

APSKAITOS INFORMACIJOS PATIKIMUMO UŽTIKRINIMO PRIEMONIŲ OPTIMIZAVIMAS

Linas Stabingis¹, Jolanta Dalia Staliūnienė²

¹Lietuvos žemės ūkio universitetas, Lietuva, linas.stabingis@lzuu.lt
²Kauno technologijos universitetas, Lietuva, jolanta.staliuniene@ktu.lt

Anotacija

Remiantis organizacijos rizikos valdymo teorija, vidaus kontrolės sistemos efektyvumą sąlygoja penkios veiksnių grupės: kontrolės aplinka, organizacijos rizikos vertinimo procesas, kontrolės veiksmai (procedūros), naudojama informacinė ir komunikavimo sistema bei jų stebėseną. Kontrolės veiksmams siekiama valdyti riziką ir užtikrinti apskaitos informacijos patikimumą. Auditorius, remdamasis apskaitos informacija, turi ne tik įvertinti organizacijos įdiegtus kontrolės veiksmus, bet ir racionaliai naudoti audito įmonės išteklius. Todėl būtina atrinkti tas kontrolės procedūras, kurios būtų veiksmingos, efektyvios ir atitiktų lūkesčiams.

Ieškodami būdų, kaip optimizuoti audito procedūrų atranką veiksmingumo, efektyvumo ir lūkesčių atitikties požiūriais, šio tyrimo autoriai išanalizavo kontrolės tikslų nustatymo problemas, išskyrė vertinimo kriterijus bei parengė algoritmą, įgalinantį optimizuoti audito procedūrų atranką ir garantuoti reikalaujamą audito ir apskaitos informacijos patikimumą. Ieškomos veiksmingų, efektyvių bei lūkesčius atitinkančių kontrolės priemonių derinio algoritmą gali naudoti ne tik vidaus kontrolės sistemą formuojančios organizacijos, bet ir audito įmonės.

Raktiniai žodžiai: vidaus kontrolės sistema, kontrolės procedūros, rizikos, efektyvumo ir atitikimo lūkesčiams vertinimas, optimizavimas.

Išvadas

Problemos aktualumas. Finansinė atskaitomybė yra svarbiausias įmonių ūkinės ir finansinės veiklos rezultatus atspindintis dokumentas. Todėl labai svarbu, kad joje būtų tinkamai atspindėtos visos reikšmingai įtakančios įmonių veiklos rezultatus ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai. Labai svarbi įmonių finansinės atskaitomybės patikimumą užtikrinanti priemonė yra auditas, tačiau praktinė patirtis rodo, kad šios priemonės veiksmingumas labai priklauso ir nuo audituojamosios įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumo. Remiantis organizacijos rizikos valdymo teorija (angl. enterprise risk management theory) bei aktualia COSO (angl. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, įkurta 1985 m.) redakcija, vidaus kontrolės sistemos efektyvumą sąlygoja penkios pagrindinės veiksnių grupės: 1) kontrolės aplinka (angl. control environment), kurią sudaro bendrovėje tvyranti darbinė atmosfera, verslo etikos lygis, aukščiausių vadovų pavyzdžiu formuojama elgesio praktika; 2) rizikos vertinimas (angl. risk assessment), apimantis vidinių bei išorinių rizikų identifikavimą ir analizę; 3) kontrolės veiksmai (angl. control activities), apimantys procedūras ar veiksmus, užtikrinančius vadovybės direktyvų vykdymą užkertant kelią nustatytų rizikų pasireiškimui; 4) kontrolės stebėjimas (angl. monitoring), apimantis procesą, užtikrinantį kontrolės sistemos priežiūrą bei 5) informacija bei komunikavimas (angl. information and communication), užtikrinantys tinkamą kontrolės sistemos funkcionavimą. Pastaruoju metu mokslinėse publikacijose labai daug dėmesio skiriama vidaus kontrolės patikimumui ir efektyvumui, tačiau daugeliu atvejų šie klausimai analizuojami atsietai. Todėl labai aktualu numatyti priemones įgalinančias nustatyti tam tikrą patikimumo lygį atitinkantį ir efektyvumo požiūriu optimalų vidaus audito metu atliktinų kontrolės procedūrų derinį.

Problemos ištirtumo lygis. Turint patikimą finansinę informaciją galima padidinti kapitalo rinkos funkcionavimo efektyvumą, be to tai suteikia galimybę vertinti ir prognozuoti priimamų ekonominių sprendimų pasekmes. Vienas svarbiausių informacijos šaltinių ūkinių santykių subjektams yra finansinė atskaitomybė, kuri gali būti iškreipta dėl tam tikrų objektyvių ir subjektyvių priežasčių. Paskutiniu metu apie priemones, įgalinančias padidinti apskaitos informacijos patikimumą yra rašę Valužis K., Mackevičius J., Lakis V., Rupeikienė L. ir kt.; veiklos ir audito rizikos nustatymo klausimus nagrinėjo Apgar D., Puškorius S., Staliūnienė J.D., Stungurienė S. ir kt.; vidaus kontrolės sistemai keliamus reikalavimus ir šios sistemos efektyvumo didinimo būdus nagrinėjo Kanapickienė R., Rupšys R., Kačergienė V. ir kt.

Tyrimo objektas – audito kontrolės procedūrų atrankos procesas.

Tyrimo tikslas – sudaryti audito metu atliekamų kontrolės procedūrų atrankos algoritmą, įgalinantį suformuoti reikiamą audito ir apskaitos informacijos patikimumą laiduojantį bei veiksmingumo ir efektyvumo požiūriu optimalų kontrolės procedūrų derinį.

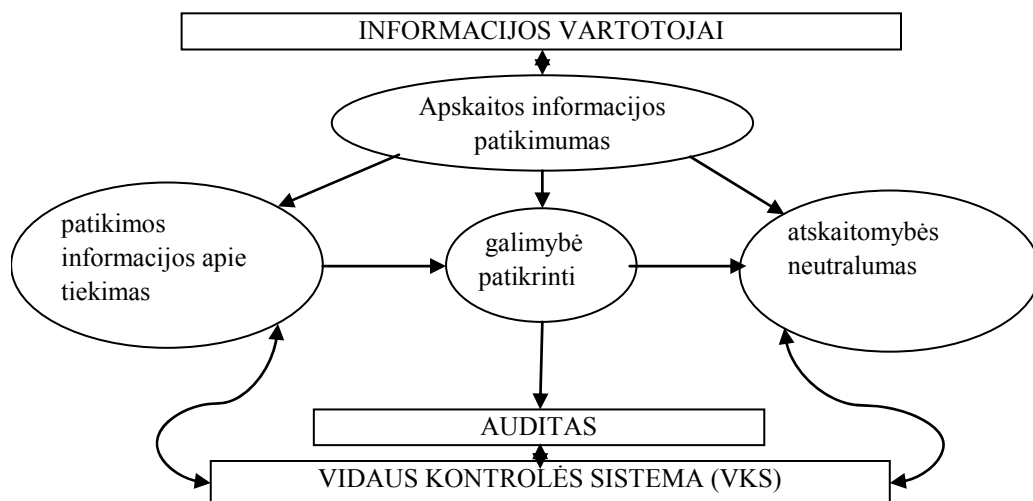
Uždaviniai:

1. Išanalizuoti kontrolės tikslų nustatymo problemas kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą;
2. Išanalizuoti taikytinus kontrolės procedūrų atrankos kriterijus ir grupavimo principus;
3. Suformuoti kontrolės procedūrų atrankos algoritmą, laiduojantį audito ir apskaitos informacijos patikimumą bei veiksmingumo ir efektyvumo požiūriu optimalų kontrolės procedūrų derinio nustatymą.

Tyrimo metodai: naudoti teoriniai tyrimo metodai – mokslinės literatūros šaltinių analizė, palyginimas ir apibendrinimas bei praktiniai tyrimo metodai – situacijų ir veiksmų sekų modeliavimas.

Kontrolės tikslų nustatymo problemos

Apskaitoje, kaip informacinėje sistemoje galima išskirti įeinantį ir išeinantį informacijos srautus, o taip pat informacijos iškraipymo laipsnį. Tokiu būdu pirminiai duomenys apie įmonės ūkinę veiklą yra įeinantis srautas į šią sistemą, o naudinga informacija asmenims priimantiems sprendimus (atskaitomybė) – išeinantis informacijos srautas. Informacija turi būti patikima. *Patikimumas* yra duotos finansinės atskaitomybės tikslumo laipsnis. Patikima finansinė atskaitomybė įgalina jos vartotoją remiantis atskaitomybėje pateiktais duomenimis daryti teisingas išvadas dėl audituojamų asmenų ūkinės veiklos rezultatų, finansinės ir turtinės būklės, ir remiantis šiomis išvadomis priimti sprendimus. *Audito tikslas* yra išreikšti nuomonę dėl audituojamų asmenų finansinės atskaitomybės patikimumo.



1 pav. Apskaitos informacijos patikimumo užtikrinimo priemonės (sudaryta autorių)

Kaip matome iš aukščiau pateikto paveikslėlio, informacijos vartotojai iškelia aukščiausius reikalavimus apskaitos informacijos patikimumui. Tačiau pagrindine vidine priemone, užtikrinančia informacijos patikimumą įmonėje, išlieka efektyvi vidaus kontrolės sistema (toliau tekste naudojamas sutrumpinimas - VKS), užtikrinanti vidinių informacijos vartotojų poreikius. Vienas svarbiausių informacijos šaltinių ūkinių santykių subjektams yra finansinė atskaitomybė, kuri gali būti iškreipta dėl tam tikrų objektyvių ir subjektyvių priežasčių. Tuo tarpu finansinė atskaitomybės patikimumą užtikrina abi priemonės, tiek auditas, tiek efektyvi VKS, tačiau vartotojų ratas – neribotas. Vadovaujantis D. Apgar (2007), organizacijos valdymo sėkmę lemia trys svarbiausieji veiksniai, atsižvelgiant į nustatyto rizikos tipą (detekcinė ar prevencinė): teisingas valdymo sprendimas; personalo gebėjimai įvykdyti sprendimą; sprendimo vykdymo kontrolė.

Žodis „kontrolė“ yra kilęs iš prancūzų kalbos žodžio „kontrolė“, reiškiančio stebėjimą, priežiūrą, siekiant ką nors patikrinti. Sąvoka "vidaus kontrolė" pradėta vartoti siekiant atskirti organizacijos viduje vykdomą veiklos kontrolę nuo kitų (išorinių) institucijų vykdomos kontrolės. Pirmąjį oficialų vidaus kontrolės apibrėžimą 1949 m. pateikė Amerikos auditorių institutas, nurodydamas, kad tai „įmonės sudarytas planas bei visos kitos koordinuotos priemonės ir būdai, naudojami įmonės aktyvams išsaugoti, apskaitos duomenų teisingumui ir tikrumui patikrinti, veiklos efektyvumui padidinti ir numatyta valdymo politikai garantuoti“. Vėliau vidaus kontrolės samprata ir jos tikslai kito. Mackevičius J. (2001), teigia, jog „tik gerai

tvarkoma vidaus kontrolės sistema garantuoja įmonės tikslų įvykdymą“ tačiau ir šis ir daugelis kitų autorių savo darbuose pripažįsta, kad tobulai veikiančios VKS nėra. Lietuvių autorius Rupšys R. (2007) vidaus kontrolės sistemos tikslais nurodo: 1) turto ir duomenų apsaugą, 2) informacijos teisingumo ir vientisumo užtikrinimą bei 3) tinkamo rizikos valdymo ir išorinių reikalavimų vykdymo užtikrinimą. Taigi, galima teigti, kad šiandieninis verslo pasaulis iš esmės transformavo požiūrį į vidaus kontrolę. Imta vertinti ne tiek atskirų vykdytojų veiklą, kiek visumą ir ją kuriančius žmones. R. Bičiulaičio (2001 m.) manymu, kiekviena organizacija turi aukštesnio ar žemesnio išsivystymo lygio VKS. Vos tik susikūrusi organizacija pradeda vykdyti tam tikras kontrolės procedūras, kurios suteikia galimybę siekti tolimesnių tikslų, tame tarpe ir plėtoti VKS. Priklausomai nuo organizacijos svarbiausių funkcijų, procesų veiklos ir resursų panaudojimo efektyvumo, galima išskirti penkis vidaus kontrolės sistemos (VKS) išsivystymo lygius (lent. 1):

1 lentelė . Vidaus kontrolės sistemos (VKS) išsivystymo lygiai

VKS išsivystymo lygiai	Charakteringi bruožai
Pradinis	-Nėra formalių atsakomybės ir atskaitomybės aprašymų; -Nėra formalios verslo strategijos ir tikslų; -Kontrolės yra reakcinės, atsakomosios; -Ataskaitos parengiamos, kai to pareikalaujama.
Detekcinis	-Trūksta atsakomybės ir atskaitomybės aiškumo; -Neformalūs tikslai proceso lygyje; -Kai kurios detekcinės kontrolės; -Dalinė formali atskaitomybė, bet nereguliariai naudojama.
Formalus	-Atsakomybė nustatyta, bet ne visada teisingai suprantama; -Nustatyti formalūs tikslai, bet nėra glaudžiai suderinti su organizacijos strategija; -Naudojamos detekcinės, prevencinės ir taisančios kontrolės procedūros; -Formali atskaitomybė rašytine (spausdinta) forma, bet nepakankamas grįžtamasis ryšys.
Valdomas	-Atsakomybė ir atskaitomybė yra aiškiai apibrėžtos ir suprantamos; -Formalūs strateginiai ir operatyviniai tikslai suderinti su organizacijos strategija; -Procesai, kontrolės ir dokumentuojamos procedūros yra peržiūrimos ir modifikuojamos kiekvienais metais; -Automatizuota atskaitomybė su grįžtamoju ryšiu.
Aukščiausias	-Atsakomybė ir atskaitomybė yra aiškiai apibrėžtos ir suprantamos; -Strateginiai bei operatyviniai tikslai ir politikos periodiškai atnaujinamos, siekiant pastovaus suderinimo su organizacijos strategija ir tikslais; -Pastovus procesų ir kontrolių tobulinimas; -Pilnai automatizuota atskaitomybė su pastoviu grįžtamoju ryšiu ir veiksmų planavimu.

Lietuvos vidaus auditorių asociacijos leidinyje „Vidaus kontrolės kontrolės vertinimo metodiniai nurodymai“, teigiama, kad veiksminga vidaus kontrolė turi atitikti šiuos pagrindinius reikalavimus:

- turi būti tinkama (teisinga kontrolė reikiamoje vietoje, proporcinga susijusiai rizikai);
- turi funkcionuoti nenutrūkstamai ir kaip suplanuota tam laikotarpiui (jos turi laikytis visas personalas, nedarant išimčių tada, kai nėra vadovų arba jie turi didelį darbo krūvį);
- turi būti veiksminga išlaidų atžvilgiu (kontrolės diegimo išlaidos neturi viršyti numatomos naudos).

Kačergienė V. (2007) atkreipia dėmesį, kad perteklinės kontrolės reikia vengti, ji taip pat yra žalinga, kaip ir nepakankama kontrolė, nes sukurtas per didelis biurokratinis aparatas jau pats didina organizacijos veiklos riziką

Apibendrinant skyrelį, manome, svarbu identifikuoti kokio valdymo lygio darbuotojai kokias kontrolės procedūras gali diegti ir /ar vykdyti ir kas iš jų gali būti sudaromo KP atrankos algoritmo vartotojai šios straipsnio kontekste.

Kontrolės procedūrų atrankos kriterijai ir jų grupavimo principai

Įvade autoriai išvardino COSO penkis vidaus kontrolės sistemą įtakančius pagrindinius veiksnus, kurie nusistovėjo tyrėjų tarpe per paskutinius metus. 34-ajame nacionaliniame audito standarte (toliau – NAS) „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas“ (interaktyvus:

www.lar.lt) pateikiami vidaus kontrolės elementai atitinka nurodytuosius COSO, todėl atliekant kontrolės procedūrų kriterijų atranką, buvo jais vadovaujamas. Šiame skyrelyje didesnis dėmesys skiriamas vienam veiksmui – kontrolės procedūroms (angl. control activities) – nagrinėti. Audito teorijoje *procedūra* suprantama kaip „griežtai nuoseklių veiksmų nustatymas, vedimo tvarka“. Sąvoka „control activities“ gali būti verčiama į lietuvių kalbą kaip: kontrolės veiklos, veiksmai, priemonės, procedūros. Sąvoka *Kontrolės veiksmai* 34-ajame NAS apibrėžiama kaip tvarka ir procedūros, padedančios užtikrinti, jog vadovų įsakymai yra vykdomi, pvz., jog imamas būtinų veiksmų rizikai, kuri kelia grėsmę įmonės tikslų pasiekimui, šalinti. Taigi, audito terminijoje dominuojanti sąvoka „kontrolės veiksmai“ iš šio apibrėžimo gali būti suprantami kaip atsitiktiniai, detekciniai, tuo tarpu *kontrolės procedūros* – kaip sistemiškos, prevencinės priemonės atliekamos tose srityse, kur, auditoriaus manymu, gali pasitaikyti reikšmingų iškraipymų. Todėl autoriai naudos terminą kontrolės procedūra (toliau trumpindami KP). Tuo tarpu, kalbėdami apie klientinę organizaciją – naudos kontrolės veiksmų (toliau – KV) sąvoką, ją traktuodami kaip nurodyta 34-ajame NAS. Stengdamasis įgyti supratimą apie KV, auditorius visų pirma išsiaiškina, ar ir kaip specifinis KV, atskirai ar kartu su kitais KV, aptinka, ištaiso ar vykdo prevenciją nuo reikšmingų iškraipymų ūkinių operacijų grupėse, sąskaitų likučiuose ir atskleidimuose.

Visas kontrolės procedūras Kanapickienė R. (2002) skirsto į keturias grupes: 1) operatyvios kontrolės procedūras; 2) priežiūros procedūras; 3) valdymo kontrolės procedūras; 4) vidaus audito procedūras ir nurodo, kad sukurta vidaus kontrolės sistema yra tik atskirų kontrolės procedūrų rinkinys (Kanapickienė R., 2008). Toks skirstymas siejasi su Kačergienės V. (2007) siūlomu skirstymu (2 lentelė).

2 lentelė. Kontrolės procedūrų lygiai (sudaryta remiantis Kanapickiene R., Kačergiene V.)

Kontrolės procedūrų lygiai	Kontrolės procedūrų priskyrimas	Kontrolės procedūrų paskirtis
Operatyvios kontrolės procedūros	- Pareigų atskyrimas - Operacijų sankcionavimas - Dokumentavimas - Išteklių apsauga - Personalo kvalifikacijos užtikrinimas ir kt.	prevencinės
Priežiūros procedūros	- Operacijų atranka ir veiksmai, užtikrinantys griežtą operatyvios kontrolės procedūrų laikymąsi, pavyzdžiui, dokumentavimo, leidimų kontrolę - Neįprastų procesų tyrimas - Tyrimas, ar yra išteklių - Suderinimų ir palyginimų peržiūra - Prieštaringų ataskaitų analizė	detekcinės
Valdymo kontrolės procedūros	- Biudžeto ir faktiškų duomenų palyginimas - Koeficientų, vertikalioji, horizontalioji analizės - Pirkėjų apmokėjimų peržiūrėjimas ir skundų analizė	detekcinės
Vidaus audito procedūros	- Turto apsauga ir kontrolė - Apskaitos ir finansinių ataskaitų būklės tikrinimas - Pareigų ir atsakomybės paskirstymo kontrolė - Visų rūšių pažeidimų ir piktnaudžiavimų atskleidimas - Įmonės darbuotojų mokymas	specifinės

Kontrolės procedūros gali būti grupuojamos ne tik atsižvelgiant į rizikos veiksmų grupes, bet ir pagal jų vaidmenį atliekant vidaus kontrolę (V. Kačergienė, 2007):

- prevencinės – įgaliojimų suteikimas, pareigų atskyrimas, patvirtinimų sutikrinimas ir pan.,
- detekcinės (aptinkančias) – reikalavimai atlikti suderinimus, pateikti neeilines ataskaitas, vykdyti kontrolės procesų priežiūrą ir pan.
- specifinės – atskaitomybės sutikrinimas, peržiūra bei patvirtinimas; įrašų aritmetinio tikslumo patikrinimas; kompiuterinių sistemų patikrinimas; dokumentų kontrolė bei patvirtinimas; vidaus informacijos palyginimas su išorės šaltiniais; kompetencijos atitikimo pareigoms patikrinimas; faktinio turto kiekio palyginimas su apskaitos duomenimis ir kt.

Staliūnienė J.D., Stungurienė S. (2008) pažymi, kad didžiausia audito įmonių pelno dalis turi būti uždirbama vykdant užduotis, kuriuose galima didinti paslaugos teikimo efektyvumą. Tuo atveju, kai taikomų kontrolės procedūrų rinkinys yra nustatytas, auditas turi įvertinti kiekvienos procedūros veiksmingumą ir efektyvumą. Nustačius priežastis, kurios nulėmė nepakankamą kontrolę, auditas pasiūlo galimybių

pakoreguoti esamas kontrolės procedūras arba įdiegti naujų. Kita vertus, auditas turi įvertinti ar esama konkreti kontrolės procedūra yra veiksminga mažinant riziką ir pasiūlyti atsisakyti rizikos nemažinančių kontrolės procedūrų bei taupyti išteklius.

Kaip nurodo Rupšys R. (2007), jei nustatoma, kad nevykdoma vadovybės nustatyta tvarka, vadovybei bus svarbu sužinoti, kokia yra iš to kylanti grėsmė. Galimos nepakankamos kontrolės pasekmės: materialūs nuostoliai (turto praradimas ar sugadinimas, baudos, delspinigiai ir pan.); nemateriali žala (žala įmonės reputacijai, įvaizdžiui, produkcijos prekės ženklui, ir pan.); kliūtys siekiant įmonės tikslų.

Taigi, apibendrinant skyrelį, ir algoritmo sudarymui svarbu išsiaiškinti KP, nustatytas audituojamoje srityje, kurios gali būti formaliai aprašytos apskaitos politikoje, tvarkose, arba tiesiog vykdomos pagal įmonėje nusistovėjusią tvarką, darbuotojų patirtį (pastarąsias procedūras identifikuoti sudėtingiau). Formaliai aprašytosios procedūros ne visada yra vykdomos atliekant ir registruojant kasdienes operacijas. Tai susiję su žmogiškuoju faktoriumi arba dėl pasikeitusių aplinkybių tam tikros procedūros praranda aktualumą ir jų atsisakoma, ir pan. Todėl nustačius kontrolės procedūras, kurios turėtų būti vykdomos, auditorius turi įsitikinti, ar jos yra vykdomos. Jei kai kurios procedūros nevykdomos, būtina išsiaiškinti nevykdymo priežastis, kurios gali būti susijusios su pasikeitusiais teisiniais reikalavimais, procedūrai atlikti reikiamomis bet ganamos naudos neatitinkančiomis darbo sąnaudomis, darbuotojų požiūriu į kontrolės reikalingumą ir kitais veiksniais.

Kontrolės procedūrų atrankos algoritmas

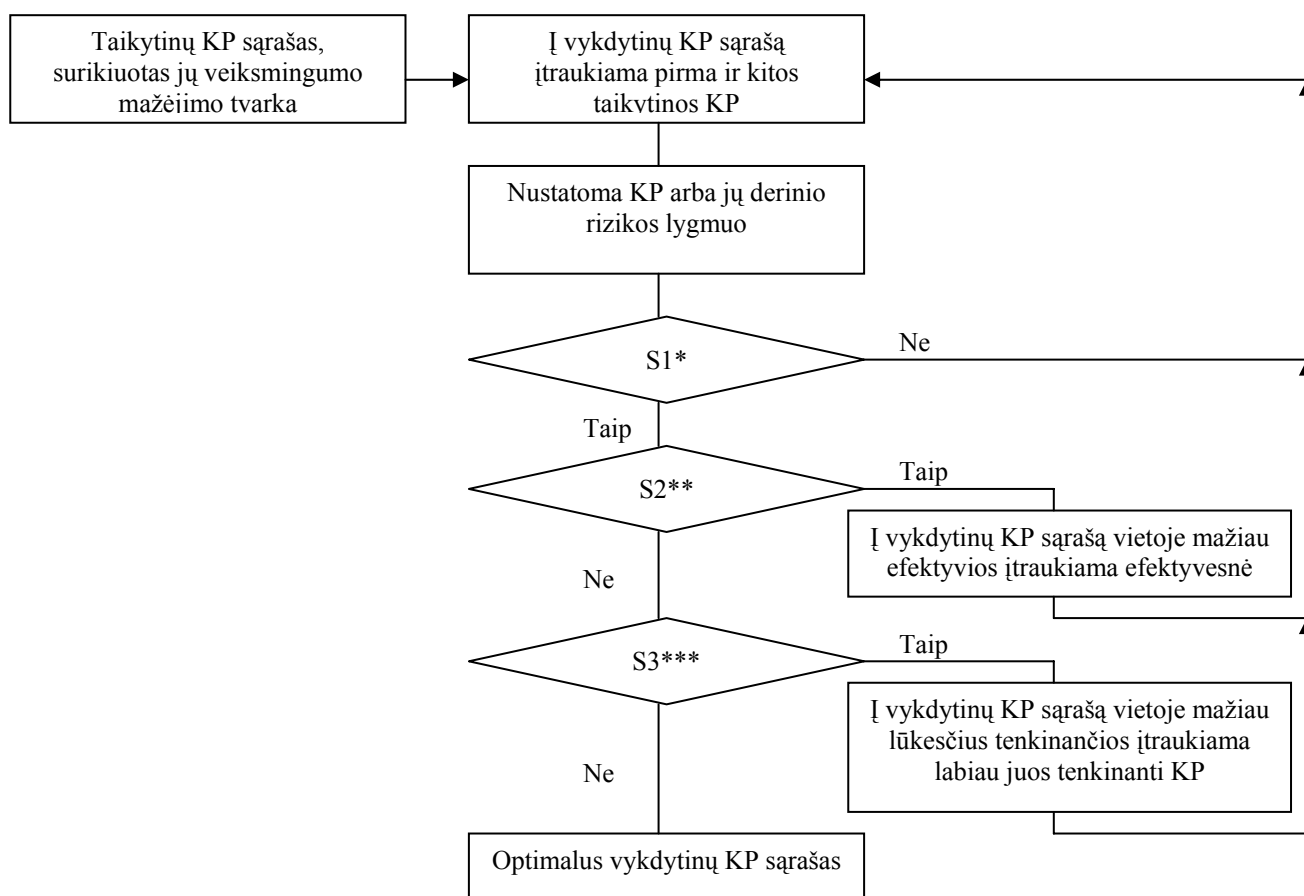
Audito praktinė patirtis rodo, kad atliekant auditą daugeliu atvejų vykdomos auditoriaus intuityviai parinktos procedūros tol, kol pasiekiamas reikiamas audito patikimumo lygmuo arba kiek šių procedūrų įgalina atlikti turimi riboti finansiniai ir žmogiškieji ištekliai. Tačiau audito procedūrų atrankos procese nėra vertinamas nei šių procedūrų efektyvumas, nei atitikimas vadovybės lūkesčiams. Todėl atliekant auditą sunku tikėtis, kad bus racionaliai panaudoti turimi visada riboti finansiniai ir žmogiškieji ištekliai (Staliūnienė J.D., Stungurienė S., 2008). Ieškodami būdų, kaip optimizuoti audito procedūrų atranką jų veikmingumo, efektyvumo ir atitikimo lūkesčiams požiūriu šio tyrimo autoriai išanalizavo šiuo metu Lietuvoje ir kitose šalyse naudojamus audito procedūrų atrankos būdus ir parengė algoritmą, kuris leistų optimizuoti audito procedūrų atranką efektyvumo ir atitikimo lūkesčiams požiūriu garantuojant reikiamą audito patikimumą.

Pagal S.Puškorių (2002, p.33), „Veiksmingumo kriterijus yra aukščiausio lygmens, nes, pirma, aprėpia efektyvumo kriterijaus visumą, antra, nustato kiekvieno kriterijaus efektyvumo įtaką veiklos rezultatams, trečia, nustato kokių laipsnių pasiekti nustatyti kriterijai“. Išanalizavę *veiksmingumui* vertinti naudojamus kriterijus, straipsnio autoriai kontrolės procedūrų veiksmingumą nutarė vertinti pagal tai, keliais procentiniais punktais gali sumažinti pažeidimų ir nuostolių patyrimo tikimybę. *Efektyvumas* suprantamas kaip išvengtų nuostolių ir vykdant kontrolės procedūrą patirtų sąnaudų santykis. Vertinti kontrolės procedūrų efektyvumą yra sudėtingiau, nes pakankamai sudėtinga ne tik įvertinti kontrolės vykdymo išlaidas, bet dar sudėtingiau įvertinti naudą – t.y. nuostolius, kurių pavyktų išvengti atlikus kontrolės procedūrą ir tuo būdu iki priimtino lygmens sumažinus neigiamą veiksnio pasireiškimo riziką. Kontrolės procedūrų *atitikimas lūkesčiams* gali būti vertintinas pateikiant atsakymus „Taip“ arba „Ne“. Taigi, optimalaus vykdytinų kontrolės procedūrų sąrašo sudarymas, atsižvelgiant į kontrolės procedūrų veikmingumą, efektyvumą ir atitikimą lūkesčiams turėtų būti vykdomas tokiu nuoseklumu (žr. 2pav.):

Apibendrinant atlikto tyrimo rezultatus galima teigti, kad optimalaus vykdytinų kontrolės procedūrų sąrašo sudarymas, atsižvelgiant į kontrolės procedūrų veikmingumą, efektyvumą ir atitikimą lūkesčiams turėtų būti vykdomas tokiu nuoseklumu:

1. Atliekama vidaus ir išorinės aplinkos bei galimų jos pokyčių analizė, ieškant atsakymų į toliau pateikiamus klausimus, ir suformuojamas rizikos veiksnių sąrašas.
 - Kokios yra rizikos?
 - Kokia yra kiekvienos rizikos tikimybė ir galimų nuostolių dydis?
 - Kokie yra rizikos veiksniai?
 - Kokios naudojamos kontrolės procedūros ir kokios jų metu vykdomos operacijos?
 - Kaip kiekviena kontrolės procedūros operacija veikia kiekvieną rizikos veiksnį?
 - Kokią įtaką rizikos veiksniams turėtų kontrolės procedūros arba atskirų jos operacijų atsisakymas?

2. Atliekamas ne tik naudojamų, bet ir naudotinių kontrolės procedūrų veiksmingumo vertinimas ir suformuojami keturi šių procedūrų sąrašai:
 - a) veiksmingų kontrolės procedūrų, kurias tikslinga naudoti ir ateityje, sąrašas;
 - b) neveiksmingų kontrolės procedūrų, kurių reikėtų atsisakyti, sąrašas;
 - c) kontrolės procedūrų, kuriose reikėtų atsisakyti neveiksmingų operacijų ir (arba) įdiegti veiksmingas operacijas, sąrašas;
 - d) naujai įdiegtinų kontrolės procedūrų sąrašas.
3. Atliekamas pirmajam, trečiajam ir ketvirtajam sąrašams priskirtų kontrolės procedūrų efektyvumo bei atitikties vadovų lūkesčiams vertinimas ir suformuojamas taikytinų kontrolės procedūrų sąrašas.
4. Taikytinų kontrolės procedūrų sąrašas surikiuojamas jų veiksmingumo mažėjimo tvarka.
5. Pagal 2 pav. pateiktą algoritmą suformuojamas optimalus vykdytinų kontrolės procedūrų sąrašas.



S1*: Ar vykdant KP rizika bus priimtino lygmens?

S2**: Ar taikytinų KP sąraše yra efektyvesnė procedūra, kurią įtraukus į vykdytinų sąrašą rizika liktų priimtino lygmens?

S3***: Ar taikytinų KP sąraše yra labiau lūkesčius tenkinanti procedūra, kurią įtraukus į vykdytinų sąrašą rizika liktų priimtino lygmens ir reikšmingai nesumažėtų bendras vidaus kontrolės sistemos efektyvumas?

2 pav. Kontrolės procedūrų atrankos algoritmas

Šio straipsnio autorių nuomone detekcinės procedūros turėtų būti naudojamos labai operatyviai, nes jos padeda identifikuoti kontrolės trūkumus, kuriuos reikia kuo greičiau pašalinti (pvz. apgaulės, klastotės) ir imtis prevencinių priemonių, kad trūkumai (netikslumai, nekorektiškumai, neatitikimai) nepasikartotų. Todėl daugiausia dėmesio autoriai skiria prevencinių kontrolės procedūrų atrankai, įgalinančių:

- 1) būti veiksmingoms (tam tikra dalimi „padengiant“ įvertintą vieną arba kelias rizikas arba atvirkščiai);
- 2) būti efektyvioms (išlaidos kontrolei ir nuostolių nepatyrimo santykis)

3) atitikti lūkesčius (ir tuo būdu mažinti „lūkesčių atitikties spragą“).

Atliekamas detekcinėmis kontrolės procedūromis ir kitais būdais atskleistų esamų arba galimų vidinių ir išorinių aplinkos pokyčių bei naujų rizikos veiksnių reikšmingumo vertinimas ir, prireikus, atliekamas pakartotinis aplinkos ir rizikos veiksnių tyrimas bei kontrolės procedūrų veiksmingumo, efektyvumo ir atitikimo lūkesčiams vertinimas, t.y. prevencinių kontrolės procedūrų sąrašas.

Optimizuotas kontrolės procedūrų sąrašas turėtų būti teikiamas organizacijos vadovybei. Pakartotinai įvertinti vykdytinų kontrolės procedūrų sąrašą derėtų įvykus reikšmingiems aplinkos pokyčiams, įtakojusiems naujų rizikos veiksnių atsiradimą arba galimą nuostolių padidėjimą pasireiškus esamiems rizikos veiksniams. Naujus rizikos veiksnis gali padėti atskleisti ir naudojamos detekcinės kontrolės procedūros arba kitų organizacijų veiklos patirtis.

Išvados

- 1) Išanalizavus kontrolės tikslų nustatymo problemas nustatyta, kad kontrolės procedūras sudėtinga priskirti kuriai nors vienai iš literatūros šaltiniuose minimų grupių: detekcinei ar prevencinei ar specifinei. Viena organizacija tą pačią kontrolės procedūrą naudos kaip detekcinę, o kita – kaip prevencinę, priklausomai nuo siekiamos išvengti rizikos.
- 2) Detekcinės procedūros turėtų būti naudojamos labai operatyviai, nes padeda identifikuoti kontrolės trūkumus, kuriuos reikia kuo greičiau pašalinti (pvz. apgaulės, klastotės) ir imtis prevencinių priemonių, kad trūkumai (netikslumai, nekorektiškumai, neatitikimai) nepasikartotų.
- 3) Kontrolės procedūrų atranka turi būti vykdoma pagal tris kriterijus: veiksmingumo, efektyvumo ir atitikties lūkesčiams. Kontrolės procedūrų *veiksmingumas* turi būti vertinamas pagal tai, keliais procentiniais punktais gali sumažėti pažeidimų ir nuostolių patyrimo tikimybė, *efektyvumas* – kaip išvengtų nuostolių ir vykdant kontrolės procedūrą patirtų sąnaudų santykis, o kontrolės procedūrų *atitikimas lūkesčiams* – pateikiant atsakymus „Taip“ arba „Ne“.
- 4) Pasiūlytasis kontrolės procedūrų atrankos algoritmas leidžia ne tik palyginti kontrolės procedūras tarpusavyje, bet ir suranguoti jas veiksmingumo bei efektyvumo požiūriais, o taip pat užtikrina optimalaus kontrolės procedūrų derinio sudarymą. Šis algoritmas gali būti naudojamas formuojant organizacijos vidaus kontrolės sistemą ir planuojant auditą, nes leidžia siekti apskaitos informacijos patikimumo naudojant veiksmingas, efektyvias bei lūkesčius atitinkančias kontrolės priemones.

Literatūra

1. Apgar D. (2007). Rizikos intelektas. Verslo žinios. ISBN 978-9955-460-48-0, UAB „Logotipas“, p. 211
2. Bičiulaitis R. (2001). Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S). Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 121 p.
3. Kačergienė V. Vidaus kontrolės sistema: mokymų medžiaga. VŠĮ Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas, Vilnius, 2007.
4. Kanapickienė R. (2001). Vidaus kontrolės sistemos algoritmas smulkios ir vidutinės įmonės: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 181 p.
5. Kanapickienė R. Vidaus kontrolė Lietuvos įmonėse // *Ekonomika ir vadyba - 2008 = Economics and management - 2008*: 13-osios tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga [Elektroninis išteklius] / Kauno technologijos universitetas. Ekonomikos ir vadybos fakultetas, Kaliningrado valstybinis technikos universitetas. Ekonomikos fakultetas, Rygos technikos universitetas. Inžinerinės ekonomikos fakultetas. ISSN 1822-6515. 2008. p. 30-38.
6. Lakis V. (2007). Audito sistema: raida ir problemos: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 386p.
7. Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. ISSN 1392-4044.
8. Rizikos ir rizikos valdymo vertinimas: mokymų medžiaga. Vidaus auditorių asociacija [interaktyvus]. 2005. Prieiga per internetą: http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view_public_file/cid/303/fileid/4887
9. Rupšys R. (2008) Vidaus audito veiklos vertinimo algoritmas: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S), Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 164 p.
10. Staliūnienė, Jolanta Dalia; Stungurienė, Stanislava. Žinių vadybos strategijų modeliavimas ir taikymas audito rizikai valdyti // *Ekonomika ir vadyba - 2007 = Economics and management - 2007*: [12-osios] tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga [Elektroninis išteklius] / Kauno technologijos universitetas.

Ekonomikos ir vadybos fakultetas, Kaliningrado valstybinis technikos universitetas. Ekonomikos fakultetas, Rygos technikos universitetas. Inžinerinės ekonomikos fakultetas. ISSN 1822-6515. 2007. p. 114-121.

11. Vidaus kontrolės vertinimo metodiniai nurodymai. Vidaus auditorių asociacija [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.download/fileid/6790/cid/303>
12. 34-asis nacionalinis audito standartas „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas“ [interaktyvus]. 2005 m. spalio mėn. 14 d. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/Docs/>.

OPTIMISATION OF MEASURES FOR ACCOUNTING INFORMATION RELIABILITY ASSURANCE

Linas Stabingis, Jolanta Dalia Staliuniene

Summary

Taking into account Enterprise risk management (ERM) theory, the effectiveness of internal control system is influenced by many factors: the control environment, the organization of risk assessment process, the control actions (procedures), used information and communication system and monitoring. The auditor, in order to increase the effectiveness of internal control systems, has to include optimal combination of control procedures. However, at present, in many cases, the auditor use the intuitively chosen procedure until reaches required level of reliability of the audit.

Looking for ways to optimize the efficiency of audit procedures selection, the authors of this paper provided research of control procedures selection methods and provided the theoretical assumption that, in order to improve the internal control system is necessary to evaluate the decline of risk in case of use of control procedure, effectiveness of this procedures and its compliance with expectations of institution's leaders. On the base of provided research it was developed algorism, which allow selection of optimal combination of control procedures from point of view of its effectiveness and guarantee the required reliability of audit and accounting information.

Keywords: internal control system, control activities, estimation of risk, effectiveness and expectations, optimisation.

