl vertinimo kriterijų, būdų ir priemonių. Šie nesutarimai daugiausia kyla dėl to, kad autoriai nagrinėja įvairias vidaus kontrolės sistemas (Ionescu, 2011). Bendriausiu atveju vertinant vidaus kontrolę, būtina kuo objektyviau nustatyti vidaus kontrolės sistemos tinkamumą ir efektyvumą, išsiaiškinti vidaus kontrolės sistemos pranašumus ir trūkumus.

Hansen, Stephens, Wood (2009), Kopp, Bierstaker (2006) išskiria šešias vertinimo charakteristikas: fizinės aplinkos studijavimo, organizacijos literatūros, darbuotojų nuomonės, valdymo struktūros analizės, veiklos stebėjimo, santykių su klientais analizės. Autoriai siūlo studijuoti fizinę organizacijos darbo aplinką, kuri atskleidžia požiūrį į darbuotojus. Hansen, Stephens, Wood (2009) teigimu, nemažai informacijos apie organizaciją galima surinkti studijuojant organizacijos dokumentinę medžiagą, tai gali būti tiek vidiniai dokumentai, tiek išorinė spausdinta informacija apie tiriamą organizaciją. Autorių nuomone, svarbus ir darbuotojų požiūris į įmonės vidaus kontrolės sistemą. Siūloma atlikti darbuotojų apklausą, įvertinti jų pasisakymus. Flynn (2005), Kopp, Bierstaker (2006) siūlo paimti interviu iš pavienių ar grupės žmonių. Gautus atsakymus galima susieti ir atlikti organizacijos darbuotojų nuomonės analizę. Remiantis Hansen, Stephens, Wood (2009), labai svarbu išstudijuoti įmonės hierarchinę struktūrą, nes kiekviena jų pasižymi savitais vadovavimo bruožais ir požiūriu į vidaus kontrolę. Darbuotojų apklausų rezultatams patikrinti siūlomas veiklos stebėjimas, galintis padėti atskleisti vidaus kontrolės trūkumus. Kaip pastebi Rupšys (2008), vidaus kontrolės įvertinimui, matavimui bei vertinimui turėtų būti taikomas supaprastintas veiklos vertinimo modelis, akcentuojant tradicinius „kietus“ veiklos vertinimo rodiklius, kurie išmatuoja keliamų tikslų pasiekimą vertinamai veiklai. Šie rodikliai turi būti aiškūs, susieti su strateginiais veiklos rodikliais, lengvai interpretuojami, o jų skaičius turi būti optimalus.

Mokslo darbuose (Mackevičius, 1999; Arens, Elder, Beasley, 2005; Knechel, Salterio, Balou, 2007; Kanapickienė, 2008b; Gray, Manson, 2011; Jadranka, 2013) nurodoma, kad vidaus kontrolės sistemos vertinimas gali apimti įvairius metodus – pasitelkiant aprašymus, grafines schemas ir klausimynus. Vertinant vidaus kontrolę, geriausiai tinka klausimynai (Mackevičius, 1999, Gilbert, Terry, 2005; Lakis, 2007).

Tai iš anksto parengtas sąrašas klausimų, į kuriuos atsakymai gaunami apklausiant įvairaus lygio personalą. Be to, jie padeda išvengti klaidų bei netikslumų ir atskleisti slepiamą informaciją. Galima išskirti kelis klausimynų naudojimo aspektus. Pirmą, vertinimo klausimynus geriausiai būtų pateikti labiausiai patyrusiems darbuotojams, nes dėl įvairių priežasčių (nekompetentingumo, atsakomybės stokos ir pan.) ne visi darbuotojai gali objektyviai įvertinti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą (Arens, Elder, Beasley, 2005). Reikia pažymėti, kad Gilbert, Terry (2005) siūlo neteikti klausimynų aukščiausiojo lygio vadovams, nes jie gerai žino, kokia turi būti vidaus kontrolė ir gali bandyti nuslėpti silpnąsias vidaus kontrolės vietas. Antra, tie patys klausimynai pateiktini ne vienam, o keliems darbuotojams, jų atsakymai vėliau sulyginami, nes skirtingi asmenys į tą patį klausimą gali atsakyti skirtingai ir išryškinti vidaus kontrolės trūkumus (Kanapickienė, Razmutė, 2009).

Dabartinės metodikos neleidžia susidaryti išsamaus vaizdo apie vidaus kontrolės sistemą: 1) klausimynuose įvertinami tik atskiri vidaus kontrolės momentai; 2) jie nesudaro vientisos sistemos; 3) nepateikiama, kaip kiekybiškai interpretuoti apklausos rezultatus. Dėl to iškyla būtinybė sukurti metodiką, kuri leistų efektyviai įvertinti visą vidaus kontrolės sistemą.

Sukurtoje metodikoje dauguma klausimų buvo sudaryti siekiant nustatyti vidaus kontrolės būklę. Taip pat pateikiama klausimų, kuriais prašoma išreikšti savo nuomonę, ne vien pasirenkant atsakymo variantus: „taip“, „ne“, „nežinau“, bet nurodant galimas problemų priežastis ar sprendimo būdus.

Statybos sektoriaus įmonių vidaus kontrolės vertinimas pasitelkiant klausimynus

Vidaus kontrolės įvertinimas turėtų apimti visą įmonę, todėl, autorių nuomone, parengtą klausimyną turi sudaryti šie pagrindiniai klausimų blokai:

1. *Vidaus kontrolės aktualumas.* Tuo tikslu suformuotas klausimų blokas, kurį galima suskirstyti į dvi grupes: 1) respondento požiūris į vidaus kontrolę; 2) vidaus kontrolės buvimas įmonėje (žr. 1-ąją lentelę).

Pirmiausia tikslinga tirti, ar respondentas pripažįsta vidaus kontrolės svarbą bei būtinybę, nes bet kuris tyrimo objektas praranda prasmę, jei nėra suvokiama jo esmė ir jis atmetamas kaip nereikalingas. Taip pat siekiama patikrinti, ar respondentas pritaria nuomonei, kad įmonės vadovas sukuria ir prižiūri vidaus kontrolės veikimą, paskirdamas darbuotojus, atsakingus už kontrolės vykdymą, o pati vidaus kontrolė turi būti visuotinė, t. y. kiekvienas vadovas, nepriklausomai nuo jo lygio, turi vykdyti kontrolę, kaip neatskiriamą savo pareigų dalį.

Antra, siekiama sužinoti, ar vidaus kontrolės sistema jau įdiegta įmonėje, jeigu ne, tuomet, kokios to priežastys. Jei vidaus kontrolės sistema įdiegta įmonėje, tiriamą, kokius tikslus ji padeda įgyvendinti. Nors mokslo darbuose išsiskiria nuomonės dėl vidaus kontrolės tikslų, dažniausiai literatūros šaltiniuose išskiriami vidaus kontrolės tikslai šiose srityse: veiklos efektyvumas; finansinių ataskaitų teisingumas, patikimumas; turto apsauga; įstatymų nuostatų laikymasis. Šiuo metu vis dažniau akcentuojami ir šie vidaus kontrolės tikslai:

veiksmingos valdymo politikos užtikrinimas bei rizikos valdymas. Todėl siekiama išsiaiškinti, ar vidaus kontrolė užtikrina tikslų siekimą šiose šešiose srityse.

1 lentelė. Vidaus kontrolės aktualumo vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar, Jūsų manymu, statybos įmonėje yra būtina vidaus kontrolės sistema?	T/N/Než ¹	–
Ar įmonėje yra parengta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema?	T/N/Než	2/0/1 ²
Jeigu vidaus kontrolė neįdiegta Jūsų įmonėje, tuomet nurodykite galimas priežastis (galimas kelių variantų pasirinkimas): – Vadovybė taupo lėšas. – Vidaus kontrolė yra nereikalinga. – Tai naujas reiškinys Lietuvoje. – Kita (įrašykite) _____.		
Kuriuos iš 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	Kiekvienam punktui Taip/Ne	2/0
Kas, Jūsų manymu, turėtų būti atsakingas už vidaus kontrolės sukūrimą: – Įmonės vadovas. – Įmonės darbuotojai. – Vidaus auditorius. – Vidaus kontrolės specialistas. – Kita (įrašykite) _____.		
Kas turėtų būti atsakingas už vidaus kontrolės vykdymą: – Įmonės vadovas. – Įmonės darbuotojai. – Vidaus auditorius. – Vidaus kontrolės specialistas. – Kita (įrašykite) _____.		

¹ T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

² 2/0/1 – atsakymas Taip vertinamas 2 balais, Ne – 0, Nežinau – 1 balu.

2. Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas. Šis klausimų blokas skirtas išsiaiškinti apklausiamo darbuotojo požiūrį į įmonės vidaus kontrolę, t. y. kaip jis vertina dabartinę vidaus kontrolės būklę, nepakankamos vidaus kontrolės priežastis, problemas (žr. 2-ąją lentelę). Galimas nepakankamos vidaus kontrolės buvimo priežasčių ir vidaus kontrolės problemų, trukdančių užtikrinti efektyvią įmonės veiklą, sąrašas suformuotas atlikus ekspertinę apklausą (interviu).

Galiausiai tirama, ar įmonėje galima identifikuoti vidaus kontrolės elementus. Nors tyrėjai nėra vieningos nuomonės dėl vidaus kontrolės struktūros, tačiau pamažu vidaus kontrolės supratimas išsivystė iki tokios vidaus kontrolės struktūros, kokia ji suprantama COSO modelyje. Pirmiausia, pateikiami tik du vidaus kontrolės elementai – kontrolės aplinka ir kontrolės procedūros. Vėliau modelis papildytas dar vienu elementu – informacine sistema (O'Leary, Iselin, Sharma, 2006). XX a. pab. – XXI a. pr. vis didėjantis stambių kompanijų buhalterijos skandalų mastas bylojo apie tai, kad nepakanka esamos sukurto vidaus kontrolės sistemos, ją reikia tobulinti ir keisti. 1992 m. išleidžiamas COSO (1992) modelis, kuris susideda iš penkių elementų: 1) kontrolės aplinkos, 2) rizikos vertinimo, 3) kontrolės veiksmų, 4) informacinės sistemos ir informavimo, 5) kontrolės priemonių stebėsenos. Tokiai vidaus kontrolės struktūrai pritariama daugelyje mokslo darbų (Hubbard, 2003; Jokipii, 2006; Lakis, 2007; Millichamp, Taylor 2008; Colbert, 2008; Agbejule, Jokipii, 2009; Giriūnas, Mackevičius, 2013). Toks požiūris išliko ir 2013 metais peržiūrėtame COSO vidaus kontrolės modelyje, kuriame vidaus kontrolės

diegimui ir įgyvendinimui suformuluota 17 principų: kontrolės aplinkai suformuluoti 5 principai, rizikos vertinimui – 4, kontrolės veiksams – 3, informacijai ir komunikacijai – 3, kontrolės stebėsenai – 2 principai. Nors kontrolės principai išplaukia iš 1992 modelio, jie konkrečiai buvo įvardinti tik 2013 metais peržiūrėtame modelyje. Todėl šiame darbe taip pat vadovaujamasi COSO (2013) modelio struktūra bei suformuluotais principais.

Kituose klausimyno blokuose daugiau tiriama kiekvieno vidaus kontrolės elemento būklė.

2 lentelė. Vidaus kontrolės būklės vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Kaip įvertintumėte įmonės vidaus kontrolės būklę?	Lg/G/P/S ¹	3/2/1/0
Jeigu vidaus kontrolė patenkinama arba silpna, tuomet nurodykite galimas priežastis (galimas kelių variantų pasirinkimas): – Vidaus kontrolei skiriama per mažai dėmesio – Teikiama per mažai informacijos vidaus kontrolės tema – Nepakankama vadovų kompetencija diegiant vidaus kontrolę – Kita (įrašykite) _____		
Jūsų manymu, ar Jūsų įmonėje įdiegta vidaus kontrolė veikia efektyviai	T/I/N/Než ²	3/2/0/1
Kokias vidaus kontrolės problemas, trukdančias užtikrinti efektyvią įmonės veiklą, pastebite (galimas kelių variantų pasirinkimas): – Vidaus kontrolės sistemos diegimo trūkumai – Vidaus kontrolės efektyvumo problemos – Vidaus kontrolės struktūros problemos – Neužtikrina specifinių statybos sektoriaus problemų išvengimo (darbuotojų srautų valdymo, darbų kokybės, pirkimų kontrolės ir kt. problemos) – Neužtikrina rizikų išvengimo – Nei viena iš jų – Kita (įrašykite) _____		
Ar įmonėje veikia sklandi: – Kontrolės aplinka. – Rizikos vertinimas – Informacija ir komunikacija – Kontrolės veiksmai. – Stebėseną	T/N/Než/En ³	2/0/1/0

¹ Lg/G/P/S – galimi atsakymai: Labai gera; Gera; Patenkinama; Silpna

² T/I/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Iš dalies, Ne arba Nežinau (sunku pasakyti)

³ T/N/Než/En – galimi atsakymai: Taip; Ne; Nežinau; Šio elemento nėra

3. Kontrolės aplinka. Kontrolės aplinka analizuojama kaip veiksnių, darančių įtaką įmonės vidaus kontrolei, visuma. Šiuos veiksnius įmonės vadovybė privalo išanalizuoti, nes vidaus kontrolės sistema nebus efektyvi, jeigu ją kuriant nebus įvertinta, kokioje aplinkoje ji veiks. Nėra bendros nuomonės dėl kontrolės aplinkos veiksnių skaičiaus ir skirstymo, todėl tikslinga skirti tik pagrindinius, esminius, daugiausia įtakos kontrolei turinčius, reikšmingą riziką sukeliančius veiksnius. Todėl sudarant klausimyną (žr. 3-iąją lentelę) akcentuojami COSO (2013) išskiriami kontrolės aplinkai keliami principai: 1) sąžiningumas ir etinės vertybės, 2) atsakomybės priežiūra, 3) organizacinė struktūra, įgaliojimai ir atsakomybė, 4) kompetencijos užtikrinimas, 5) atsakomybės už vidaus kontrolės vykdymą užtikrinimas.

Kontrolės aplinkai didelį vaidmenį turi vidaus kontrolės reglamentas – įmonės norminių dokumentų sistema, nustatanti vidaus kontrolės sistemos veikimo mechanizmą. Atlikti vidaus kontrolės tyrimai (Kanapickienė, 2008a, 2008b) rodo, kad vidaus kontrolės požiūriu įmonėse nesukurtas tinkamas veiklą reglamentuojančių dokumentų paketas: dažnai norminių dokumentų turinys būna nenuoseklus; patys dokumentai

parengti nesisteminiai, dažnai prieštarauja vienas kitam; dokumentai operatyviai nepataisomi, nors juos pakeisti ar papildyti rekomenduoja auditoriai ar nurodo įmonės vadovai. Tad įmonės vidaus kontrolės sistemą reglamentuojantys dokumentai praranda savo aktualumą ir tampa reikalingi parodyti tik kontroliuojančioms institucijoms. Esant tokiai situacijai, reglamentuojančių dokumentų tyrimą svarbu išskirti praktiniu aspektu. Todėl į klausimyną įtraukiami klausimai, analizuojantys vidaus kontrolės reglamentavimą: tiriami vidaus kontrolės aprašo (dokumento, aptariančio vidaus kontrolės vietą įmonės mastu) ir pareigybių aprašymų, pareiginių nuostatų (įmonės parengto dokumento, kuriame apibrėžtos darbuotojo darbo funkcijos, atsakomybė, teisės ir santykiai su kitais nariais pagal jo pareigybės vietą įmonės struktūroje ir su šia pareigybe susijusią bendrą veiklą siekiant įmonės tikslų) esminiai turinio elementai.

3 lentelė. Kontrolės aplinkos vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar įmonėje laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar už valdymą atsakingi asmenys (valdyba, audito komitetas) vykdo vidaus kontrolės atlikimo priežiūrą?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra patvirtinta organizacinė struktūra?	T/N/Než	2/0/1
Ar darbuotojams yra suteikti įgaliojimai ir priskirta atsakomybė?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje įgyvendinama žmogiškųjų išteklių politika ir procedūros?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonė siekia samdyti, rengti ir išlaikyti kompetentingus darbuotojus?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra paskirtas asmuo / padalinys atsakingas už vidaus kontrolę?	T/N/Než	2/0/1
Ar yra parengtas vidaus kontrolės aprašas, kuriame aprašoma: – įmonės veiklos pobūdis ir ypatumai – veiklos riziką – apskaitos ir informacinę sistemą – turto apsauga	Kiekvienam punktui T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra patvirtintas pareigybių (etatu) skaičius?	T/N/Než	2/0/1
Ar darbuotojų pareigybių aprašymuose ir kituose vidaus dokumentuose yra aiškiai ir tinkamai apibrėžtos darbuotojo: – funkcijos – teisės – atsakomybė – pavaldumas	Kiekvienam punktui T/N/Než	2/0/1
Ar įmonės vadovas yra patvirtinęs: – apskaitos politiką; – sąskaitų planą; – asmenų, kuriems suteikta teisė rengti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą	Kiekvienam punktui T/N/Než	2/0/1

¹ T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

Taip pat analizuojami apskaitos organizavimui svarbūs dokumentai, kurių būtinumas apibrėžtas LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAĮ) (2001), reglamentuojantys: 1) apskaitos politiką (pagal LR BAĮ (2001) 9-ojo straipsnio 1 dalį ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais); 2) atsakomybės už darbą su apskaitos dokumentais paskyrimą (pagal LR BAĮ (2001) 14-ojo straipsnio 1 dalį ūkio subjekto vadovas nustato apskaitos dokumentų pasirašymo tvarką ir asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik

pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą); 3) sąskaitų planą (pagal LR BAĮ (2001) 7-ojo straipsnio 3 dalį kiekvienai įmonei leidžiama susidaryti savo sąskaitų planą, kurį turi patvirtinti jos vadovas).

4. *Rizikos vertinimas.* Pastaruoju metu versle rizika vis didesnė, nes aplinka darosi vis labiau kūrybiškesnė ir sudėtingesnė. Norėdama sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą, įmonės vadovybė turi žinoti, su kokiomis rizikomis įmonė susiduria savo veikloje. Būtina nagrinėti rizikos atsiradimo tikimybę, nustatyti rizikos svarbą bei dydį, priimtinos rizikos lygį ar rizikos valdymo galimybes. Rizikos veiksmų, susijusių su įmonės veikla, įvertinimas sudaro palankias sąlygas ir suteikia pakankamai informacijos siekiant priimti efektyvius valdymo sprendimus. COSO (2013) modelyje išskiriami rizikos įvertinimui keliami principai: 1) tinkamas tikslų iškelimas, 2) rizikos identifikavimas ir analizė, 3) apgaulės rizikos įvertinimas, 4) reikšmingų pokyčių, kurie gali paveikti vidaus kontrolę, identifikavimas ir analizė.

Klausimyne akcentuojami COSO (2013) pirmieji du principai, nes 1) įmonės tikslai turi būti suformuluoti aiškiai, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti riziką, susijusią su tikslų siekimu, 2) būtina analizuoti riziką, vertinant, kiek ją galima valdyti (žr. 4-ąją lentelę). Klausimyne neanalizuojami kiti du principai, kadangi apgaulės rizikos įvertinimui ir reikšmingų pokyčių identifikavimui būtina kurti atskirus, didelės apimties klausimynus.

4 lentelė. Rizikos vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar nustatyti įmonės tikslai?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar nustatoma, su kokiomis rizikomis susiduriama?	T/N/Než	2/0/1
Ar analizuojamos nustatytos rizikos?	T/N/Než	2/0/1
Ar nustatomi mechanizmai (procedūros), kaip suvaldyti atsiradusias rizikas?	T/N/Než	2/0/1

¹ T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

5. *Kontrolės veiksmas.* Kontrolės veiksmas – tai konkretūs veiksmas ir nuostatos, parengtos vadovaujantis pagrindiniais vidaus kontrolės principais, patvirtintos įmonės vadovybės bei skirtos vidaus kontrolės tikslams įgyvendinti. Klausimyne visus klausimus galima sugrupuoti į tris grupes (žr. 5-ąją lentelę). Toks pasirinkimas nulemtas šių priežasčių.

Pirma, įmonės vidaus kontrolė turi būti nenutrūkstamas procesas, todėl būtina tirti, ar įgyvendinamos ir yra atskirtos visos trys laiko atžvilgiu išskiriamos kontrolės: išankstinė, einamoji ir paskesnioji kontrolės. Toks skirstymas COSO modelyje (1992, 2013) nėra akcentuojamas, tačiau sutinkamas mokslo darbuose (Navickas, 2010) bei norminiuose dokumentuose (pvz., Lietuvos banko valdybos nutarime „Dėl bendrųjų banko vidaus kontrolės organizavimo nuostatų“ (2001), LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2002)), todėl tikslinga įvertinti, ar tokios kontrolės rūšys egzistuoja įmonėje.

Antra, kontrolės veiksmus tikslinga analizuoti ne tik laiko atžvilgiu, bet ir pagal kontrolės lygius. Pagal kontrolės lygius kontrolės veiksmus galima suskirstyti į tris grupes: operatyvios kontrolės veiksmas, priežiūros

veiksmai, valdymo kontrolės veiksmai. Operatyviosios kontrolės veiksmai įdiegti pačiame ūkinių operacijų procese bei jais siekiama užtikrinti kontrolės aplinkos efektyvumą, todėl turi lemiamą įtaką visai vidaus kontrolės sistemai. Šiems kontrolės veiksmams dažniausiai priskirtinas (Dzingulevičienė, Kustienės, 2010; Ratcliffe, Landes, 2009) tinkamas darbuotojų pareigų atskyrimas; įgaliojimų skyrimas; dokumentavimas; informacijos apdorojimas. Norminiuose dokumentuose bei mokslo darbuose taip pat akcentuojami ir fizinės kontrolės veiksmai. Todėl antroji klausimų grupė skirta įvertinti šių kontrolės veiksmų egzistavimą įmonėje.

5 lentelė. Kontrolės veiksmų vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar įmonėje yra atskirtos išankstinės, einamosios ir paskesnės kontrolės funkcijos?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar įmonėje yra atskirtos darbuotojų pareigos?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra suteikiami įgaliojimai atlikti ūkines operacijas?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra atliekamas operacijų dokumentavimas?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra atliekami informacijos apdorojimo kontrolės veiksmai?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra atliekami fizinės kontrolės veiksmai?	T/N/Než	2/0/1
Įmonėje yra atliekami kitos kontrolės veiksmai (įrašykite) _____?	T/N/Než	2/0/1
Ar kontrolės veiksmai yra tinkami (reikiama kontrolės priemonė yra reikiamoje vietoje)?	T/N/Než	2/0/1
Ar kontrolės veiksmai veiksmingi?	T/N/Než	2/0/1
Ar kontrolės veiksmai funkcionuoja kaip viena sistema?	T/N/Než	2/0/1
Ar kontrolės veiksmai nuosekliai funkcionuoja pagal parengtą planą	T/N/Než	2/0/1
Ar kontrolės veiksmai efektyvūs sąnaudų požiūriu (kontrolės įdiegimo kaina neviršija gaunamos naudos)?	T/N/Než	2/0/1
Ar kontrolės veiksmai visapusiai (susiję su kontrolės tikslais)?	T/N/Než	2/0/1

¹ T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

Trečia, būtina įvertinti ne tik ar kontrolės veiksmai yra įdiegti įmonėje, bet, ar jie veikia. Tam skirta trečioji klausimų grupė.

Tokią klausimų struktūrą lėmė ir COSO (2013) modelyje išskiriami kontrolės veiksmams keliami principai: 1) kontrolės veiklos parinkimas ir plėtojimas; 2) kontrolės technologijos; 3) politikos ir procedūrų taikymas.

6. Informacija ir komunikacija. Informacinė sistema turi pateikti pranešimus, turinčius pirminę, finansinę ir atitinkamai susijusią informaciją, kuri suteiktų galimybę vykdyti ir kontroliuoti verslą. COSO (2013) modelyje išskiriami informacijai ir komunikacijai keliami principai: 1) aktualios informacijos naudojimas; 2) vidaus komunikacija ir 3) išorės komunikacija. Šie aspektai akcentuojami klausimyne (žr. 6-ąją lentelę).

Norint užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės veikimą, įmonė turi gauti/generuoti ir naudoti aktualią ir kokybišką informaciją, todėl klausimyne pirmiausiai teiraujamasi respondentų, ar jiems pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą bei galimybes.

Efektyvi komunikacija turi vykti plačiąja prasme, t.y. ji turi veikti visoje įmonėje ir visomis kryptimis. Vadovai

privalo informuoti darbuotojus, kokią informaciją jie turi fiksuoti, kada ir kokia forma perduoti, kad suteiktų informacijos vadovybei siekiant priimti teisingus sprendimus (Hubbard, 2003). Be to, vadovybė turi užtikrinti, kad būtų reikiamos priemonės ryšiams su išorės šalimis palaikyti ir informacijai iš jų gauti, nes išorės ryšiai gali turėti labai didelę įtaką organizacijos tikslų įgyvendinimo mastui (INTOSAI, 2004).

6 lentelė. Informacijos ir komunikacijos vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą, galimybes?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar įmonėje yra užtikrinama komunikacija visoje įmonėje ir visomis kryptimis?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra užtikrinamas informacijos perdavimas atskaitų forma?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra užtikrinamas greitas įvykių ir sandorių registravimas bei klasifikavimas?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra plėtojamos ir palaikomos veiksmingos informacinės sistemos?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje keičiamasi informacija su kitų padalinių darbuotojais dėl galimų rizikų?	T/N/Než	2/0/1
Ar įmonėje yra užtikrinama efektyvi komunikacija su išorės šalimis?	T/N/Než	2/0/1

¹ T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

7. Stebėseną. COSO (2013) modelyje nurodoma, kad stebėseną turi būti atliekama remiantis šiais principais: 1) nuolatinės priežiūros ir/arba atskirų įvertinimų vykdymas, 2) trūkumų vertinimas ir pranešimas apie juos. Tai akcentuojama klausimyne (žr. 7-ąją lentelę).

7 lentelė. Stebėsenos vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar įmonėje yra atliekamas vidaus auditas?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar įmonėje yra atliekamas išorės auditas?	T/N/Než	2/0/1
Ar Jūsų įmonėje aptikti trūkumai yra ištaisomi?	V/D/K/Nk ²	3/2/1/0
Ar atliekamas greitas trūkumų įvertinimas?	T/N/Než	2/0/1
Ar informacija dėl įtariamų pažeidimų, neteisėtų veiksmų perduodama atsakingiems darbuotojams?	T/N/Než	2/0/1
Ar yra nustatyti veiksmai, kurie turi būti atlikti reaguojant į trūkumus?	T/N/Než	2/0/1
Ar nustatyti terminu atliekami veiksmai, kad būtų ištaisyti trūkumai?	T/N/Než	2/0/1

¹ T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

² V/D/K/Nk – galimi atsakymai: Visada; Dažniausiai; Kai kada; Niekada

Klausimyno atsakymų įvertinimas balais. Kiekvienas atsakymas į teiginį vertinamas balais. Balai skiriami atsakymams, kurie nurodo, kad vidaus kontrolėje nėra spragų, taip pat nekils rizika, kad įmonės tikslai nebus pasiekti. Klausimynuose atsakymus siūloma įvertinti balais nuo 0 iki 2 pagal tai, ar vidaus kontrolėje yra trūkumų, ar ne: 1) jeigu pasirenkami atsakymai „taip“, „iš dalies“, „dažniausiai“, „gerai“, „iš dalies atitinka“ jiems skiriami 2 balai, 2) jeigu „ne“ arba „šio elemento nėra“, „silpnai“, „neatitinka“, „niekada“ – 0 balų, 3) jeigu atsakoma „kaip kada“, „patenkinama“, „nežinau“ – 1 balas, kadangi nežinojimas nei patvirtina, nei paneigia įrodymų, kad kontrolėje nėra spragų. Klausimyne yra keletas klausimų, kurių atsakymai „labai gerai“, visiškai atitinka“, „visada“ – jiems skiriami trys balai.

Remiantis literatūros šaltiniuose rekomenduojamais kontrolės rizikos vertinimo lygiais, siūloma įmonės vidaus kontrolę vertinti: 1) labai gerai – surinkus daugiau nei 80 % visų galimų balų; 2) gerai – surinkus nuo 60 % iki 79 % visų galimų balų; 3) patenkinamai – surinkus nuo 40 % iki 59 % visų galimų balų (šiuo atveju būtina peržiūrėti vidaus kontrolės sistemą ir imtis tam tikrų priemonių situacijai pakeisti); 4) silpna – surinkus iki 40 % visų galimų balų (šiuo atveju reikalinga imtis skubių priemonių būklei pagerinti).

Statybos sektoriaus įmonių vidaus kontrolės būklės tyrimo metodika

Siekiant visapusiškai išanalizuoti vidaus kontrolės būklę statybos sektoriaus įmonėse, naudoti du, tarpusavyje derinti, tyrimo metodai – anketinė apklausa ir ekspertinė apklausa (interviu).

Organizuojant *anketinės apklausos* tyrimą, pirmiausia buvo apibrėžta tiriamoji visuma, atranka, minimalus atrankos dydis, pirminių duomenų rinkimo metodas.

Tiriamoji visuma – Kauno apskrities statybos sektoriaus įmonės (LR Statistikos departamento duomenimis 2014 m. sausio 1 d. Kauno apskrityje veiklą vykdė 1233 statybos sektoriaus ūkio subjektai). Tokį pasirinkimą lėmė šios priežastys:

1. Remiantis LR Statistikos departamento duomenimis Lietuvoje 2014 m. sausio 1 d. veikė 90 790 ūkio subjektai. Ketvirtoje vietoje pagal veikiančius ūkio subjektus yra statybos sektorius: 2014 m. sausio 1 d. šiame sektoriuje veikė 6127, t. y. 6,7 % visų ūkio subjektų. Už šį sektorių didesni, t. y. sudarantys didesnę dalį visų veikiančių ūkio subjektų, yra didmeninė ir mažmeninė prekyba; apdirbamoji gamyba; transportas ir saugojimas (2014 m. sausio 1 d. atitinkamai pagal ekonominės veiklos rūšis 24,5 %; 7,6 %; 7,4 %).

2. Tyrimas atliktas regioniniu principu – tirtos Kauno apskrities įmonės. Remiantis LR Statistikos departamento duomenimis Kauno apskrityje įregistruota 20,2 % visų Lietuvos ūkio subjektų. Statybos sektoriaus subjektai sudarė 6,7 % visų veikiančių Kauno apskrities ūkio subjektų arba 20,1 % visų Lietuvoje veikiančių statybos sektoriaus ūkio subjektų.

Atranka. Statistiniuose tyimuose informacija apie tiriamąją visumą dažnai renkama atrankos būdu. Čia atranka apibūdinama kaip tyrimui atrinkta visumos dalis, galinti tinkamai ir pakankamai atstovauti visumai bei teikti reikiamą informaciją. Tyrimui visumos elementai buvo pasirinkti vykdant tikimybinę atranką.

Minimalus atrankos dydis. Atrankinio tyrimo rezultatai visada turi didesnę ar mažesnę neapibrėžtumą, kuris mažėja, o didinant atrankos apimtį, didėja daromų išvadų tikslumas. Todėl iškyla uždavinys – nustatyti minimalų atrankos dydį (Kanapickienė, 2008; Schutt, 2011): šiame tyrime norint rezultatus gauti su 95 % tikimybe bei 12 % paklaida duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 63 įmonių. Tyrimo metu analizuoti iš 66 įmonių surinkti duomenys.

Pirminių duomenų rinkimo metodas. Siekiant užtikrinti didžiausią respondentų anonimiškumą bei kuo aukštesnį duomenų patikimumą, buvo pasirinktas anketavimas. Tyrimas buvo organizuojamas pagal sukurtą vidaus kontrolės įvertinimo metodiką. Buvo

pateiktas klausimynas su 53 klausimais, kurie buvo sugrupuoti į septynias grupes.

Organizuotoje *ekspertinėje apklausoje* dalyvavo penki ekspertai. Ekspertai buvo atrinkti iš skirtingų statybos įmonių, jų darbo stažas 4,5–13 metų, jie buvo šių pareigybių atstovai: projektų vadovas, vyr. buhalterė, direktorius, transporto ir tiekimo skyriaus viršininkas, statybos direktorius, t. y. specialistai, turintys vidaus kontrolės srities žinių ir patyrimo. Ekspertų buvo paprašyta suranguoti dešimt užduotų klausimų didėjančia tvarka nuo 1 iki 10. Apskaičiavus Kendalo konkordacijos koeficientą ($W = 0,7$), galima teigti, kad ekspertų nuomonė yra pakankamai vieninga. Ja buvo pasitelkta sudarant ir klausimyną, kai buvo atrenkamos nepakankamos vidaus kontrolės buvimo priežastys ir vidaus kontrolės problemos, trukdančios užtikrinti efektyvią įmonės veiklą.

Įmonių vidaus kontrolės tyrimų rezultatų interpretavimas

Apklausos respondentai atstovauja skirtingo dydžio įmones: 23 % įvardijo save labai mažų, 40 % – mažų, 32 % – vidutinių įmonių darbuotojais. Mažiausiai atsakymų buvo gauta iš didelių įmonių. Įmonės pagal dydį suskirstytos vadovaujantis LR smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymo (2007) 3-iajame straipsnyje pateiktais rodikliais – tai darbuotojų skaičius, metinės pajamos arba turto balansinė vertė, taip pat įmonė turi būti savarankiška.

Daugumą atrinktų įmonių atstovavo kompetentingi respondentai. Tai parodo šie du kriterijai. Pirmia, dauguma respondentų užima aukštą pareigą atstovaujamoje įmonėje: 24 % save įvardijo įmonės vadovais, 24 % – buhalteriais, 21 % – darbų vadovais, 13 % – projektų vadovais, 9 % – vadybininkais. Tik 9 % apklaustųjų yra kitų pareigybių atstovai. Antra, daugumos respondentų darbo stažas rodo jų didelę patirtį: atstovaujamoje įmonėje 33 % apklaustųjų dirba virš dešimties metų; 33 % – nuo 6 iki 10 metų; 27 % – nuo 2 iki 5 metų, tik 6 % apklaustųjų darbo stažas įmonėje – iki vienerių metų. Taigi, galima teigti, kad dauguma apklaustųjų yra didelę patirtį turintys darbuotojai, todėl jų išsakyta nuomonė yra reikšminga ir patikima. Toliau pateikiami tyrimo rezultatai.

1. Pirmiausia buvo siekiama išsiaiškinti *vidaus kontrolės aktualumą* statybos sektoriuje. Galima konstatuoti, kad dauguma respondentų pripažįsta vidaus kontrolės būtinumą statybos įmonės veikloje: tai nurodė 97 % respondentų. Tačiau požiūris dėl visuotinai pripažintos nuostatos – kad įmonės vadovas sukuria ir prižiūri vidaus kontrolės veikimą, paskirdamas darbuotojus, atsakingus už kontrolės vykdymą – išsiskyrė: 67 % respondentų nurodė, kad už vidaus kontrolės sukūrimą turi būti atsakingas įmonės vadovas, o už vykdymą vidaus kontrolės specialistas (39 %) arba vidaus auditorius (35 %).

Nors dauguma respondentų pripažįsta vidaus kontrolės būtinumą, tačiau domintis, ar įmonėse atliekama vidaus kontrolė, tik 48 % respondentų pasisakė, kad vidaus kontrolės sistema yra parengta ir įdiegta. Tai, kad ir vidaus kontrolė nebūtina įmonės veikloje, ir ji įmonėje neatliekama nurodė 3 % respondentų. Kaip pagrindinę priežastį, kodėl įmonėse nėra įdiegiama vidaus kontrolės

sistema, daugiausia (46 %) respondentų nurodė, kad vadovybė taupo lėšas. 8 % nurodė tokias priežastis: nėra reglamentuota sistema, nėra parengtos vertinimo metodikos. O 13 % respondentų mano, kad ji visai nereikalinga. Įmonėse, kuriose įdiegta vidaus kontrolės sistema, ji labiausiai padeda užtikrinti įstatymų nuostatų laikymąsi (21 %), strateginių bei kitų veiklos planų vykdymą (20 %), teisėtą, efektyvią, ekonomišką, rezultatyvią, skaidrią veiklą (18 %). Turto bei duomenų apsauga (10 %), finansinė informacija ir ataskaitų patikimumas bei išsamumas (13 %), rizikos veiksnių efektyvus valdymas (15 %) yra mažiau užtikrinami.

2. Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas. Išanalizuosime, kaip vidaus kontrolės efektyvumą vertina apklausoje dalyvaujantys respondentai, vėliau jų nuomonę palyginsime su atskirų vidaus kontrolės elementų vertinimais. Vertinant vidaus kontrolės būklę įmonėse, nustatyta, kad vidaus kontrolės būklė yra gera beveik ketvirtadalyje įmonių (taip nurodė 24 % respondentų). Vis dėlto dauguma respondentų mano, kad būklė yra silpna (42 %) arba patenkinama (33 %). Kaip galimas priežastis respondentai nurodė, kad vidaus kontrolei skiriama per mažai dėmesio (36 %) ir teikiama per mažai informacijos vidaus kontrolės tema (31 %). Nurodytos kitos galimos priežastys (14 %): reikia atskiroteto ir lėšų, be to trūksta patirties, nėra reglamentų, vadovams tai neaktualu.

Tyrimu buvo siekiama nustatyti, kurios iš problemų daugiausiai pasireiškia statybose. Respondentai nurodė, kad dažniausiai pasireiškia vidaus kontrolės efektyvumo problemos (26 %), statybos sektoriaus specifinių problemų išvengimo (23 %) ir rizikų išvengimo neužtikrinimas (20 %), kiek rečiau pasireiškia vidaus kontrolės sistemos diegimo trūkumai (15 %) ir struktūros problemos (15 %). Nors apklaustiesiems buvo suteikta galimybė pateikti ir savo atsakymo variantą, tačiau daugiau galimų problemų nebuvo nurodyta. Taigi galima konstatuoti, kad patys įmonių darbuotojai pastebi vidaus kontrolės problemas, kurias būtina spręsti siekiant pagerinti vidaus kontrolės būklę.

Paprašius nurodyti, kurie iš elementų įmonėje veikia sklandžiai, buvo akcentuota tik kontrolės aplinka (42 %) ir kontrolės veiksmai (48 %). Kita vertus, rizikos vertinimas (57%), informacija ir komunikacija (45%) bei stebėsena (47%) buvo išskiriami kaip sklandžiai neveikiantys vidaus kontrolės elementai. Nemažai respondentų (16 %) nurodė, jog šių elementų visai nėra vidaus kontrolės sistemoje. Toks vidaus kontrolės struktūros traktavimas būdingas iki XX a. paskutiniojo dešimtmečio, todėl galima manyti, kad šiose statybos sektoriaus įmonėse vidaus kontrolės plėtotė stipriai atsilieka nuo šiuolaikinio požūrio.

Toliau tiriama atskirų vidaus kontrolės elementų būklė.

3. Kontrolės aplinka. Vidaus kontrolės tikslams pasiekti labai svarbus įmonės aukščiausio lygio vadovybės požiūris į kontrolę. Jei įmonės aukščiausio lygio vadovybės pabrėžia, kad vidaus kontrolė yra svarbi, kad ji padeda pasiekti užsibrėžtų tikslų, įmonės darbuotojai tai jaučia ir dirba, laikydamiesi nustatytų vidaus kontrolės procedūrų. Kita vertus, jei įmonės darbuotojai pajaučia, kad vidaus kontrolė įmonės vadovybei nerūpi, galima būti visiškai tikriems, kad

įmonės vadovybės numatyti tikslai nebus pasiekti. Tyrimo rezultatai parodė, kad šiam aspektui įmonėse skiriama per mažai dėmesio: tik kas antroje įmonėje už valdymą atsakingi asmenys (valdyba, audito komitetas) vykdo vidaus kontrolės atlikimo priežiūrą. Tokį rezultatą gali lemti tai, kad Lietuvos mažose ar vidutinėje įmonėje valdyba paprastai nesudaroma. Tačiau, jei valdyba bei audito komitetas suformuoti ir jie nevykdo vidaus kontrolės atlikimo priežiūros, tai gali lemti neefektyvų vidaus kontrolės veikimą.

Kad įmonėje yra paskirtas asmuo ar padalinys atsakingas už vidaus kontrolę, nurodė 68 % apklaustųjų, 30 % – teigė, jog tokio asmens nėra, tik 2 % teigė nežinantys. Tai parodo, jog ne visose įmonėse yra atsižvelgiama į tokios pareigybės poreikį, dėl to gali nukentėti įmonės veiklos efektyvumas. Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį, kad nors 68 % įmonių yra paskirtas asmuo ar padalinys atsakingas už vidaus kontrolę, tačiau vidaus kontrolės sistema įdiegta tik 48 % visų tirtų įmonių. Tai rodo, kad net ir esant paskirtam atsakingam už vidaus kontrolę specialistui, jo darbas ne visada yra efektyvus: net daugiau kaip ¼ atvejų įmonėse nėra įdiegiama vidaus kontrolės sistema.

Tyrimo rezultatai parodė, kad įmonėse didžiausias dėmesys skiriamas šiems vidaus kontrolės aplinkos veiksniams: sąžiningumui ir etinėms vertybėms (58 %), organizacinės struktūros patvirtinimui (76 %), įgaliojimų suteikimui ir atsakomybės skyrimui (70 %).

Tiriant ryšį tarp atsakingo už vidaus kontrolę asmens paskirimo ir įgaliojimų bei atsakomybės delegavimo, nustatyta, kad 67 % statybos įmonių, kuriose yra paskirti atsakingi už vidaus kontrolę asmenys (tai sudaro 45 % visų tirtų statybos įmonių), darbuotojams yra suteikti įgaliojimai ir priskirta atsakomybė. Nesant tokiems asmenims, įgaliojimų bei atsakomybės priskirimas įgyvendinamas tik 18 % visų tirtų statybos įmonių.

Tiriant vidaus kontrolę įmonėje reglamentuojančius dokumentus, nustatyta, kad 1) vidaus kontrolės aprašuose dažniau yra aptariamas įmonės veiklos pobūdis bei ypatumai (tai nurodė 61% respondentų), rečiau – veiklos rizika, apskaitos ir informacinė sistema ar turto apsaugos priemonės (47 %); 2) darbuotojų pareigybų aprašymuose aiškiai ir tinkamai apibrėžtos teisės ir atsakomybė, tačiau atliekamų funkcijų ir pavaldumo pateikimas nėra aiškus, taip pat įmonėse dažnu atveju nėra patvirtintos pareigybų skaičiaus (69 %).

Siekiant užkirsti kelią nesąžiningiems ir neteisėtiems veiksams, prevencinės priemonės diegiamos ir buhalterinės apskaitos sistemoje. Tuo tikslu tyrime analizuojamas LR Buhalterinės apskaitos įstatymo reglamentuotų reikalavimų paisymas įmonėse: 1) apskaitos politikos (ji patvirtinta 36 % įmonių), 2) atsakomybės už darbą su apskaitos dokumentais paskyrimo (asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašas patvirtintas 21 % įmonių), 3) sąskaitų plano patvirtinimas (tai atlikusios 67 % įmonių). Šis faktas verčia sunerimti, nes jis signalizuoja apie norminių dokumentų nesilaikymą, juo labiau, kad 48 % respondentų save buvo įvardiję įmonės vadovais ir buhalteriais, t. y. asmenimis tiesiogiai susijusiais su apskaitos organizavimu ir vykdymu. Šie atsakymai koreliuoja su vidaus kontrolės sistemai keliamais tikslais: vidaus kontrolė tik mažoje dalyje įmonių padeda

užtikrinti įstatymų nuostatų laikymąsi (21 %); finansinės informacijos ir ataskaitų patikimumą (13 %).

4. *Rizikos vertinimas.* Remiantis įmonės misija ir vizija, vadovybė numato strateginius tikslus, parenka veiklos strategiją ir numato taktinius tikslus. Tačiau tyrimo rezultatai rodo, kad tik 30 % įmonių yra nustatyti siekiami tikslai. Jei įmonės tikslai nėra konkretizuoti, darbuotojams nėra pateikiami siektini rodikliai, veikla tampa chaotiška ir išsilaikyti konkurencingoje rinkoje tampa sudėtingiau. Nors tik 30 % įmonių yra nustatyti siekiami tikslai, tačiau verslo rizika analizuojama dvigubai daugiau įmonių, t. y. 58% apklaustų įmonių nurodė, kad veikloje nustatoma, su kokiomis rizikomis susiduriama, jos analizuojamos. Tačiau mechanizmus (procedūras), kaip suvaldyti atsiradusias rizikas numato mažai (30%) įmonių – tai dar labiau sumažina įmonių galimybes išsilaikyti konkurencingoje rinkoje.

5. *Kontrolės veiksmai.* Analizuojant kontrolės veiksmus, pirmiausiai siekta išsiaiškinti, ar įmonėse yra atskirti išankstinės, einamosios ir paskesnės kontrolės veiksmai. Tyrimo rezultatai rodo, kad tik maždaug trečdalyje įmonių (30 % respondentų) šių kontrolių veiksmai yra atskirti. Likusieji respondentai (70 %) teigė, jog šios funkcijos nėra atskirtos.

Analizuojant, kokie operatyviosios kontrolės veiksmai įdiegti įmonėse, nustatyta, kad dažniausiai atliekami dokumentavimo kontrolės veiksmai (66 %) ir fizinės kontrolės veiksmai (50 %), kita vertus, darbuotojų pareigų atskyrimo (41 %), įgaliojimų atlikti ūkines operacijas (40 %) ir informacijos apdorojimo kontrolės (32 %) veiksmai atliekami nepakankamai.

Tiriant kontrolės veiksmų efektyvumą nustatyta, kad kontrolės veiksmai yra tinkami – reikiama kontrolės priemonė yra reikiamoje vietoje (taip teigė 62 % respondentų), tačiau kontrolės veiksmai nefunkcionuoja nuosekliai pagal parengtą planą, neveiksmingi, nėra efektyvūs sąnaudų požiūriu (taip teigė atitinkamai 62 %, 61 % ir 60 % respondentų) – tai patvirtina prieš tai gautus rezultatus, t. y. įmonėse nėra įdiegti tinkami kontrolės veiksmai. Todėl logiškai peršasi išvada, tai patvirtina ir respondentai, kad kontrolės veiksmai nefunkcionuoja kaip viena sistema (teiginį patvirtina 67 % respondentų) ir nėra susiję su kontrolės tikslais (teiginį patvirtina 57% respondentų).

6. *Informacija ir komunikacija.* Norint įvertinti, ar įmonėje darbuotojai gauna ir naudoja aktualią ir kokybišką informaciją, respondentų buvo teirautasi, ar jiems pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą bei galimybes. Tokia informacija naudojasi šiek tiek daugiau nei trečdalis respondentų: 35 % respondentų nurodė, kad tokios informacijos užtenka, kita vertus 62 % respondentams – neužtenka, o nežinančių buvo 3%.

Analizuojant komunikaciją įmonės viduje, nustatyta, kad daugelyje įmonių yra užtikrinamas komunikacijos veikimas viduje ir visomis kryptimis (55 %) bei greitas įvykių ir sandorių registravimas, klasifikavimas (69 %). Visos kitos procedūros nėra tinkamai užtikrinamos. Taigi statybos sektoriuje informacija ir komunikacija nėra tinkamai valdoma, su tuo sutinka ir respondentai, kurie mano, jog šio elemento veikla nėra sklandi.

7. *Stebėsena.* Daugelyje įmonių atliekamas vidaus auditas (56 %), tačiau neatliekamas išorės auditas (66 %), o tai rodo, kad įmonės vadovybė per mažai dėmesio skiria kontrolei ir įmonės valdymui.

Analizuojant trūkumų vertinimą ir pranešimą apie juos, nustatyta, kad įmonėse atliekamas greitas trūkumų įvertinimas (57 %). Tačiau tai nėra pakankama priemonė įmonėse, norint patirti minimalius nuostolius dėl galimų trūkumų, nes įmonėse tolimesnis reagavimas į trūkumus yra nepakankamas, t. y. įmonėse informacija dėl įtariamų pažeidimų, neteisėtų veiksmų neperduodama atsakingiems darbuotojams (60 %), nėra nustatyti veiksmai, kurie turi būti atlikti reaguojant į trūkumus (66 %), taip pat nėra nustatytu terminu atliekami trūkumų ištaisymo veiksmai (53 %).

Apibendrinant vidaus kontrolės elementų būklę ir respondentų nuomonę dėl sklandžios elementų veiklos, galima teigti, kad kontrolės aplinka ir rizikos vertinimo elementai yra iš dalies tinkami statybos sektoriuje, tačiau komunikacija ir informacija, kontrolės veiksmai bei stebėjimas yra blogesnės būklės. Tai gali lemti procedūrų nebuvimas ir netinkamas valdymas. Taigi respondentų nuomonė ir gauti tyrimo rezultatai sutampa ir patvirtina silpną būklę.

Efektyviai vidaus kontrolės sistemos kiekviena įmonė turi būti įdiegusi vidaus kontrolės elementus. Tyrimas atskleidė, jog statybos įmonės yra įsidiegusios ne visus elementus arba kai kurių elementų visai nėra jų kontrolės sistemoje. Šią situaciją patvirtino ir ekspertų apklausos (interviu) rezultatai.

Analizuojant anketinės apklausos rezultatus, taip pat buvo siekiama patikrinti, ar yra koreliacija tarp respondentų nuomonės vienu ar kitu klausimu, tam buvo pasinaudota Kendall's tau_b funkcija. Nustatyta, kad stiprus reikšmingas ryšys (koreliacijos koeficientas $r = 0,663$, reikšmingumo lygmuo $p < 0,01$) yra tarp įmonėje aptiktų trūkumų ištaisymo ir įmonės vidaus kontrolės būklės. Vidutinis reikšmingas ryšys ($r = 0,557$, $p < 0,01$) pasireiškia tarp vidaus kontrolei keliamų tikslų įgyvendinimo ir įmonės vidaus kontrolės būklės. Tačiau įmonės vidaus kontrolei keliamų tikslų pasiekimas, vidaus kontrolės būklė ir jos efektyvumas nepriklauso nuo įmonės dydžio, t. y. darbuotojų skaičiaus, pajamų ir turimo turto. Vadinasi statybos įmonėse efektyvumą ir vidaus kontrolės būklę lemia kiti veiksniai: personalo kompetencija, diegiamos procedūros, elementai, kontrolės kokybė, problemų pasireiškimas.

Apibendrinus apklausos rezultatus, paaiškėjo, kad tinkama vidaus kontrolė yra nedaugelyje įmonių: gerą būklę turi 11 %, o labai gerą – 2 % tirtų įmonių. Daugumos apklaustų įmonių vidaus kontrolės būklė yra silpna (47 %) arba patenkinama (40 %). Analogiškai yra ir ekspertinės apklausos rezultatai: tik vienas iš penkių ekspertų nurodė, kad statybos įmonėse vidaus kontrolė yra „neblogos būklės“, likusiųjų nuomonė – nuo vidutinės iki silpnos. Tokia būklė kelia rūpestį ir rodo, jog statybų sektoriui reikalingos rekomendacijos vidaus kontrolės gerinimui.

Išvados

Klausimynas, skirtas vertinti įmonės vidaus kontrolę, turėtų būti suskirstytas į reikšmingas analizės sritis, klausimų formuluotė neturėtų daryti įtakos priklausomybei tarp stipriųjų vidaus kontrolės sričių ir teigiamų atsakymų į klausimus. Sukurtas klausimynas apima vidaus kontrolės aktualumo bei efektyvumo, taip pat vidaus kontrolės elementų – kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiksmų, informacijos bei komunikacijos, kontrolės stebėsenos – vertinimą. Kiekvieno etapo klausimai yra įvertinami pagal pateiktą vertinimo skalę, susumuojami balai ir gautas rezultatas parodo esamą būklę. Ši metodika skirta tiek nepriklausomų, tiek ir vidaus auditorių bei įmonės vadovų praktiniame darbe įmonėje esančios kontrolės būklės nustatymui.

Atlikus ekspertinės ir anketinės apklausos tyrimus ir išanalizavus gautus rezultatus buvo nustatyta, kad statybos sektoriaus įmonių, veikiančių Kauno apskrityje, vidaus kontrolė yra silpna. Tokį rezultatą nulėmė tai, kad teikiama per mažai informacijos šia tema, ne visos procedūros yra įdiegtos, neužtikrinamas sklandus elementų veikimas ir diegimas, trūkumų ištaisymas. Tyrimais buvo nustatyta, kad vidaus kontrolė išlieka aktuali statybų sektoriuje, nes leidžia sumažinti kylančias rizikas, kurios dažnai pasitaiko statybose.

Literatūra

- 315-asis tarptautinis audito standartas „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (2009). Tarptautinės buhalterijų federacijos (TBF) Tarptautiniu audito ir užtikrinimo standartų valdyba. <http://www.lar.lt/new/request.php?2004>
- Agbejule, A. and Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, Issue 6, pp. 500 - 522
- Arens, A. A., Elder R. J. and Beasley, M. S. (2005). *Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach*. Prentice Hall.
- Colbert, J. (2008). How to monitor internal controls. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 19, Issue 4, pp. 41–45.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1992). *Internal control—Integrated framework*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control—Integrated framework*.
- Dzingulevičienė, A. ir Kustienė, A. (2010). Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse. *Vagos*, Nr. 86 (39), p. 13-19.
- Flynn, E. (2005). Design, implementation and assessment of an entity-level antifraud program: functions across the organization must collaborate to prevent fraud. *Bank Accounting and Finance*, Vol. 18(4), pp.33-52.
- Gilbert W. J. and Terry J. E. (2005). The use of control self-assessment by independent auditors. *The CPA Journal*, Vol.75(12), pp.38-43.
- Giriūnas, L. (2009). Evaluation of condition of internal control system in the company. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, Nr. 1(14), pp. 103-113.
- Giriūnas, L. (2013). Gavybos pramonės įmonių vidaus kontrolės reikšmingumo tyrimas. *Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos*, p. 33-43.
- Giriūnas, L., Mackevičius, J. (2013). Vidaus kontrolės elementai ir jų vertinimas. *Vadyba*, Nr. 1(22), p. 83-88
- Gray, I. and Manson, S. (2011). *The audit process: principles and cases*. Cengage Learning EMEA.
- Hansen, J., Stephens, N. M. and Wood, D. A. (2009). Entity-level controls: The internal auditor's assessment of management tone at the top. *Current Issues in Auditing*, Vol. 3, Issue 1, pp. 1–13.
- Hubbard, L. D. (2003). Understanding internal controls: *Internal Auditor*. Vol. 60(5), p. 23-25.
- INTOSAI (2004). *Guidelines for internal control standards for the public sector*.
- Ionescu, L. (2011). Monitoring as a Component of Internal Control Systems. *Economics, Management and Financial Markets*, Vol. 6, Issue 2, p. 800–804.
- Jadranka, K. (2013). Internal Supervision, Internal Control and Internal Audit. *Business Consultat/Poslovni konsultant*, Vol. 5, Issue 31, p. 62-73.
- Jokipii, A. (2006). The Structure and Effectiveness of Internal Control. *Acta Wasaensia*, No. 166, p. 160.
- Kanapickienė, R. (2008a). Vidaus kontrolė Lietuvos įmonėse. *Ekonomika ir vadyba* 2008, p. 30-38.
- Kanapickienė, R. (2008b). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika, monografija*. LBAŠTA, Kaunas.
- Kanapickienė, R. ir Razmutė, M. (2009). Įmonės vidaus kontrolės sistemos būklės įvertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, Nr. 2, p. 76-81. http://www.su.lt/bylos/mokslo_leidiniai/ekonomika/09_02_15/kanapickiene.pdf.
- Knechel, W. R., Salterio, E. S. and Ballon, B. (2007). *Auditing: Assurance and Risk*. Thomson: South-Western.
- Kopp, L. S. and Bierstaker, J. L. (2006). Auditors' Memory of Internal Control Information: the Effect of Documentation Preparation Versus Review. *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol 9, p. 27–50.
- Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos, monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lietuvos banko valdybos nutarimas „Dėl bendrųjų banko vidaus kontrolės organizavimo nuostatų“. 2001 m. gruodžio 6 d. Nr. 178.
- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–574. <http://www.lrs.lt>
- LR smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas. 2007 m. gruodžio 4 d. Nr. X-1346. <http://www.lrs.lt>
- LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002 m. gruodžio 10 d. d. Nr. IX–1253. <http://www.lrs.lt>
- Mackevičius, J. (1999). *Audito teorija ir praktika, monografija*. Lietuvos mokslas, Vilnius.
- Millichamp, A. H. and Taylor, J. (2008). *Auditing*. South-Western Cengage Learning.
- Navickas, V. (2010). *Valdymo kontrolė tarptautinėse firmose*. Kaunas: Technologija.
- O'Leary C.; Iselin E.; Sharma D. (2006). The relative effects of elements of internal control on auditors evaluations of internal control. *Pacific Accounting Review*, Vol. 18, Issue 2, No. 2, p. 69 – 96.
- Ratcliffe, T. A.; Landes, C. E. (2009). *Understanding Internal Control and Internal Control Services*. American Institute of Certified Public Accountants. <http://leadersedge.michcpa.org/images/Understanding%20Internal%20Control%20Services.pdf>
- Rupšys, R. (2008). *Vidaus audito veiklos vertinimo modelis: daktaro disertacija*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas.
- Schutt, R. K. (2011). *Investigating the Social World: The Process and Practice of Research*. SAGE Publications, 648 p.

EVALUATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEM OF COMPANIES IN THE CONSTRUCTION SECTOR

Summary

Good internal control system of a company is one of the guarantees of its effective performance. Internal control is targeted to ensure the achievement of the most important aims of a company. Changing business economy conditions cause the transformation of a company's internal control. However, the great financial scandals that occurred in the 20-21st centuries have proved that internal control of companies failed to reveal and manage essential business risks. Hence, the approach to internal control must be further improved.

Internal control system of a company is highly dependent on the type of the company's activity. Nevertheless, the research of internal control systems of companies in separate sectors is insufficient. The present paper analyses the internal control system in companies of the construction sector – the sector where the majority of entities operate and which suffered significant losses during the financial crisis.

Periodical evaluation of the system is inseparable from the improvement of internal control. Therefore it is obligatory to have an instrument which would help not only to evaluate the system but identify its weaknesses and foresee directions of its improvement.

The aim of the research is to create a methodology allowing the evaluation of the internal control system of a company and to apply it in the research of internal control in companies in the construction sector in Lithuania.

Different methods can be chosen to evaluate internal control, yet questionnaires are the most appropriate as they help to avoid mistakes and inaccuracies and reveal concealed information. The systematic and comparative analysis of

scientific literature was carried out and the use of the systematic results of expert survey was made. This allowed the authors to create the methodology of internal control evaluation: the composed questionnaire embraces the evaluation of internal control relevance and effectiveness as well as the elements of internal control: control environment, risk evaluation, control actions, information and communication, control monitoring. The majority of the questions were set to determine the state of internal control. Some open questions ask to express personal opinion by not only indicating answers *yes, no, I do not know*, but also giving possible reasons of problems or their solutions. They seek to reveal the view of the company's employees on control. The methodology is dedicated to help independent and internal auditors as well as the company's managers to practically identify the state of internal control. By means of the questionnaire, internal control might be evaluated regarding four levels: very good, good, satisfactory, weak. By using this methodology, internal control of the companies in the construction sector of Lithuania was evaluated. Having carried out the expert and questionnaire surveys and having analysed the obtained results, it was designated that construction sector companies operating in the district of Kaunas have weak internal control. Such a result is determined by several factors: information concerning the topic is lacking, not all procedures are established, smooth operation and application of elements as well as correction of drawbacks is not ensured. Such situation gives a cause for concern and shows that the construction sector needs recommendations how to improve internal control. Research has determined that internal control remains relevant in the construction sector as it allows to reduce possible risks frequent in construction.

KEYWORDS: internal control system, construction, evaluation, internal control questionnaire

Rasa Kanapickienė. Socialinių mokslų daktarė, Vilniaus universiteto profesorė. Mokslinių tyrimų kryptis: apskaita, auditas, vidaus kontrolė, įmonės finansai. El. paštas. r.kanapickiene@gmail.com.

Jovita Klimaitė. Vilniaus universiteto magistrė. Mokslinių tyrimų kryptis: vidaus kontrolė. El. paštas: j_klimaite@yahoo.com