

ĮMONĖS APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ OPTIMIZAVIMAS

Lukas Giriūnas

VU, Lietuva, Pritinas@gmail.com

Anotacija

Straipsnyje nagrinėjamas įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas. Atskleistas įmonės apskaitos kontrolės funkcijų apibūdinimas, iširta kontrolinių funkcijų reikšmė įmonei valdyti, pateikiami apskaitos kontrolės tikslai ir jų įtaka įmonės vidaus valdymo procesams. Straipsnyje išanalizuota informacija apie veiksnius, lemiančius apskaitos kontrolės funkcijas, ir jų optimizavimo būtinumą Lietuvos įmonėse. Taip pat išnagrinėta kontrolės funkcijų optimizavimo įtaka, jos padariniai bei taikomų priemonių veiksmingumas Lietuvos įmonėms.

Raktažodžiai: kontrolės funkcijos, įmonės apskaita, kontrolės funkcijų optimizavimas, įmonės valdymas.

Įvadas

Įmonės apskaitos kontrolinės funkcijos yra įmonės valdymo sistemos dalis. Keičiantis politiniams, ekonominiams, socialiniams, technologiniams veiksniams, keičiasi įmonės valdymo politika, taip pat ir įmonės vidaus kontrolė turi būti nuolat derinama su pokyčiais. Efektyvi įmonės apskaitos funkcijų kontrolė, keičiantis aplinkybėms, gali būti netinkama ar neveiksminga. Todėl įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas yra priemonė ir būdas įmonės apskaitos politikai gerinti, jos turtui apsaugoti, apskaitos teisingumui patikrinti bei garantuoti veiklos efektyvumą. Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas padeda įmonei siekti savo užsibrėžtų tikslų.

Apskaita atlieka labai svarbų vaidmenį įmonės veikloje, todėl apskaitos politikos nustatymas, jos kontrolė yra labai svarbūs procesai įmonės veikloje, jie reikalauja daug laiko ir sąnaudų. Įmonės apskaitos kontrolės procesų optimizavimas įmonei visada yra labai aktualus.

Įmonės apskaita yra viena iš jautriausių įmonės valdymo kontrolės sričių. Rinkos ekonomikos sąlygomis, esant didžiulei konkurencijai, įmonė privalo turėti duomenis apie įmonės viduje atliekamas operacijas, turtą, atsargas, kitus įmonėje vykstančius procesus, kuriais įmonė gali disponuoti, ir su šios informacijos pagalba pagerinti įmonės veiklą, padidinti konkurencingumą rinkoje, priimti tinkamus strateginius įmonės sprendimus.

Pagrindinis mokslinio tyrimo tikslas – išnagrinėti apskaitos kontrolines funkcijas.

Darbo tikslui pasiekti yra išskiriami uždaviniai:

- apibūdinti apskaitos kontrolines funkcijas ir jų reikšmę įmonėms
- išskirti apskaitos kontrolines funkcijas
- išanalizuoti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo įtaką, jų taikomų priemonių veiksmingumą įmonėms

Tyrimo objektas – smulkių ir vidutinių įmonių apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo sistemos kūrimas, jų praktinis pritaikymas.

Siekiant detalai išanalizuoti įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo poveikį ir reikšmingumą, buvo atlikta detali mokslo literatūros, apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų, LR teisės aktų ir kitų norminių aktų analizė.

Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų apibūdinimas

Įmonės, veikdamos rinkos ekonomikos sąlygomis, turi būti efektyvios ir greitai prisitaikančios prie besikeičiančių išorinių sąlygų, konkurentų veiksmų. Sėkmingas įmonės valdymas, veiklos planavimas, vadovavimas, organizavimas, kontrolė padeda įmonėms siekti savo tikslų, išlikti įvairiomis sąlygomis. Esant tokiomis rinkos konkurencijos sąlygomis, dauguma įmonių tobulina savo valdymą, siekdamos pagerinti savo organizacijos planus, užduočių vykdymą bei tikslų siekimą. Tai skatina tobulinti senas valdymo struktūras, peržiūrėti veiklos procedūras bei diegti kompiuterines technologijas. Tokiomis aplinkybėmis veiksminga vidaus kontrolės struktūra gali pakankamai užtikrinti, kad vadovybė pasieks numatytus tikslus.

Įmonės apskaita yra viena iš pagrindinių vidaus kontrolės formų, kuri naudojama įmonei valdyti. Kadangi tvarkant įmonės apskaitą atliekama ir kontrolė. Įmonės apskaitos kontrolė parodo informaciją apie įmonės turtą ir kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pelną ir nuostolius. Kontrolės pagalba prižiūrima, kad būtų

tinkamai tvarkoma apskaita, teisinga finansinė atskaitomybė. Taip pat prižiūrima, kad būtų laikomasi įstatymų ir poįstatyminių aktų, įmonės priimtų taisyklių, ir būtų užtikrinta įmonės turto ir dokumentų apsauga. Vienas iš įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų tikslų – užtikrinti tinkamą ir teisingą apskaitą bei finansinę atskaitomybę.

Kontroliuoti įmonės procesus vadovybei padeda tinkamai organizuota įmonės apskaita. Tokį darbą įmonėje atlieka asmenys, tvarkantys apskaitą. Jie ne tik tvarko įmonės apskaitą, bet ir atlieka labai svarbią vadybos funkciją įmonėje – kontrolę. Jų kontrolinės funkcijos apima informacijos apie įmonės finansinę veiklą rinkimą ir sisteminimą įvairiuose registruose. Gautus rodiklius pateikia vadovybei, o ji atitinkamai sužino apie įmonės dabartinę situaciją ir gali priimti svarbius strateginius sprendimus, pasitikrinti, ar esami jų sprendimai yra efektyvūs.

Įmonės, norėdamos veikti efektyviai, privalo sukurti tokią apskaitos sistemą, kuri garantuotų kokybiškos informacijos gavimą ir operatyvų jos pateikimą vidaus ir išorės vartotojams. Veiksminga apskaitos kontrolės sistema užtikrina racionalų apskaitos darbų tvarkymą, atskaitomybės sudarymą ir veiksmingą apskaitos duomenų panaudojimą valdyti.

Vidaus kontrolės sistemos reikšmė apskaitai

Vidaus kontrolė glaudžiai susijusi su valdymu ir apskaita. Valdant tik priimami sprendimai, o vidaus kontrolė parodo, ar tiksliai jie vykdomi. Apskaitos sistemoje yra daug įvairių rodiklių įmonės veiklai įvertinti, todėl vidaus kontrolės priemonės gali padėti apskaitos duomenų tikslumui patikrinti. Labai skiriasi mažų ir didelių įmonių vidaus kontrolės sistema. Smulkaus verslo kontrolės sistemos reikšmė apskaitai gali būti menka ar net formali. Visam įmonės darbui vadovauja įmonės savininkas, tiesiogiai susijęs su visomis įmonės komercinėmis veiklos stadijomis. Pats savininkas tvarko gaminamos produkcijos realizavimą, gauna visas pajamas ir pats jas paskirsto gautoms sąskaitoms apmokėti. Taip yra teoriškai. Praktiškai asmeninė kontrolė yra neįmanoma. Net ir labai smulkaus verslo savininkas paprastai savo pareigas pasidalija su kitais darbuotojais. Taigi kontrolė nėra tiesioginė, vadinasi, yra tam tikra sistema, kuri siekia apsaugoti įmonės turtą nuo vagysčių ir išekvojimų, teikia duomenis apie visą įmonės ūkinę veiklą.

Didelio verslo vidaus kontrolės sistemos reikšmė apskaitai yra gerokai didesnė. Plečiantis įmonės veiklai, didėja sandorių skaičius, didėja ir apskaitos mastai, didėja prekių apyvarta, todėl didėja įvairių sandėlių mastai ir skaičius, taip pat didėja klaidų rizika.

Netiesiogiai kontroliuojamame versle labai svarbios yra teisingos finansinės ataskaitos. Tik gerai tvarkoma vidaus kontrolės sistema garantuoja įmonės tikslų įvykdymą. Kai kuriose įmonėse tikslų būna daug ir įvairių, todėl jų siekiant reikia sukurti efektyvią vidaus kontrolės ir apskaitos sistemą.

Būtina pabrėžti 2 svarbiausius vidaus kontrolės sistemos reikšmės aspektus:

1. vidaus kontrolė svarbi pačiai įmonei. Įmonės vadovybei turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams ir padėtų numatyti ateities perspektyvas. Vadovybei turi būti svarbu turėti tokią kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaulės ir piktnaudžiavimus;
2. vidaus kontrolės būklė svarbi auditoriams. Gera vidaus kontrolės sistemos būklė tiesiogiai veikia auditą: auditoriui reikia surinkti mažiau įrodymų, atlikti mažiau testų, kartu mažiau rizikuoti.

Kalbant apie vidaus kontrolės sistemos reikšmę, dar būtina pažymėti, kad:

1. įmonės vadovybė atsakinga už vidaus kontrolės sistemos sukūrimą;
2. vidaus auditoriai atsakingi už objektyvią vidaus kontrolės sistemos įvertinimą.

Kiekvienoje įmonėje veikia vidaus kontrolės sistema. Didėjant įmonei ir sudėtingėjant jos struktūrai, išauga ir vidaus kontrolės ir apskaitos sistemos reikšmė įmonei. Vadovai, suprasdami augančią vidaus kontrolės sistemos reikšmę įmonei, yra suinteresuoti jos sukūrimu.

Apskaitos sistemos vieta vidaus kontrolės elementų sistemoje

Vidaus kontrolės sistema, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų. 1 lentelėje pateiktos kai kurių autorių nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos elementų skaičiaus ir jų pavadinimų.

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Autoriai	Vidaus kontrolės sistemos elementai
R. Kanapickienė (2001)	1. Kontrolės aplinka 2. Kontrolės procedūros 3. Rizikos įvertinimas 4. Informacinė sistema(buhalterinės apskaitos sistema) 5. Vidaus auditas
V. Lakis (2007)	1. Kontrolės aplinka 2. Kontrolės rizikos vertinimas 3. Informacinė sistema 4. Kontrolės veiksmai 5. Kontrolės stebėseną
J. C. Robertson (1990); J. C. Robertson (1993)	1. Kontrolės aplinka 2. Apskaitos sistema 3. Kontrolės procedūros
A.H.Millichamp (1996)	1. Organizacija 2. Pareigų atskyrimas 3. Fizinė kontrolė 4. Leidimas ir pritarimas 5. Apskaita 6. Personalias 7. Stebėjimas 8. Kontrolės priemonės 9. Atliktų veiksmų patvirtinimas 10. Biudžetų sudarymas
Intosai (2004)	1. Kontrolės aplinka 2. Rizikos vertinimas 3. Kontrolės veikla 4. Informavimas ir komunikacija 5. Stebėseną

Kaip matyti iš 1 lentelės, vidaus kontrolės sistemos elementų skaičius svyruoja nuo 3 iki 10. Tačiau dažniausiai nurodomi keturi pagrindiniai vidaus kontrolės sistemos elementai:

- 1) kontrolės aplinka;
- 2) apskaitos sistema;
- 3) kontrolės procedūros;
- 4) turto apsaugos sistema.

Kontrolės aplinka – bendras įmonėje vyraujantis požiūris į kontrolę, įvairūs veiksniai, lemiantys jos sukūrimą ir įgyvendinimą. Plačiąja prasme – tai aplinka, kurioje turi funkcionuoti įmonės vidaus kontrolės sistema.

Kontrolės aplinką sudaro šie pagrindiniai elementai:

- 1) vadovybės filosofija ir veiklos stilius;
- 2) organizacinė struktūra;
- 3) personalo politika;
- 4) išoriniai veiksniai.

Apskaitos sistemą sudaro procedūros, kurios numato tokią ūkinių operacijų registravimo, sisteminimo ir apibendrinimo tvarką, kad neliktų jokių galimybių apgaulėi ir piktnaudžiavimui, o finansinės ataskaitos būtų rengiamos laiku ir teisingai (Mackevičius J., 2004).

Kontrolės procedūros – tai vadovybės parengtos taisyklės ir normos, siekiant užkirsti kelią klaidoms ir apgaulėms, padedant jas surasti, ištaisyti bei užtikrinti, kad įmonės tikslai bus pasiekti. Išskiriami 2 pagrindiniai dalykai:

- 1) kontrolės procedūras numato įmonės vadovybė, tačiau šias procedūras atlieka darbuotojai;
- 2) kontrolės procedūrų naudojimas užtikrina, kad įmonė pasiektų numatytus tikslus.

Turto apsaugos sistema – sukuriama efektyvios sąlygos, kurioms esant saugomas ir naudojamas turtas (FMMC, 2007; LRFM, 2003). Reikia nustatyti, ar atskirtos kai kurios pareigos, pavyzdžiui:

- 1) turto saugojimas ir apskaita;
- 2) leidimų naudotis turtu išdavimas ir turto naudojimo kontrolė;

3) dokumentų surašymas ir ataskaitų parengimas.

Sutrikus bent vienam šios sistemos elementui negalėtų normaliai funkcionuoti visa vidaus kontrolės sistema.

Galima išskirti ir tokius dažnai pasitaikančius vidaus kontrolės sistemos elementus kaip personalo politika, darbo padalijimas, vadovybės verslo filosofija, įvairių techninių ir metodinių priemonių naudojimas. Jų nereiktų laikyti savarankiškais vidaus kontrolės sistemos elementais – tai kontrolės aplinkos ir apskaitos sistemos elementų sudedamosios dalys.

Vadovaujantis vidaus kontrolės sistemos elementais, kuriama įmonės vidaus kontrolė. Šių elementų skaičius priklauso nuo vidaus kontrolės sistemos sudėtingumo ir įmonės dydžio. Dauguma autorių apskaitos sistemą išskiria kaip savarankišką elementą. Taip pat jais vadovaujasi auditoriai, vertindami įmonės vidaus kontrolės sistemą ir jos efektyvumą.

Įmonės apskaitos kontrolinės funkcijos

Kaip jau minėjome, įmonės apskaitoje yra gaunama informacija apie įmonės veiklą, atliekamas operacijas, t.y. ekonominė informacija, kuri parodo, kaip efektyviai ekonominis objektas yra valdomas. Ekonominė informacija atsiranda ir funkcionuoja dėl žmonių ūkinės veiklos, parodydama gamybinius santykius, objektyvius dėsningumus. Ji vartojama apdorota ir įvairiai sugrupuota. Ekonominę informaciją įmonės darbuotojai vartoja vertindami atitinkamas situacijas, reiškinius, procesus, priimdami valdymo sprendimus, todėl ji turi būti pateikta suprantama forma: žiniaraščiai, lentelės, grafikai, registrai ir t.t.

Informacijos išteklių, pirminiai dokumentai ir apskaitos registrai turi didelę reikšmę įmonės veiklos skaidrumui ir atskaitingumui užtikrinti, todėl juos būtina saugoti, nes jie gali būti pasisavinti, netinkamai naudojami, sunaikinti. Tam tikrų išteklių ir duomenų apsaugos reikšmė dar labiau padidėjo atsiradus kompiuterinėms sistemoms. Kompiuterinėse laikmenose saugoma svarbi informacija, kuri gali būti sunaikinta ar nukopijuota, išplatinta ir panaudota netinkamais tikslais, jei nebus imtasi saugumo priemonių.

Aukščiau paminėtos rizikos leidžia teigti, kad įmonės apskaita yra viena iš labiausiai pažeidžiamų įmonės vidaus sričių. Todėl įmonės organizacija susiduria su įvairia rizika. Įdiegus efektyvią vidaus kontrolę, galima sumažinti rizikos laipsnį ir apsaugoti įmonės veiklą, taip pat užtikrinti, kad bus pasiekti įmonės tikslai ir užtikrintas informacijos saugumas ir patikimumas.

Tarp įmonės vidaus kontrolės ir įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų yra labai glaudus ryšys. Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų esmė, kaip ir vidaus kontrolės, pagerina įmonės veiklos efektyvumą, padeda įmonei geriau disponuoti informacija. 2 lentelėje išskiriu tokias įmonės apskaitos kontrolės funkcijas.

2 lentelė. Įmonės apskaitos kontrolės funkcijos

Eil. Nr.	Apskaitos kontrolės funkcijos	Kontrolės pobūdis
1.	išlaidų limitavimo kontrolė (V. Lakis, 2007)	prevencinis
2.	išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė ir apsisaugojimas nuo piktnaudžiavimų	prevencinis
3.	užkirsti kelią reikšmingiems informacijos iškraipymams	prevencinis
4.	užtikrinti teisės aktų ir reikalavimų laikymąsi	prevencinis
5.	pirminių dokumentų patikrinimas pagal formą ir turinį (V. Lakis, 2007)	nustatomasis
6.	procedūrų ir dokumentų, susijusių su turto apsauga, patikrinimas	nustatomasis
7.	finansinių dokumentų patikimumo, pilnumo patikrinimas	nustatomasis
8.	įmonės apskaitos trūkumų nustatymas	nustatomasis
9.	palyginti apyvartas analitinėse ir sintetinėse sąskaitose (V. Lakis, 2007)	nustatomasis
10.	palyginti pinigų ir materialiujų vertybių kieki, rastą inventorizacijos metu, su apskaitos duomenimis (V. Lakis, 2007)	nustatomasis
11.	analizuoti paaiškėjusių neatitiktųjų priežastis (V. Lakis, 2007)	nustatomasis
12.	palyginti turimus išteklius ir jų šaltinius (V. Lakis, 2007)	nustatomasis
13.	pagrindinių ūkinių operacijų teisėtumas, ekonomiškumo, veiksmingumo, pastovumo, efektyvumo patikrinimas (FMMC, 2007; LRFM, 2003).	nustatomasis ir prevencinis
14.	apskaitos atitikimas teisės aktams ir teisėtumas galiojančioms taisyklėms, procedūroms ar kitiems reikalavimams	nustatomasis ir prevencinis
15.	užtikrinti, kad nebūtų trūkumų įmonės veikloje taupant ir t.t.	nustatomasis ir prevencinis

2 lentelėje pateiktų apskaitos kontrolės funkcijų sąrašas nėra išsamus, tačiau jame išvardyta įprasta prevencinio ir nustatomojo pobūdžio kontrolės veikla. 1-4 apskaitos kontrolės funkcijos yra prevencinės, 5-12 labiau nustatomojo pobūdžio, o 13-15 ir prevencinė, ir nustatomoji. Organizacijos turėtų pasiekti tinkamą pusiausvyrą tarp nustatomojo ir prevencinio pobūdžio kontrolės veiklos. Siekiant kompensuoti tam tikrus pavienių kontrolės priemonių trūkumus, taikoma mišri kontrolė. Norint užtikrinti efektyvią kontrolę, galima ją papildyti ištaisomaisiais veiksmais. Taip pat reiktu pabrėžti, kad ji turi būti integruota į vidaus kontrolės sistemą.

Kuriant vidaus kontrolės sistemą, svarbu, kad diegiama kontrolės veikla būtų proporcinga rizikai. Išskyrus ekstremalius nepageidautinų rezultatų atvejus, paprastai pakanka numatyti kontrolę, duodančią nuosaičių užtikrinimą, kad nuostolis nebus didesnis už organizacijos toleruotiną rizikos laipsnį. Kiekviena kontrolės priemonė turi savo kainą ir šiuo požiūriu kontrolės priemonė turi būti vertinga susijusios rizikos atžvilgiu.

Įmonės apskaitos kontrolinės funkcijos padeda apsaugoti įmonės informaciją ir taip sumažinti riziką, kylančias su šios informacijos iškraipymu, praradimu, tinkamumu ir t.t. Įmonės apskaitos kontrolinės funkcijos ne tik nustato riziką, bet ir padeda apsaugoti, užtikrindamos, kad nekiltų rizikos ateityje.

Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas

Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas, įmonė dažnai susiduria su įgimtais apribojimais, kurie kelia kontrolei riziką. Todėl kuriant efektyvią vidaus kontrolę, galima paminėti tokius apribojimus:

- įprastas vadovybės reikalavimas, kad vidaus kontrolės išlaidos neviršytų laukiamos ar gaunamos naudos. Šis apribojimas visiškai suprantamas, kadangi kiekvienas verslininkas netaikys tokios kontrolės priemonės, kuri būtų finansiškai nuostolinga įmonei (LAR, 2000)
- dauguma vidaus kontrolės procedūrų apsiriboja tik įprastomis ūkinėmis operacijomis (LAR, 2000). Jos yra gerai žinomos ir įprastinės. Įmonė turėtų sukurti tokias vidaus kontrolės procedūras, kurios apimtų ne tik įprastas ūkines operacijas, bet ir tas vietas, kuriose atsiranda didžiausia rizika. Kontrolės procedūros turėtų būti nestandartinės ir neapsiriboti vien tik įprastinėmis ūkinėmis operacijomis, bet apimti ir sudėtingas operacijas
- žmonių klaidų galimybė – dėl nerūpestingumo, išsiblašymo, klaidingos nuomonės ar nurodymų nesupratimo (LAR, 2000)
- galimybė pergudrauti vidaus kontrolės procedūras iš anksto susitarus su įmonės vadovybės nariu įmonėje ar už jos ribų (LAR, 2000)
- galimybė, kad atsakingas už vidaus kontrolę asmuo gali piktnaudžiauti šia atsakomybe, nepaisyti vidaus kontrolės sistemų reikalavimų (LAR, 2000)
- galimybė, kad procedūros gali neatitikti pasikeitusių sąlygų ir jų poveikis gali sumažėti (LAR, 2000).

Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas apima kokybės ir rizikos valdymo priemonių tobulinimą, verslo struktūrų ir procesų keitimą, atskaitingumo užtikrinimą, siekiant laiku gauti patikimą ir teisingą informaciją valdymo sprendimams priimti ir investuotojų pasitikėjimui užtikrinti. Vis daugiau dėmesio skiriama efektyviai įmonių rizikos valdymo sistemai kurti. Investuotojai ypač reiklūs vadovybės veiklai. Jie nori turėti nepriklausomą ir objektyvų įvertinimą, kad įmonės rizikos valdymo sistema, už kurios įdiegimą ir palaikymą atsakinga vadovybė, yra efektyvi (IE, 2007).

Kiekviena įmonė turi susikurti savo vidaus kontrolės sistemą, kuri padėtų optimizuoti apskaitos kontrolines funkcijas. Kadangi įmonių yra visokių dydžių ir veikiančių įvairiose srityse, jų tikslai yra skirtingi, todėl ir kontrolės sistemos turi būti specifinės, prisitaikančios prie įmonės poreikių. Tačiau kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, reikėtų atsižvelgti į bazinius vidaus kontrolės sistemos principus:

- vidaus kontrolės sistema turi būti ne būtinumas ar kliūčių sistema, o daugiau – pagalba (AVTI, 2007)
- vidaus kontrolės sistema turi būti lanksti, „jausti“ išorinę bei vidinę aplinką, besikeičiančias sąlygas, aplinkybes ir jų įtaką įmonės veiklai (AVTI, 2007)
- vidaus kontrolės sistema nėra autonominė veikla – tai yra kasdieninės procedūros, veikiančios kartu su įprastomis įmonės operacijomis (AVTI, 2007)
- vidaus kontrolės sistemos kaštai neturi viršyti vidaus kontrolės sistemos kaštų (AVTI, 2007)

Kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, reikia nustatyti problemą ir žinoti, kokią operaciją ar veiksma sieksime atlikti, kad kontrolė būtų efektyvi. Taip pat reikėtų žinoti, su kokia rizika ši operacija gali

susidurti. Reikėtų apgalvoti, ar šie mūsų veiksmai bei procedūros gali padėti sumažinti riziką. Reikiamos informacijos turėjimas ir žinojimas gali pagelbėti kuriant efektyvią kontrolės sistemą, taip pat reikia žinoti, kas galės ją gauti ar priėti prie jos. Galiausiai reikia stebėti, ar mūsų įdiegti veiksmai bei procedūros atlieka savo funkcijas.

Optimizuojant kontrolę, dažnai susiduriame su įvairiomis kliūtimis. Viena iš dažniausių kliūčių yra ta, kad žmonės iš esmės priešinasi kontrolei, todėl būtina atsižvelgti į galimą „reakcijos“ lygį. Jai reikia tinkamai pasiruošti, pvz: padidėja įtampa tarp darbuotojų, todėl dauguma jų gali norėti pakeisti savo darbovietę. Reikėtų pasiruošti iš galimam darbuotojų keitimui ir taip išvengti galimų nuostolių.

Optimizuojant apskaitos kontrolės funkcijų sistemą reikėtų, kad kuriamos kontrolės procedūros būtų aiškios ir konkrečios. Visiems suprantamos kontrolės procedūros leidžia išvengti neaiškumų. Apskaitos operacijas turėtų atlikti vienas darbuotojas. Kai darbuotojui sunku susitvarkyti su darbu ar esant dideliame krūviui – skirti pagalbą. Procedūrose taip pat turėtų būti nurodyti keli kontroliuojantys asmenys. Reikėtų sudaryti pirminę ir antrinę kontrolės grandinę. Labai svarbu, kad priskirti įgaliojimai atitiktų atsakomybę.

Tinkamas pareiginių nuostatų bei darbo instrukcijų parengimas yra viena iš jautriausių įmonės kontrolės sistemos vietų. Kadangi jos nustato darbuotojų atsakomybes ir pareigas, joms turėtų būti skiriamas didelis dėmesys. Tačiau dažnai įmonės vadovybė tam skiria ne itin daug dėmesio, o darbuotojai nėra informuojami apie savo pareigas ir atsakomybes. Vadovai negeba užtikrinti, kad darbuotojai jų nepriekaištingai laikytųsi. Dažniausiai jos nėra nuolat tobulinamos, nors dažnai keičiasi darbuotojų funkcijos, pareigos bei atsakomybės.

Apskaitos kontrolės sistemos silpnosios vietos įveikiamos mokant personalą, kad suvoktų tokių kontrolės procedūrų naudą ir reikalingumą. Reikėtų senus darbuotojus pratinti prie pasikeitusių sąlygų, o naujus darbuotojus supažindinti su jų pareigomis, atsakomybe ir funkcijomis. Tam įmonei reikia tinkamos kontrolės struktūros šiems tikslams pasiekti. Kita priemonė, padedanti optimizuoti apskaitos kontrolines funkcijas, yra rašytinė informacija, aprašanti vidaus kontrolės sistemą. Tokiu būdu parengiamos procedūros kiekvienam įmonės padaliniiui individualiai. Šios procedūros apibrėžia darbo vadovo, darbuotojų pareigas.

Informacija, susijusi su darbuotojų kontrolės procedūromis, turi būti pristatyta darbuotojų susirinkimuose, aptarta individualiuose pokalbiuose bei peržiūrose priklausomai, koks darbo pobūdis ar pareigos (LAR, 2000).

Nuolatos stebint ir analizuojant kontrolės procedūras, nustatoma, kokios kontrolės yra neefektyvios ar nebūtinės, ir jos pašalinamos iš kontrolės sistemos arba jos pakeičiamos efektyvesnėmis.

Efektyvia laikoma tokia vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrina informacijos tikrumą ir teisingumą bei teikia garantijas, jog visos gamybinės, komercinės ir finansinės operacijos atliekamos tik pritariant vadovybei. Gera kontrolės aplinka yra pirmas žingsnis kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą.

Kontrolės aplinka priklauso nuo keleto pagrindinių veiksnių. Iš jų paminėtini:

- direktorių tarybos (valdybos) funkcijos
- vadovybės veiklos stilius
- įmonės organizacinė struktūra, įgaliojimų suteikimas ir atsakomybė
- vadovybės numatyta kontrolės sistema, įskaitant vidaus audito funkcijas, personalo politiką, procedūras ir pareigų paskirstymą (LRS, 2003).

Įmonės apskaitos kontrolės funkcijų optimizavimas padeda apsaugoti įmonės turtą. Turto, kuris gali būti lengvai parduodamas, išnešamas iš įmonės, apsaugai turi būti skiriamas didžiausias dėmesys. Apskaitos kontrolinės funkcijos negali apsaugoti intelektinio turto. Dalis turto gali būti apdraudžiama, o asmenys, atsakingi už įmonės materialią gerovę, turi aiškiai suvokti savo atsakomybės ribas. Apie turto apskaitos sistemas literatūroje galima surasti nemažai informacijos.

Darbuotojai, kurie yra neatsakingi už darbą, negeba jo tinkamai atlikti, pridaro daug žalos įmonei, nes jie nėra suinteresuoti motyvuoto ir kokybiško darbo atlikimu. Jie nejaučia atsakomybės ir žino, kad jiems nereikės atlyginti žalos, o tai ir daro įtaką nenorui dirbti kokybiškai. Todėl svarbu įvertinti darbuotojų kompetenciją. Atsakingam už turto apsaugą ar operacijos atlikimą turi būti suteikti įgaliojimai, būtini tinkamam pareigų atlikimui. Nereikėtų keliems asmenims patikėti atsakomybės už to paties darbo atlikimą. Darbas turi būti tinkamai padalintas – atsakingas už turto apsaugą asmuo neturėtų tuo pačiu atlikti ir to turto apskaitos bei kontrolės funkcijų. Dažnai pasitaiko atveju, kai vienas žmogus yra atsakingas už abi operacijas. Tuomet reikėtų įvesti papildomą kontrolės procedūrą. Pagal galimybes operacijos bei kontrolės funkcijos turėtų būti periodiškai perskirstomos kitiems asmenims. Vidaus kontrolės sistema turėtų būti nuolat prižiūrima ir tikrinama.

Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimą galime atlikti etapais. Šie etapai yra išskirti ir suklasifikuoti COSO modelyje, kuris apima efektyvios vidaus kontrolės sistemos įmonės viduje sukūrimą, diegimą bei palaikymą. Išskiriami aštuoni etapai, kurie aptariami 3 lentelėje.

3 lentelė. Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas etapais

Apskaitos kontrolės funkcijų optimizavimo etapai	Atliekami veiksmai
Pirmas etapas	Identifikuoti potencialias problemines sritis
Antras etapas	Nustatyti įmonės organizacinę struktūrą
Trečias etapas	Nustatyti funkcinius ryšius tarp padalinių
Ketvirtas etapas	Numatyti skatinimo ir motyvavimo sistemą
Penktas etapas	Įvertinti dabartinę vidaus kontrolės sistemą
Šeštas etapas	Dar kartą įvertinti įmonės struktūrą
Septintas etapas	Sukurti ir įdiegti vidaus kontrolės sistemą
Aštuntas etapas	Stebėti įdiegta vidaus kontrolės sistemą

Pirmąjį etapą galėtume apibūdinti kaip problemų identifikavimą. Jis apima tokias įmonės sritis, dėl kurių yra nusiskundimų arba su kuriomis turėjome problemų anksčiau. Galima įtraukti ir tokias sritis, kuriose neseniai įvyko žymūs struktūriniai bei personalų pasikeitimai, taip pat labai problemiškas operacijas ar kompleksines veiklos sritis. Šioje stadijoje įvertinama didžiausia galima rizika ir didžiausi nuostoliai, kurie gali atsirasti dėl neapsisaugojimo ar dėl mažos, netinkamos kontrolės ar jos nebuvimo. Šioje vietoje svarbu nepamiršti, kad kartais vidutiniai nuostoliai, kurių atsiradimo tikimybė didesnė, gali būti netgi pavojingi nei dideli nuostoliai, kurių tikimybė mažesnė.

Pirmame etape taip pat įvertinama darbuotojų kompetencija dirbamoje srityje, jų sugebėjimas atlikti darbą, kvalifikacija. Nustatomas darbuotojų motyvacijos lygmuo.

Antrame etape reikėtų įvertinti dabartinę įmonės padėtį, nustatyti šiuo metu įmonėje esančius valdymo lygius ir atitinkamai suskirstyti įmonės padalinius bei darbuotojus padalinių viduje. Nustatyti valdymo stilių, apibrėžti įmonės organizacinę struktūrą. Sudarant organizacinę struktūrą reiktų vadovautis lankstumo principu, kad, reikalui esant, būtų nesudėtinga įjungti papildomą grandį, apjungti ar išskaidyti esančias grandis, padalinius ir pan. Šiame etape galima surengti darbuotojų anoniminę apklausą anketų forma, kurioje kiekvienas galėtų išsakyti savo nuomonę tam tikrais klausimais ir pateikti pasiūlymus. Anketas reikėtų paruošti kiekvienai darbuotojų kategorijai individualiai.

Trečiame etape visas įmonėje vykdomas operacijas suskirstome į grupes, nustatant jų atlikimo nuoseklumą. Tai labai priklauso nuo įmonės poreikių ir jų siekiamų tikslų. Paskirstant funkcijas galima lengviau pasiekti įmonės tikslus. Nustatyti funkcinius ryšius tarp padalinių ir numatyti operacijų atlikimo eigą bei kontrolės procedūras. Šioje schemoje turėtų būti numatytas įmonėje vykdomų operacijų, atsakingų už darbo atlikimą asmenų, papildomų dokumentų, kontrolės procedūrų bei apskaitos operacijų tarpusavio ryšys. Sudaryti vidinių dokumentų, kurie turėtų būti naudojami, sąrašą, tų dokumentų pavyzdžius, nustatyti pildymo bei archyvavimo tvarką. Šiame etape reiktų įtraukti ir dokumentus, kurių nereikia saugoti. Dažnai teorijoje tai nėra pabrėžiama, nors ir yra labai svarbu užtikrinant įmonės vidinės informacijos apsaugą. Daugumos dokumentų saugojimo tvarka aprašoma ir minima dalykinėje korespondencijoje.

Ketvirtajame etape numatoma kelių pakopų darbo apmokėjimo ir skatinimo sistema. Įvertinamos galimos darbuotojų skatinimo bei motyvavimo priemonės. Šiame etape sudaromos jau anksčiau paminėtos pareiginės nuostatos ir darbo instrukcijos.

Penktajame etape išanalizuojama ir įvertinama, kaip šiuo metu esanti buhalterinės apskaitos sistema visiškai atitinka sukurtos vidaus kontrolės sistemos poreikius. Paskaičiuojami galimi papildomi kaštai dėl darbo vietų kompiuterizavimo, naujų darbo vietų steigimo, etatų mažinimo, informacinių sistemų diegimo, ir pan.

Šeštajame etape peržiūrimos sudarytos struktūros, schemas, įvertinama, ar pakankamai atsižvelgta į darbuotojų nuomonę bei pasiūlymus. Sudaroma grupė iš pagrindinio vadovaujančio personalo, kuri dar kartą kritiškai įvertintų sudarytą vidaus kontrolės struktūrą. Grupė turėtų būti sudaryta iš asmenų, kurie nedalyvavo kuriant vidaus kontrolės sistemą.

Septintajame etape įmonės pagrindinis personalas (administracinis ir padalinių vadovaujantis) supažindinamas su įmonės organizacine struktūra bei sudaryta operacijų vykdymo ir kontrolės procedūrų schema, konkrečiai įvardinant kiekvieno darbuotojo vietą. Nederėtų pamiršti darbo kodekso nuostatų. Supažindinant personalą su kontrolės procedūromis, būtina atsirinkti, kas turi teisę žinoti apie numatytas

vykdyti tam tikras kontrolės procedūras. Supažindinti su numatyta darbo apmokėjimo ir darbuotojų skatinimo sistema bei kitomis motyvacijos priemonėmis. Supažindinti su parengtais pareiginiiais nuostatais bei darbo instrukcijomis. Įpareigoti pagrindinį personalą supažindinti jiems pavaldžius darbuotojus su sudaryta vidaus kontrolės sistemos struktūra, darbo instrukcijomis bei darbo apmokėjimo ir skatinimo sistema tiek, kiek tai susiję su konkrečiais darbuotojais.

Aštuntajame etape atliekamas patikrinimas po kontrolės sistemos diegimo ir optimizavimo. Per pirmą ar antrą mėnesį po sistemos diegimo pradžios atliekamas detalus patikrinimas, siekiant įsitikinti, ar laikomasi nustatytos tvarkos.

Kuriant bei diegiant vidaus kontrolės sistemą, svarbu nepamiršti, kad vidaus kontrolės sistema nėra vien tik pagalbos priemonė, bet kartu ir galimo sukčiavimo, klastočių, tyčinių klaidų bei kitų neigiamų faktorių prevencijos priemonė. Todėl labai svarbu užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistemos struktūra bei kontrolės priemonės nebūtų paviešintos daugiau, nei tai reikia žinoti eiliniam darbuotojui ar netgi tam tikro lygio vadovaujantiems asmenims.

Kontrolę gali vykdyti kiekvienas organizacijos darbuotojas, pradedant nuo savikontrolės ir baigiant atitinkama kito darbuotojo atlikta operacijos kontrole. Todėl negalima teigti, jog vidaus kontrolės sistemos priežiūra yra pakankama, kai vienas įmonės darbuotojas ar vidaus auditorius periodiškai peržiūri, kaip laikomasi kontrolės procedūrų, jei tuo tarpu kiti įmonės darbuotojai nesilaiko nustatytos tvarkos.

Išvados

Įmonės, siekiančios optimizuoti apskaitos kontrolines funkcijas, pagerina įmonės valdymą ir jį atlaiko konkurenciją rinkoje, lengviau sugeba prisitaikyti prie besikeičiančių ekonominių sąlygų, geriau paskirsto ir kontroliuoja savo išteklius. Įmonės, optimizuojančios apskaitos kontrolines funkcijas, lengviau sprendžia atsirandančias problemas įmonės viduje.

Išskirta 15 įmonės apskaitos kontrolės funkcijų, kurios padeda apsisaugoti nuo informacijos iškraipymų, sumažina riziką, padeda įmonėms siekti pagrindinio tikslo – naudoti ir pelno siekimo.

Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas padeda įmonėms sumažinti apskaitos informacijos iškraipymo riziką. Sukuriant ir įdiegiant suprantamas ir aiškias kontrolės procedūras padeda išvengti neaiškumo ir neapibrėžtumo įtakos valdant įmonę. Apsaugo įmonės turtą nuo vagysčių ir sugadinimo, leidžia geriau paskirstyti darbo krūvį darbuotojams, išvengti darbuotojų apgaulių ir sukčiavimų darbe. Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas ne tik užtikrina įmonės efektyvią vidaus kontrolę, bet ir moko darbuotojus atsakingumo, savikontrolės suvokimo, moralinių vertybių, motyvuoja darbuotojus kokybiškai dirbti.

Atlikta analizė parodo, kad apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas nėra visiška kontrolė. Tai apskaitos kontrolės funkcijų įdiegimas, pritaikymas siekiant kuo didesnės naudos įmonei. Didžiausia problema įmonėms yra ta, kad jos negeba optimizuoti apskaitos kontrolės funkcijų, pasirenka netinkamus metodus dėl žinių ar vadovų (darbuotojų) kompetencijos trūkumo. Tikrai turint patikimus duomenis, užtikrinančius turto ir duomenų saugumą, skatinant ir motyvuojant darbuotojus, didinant veiklos efektyvumą, prisitaikant prie besikeičiančių rinkos situacijų bei planuojant savo veiklą, galima optimizuoti įmonės apskaitos kontrolines funkcijas.

Literatūra

1. Finansų ministerijos mokymo centras (FMMC), 2007. Finansų kontrolės funkcionavimo principai. Finansų kontrolės rūšys ir funkcijų paskirstymas. Vilnius: LR finansų ministerijos finansų kontrolės metodologijos departamentas.
2. Intosai., 2004. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. Austrijos audito rūmai.
3. Tamošiūnienė, R. Savčuk, O. (2007). Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies, *Inžinerine Ekonomika-Engineering Economics*, vol. 55(5), p37-43.
4. Kanapickienė R., 2001. Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms. Vilnius: Vilniaus universitetas.
5. Lakis V., 2007. Audito sistema: raida ir problemos. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
6. Lietuvos auditorių rūmai (LAR), 2000. 6-asis nacionalinis audito standartas. Rizikos įvertinimas ir vidaus kontrolė. Vilnius: LAR.
7. Lietuvos auditorių rūmai (LAR), 2000. 7-asis nacionalinis audito standartas. Audito kokybės kontrolė. Vilnius: LAR.
8. Lietuvos Respublikos Finansų ministro (LRFM), 2003 m. gegužės mėn. 8 d. įsakymu Nr. IK- 123” Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo”. LR finansų ministerija.

9. Lietuvos Respublikos Seimas (LRS). 2003a. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios, Nr. 123-5540 (aktuali redakcija 2003 01 01).
10. Mackevičius J., 2004. Auditas: Teorija. Praktika. Perspektyvos. Vilnius: Lietuvos mokslas.
11. Millichamp A.H., 1996. Auditing. 7-th ed. London: DP Publications LTD.
12. Robertson J. C., 1990. Auditing. 6-th ed. Boston: BPJ.
13. Robertson J. C., 1993. Auditing. 7-th ed. Boston: BPJ.
14. VŠĮ Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas (ATVI), 2007. Vidaus kontrolės sistema. Vilnius.

OPTIMAZING CONTROLLING FUNCTIONS OF THE COMPANY ACCOUNTS

Lukas Giriunas

Summary

The article deals with the process of optimazing controlling functions in the company accounts. At first, the definition of the controlling functios in the company accounts is presented, the importance of controlling functions is examined and the aims of accounts controlling functions are defined as well as their influence on the inside management of a company. The article analyses information about the factors which influence the controlling functions of the accounts and the necessity to optimize them in Lithuanian companies. In addition, the article studies the influence of optimazing controllig functions, its consequences and the efficiency of applied means in Lithuanian companies.

Keywords: controlling functions, company accounts, optimization of controlling functions, company management.