



VIDAUS KONTROLĖS TOBULINIMO KRYPTYS: TEORINIAI ASPEKTAI

Nika LIPAJ¹, Rolandas DREJERIS²

Vilniaus Gedimino technikos universitetas, Verslo vadybos fakultetas, Vadybos katedra, Saulėtekio al. 11, LT-10223, Vilnius, Lietuva

El. paštai: ¹nika.lipaj@gmail.com; ²rolandas.drejeris@vgtu.lt

Santrauka. Vidaus kontrolė organizacijose dažnai būna neveiksminga arba, keičiantis aplinkai, tokia pasidaro, todėl būtina žinoti, kokiomis priemonėmis ji gali būti tobulinama. Straipsnyje pristatomi pagrindiniai Lietuvos ir užsienio mokslininkų požiūriai į vidaus kontrolę, jos nagrinėjimo kryptys, pateikiama vieninga vidaus kontrolės koncepcija. Susistemintus literatūroje pateiktą informaciją, apibūdinama vidaus kontrolės proceso seka ir visi jo etapai. Nagrinėjant vidaus kontrolės proceso etapus atskleidžiamos ir apibūdinamos trys pagrindinės kryptys, kuriomis gali būti tobulinama vidaus kontrolė.

Reikšminiai žodžiai: vidaus kontrolė, įmonės tikslai, procesas, tobulinimas, standartai, procedūros, veiklos gerinimas.

Įvadas

Spartus globalus vystymasis, skatinantis nuolatinius socialinius, politinius, ekonominius pokyčius, technologinę plėtrą, didina verslo įvairovę ir stiprina konkurenciją. Tokie aplinkoje organizacijų valdymo procesas tampa vis sudėtingesnis, o vadovai yra priversti kelti sau vis aukštesnius valdymo efektyvumo reikalavimus. Vienas iš svarbiausių bet kokios organizacijos valdymo instrumentų yra efektyvi vidaus kontrolė. Nuolatos besikeičiančios rinkos tendencijos verčia keisti ir požiūrį į vidaus kontrolę: nuo požiūrio, kai vidaus kontrolė traktuojama tik finansiniu aspektu, iki kontrolės valdymo procesų srityje. Vidaus kontrolė leidžia organizacijoms efektyviai siekti užsibrėžtų tikslų ir uždavinių, valdyti išskylančias rizikas. Turėdama efektyvią vidaus kontrolę organizacija gali objektyviai įvertinti vykdomos veiklos plėtros galimybes ir tendencijas, sugeba pastebėti ir pašalinti organizacijai kylančias grėsmes ir rizikas (Giriūnas *et al.* 2015). Literatūroje pateikiama daug ir gana įvairių vidaus kontrolės apibūdinimų. Vidaus kontrolę nagrinėja tokie Lietuvos mokslininkai kaip V. Lakis (2012), J. Bivainis (2011), L. Giriūnas (2011; 2015), R. Kanapickienė (2008; 2009) ir kiti, taip pat straipsnyje bus pateikiamos ir užsienio mokslininkų (Pfister 2009; Hitt 2012; Burrow 2008; ir kitų) įžvalgos. Tuo tarpu vidinės kontrolės tobulinimas nėra taip plačiai apžvelgiamas, o juk keičiantis aplinkai ir jos veiksniams organizacijos turi tinkamai reaguoti į pokyčius, išnaudoti naujas vystymosi galimybes ir atitinkamai keisti savo valdymo politiką. Neabejotina, kad profesionalūs vadybininkai ir verslininkai dalyvauja kuriant, diegiant ir stebint savo organizacijų vidaus kontrolės procesus. Tačiau vidaus kontrolė organizacijose dažnai būna neveiksminga arba, keičiantis aplinkai, tokia pasidaro. Vidaus kontrolės įvertinimas ir tobulinimas turi būti tarp pagrindinių verslo profesionalų kompetencijų, nes tik jie vaidina pagrindinį vaidmenį užtikrinant, kad vidaus kontrolė suformuos efektyvią organizacijos valdymo ir rizikos vertinimo sistemą. Taigi yra būtina įvardinti pagrindines problemas, kurias sprendžiant būtų tobulinama vidaus kontrolė. Vidaus kontrolės tobulinimo kryptių nustatymas ir apibūdinimas gali padėti organizacijų vadovams bei specialistams tinkamai vertinti ir nuolat tobulinti įmonių vidaus kontrolę dinamiškoje aplinkoje.

Pagrindinė problema, nagrinėjama straipsnyje – kokiomis kryptimis ir kaip gali būti tobulinama vidaus kontrolė organizacijose.

Straipsnio tikslas – nustatyti ir apibūdinti vidaus kontrolės tobulinimo kryptis.

Tikslui pasiekti formuluojami uždaviniai:

- pristatyti požiūrius į vidaus kontrolę ir pateikti vidaus kontrolės koncepciją;
- suformuoti ir apibūdinti vieningą vidaus kontrolės proceso seką;
- atskleisti ir susisteminti galimas vidaus kontrolės tobulinimo kryptis.

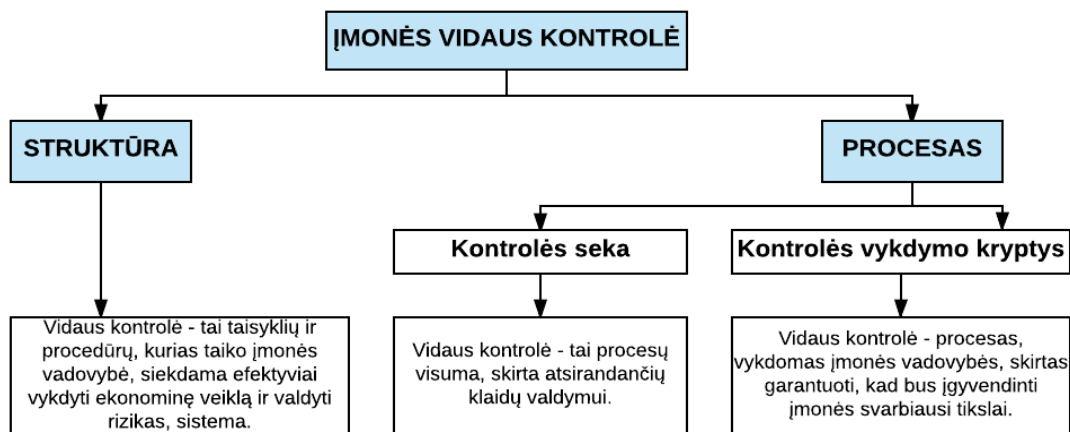
Tyrimo metodai. Straipsnyje atliekama literatūroje, Lietuvos ir užsienio autorių moksliniuose darbuose, tyrimuose, publikacijose, o taip pat ir normatyviniuose dokumentuose pateiktos informacijos apie vidaus kontrolę analizė bei sintezė. Susistemintus informaciją išskiriamos ir apibūdinamos vidaus kontrolės tobulinimo kryptis.

Vidaus kontrolės koncepcija

Vidaus kontrolė, kaip atskira įmonės valdymo sritis, vadybos moksle pradėta nagrinėti ne per seniausiais. Kol nebuvo pradėta plačiau nagrinėti, vidaus kontrolės sąvoka buvo tapatinama su vidaus patikrinimu. 1930 m. vidaus kontrolės sistema buvo apibrėžiama kaip ataskaitų sistemos ir su tuo susijusių biuro procedūrų koordinavimas tokiu būdu, kad vienam darbuotojui savarankiškai vykdant jam paskirtus įsipareigojimus, tuo pačiu būtų tikrinamas kito darbuotojo atliktas darbas. Tai yra vienas pirmųjų žinomų apibrėžimų, rodančių vidaus kontrolės svarbą siekiant nustatyti ir užkirsti kelią sukčiavimui (Sawyer *et al.* 2003). Nuo XX a. vidurio vidaus kontrolės funkcijos plėtėsi, tapo organizavimą ir koordinavimą apimančiais veiksniais. Dėmesys buvo pradėtas skirti turto išsaugojimui, apskaitos informacijos patikimumo tikrinimui, operacijų efektyvumo didinimui, numatytos politikos siekimui, procedūrų atlikimui (Kanapickienė 2009). Taigi jau visiškai kitokią vidaus kontrolės koncepciją 1941 m. suformulavo Victor Brick, kuris teigė, kad vidaus kontrolė – ne tik veiksmas, kurie tiesiogiai susiję su buhalterine apskaita, bet ir politika bei procedūros, vykdomos visos įmonės mastu (Dzingulevičienė *et al.* 2010). Vėliau, 1949 m., labiau žinomą vidaus kontrolės apibrėžimą pristatė Amerikos sertifikuotų apskaitininkų institutas (AICPA). Jie savo 1-ajame SAS nutarime (The auditor's Study and Evaluation of Internal Control) nustatė pagrindines vidaus kontrolės funkcijas ir ją apibrėžė kaip organizacijos planą ir kitas koordinuotas priemones bei būdus, naudojamus įmonės turtui saugoti, duomenų saugumui ir patikimumui tikrinti, veiklos efektyvumo didinimui, nusistovėjusios valdymo politikos užtikrinimui (Lakis *et al.* 2012). Tačiau nors ši tema jau ir buvo nagrinėjama, vidaus kontrolės populiarumas sparčiai išaugo tik XX a. paskutiniame dešimtmetyje. XX a. 9-ajame dešimtmetyje Jungtinėse Amerikos Valstijose prasidėjo masinis finansinių organizacijų bankrotas, kurį iš dalies įtakėjo sukčiavimas ir netinkamas organizacijų administravimas. Bazelio bankų priežiūros komitetui išanalizavus šių nuostolių priežastis, buvo padaryta išvada, kad jų galima buvo išvengti, jei organizacijos būtų naudojusios veiksmingas vidaus kontrolės sistemas (Campion 2000). Taigi tapo aišku, kad norint grąžinti vartotojų pasitikėjimą, reikia užtikrinti organizacijų veiklos skaidrumą. O tam turi būti sugriežtinti ir įstatymiškai reglamentuoti reikalavimai vadovų atsakomybei ir organizacijų valdymui, t. y. vidaus kontrolei.

Šiuolaikinėje literatūroje yra labai daug ir įvairių vidaus kontrolės apibrėžimų ir apibūdinimų. Plačiąja prasme įvairiuose žodynuose kontrolė apibūdinama kaip ko nors tikrinimas ir priežiūra. Tuo tarpu Ekonomikos terminų žodyne (Vainienė 2005) kontrolė apibūdinama kaip iš įstatymų ar sandorių atsirandančios teisės, kurios apima nuosavybės teisę į visą ar dalį ūkio subjekto turto arba bet kokias kitas teises bei leidžia daryti lemiamą įtaką įmonės valdymui ir veiklai, ar valstybės priežiūra. Vidaus kontrolės apibūdinimuose pabrėžiami vis skirtingi aspektai, tačiau kaip teigia R. Kanapickienė (2008), V. Lakis (2012) ir L. Giriūnas (2015), esminis terminas, dėl kurio mokslininkai yra vieningi – vidaus kontrolė yra įmonės veiklos tikrinimas, stebėjimas, priežiūra ir reguliavimas. Taip pat šie autoriai išskiria dvi vidaus kontrolės nagrinėjimo kryptis (1 pav.):

- vidaus kontrolės struktūros tyrimas;
- vidaus kontrolės atlikimo proceso analizė.



1 pav. Įmonės vidaus kontrolės sąvokos nagrinėjimo kryptys (parengta pagal Giriūnas *et al.* 2015; Kanapickienė 2008)

Fig. 1. Directions of the company's internal control concept analysis (prepared according to Giriūnas *et al.* 2015; Kanapickienė 2008)

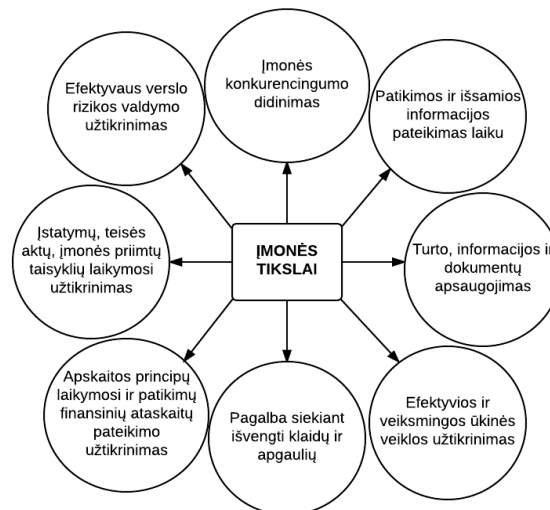
Vienas reikšmingiausių vidaus kontrolės, kaip struktūros, koncepcijos plėtojimuose buvo 55-asis SAS (1988 m.). Jame pirmą kartą ir buvo pateikta sąvoka – „vidaus kontrolės struktūra“. Autoriai, akcentuojantys struktūrines vidaus kontrolės savybes, vieningai nesutaria, kokie elementai turėtų sudaryti vidaus kontrolę. Dažniausiai nurodoma, kad tai procedūros, priemonės, įmonės politika. Taip pat struktūriniais vidaus kontrolės elementais gali būti taisyklės, metodikos, metodai, būdai, procesai, naudojami efektyviai įmonės veiklai. Aiškesnė vidaus kontrolės struktūra

apibrėžiama CoCo (1995) bei Turnbull (1999) modeliuose. Juose vidaus kontrolė apibrėžiama kaip sistema, apimanti tokius įmonės komponentus: išteklius, procesus, kultūrą, struktūrą, užduotis, politiką, elgesį (Kanapickienė 2008).

Požiūris, pabrėžiantis struktūrines vidaus kontrolės savybes, išskiria vidaus kontrolės tikslus keturiose srityse: ataskaitų teisingumas, veiklos efektyvumas, turto apsauga, informacijos teisingumas. Įmonė turi nusistatyti reikalavimus, keliamus savo finansinėms ataskaitoms, jų patikimumui, teisingumui, išsamumui, savalaikiam parengimui. Taip pat vadovybė turi užtikrinti, kad įmonės veikla ir operacijos būtų efektyvios, veiksmingos, teisėtos ir skaidrios. Tinkama vidaus kontrolės sistema užtikrins turto apsaugą, racionalų resursų naudojimą. Efektyvi vidaus kontrolė turi nustatyti ir išvengti informacijos iškraipymo, netyčinių klaidų. Be šių pagrindinių vidaus kontrolės tikslų taip pat išskiriami ir veiksmingos valdymo politikos užtikrinimas, įstatymų ir teisės aktų laikymasis, rizikos valdymas. Tačiau kaip teigia R. Kanapickienė (2009), toks požiūris į vidaus kontrolę nėra visiškai išsamus, nes ji nagrinėjama kaip vienas atvejis ar aplinkybė, apibrėžiama statinė būseną. Vidaus kontrolė turi būti nagrinėjama kaip vykdomų veiksmų visuma, kaip dinaminis procesas, kuris nuolatos turi būti planuojamas, atliekamas ir tikrinamas. Iš to išplaukia kiti du vidaus kontrolės, kaip proceso, nagrinėjimo aspektai:

- kryptys, kuriomis turi būti vykdoma kontrolė;
- vidaus kontrolės atlikimo veiksmų seka.

J. A. Pfister (2009), akcentuojant kryptis, kuriomis turi būti vykdoma vidaus kontrolė, ją apibrėžia kaip procesą, kurį vykdo įmonės vadovybė ir kitas personalas tam, kad būtų pasiekti organizaciniai tikslai, susiję su operacijų veiksmingumu ir efektyvumu, vidaus kontrolės ir į išorę teikiamų ataskaitų patikimumu, atitikimu įstatymuose, teisės aktuose ir vidaus politikoje nustatytiems reikalavimams. Šiuo aspektu nagrinėjant vidaus kontrolę, ji apibrėžiama kaip procesas, skirtas realiai užtikrinti, kad bus įgyvendinti įmonės svarbiausi tikslai (2 pav.).



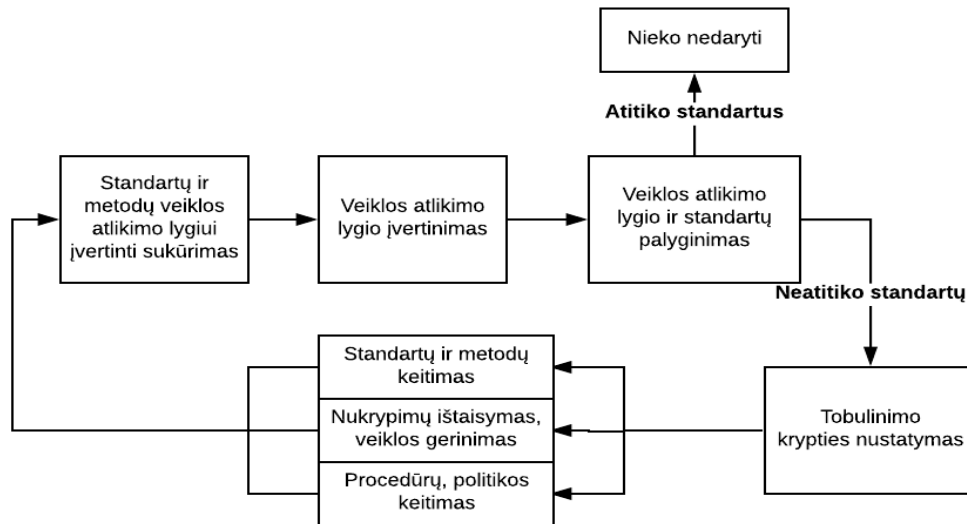
2 pav. Įmonės tikslai, įgyvendinami vidaus kontrolės pagalba (parengta pagal Kanapickienė 2009)

Fig. 2. Company goals implemented through internal control assistance (prepared according to Kanapickienė 2009)

Pirmiausia vidaus kontrolė turi padėti įmonei didinti jos konkurencingumą, kas yra vienas iš pagrindinių bet kokio verslo tikslų. Ji turi suteikti įmonės vadovams informaciją, ar laikomasi numatytų tikslų, politikos ir programų, ar įgyvendintos nusimatytos užduotys. Patikima ir išsami informacija yra būtina priimant valdymo sprendimus, todėl vadovai turi būti įsitikinę, kad jų gaunama informacija yra tiksli, neiškraipyta ir gauta laiku. Turto, informacijos ir dokumentų apsauga įgavo ypatingą svarbą, nes vis daugiau įmonės „neapčiuopiamo“ turto yra saugoma kompiuterinėse sistemose. Reikia pasirūpinti, kad saugoma informacija nebūtų išplatinta, sunaikinta ar panaudota netinkamiems tikslams. Tas pats galioja ir įmonės materialiam turtui, kuris gali būti pavogtas ar atsitiktinai sunaikintas. Taip pat vidaus kontrolei svarbus susijusių padalinių sinchroniškumo kontroliavimas. Juk svarbu, kad ūkinėje veikloje būtų išvengta nereikalingo dubliavimosi, negamybinių išlaidų. Šio tikslo pagrindiniai momentai – ūkinių faktų sutvarkymas ir teisinio įregistravimo užtikrinimas, ūkinės–finansinės politikos reikalavimų įgyvendinimas. Efektyvi vidaus kontrolė turi padėti išvengti galimų klaidų bei apgaulių įmonės veikloje. Ji taip pat turi užtikrinti, kad darbuotojai laikytųsi administracijos nustatytų apskaitos vedimo metodų ir taisyklių, kad visos ataskaitos atitiktų įstatyminius reikalavimus bei būtų patikimos. Įstatymai yra nuolatos keičiami bei papildomi. Juos būtina nuolatos studijuoti, taip užtikrinant, kad įmonės veikla būtų teisėta, remtųsi galiojančiais įstatymais ir norminiais aktais. Galiausiai, vidaus kontrolės sistema yra svarbi rizikos valdymui. Jos tikslas yra nustatyti įmonės

veiklai kylančias rizikas ir jas valdyti. Kaip teigia R. Kanapickienė (2009), norint pasiekti visus šiuos tikslus, kontrolė turi būti neatskiriama kiekvieno vadovo pareigų dalis.

Kiek aiškesnis yra daugelyje šaltinių pateikiamas vidaus kontrolės apibrėžimas, kuriame vidaus kontrolė traktuojama kaip procesas, o tiksliau – kaip kontrolės veiksmų seka (Bagdonas *et al.* 2000, Bivainis 2011, Hitt *et al.* 2012, Stoner 2006, Borrow *et al.* 2008). Vidaus kontrolė – tai procesas, kuris užtikrina vykdomos veiklos atitikimą planuojamai veiklai. Toks kontrolės procesas padeda vadovams stebėti planavimo, organizavimo ir vadovavimo efektyvumą. Esminė proceso dalis yra ta, kad esant reikalui, vadovai turi imtis tobulinimo veiksmų. 3 pav. pateikiami esminiai vidaus kontrolės proceso elementai.



3 pav. Kontrolės proceso seka

Fig. 3. The sequence of the control process

Kaip teigia N. Hitt (2012), kiekvienas iš šių bazinių kontrolės proceso elementų reikalauja didelio vadovų dėmesio ir atidumo priimančiam sprendimui.

Standartų ir metodų sukūrimas veiklos atlikimo lygiui įvertinti yra pirmasis kontrolės proceso etapas. Standartas – tai objektas (gali būti ir fizinis, ir dokumentas), su kuriuo lyginami veiklos rezultatai. Standartai turi padėti nustatyti, ar gauti rezultatai atitinka pagrindinius organizacijos tikslus (Bagdonas *et al.* 2000). Kontrolės procesui yra labai svarbu tiksliai nurodyti, ko tikisi vadovybė. Tai turi prasidėti aukščiausiam organizacijos lygmenyje ir galiausiai įtraukti kiekvieno lygio darbuotoją. Aukščiausio lygio vadovai turi suformuoti organizacijos viziją ir plačius strateginius tikslus. Tolesni tikslai ir uždaviniai, numatyti planavimo proceso metu, taip pat turi būti suformuluoti aiškiai, numatyti visi jų pasiekimo terminai. Preciziškai suformuluotus tikslus yra lengviau įvertinti, išmatuojamus tikslus yra lengva perduoti ir paversti standartais ir metodais, kurie bus naudojami veiklos lygio nustatymui. Būtent tokie preciziškai suformuluoti tikslai ir uždaviniai yra ypač svarbūs kontrolei, kadangi planavimą ir kontrolę paprastai atlieka skirtingi žmonės (Stoner 2006). Svarbu pabrėžti, kad tikslai turi būti išmatuojami ir pasiekiami, o tuo tarpu standartai turi skatinti veiklos tobulėjimą. Tačiau, kaip teigia J. L. Burrow (2008), nors standartai ir turėtų būti aukšti, jie taip pat privalo būti ir pasiekiami. Nes juk vėliau jie tampa rodikliais, pagal kuriuos matuojama veiklos sėkmė ir keičiami kontrolės procesai. Taip pat standartams yra būdingos tolerancijos ribos (leistini nukrypimai). Techninių parametru tolerancijos ribos yra pagrindžiamos skaičiavimais, o ekonominių ir socialinių – vadovaujantis logika. Jų atžvilgiu sprendimai dažniausiai paliekami darbuotojams. Daugelis autorių (Bagdonas *et al.* 2000, Hitt *et al.* 2012, Borrow *et al.* 2008) išskiria keturis pagrindinius standartų tipus:

- Fiziniai (kiekybiniai) standartai, kurie reglamentuoja produktų ir paslaugų kiekybę, vartotojų ar klientų skaičių. Pavyzdžiui, gali būti nustatytas minimalus vienetų skaičius, kurį darbuotojas turi pagaminti per mėnesį, arba pardavimų vadybininkui gali būti nustatytas minimalus klientų skaičius, su kuriais jis turi susisiekti dienos bėgyje.
- Piniginiai standartai, kurie išreiškiami pinigais ir reglamentuoja darbo, žaliavų sąnaudas, pardavimų pajamas, bendrąjį pelną ir pan. Tai yra vienas svarbiausių įmonės sėkmės rodiklių. Pavyzdžiui, darbuotojai gali piktnaudžiauti naudodami medžiagas, o padidėjusios sąnaudos, nedidėjant pardavimams, mažins įmonės pajamas.

- Laiko standartai, kurie nurodo, per kiek laiko turi būti atlikti darbai arba darbo tempą. Tam tikrai užduočiai skiriamas laiko kiekis gali turėti įtakos sąnaudoms, atlikto darbo kiekiui ir dažnai darbo kokybei. Žinoma, laiko standartai ne visoms įmonėms yra vienodai svarbūs. Pavyzdžiui, jie gali būti labai svarbūs statybų versle, kuriame yra griežti darbų atlikimo terminai.
- Kokybiniai standartai, kurių vieną dažniausiai neužtenka darbuotojo, prekės ar paslaugos įvertinimui, tačiau tam tikroje veikloje jie gali būti ne mažiau svarbūs. Tobulumas – klaidų nebuvimas – gali būti vienintelis veikloje reikalingas standartas. Pavyzdžiui, neteisingai parengti finansinės atskaitomybės dokumentai niekam nereikalingi. Tačiau dažniausiai yra per daug sudėtinga ir brangu įvertinti kiekvieno produkto kokybę.

Standartų nustatymas glaudžiai siejasi su kitomis kontrolės funkcijomis, nes standartai turi būti nustatomi kaip tam tikrų uždavinių sprendimo rezultatai. Kontrolei yra svarbiausia tai, kaip tiksliai standartai apibrėžti, kokie jų ypatumai, kaip juos lyginti su rezultatais. Taigi visos vidaus kontrolės efektyvumas tiesiogiai siejasi su tiksliai standartų nustatymu.

Antrasis vidaus kontrolės proceso veiksmas yra veiklos atlikimo lygio vertinimas, dar vadinamas faktinės būsenos nustatymu. Kaip ir visas kontrolės procesas, vertinimas yra pasikartojantis ir niekada nenutrūkstantis procesas. Jo dažnumas priklauso nuo veiklos, kurią vertiname, tipo. Vadovai turėtų vengti ilgų periodų tarp veiklos atlikimo lygio vertinimo (Stoner 2006). Veiklos vertinimas dažniausiai yra vienas iš pagrindinių, tačiau ir sudėtingesnių darbų. Kad kontrolė būtų efektyvi, vertinimas turi būti patikimas, atitikti tiriamą situaciją. Svarbiausia, kad veikla būtų vertinama tik pagal standartuose numatytus terminus. Faktinė būsena, kaip teigia J. Bivainis (2011), skirtingai nei numatyti standartai, tam tikru laiko momentu tegali būti viena, bet gali skirtis jos aprašymas. Tai gali nutikti dėl matavimo specifikos (naudojami skirtingi metodai ar matavimo priemonės, matavimo netikslumai, skaičiavimo klaidos) arba dėl aprašymo abstrakcijos lygio (detalus ar agreguotas). Kaip teigia N. Hitt (2012), netikslumų lygis matuojant veiklos atlikimo lygį yra atvirkščiai proporcingas tiksliai standartų nustatymui, t. y. kuo standartai nekonkretesni, tuo didesnė tikimybė, kad veikla bus išmatuota blogai. Taigi labai svarbu, kad veiklos dokumentai būtų sudaromi taip, kaip nustatyta standartuose, kad būtų laikomasi juose numatytų formų. Kitas svarbus reikalavimas yra tikslumas, nes ir nedidelės klaidos mažina ataskaitų patikimumą, pažeidžia kontrolės proceso efektyvumą. Efektyvi kontrolė priklauso ir nuo veiklos įvertinimo dokumentų pateikimo greičio, nes visos ataskaitos turi būti išanalizuotos laiku. Tik kai atsakingi darbuotojai įsitikina ataskaitų patikimumu ir kokybe, jos teikiamos aukščiausiems vadovams.

Galiausiai, nors veiklos vertinimas turėtų būti išsamus, reikėtų vertinti ne viską. Vertinimas kainuoja, o gaunamos informacijos naudingumas gali nepateisinti išlaidų. Svarbiausia, kad tai, kas yra vertinama, būtų smarkiai susiję su organizacijos tikslais. Veikla, kuri yra būtina, bet neteikia jokių tikslų pasiekimo rodiklių, nepagrindžia sąnaudų jai išmatuoti. Tai, ką išmatuoti ir įvertinti lengva, ne visada bus tai, ką svarbu kontroliuoti.

Trečiasis proceso etapas yra veiklos atlikimo lygio ir standartų palyginimas. J. A. F. Stoner (2006) ir J. Bivainis (2011) sutinka, kad daugeliu atveju tai lengviausias kontrolės žingsnis. Jame veiklos atlikimo lygis lyginamas su iš ankščiau nustatytais standartais. Viskas yra labai paprasta, kai abu aprašyti analogiškais rodikliais ir matavimo vienetais. Tada abiejų rezultatai yra gretinami ir aiškiai matoma, koks yra neatitikimas. Taip pat reikia nustatyti, ar tas neatitikimas patenka į tolerancijos ribas, kurios turėtų būti apibrėžtos iš anksto. Tačiau problema gali kilti todėl, kad ne visus rodiklius galima išreikšti kiekybiškai, abi būsenos gali būti aprašytos skirtingais rodikliais. Tokiais atvejais reikalingi papildomi skaičiavimai ir informacija, kurie gali lemti papildomas išlaidas, o gauti rezultatai vis tiek bus nelabai tikslūs. Taigi, kaip teigia J. Bivainis (2011), sprendžiant metodinius kontrolės klausimus yra būtina, kad standartai ir veiklos atlikimo lygio rodikliai būtų tinkamai suderinti iš anksto. N. Hitt (2012) problemą įžvelgia ir tame, kad rezultatų abėje vienų rodiklių palyginimai gali atskleisti gerus rezultatus, o kiti gali nepasiekti užsibrėžtų normų. Todėl atsakingi darbuotojai turi žinoti, kaip interpretuoti palyginimų visumą ir gauti tinkamas išvadas, nes kartais netgi vienas neatitikimas gali nusverti daug teigiamų rezultatų ir atvirkščiai.

Gali atrodyti, kad ideali situacija yra tada, kai veiklos lygis viršija standartą, ir nereikia imtis jokių korekcijos veiksmų. Tačiau svarbu suprasti, kodėl tokie rezultatai buvo gauti, tam kad tokia sėkmė galėtų būti pakartota. Gali būti ir taip, kad aukšti rezultatai vienoje srityje lėmė blogesnius kitoje. Trečia išvada gali būti ta, kad tiesiog patys standartai buvo nustatyti netinkamai.

Didžiausią susirūpinimą kelia situacija, kai veiklos atlikimo lygis yra žemesnis už standartus. Tai reiškia, kad įmonė gali nepasiekti savo išsikeltų tikslų. Taip pat tokie rezultatai parodo, kad yra problemų planavime ir veiksmų įgyvendinime. Vadovai turi imtis korekcinį veiksmų, kad ištaisyti situaciją, visos procedūros turi būti kruopščiai peržiūrėtos, kad neatitikimai nesikartotų ateityje.

Taigi, jei veiklos atlikimo lygis standartus atitiko, viskas yra gerai ir organizacijos operacijos nekeičiamos. Tačiau jei yra neatitikimas, kyla ketvirtąjį proceso etapą – kontrolės tobulinimo – poreikis.

Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys

Visų pirma, vadovai turi turėti visas reikalingas žinias ir informaciją, kad išsiaiškintų nukrypimų nuo nusimatyto standartų ir metodų priežastis. Tikslī ir aiški informacija reikalinga ir tam, kad būtų galima nustatyti ir įmanomus tobulinimo veiksmus. Tobulinimo veiksmų etapas reikalauja stiprių diagnozavimo įgūdžių bei aukšto kompetencijos lygio. Juk kartais organizacijos gebėjimą pasiekti nusimatytus tikslus gali veikti jos kontrolės sričiai nepriklausantys veiksniai. Kitais atvejais apribojimus ir neatitikimus sukelia net ir tokios paprastos, tačiau sunkiai išsiaiškinamos aplinkybės: darbuotojų priimami klaidingi sprendimai; dėl paprastų klaidų atsirandantys veiklos sutrikimai; kontrolės priemonės gali būti apeitos kelių darbuotojų susitarimu; ir pan. (Vidaus... 2004). Kaip teigia N. Hitt (2012), kartais iškilusių neatitikimų priežastys gali būti lengvai atpažįstamos, tačiau sprendimo, kokių korekcinų veiksmų imtis, priėmimas gali būti sudėtingas. Ir atvirkščiai, galima lengvai parinkti efektyviausius tobulinimo veiksmus, tačiau ne visada būna lengva identifikuoti neatitikimų priežastis.

Vidaus kontrolės tobulinimo procesas gali apimti vieną ar kelias kryptis. J. A. F. Stoner (2006), J. Bivainis (2011), E. Bagdonas (2000) ir N. Hitt (2012) išskiria dvi galimas kryptis – nukrypimų taisymą ir veiklos gerinimą arba standartų ir metodų pakeitimą. J. L. Burrow (2008) ir J. Doyle (2007) išskiria dar ir trečią – procedūrų ir vidaus politikos keitimą.

Nukrypimų taisymas ir veiklos gerinimas. Kai numatyti standartai yra nepasiekti, dažniausiai stengiamasi gerinti atliekamų veiksmus arba imtis papildomų. Tai reiškia, kad reikia patikrinti, ar vykdomi veiksmai ir darbai yra gerai organizuoti, kad visi reikalingi išteklių yra pasiekiami laiku, kad visa naudojama įranga dirba tinkamai. Kaip teigia E. Bagdonas (2000), jei numatyti veiklos rezultatai nebuvo pasiekti, yra būtina įvertinti, ar veiklai vykdyti buvo pasirenkami tinkamiausi įrenginiai atsižvelgus į jų kainą ir našumą. Labai svarbus ir pačios veiklos organizavimo procesas. Jis turi būti sureguliuotas taip, kad aiškiai atspindėtų jame dalyvaujančių dalyvių, t. y. darbuotojų, atsakomybių ribas ir pareigas. Už procesą atsakingas vadovas bei darbuotojai turi žinoti savo vaidmenis veiklos vykdyme. Taip pat turi būti užtikrintas bendravimas su išore, t. y. turi būti koordinuotas visų procese dalyvaujančių dalyvių bendradarbiavimas. Juk veikla būna sėkminga tik tada, kai visi joje dalyvaujantys asmenys siekia vienodo tikslo ir dalinasi visais įmanomais resursais, tame tarpe ir informacija, kas užtikrina tinkamų sprendimų priėmimą laiku. Veikla bus produktyvi tada, kai individualūs darbuotojų veiklos rezultatai bus susieti su organizacijos tikslų pasiekimu. Kiekvienas organizacijoje dirbantis asmuo turėtų būti atsakingas už konkrečių tikslų pasiekimą, o visų darbuotojų tikslai turi sietis į vieną bendrą organizacijos tikslą. Vadovybė turi užtikrinti šią sąveiką, nes tada bus užtikrinta, kad darbuotojai veiklą atlieka tinkamai, kad tinkamai naudoja organizacijos resursus.

Kaip savo atliktame tyrime nustatė J. Doyle (2007), vidaus kontrolės trūkumai vidinėje veikloje yra labiau tikėtini įmonėms, kurios yra mažesnės, jaunesnės, finansiškai silpnesnės, tačiau greitai augančios arba išgyvenančios restruktūrizaciją. Tokių įmonių veikla yra įvairi, jos sparčiau auga, dažnai keičiasi įmonėje vykstantys procesai. Nuolatiniai aplinkos pokyčiai, didėjantys veiklos mastai trukdo tokioms įmonėms išlaikyti tinkamą nuolatinę vidinę kontrolę. Įmonės priverstos pastoviai peržiūrėti ir tobulinti savo vykdomą veiklą, kad ji taikytųsi prie įmonėje vykstančių pokyčių.

Procedūrų, politikos keitimas. Gali susidaryti ir tokios situacijos, kad standartai bus nepasiekti, nes veikla buvo netinkamai suplanuota, darbuotojai buvo nepakankamai kvalifikuoti ar motyvuoti atlikti jiems skirtą veiklą. Tai dažniausiai atsitinka, kai pradedamos naujos, prieš tai dar nedarytos, procedūros, pradedama naudoti nauja įranga arba būna atsiradusios kitos naujovės. Tokiu atveju vidaus politika ir vykdomos procedūros turi būti peržiūrimos ir keičiamos, kad būtų galima siekti norimų rezultatų.

Viena iš priežasčių, kodėl veiklos rezultatai neatitiko nustatytų standartų, gali būti žmogiškasis faktorius. A. Radaev (2015) teigia, kad socialiniai-psichologiniai veiksniai, veikiantys darbuotojus, gali turėti didelę įtaką jų darbinei veiklai ir rezultatams. Blogus rezultatus gali lemti valdymo filosofija organizacijoje, vadovų darbo stilius, konfliktai tarp kolektyvo narių, motyvavimo trūkumas. Tai, kaip procesas yra pateikiamas darbuotojams, lemia atmosferą, tvyrančią organizacijoje, daro įtaką personalo suvokimui apie jų atliekamų veiksmų svarbą. Vadovai savo veiksmais ir bendravimu turėtų skatinti organizacinę kultūrą, kuri motyvuotų darbuotojus veikti vadovaujantis vadovybės nustatytais procedūromis ir vidaus politika. Vadovybės pasirinktas „tonas“ ir veiksmai yra kritiškai svarbūs šiuo aspektu. Vadovo galios demonstravimas bendraujant su darbuotojais neduos norimų rezultatų. Vadovai turi išaiškinti darbuotojams, kodėl jų veikla yra vienaip ar kitaip kontroliuojama ir tikrinama, tačiau to priežastimi jokiais būdais negali būti įvardijamas nepasitikėjimas darbuotoju. Taigi čia nepageidautini nukrypimai į abi puses: jei kontrolė bus nepakankama, dėl informacijos stokos nebus net prielaidų tinkamai vykdyti veiklą, jei bus kontroliuojama per daug objektų ir per dažnai, ne tik dalis sąnaudų bus neproduktyvios, bet ir įsivyras nieko gero nežadanti neigiama psichologinė atmosfera (Bivainis 2011).

Taip pat vadovybė ir kiti organizacijos procesų dalyviai turėtų būti pakankamai kompetentingi, kad galėtų vykdyti savo pareigas. Pradėjus naują veiklą organizacijoje, bet tinkamai neapmokius ir neparuošus darbuotojų jos atlikimui, norimi rezultatai nebus pasiekti. Todėl prieš planuojant naujas veiklas darbuotojai turi būti tinkamai apmokyti, jiems turi būti išaiškinta naujų veiklų svarba bei jiems keliami tikslai vykdam tą veiklą. Darbuotojai turi būti ir motyvuoti tinkamam veiklos atlikimui ir nuolatiniam tobulėjimui. Tam pirmiausia turi būti patenkinti visi kiti baziniai

darbuotojų poreikiai – atlygis, darbo įrankiai, socialinės garantijos, pagarba, pripažinimas. Tik patenkinus bazinius darbuotojų poreikius, gali būti „auginami“ talentai organizacijos viduje, kurie siektų tobulumo savo atliekamoje veikloje.

Efektyvių veiklos rezultatų pasiekimui įtakos turi aiškiai ir tiksliai apibrėžtos visos veiklos atlikimo procedūros, veiksmų seka. Jei paaiškėja, kad vykdoma veikla rezultatų neatitiko, turi būti peržiūrima, ar visi šie reikalavimai buvo tinkami įvykdyti. Galbūt darbuotojams yra reikalingi papildomi apmokymai, instruktažai. O gal vykdoma veikla yra netinkamai sureguliuota, parinktos netinkamos ir neveiksmingos procedūros, jų aprašymai yra neišsamūs, kas reikalauja jų peržiūros ir tobulinimo.

Standartų ir metodų keitimas. Galiausiai, jei visi veiklos lygio gerinimo būdai nepadedą, reikėtų iš naujo peržiūrėti nusimatytus standartus. Planavimas niekada negali būti tikslus, aplinka yra dinamiška, todėl yra didelė tikimybė, kad kol buvo kuriami standartai ar atliekama veikla, pasikeitė tam tikros sąlygos. Pavyzdžiui, planas padidinti pardavimus gali būti neįvykdomas, nes rinkoje atsirado naujas varžovas. Negalima tikėtis, kad visi standartai visada bus tinkamai nustatyti, nors ir svarbu tikėti, kad vykdoma veikla pasieks aukštus rezultatus. Sprendimas mažinti standartus yra sunkus, tačiau jo gali reikėti, kol darbuotojai įgaus patirties vykdomoje veikloje.

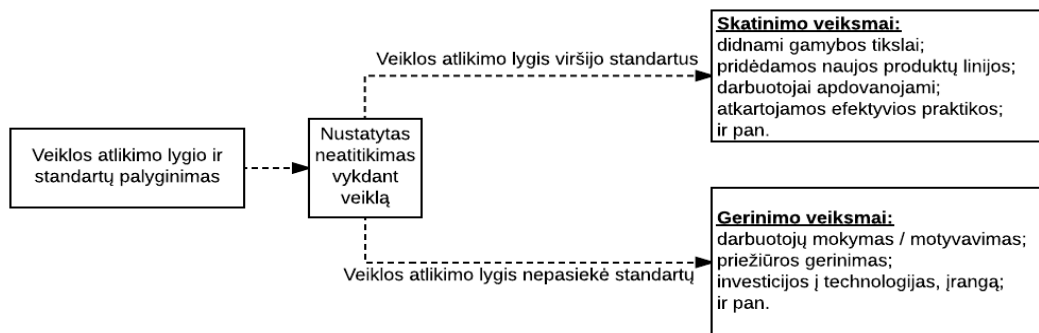
E. Bagdonas (2000) teigia, kad tam jog nustatyti standartai praktiškai būtų naudingi ir galėtų būti tinkamai koreguojami, būtina sekanti informacija:

- Archyviniai dokumentai. Visada naudinga žinoti, kas buvo praeityje. Tai parodo, ar sėkmingai įgyvendinome planus praeityje, kokios iškildavo problemos, kaip jos buvo sprendžiamos. Galbūt tą patirtį galima būtų panaudoti nusimatant naujus standartus.
- Nauji faktai. Esamoje situacijoje kitokie gali būti darbuotojų sugebėjimai, nauja įranga ar geresnė technika. Visi pakeitimai turi būti daromi atsižvelgiant į naują padėtį.
- Ateities planai. Turi būti atsižvelgiama ir į galimus pokyčius ateityje. Pavyzdžiui, gali būti tobulinama įranga ar technologijos, didinamas darbuotojų skaičius. Reikia tuos numatomus pokyčius įtraukti į ateities standartus.

Privaloma, kad vadovybė įsitikintų, jog standartai ir metodai kuriami, keičiami ir taikomi bendradarbiaujant su visų lygių darbuotojais. Tokiu būdu užtikrinama, kad visi darbuotojai vienodai gerai supranta jų veiklai taikomus reikalavimus, siektinus uždavinius. Praktikoje standartai dažniausiai nustatomi „iš viršaus“, o bendradarbiavimas su dalyviais dažniausiai būna tik apsimestinis. Tačiau darbuotojai standartų ir metodų koregavime turi dalyvauti ne tik dėl to, kad jie gali suteikti informacijos, bet ir dėl to, kad jie suvokia, kokie standartai ar metodai galėtų būti efektyviausi ir kaip jie sieks juos įgyvendinti (Bagdonas *et al.* 2000). Taigi organizacijoje turi būti sukurta atlikto darbo vertinimo ir grįžtamojo ryšio sistema. Pagrindinius standartus ir metodus vadovai turėtų nustatyti ir koreguoti kartu su darbuotoju. Taip būtų suderinami abiejų lūkesčiai – pavaldinys tiksliai žinotų, kokie jam keliami uždaviniai, kaip juos įgyvendinti, kokių išteklių reikia, kokių rezultatų tikimasi, kaip bus matuojami bei vertinami pasiekti rezultatai. Tinkamai suformuluoti standartai ir metodai padeda užtikrinti, kad darbuotojo veiksmai bus nukreipti į rezultatą. Darbuotojams tampa lengviau atskirti pageidaujamas ir nepageidaujamas rezultatus, padidėja jų pasitenkinimas darbu, nes jie žino, kokias užduotis ir kaip gerai įvykdo. Kai yra skatinamas darbuotojo ir vadovo tarpusavio santykis, kartu keliami tikslai, tokiems standartams darbuotojai mažiau priešinasi, turi didesnę norą juos tinkamai įgyvendinti.

Pasak J. L. Burrow (2008), labai svarbu atskirti ir tai, kokie standartai ar metodai yra koreguojami. Nauji, dar mažai naudoti standartai turi būti peržiūrimi kruopščiau nei tokie, kurie naudojami ir koreguojami ilgesnį laiką. Standartai turi būti koreguojami nedelsiant, kai tik paaiškėja, kad jie nebus pasiekti, o bandymai gerinti atliekamą veiklą buvo nesėkmingi. Pakeitimai ir jų priežastys turi būti išaiškinti susijusiems darbuotojams, o standartų nustatymo procedūros turi būti peržiūretos, kad vėliau nustatomi standartai būtų labiau tikslūs. Jei standartai yra užbaigti, išsamūs ir po kiekvienos veiklos proceso pakoreguojami, yra aiškios jų nustatymo ir koregavimo procedūros, tai jie gali būti priimami, taikomi ir koreguojami neįtraukiant į tai visų organizacijos darbuotojų ar net vadovų. Taip vyksta nuolatinis standartų nustatymo proceso tobulinimas ir yra taupomi organizacijos resursai.

Taigi probleminė situacija susidaro, kai rezultatai yra prastesni nei norima. Tada reikia imtis vieno iš aukščiau aprašytų gerinimo veiksmų, kurie grąžintų veiklą į norimą lygį ir nesukeltų dar didesnių problemų ateityje. Tačiau kaip teigia Bagdonas (2000) ir Hitt (2012) labai svarbūs ir tie veiksmai, kurių imamasi, kai atsiranda galimybių situacija (4 pav.).



4 pav. Veiklos atlikimo lygio ir standartų palyginimo rezultatai ir galimi veiksmai (parengta pagal Hitt 2012)

Fig. 4. Performance and standards comparison results and possible actions (prepared according to Hitt 2012)

Galimybių situacija. Pastaroji susidaro, kai veiklos atlikimo lygis viršija standartus. Tada kyla poreikis išsiaiškinti, kodėl lygis viršytas, ką reikėtų padaryti, kad tokia veikla būtų tęsiama. Nors tokiu atveju būtinų veiksmų poreikis yra mažesnis, priešasčių išsiaiškinimas gali suteikti naudingos informacijos apie netikėtas galimybes, kuriomis reikėtų pasinaudoti. Hitt (2012) pateikia paprastą pavyzdį: didelė kūdikių maistu prekiaujanti kompanija išleido naują produktą, kurio pardavimai smarkiai viršijo lūkesčius. Tyrimai parodė, kad pardavimai buvo dideli ne dėl to, kad tuo metu buvo didesnis kiekis naujų gaminių nei numatyta, bet dėl to, kad naują produktą pirkė senyvo amžiaus žmonės, turintys dantų problemų. Šis tyrimas paskatino kompaniją pradėti gaminti visiškai naują produktų liniją, skirtą nuo dantų problemų kenčiantiems žmonėms. Kartais net nebūtina kurti naujos prekių linijos, o pastebėjus, kad pardavimai viršijo lūkesčius, galima tiesiog didinti gamybos apimtis. Taip pat tolesnis geros veiklos skatinimas gali vykti apdovanojant darbuotojus už viršytus rezultatus. Taip ir geriausiai, ir ne taip puikiai pasirodę darbuotojai yra skatinami ateityje siekti dar geresnių rezultatų. Jei buvo pastebėta, kad vykdančią veiklą buvo sunaudota mažiau resursų nei tikėtasi, t. y. sumažėjo išlaidos, to priežastis irgi būtina nuodugniai iširti. Išnagrinėjus tokią praktiką, ją galima būtų taikyti kitiems darbuotojams ar netgi kitų procesų tobulinimui, siekiant toliau mažinti išlaidas.

Taigi dar vienas svarbus veiksnys, nustatant tobulinimo kryptis, kurių vadovai turėtų imtis, kai vykdančią veiklą atsiranda reikšmingi nukrypimai nuo standartų, yra tas, kokio lygio – teigiamo ar neigiamo – tie nukrypimai yra. Nors teigiamų nukrypimų atveju galimos tos pačios tobulinimo kryptys (veiklos gerinimas, standartų keitimas, procedūrų ir vidaus politikos keitimas), tačiau naudojami veiksmai yra skatinantys teigiamus rezultatus toliau kartotis.

Išvados

Vidaus kontrolė gali būti nagrinėjama dvejomis kryptimis – kaip struktūra ir kaip procesas. Akcentuojant struktūrinę vidaus kontrolės savybes, dažniausiai nurodoma, kad tai procedūros, priemonės, įmonės politika, taisyklės, metodikos, metodai, būdai, procesai, naudojami efektyviai įmonės veiklai. Taip pat yra du vidaus kontrolės, kaip proceso, nagrinėjimo aspektai – kryptys, kuriomis turi būti vykdoma kontrolė, bei vidaus kontrolės atlikimo veiksmų seka. Pabrėžiant kryptis, kuriomis turi būti vykdoma vidaus kontrolė, ji apibrėžiama kaip procesas, kurį vykdo įmonės vadovybė ir kitas personalas tam, kad būtų pasiekti organizaciniai tikslai, susiję su operacijų veiksmingumu ir efektyvumu, vidaus kontrolės ir į išorę teikiamų ataskaitų patikimumu, atitikimu įstatymuose, teisės aktuose ir vidaus politikoje nustatytiems reikalavimams. Aiškiausias yra daugelyje šaltinių pateikiamas vidaus kontrolės apibrėžimas, kuriame vidaus kontrolė traktuojama kaip procesas, o tiksliau – kaip kontrolės veiksmų seka. Vidaus kontrolės veiksmų seka užtikrina vykdomos veiklos atitikimą planuojamai veiklai. Toks kontrolės procesas padeda vadovams stebėti planavimo, organizavimo ir vadovavimo efektyvumą.

Apžvelgus visas vidaus kontrolės nagrinėjimo kryptis, straipsnio autoriai ją siūlo apibrėžti kaip įmonės valdymo sistemos dalį, sudarytą iš taisyklių ir procedūrų, kurios numato kaip įmonėje turi būti atliekami atitinkami procesai tam, kad būtų pasiekti ir įgyvendinti užsibrėžti įmonės tikslai.

Vidaus kontrolės proceso seka susideda iš šių bazinių etapų:

- Standartų ir metodų sukūrimas veiklos atlikimo lygiui įvertinti. Standartai turi padėti nustatyti, ar gauti rezultatai atitinka pagrindinius organizacijos tikslus. Kontrolei yra svarbiausia tai, kaip tiksliai standartai apibrėžti, kokie jų ypatumai, kaip juos lyginti su rezultatais.
- Veiklos atlikimo lygio vertinimas, dar vadinamas faktinės būsenos nustatymu. Veiklos vertinimas dažniausiai yra vienas iš pagrindinių, tačiau ir sudėtingesnių darbų. Kad kontrolė būtų efektyvi, vertinimas turi būti patikimas, atitikti tiriamą situaciją.

- Veiklos atlikimo lygio ir standartų palyginimas. Veiklos atlikimo lygis lyginamas su iš anksčiau nustatytais standartais. Kai abu aprašyti analogiškais rodikliais ir matavimo vienetais, abiejų rezultatai yra gretinami ir aiškiai matoma, koks yra neatitikimas. Jei veiklos atlikimo lygis standartus atitiko, niekas nekeičiama.
- Kontrolės tobulinimas. Šis etapas atsiranda tik tuo atveju, jei veiklos atlikimo lygis neatitiko nusimatyto standartų. Didžiausią susirūpinimą kelia situacija, kai veiklos atlikimo lygis yra žemesnis už standartus. Tai reiškia, kad įmonė gali nepasiekti savo išsikeltų tikslų. Taip pat tokie rezultatai parodo, kad yra problemų planavime ir veiksmų įgyvendinime. Vadovai turi imtis korekcinio veiksmų, kad ištaisyti situaciją, visos procedūros turi būti kruopščiai peržiūretos, kad neatitikimai nesikartotų ateityje.

Vidaus kontrolės tobulinimo procesas gali apimti vieną ar kelias kryptis – nukrypimų taisymą ir veiklos gerinimą; standartų ir metodų keitimą; procedūrų ir vidaus politikos keitimą.

Nukrypimų taisymas ir veiklos gerinimas naudojamas tokiais atvejais, kai išanalizavus rezultatus paaiškėja, kad vykdomi veiksmai ir darbai nebuvo gerai organizuoti, kad ne visi reikalingi ištekliai buvo pasiekiami laiku, kad ne visa naudojama įranga dirbo tinkamai ir pan. Tokiu atveju dažniausiai stengiamasi gerinti atliekamus veiksmus arba imtis papildomų.

Procedūrų, politikos keitimas atliekamas tada, kai standartai buvo nepasiekti, nes veikla buvo netinkamai suplanuota, darbuotojai buvo nepakankamai kvalifikuoti ar motyvuoti atlikti jiems skirtą veiklą. Tai dažniausiai atsitinka, kai pradedamos naujos, prieš tai dar nedarytos, procedūros, pradedama naudoti nauja įranga arba būna atsiradusios kitos naujovės. Tokiu atveju vidaus politika ir vykdomos procedūros turi būti peržiūrimos ir keičiamos, kad būtų galima siekti norimų rezultatų.

Galiausiai, jei visi veiklos lygio gerinimo būdai nepadedą, turi būti peržiūrimi ir keičiami nusimatyti standartai ir metodai. Planavimas niekada negali būti tikslus, aplinka yra dinamiška, todėl yra didelė tikimybė, kad kol buvo kuriami standartai ar atliekama veikla, pasikeitė tam tikros sąlygos. Privaloma, kad vadovybė įsitikintų, jog standartai ir metodai kuriami, keičiami ir taikomi bendradarbiaujant su visų lygių darbuotojais. Tokiu būdu užtikrinama, kad visi darbuotojai vienodai gerai supranta jų veiklai taikomus reikalavimus, siektinus uždavinius.

Šios vidaus kontrolės tobulinimo kryptys gali būti naudojamos ne tik tada, kai rezultatai yra prastesni nei norima, bet ir tada, kai veiklos lygis viršija standartus. Taip susidaro galimybių situacija. Tokiu atveju svarbu suprasti, kodėl tokie rezultatai buvo gauti, kaip juos atkurti. Tobulinant vidaus kontrolę nurodytomis kryptimis yra atliekami skatinimo veiksmai, pavyzdžiui didinami gamybos tikslai, kuriamos naujos produktų linijos, motyvuojami darbuotojai, atkartojamos efektyvios praktikos.

Literatūra

- Bagdonas, E.; Bagdonienė, L. 2000. *Administravimo principai: vadovėlis*. Kaunas: Technologija. 228 p.
- Bivainis, J. 2011. *Vadyba studentams: mokomoji knyga*. Vilnius: Technika. 336 p.
- Burrow, J. L.; Kleindl, B.; Everard, K. E. 2008. *Business Principles and Management*. 12th ed. Thomson South-Western, Thomson Higher Education. 723 p.
- Campion, A. 2000. *Improving Internal Control – A Practical Guide For Microfinance Institutions*. MicroFinance Network, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit. 73 p.
- Doyle, J.; Ge, W.; McVay, S. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting, *Journal of Accounting and Economics* 44: 193–223.
- Dzingulevičienė, A.; Kustienė, A. 2010. Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiuose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse, *LŽŪU mokslo darbai* 86(39): 13–19.
- Giriūnas, L. 2011. Įmonės vidaus kontrolės funkcijų klasterizavimas apskaitoje: teorinis aspektas, iš konferencijos *Contemporary issues in business, Management and Education '2011*. 2011 m. lapkričio 17 d., Vilnius, Lietuva. Vilnius: Technika, 98–108.
- Giriūnas, L.; Giriūnienė, G. 2015. Vidaus kontrolės sistema, 6 skyrius iš Daujotaitė, D.; Giriūnas, L.; Giriūnienė, G.; Miškinis, A.; Adomavičiūtė, D.; Vinauskienė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*. Vadovėlis. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. 383 p.
- Hitt, M. A.; Black, J. S.; Porter, L. W. 2012. *Management*. 3rd ed. Prentice Hall, Pearson Education, Inc. 494 p.
- Kanapickienė, R. 2008. *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Monografija. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija. 271 p.
- Kanapickienė, R. 2009. *Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos*. Vilniaus universitetas: Habilitacijos procedūrai teikiamų mokslo darbų apžvalga, 44 p.
- Lakis, V.; Giriūnas, L. 2012. The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect, *Ekonomika* 91(2): 142–152.
- Pfister, J. A. 2009. *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*. Physica-Verlag Heidelberg, 245 p.
- Radaev A. N. 2015. Chelovecheskij factor kak istochnik povisheniya effektivnosti sistemi vnutrenevo kontrole v kreditnich organizacijach. *Ekonomika i upravlenije* 7(117): 92–95 (rusų k.).
- Sawyer, L. B.; Dittenhofer, M. A.; Scheiner, J. H. 2003. *Sawyer's Internal Auditing*. 5th ed. The Institute of Internal Auditors. 1402 p.
- Stoner, J. A. F.; Freeman, R. E.; Gilbert Jr., D. R. 2006. *Vadyba*. 4-asis leid. Kaunas: Poligrafija ir informatika. 662 p.
- Vainienė, R. 2005. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba. 142 p.

Vidaus kontrolės standartų komitetas (Internal Control Standards Committee) 2004. *Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės* [interaktyvus], [žiūrėta 2017 m. lapkričio 20 d.]. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1\(85\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1(85).pdf).

IMPROVEMENT DIRECTIONS OF INTERNAL CONTROL: THEORETICAL ASPECTS

Nika LIPAJ, Rolandas Drejeris

Internal control in organizations can often become ineffective as a result to frequent environmental changes. So it becomes necessary to know all the measures to improve it. At first, this article presents main definitions and research directions of internal control used by Lithuanian and foreign scientists. Then the unified concept of internal control as well as the sequence and stages of its process are defined. After analyzing all the information, three main improvement directions of internal control are revealed and described.

Keywords: internal control, improvement, process, company goals, standarts, procedures, performance improvement.