

Kontrolės procedūrų naudojimas įmonės veikloje

Rasa Kanapickienė

Socialinių mokslų daktarė
Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto
Finansų ir apskaitos katedra
Muitinės g. 8, 3000 Kaunas
Tel. (370 7) 42 29 26
El. paštas: rasa.kanapickiene@aula.vukhf.lt

Straipsnyje nagrinėjamas vienas įmonės vidaus kontrolės sistemos elementas – kontrolės procedūros. Pagal kontrolės objekto, pobūdžio ir laiko parametrus visas kontrolės procedūras galima skirstyti į keturias grupes: operatyvios kontrolės, priežiūros, valdymo kontrolės ir vidaus audito procedūras. Iš visų jų reikšmingiausias operatyvios kontrolės procedūros, kadangi jos įdiegtos vykdančioms operacijoms. Straipsnyje procedūros pagal jų tikslus suskirstytos į grupes, išanalizuoti kiekvienos grupės svarbiausi reikalavimai, lemiantys efektyvią vidaus kontrolės sistemą.

Įvadas

Vidaus kontrolės sistema – tai vadovybės vykdomais veiksmais apibrėžtas procesas, skirtas užtikrinti verslo politiką bei pasiekti numatytus įmonės tikslus. Gera įmonės vidaus kontrolės sistema – vienas iš tos įmonės veiklos efektyvumo garantų. Tokia kontrolė padeda užtikrinti produktyvią ūkinę veiklą; garantuoti įstatymų, poįstatyminių aktų ir įmonės priimtų taisyklių laikymąsi; įdiegti tinkamus įmonės turto apsaugos metodus; išvengti klaidų ir atskleisti piktnaudžiavimus, kita. Efektyvi vidaus kontrolė atskleidžia įmonės plėtros perspektyvas, padeda pastebėti pavojingą įmonei egzistuoti riziką – taip ši kontrolė tampa svarbia rizikos valdymo priemone. Užtikrinti efektyvų įmonės iš-

keltų tikslų įgyvendinimą ir sukurti gerą vidaus kontrolės sistemą nėra lengvas uždavinys – būtina suvokti įmonės aplinką ir perteikti procesus, vykstančius jos viduje.

Įmonių vidaus kontrolės būtinumas ypač išryškėjo dabar, mūsų šaliai ryžtingai siekiant narystės Europos Sąjungoje. Bandant integruotis į patrauklias ir mažiau rizikingas Vakarų rinkas, kyla daug problemų. Verslo globalizacija, narystė Pasaulinėje prekybos organizacijoje, vis didėjantis prekybos liberalizavimas reiškia, kad Lietuvos įmonės neišvengiamai turės susidurti su šiuolaikine konkurencija. Deja, dauguma įmonių kol kas nepajėgtų konkuruoti su Vakarų kompanijomis, kurios siekdamos įsitvirtinti rinkoje, panaudoja visus savo vidaus išteklius. Vienas iš jų – stipri ir efektyvi vidaus kontrolės sistema.

Įmonėje diegiant vidaus kontrolės sistemą, būtina gerai išmanyti ją sudarančius elementus: kontrolės aplinką, rizikos įvertinimą, informacinės ir buhalterinės apskaitos sistemas, kontrolės procedūras ir vidaus auditą.

Šiame darbe tirtos kontrolės procedūros – konkretūs veiksmai ir nuostatos, parengtos vadovaujantis pagrindiniais vidaus kontrolės principais, patvirtintos įmonės vadovybės ir skirtos vidaus kontrolės tikslams įgyvendinti. Kiekvienoje įmonėje esama daugybė tokių metodų ir taisyklių; jos gali būti įgyvendinamos visais lygiais ir apimti visas įmonės funkcijas. Nors skirtingose įmonėse šios procedūros gali būti nevienodos, tačiau jas visada galima suskirstyti pagal tris kriterijus – atsižvelgiant į kontrolės objekto, pobūdžio ir laiko parametrus – į keturias grupes: 1) operatyvios kontrolės, 2) priežiūros, 3) valdymo kontrolės ir 4) vidaus audito procedūras. Iš visų jų reikšmingiausias pastarosios kontrolės procedūros, kadangi jos įdiegtos vykdant ūkinės operacijas.

Tyrimo tikslai: išanalizuoti operatyvios kontrolės procedūras; pateikti jų klasifikaciją; parodyti konkrečius veiksmus, kuriais realizuojamos

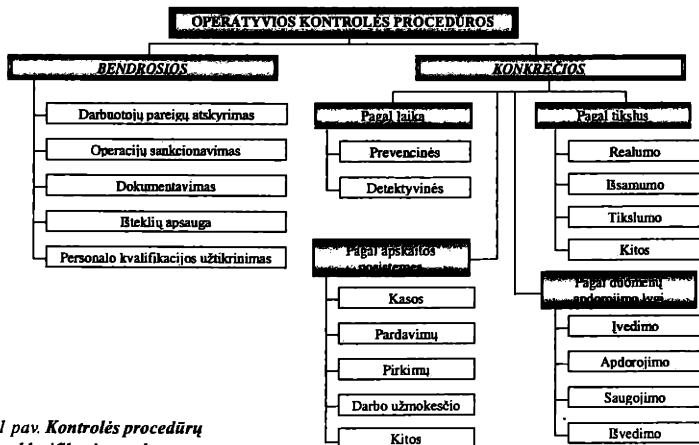
šios kontrolės procedūros; išnagrinėti, kokie įmonės vidaus kontrolės sistemos tikslai pasiekiami naudojant tam tikras kontrolės procedūras.

Tyrimo objektas – įmonės operatyvios kontrolės procedūros.

Tyrimo metodai. Tirta remiantis publikuotais audito specialistų darbais. Naudoti apžvalgos, sisteminės literatūros analizės, apibendrinimo ir interpretavimo metodai.

Tyrimo rezultatai pateikiami išvadose.

Atlikus užsienio mokslininkų darbų analizę, galima konstatuoti, kad nėra bendros nuomonės apie kontrolės procedūrų skaičių ir skirstymą. Nė vienas iš Lietuvoje šiuo klausimu rašiusių mokslininkų nepateikia išsamios šių procedūrų analizės. Literatūroje aptinkama įvairių interpretacijų, paskiri autoriai atkreipia dėmesį į skirtingus kriterijus. Manytume, literatūroje pateikiamos klasifikacijos neleidžia užtikrinti, kad šios procedūros bus efektyviai įdiegtos įmonių veikloje. Todėl praktiniame darbe visas operatyvios kontrolės procedūras pagal jų tikslus siūloma skirstyti į dvi grupes: bendrąsias ir konkrečias kontrolės procedūras (1 paveikslas). Kiekvieną minėtą grupę aptarsime detaliau.



1 pav. Kontrolės procedūrų klasifikavimo schema

Bendrųjų kontrolės procedūrų naudojimo galimybės

Bendrosios kontrolės procedūros – tai procedūros, kuriomis remiantis siekiama užtikrinti kontrolės aplinkos efektyvumą. Šios procedūros yra konkrečių procedūrų pagrindas.

Autorė, atlikusi lietuvių ir užsienio mokslininkų darbų (*Arens A. A., Loebbecke J. K., 1988; Robertson J. C., 1993; Colbert J. L., 1995; Defliese P. L., Jeanicke H. R., O'Reilly V. M., Hirsch M. B., 1997; Matickienė I., 1997; Mackevičius J., 1999; Lakis V., 1999*) analizę, nustatė, kad bendrąsias kontrolės procedūras tikslinga suskirstyti į kelias kategorijas. Tai:

- 1) tinkamas darbuotojų pareigų atskyrimas;
- 2) operacijų sankcionavimas;
- 3) dokumentavimas;
- 4) tinkama turto ir įrašų apsauga.

Šios kontrolės procedūras reikėtų papildyti dar viena kategorija – personalo kvalifikacijos užtikrinimu, nes tai, ar įmonės užsibrėžti tikslai bus pasiekti, labiausiai priklauso nuo darbuotojų. Nepaisant šios procedūros svarbos, lietuvių autorių darbuose ji neanalizuojama. Užsienio mokslininkų tyrinėjimuose ši tema gvildinama ne kontrolės kontekste. Taip pat „turto ir įrašų apsauga“ darbe išplėsta iki „išteklių apsaugos“. Toliau tokį pasirinkimą aptarsime detaliau.

Minėtas kontrolės procedūras panagrinėsime plačiau.

Darbuotojų pareigų atskyrimas. Norint išvengti tiek sąmoningų, tiek nesąmoningų įmonės veiklos iškreipimų, vadovams svarbu analizuoti, kaip įmonėje paskirstytos darbuotojų pareigos. O tai turi būti daroma taip, kad: 1) padaręs klaidą darbuotojas vėliau negalėtų jos pats ištaisyti; 2) vieni darbuotojai tikrintų kitų darbuotojų darbą. Padaliniai turi būti organizuoti taip, kad vienas padalinys būtų suinteresuotas

tikrinti kito padalinio veiklos efektyvumą. Šie reikalavimai įgyvendinami, jei niekas – nei darbuotojas, nei įmonės padalinys – negali atlikti ūkinio sandorio nuo pradžios iki pabaigos.

Darbuotojų pareigų atskyrimas Lietuvoje analizuojamas nepakankamai. Šia tema rašė *Kabašinskas J., Toliatienė I. (1997), Lakis V. (1999), Mackevičius J. (1999), Žemaitis B. (1999)*, tačiau autoriai atkreipė dėmesį į skirtingus kriterijus. Todėl darbe pateikiama apibendrinta mokslo darbų analizė – skiriami keturi pareigų atskyrimo modeliai.

Pačiu bendriausiu atveju pareigos darbuotojams turėtų būti paskirstytos taip, kad ūkinė veikla būtų atskirta nuo apskaitos (*Defliese Ph. L., Jaenicke H. R., O'Reilly V. M., Hirsch M. B., 1997; Millichamp, 1996, Kabašinskas J., Toliatienė I., 1997*). Antraip įmonėse atsirastų galimybė iškreipti veiklos rezultatus. Tarkime, kiekvienas įmonės padalinys visiškai atsako už apskaitos tvarkymą ir savo veiklos atskaitomybės pateikimą. Tokia praktika netoleruotina, nes gana dažnai vadovybei norima pateikti optimistiškesnius rezultatus. Todėl, siekiant gauti nešališką informaciją, apskaitą paprastai tvarko tam tikras struktūrinis padalinys, vadovaujamas specialiai paskirto asmens – vyriausiojo buhalterio. Šio reikalavimo laikomasi daugelyje Lietuvos įmonių, nes jis yra įteisintas *LR buhalterinės apskaitos įstatymo* 10 straipsnyje, kuriame teigiama, kad akcinėse ir uždarosiose akcinėse bendrovėse apskaitą gali tvarkyti atskiras struktūrinis padalinys (apskaitos tarnyba) arba apskaitos paslaugas teikianti įmonė.

Norint užtikrinti efektyvią kontrolės aplinką, pirmiau aprašyto modelio nepakanka. Tokios nuomonės yra *Arens A. A., Loebbecke J. K. (1988), Frazier D. R., Spradling L. S. (1996), Mackevičius J. (1999)*. Jie savo darbuose nurodo, kad tokios funkcijos, kaip anai: 1) turto apsauga; 2) operacijų sankciona-

vimas ir 3) apskaita turi būti priskirtos skirtingiems darbuotojams (1 lentelė). Pateiktą modelį V. V. Skobara (1998) dar labiau išplečia, nurodydama, kad vidaus kontrolės efektyvumas padidinamas, išskiriant keturis nesuderinamų pareigų tipus: turto apsauga, operacijų sankcionavimą, ūkinių operacijų atlikimą ir apskaitą.

Galiausiai B. Žemaitis (1999) išskiria dar vieną pareigų paskirstymo taisyklę: *ūkinė veikla turi būti atskirta nuo revizavimo*. Kontrolės specialistai neturi priklausyti nuo darbuotojų, kurie atsakingi už kontroliuojamos informacijos parengimą. Jei tikrinantis asmuo yra pavaldus asmeniui, kuris atsakingas už tikrinamos informacijos parengimą arba kokiu nors būdu nuo jos priklauso, tuomet tikrinimo vertė menkėja. Remiantis minėta nuostata, vidaus auditorius (revizorius) tiesiogiai atsiskaito valdybai.

Apibendrinant galima teigti, kad klaidų, turto grobstymo, tikslingo informacijos iškraipymo tikimybė ypač sumažėja, jei veiklos procesas padalijamas į penktas funkcinės sritis – 1) turto apsaugą, 2) operacijų leidimą, 3) ūki-

nių operacijų atlikimą, 4) apskaitą ir 5) tikrinimą – ir kiekvienoje iš jų dirba žmonės, nepriklausantys nuo kitų keturių sričių.

Pareigas atskirti ypač sudėtinga nedidelėse įmonėse, nes jose nėra pakankamai žmonių, kad paskirti darbuotojai galėtų vykdyti tik vieną iš penkių funkcijų. Smulkiuose ir vidutinėse įmonėse, autorės nuomone, reikėtų siekti atskirti 1) turto apsaugą, 2) operacijų sankcionavimą ir 3) apskaitą. Jei darbuotojui paskiriamos nesuderinamos pareigos, jo veikla turi būti labiau tikrinama.

Operacijų sankcionavimas. Jei kiekvienas įmonės darbuotojas savo nuožiūra pirktų ir naudotų turta, įmonėje įsigalėtų absoliuti netvarka. Todėl kiekviena ūkinė operacija turi būti tam tikru būdu sankcionuota, t. y. leista ją atlikti. Leidimai gali būti arba bendri, arba specialūs.

Bendri leidimai – tai vadovybės nurodymai darbuotojui ar darbuotojų grupei. Bendras leidimas yra padaliniui suteikta teisė vykdyti tam tikros rūšies operacijas, kurių vertė neviršija nustatytos sumos. Žemesnio rango vadovams nurodoma, kad jie turi laikytis bendro leidimo,

1 lentelė. Įmonės darbuotojų pareigų atskyrimas

Pareigų atskyrimas	Pareigų atskyrimo apibūdinimas
<i>Turto apsaugos funkcija atskirta nuo apskaitos</i>	Siekiant vengti grobstymų, darbuotojas tuo pačiu metu negali būti ir materialiai atsakingas už jam patikėto turto apsaugą, ir tvarkyti to turto buhalterinę apskaitą. Jei asmuo vykdo abi minėtas funkcijas, yra gana didelė rizika, kad jis turta panaudos savo tikslams ir, siekdamas išvengti atsakomybės, pakoreguos buhalterinius įrašus. Pavyzdžiui: a) kasininkas, tvarkydamas ne tik kasos, bet ir pirkėjų skolų apskaitą, gali pasisavinti iš kliento gautus pinigus, o norėdamas tai nusišlepti, pakoreguoti kliento skolos likutį; b) jei atsargų apskaitą tvarkantis asmuo kartu atsakingas ir už sandėlį, kuriame yra minėtos atsargos, atsiranda galimybė manipuluoti atsargomis
<i>Operacijų patvirtinimas atskirtas nuo turto apsaugos</i>	Asmuo, leidžiantis atlikti ūkinę operaciją, negali kontroliuoti su ta operacija susijusio turto. Jei šio reikalavimo nesilaikoma, padidėja piktnaudžiavimo tikimybė. Pavyzdžiui: a) tas pats asmuo negali leisti apmokėti tiekėjo sąskaitą-faktūrą ir išrašyti mokesstinį pavedimą tą sąskaitą apmokėti; b) tas pats žmogus negali išbraukti iš atlyginimų mokėjimo žiniaraščio ar įtraukti į jį naujus darbuotojus ir išmokėti darbo užmokesį
<i>Operacijų patvirtinimas atskirtas nuo apskaitos</i>	Atsakingas už sandorio patvirtinimą asmuo negali tvarkyti turto, susijusio su šiuo sandoriu, apskaitos. Sakykime, nepaisome šio reikalavimo ir pavedame žmogui, užsakiusiam prekes, jas ir apskaityti. Jei tokias operacijas atlieka nesąžiningas darbuotojas, jis gali užsakyti sau reikalingas prekes ir jas nurašyti kaip sunaudotas įmonės veikloje

sankcionuodami tas ūkinės operacijas, kurios apibrėžtos nustatytų taisyklių. Dažniausiai naudojami šie bendri leidimai: įmonėje sudaromas realizuojamos produkcijos kainoraštis; patvirtinami pardavimų skolon, reprezentacinių išlaidų, nuolatinių standartinių pirkimų (paslaugų), pavyzdžiui, kanceliariinių prekių, pokalbių telefonu, benzino limitai. Šie leidimai dažniausiai išdėstomi įmonės įstatuose, akcininkų susirinkimų ir valdybos protokoluose, direktoriaus įsakymuose. Tikrinant, ar operacijos atliktos laikantis visų šių leidimų, analizuojami minėti dokumentai.

Specialūs leidimai išduodami konkreitiems asmenims atlikti tam tikras ūkinės operacijas. Kai kurioms operacijoms vadovybė nenori nustatyti bendrų leidimų, todėl leidimas atskirai išduodamas kiekvienu konkrečiu atveju. Pavyzdžiui, kiekvienas pirkimas ar pardavimas, viršijantis 100 000 litų, turi būti patvirtintas akcininkų susirinkimo. Operacijų, kurios atliekamos remiantis specialiais leidimais, dokumentuose dažniausiai pasirašo šių operaciją leidžiantis atlikti atsakingas asmuo. Todėl, tikrinant tokius dokumentus, būtina išsiaiškinti, ar atsakingi asmenys turėjo teisę juos pasirašyti.

Asmuo ar asmenų grupė, turinti teisę duoti bendrus ar specialius leidimus atlikti ūkinę operaciją, įmonėje privalo eiti tam tikras pareigas, kurios atitinka vykdomų ūkinių operacijų esmę ir paskirtį. Minėtų asmenų teises ir pareigas nustato aukščiausiajai įmonės vadovybė.

Dažnai painiojamos sąvokos „leidimas“ ir „pritarimas“, jos iš dalies skiriasi. Leidimas – tai sprendimas dėl bendrų ar konkrečių ūkinių operacijų. Pritarimas – tai konkretus administracijos išduoto bendro leidimo panaudojimo atvejis. Tarkime, administracija patvirtino atsargų išsigijimo metodiką, pagal kurią, sandėlyje turi būti trijų savaičių pardavimų atsargų limitas. Tai – bendras leidimas, kai įmonės padalinys užsako materialines vertybes. Darbuoto-

jas, atsakingas už pirkimų registravimą, šiam užsakymui pritaria, tuo patvirtindamas, kad užsakymas neprieštarauja bendram leidimui.

Aptarus leidimų rūšis, galima konstatuoti: kad atitinkamos ūkinės operacijos būtų sankcionuotos tik tam tikrų asmenų, įmonėje turi būti griežtai apibrėžta (pvz., šios nuostatos išdėstomos vadovo įsakyme) grupė asmenų, galinčių išduoti leidimus, bei jų įgaliojimų ribos. Įdiegus įmonėje tokią efektyvią leidimų sistemą, garantuojama, kad užregistruotos ūkinės operacijos atspindės realius ekonominius įvykius. Tai vienas iš būdų nustatyti fiktyvias operacijas.

Dokumentavimas. Kiekviena ūkinė operacija pavaizduojama tam tikrame dokumente. Jis yra pagrindas, kuriuo remiantis daromi įrašai buhalterinės apskaitos registruose. Dokumentai turi būti tikslūs, jie privalo garantuoti, kad visas turtas yra reikiamai kontroliuojamas ir visos ūkinės operacijos tinkamai apskaitytos.

Atlikę lietuvių ir užsienio mokslininkų darbų (*Defliese Ph. L., Jaenicke H. R., O'Reilly V. M., Hirsch M. B., 1997; Sokolov V. J., 1998; Mackevičius J., 1999; Lakis V., 1999*) analizę, priėjome išvadą, kad apskaitoje dokumentavimas, siekiant išvengti klaidų, turi būti organizuotas remiantis šiais principais:

1) *nenutrūkstama numeracija* – taip galima lengviau išsiaiškinti, kurio dokumento trūksta, ar surasti reikiamą dokumentą (tai svarbu, norint įgyvendinti apskaitos išsamumo principą). Reikia paminėti, kad įmonė, tvarkydama apskaitą, gali naudoti specialius, griežtos, pavyzdinės ir laisvos formos apskaitos dokumentus. Įteisinius specialiujų dokumentų naudojimą, įmonėse pagal šiuos dokumentus kartu atliekamos ir kontrolės procedūros;

2) *dokumentai surašomi operacijos atlikimo metu arba tuoj pat ją baigus.* Dokumentai ir įrašai yra mažiau patikimi, jei jie surašomi seniai atlikus operaciją. Tokiuose dokumentuose padidėja tikimybė rasti netikslumų (tai

svarbu, siekiant įgyvendinti periodiškumo principą);

3) dokumente turi būti nurodytas *leidimas atlikti ūkinę operaciją*;

Asmenys, surašę ir pasirašę apskaitos dokumentą, yra *atsakingi už jų informacijos teisingumą ir ūkinių operacijų teisėtumą*. Ši nuostata pateikta *LR buhalterinės apskaitos įstatymo 14 straipsnyje*. Jame nurodoma, kad „ūkio subjekto vadovas patvirtina asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą ir jų parašų pavyzdžius“;

5) dokumentai turi būti *tam tikros struktūros, paprasti ir suprantami*, kad juos būtų galima deramai užpildyti. Tai galima pasiekti į dokumento formą įtraukus papildomą informaciją. Pavyzdžiui, dokumente nurodyta, kam jį reikia pateikti, pažymėtos grafos leidimų žymoms, taip pat specialios grafos skaitmeninei informacijai;

6) dokumentai suformuluojami taip, kad *jais galėtų naudotis dauguma vartotojų*. Pavyzdžiui, tinkamai išrašyta sąskaita-faktūra yra ne tik pagrindas įrašyti į žurnalą duomenis apie realizaciją, bet ir leidimas išvežti iš įmonės teritorijos prekes, statistinių duomenų šaltinis ir t. t.

Išteklių apsauga. Svarbesnius reikalavimus aptarsime detaliau. Dauguma kontrolės procedūrų grindžiamos tuo, kad turtu bei dokumentais gali naudotis tik įgalioti asmenys. Vadinasi, būtina apriboti galimybes naudotis turtu ir įrašais.

Efektyviausias turto ir dokumentų apsaugos būdas – įgyvendinti apsaugos priemonės. Paprasčiausios kontrolės formos patikimos ir saugios: tvirtai užrakintos durys, signalizacija, nedegūs seifai (saugant, pavyzdžiui, pinigus ir vertybinius popierius), yra sargo etatas ir kitos priemonės, neleidžiančios turtu naudotis neturintiems leidimo asmenims.

Turto apsaugą užtikrina ir tinkamas dokumentų įforminimas. Pavyzdžiui, įsigijus materialų ilgalaikį turta, tikslinga užvesti inventorinę turto kortelę, kurioje būtina nurodyti pagrindines turto charakteristikas – taip užkertamas kelias manipuliacijoms. Kita svarbi kontrolės priemonė – inventorinio numerio suteikimas.

Ne mažiau būtinos įrašų ir dokumentų apsaugos priemonės. Kontrolės priemonės turi garantuoti, kad dokumentai nebus sunaikinti ar sugadinti dėl netinkamos apsaugos. Tai svarbu, kadangi pamestus ar sunaikintus dokumentus grąžinti kainuoja brangiai ir reikia daug laiko.

Seniau, kai buhalteriniai įrašai buvo atliekami rankiniu būdu, įrašų apsaugai užtikrinti pakakdavo fizinio informacijos naudojimo kontrolės procedūrų. Paprasčiausiai įrašų registracijos žurnalai buvo laikomi užrakinti ir neturintis įgaliojimų asmuo negalėdavo jais pasinaudoti. Dabar išliko būtinybė numatyti griežtos apskaitos blankų kontrolės priemones: užtikrinus šių blankų išsamumą, garantuojamas tam tikrų ūkinių operacijų tipų išsamumas. Pavyzdžiui, atlikus kasos pajamų orderių inventorizaciją, nerasta dingusių blankų, todėl galima būti tikriems, kad visos įmonės įplaukos bus užfiksuotos. Čia, žinoma, reikėtų pridėti žodelį „jei“: jei niekas iš darbuotojų neklastojo dokumentų. Iš pateikto pavyzdžio matyti, kad griežtos apskaitos blankų apsaugos priemonės svarbios ir šiandien. Autorė siūlo visas šių blankų kontrolės procedūras skirstyti į dvi grupes (2 lentelė). Pirmajai priklausytų prevencinės priemonės, užtikrinančios griežtos apskaitos blankų apskaitos, saugojimo ir išdavimo tvarką. Be prevencinių, tikslinga dar imtis ir detektyvinių kontrolės priemonių – būtina numatyti šių blankų inventorizacijos atlikimą.

Dabar, kai dauguma įmonių finansinei apskaitai naudoja specialius programinius pakečius, fizinio naudojimo kontrolės nebepakanka.

2 lentelė. Griežtos apskaitos blankų kontrolės procedūros

Kontrolės procedūros	Kontrolės procedūrų aprašymas
Griežtos apskaitos blankų apskaitos, saugojimo ir išdavimo tvarkos patvirtinimas	Įsakyme apie apskaitos politiką turi būti pateikta: 1) griežtos apskaitos dokumentų sąrašas; 2) už griežtos apskaitos blankų apskaitą, saugojimą ir išdavimą turi būti paskirtas materialiai atsakingas asmuo – juo tikslinga paskirti kasininką; 3) darbuotojų, kuriems gali būti išduoti griežtos apskaitos blankai, sąrašas; 4) panaudotų griežtos apskaitos blankų ataskaitų pateikimo ir inventorizacijų atlikimo tvarka; 5) tvarka, kaip turi elgtis asmuo, dingus neužpildytiems griežtos apskaitos dokumentams
Griežtos apskaitos blankų inventorizacijos atlikimas	Atsiskaityti už griežtos apskaitos blankus bei atlikti inventorizacijas tikslinga kiekvieno mėnesio pabaigoje

Taip pat ypač svarbios tapo loginio naudojimo kontrolės procedūros. Daugumoje programinių paketų šios apsaugos kontrolės procedūros yra įdiegiamos kuriant pačias programas. Dažniausia kontrolės procedūra – slaptažodžio įvedimas: įvedęs neteisingą slaptažodį, vartotojas negalės pasinaudoti kompiuteryje esama informacija. Taip, pašalinami neleidžiant naudotis kompiuteriuose esama informacija, išvengiama manipuliacijos duomenimis. Slaptažodžius būtina parinkti labai apgalvotai – antraip juos bus galima paprasčiausiai atspėti. Tačiau šios procedūros nepakanka duomenų saugumui užtikrinti, ypač dabar, kai internetas tampa vis populiariesne priemone keistis informacija su verslo partneriais (*Lietuvos IT ir interneto rinkos tyrimų metu (Matulevičius M., 2001)* nustatyta, kad 39,7 proc. įmonių naudojami internetu, dar 11,7 proc. įmonių juo pradės naudotis per artimiausius šešis mėnesius). Naudojantis internetu, kyla tam tikra grėsmė. Pavojingiausia: 1) konfidencialios informacijos sklaidymas; 2) duomenų sunaikinimo galimybė; 3) finansiniai nuostoliai; 4) tinklų perkrovos rizika; 5) rizika, susijusi su įmonės reputacijos smukimu (3 lentelė). Aptarsime tai plačiau.

Prijungtas prie interneto kompiuteris yra prieinamas visam pasauliui. Jei kompiuterio bylos arba spausdintuvus pasiekiamas iš tinklo,

įsilaužėliai gali padaryti žalos. Paprasčiausi įsilaužėlių veiksmai: perskaityti, nusikopijuoti ar ištrinti kurią nors bylą. Didžiausi piniginių nuostolių pavojai, pvz., atskleidęs atsiskaitymų su banku slaptažodžius, įsilaužėlis gali pinigus iš įmonės sąskaitos perversiti į kurią pageidauja. Lietuvoje nėra atlikta tyrimų, kurie atskleistų įmonių patirtus nuostolius dėl įsilaužimų į jų kompiuterinius tinklus. Tuo tarpu JAV Kompiuterių saugumo instituto ir Federalinio tyrimo biuro atlikti tyrimai atskleidė gana grėsmingą situaciją. JAV 90 proc. įmonių yra pastebėjusios įsilaužimo į savo sistemas atvejų: 70 proc. įsilaužimų buvo rimti (vagystė, finansiniai sukčiavimai, sabotazas), dauguma įsilaužimų (71 proc.) atlikta tos pačios įmonės darbuotojų (*Pethia R., 2001*). Taip pat atskleista, kad dėl kompiuterių saugumo problemų įmonės patyrė 1,5 trilijono JAV dolerių nuostolių.

Lietuvos įmonių vadovams reikia labai susirūpinti kompiuterinių duomenų saugumu. Tuo labiau kad mūsų šalyje dauguma prie interneto prijungtų kompiuterių yra visiškai nesaugomi. Dabar smulkiose ir vidutinėse įmonėse pakankama apsaugos nuo įsilaužimo į kompiuterinius tinklus priemonė – ugniasienė – programa, stebinti kompiuterio ryšį su internetu ir laiku blokuojanti neleistinus veiksmus. Saugotis reikia ne tik įsilaužėlių. *Kessler & Associates (JAV)*

3 lentelė. Naudojimosi internetu rizika

Rizika	Rizikos pasireiškimas	Rizikos mažinimo priemonės
Konfidencialios informacijos sklaidymas	<p>[silaužimų į kompiuterius pavojus</p> <p>Darbuotojų atskleista informacija</p>	<p>Duomenų kodavimas. Ši teisė suteikiama tik įgaliotiems asmenims</p> <p>Paprasčiausias būdas apsiginti nuo įsilaužėlių – įdiegti tinklo apsaugos programą. Ugniasienė – programa, stebinti išeinančius ir įeinančius į kompiuterį interneto duomenų paketus</p> <p>Įmonės vadovas turi numatyti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kokios informacijos išvis negalima siųsti internetu; • jei numatoma, kad tam tikra konfidenciali informacija gali būti siunčiama elektroniniu paštu kitiems įmonės darbuotojams, būtina įdiegti tam tikras technines apsaugos priemones, pvz., duomenų kodavimą; • kompiuterių darbo vietų stebėjimo programų įdiegimą
Duomenų praradimo rizika	Virusai	<ul style="list-style-type: none"> • Kiekviena įdiegiama į kompiuterį programa turi būti tikrinama, ar neapkrėsta virusu • Neskaičius būtina trinti elektroninius laiškus, gautus iš nežinomų siuntėjų
Finansiniai nuostoliai	Neteisėtas pinigų pervedimas iš įmonės atsiskaitomosios sąskaitos	<p>Dabar mokėjimo pavedimus galima surašyti ne tik ranka – galima atlikti ir elektroninius pavedimus. Įmonei naudojantis šia atsiskaitymo priemone, turi būti įdiegti papildomos kontrolės būdai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • priėjimas prie terminalų, kurie naudojami autorizuojant elektroninius pervedimus, turi būti griežtai kontroliuojamas. Daugiapakopiai slaptažodžiai ir dažnas jų keitimas turi būti papildomi „atgalinio ryšio“ procedūromis, kurių tikslas – patikrinti pervestų lėšų tikrumą; • elektroninių pervedimo priemonių kodavimas. Tai turi apsaugoti nuo trečiųjų asmenų įsikūšimo perduodant informaciją.
Tinklų perkrovos rizika	Lėtas tinklų darbas	Maksimalaus siunčiamų duomenų kiekio nustatymas
Įmonės reputacijos smukimo rizika	<p>Interneto naudojimas pažeidžiant LR teisės aktus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sukčiavimas, šmeižimas; • neteisėtas prisijungimas prie tarnybinių kitų vartotojų stočių; • autorių teisių pažeidimai 	<ul style="list-style-type: none"> • Įdiegti kompiuterių darbo vietų stebėjimo programas. • Uždrausti darbuotojams, kuriems nesuteikta tokia teisė, koduoti kompiuteriuose esamą informaciją. • Siunčiant asmenines žinutes elektroniniu paštu, būtina nurodyti, kad pateikta informacija nėra oficiali įmonės nuomonė. • Draudžiama internete lankytis su darbu nesusijusiuose tinklapiuose, pvz., erotiniuose. • Reikalaujama naudoti tik licencijuotas programas

atliktas tyrimas parodė, kad 35 proc. įmonės slaptažodžių atskleidžia nepatenkinti įmonės darbuotojai (tuo tarpu įsilaužėliai – 28 proc. slaptos informacijos) (Lamauskas T., 2001).

Siekiant užkirsti kelią neteisėtai veiklai, įmoneje būtina sukurti išsamias naudojimosi kompiuteriais ir internetu taisykles. Jose turi būti aiškiai reglamentuota, kokio pobūdžio informa-

ciją skleisti ar naudoti yra netoleruotina. Pa- teiksime kelis pavyzdžius. Būtina nustatyti lai- ką, kada galima naudotis internetu asmeniniais tikslais, neleisti savo pašto dėžute naudotis ki- tam asmeniui ar siųsti elektroninį paštą, nau- dojantis kito darbuotojo elektroninio pašto dė- žute. Taip galima lengviau nustatyti, kas pažeidė taisykles.

Siekiant racionaliai išnaudoti turimus žmonių ir kompiuterinius išteklius, taip pat apsaugoti įm- onės turtą nuo nepageidaujamo informacijos nu- tekėjimo, tikslinga naudotis programine kom- piuterių darbo vietų ir elektroninio pašto stebėjimo įranga. „American Managment As- sociation“ atliktų tyrimų duomenimis, tokia ste- bėjimo įranga naudojama 74 proc. JAV įmonių (Seltzer L., 2001). Ši programinė įranga stebi kompiuterines įmonės sistemas: kokiomis pro- gramomis, koku metu ir kaip ilgai darbuotojas naudojasi, kokiuose interneto tinklapiuose lan- kosi. Ji taip pat gali parodyti, ar darbuotojas naudojasi tik licencijas turinčiomis programo- mis, ir panašiai. Įdiegti tokią programą būtinas reikalavimas – darbuotojas turi būti informuo- tas apie stebėjimą.

Paminėsimė dar vieną svarbią kompiuteri- nės informacijos apsaugos priemonę. Atlei- džiant darbuotoją iš darbo, su šio darbuotojo atleidimo įsakymu turi būti supažindintas ir jį pasirašyti asmuo, atsakingas už kompiuterinių tinklų saugumą. Šiuo veiksmu jis įpareigoja- mas atjungti visas atleidžiamo darbuotojo prie-igas prie įmonės kompiuterinio tinklo.

Norint išvengti dokumentų ir kompiuterinės informacijos netekties, turi būti numatytos duo- menų išsaugojimo procedūros, tai reiškia – pa- grindinės duomenų bylos turi būti kopijuojamos. Tvarkant apskaitą rankiniu būdu, suvestinių žur- nalų kopijavimas sukelia sunkumų. Tačiau jei ap- skaita kompiuterizuota, turėti kelias buhalterinių duomenų kopijas būtina. Patartina saugoti taip pat pagrindinių įmonės dokumentų kopijas.

Personalo kompetencijos užtikrinimas. Jei įmonės darbuotojai ne kvalifikuoti, atsiranda di- delė klaidų tikimybė, o tai daro neigiamą įtaką įmonės veiklai, todėl kontroliuoti personalą yra būtina. Dažniausios kontrolės rūšys:

- 1) tinkamas darbuotojų veiklos stebėjimas ir priežiūra;
- 2) periodinis darbuotojų darbo vertinimas;
- 3) darbuotojų mokymas.

Stebint aptinkama personalo darbo ir numa- tytų standartų, pareiginių instrukcijų neatitiktis. Tai gali lemti būtinybę organizuoti mokymus.

Beveik visus darbuotojus tam tikru lygiu rei- kia *priežiūrėti*. Priežiūros atsakomybė apima tam tikras užduočių instrukcijas, darbo proceso ste- bėjimus ir darbo rezultatų patikrinimus. Prie- žiūros lygis gali kisti, atsižvelgiant į darbuotojų sugebėjimą ir darbo užduočių sudėtingumą.

Darbuotojų kvalifikacija periodiškai *vertina- ma* atestavimu. Atestacija – tai priemonė, ku- rios metu nustatomas darbuotojo darbo lygis, patikrinama, ar asmenybės bruožai atitinka veiklos reikalavimus. Sistemingai atliekama va- dovų ir specialistų atestacija yra svarbiausias instrumentas dirbant su valdymo kadrais. Nors dabar padidėjo naujų vadovų ir specialistų po- reikis, atestacijų efektyvumas vis dar žemas. Taip atsitiko todėl, kad daugumoje įmonių pas- taraisiais metais atestacija nebuvo atliekama.

Kontrolės procedūrų efektyvumas didėja, kai: 1) kontroliuojamų dydžių patikrinimai yra reguliarūs; 2) pareigų paskirstymas skatina tur- to apsaugą ir klaidų finansiniuose dokumen- tuose suradimą.

Remiantis autorės atliktu tyrimu, galima teig- ti, kad Lietuvos įmonėse darbuotojų mokymui neskiriama pakankamai dėmesio. Įmonių va- dovai į tai turėtų atkreipti ypatingą dėmesį, nes veikla rinkos sąlygomis kelia didelius reikalavi- mus personalo kvalifikacijai, žinioms ir įgū- džiams. Labai greitai kintant tiek išorės, tiek vidaus sąlygoms, žinios ir įgūdžiai, kurie dar

neseniai leido sėkmingai dirbti, praranda savo reikšmę. Vadinasi, įmonėms siekiant ilgalaikių ir trumpalaikių tikslų, didesnio konkurencingumo ir norint viduje atlikti organizacinius pakeitimus, būtina užtikrinti darbuotojų tobulėjimą. Mokymų metu gali būti analizuojama dabartinė įmonės padėtis, atskleidžiamos jos perspektyvos, skatinama darbuotojų motyvacija dirbti, ištikimybė savo įmonei, taip siekiant kuo labiau įtraukti į jos veiklą.

Apskaitos sistemos patikimumo užtikrinimas kontrolės procedūromis

Konkrečios kontrolės procedūros – tai informacijos apdorojimo kontrolės veiksmai. Literatūroje aprašomos įvairios konkrečios procedūros, pateikiami skirtingi jų klasifikavimo

būdai. Pavyzdžiui, šios procedūros skirstomos: 1) laiko požiūriu – į prevencines ir detektyvines; 2) pagal duomenų apdorojimo lygį – į įvedimo, apdorojimo, saugojimo ir išvedimo; 3) pagal apskaitos posistemius – į pardavimų, pirkimų, darbo užmokesčio, kasos operacijų ir kitas.

Manytume, pats reikšmingiausias konkrečios kontrolės procedūrų *skirstymas pagal jų tikslus*. Literatūroje dažniausiai teigiama, kad šių procedūrų tikslas – užtikrinti apskaitos sistemos patikimumą. Tai užtikrinančios procedūros turi garantuoti, jog bus pasiekti apskaitos tikslai. Šiuo etapu konkrečių kontrolės procedūrų tikslas – patikrinti, ar tinkamai atliktos apskaitos kontrolės procedūros. Tai pademonstruosime pardavimų kontrolės procedūrų pavyzdžiu (4 lentelė).

4 lentelė. *Pardavimų konkrečios kontrolės procedūros*

<i>Apskaitos procedūra</i>	<i>Kontrolės procedūra</i>
<i>Išsamumas</i>	Pirkėjų užsakymai įvedami į kompiuterį Pirkėjų užsakymai nenutrūkstamai numeruojami Patikrinama, ar visų užsakymų išrašytos sąskaitos-faktūros Priimami sprendimai dėl gerokai uždelstų pirkėjų užsakymų Patikrinama, ar yra važtaraščiai Patikrinamos sąskaitos-faktūros Palyginamos grynujų pardavimų ir parduotų prekių savikainos sumos
<i>Realumas</i>	Sąskaitos-faktūros, važtaraščiai iš anksto sunumeruojami Palyginami sąskaitų-faktūrų, važtaraščių ir pirkėjų užsakymų duomenys Pirkėjams siunčiamos mėnesio ataskaitos, priminimai apie apmokėjimą
<i>Leidimas</i>	Turi būti išduotas leidimas įtraukti naujus pirkėjus į pirkėjų duomenų bazę Duomenų apie pirkėją keitimas galimas tam pritarus ipareigotiems asmenims Patikrinama, ar operaciją leido atlikti asmuo, turintis tam įgaliojimą Pardavimo sąlygos, daugiausia galimos skolos suma turi būti pavirtinta atitinkamų asmenų
<i>Tikslumas</i>	Patikrinama, ar tiksliai iš pirminių dokumentų duomenys perkelti į apskaitos programą
<i>Periodiškumas</i>	Stebima, ar dokumentai surašomi operacijos atlikimo metu Sąskaitų-faktūrų duomenys į kompiuterinę apskaitos programą turi būti įvedami ne vėliau kaip kitą dieną (ar kitą įmonės vadovo numatytą terminą). Palyginamos sąskaitų-faktūrų ir įvedimo į kompiuterį datos Tikrinama, ar apskaitoje nėra pavėluotai užfiksuotų įrašų
<i>Klasifikavimas</i>	Tikrinama, ar tinkamai naudojamas sąskaitų planas Analizuojamos tipinės sąskaitų korespondencijos
<i>Apskaitos įrašai</i>	Reguliariai analizuojami buhalterinių sąskaitų duomenys Reguliariai sudaromas bandomasis balansas

Plačiau aptarsime išsamumo kontrolės procedūras. Jos būtinos norint įsitikinti, ar informacija pateikta teisingai, t. y. ar apskaitoje nurodytos visos įvykdytos ūkinės operacijos. Jei nebus atliekamos duomenų išsamumo kontrolės procedūros, atsiras 1) duomenų netekimo ir 2) neteisingo jų klasifikavimo tikimybė. Dėl to gali būti klaidingai registruojami ūkinių operacijų duomenys. O neteisingai užfiksavus duomenis, nepriklausomai nuo informacijos apdorojimo priemonių, reikia numatyti, kokiais būdais būtų galima koreguoti ir teisingai įtraukti į apskaitą klaidingus įrašus.

Pagrindinės kontrolės procedūros, garantuojančios ūkinių operacijų duomenų atspindėjimo išsamumą, yra šios: 1) pradinė visų ūkinių operacijų numeracija bei jų apskaita; 2) visų duomenų apdorojimo patikrinimas, naudojant vadinamąsias „patikrinimo sumas“; 3) įvairių šaltinių duomenų palyginimas. Dabar kiekvieną kontrolės procedūrą aptarsime plačiau.

Paanalizuokime pradinę visų ūkinių operacijų numeraciją bei jų apskaitą. Kaip žinoma, dokumentų numeracija – tai buhalterinė procedūra. Numeracijos klaidų sumažėja, kai dokumentai sunumeruojami iš anksto. Jei klaidų tikimybė menka, dokumentai gali būti numeruojami juos išrašant. Šiuo atveju kontrolės procedūra patikrinama, ar visų sunumeruotų dokumentų duomenys buvo iki galo apdoroti.

Kita kontrolės procedūra – visų duomenų apdorojimo patikrinimas, naudojant vadinamąsias „patikrinimo sumas“. Žinome, kad apskaita tvarkoma dvejybinio įrašo principu. Todėl vieno straipsnio klaidos lemia kito klaidas. Šio patikrinimo principas būtų toks: surandami tarpusavyje susiję straipsniai (pavyzdžiui, žinant už kokią sumą parduota prekių, galima nustatyti pardavimo pajamas bei PVM). Patikrinę vieną straipsnį, būsime garantuoti, kad ir kitas su juo susijęs straipsnis yra teisingas. Dėl šios priežasties klaidų reikia ieškoti ne pelno (nuostolio) ataskaitos, o balanso sąskaitose (kai nau-

dojamas dvejybinis įrašas, daugumą pelno (nuostolio) ataskaitos klaidų galima surasti nagrinėjant balansą).

Kompiuterinėse sistemose patikrinimas, naudojant „patikrinimo sumas“, gali būti atliekamas grupuojant dokumentus pagal „šaltinius“ ir tikrinant dokumentų kiekį kiekvienoje grupėje. Kai duomenys apdorojami rankiniu būdu, toks patikrinimas atliekamas sumuojant dokumentus, priklausančius kiekvienai grupei – tai daroma prieš ir po duomenų registracijos žurnaluose. Duomenų apdorojimas teisingas, jei abi sumos sutampa. Žinoma, yra galimybė, kad viena klaida „uždengs“ kitą, tačiau, kaip rodo praktika, tokia tikimybė labai maža. Kontrolės procedūra apima dviejų sumų palyginimą, klaidų, lemiančių nesutapimus, paiešką ir jų ištaisymą. Svarbi kontrolės procedūra parduodant prekes – palyginimo principo taikymas, t. y. grynųjų pardavimų lyginimas su parduotų prekių savikaina. Tvarkoma rankiniu būdu apskaita dažnai klajokama – pakeičiami parduodamų prekių kiekio, matavimo vienetai. Kompiuterizuotose apskaitos sistemose ši problema išsprendžiama, uždraudus pakeisti parduodamų prekių kiekį bei įvesti netinkamą mato vienetą. Svarbi kontrolės procedūra – periodinis parduotų prekių pardavimo sumų palyginimas su tų prekių savikaina. Taip išaiškinama:

- 1) ar nebuvo parduota prekių už mažesnę sumą negu savikaina;

- 2) ar prekės buvo parduodamos vadovybės patvirtintomis kainomis. Jei surandama nukrypimų, išsiaiškinama, ar jie patvirtinti atitinkamų asmenų.

Įvairių šaltinių duomenų palyginimo procedūra realizuojama, sistemos viduje atliekant nesusuderintų dokumentų sugretinimą. Pavyzdžiui, siuntimai atsiimti priekės palyginami su duomenimis, užregistruotais pirkimų užsakymų žurnaluose. Taip pat įmonės vidiniai duomenys sugretinami su išorinių šaltinių informacija

(Millichamp, 1996), pavyzdžiui, banko su ataskaita ar pirkėjų skolų suderinimo aktais. Be to, patartina apskaitoje užfiksuotus duomenis palyginti su nefinansinės apskaitos duomenimis. Pavyzdžiui, žinodami viešbučio užimtumą, kambarių skaičių bei kambario kainą, galime apskaičiuoti viešbučio pajamas. Nustatytą dydį palyginame su apskaitoje pateiktomis pajamomis. Jei dydžiai sutampa arba paklaida nėra esminė, vadinasi, apskaitoje pajamos nurodytos teisingai.

Įgyvendinus aprašytas kontrolės procedūras, galima garantuoti, kad: 1) visos vykstančios ūkinės operacijos bus teisėtos; 2) užregistruota apie jas informacija bus išsami ir tiksli; 3) visos klaidos, pasitaikiusias atliekant operacijas ir registruojant duomenis, bus aptiktos kiek įmanoma greitai (neatsižvelgiant į tai, klaida atsirado apdorojant neteisėtos operacijos duomenis ar nesugebant apdoroti teisėtų operacijų duomenų); 4) finansinės veiklos duomenys bus užregistruoti buhalterinėse bylose; 5) bus apribotas naudojimasis turto ir su juo susijusiais dokumentais.

Išvados

Šiame darbe išnagrinėtos įmonės veikloje naudotinos kontrolės procedūros. Atlikti tyrimai leido suformuluoti šias išvadas bei pasiūlymus:

1. *Operatyvios kontrolės procedūros* turi lemiamą įtaką visai vidaus kontrolės sistemai. Pagal siekiamus tikslus šios procedūros skirstomos į dvi grupes:

- bendrosios kontrolės procedūras, kuriomis siekiama užtikrinti kontrolės aplinkos efektyvumą;

- konkrečios kontrolės procedūras, kurių tikslas – patikrinti, ar tinkamai atliktos apskaitos procedūros. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, kiekvienai apskaitos procedūrai turi būti numatyta viena ar kelios konkrečios kontrolės procedūros.

2. Išanalizavus lietuvių ir užsienio mokslininkų darbus, patikslinta bendrųjų kontrolės procedūrų klasifikacija. Šios kontrolės procedūros papildytos nauja kategorija – personalo kvalifikacijos užtikrinimu, nes nuo darbuotojų labiausiai priklauso, ar įmonės užsibrėžti tikslai bus pasiekti. Be to, „turto ir įrašų apsauga“ išplėsta iki „išteklų apsaugos“.

Bendrosios kontrolės procedūros suskirstytos į keturias grupes: 1) tinkamą darbuotojų pareigų atskyrimą; 2) operacijų sankcionavimą; 3) dokumentavimą ir 4) išteklų apsaugą.

3. Nustatyta, kad:

- pareigų atskyrimas ypač sudėtingas nedidelėse įmonėse, nes jose nėra pakankamai žmonių, kad būtų galima tolygiai paskirstyti tam tikras kontrolės funkcijas. Smulkiuose ir vidutinėse įmonėse reikėtų siekti atskirti: 1) turto apsaugą; 2) operacijų sankcionavimą ir 3) apskaitą. Jei darbuotojui paskiriamos nesuderinamos pareigos, jo veikla turi būti griežčiau tikrinama;

- audito ir vidaus kontrolės mokslo darbuose šiai problemai neskiriama reikiamo dėmesio, be to, pasitelkiamos tik tradicinės turto apsaugos priemonės. Straipsnyje pateikiama įmonės išteklų apsaugos procedūrų sistema. Ypač daug dėmesio skirta duomenų apsaugai naudojantis internetu, nes dabar dauguma prie interneto prijungtų kompiuterių mūsų šalyje yra visiškai nesaugomi. Darbe išskirtos pagrindinės rizikos, atsirandančios naudojantis internetu, grupės: 1) konfidencialios informacijos skleidimo; 2) duomenų praradimo; 3) finansinių nuostolių; 4) tinklų perkrovimo; 5) įmonės reputacijos smukimo. Pateiktos priemonės, būtinos mažinti šių rūšių riziką;

- kai yra ne kvalifikuotų įmonės darbuotojų, atsiranda didelė klaidų tikimybė, o tai neigiamai paveiks įmonės veiklą, todėl personalo kontrolė yra būtina. Išskirtos būtinos šios srities kontrolės rūšys: 1) tinkamas darbuotojų veiklos stebėjimas ir priežiūra; 2) periodinis darbuotojų darbo vertinimas atestavimu; 3) darbuotojų mokymas.

LITERATŪRA

1. Arens A. A., Loebbecke J. K. *Auditing: An Integrated Approach*. (4. ed.). Englewood Cliffs (N. J.): Prentice Hall, 1988.
2. Frazier D. R., Spradling L. S. The new SAS No. 78 // *CPA Journal*, May 1996, Vol. 66, Issue 5.
3. Kabašinskas J., Toliatienė I. *Auditas*. Vilnius: Amžius, 1997.
4. Lakis V. Vidinė kontrolė įmonėje // *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 1999 gegužė, Nr. 18 (66).
5. Lamanaukas T. Internetas darbe: teisiniai aspektai // *Naujoji komunikacija*, 2001 spalį, Nr. 10–11 (89–90).
6. Mackevičius J. *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.
7. Matickienė I. *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: Technologija, 1997.
8. Matulevičius M. Lietuvos IT ir interneto rinkos tyrimas // *Naujoji komunikacija*. 2001 kovas–balandis, Nr. 5 (84).
9. Millichamp A. H. *Auditing* (7th ed.). London: DP Publications, 1996.
10. Pethia R. *Internal Security Trends* [online]. [cited 2001-07-04]. Available from Internet: <www.cert.org/present/internet-security-trends/sld001.htm>.
11. Seltzer L. Stebėjimo programos // *Naujoji komunikacija*. 2001 rugsėjis, Nr. 9 (87).
12. Žemaitis B. Vidaus auditas ir audito rizikų analizė // *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 1999 birželis, Nr. 23 (71).
13. Дефниз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейлли В. М., Хириш М. Б. *Аудит Монгтомери*. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
14. Робертсон Дж. *Аудит*. Москва: КРМГ, Контакт, 1993.
15. Скобара В. В. *Аудит: методология и организация*. Москва: Дело и сервис, 1998.
16. Соколов В. Я. *Риски в аудиторской проверке* // *Бухгалтерский учёт*, Июнь 1998, Но. 6.

EMPLOYMENT OF EXPEDITIOUS CONTROL PROCEDURES IN BUSINESS ACTIVITIES

Rasa Kanapickienė

Summary

The article deals with one element of the company's internal control system: the control procedures.

The author improved the pattern of the control procedures by grouping all the procedures according to the parameters of the control object, type and time. Four levels have been distinguished: 1) operative control; 2) supervision; 3) management control; and 4) internal audit procedures. *Operative control procedures* have decisive influence on the whole internal control system. According to the targets, the procedures of this level are divided into two groups: 1) overall and 2) specific control procedures.

Analysis of the works of Lithuanian and foreign scientists led to revised classification of the control procedures. A new category was added to the said control procedures: ensuring satisfactory qualification of the staff, since the achievement of the goals set by the company mainly depends on the staff. Moreover, the "protection of property and records" has been expanded to the "resource protection"

The general control procedures are divided into four groups: 1) relevant separation of the staff functions; 2) approval of the operations; 3) documentation; 4) resource protection. It has been established that:

- Separation of functions is especially difficult in small companies, since those do not employ sufficient number of persons to enable even allocation of individual control functions. In small and medium enterprises the following should be separated: 1) property protection; 2) approval of operation; 3) accounting. Where an employee is given incompatible functions, his performance should be controlled more strictly.

- Scientific works on audit and control do not give sufficient thought to this problem. Moreover, only traditional property protection means are employed. The article deals with the system of company resource protection. A special emphasis is put on the data protection when using the Internet, since currently a vast majority of computers con-

nected to the Internet in our country are completely unprotected. The paper comes up with the major groups of risks emerging while using the Internet: 1) disclosure of confidential information; 2) loss of data; 3) financial losses; 4) network overload; 5) deterioration of the company image. It offers means which are essential for reducing the aforementioned risk types.

- When a company employs insufficiently qualified staff, it faces possible errors which would make a negative effect on the company business, thus control of the staff is essential. The paper points out the control types which are required in this field: 1) relevant monitoring and supervision of the staff activities; 2) Assessment of the staff performance through certification carried out from time to time; 3) staff training.

Īteikta 2002 m. gegužēs mēn.