



INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE



**ACCOUNTING, AUDIT, ANALYSIS:**  
Science, Studies and Business Synthesis

R E S E A R C H P A P E R S

ISBN 978-609-459-584-4

© Vilnius University, 2015

VILNIUS UNIVERSITY  
FACULTY OF ECONOMICS

International Scientific Conference

---

# Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis

to mark 70<sup>th</sup> anniversary  
of Accounting and Audit Department

International Scientific Conference  
Held in Lithuania October 15–16, 2015  
at Vilnius University, Faculty of Economics

---

**Research papers**

---



VILNIUS UNIVERSITY PUBLISHING HOUSE  
V I L N I U S 2 0 1 5

## Reviewed scientific publication

### Scientific Committee:

- Chair: Prof. dr. **Jonas Martinavičius** (Vilnius University, Lithuania)
- Members: Prof. dr. **Jaan Alver** (Tallinn University of Technology, Estonia)  
Prof. habil. dr. **Svetlana Bychkova** (Saint-Petersburg State Agrarian University, Russia)  
Prof. dr. **Oksana Chumak** (Kharkov Institute of Finance of Ukrainian State University of Finance and International Trade, Ukraine)  
Prof. dr. **Danuta Diskienė** (Vilnius University, Lithuania)  
Prof. dr. **Greta Drūteikienė** (Vilnius University, Lithuania)  
Prof. dr. **Lionius Gaižauskas** (Vilnius University, Lithuania)  
Prof. habil. dr. **Andžej Gospodarovicz** (Wroclaw University of Economics, Poland)  
Assoc. prof. dr. **Lilia Grigori** (Economic Study Academy of Moldova, Moldova)  
Prof. habil. dr. **Vaclovas Lakis** (Vilnius University, Lithuania)  
Dr. **Andrej Lubenko** (Lviv Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine, Ukraine)  
Prof. dr. **Aida Mačerinskienė** (Vilnius University, Lithuania)  
Prof. dr. **Arvydas Paškevičius** (Vilnius University, Lithuania)  
Prof. habil. dr. **Vasil Rudnickij** (Lviv Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine, Ukraine)  
Dr. **Dorota Sokolovska** (High School of Economics in Suwalki, Poland)  
Prof. dr. **Rimvydas Skyrius** (Vilnius University, Lithuania)  
Prof. dr. **Ruta Šneidere** (University of Latvia, Latvia)  
Prof. habil. dr. **Svetlana Vegera** (Polotsk State University, Belarus)  
Dr. **Jacek Welc** (Wroclaw University of Economics, Poland)

### Organization Committee

- Chair: Prof. dr. **Rasa Subačienė** (Vilnius University, Lithuania)
- Members: PhD student **R. Budrionyte** (Vilnius University, Lithuania)  
PhD student **Irma Kamarauskienė** (Vilnius University, Lithuania)  
Lect. **Laimutė Kazlauskienė** (Vilnius University, Lithuania)  
PhD student **Daiva Raziūnienė** (Vilnius University, Lithuania)  
PhD student **Vilius Savickas** (Vilnius University, Lithuania)  
Dr. **Kastytis Senkus** (Vilnius University, Lithuania)  
Dr. **Živilė Simonaitytė** (Vilnius University, Lithuania)  
PhD student **Daiva Tamulevičienė** (Vilnius University, Lithuania)

# CONTENTS

<i>Dainius Baliūnas, Aurelija Ulbinaitė. INOVATYVIOS STRATEGINĖS INICIATYVOS SIEKIANT VERSLO PLĖTROS</i> .....	8
INNOVATIVE STRATEGIC INITIATIVES IN PURSUANCE BUSINESS DEVELOPMENT	
<i>Светлана Михайловна Бычкова, Елена Юрьевна Итыгилова. СУЩНОСТНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ДЕЛОВОЙ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ УСЛУГИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ВОСПРИЯТИЕ И ОЦЕНКУ КАЧЕСТВА АУДИТА ПРЕДПОЛАГАЕМЫМИ НАДЛЕЖАЩИМИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ</i> .....	19
ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF PROFESSIONAL FINANCIAL STATEMENTS' AUDIT SERVICES AND THEIR IMPACT ON THE PERCEPTION AND EVALUATION OF AUDIT QUALITY OF AUDIT SERVICES USERS	
<i>Daiva Budrienė. VADOVO KOMPETENCIJŲ EFEKTYVAUS PANAUDOJIMO TYRIMO INSTRUMENTAS</i> .....	35
THE INSTRUMENT FOR RESEARCHING EFFECTIVE USE OF MANAGER'S COMPETENCIES	
<i>Ramunė Budrionytė. APSKAITA TIKRAJĄ VERTE TARPTAUTINIŲ IR NACIONALINIŲ APSKAITOS STANDARTŲ KONTEKSTE</i> .....	47
FAIR VALUE ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS	
<i>Inga Būmane, Ruta Šneidere. CRITICAL VIEW ON A NEW ACCOUNTING POLICY IN LATVIA</i> .....	61
<i>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk. THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN THE POLISH INSURANCE COMPANIES IN CONTEXT OF THE IMPLEMENTATION OF THE SOLVENCY II PROJECT</i> .....	78
<i>Oksana Chumak, Illia Savchenko. THEORETICAL AND APPLIED ASPECTS OF ESTIMATION OF STATE ENTERPRISES LIABILITIES</i> .....	87
<i>Lionius Gaižauskas, Daiva Raziūnienė, Laura Rimkutė. IŠORĖS AUDITORIAUS KOMPETENCIJŲ UGDYMO SĄLYGOS</i> .....	96
CONDITIONS OF THE DEVELOPMENT OF EXTERNAL AUDITOR'S COMPETENCE	

<i>Jolita Kalėdaitė, Rasa Subačienė.</i> MAITINIMO IR GĖRIMŲ TEIKIMO VEIKLĄ VYKLANČIŲ ĮMONIŲ VEIKLOS EFEKTYVUMO VERTINIMO SISTEMA . . . . .	116
PERFORMANCE EVALUATION SYSTEM FOR COMPANIES OF FOOD AND BEVERAGE SERVICE ACTIVITIES	
<i>Svetlana Karelskaia, Ekaterina Zuga.</i> DEVELOPMENT OF STATUTORY REGULATION OF ACCOUNTING IN RUSSIA . . . . .	128
<i>Sergey Korotaev.</i> INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN BELARUS: STATE, PROBLEMS AND PROSPECTS . . . . .	143
<i>Marija Kučinskienė, Asta Fominienė.</i> KOMPLEKSINIS POŽIŪRIS Į VIEŠOJO VALDYMO INSTITUCIJŲ VEIKLOS VERTINIMĄ . . . . .	151
INTEGRATED APPROACH TOWARDS ASSESMENT OF PUBLIC MANAGEMENT INSTITUTIONS ACTIVITY	
<i>Vaclovas Lakis.</i> ĮMONĖS APSKAITOS POLITIKOS IR ĮGIMTOS AUDITO RIZIKOS RYŠYS . . . . .	166
CONNECTION OF A COMPANY'S ACCOUNTING POLICY WITH INHERENT RISK OF AUDIT	
<i>Saulius Lapšinskas, Rasa Pajaujytė, Irma Kamarauskienė.</i> AUDITO KOKYBĖS GERINIMO IR VIEŠOSIOS PRIEŽIŪROS SISTEMOS POKYČIAI LIETUVOJE: RAIDA, ESAMA SITUACIJA IR PERSPEKTYVOS . . . . .	182
AUDIT QUALITY IMPROVEMENT AND PUBLIC SUPERVISORY SYSTEM CHANGES IN LITHUANIA: DEVELOPMENT, CURRENT SITUATION AND OUTLOOK	
<i>Jonas Mackevičius, Daiva Tamulevičienė, Rita Davidavičienė.</i> FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TOBULINIMO GALIMYBĖS . . . . .	207
POSSIBILITIES OF FINANCIAL STATEMENTS DEVELOPMENT	
<i>Jonas Mackevičius, Romualdas Valkauskas.</i> LYGINIMO BŪDO NAUDOJIMAS FINANSINĖJE ANALIZĖJE . . . . .	223
USING THE COMPARISON METHOD IN THE FINANCIAL ANALYSIS	
<i>Alena Maley.</i> LOGISTIC COSTS IN THE ACCOUNTING SYSTEM: THE PROBLEM OF IDENTIFICATION AND REGISTRATION . . . . .	233
<i>Ludmila Masko.</i> ENVIROMENTAL REPORT OF THE ENTERPRISE: THE FORMATION OF INDICATORS IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT . . . . .	241
<i>Iveta Mietule, Aļona Klodāne, Iluta Arbidane.</i> THE METHODS FOR VALUATION AND RECOGNITION OF THE BALANCE SHEET ITEMS IN FINANCIAL ACCOUNTING AND THEIR IMPACT ON CALCULATION OF THE LIQUIDITY RATIOS . . . . .	250
<i>Svitlana Mytsiuk.</i> FEATURES OF THE IMPLEMENTATION OF THE MODEL OF CORPORATE GOVERNANCE IN UKRAINIAN BANKS . . . . .	261

<i>Maria Nieplowicz.</i> THE DEVELOPMENT OF THE BALANCED SCORECARD AS A RESPONSE TO THE NEED OF IMPROVEMENT OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING METHODS.....	273
<i>Angela Popovici.</i> METHODOLOGICAL AND APPLICATIVE APPROACHES TO CONTRACTUAL COSTS ACCOUNTING PURSUANT TO THE NAS AND IFRS .....	285
<i>Marina Primakova.</i> IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY OF INDIRECT COST ALLOCATION ON COST UNITS IN TELECOMMUNICATION COMPANIES.....	297
<i>Daiva Raziūnienė.</i> FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO STATISTINĖS IR NESTATISTINĖS ATRANKOS METODIKA: KONCEPTUALUS POŽIŪRIS .....	306
CONCEPTUAL FRAMEWORK OF THE STATISTICAL AND NONSTATISTICAL SAMPLING IN THE FINANCIAL STATEMENT AUDITING	
<i>Živilė Simonaitytė.</i> KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO PROBLEMOS IR JŲ SPRENDIMO BŪDAI.....	327
PROBLEMS AND SOLUTIONS FOR DETERMINING CONTROL RISK	
<i>Svetlana Slobodeanu, Neli Muntean.</i> APPLICATIVE ASPECTS OF THE ANALYTICAL PROCEDURES AT THE PLANNING STAGE RELATED TO THE PROCUREMENT-PAYMENT CYCLE AUDIT .....	344
<i>Jolanta Dalia Staliūnienė.</i> KEY ELEMENTS THAT CREATE AN ENVIRONMENT FOR AUDIT QUALITY .....	359
<i>Daiva Tamulevičienė.</i> FINANSINĖS ANALIZĖS TEIKIAMOS INFORMACIJOS PANAUDOJIMAS KONTROLINGO SISTEMOJE .....	392
USE OF THE INFORMATION PROVIDED BY FINANCIAL ANALYSIS IN THE SYSTEM OF CONTROLLING	
<i>Darius Vaicekuskas.</i> Į KLIENTĄ ORIENTUOTI AUDITO KOKYBĖS KRITERIJAI ...	409
CLIENT ORIENTED AUDIT QUALITY CRITERIA	
<i>Romualdas Valkauskas.</i> LYGINIMO METODAI ĮMONIŲ FINANSINĖS BŪKLĖS VERTINIMUOSE: TEORINIS ASPEKTAS .....	425
COMPARISON METHODS IN ASSESSMENT OF FINANCIAL POSITION OF COMPANIES: THEORETICAL ASPECT	
<i>Svetlana Vegera, Olga Metla.</i> MINERAL RESOURCES AS OBJECTS OF ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT ...	434
<i>Alina Warelis, Eunika Anna Warelis.</i> HEALTH INSURANCE AS A SOURCE OF FINANCING THE HEALTH CARE SYSTEM IN POLAND .....	447
<i>Justyna Zabawa.</i> THE CHOICE OF A BANKING PARTNER, IN THE CONTEXT OF ENVIRONMENTAL RESPONSIBILITY OF BANKS.....	459

# INOVATYVIOS STRATEGINĖS INICIATYVOS SIEKIANT VERSLO PLĖTROS

## Dainius Baliūnas

Lektorius  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Verslo katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366151  
El. paštas: dainius.baliunas@ef.vu.lt

## Aurelija Ulbinaitė

Lektorė, socialinių mokslų daktarė  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Verslo katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366151  
El. paštas: aurelija.ulbinaite@ef.vu.lt

***Anotacija.** Straipsnyje analizuojamos inovatyvios strateginės iniciatyvos, įtakančios verslo aplinką bei darančios poveikį finansinių veiksnių pokyčiams ir ekonominiams parametrams. Didelis dėmesys straipsnyje skiriamas toms inovatyvioms strateginėms iniciatyvoms, kurios turi poveikio potencialą verslo plėtros procesams. Straipsnyje akcentuojamas verslo organizacijų vidinės aplinkos pokyčių valdymas ir jų sąsaja su persilieјimo efekto poveikiu organizacijoms, veikiančioms jų išorėje.*

***Reikšminiai žodžiai:** inovatyvios strateginės iniciatyvos; persilieјimo efektas.*

## ĮVADAS

Spartūs globalios ekonomikos pokyčių procesai reikalauja greitai kurti bei savalaikiai taikyti inovatyvius verslo vadybos metodus. Technologiniai bei struktūriniai rinkų pokyčiai, sukeliantys persilieјimo (angl. *spillover*) efekto bangas, tiek tiesiogiai, tiek netiesiogiai generuoja verslo organizacijų vadybos sprendimus, susijusius ne tik su organizacijų bendravimu su klientais (vartotojais), bet ir su organizacijų kultūra, lyderyste, jos vidine struktūra bei naujosios vadybos strateginiais sprendimais ir jų įgyvendinimu.

Rinkoje sukurtų metodikų bei technologijų perteklius sudėtingumo link kreipia dabartinės globalios aplinkos pokyčių, vykstančių struktūrinių permainų kontekste, vertinimą, kur pagrindiniu tikslu tampa verslo organizacijų pelningumo didinimas, dažniausiai nukreiptas ne į naujovių – tiek metodinių, tiek technologinių – taikymą, bet į trumpalaikius, dažnai rizikingus, tik pelningumo verte svarius, sandėrius. Siekis įsitvirtinti sudėtingoje ir įvairialypėje aplinkoje lemia naują požiūrį į aplinkos vertinimą, siejamą su sisteminiu požiūriu į aplinkos strateginę vadybą



(Kučinskienė, Marčinskas, 2011). Verslo organizacijos išgyvena ne pačius geriausius laikus. Dažnos reorganizacijos, vadybos metodų (naujų bei tradicinių) ir išorės veiksnių nesupratimas bei klaidingi analizės būdai sukelia daugiau bankrotų nei bet kada ir tiesiog sunaikina tradicines ištais smulkaus bei vidutinio verslo sritis. Nyksta tradicinės pašto paslaugos, vienus edukacinius mokymo būdus keičia kiti, nors ir inovatyvūs, tačiau dažnai nepatikrinti, stokojantys galutinio rezultato vertinimui reikalingų duomenų, trūksta saugyklų – (IT) katalogų, kuriuose būtų sisteminiami šiuolaikiški vadybos bei technologiniai sprendimai.

Ypatingas ir svarbus šiuolaikinių universitetų bei edukacinių, konsultacinių organizacijų vaidmuo perteikiant ne tik inovatyvius, bet, svarbiausia, tinkamus verslo vadybos bei organizavimo sprendimus, atsižvelgiant į išorinius rinkos pokyčius. Numatant išorinių pokyčių persilieji mo efektą svarbu parinkti ne tik tinkamą organizacijų reagavimo mechanizmą, bet kur kas svarbiau kurti organizacijose verslo kultūrą, įgalinančią darbuotojus bei akcininkus savalaikiai reaguoti į rinkos pokyčius (Sorescu ir kt., 2011). Verslo organizacijų vidinės kultūros bei tradicijų kūrimo procesas yra sudėtingas ilgalaikis bei dinamiškas darinys.

Ryškėja atotrūkis tarp globalių verslo lyderių: tų organizacijų, kurios kelis dešimtmečius rūpinosi vidinių tradicijų bei organizacijų procesų dizaino, kultūros kūrimu ir trumparegiškų, vien pelningumo trumpalaikiu laikotarpiu siekiančių, verslo įmonių. Šiame etape ne technologijų specifikacijų ir IT tobulas valdymas ar supratimas suteikia papildomą konkurencinį pranašumą, o gebėjimas suprasti (numatyti) rinkos pokyčius. Pokyčių suvokimui bei vertinimui reikalingos emocinio bei socialinio intelekto kompetencijos. Organizacijos, norėdamos savalaikiai pasiūlyti tinkamus bei efektyvius sprendimus vartotojui, turi ne tik sukurti naujų paslaugų bei išplėsti prekių rinkas, bet kartu išsaugoti jau esamų paslaugų teikimo struktūras, pasinaudoti jau identifikuotais tradiciniais vartotojų segmentais (tradicinės kavinės, buitinės, draudimo, bankininkystės, prekybos ir pan. paslaugos).

Straipsnio tikslas – išskirti galimas inovatyvias iniciatyvas, įtakojančias verslo organizacijų vidinę aplinką ir turinčias persilieji mo efekto poveikį

organizacijoms, veikiančioms jų išorėje. Taikomi tyrimo metodai: sisteminė literatūros analizė, sintezė ir interpretavimas.

## 1. VERSLO PLĖTROS SPRENDIMAI APLINKOS POKYČIŲ KONTEKSTE

Populiariausios šiuolaikinės reagavimo į rinkos pokyčius metodikos visų pirma yra susijusios su įvairiais tyrimo bei analizės būdais, dažniausiai sudarytais ir paremtais IT sisteminiu pagrindu (CRM, ERP, SRP) bei vidiniais įrankiais, formaliu atstovavimu, schemomis, pareigybinėmis instrukcijomis. Siekiant numatyti įmanomus rinkose vykstančius pokyčius, išorinių procesų analizei dažniausiai naudojamas kokybinis modeliavimas. Apibrėžiant inovatyvius verslo plėtros sprendimus, inovacija suprantama kaip sukurta naujovė, kurią galima taikyti vykdant organizacijų plėtrą globalioje rinkoje. Ne kiekvienas inovatyvus verslo plėtros sprendimas gali būti tinkamas globaliai panašėjančioms, tačiau daugeliu dimensijų (kultūriškai, demografiškai, tradiciškai) skirtingoms, rinkoms.

Verslo organizacijos, siekdamos verslo plėtros bei konkurencinio pranašumo globaliose rinkose ir efektyvesnio organizacijų valdymo, unifikuoja tyrimo metodus. Pasitelkiami klientų duomenys bei nuomonė kuriant naujus inovatyvius organizacijų plėtros rinkose būdus. Klaidingas globalumo požiūris ir verslo procesų absoliutinimas suteikia naujoms verslo organizacijoms galimybes vykdyti efektyvesnę plėtrą, randant globalių inovatyvių strategijų vietinio taikymo skirtingose rinkose būdų. Galima teigti, jog atsižvelgiant į globalius procesus, rinkos vis dar išlieka specifinėmis ir universalus metodo sukūrimas bei taikymas, siekiant stiprinti lyderio pozicijas globalioje rinkoje, reikalauja svarių vietinių skirtingų rinkų pastangų.

Efektyvi verslo plėtra galima įvertinant globalius rinkų pokyčius, numatant rinkodaros sprendimus tinkamus vietinėms rinkoms. Šiuolaikiniai „inovatyvūs“ verslo plėtros būdai, grindžiami tyrimų metodikomis, paremtomis socialinių tinklų nuotaikų analize, dažnai trumpalaikiai ir mažai efektyvūs siekiant realios plėtros ir inovatyvių metodų kūrimo bei taikymo. Tradicinės verslo organizacijos, įtikėdamos socialinių tinklų svarba pamiršta, jog vykdant verslo plėtrą tai yra tik papildomas įrankis, o pagrindinis plėtros šaltinis – organizacijos tradicijos bei kultūra,

sugebanti teisingai vertinti rinkos keliamus iššūkius bei adaptyviai pritaikyti prie finansinių veiksnių pokyčių (palūkanų normų augimo ir pan.).

Antrasis svarus išorės veiksnys – tai finansiniai rinkų pokyčiai bei verslo plėtrai reikalingų resursų (žmogiškųjų, IT, žaliavų) pasiekiamumas bei kaina. Išoriniai rinkų pokyčiai įtakoja verslo organizacijas tirti bei analizuoti rinkas taikant skirtingas metodikas, tyrimus grindžiant konkurencinio pranašumo, žmogiškųjų išteklių, kaip vertingiausios šiuolaikinės verslo organizacijos intelektinės nuosavybės, adaptyvumo ir efektyvaus kaštų naudojimo principais.

Išlieka klausimas, kaip ir ką parduoti skirtingoms rinkoms. Tačiau, analizuojant inovatyvias verslo plėtros galimybes, svarbu ne vien pelningumas, svarbi ir vertė, kuri dažniausiai kuriama visoje verslo organizacijos grandinėje išsaugant tradicinius jau gerai valdomus verslo kanalus bei kuriant naujus. Naujų, inovatyvių prekybos verslo kanalų paieška tampriai siejama su siūloma vartotojui technologija, paslauga ar gaminiu. Paslaugos savybės – kintamumas, nykstamumas, teikimo ir vartojimo vienovė, reikalauja derinti teikimo sprendimus bei prekybos kanalų galimybes. Technologškai naujų gaminių vartojimą sąlygos vartotojo išprusimas bei imlumas technologiniam produktui ir jo vartojimo (taikymo) procesams. Tokiu būdu turimi du esminiai veiksniai: 1) siūlomo produkto savybės bei jų poveikis prekybos sistemai, 2) vartotojo galimybės bei imlumas naujam inovatyviam paskirstymo kanalui. Tačiau verta pažymėti, jog vartotojas (arba potencialus klientas) dažniausiai renkasi ne inovatyviausius pirkimo sprendimus, bet tradicinius, jau įprastus pirkėjui. Naujų technologijų dėka rinkoje atsirandantys prekybos būdai tik papildė mažmeninės ir didmeninės prekybos sistemą elektronine prekyba. Ar tai inovatyvu? Ar tai tiesiog tradicinės prekybos sistemos papildymas?

Tradicinių verslo kanalų atsisakymas vardan naujų nėra efektyvus analizuojant ilgalaikes verslo plėtros galimybes. Rinkos lyderiai, siekdami inovatyvios verslo plėtros, ne tobulina IT elektroninės prekybos kanalus, o plečia tradicinių parduotuvių tinklus kurdami naujus patrauklius vartotojui prekybos sprendimus. Analizuojant mažmeninės prekybos įmonių rodiklius stebima fizinių pardavimo taškų plėtra, grindžiama rinkodaros sprendimais bei rinkos poreikiu. Inovatyvūs prekybos būdai

elektroniniuose tinkluose sparčiau auga, tačiau ne mažiaus spartus augimas pastebimas ir prekybos tinklų plėtroje. Tradicinių prekybos būdų panaudojimas taikant inovatyvius verslo sprendimus organizacijoms naudingas atliekant verslo plėtros galimybių analizę bei efektyviau panaudojant finansinius resursus. Siekiamos inovatyvumo bei konkurencinio pranašumo šiua laikinėje globalioje skaitmeninėje ekonomikoje verslo organizacijos neturi kitos išeities, kaip investuoti į informacijos ir ryšių technologijas (IRT) (Tajani, 2014). Lygiagrečiai šioms prielaidoms ir teiginiams reikėtų vykdyti tyrimus ir analizę apie tai, kiek naujų technologijų vartojimas paslaugų srityje kuria pridėtinės vertės vartotojui ir gerina konkurencingumo pozicijas. Vien CRM ar naujų IT valdymo įrankių diegimas ne tik klausimo neišsprendžia, bet ir nenurodo kelių sprendimui.

Pokyčių iniciatyvos, kaip svarbus inovatyvumo veiksnys, dažniausiai įtakojamas akcininkų arba organizacijos vidinių pokyčių poreikio. Kiekviena verslo organizacija priimdama vidinių pokyčių sprendimus, analizuoja esamą situaciją globaliose rinkose bei įvertina vidinius pajėgumus. The Economist Intelligent Unit ekspertų 2012 metais atliktas tyrimas atskleidė, kad produkto kūrimo, rinkodaros, tyrimų ir plėtros veiklos organizacijose yra inovatyviausios, tuo tarpu finansų, žmogiškųjų išteklių vadybos procesai – konservatyviausi (Cultivating Business..., 2012).

Sėkmingos verslo organizacijos skiria mažiau dėmesio inovatyvių sprendimų kūrimui bei taikymui. Tik vykstant esminiems rinkų pokyčiams bei mažėjant įmonių pelningumui ar rinkos daliai, grįžtama prie klausimo, kaip keistis ir kokius metodus taikyti siekiant inovatyvios verslo plėtros (Horth, 2014). Tradiciškai ieškoma inovatyvaus „recepto“ tarp akcininkų bei įmonės vadovybės ir, tik atsidūrus aklavietėje, samdomi verslo konsultantai arba, neturint reikiamų finansinių išteklių, kreipiamasi į organizacijų personalą – būtent tą, kuris inovatyviausias ir kūrybiškiausias, galintis ne tik kurti, bet ir diegti. Čia ir tampa svarbu, kokia yra organizacijos kultūra ir kaip adaptyviai ir kūrybingai organizacija gali reaguoti į rinkos iššūkius, ar kelia pasitikėjimą organizacijos viduje sukurti inovatyvūs modeliai ir ar jie tikrinami akcininkų, verslo konsultantų ir savininkų, siekiant juos pritaikyti praktinėje organizacijos veikloje (Galbreath, Galvin, 2008).

Siekiant kūrybiškai analizuoti ir diegti reikiamus inovatyvius sprendimus, svarbu procesą organizuoti taip, jog nepakenktų jau vykstantiems

procesams bei kūryboje dalyvaujantis personalas turėtų paskatų ir noro kuriamas inovacijas diegti praktikoje.

## 2. POKYČIŲ VALDYMAS GRINDŽIAMAS INTERAKCIJA

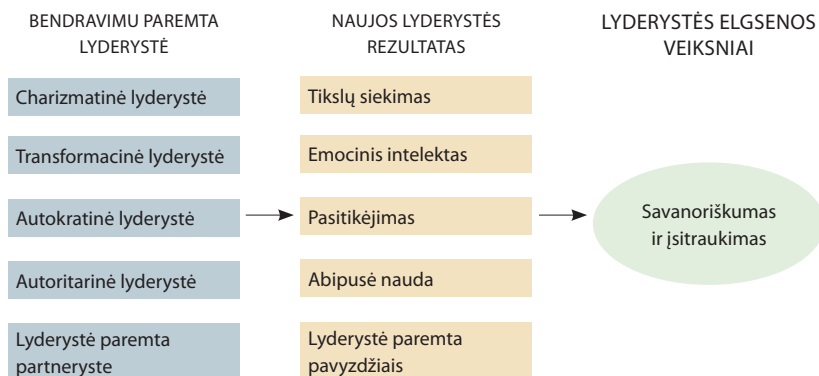
Inovatyvios verslo organizacijos išsiskiria tradicijomis, kultūra bei gebėjimu adaptuoti vadybos sprendimus priklausomai nuo rinkos iššūkių. Skirtumas gana apčiuopiamas tarp inovatyvios lyderystės ir inovacijų, t. y. naujovių taikymo būdo. Svarbu išskirti vadovą, kaip inovatyvaus mąstymo, vadybos būdo, proceso kūrėją. Vadovas arba organizacijos valdymo elementai pasirenka būdus, kuriais grindžiamas organizacijos valdymas bei inovatyvių sprendimų diegimas.

Verslo organizacijų kultūra susiduria su išorine verslo aplinka ir dviejų tipų veiksniais (Bessant, Philips, 2013). Pirmoji ir svarbiausia, šiandien labiausiai vertinama verslo organizacijose veiksmų grupė – tai asmeninės organizacijos narių savybės, kompetencijos bei nuostatos, tokios kaip išsilavinimas, kūrybiškumas, atsakomybė, iniciatyvumas, įvairios rizikos bei tolerantiškumas aplinkos poveikiui ir pokyčiams. Antroji grupė formuojama pačių organizacijų, nepriklausomai nuo narių pritarimo ar priešinimosi. Tai organizacijų valdymo stiliai, struktūros veiklos metodikos bei technologinių procesų, tame tarpe ir IT, atranka bei taikymas. Dažniausiai daroma prielaida jog organizacijos kultūra kuriama vadovo, tačiau čia reikalinga analizuoti priklausomybę nuo visų narių reakcijos ir jų adaptyvumo (Crawford, 2001). Organizacija, kurios nariai stokoja kompetencijų bei gebėjimų, susidurs su keblumais tiek diegiant inovatyvius procesus, tiek bandant juos kurti. Reikalinga analizuoti, kokie psichologiniai virsmai bei procesai vyksta pačių organizacijų viduje.

Priešinimasis – tai įgimtas ir dažniausiai taikomas inovatyvios lyderystės metodas. Tai reagavimo į aplinkos pokyčius būdas patiriant nesėkmes rinkoje arba vykstant nenumatytiems pokyčiams. Priešinimasis įtakoja kelis veiksmų: organizacijos statuso, kultūros bei poreikio priešintis. Dažniausiai poreikis priešintis susiformuoja naudojant tradicinius veiklos būdus bei senas technologijas. Galioja veiksmo ir atoveiksmio principas – kuo daugiau priešinamasi, tuo sunkiau pakeisti tiek egzistuojančią vidinę, tiek išorinę aplinkas.

Susitaikymas su pokyčiais – tai pozityvi reakcija į rinkos pokyčius, kuri yra analizuojama, kai organizacija, siekdama konkurentiškumo, adaptuoja jau esamas inovatyvias technologijas. Pokyčiai vertinami teigiamai, siekiama nustatyti jų persilieimo efektą verslo organizacijai ir adaptyviai reaguoti kuriant tinkamą inovatyvią vartotojų aptarnavimo strategiją. Tai konkretus alternatyvus kelias pasipriešinimo strategijai, siekiant efektyviai įveikti organizacijos išorėje ar viduje susiklosčiusią situaciją. Pagrindiniai resursai skiriami ne į pastangas keisti situaciją, o į adaptyvesnes veiklas, kurios dažnai esti inovatyvios. Kitaip tariant toks požiūris skatina inovacijas bei reikiamų strategijoms įgyvendinti inovatyvių taktinių įrankių kūrimą. Organizacijoms, siekiančioms konkurencinio pranašumo bei savarankiškumo, tikslinga atsižvelgti į esamas rinkos aplinkybes ir įvertinti personalo kompetencijų bei įgūdžių svarbą pokyčių valdyme (Melnikas, Jakubavičius, Strazdas, 2000). Taigi atsakomybė, tiek asmeninė, tiek kolektyvinė bei jos prisiėmimo laipsnis ir nurodys organizacijos adaptyvumą, lankstumą bei konkurencingumą.

Santykiais grindžiamų lyderio ir sekėjo lyderystės teorijų kontekste pokyčių valdymas išlaiko organizacijų tvarumą, veiklos ilgaamžiškumą ir yra nukreiptas į konkurencinio pranašumo siekio didinimą ir lyderystę globalioje rinkoje. 1 paveiksle pateiktas interakcijos poveikis lyderystei organizacijoje kaip tik ir išryškina kompleksinio požiūrio taikymą lyderio ir sekėjo abipusiu skyme (Paulienė, 2013).



1 pav. Interakcijos poveikis lyderystei organizacijoje

Šaltinis: Paulienė (2013)

Skirtingai nei pokyčių aplinkybių kūrimo, tai padeda organizacijoms, veikiančias globaliose rinkose, sėkmingai įgyvendinti lyderystės iniciatyvas ir taip suderinti santykiškai grindžiamų lyderystės stilių privalumus ir eliminuoti trūkumus.

Verslo organizacijų išskirtinumo rinkoje poreikis susijęs su konkurencinėmis organizaciją veikiančiomis jėgomis (Porter, 2008). Tik tokios verslo organizacijos, kurios turi konkurencingas, numatytas į rinkos plėtrą strategijas ir taktikas galės plėtoti veiklą. Pasirenkamos strategijų įgyvendinimo taktikos paprastai remiasi motyvacinių sistemų kūrimu, grindžiamu elementaria finansine paskata įdiegus naujoves, dažniausiai skatinami atskiri organizacijų darbuotojai mažiau kreipiant dėmesį į komandos kūrybiškumo lavinimo aspektą.

Inovatyvių sprendimų (gaminių) kūrėjas tampa priklausomas nuo darbdavio. Darbdavys nustato koks bus atlygis už sukurtas ir įdiegtas naujoves (Cardoso de Sousa, Pellissier, Monteiro, 2012). Taigi svarbu ir organizacijos vadovo nuomonė bei jo sąsaja su išradimu ir diegimu. Organizacijų vadovai yra pavaldūs akcininkams arba įmonės įsipareigojimams (pvz. generuoti pelną, konkuruoti rinkoje), taigi pačio vadovo kompetencijos ir vidinė motyvacija yra taipogi veikiama tiek vidinių, tiek išorinių veiksnių. Pras tas rinkos tendencijų supratimas apsunkina vadybos sprendimus. Svarbu gebėti orientuotis į tokius verslo plėtros būdus, kurie būtų grindžiami ne vien tik inovatyviais verslo sprendimais organizacijų viduje ir naujai sukurtų produktų diegimu, bet ir kitų šiuolaikinių verslo organizacijų kuriamais inovatyviais verslo plėtros sprendimais, susijusiais su bendradarbiavimu, didinančiu sukuriama pridėdamąją vertę. Šiuolaikinių verslo organizacijų, kuriančių bei diegiančių inovatyvius sprendimus, tikslai dažniausiai nesiejami vien su pelningumo rodikliais ir rinkos dalimi. Kur kas svarbesnis tikslas yra vertės kūrimas vartotojui ir naudos visai vertės grandinės sistemai kūrimas.

## IŠVADOS

Inovatyvios lyderystės įtaka verslo plėtrai vyksta įvairiuose organizacijų lygmenyse ir procesuose. Gebėjimas savalaikiai reaguoti į rinkos pokyčius, diegti naujoves yra verslo pagrindinis tikslas siekiant išlikti konkurencinėje aplinkoje vykstant išoriniams bei vidiniams pokyčiams taikant lyderystės, adaptyvumo ir efektyvaus kaštų išnaudojimo metodus.

Visu pirma, verslas privalo suprasti, kaip valdyti inovatyvią vidinę organizaciją įtakojamą tiek vidinių, tiek išorinių veiksnių. Gebėjimas kurti ir valdyti vidines tradicijas bei kūrybišką aplinką suteikia pagrindus sėkmingų inovatyvių verslo plėtros atvejų įgyvendinimui. Aplinkybių pokyčių valdyme organizacijos, veikiančios globaliose rinkose, sėkmingai įgyvendina lyderystės iniciatyvas, suderindamos santykiams grindžiamų lyderystės stilių privalumus ir eliminuodamos trūkumus.

Antra, IT technologijos ir socialinė e-aplinka yra tik įrankiai ir būdai suprasti galimus pokyčius bei jų persiliejo ir įtakos verslui potencialą. Pagrindinis uždavinys siekiant išlaikyti organizacijų stuburą, yra taikyti inovatyvius valdymo bei strateginės plėtros metodus, kartu išlaikant rinkoje tradicinius veiklos kanalus bei formuojant naujas aplinkas.

## LITERATŪRA

1. Bessant, J., Phillips, W. (2013). Innovation management and dynamic capability. The SAGE Handbook of Strategic Supply Management. p. 353–371.
2. Cardoso de Sousa, F., Pellissier, R., Monteiro, I.P. (2012). Creativity, Innovation and Collaborative Organizations. International Journal of Organizational Innovation. Vol. 5, No. 1, Summer. Prieiga per internetą: [http://www.apgico.pt/outros\\_ficheiros/IJOI.pdf](http://www.apgico.pt/outros_ficheiros/IJOI.pdf).
3. Crawford, C. B. (2001). Leadership and innovation. Champions and techies as agents of influence. Institute of Leadership Studies Fort Hays State University. Prieiga per internetą: <http://www.leadershipeducators.org/Resources/Documents/Conferences/Minneapolis/InnovationandLeadership.pdf>.
4. Cultivating Business – led Innovation (2012). A report from the Economist Intelligence Unit. The Economist. Prieiga per internetą: <http://www.oracle.com/us/products/applications/eiu-oracle-bus-innovation-1867915.pdf>
5. Galbreath, J., Galvin P. (2008). Firm factors, industry structure and performance variation: New empirical evidence to a classic debate. Journal of Business Research, Volume 61, Issue 2, p. 109–117.



6. Horth, D., Buchner, D. (2014) Innovation Leadership. How to use innovation to lead effectively, work collaboratively, and drive results. Center for Creative Leadership. Prieiga per internetą: <http://insights.ccl.org/wp-content/uploads/2015/04/InnovationLeadership.pdf>.
7. Kučinskienė, M., Marčinskas, A. (2013). Verslo plėtros galimybės vyriausybės programų kontekste. Regional Formation and Development Studies, No. 2 (10), p. 98–110. Prieiga per internetą: <http://journals.ku.lt/index.php/RFDS/article/viewFile/146/pdf>.
8. Melnikas, B., Jakubavičius, A., Strazdas, R. (2000). Inovacijų vadyba. Vilnius: Technika, 196 psl.
9. Paulienė R. (2013) A two-way approach of congruent behavior between leaders and followers in the New Leadership concept: providing voluntary upward reciprocity principle. Academic Journal of Interdisciplinary Studies. MCSER Publishing, Rome –Italy. November, Vol. 2(3), p. 229–238.
10. Porter, M. (2008). The Five Competitive Forces That Shape Startegy. Special Issue on HBS Centennia. Harvard Business Review. Vol. 86, No. 1, January, p. 78–93.
11. Sorescu, A., Frambach, R., Singh, J., Rangaswamy, A., Bridges, C. (2011). Innovations in Retail Business Models. Journal of Retailing. Vol. 87, No.1, p. S3–S16.
12. Tajani, A. (2014). El. lyderystė: konkurencingumui ir inovacijoms reikalingi įgūdžiai. European Commission Enterprise and Industry Directorate-General. Prieiga per internetą: [http://eskills-vision.eu/fileadmin/eSkillsVision/downloads/brochure/Insead.eLeadership\\_LT.pdf](http://eskills-vision.eu/fileadmin/eSkillsVision/downloads/brochure/Insead.eLeadership_LT.pdf).

## INNOVATIVE STRATEGIC INITIATIVES IN PURSUANCE BUSINESS DEVELOPMENT

Dainius Baliūnas, Aurelija Ulbinaitė

### Summary

When it comes to the definition of Innovation in modern business organizations is a significant difference in distinguishing between market innovation and company's innovation.

Usually market (customers), has broader understanding of trends in the market and innovations prospects because of communication tools (social networks). As the matter of fact what is happening and what will happen are usually indicated by the market, yet the biggest innovations where industries are investing billions commonly are not accepted by the consumers. Expansion of shop networks parallel e-shop development is unpredictable if consumer generations characteristics are not taken into account. Every business has different innovations that trigger development towards business organizations from the market. Analysis of circumstances in different business requires broader understanding of how innovation developments go upstream from consumers and downstream from organizations.

The first and most important issue is self-organizing inside organizations, by using the right tools and methods which implement innovative processes and managing them. The top managers instead of shareholders become responsible for creating innovative culture, team spirit, and common goals; and management without management is the solution. Main property is intellect, production, and implementation processes, as well as management tools.

Secondly, innovation developments starting in the consumer markets are unpredictable if the market analysis is based only on the data analysis and speculations what can happen. There are methods and ways of creating long-term partnerships based on market fluctuations and consumer needs evaluating development waves and underwater stones. Organizations should begin by creating team culture, involvement and motivation systems leading to the leadership in global markets

Thirdly, it must be mentioned that efforts and money can be used more efficiently by involving them in innovation process licensing and best know-how already existing in global markets.

During innovation implementation process, two main tasks arise: how to estimate innovation value and create control methods and tools of implementation and efficiency check. Profitability in the middle chain is not as important as the final effect on the market and longtime relations with the consumers which are the key questions to be answered.

During innovation implementation process arises two main tasks: how to evaluate innovation value and create control methods and tools of implementation and effectiveness check. Profitability in the middle chain is not so important-the final effect for the market and longtime relations with the consumers are key questions to be answered.

# СУЩНОСТНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ДЕЛОВОЙ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ УСЛУГИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ВОСПРИЯТИЕ И ОЦЕНКУ КАЧЕСТВА АУДИТА ПРЕДПОЛАГАЕМЫМИ НАДЛЕЖАЩИМИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ

**Светлана Михайловна Бычкова**

Д-р экон. наук, профессор

Зав. кафедрой «Экономический анализ  
и финансы в АПК»

ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский госу-  
дарственный аграрный университет» (СПбГАУ)

Петербургское шоссе, дом 2, г. Пушкин

Санкт-Петербург, Россия

Тел. (812) 470-07-10

E-mail адрес: smbychkova@mail.ru

**Елена Юрьевна Итыгилова**

Канд. экон. наук.

Ст. преп. кафедры «Бухгалтерский учет,  
анализ и аудит» ФГБОУ ВПО

«Восточно-Сибирский государственный  
университет технологий и управления» (ВСГУТУ)

Ул. Ключевская, д. 40В, г. Улан-Удэ

Республика Бурятия

Тел. (3012) 43-14-15

E-mail адрес: e\_itygilova@inbox.ru

***Аннотация.** В статье раскрываются особенности восприятия надлежащими пользователями качества аудита в контексте сущности услуг как результата сервисной деятельности и сущности аудиторских услуг как результата аудиторской деятельности. Сущность и специфические характеристики услуг рассматриваются в экономической и юридической трактовках, а также как объекта маркетинговой деятельности и объекта макроэкономического учета. Сущность аудиторских услуг как деловых профессиональных услуг рассматриваются в контексте требований законодательства и профессиональных стандартов. Приведено описание влияния характеристик сервисной деятельности на качество услуг и процесса их оказания в целом, а также влияние специфических характеристик услуг в целом и аудиторских услуг в частности на восприятие надлежащими пользователями результатов аудита качества аудиторской работы.*

***Ключевые слова:** аудиторские услуги, качество, уверенность, предполагаемые пользователи, доверие*

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования вопроса о сущностных характеристиках аудита бухгалтерской финансовой отчетности как деловой профессиональной услуги заключается в необходимости обоснования категориальной сущности аудита и с этой целью в установлении их влияния на восприятие и оценку качества аудита предполагаемыми надлежащими пользователями.

Объект исследования: аудит как деловая профессиональная услуга.

Цель исследования: выявление принципиальных особенностей восприятия качества аудита как деловой профессиональной услуги

Методы исследования: Методика исследования заключается в последовательном сборе информации об изучаемом объекте, ее сравнении и анализе.

### 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Рынок услуг значительно отличается от товарных рынков. По Классификации основных продуктов товары, равно как и услуги определяются как «продукты, которые являются результатом экономической деятельности» (СНС, 2005 версия 1.1., ООН). Специфика услуги заключается в том, что она не существует до ее предоставления, что делает невозможным ее сравнение и оценку до момента получения, и характеризуется в связи с этим, высокой степенью неопределенности. Это ставит заказчика в довольно сложное положение, затрудняя исполнителям продвижение услуг на рынок.

Существует ряд различающихся определений термина «услуги» с экономической точки зрения. Экономические словари определяют термин услуги как «виды деятельности, работ, в процессе выполнения которых не создается новый, ранее не существовавший материально-вещественный продукт, но изменяется качество уже имеющегося, созданного продукта. Это блага, предоставляемые не в виде вещей, а в форме деятельности. Таким образом, само оказание услуги создает желаемый результат» [Борисов, 2001; Шилов,

2002; Лозовский, 1999]. Классики экономической теории определяют термин «услуга» как: «полезное действие той или иной стоимости, товара ли, продукта ли» [Маркс, Энгельс, 1955]; современные ученые – экономисты как «то, что неосвязаемо (невидимо) и в обмен на что потребитель, фирма или правительство готовы предоставить что-либо ценное» [Макконелл, Брю, 1993]; ученые – маркетологи отмечают, что услуги есть «любое мероприятие или выгода, которые одна сторона может предложить другой, и которые в основном неосвязаемы и не приводят к завладению чем-либо. Производство услуг может быть и не быть связано с товаром в его материальном виде» [Котлер, 1990].

В контексте обеспечения качества продукции, работ, услуг производимых экономическим субъектом услуга определяется как результат по меньшей мере одного действия, обязательно осуществленного при взаимодействии поставщика (организации или лица, предоставляющего услугу – исполнитель услуги, поставщик информации) и потребителя (организации или лица, получающего услугу – клиент, заказчик, конечный пользователь), и, как правило, нематериальна (ГОСТ ISO 9000-2011, п. 3.4.2, 3.3.5, 3.3.6). Аналогичное по содержанию определение содержится в ГОСТ Р 50691-94 «Модель обеспечения качества услуг», согласно которому, услуга представляет «результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя». Объектом услуги является сам потребитель, его имущество, отношения между людьми (консультационные услуги). Субъектом услуги – индивидуальный предприниматель, предприятия, организации [Сюткин, 2003].

Наконец, с точки зрения гражданских правоотношений между поставщиком и потребителем по поводу оказания и потребления услуг «услуга есть совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности» [п. 1 ст. 779 части первой Гражданского Кодекса, 1996].

Содержание термина «услуги» более детально можно представить рядом присущих им характеристик. Специальное внимание таким

характеристикам уделяется маркетологами для разработки концепций эффективного продвижения услуг от производителя к потребителю. В частности, Котлер Ф. приводит следующие присущие услугам характеристики: неосязаемость, неотделимость от источника, непостоянство качества и несохраняемость [Котлер, 1990]. Горбашко Е.А. выделяет такие характеристики, как: «неосязаемость, неотделимость, непостоянство качества, недолговечность услуги, отсутствие собственности. Неосязаемость услуги, означает то, что до ее покупки (получения) потребитель не может увидеть результат. Степень неопределенности приобретения увеличивается ввиду отсутствия осязаемости характеристик услуги. Неотделимость – одна из основных характеристик услуг. Проявляется в том, что процесс предоставления и потребления услуги происходит зачастую одновременно или с минимальным разрывом во времени. Одной из основных характеристик услуги является также то, что ее качество может очень сильно изменяться в зависимости от того, кто, когда, где и как ее предоставляет. Эта характеристика услуг носит название «непостоянство». Поскольку процесс производства и потребления услуги связан с участием людей, имеется значительный риск непостоянства качества. Качество услуги очень трудно поддается контролю. Недолговечность услуги означает, что услугу нельзя хранить с целью последующей продажи или использования...ценность услуги имеет место только в определенный момент времени... Услуги могут обладать такой характеристикой, как отсутствие собственности. В отличие от физических товаров, услуги не являются чьей-либо собственностью. Потребитель услуги часто имеет к ней доступ на протяжении ограниченного промежутка времени» [Горбашко, 2002]. Особенностью услуг также является то, что они «производятся и потребляются почти одновременно и не подлежат хранению. В силу этого, услуги обычно базируются на прямых контактах между производителями и потребителями» [Романова, 1995].

В руководствах международных статистических систем приводится специальное описание услуг как подлежащего макроэкономическому учету продукта экономической деятельности. Это описание включает:

1) характеристики услуг, отличающие их от товаров (нематериальность (неосвязаемость) производимых продуктов; необходимость установления непосредственных отношений между поставщиком и потребителем услуг; невозможность транспортировки и хранения; отсутствие прав собственности; получение результата в виде изменения состояния единиц, потребляющих услуги; совпадение момента производства с моментом предоставления услуг потребителям (неотделимость процессов производства и реализации услуг); и

2) характеристики, являющиеся общими как для товаров, так и услуг (передача продукта производства потребителю на коммерческой основе и на условиях конкуренции; средство обмена; использование для одних и тех же экономических целей (например, производства других товаров и услуг, конечного потребления или инвестиций); ценовая и количественная составляющие). Несмотря на имеющиеся различия, провести четкое разграничение товаров и услуги во всех случаях не представляется возможным, поскольку одному и тому же продукту производства могут быть присущи характеристики, как товаров, так и услуг; например, при производстве комплексного продукта, сочетающих товар и услугу, в котором сложно выделить стоимостную составляющую услуг.

## 2. МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

**Характеристики услуг и особенности восприятия их качества.** Наиболее важные характеристики сервисной деятельности с точки зрения их влияния на качество услуг представлены в таблице 1.

Анализ присущих услугам и процессу их оказания характеристик позволяет выделить среди них наиболее существенные: в отношении процесса предоставления услуг – неотделимость процесса предоставления услуги от ее субъекта и отсутствие разрыва между процессами их предоставления и потребления, а в отношении самих услуг как результата процесса их предоставления – их неосвязаемость и ценность. Эти характеристики создают неотъемлемые ограничения восприятия потребителями качества услуг, к которым относятся непостоянство и

**Таблица 1.** Отличительные характеристики услуг и процесса их предоставления (оказания) и характер их влияния на процесс и результат оказания услуг

Составляющие по предоставлению (оказанию) услуг	Характеристики услуг и процесса их оказания	Содержание характеристик услуг и процесса их оказания	Следствие существенных характеристик	Влияние характеристик на качество услуг и качество процесса их оказания
Процесс предоставления (оказания) услуги	Неотделимость процесса предоставления (оказания) услуги от субъекта ее предоставления (оказания) (неотделимость от источника)	Предполагает осуществление не только собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя, но и посредственное взаимодействие поставщика и потребителя	Необходимость установления непосредственных отношений между поставщиком и потребителем услуг	Непостоянство качества услуг – зависимость от условий, в которых осуществляется процесс предоставления услуг (квалификации исполнителя, места и времени, способов оказания услуг)
Результат процесса оказания услуги	Неотделимость процесса предоставления услуги от процесса ее потребления	Услуга не существует до момента ее потребления заказчиком, а создается и потребляется без разрыва во времени	Невозможно произвести оценку качества услуги до момента ее потребления	Высокая степень неопределенности качества приобретаемой услуги
	Неосязаемое (невидимое, нематериальное) благо	Отсутствие материально-вещественной формы; результатом процесса оказания услуги является изменение качественного состояния единицы, потребляющих услуги	Отсутствие прав собственности; ограниченный доступ на протяжении ограниченного промежутка времени; невозможность транспортировки хранения, последующей продажи или использования	Высокая доля субъективности в оценке качества услуги воз действия на характеристики предмета услуги
	Продукт производства, благо, имеющее ценность	Возможность обмена на другие ценные блага (служить средством обмена), передавать потребителю на коммерческой основе и на условиях конкуренции, использование в экономических целях, количественные характеристики	длительное по времени полезное действие (результаты некоторых видов услуг (образовательных, консультационных) могут использоваться в дальнейшей деятельности потребителя)	Объективность восприятия качества услуги повышается с течением времени



неопределенность качества приобретаемой услуги, а также сложность объективной оценки качественности воздействия на предмет услуги и ее полезности на момент потребления.

В силу таких особенностей концепции качества, разработанные для материальной сферы, не могут быть в полной мере применены в сфере услуг. Тем не менее, критерии качества услуг, также как и других продуктов экономической деятельности, – работ, продукции, товаров объективны и выражаются в их полезности для потребителя, степень которой определяется степенью соответствия услуги потребностям и ожиданиям потребителя. Для обеспечения качества услуг важно соответствие представления поставщика и потребителя о содержании услуги. В одном случае эти представления изначально соответствуют, в другом – требуется произвести усилия по преддоговорному согласованию предмета и условий договора оказания конкретного вида услуг путем проведения надлежащего процесса переговоров. Основой приведения в соответствие представлений поставщика и потребителя относительно сути и качества услуг выступают требования законодательных и нормативно-правовых актов, стандартов, технических условий, происходящих из потребностей и ожиданий потребителя.

**Характеристики аудита как деловой профессиональной услуги.** Аудит как услуга или форма деятельности характеризуется рядом общих для всех услуг признаков. Среди них отдельно следует отметить неотделимость процесса оказания услуги от его субъекта и неосязаемость результата процесса оказания услуги.

Аудиторская услуга не создается сама по себе и не может существовать отдельно от своего источника, поскольку аудиторские знания и умения неотделимы от личности аудитора; «определяющий полезный эффект аудиторской деятельности заключается в его интеллектуальном содержании, в его смысловой нагрузке» [Звороно, 2002]. Таким образом, аудит представляет профессиональную интеллектуальную услугу.

Неосязаемость результатов аудита заключается в предоставлении его потребителям объективной оценки качества бухгалтерской

финансовой информации, повышая или понижая степень их доверия к информации, представленной в бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта. В частности, повысить уровень доверия аудитор может, если получит разумную уверенность (Glossary of Terms of ISA, 2013; ISA 200 (п. 11), 2013) в отсутствии существенных искажений бухгалтерской финансовой отчетности путем выражения «нематериального» мнения о ее соответствии, во всех существенных аспектах, применимым принципам ее подготовки и представления. В результате аудиторской проверки изменяется качество информационного продукта вследствие того, что в ходе аудита статьи бухгалтерской финансовой отчетности могут быть подвергнуты корректировке в случае, если аудитором были выявлены существенные и (или) всеобъемлющие искажения.

В тоже время, как вид деятельности аудит и аудиторские услуги в целом имеют ряд специфических признаков, которые формируют их качественную определенность, выступая критериями их идентификации в ряде других услуг.

Во-первых, по классификаторам международных статистических систем аудит относится к деловым профессиональным услугам. В этой связи уместным будет привести точку зрения Шменнера, который в своей классификации услуг указывает на отличительные особенности профессиональных услуг: «профессиональные услуги обладают высокой степенью трудоинтенсивности и индивидуализации. Оказание профессиональных услуг предполагает выполнение исполнителем разных по степени требуемой квалификации операций» [Цит. по Горбашко].

Российское законодательство в области аудита (Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 21.11.2011) «Об аудиторской деятельности») выделяет два вида услуг, которые могут оказывать аудиторы: аудиторские услуги и прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. Аудиторские услуги представляют деятельность по проведению аудита бухгалтерской финансовой отчетности и оказанию сопутствующих аудиту услуг. Аудит представляет независимую проверку бухгалтерской финансовой отчетности. К сопутствующим

аудиту услуг<sup>1</sup> относятся обзорные проверки (проверки учета и отчетности, не являющиеся аудитом), компиляция финансовой информации и согласованные процедуры. Право оказания аудиторских услуг имеют только аудиторские организации и аудиторы, которые соответствуют требованиям, предъявляемым к членам профессионального аудиторского сообщества (профессиональный ценз и стандарты аудиторской деятельности).

Прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги, могут предоставляться не только аудиторами, а различными консалтинговыми и другими специализированными организациями или лицами (профессиональные бухгалтеры, бухгалтерские, налоговые или управленческие консультанты и т. п.). Эти услуги не входят в предмет аудиторской деятельности и имеют косвенное к нему отношение, поэтому для их оказания нет необходимости соответствовать требованиям, предъявляемым к аудиторской профессии.

Предметом аудиторских и прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг является изучение финансовой или иной информации о деятельности отчитывающегося экономического субъекта. В частности, предметом аудиторских услуг выступают бухгалтерская финансовая отчетность или отдельные ее элементы и показатели (ISA 805, 2013), прочая финансовая (ISA 720, 2013) и нефинансовая информация. В зависимости от потребностей заказчика или иных предполагаемых пользователей, договором может предполагаться получение отчета с выражением уверенности в информации о предмете изучения, или без выражения таковой. Результатом услуг, оказываемых в рамках аудиторской деятельности и прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг является информация (отчет), предоставляющая заказчику и ее предполагаемым пользователям

<sup>1</sup> по российскому законодательству перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности, однако, принимая во внимание, введение на территории Российской Федерации международных стандартов аудита считаем целесообразным в дальнейшем по тексту статьи при упоминании аудиторских стандартов ссылаться на международные аналоги. Так, принципы и порядок оказания сопутствующих аудиту услуг устанавливаются специальными группами международных стандартов аудиторских заданий, – это Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам – International Standards on Review Engagements (ISREs 2000-2699), Международные стандарты по сопутствующим услугам – International Standards on Related Services (ISRSs 4000-4699)

уверенность (International Framework for Assurance Engagements, 2013; ISAEs 3000-3699, 2013) в качестве бухгалтерской финансовой информации (различного уровня – от, низкого, не обеспечивающего уверенность, до, высокого, но не абсолютного).

В связи с этим, можно выделить две группы услуг:

- 1) услуги, предполагающие обеспечение уверенности; и
- 2) услуги, не предполагающие обеспечение уверенности в качестве предмета изучения, и принятии соответствующих экономических решений.

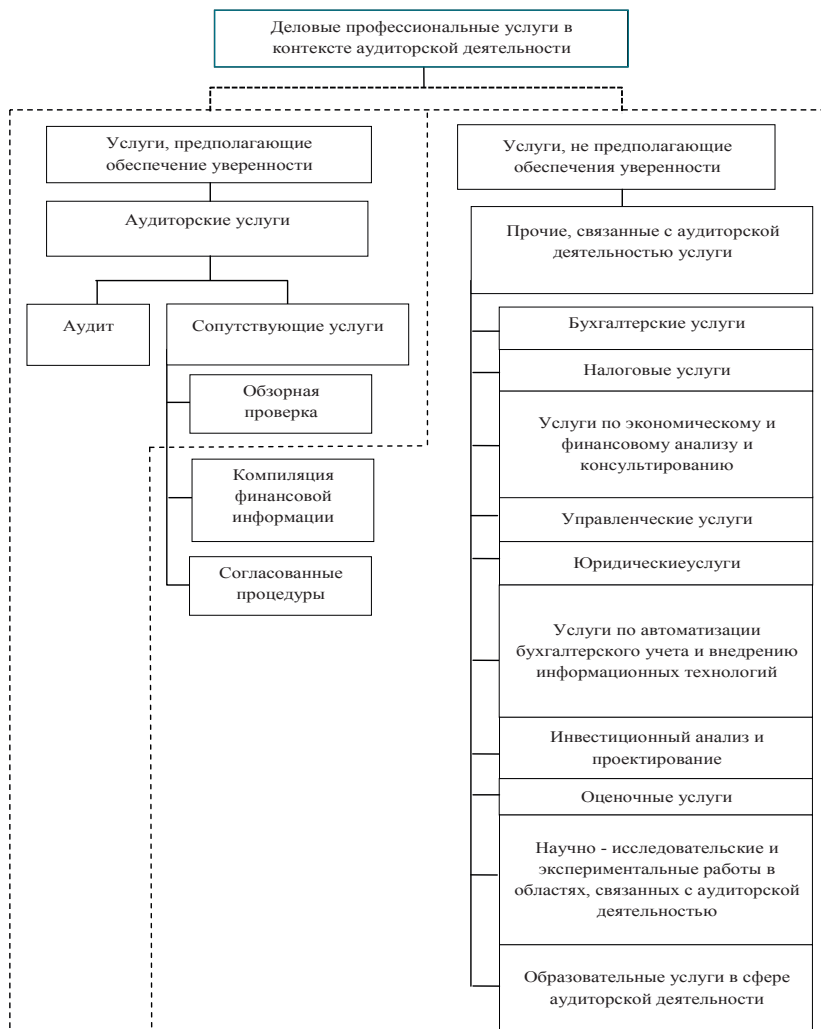
Такие услуги предоставляются в форме выполнения задания обеспечивающего уверенность или не обеспечивающего уверенность.

В результате заданий, обеспечивающих уверенность, – аудита и обзорных проверок заказчиком и другим предполагаемым пользователям предоставляется, соответственно, разумный и ограниченный уровни уверенности, В результате выполнения заданий, не обеспечивающих уверенность, – по компиляции финансовой информации или выполнению согласованных процедур, выражение уверенности в информации о предмете изучения не предполагается.

Соответственно, различаются и типы отчетов по результатам таких заданий:

- в случае выполнения заданий по аудиту или обзорным проверкам в отчете предполагается формулировка уверенности в позитивной и негативной формах, и
- в случае компиляции и согласованных процедур, – в отчете приводится информация, содержащая указание на компилированную информацию, либо факты, отмеченные в результате процедур, соответственно.

Прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги, не рассматриваются как аудиторские, и соответственно, относятся к услугам, не предполагающим предоставление какой-либо уверенности в информации о предмете изучения. Поэтому в том, случае, если аудиторские организации, и аудиторы осуществляют такое направление деятельности, как оказание прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг, к ним предъявляются лишь общие требования к их качеству (рис. 1).



**Рис. 1.** Особенности деловых профессиональных услуг в контексте аудиторской деятельности

Второй существенный момент заключается в том, что результатам аудита присущ расширенный характер адресности, то есть заказчиками или инициаторами услуги является руководство или представитель собственника экономического субъекта, а получателями

результатов аудита – неограниченный круг заинтересованных сторон экономического субъекта. Панкова С.В. обращает внимание на то, что «эта особенность обуславливает ориентацию работы аудитора на удовлетворение потребностей не только формального заказчика, но и остальных категорий пользователей информации содержащейся в аудиторском заключении» [Панкова, 2003].

**Таблица 2.** Взаимосвязь видов деловых профессиональных услуг в контексте аудиторской деятельности и уровней обеспечиваемой уверенности

Вид услуг	Степень предполагаемой уверенности	Потребители	Требования к качеству
аудит	Уверенность разумная	Неограниченный круг пользователей	Законодательство Профессиональные стандарты Договор Потребности и ожидания заказчика
обзорные проверки	Уверенность ограниченная	Ограниченный круг пользователей	
согласованные процедуры и компиляция финансовой информации	Уверенность не обеспечивается	Закрытый круг пользователей	
прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги	Не предоставляется уверенность	Закрытый круг пользователей	

Для оказания аудиторских услуг в соответствии с гражданским законодательством и действующими стандартами аудита заключается договор оказания аудиторских услуг. Особая специфика задания по аудиту бухгалтерской финансовой отчетности заключается в том, что, несмотря на частный характер заключенного между экономическим субъектом и аудиторской организацией или индивидуальным аудитором договора, он в тоже время носит публичный характер, характер оферты. В связи с этим обстоятельством степень ответственности аудиторов за результаты своей профессиональной деятельности возрастает прямо пропорционально степени публичности результатов аудиторских услуг.

Еще одной существенной специфической особенностью аудиторских услуг является возможность их оказания в комплексе с прочими связанными с аудиторской деятельностью услугами, что повышает качество и конкурентоспособность деятельности аудиторских организаций и аудиторов. Например, в случае проведения

аудита бухгалтерской финансовой отчетности аудит неотделим от консалтинга, поскольку аудитор должен рекомендовать клиенту внести исправления в отчетность и дать рекомендации по методике их исправления. Кроме того, аудиторы, работающие по конкретным направлениям проверки, осуществляют взаимодействие с бухгалтерами соответствующего направления и наряду с проверкой дают консультации по возникающим и сопутствующим вопросам (юридическим, бухгалтерским, экономическим и т.д.). Услуга в виде аудита как такового, следовательно, сама по себе носит комплексный характер. Однако оказание прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг в комплексе с аудиторскими услугами представляется возможным только при соблюдении условия о том, что их оказание не влечет возникновение конфликта интересов и не создает угрозу возникновения такого конфликта. Например, аудиторам следует учитывать, что с точки зрения независимости (ст. 12 «Независимость аудиторских организаций» Федерального Закона «Об аудиторской деятельности») выделяются такие связанные с аудиторской деятельностью услуги, которые несовместимы с проведением у клиента аудита бухгалтерской отчетности. К ним относятся услуги по восстановлению бухгалтерского учета, услуги по ведению бухгалтерского учета и услуги по составлению бухгалтерской отчетности.

Руководствуясь этим принципом, аудиторы самостоятельно определяют по согласованию с экономическим субъектом, будет ли та или иная услуга квалифицироваться как самостоятельная или комплексная. При этом, консалтинг может быть определен как консалтинг только в том случае, если экономическому субъекту необходимо решить вопросы, не связанные с аудитом.

**Особенности восприятия и оценки качества аудиторских услуг.** С точки зрения необходимости снятия неотъемлемых ограничений по восприятию качества услуг (обусловленных их сущностными характеристиками) их потребителями, применительно к аудиторским услугам, можно привести следующие доводы:

- 1) в отношении непостоянства качества – особая специфика аудиторских услуг заключается именно в том, что аудиторская деятельность регулируется профессиональными стандартами, наличие и соблюдение которых создает возможность контроля качества

работы аудиторов и поддержания определенного уровня надежности результатов аудита, благодаря чему изменчивость качества аудиторских услуг сводится к минимуму;

2) в отношении неопределенности качества услуги до момента ее потребления. Так, неопределенность приобретения аудиторской услуги влечет за собой: 1) трудности в убеждении потенциального клиента аудиторской организации в полезности и выгоде аудиторской услуги, которая будет предоставлена в будущем; 2) сложности в оценке качества работы аудиторов на стадии выбора аудиторской организации и т.д. Однако, гипотетически, с точки зрения возможности оценки качества блага, потребителем до момента его потребления, результаты аудиторских услуг как нематериальные блага можно отнести к категории доверительных. По мнению А. Аузана, «можно было бы выделить три категории благ: исследуемые, опытные и доверительные. Блага с запретиельно высокими издержками измерения качества до их приобретения (потребления) называются опытными. Блага со сравнительно дешевой процедурой предварительного определения их качества называются исследуемыми. Качество последних может быть относительно легко оценено до покупки, качество же других – главным образом в процессе потребления. Для доверительных благ характерны высокие издержки измерения качества как *ex ante*, так и *ex post*.» [Аузан, 2010]. Таким образом, качество аудиторских услуг до момента их потребления может быть измерено исходя только лишь из уровня институционального доверия к аудиторской деятельности в целом.

### 3. РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В результате исследования качественных аспектов аудита как деловой профессиональной услуги с целью выявления принципиальных особенностей восприятия надлежащими пользователями качества аудита были установлены существенные характеристики услуг и процесса их оказания, определен характер их влияния на процесс и результат оказания услуг, а также на восприятие и оценку потребителями качества этих услуг. в частности:

- определены характеристики аудита как деловой профессиональной услуги, а также рассмотрены специфические



- признаки аудиторских услуг, которые формируют их качественную определенность и выступают критериями идентификации в ряде других профессиональных деловых услуг;
- классифицированы деловые профессиональные услуги в контексте аудиторской деятельности, по принципу обеспечиваемой уверенности в качестве предмета оказания услуг, а также установлена взаимосвязь видов деловых профессиональных услуг в контексте аудиторской деятельности и обеспечиваемых в результате их оказания уровней уверенности по степени их публичности;
  - в результате исследования качественных аспектов аудита как деловой профессиональной услуги выявлены принципиальные особенности восприятия и оценки предполагаемыми пользователями качества аудита бухгалтерской финансовой отчетности. Восприятие качества аудита бухгалтерской финансовой отчетности заказчиками и другими предполагаемыми пользователями профессионального мнения аудитора может быть оценено: 1) до момента потребления аудиторской услуги в виде аудита бухгалтерской финансовой отчетности: критерием восприятия ее качества является уровень доверия в обществе к институту аудита; 2) с позиции оказанной аудиторской услуги: критерием восприятия ее качества выступает удовлетворенность заказчика и других предполагаемых пользователей профессионального мнения аудитора.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 06.04.2015, с изм. от 07.04.2015).
2. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 01.12.2014).
3. ГОСТ ИСО 9000-2011 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь». Приказ Росстандарта от 22.12.2011 № 1574-ст. (п. 3.4.2, 3.3.5, 3.3.6)
4. ГОСТ Р 50691-94. Модель обеспечения качества услуг. Утвержден Постановлением Госстандарта России от 29.06.1994 № 181
5. Система национальных счетов. Издание Организации Объединенных наций 2005 (глава 10 «Счет товаров и услуг») (версия 1.1), 2008. Борисов, А. (2001). Большой экономический словарь, с. 783

6. Звороно, А.Ф. Сущность и специфика современных аудиторских услуг / А. Ф. Звороно //Налоговый вестник. – 2002. – № 7. – с. 21–22.
7. Институциональная экономика. Новая институциональная экономическая теория [Текст] : учебник : для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / [В. Л. Тамбовцев и др.]; под общ. ред. А. А. Аузана ; Московский гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Экономический фак. – Москва : ИНФРА-М, 2010. – 415 с. (с. 13, 76).Котлер, Ф. (1990). Основы маркетинга, с. 638
8. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – 2. изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 476 с.Макконнелл, К.: Брю, С. (1993). Экономикс: Принципы, проблемы и политика, с. 107.
9. Маркетинг: Учебник /А.Н. Романова, Ю.Ю. Кормогов, С.А. Красильников и др. – М.: Банки и биржи. ЮНИТИ. – 1995. – с. 468
10. Маркс, К.: Энгельс, Ф. (1955). Сочинения. Т.23., с. 203–204.
11. Панкова С.В. Международные стандарты аудита : Учеб. пособие / С. В.Панкова. – М. : Юристъ, 2003 (Щербин. тип.). – 158 с. – с. 26Шилов, В.: Каменков, В. (2002). Словарь современных экономических и правовых терминов, с. 648.
12. Сюткин Г.Н. Сертификация безопасности и качества услуг / Сюткин Г.Н., Семенов М.Ю.; Моск. гос. ун-т сервиса. – М. : Дело и Сервис (ДИС), 2003. – 173 с.Горбашко, Е.: Розанова, С. и др. (2002). Управление качеством услуг, с. 13–14.
13. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume I. –International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2014 Edition.ISA 200 «Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing» (2013), п. 11
14. International Framework for Assurance Engagements. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2013.

## ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF PROFESSIONAL FINANCIAL STATEMENTS' AUDIT SERVICES AND THEIR IMPACT ON THE PERCEPTION AND EVALUATION OF AUDIT QUALITY OF AUDIT SERVICES USERS

Svetlana Bychkova, Elena Itygiлова

### Summary

The article reveals the peculiarities of users' perception of audit quality in the context of services as a result of the essence of service activities and the nature of audit services as a result of audit activity. The nature and the specific characteristics of the audit services are considered in the economic and legal interpretations, as well as the object of marketing and the object of macroeconomic accounting. The essence of audit services as professional services considered in the context of the legal requirements and professional standards. A description of the impact of the characteristics of service activities on the quality of their services and the whole process of service provision, as well as the impact of the specific characteristics of services in general and audit services in particular on the audit services users' perception of the audit quality results are provided in the article.

# VADOVO KOMPETENCIJŲ EFEKTYVAUS PANAUDOJIMO TYRIMO INSTRUMENTAS

**Daiva Budrienė**

Vadybos katedros doktorantė

Ekonomikos fakultetas, Vilniaus Universitetas

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 5 2193231

El. paštas: daiva.budriene@ef.vu.lt

***Anotacija.** **Plintant naujosios vadybos požiūriui, vadovo vadybinių kompetencijų panaudojimą riboja įtakos vertinimas, įtakos forma, kuri gali pasireikšti vadovo asmeninėmis charakteristikomis, elgesiu, situacija, grupiniais procesais ir pan. Organizacijos vadovų kompetencijų efektyvus panaudojimas yra vienas iš organizacijos vidinių procesų, kuriam mokslininkai ir praktikai skiria nepakankamai dėmesio, tačiau jis gali atverti galimybę organizacijoms pasiekti aukštesnių veiklos tikslų ir padidinti veiklos efektyvumą. Vis dar mokslinėje literatūroje nagrinėjant vadovų vadybines kompetencijas, neakcentuojamos jų efektyvus panaudojimo prielaidos, neįvertinamas organizacijos kontekstas. Iki šiol susidomėjimą lemia tik vadovavimo, kaip konkurencinio organizacijos pranašumo verslo pasaulyje, akcentavimas. Taigi, tampa svarbus tiek pačių vadovo kompetencijų efektyvus panaudojimo proceso nagrinėjimas, tiek su tuo susijusių valdymo sprendimų analizė, tiek efektyvus kompetencijų panaudojimo prielaidų analizė. Nors vadovo kompetencijų panaudojimas yra svarbus ir kaip socialinis reiškiny, ir kaip mokslinių tyrimų objektas, iki šiol nėra visuotinai priimto vadovo kompetencijų efektyvus panaudojimo ir tai lemiančių prielaidų suvokimo, todėl naujas, kitoks požiūris į jau aprašytus reiškinius yra būtinas.***

*Straipsnyje išskiriamos šiuolaikinės vadovo kompetencijos ir siūlomas tyrimo modelis, padėsiantis nustatyti, kaip jas efektyviai panaudoti siekiant įmonės tikslų, išskiriant padedančias ir tam trukdančias prielaidas organizacijoje.*

***Raktiniai žodžiai:** vadovo kompetencija, efektyvus panaudojimas, kompetencijų panaudojimo prielaidos.*

## ĮVADAS

Nors nemažai kalbama apie vadovo vadybinę kompetenciją mokslinėje aplinkoje, tačiau jos sėkmingam panaudojimui skiriama mažai dėmesio, prielaidų efektyviam kompetencijos panaudojimui koncepcija nėra

suformuota, juntamas nuomonių vieningumo ir nuoseklumo trūkumas. Taip pat pasigendama kompleksinio požiūrio, jungiančio vadybinės kompetencijos efektyvų panaudojimą ir tai įtakojančius veiksnius, jų ryšį tiek su organizacijos, tiek su išorine aplinka, skirtingo kompetencijų panaudojimo iššaukiamų veiksnių svarbą organizacijai, ir, galiausiai, efektyvaus kompetencijų panaudojimo reikšmę valdymo sprendimams organizacijoje. Minėtos dedamosios dalys yra nagrinėjamos atskirai, be to, pažymėtina, kad tiek vadovo vadybinės kompetencijos, tiek jų panaudojimas apskritai nagrinėjamas gana siaurame kontekste, neretai kaip šalutinė kitų reiškinų teorinės ar empirinės analizės dalis bei dažniausiai yra ne vadybos, bet sociologijos ar organizacinės psichologijos mokslų tyrimo objektas. Praktiniu požiūriu pasigendama vadovo vadybinių kompetencijų optimalaus panaudojimo reikšmės organizacijų veiklai pagrindimo ir vieningos nuomonės apie tai, kokios prielaidos ir veiksniai skatina ar riboja efektyvų vadovo vadybinių kompetencijų panaudojimą, ir kaip tai įtakoja valdymo sprendimus organizacijoje.

Straipsnyje išskiriamos šiuolaikinės vadovo kompetencijos ir siūlomas tyrimo modelis, padėsiantis nustatyti, kaip jas efektyviai panaudoti siekiant įmonės tikslų, išskiriant padedančias ir tam trukdančias prielaidas organizacijoje; valdymo sprendimų pagrindu įvertinti efektyvaus kompetencijų panaudojimo reikšmę organizacijai. Tuo tikslu sudarytas teorinis vadovo vadybinių kompetencijų ir jų efektyvų panaudojimą įtakojančių veiksnių, jų intensyvumo, organizacijos tikslų ir kompetencijos valdymo sąsajų modelis. Pritaikytas modelis empiriniuose tyrimuose leis išskirti pagrindinius kompetencijos panaudojimą įtakojančius veiksnius ir įvardinti prielaidas, kokios skatina ir kokios slopina efektyvų vadovo vadybinių kompetencijų panaudojimą organizacijoje, nustatyti vadovo kompetencijų intensyvumo įtaką efektyvaus kompetencijų panaudojimo rodikliams. Modelio pritaikymas tyrimuose taipogi padės išanalizuoti, kokią poveikį efektyvus kompetencijų panaudojimas daro vadovo (padalinio) tikslų įgyvendinimui bei kokią poveikį vadovo (padalinio) tikslų įgyvendinimas daro organizacijos tikslams. Gilesnė gautų rezultatų analizė leis pagal nustatytus kintamuosius atskleisti vadovo vadybinės kompetencijos efektyvaus panaudojimo poveikį tolesniam kompetencijų valdymui.

## 1. VADOVO VADYBINĖS KOMPETENCIJOS SAMPRATOS IR TYRIMŲ PROBLEMATIKA

Kompetencijos sąvoka paprastai apibūdinami plataus diapazono gebėjimai, susiję su individų patirtimi. Kompetencija dažnai vartojama tarsi žinių ar gebėjimų atributas, siekiant apibūdinti darbuotojų gebėjimą labai gerai atlikti užduotis arba organizacijos gebėjimą teikti aukščiausios kokybės paslaugas (Petkevičiūtė ir kt., 2003). Tai tokios pagrindinės asmens savybės, kaip: motyvai, bruožai, gebėjimai, įvaizdžio ar socialinio vaidmens aspektai, žinios, kurias asmuo gali panaudoti. Tai elgesio bruožų, būtinų sėkmingai atlikti darbą, rinkinys. Būtent motyvų, bruožų, požiūrių, įgūdžių ir gebėjimų derinys leidžia atskirti geriausius atlikėjus nuo vidutinių (Lee ir kt., 1994).

Vadybinės kompetencijos tyrimai prasideda nuo Jungtinių Amerikos Valstijų mokslininko R. E. Boyatzis (1982) darbų. Vėliau vadybinė kompetencija buvo nagrinėta L. Spencer ir S. Spencer (1993), Schroder, Cockerill, Dulewitz (1991), Woodruffe (1993) ir kitų autorių darbuose. A. Pearson (1984) siūlo apibrėžti kompetenciją kaip atkarpą, kuri prasižada tik žinojimu kaip „kažką“ atlikti ir baigiasi žinojimu kaip „kažką“ atlikti labai gerai. Kompetencijos ankstesnis požiūris buvo tapatinamas su asmenų darbo atlikimu organizacijose ir siekiu diferencijuoti darbo atlikimo lygius, kai kompetencijos požymiai/įrodymai gali būti apibrėžti asmens darbu ir pasiekimais. Šis požiūris naudojamas identifikuoti ir vadovų kompetenciją. Savo ruožtu vadovo kompetencija – tai jo žinių, gebėjimų, požiūrių, vertybių, asmenybės savybių kompleksas išraiška, atsisiekiantis jo veiksmingoje veikloje ir turinti įtakos organizacijos sėkmingos veiklos rezultatams. Anot Hornby ir kt., (1989), tai gebėjimas tinkamai atlikti susijusias su vadyba funkcijas darbo aplinkoje. Efektyvi vadovo elgsena yra gebėjimas perkelti įgūdžius ir gebėjimus iš vienos srities į kitą.

Tokiuose apibrėžimuose lieka neaiškus klausimas, kas yra „sėkmingas, efektyvus kompetencijų panaudojimas“ ir kaip objektyviai atskirti efektyvų vadybinių kompetencijų panaudojimą nuo neefektyvaus. Prieš pradedant kurti vertinimo modelį, svarbu pirmiausia susitarti dėl kompetencijos sąvokos apibrėžimo.

Vakaru vadybos praktikoje labiausiai paplitę du požiūriai į vadybinę kompetenciją:

1. Funkcinis analitinis, kurį plėtoja Jungtinės karalystės mokslininkai (angl. Management Charter Initiative – MCI).
2. Asmeninių charakteristikų, kurį pasiūlė JAV mokslininkas R. Boyatzis (1982).

Jungtinės Karalystės mokslininkų požiūriu vadybinė kompetencija yra darbo atlikimo standartams priklausomas atitikmuo, įgūdžių, žinių ir pažiūrų derinys, susijęs su rezultatyvia veikla, organizacijai naudingais rezultatais (Schein, 1985; Michael, Malcolm, 2000). Jungtinės Karalystės tyrinėtojų požiūriu vadybinė kompetencija yra išreikšta darbo atlikimo standartais, kuriuos norima pasiekti. Tai matyti iš MCI vadybinės kompetencijos standartų. Vadybinė kompetencija yra kvalifikacijos, kuri patvirtinama pasiekiamais rezultatais, ekvivalentas. Toks požiūris daugiau orientuotas ne į vadovo indėlį, o į rezultatą; vadovo kompetencijos egzistuoja, jei rezultatai atitinka standartus.

Pagal antrą požiūrį (JAV) kompetencija – tai esminės asmeninės individo savybės (charakteristikos), kurios tampa kompetencijos sudedamąja dalimi, kai yra priežastiniais ryšiais susietos su efektyviu arba geresniu darbo atlikimu (Boyatzis, 1982; McClelland, 1973; Spencer, Spencer, 1993).

Apibendrinant galima teigti, kad „JAV mokslininkų požiūriu kompetencija yra nepriklausomas kintamasis pagal vadybinę elgseną, o Jungtinės Karalystės mokslininkų požiūriu, kompetencija – priklausomas atitikmuo darbo atlikimo standartams“ (Petkevičiūtė ir kt., 2003).

Vertinant efektyvų vadybinių kompetencijų panaudojimą remsiuosi būtent šiuo požiūriu, nes toks kompetencijos suvokimas daugiau orientuotas į vadovą ir jo indėlį, be to reikalavimai, keliami vadovams ir individualioms jų savybėms, neatsižvelgia į darbo vietos ypatybes, jų centre – žmogus.

Remiantis Petkevičiūtės (2003) pagal Tett (2000) atliktu vadovų vadybinės kompetencijos sampratos suvokimo tyrimo rezultatais, Lietuvoje vadovo kompetencijos blokai išsidėsto šitaip: „profesinis sumanumas ir interesas“, „orientacija į užduotį“, „komunikavimas“, „emocinė kontrolė“,

„organizacinis tapatumas“, „tradicinės funkcijos“, „savęs ir kitų ugdytas“, „pažiūros“, „orientacija į asmenį“, „socialinė savimone“, „socialiniai įgūdžiai“, „kūrybiškas problemų sprendimas“, „žinios“, „noras šias kompetencijas vystyti“. Stambinant kompetencijų blokus, galima identifikuoti tris klasterius, kurie nubrėžia takoskyrą tarp vidutiniškai gero atlikėjo (angl. Performer) ir išskirtinai gero, tai:

1. Kognityvinio intelekto kompetencijos, tokios, kaip sisteminis mąstymas ir struktūrų atpažinimas (angl. Pattern recognition ), kritinis diagnostinis mąstymas, sugebėjimas diagnozuoti problemą);
2. Emocinio intelekto kompetencijos, tokios, kaip asmeninė savimone (angl. Self – awareness) ir savo kompetencijų vadyba (angl. Competencies self – management), emocinė savimone ir emocinė savikontrolė;
3. Socialinio intelekto kompetencijos, tokios, kaip socialinis sąmoningumas ir tarpusavio santykių vadyba (empatija, komandinis darbas ir t.t.) (Boyatzis, 2007).

R. Boyatzis (2007) apibendrina kitų mokslininkų išskirtas kompetencijas. Šio tyrimo tikslui svarbu tai, kad, į atskirą klasterį yra išskirtos kognityvinio mąstymo kompetencija, kuri įvardijama kaip labai efektyvių vadovų kompetencija, būtina XXI amžiuje.

## 2. VADOVO VADYBINIŲ KOMPETENCIJŲ EFEKTYVAUS PANAUDOJIMO VERTINIMO TEORINIAI POŽIŪRIAI

Dabartinė vadovo veikla reikalauja efektyvaus kompetencijų panaudojimo. Todėl labai svarbus paties vadovo požiūris į kompetencijų panaudojimą, kuris skatina pokyčiams tiek socialinės sąveikos, tiek ir vadybinės kompetencijos srityse.

Efektyvumas yra bazinė sąvoka kompetencijos koncepcijoje. Tikimasi, kad „individas pasieks maksimalų efektyvumą, kai jo sugebėjimai ar talentai atitiks darbo vietos poreikius ir organizacinę aplinką“ (Boyatzis, 1982). Vadybos moksle vis dar bandoma ieškoti atsakymo į klausimą, kas lemia vadybinių kompetencijų panaudojimo efektyvumą ir kaip tai įvertinti. Tradicinis požiūris į vadovavimą bei naujosios vadovavimo efektyvumą

aiškinančios teorijos skirtingai interpretuoja vadovavimo (funkcijų) atlikimo efektyvumo reiškinį, tačiau nenagrinėja efektyvaus kompetencijų panaudojimo ir jį sąlygojančių prielaidų. Tuo labiau, kad vadovo vadybinės kompetencijos vis praplečiamos.

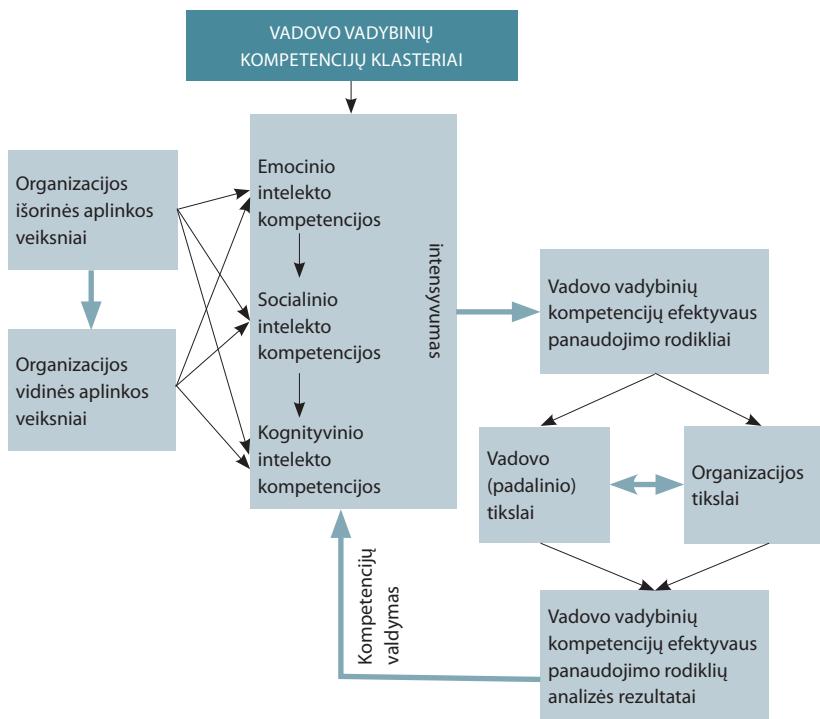
M. Kets de Vries (2004) apibendrinamas įvairias vadybos teorijas tvirtina, kad visos šios teorijos akcentuoja emocinį ir socialinį intelektą, kaip vieną svarbiausių vadovo kompetencijų. Gausių tyrinėjimų rezultatai rodo, kad vadovo sėkmę galima prognozuoti remiantis ne intelekto koeficientu (IQ), o emocinio intelekto (EQ) kompetencijomis. Tyrimais įrodytas ryšys tarp EQ tam tikrų charakteristikų ir vadovo rezultatų (Bono, Judge, 2004; Cherniss, 2000). Emocinio ir socialinio intelekto kompetencijos yra susijusios su vadovo darbo rezultatyvumu (Cherniss, 2000; Feist, Barron, 1996; Prati, 2004; Prewitt, 2004). Emocinio intelekto skalės leidžia identifikuoti efektyvius ir neefektyvius darbuotojus (Bar-On, 2000). L. Spencer, S. Spencer (1993), D. Goleman (2000) įrodė, kad teoriniame modelyje, atskiriančiame vidutinį efektyvumą nuo labai didelio, 18 iš 24 kompetencijų yra emocinio ir socialinio intelekto kompetencijos.

Akademinėje literatūroje plačiai tyrinėjamos vadybinės vadovo kompetencijos, bet jų panaudojimo efektyvumas nėra vertinamas. Kompetencijos yra nuolat veikiamos, reguliuojamos kintančių aplinkybių, joms įtaką daro organizacijos vizija, vertybės, kultūra, o organizacijos pasiekti rezultatai įgalina periodiškai peržiūrėti jau turimą kompetenciją ir kurti naujas strategijas kompetencijų vystymui (Hollenbeck, 2006). Toks peržiūrėjimas būtinas įvertinus, ar vadybinės kompetencijos panaudojamos efektyviai ar ne. Mokslinėje literatūroje trūksta tyrimų, atskleidžiančių kas nusako efektyvų vadybinių kompetencijų panaudojimą.

Taigi galime daryti išvadą, kad vadybinių kompetencijų efektyvus panaudojimas yra mažai tirtas, o efektyvaus kompetencijų panaudojimo rodikliai nėra atskleisti empiriniu būdu, nėra empiriniais tyrimais patvirtintų duomenų apie vadybinių kompetencijų efektyvaus panaudojimo įtaką vadovo ar padalinio tikslams, tuo pačiu ir organizacijos tikslams. Priežastiniai ryšiai tarp kompetencijų panaudojimo ir kompetencijų dimensijų, identifikuotų formuojant vadovo kompetencijų sampratą, efektyvaus kompetencijų panaudojimo rezultatų pavaizduoti 1 paveiksle.



Apibendrinant, vadybinių kompetencijų efektyvų panaudojimą galima suprasti kaip procesą, apimančią kompetencijų dimensijas, įtakojančius išorinius ir vidinius veiksnius, išryškėjusias prielaidas, kompetencijų panaudojimo rezultatus ir organizacijos tikslus. Šios tarpusavio sąsajas pateikiamos teorinio modelio pavidalu (1 pav.).



**1 pav.** Vadovo vadybinės kompetencijos, jos panaudojimą įtakojančių veiksnių, efektyvaus kompetencijų panaudojimo rodiklių (vadovo tikslai, vadovo valdymo sprendimai bei jų įtaka organizacijos tikslams) ir kompetencijų valdymo modelis (sudaryta autorės)

Pateikiamas teorinis modelis atspindi pagrindines nagrinėjamas sritis: vadovų kompetencijų įtakojančius išorinės ir vidinės aplinkos veiksnius, efektyvaus kompetencijų panaudojimo prielaidas kaip kompetencijų efektyvaus panaudojimo rodiklius, t.y. įtaką vadovo išsikeltų tikslų įgyvendinimui ir efektyvaus kompetencijų panaudojimo sąlygotų vadybinių sprendimų įtaką organizacijos tikslams.

Efektyvaus kompetencijų panaudojimo rodiklių rezultatų analizė leis teikti išvadas apie kompetencijų valdymą. Modelyje vaizduojama tarpusavio sąveika tarp išvardintų kintamųjų. Kaip iliustruoja 1 paveiksle atvaizduoti ryšiai, kompetencijos organizacijos rezultatus veikia ne tiesiogiai, o per vadovo (padalinio) rezultatus, pvz., emocinio intelekto kompetencija užtikrina geresnę vadovo ir pavaldinių tarpusavio santykių kokybę, tokios kokybiškos sąveikos rezultatas yra teigiamas organizacinis klimatas, kuris lemia aukštesnius organizacijos rezultatus. Emocinio intelekto kompetencijos daugiau reikalingos savęs valdymo ir tarpusavio santykiams, kognityvinio intelekto kompetencijos reikalingos pereinant į organizacijos ir strateginę dimensiją: sisteminis mąstymas, struktūrų atpažinimas, socialinis nuovokumas, taip pat kompetencijos vadovauti pokyčiams ir kompleksiskai spręsti problemas.

Daroma prielaida, kad organizacijos aplinkos veiksniai vienaip ar kitaip daro įtaką vadovo vadybinių kompetencijų panaudojimo efektyvumui. Valdymo sprendimų logika remiantis pateikiamu modeliu yra tokia: organizacijos tikslų kontekste efektyviai panaudojamos kompetencijos bei tai įtakojančys veiksniai turėtų būti išlaikyti arba skatinami ir tobulinami; tuo tarpu organizacijos tikslų kontekste nepalankios sąlygos efektyviam kompetencijų panaudojimui turi būti identifikuotos ir minimizuojamos. Kitaip tariant, įvardinus prielaidas, sąlygojančias kompetencijų efektyvų panaudojimą, kas tiesiogiai lemia vadybinius sprendimus, o kartu ir daro įtaką organizacijos tikslams, organizacija įgyja konkurencinį pranašumą. Pabrėžtina, kad analizuojant vadybinių kompetencijų efektyvaus panaudojimo rodiklius tikslinga atsivėlgti į kompetencijų ir rodiklių intensyvumo ryšį, kas atitinkamai nusako kompetencijų valdymo kryptis, t.y. identifikuotas nepakankamas kompetencijų ir rodiklių intensyvumo ryšys veikia kompetencijų panaudojimą priešinga kryptimi. Taigi, žvelgiant plačiau, vadovo vadybinės kompetencijos efektyvus panaudojimas gali tapti įvairių organizacinių pokyčių pagrindu.

Šis teorinis modelis gali būti naudojamas kaip metodologinis pagrindas tolimesniems empiriniams tyrinėjimams. Remiantis modeliu atlikto tyrimo rezultatai parodys ryšius tarp aplinkos veiksnių, įtakančių vadybines kompetencijas. Numanoma, kad 70 proc. vadybinę kompetenciją įtakančių

veiksnių priklauso vidinei organizacijos aplinkai, pvz. organizacijos kultūra ir klimatas, atlygio sistema, vadovo ir pavaldinių asmeninės savybės. Taip pat numanoma, kad vadovo vadybinės kompetencijos panaudojamos nevienodai, t.y. kad priklausomai nuo organizacijos vidinės aplinkos ir nuo vadovo emocinio intelekto lygio kompetencijos panaudojimo efektyvumas pasireiškia skirtingu mastu. Be to, numanoma, kad kompetencijų panaudojimo intensyvumas padės nustatyti efektyvaus kompetencijų panaudojimo rodiklius. Modelio pritaikymas padės atskleisti efektyvaus kompetencijų panaudojimo įtaką vadovo išsikeltų detalizuotų tikslų įgyvendinimui. Atlikta kompetencijų panaudojimo rodiklių analizė leis numatyti tolesnę kompetencijų valdymo strategiją. Atlikus rodiklių analizę, galima rasti konstantas, kurias įstačius šalia kintamųjų į regresinį matematinį modelį galima būtų skaičiuoti vadybinių kompetencijų panaudojimo efektyvumą.

Taigi pagrindinis tyrimo naujumas būtent ir susideda iš tiriamų faktorių naujo apjungimo bei po to išskiriamų efektyvaus kompetencijų panaudojimo prielaidų. Mokslininkai ir praktikai daugiausiai nagrinėja arba kompetencijas, arba organizacijos įtaką kompetencijų ugdymui, arba kaip pavaldiniai vertina vadovą ir ypač teoriniame lygmenyje bando nustatyti, koks turi būti geras ir efektyvus vadovas. Tačiau praktiškai niekas moksliniu lygiu nebado apjungti šių įtakojančių faktorių grupių į vieną tyrimą.

## IŠVADOS

Ligi šiol nėra vieningos nuomonės dėl kompetencijos sąvokos ir manoma, kad tai yra neįmanoma. Vyraujančiuose kompetencijos modeliuose vadybinė kompetencija pateikiama kaip sinonimas arba elgsenai, arba rezultatams, o kompetencijos – kaip sinonimas įgūdžiams, žinioms, požiūriams arba esminėms asmeninėms savybėms, kurios apibrėžia elgesį.

Vadybinių kompetencijų efektyvų panaudojimą galima suprasti kaip procesą, apimantį kompetencijų dimensijas, įtakojančius išorinius ir vidinius veiksnius, prielaidas, kompetencijų panaudojimo rezultatus ir įtaką organizacijos tikslams.

Vadybinių kompetencijų efektyvus panaudojimas yra mažai tirtas ir nėra atskleistas empiriniu būdu.

Pateikiamas kintamųjų tarpusavio sąsajų vertinimo teorinis modelis atspindi pagrindines nagrinėjamas sritis: vadovų kompetenciją įtakojančius išorinės ir vidinės aplinkos veiksnius, efektyvaus kompetencijų panaudojimo prielaidas kaip kompetencijų efektyvaus panaudojimo rodiklius, t.y. įtaką vadovo išsikeltų tikslų įgyvendinimui ir efektyvaus kompetencijų panaudojimo sąlygotų vadybinių sprendimų įtaką organizacijos tikslams.

## LITERATŪRA

1. Andersen, J. A. (2006). Leadership, Personality and Effectiveness // *The Journal of Socio-Economics*. Vol. 36, 2006.
2. Antonakis, J., Schriesheim, Ch. A., Donovan J. A., Gopalakrishna-Pillai, K., Pellegrini, E. K., Rossomme, J. L. (2003). Methods for studying leadership. In J. Antonakis, A. T. Cianciolo, R. J. Sternberg (Eds.), *The Nature of Leadership, USA: Sage Publications*. 2003.
3. Avolio, B. J., Reichard, R. J., Hannah, S. T., Walumbwa, F. O., Chan, A. (2009). A Meta-analytic Review of Leadership Impact Research: Experimental and Quasi-experimental Studies // *The Leadership Quarterly*. Vol. 20, 2009.
4. Bar-On, R. (2000). Emotional and social intelligence: Insights from the Emotional Quotient Inventory (EQ-i). In R. Bar-On and J.D.A. Parker (Eds.), *Handbook of Emotional Intelligence*. San Francisco: Jossey-Bass, 2000.
5. Black K. (2011). *Business Statistics: For Contemporary Decision Making*. Hoboken: John Wiley & Sons. 2011.
6. Boyatzis, R. E. (1982). *The Competent Manager: a Model for Effective Performance*. New York: Wiley, 1982.
7. Boyatzis, R. E., Goleman, D. (2007). *Emotional and Social Competency Inventory*. Hay Group Transforming Learning, 2007.
8. Bono, J. E., Judge, T. A.(2004). Personality and transformational and transactional leadership: a meta analysis. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 89, Nr. 5, 2004.
9. Bratton, J., Gold, J. (2007). *Human Resource Management. Theory and Practise*. Palgrave Macmillan, 2007.
10. Bryman, A. (2011). Qualitative research on leadership: A critical but appreciative review. *The Leadership Quarterly*, 15, 2011.
11. Cherniss, C. (2000). *Emotional intelligence: what it is and why it matters*. Organizational Psychology: New Orleans, 2000.
12. Fesit, G. J., Barron, F. (1996). Emotional intelligence and academic intelligence in career and life success. Annual Convention of the American Psychological Society, San Francisco, 1996.
13. Fletcher, T. D., Major, D. A., Davis, D. D. (2008). The Interactive Relationship of Competitive Climate and Trait Competitiveness with Workplace Attitudes, Stress, and Performance. // *Journal of Organizational Behavior*, Volume 29, Issue 7, 2008.
14. Goleman, D. (2000). Leadership that gets results. *Harvard Business Review*, Vol.78, 2000.
15. Hackman, J. R., Wageman, R. (2007). Asking the Right Questions about Leadership: Discussion and Conclusions // *American Psychologist*. Vol. 62 No. 1, 2007.

16. Higgs, M. (2003). How can We Make Sense of Leadership in the 21st century /Leadership and Organization Development Journal. Vol. 24 No. 5, 2003.
17. Hogan, R., Kaiser, R. B. (2004). What We Know about Leadership // Review of General Psychology. Vol. 9 No. 2, 2004.
18. Hollenbeck, G. P. (2006). Leadership competency models. The Leadership Quarterly. Vol. 17, Nr. 4. 2006.
19. House, R. J. (1997). A Theory of Charismatic Leadership. Carbondale: Southern Illinois University Press, 1997.
20. Hunt, J. G. (1999). Transformational/ Charismatic Leadership's Transformation of the Field: An Historical Essay// Leadership Quarterly. Vol. 10 No. 2, 1999.
21. Kets de Vries, M. F. R. (2004). What Makes the Leader Great? Strategic Directions, Vol. 20, Nr. 8, 2004.
22. Lee, C. (1994). Followership: the essence of leadership. Contemporary Issues in Leadership, Oxford: Westview Press, 1994.
23. McClelland, D. C. (1973). Testing for Competence Rather than for Intelligence. American Psychologist, 28, 1973.
24. McClelland, D. (1973). Testing for competence rather than for „intelligence“. American Psychologist, 1973.
25. Michael, P., Malcolm, W. (2000). The IEBM Handbook of Human Resource Management. London: Thomson learning, 2000.
26. Michell, J. (1997). Quantitative science and the definition of measurement in psychology. British Journal of Psychology, 88, 1997.
27. Mumford, M. D. (2011). A hale farewell: The state of leadership research. The Leadership Quarterly, 2011.
28. Pearson, A. (1984). Competence: A normative analysis. Washington: University Press of America, 1984.
29. Petkevičiūtė, N., Kaminskytė, E. (2003). Vadybinė kompetencija: teorija ir praktika // Pinigų studijos, 1, 2003.
30. Prati, L. M. (2004). Emotional intelligence as a facilitator of the emotional labor process. Doctoral dissertation. Florida State University, Tallahassee, 2004.
31. Prewitt, V. (2004). Integral Leadership for The 21st Century. World Futures, Vol. 60, 2004.
32. Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2009). Research Methods for Business Students. 5th edition. Harlow: Pearson Education. 2009.
33. Schein, V. E. (2007). Women in management: reflections and projections. Women in Management Review, 22, 2007.
34. Schrader, B. (2001). Industrial/ organizational psychology 2010: A research odyssey. In J. S. Halonen, S. F. Davis (Eds.) The Many Faces of Psychological Research in the 21st Century (chapter 3). The Society for the Teaching of Psychology. Prieiga per internetą. [Žiūrėta 2015 04]: <http://teachpsych.org/ebooks/faces/text/index.html>.
35. Schriesheim, C. A. (2011). Theoretical and methodological advances in leadership (Call for papers). The Leadership Quarterly, 22, 2011.
36. Spencer, L. M., Spencer, S., Jr. (1993). Competencies at Work: Models of Superior Performance. New York: John Wiley & Sons, 1993.

37. Tett, R. P., Guterman, H. A., Bleier, A., Murphy, P. J. (2000). Development and Content Validation of a “Hyperdimensional“ Taxonomy of Managerial Competence // *Human Performance*. Vol. 13 No. 3, 2000.
38. Wittchen, M., van Dick, R., Hertel G. (2011) Motivated Information Processing during Intergroup Competition: A Model of Intergroup Competition Effects on Individual Effort. *Organizational Psychology Review*, Vol. 1, No. 3, 2011.
39. Woodruffe, C. (1993). What is meant by a competence? *Leadership&Organization Development Journal*, Vol. 14, Nr. 1, 1993.

## THE INSTRUMENT FOR RESEARCHING EFFECTIVE USE OF MANAGER'S COMPETENCIES

**Daiva Budriene**

### Summary

Managerial competencies often emerge as one of the main factors that determine the success of an organization. The competencies efficient use of Head of the organization is one of the organization's internal processes, which scientists and practitioners devote less attention. Still in the scientific literature examining the heads of managerial competence, no focus efficient use of their assumptions, not assessed context of organization. So still focus only management.

The article distinguishes modern leader and proposed research model, which will help determine how efficiently to use managerial competences, highlighting the help and hinder the preconditions for the organization.

# APSKAITA TIKRAJA VERTE TARPTAUTINIŲ IR NACIONALINIŲ APSKAITOS STANDARTŲ KONTEKSTE

Ramunė Budrionytė

Asistentė, doktorantė

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 5 2366153

El. paštas: ramune.budrionyte@ef.vu.lt

---

***Anotacija.** Apskaita tikraja verte pakeitė šimtmečių tradiciją registruoti ir finansinėse ataskaitose pateikti turtą ir įsipareigojimus tik istorine savikaina. Nors vertinimai tikraja verte stipriai kritikuojami tiek mokslininkų, tiek praktikų, jie ir toliau gana plačiai naudojami finansinėje apskaitoje, kuri reglamentuojama apskaitos standartais ar kitais teisės aktais. Straipsnyje nagrinėjami apskaitos tikraja verte privalumai bei trūkumai, esminiai nustatymo principai ir taikymas tarptautinių ir nacionalinių – verslo apskaitos standartų kontekste. Ištyrus tikrosios vertės taikymo reglamentavimą nustatyta, kad verslo apskaitos standartuose įteisintas konservatyvesnis nefinansinio turto vertinimo ir apskaitos požiūris, kuris vis dėlto kertasi su tradiciniu mokesčiniu požiūriu mokesčių skaičiavimo tikslais vadovautis istorine savikaina.*

***Reikšminiai žodžiai:** apskaita, tikroji vertė, apskaitos standartai, reglamentavimo skirtumai.*

---

## ĮVADAS

Vertinimai tikraja verte apskaitoje naudojami daugiau nei 50 metų. Tai numatyta tiek JAV apskaitos standartuose (GAAP), tiek Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS), kuriuose tam tikrais atvejais leidžiama, o tam tikrais – reikalaujama tikraja verte vertinti tam tikrą turtą ir įsipareigojimus. Tačiau tokių vertinimų skaičius ir svarba, ypač finansinėse institucijose, smarkiai išaugo tik XX a. pabaigoje. Populiarumo augimą galima paaiškinti finansų teorija, pagal kurią finansų rinkos yra veiksmingos (efektyvios), todėl jose nustatomos kainos yra patikimas tikrosios vertės matas. Ši idėja paplito dėl 1980 – 1990 m. atliktų mokslinių tyrimų ir smarkiai pakeitė nuomonę apie tikrosios vertės ir istorinės savikainos santykinę naudą apskaitoje (Ramanna, 2008). Tikrosios vertės

šalininkų pagrindinis argumentas – finansinių ataskaitų informacija tampa tinkamesne ekonominių sprendimų priėmimui.

Tačiau apskaita tikrąja verte visuomet susilaukdavo ir kritikos, o pasaulinė finansų krizė sukėlė naują kritikos bangą. Be abejo, prisimintas ir klasikinis tikrosios vertės kritikų argumentas: tikrąją vertę sunku įvertinti, todėl dažnai ji tiesiog nepatikima. Ši kritika iš dalies teisinga, tačiau svarbesnis klausimas – ar apskaita tikrąja verte suteikia daugiau naudingos informacijos investuotojams ir kitiems apskaitos informacijos vartotojams, nei alternatyvių apskaitos metodų naudojimas? Apskaita tikrąja verte leidžia įmonėms pateikti finansinėse ataskaitose sumas, kurios yra tinkamesnės ekonominių sprendimų priėmimui, labiau palyginamos, o informacija atspindi tuo metu esančias rinkos sąlygas ir keičiama atsižvelgiant į pokyčius rinkoje. Be to, pelnas arba nuostoliai pripažįstami ne tuomet, kai sandoris realizuojamas, o tuomet, kai šis pelnas ar nuostoliai dėl turto ar įsipareigojimo laikymo atsiranda (Ryan, 2008). Todėl tikroji vertė ir toliau gana plačiai naudojama finansinėje apskaitoje, kuri visose šalyse daugiau ar mažiau reglamentuojama apskaitos standartais, teisės aktais.

**Tyrimo tikslas:** ištirti tikrosios vertės nustatymo principus ir taikymą tarptautinių ir nacionalinių apskaitos standartų kontekste.

**Tyrimo objektas:** tikroji vertė.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. Ištirti tikrosios vertės taikymo privalumus bei trūkumus.
2. Išanalizuoti tikrosios vertės sampratą ir nustatymo principus.
3. Identifikuoti tikrosios vertės taikymo reglamentavimo skirtumus nacionaliniuose ir tarptautiniuose apskaitos standartuose bei mokėsius reglamentuojančiuose teisės aktuose.

**Tyrimo metodai:** mokslinės literatūros, mokslinių – taikomųjų tyrimų, teisės aktų analizė ir interpretacija, sisteminimas ir apibendrinimas, analogijos ir lyginimo metodai.

## 1. TIKROSIOS VERTĖS TAIKYMO PRIVALUMAI IR TRŪKUMAI

Daugiau nei du pastaruosius dešimtmečius apskaitos tikrąja verte koncepcija klestėjo. Faktiškai ji pakeitė šimtmečių tradiciją apskaitoje registruoti ir finansinėse ataskaitose pateikti turtą ir įsipareigojimus tik istorine savikaina.



Apskaitos tikrąją vertę šalininkų pagrindinis argumentas – apskaitoje naudojant vertinimus tikrąja verte finansinių ataskaitų informacija tampa tinkamesne ekonominių sprendimų priėmimui. Tačiau vertinimas tikrąja verte turi nemažai trūkumų, iš kurių svarbiausias – jei nėra aktyviosios rinkos su skelbiamomis kainomis, tikroji vertė nustatoma taikant įvairius kitus metodus ir informacija tampa nepatikima (1 pav.). Todėl apskaita istorine savikaina neketina lengvai užleisti savo pozicijų – nors tokia apskaita laikoma konservatyvia, tačiau tuo pačiu teikia patikimesnę informaciją apie įmonės veiklą, suteikia mažiau galimybių manipuluoti finansine informacija (Whittington, 2008, p. 139). Be to, istorinė savikaina – tradicinė, įprasta ir žinoma finansinių ataskaitų rengėjams, todėl taikyti ją paprasta.

Tikroji vertė	Istorinė savikaina
<b>Privalumai</b>	
1. Tinkamesnė apskaitos informacijos vartotojų ekonominių sprendimų priėmimui	1. Patikima 2. Mažiau galimybių manipuluoti duomenimis
2. Tinkama prognozuojant būsimus pinigų srautus	3. Lengvai ir greitai nustatoma 4. Įgalina palyginti pajamas ir sąnaudas
3. Geresnis skirtingų įmonių palyginimas	5. Taikymas įprastas ir žinomas
<b>Trūkumai</b>	
1. Subjektyvi (nepatikima)	1. Mažiau tinkama ekonominių sprendimų priėmimui
2. Sunku įvertinti, jei nėra aktyviosios rinkos	
3. Ilgai užtrunkantis vertinimas, kainuoja	2. Reikalingi papildomi vertinimai nustatant atgautinas sumas (turto nuvertėjimo testai)
4. Trūksta patirties ir žinių praktiškai taikant	
5. Mažiau naudinga santykinų rodiklių analizei	3. Netinkama prognozuojant būsimus pinigų srautus
6. Klaidinantis, jei rinka nepastovi	

**1 pav.** Tikrosios vertės ir istorinės savikainos privalumai ir trūkumai

*Šaltinis:* sudaryta autorės, remiantis Corporate Reporting..., 2012, p. 222.

Pastaroji finansų krizė vėl sukėlė audringų diskusijų bangą apie apskaitos tikrąją vertę privalumus ir trūkumus. Šios diskusijos – išties didelis iššūkis apskaitos standartų leidėjams, siekiantiems išplėsti tikrosios vertės taikymą į dar daugiau apskaitos sričių. Tikrosios vertės šalininkai teigia, kad tikroji vertė atspindi dabartinės rinkos sąlygas (tačiau ar tinkamai ji pritaikoma ir atskleidžiama krizės metu?), todėl informacija sprendimų

priėmimui yra savalaikė. Tikroji vertė padidina skaidrumą ir skatina greitus koreguojamuosius veiksmus. Neginčytina, kad skaidrumas ir savalaikiškumas, reakcija į rinką yra svarbu. Bet ar tikroji vertė išties užtikrina skaidrumą, galbūt tiesiog skatina bankų ir kitų įmonių gana legalų manipuliavimą finansine informacija? Oponentai teigia, kad tikroji vertė nėra patikima, dar daugiau – informacija gali būti potencialiai klaidinanti, ypač kalbant apie turtą, kuris laikomas ilgą laiką, ypač iki išpirkimo. Kainos rinkoje gali būti iškreipiamos dėl rinkų neefektyvumo, investuotojų iracionalumo ar likvidumo problemų, o patys tikrosios vertės modeliai yra nepatikimi, be to tikroji vertė prisideda prie finansinės sistemos cikliškumo (Laux, Leuz, 2009).

Nežiūrint gana aršios kritikos, tiek JAV GAAP, tiek TFAS, taikomi daugiau nei šimtame šalių visame pasaulyje, ir toliau reikalauja arba leidžia naudoti tikrąją vertę, ypač išvestinių finansinių priemonių, apsidraudimo priemonių, darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių, finansinio turto apskaitai. Apskaitos standartų leidėjai pripažįsta prieštaravimą tarp dviejų esminių finansinių ataskaitų charakteristikų: informacijos tinkamumo ir patikimumo. Vis dėlto dažniau pateisinama pirmoji charakteristika, informacijos tinkamumas, o tai nulemia apskaitos tikrąją vertę pozicijos stiprėjimą.

Apskaitos tikrąją vertę populiarumo augimą galima paaiškinti finansų teorija, pagal kurią finansų rinkos yra veiksmingos (efektyvios), todėl jose nustatomos kainos yra patikimas tikrosios vertės matas. Vis dėlto A. Allen ir K. Ramanna (2013) atlikto tyrimo išvadose pateikiamas dar vienas netikėtas tikrosios vertės išpopuliarėjimo JAV paaiškinimas: iki 1993 metų JAV Apskaitos standartų taryboje nebuvo narių iš finansinių paslaugų sektoriaus, tuo tarpu 2006 m. tokie nariai sudarė daugiau nei ketvirtadalį. Nariai, kurie prieš tai dirbo finansinių paslaugų sektoriuje, pvz. investicinės bankininkystės arba investicijų valdymo kompanijose, gerokai dažniau siūlė arba palaikė tikrosios vertės metodus (Allen, Ramanna, 2013). Galimų motyvų daug: investiciniai bankai ir kiti investicijų valdytojai įpratę naudoti tikrąją vertę rizikos valdymo tikslais, o metodo žinojimas gali suformuoti atitinkamą požiūrį ir rengiant apskaitos standartus; pripažįstant pajamas pagal tikrosios vertės koncepciją, o ne istorinės savikainos pagrindu, ekonomikai kylant paspartinamas pelno pripažinimas (tai didina ir finansinių paslaugų įmonių vadovų metines premijas); tikrosios vertės naudojimas atliekant

prestižo nuvertėjimo testus vietoje buvusios prestižo amortizacijos paprasčiau nulemia didesnę pelną, taip skatindamas verslo jungimus, kurie yra pagrindinis investicinių bankų pajamų šaltinis.

Nepaisant kritikos, tikroji vertė ir toliau gana plačiai naudojama finansinėje apskaitoje, kuri visose šalyse daugiau ar mažiau reglamentuojama įvairiais teisės aktais, apskaitos standartais. Todėl tikslinga tikrosios vertės naudojimą analizuoti tokių teisės aktų kontekste.

## 2. TIKROSIOS VERTĖS SAMPRATA IR NUSTATYMO PRINCIPAI APSKAITOS STANDARTUOSE

Tikrosios vertės sąvokos, pateiktos 1-ajame VAS „Finansinė atskaitomybė“ ir 1-ajame VSAFAS „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“, t.y. nacionaliniuose apskaitos standartuose, yra identiškos: tai „suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio įsipareigojimą“. To priežastis – Lietuvos Respublikos terminų banko įstatyme numatyta prievolė valstybės institucijoms teikti teisės aktuose naudojamas sąvokas aprobavimui, kad užtikrinti nuoseklų sunormintų lietuvių kalbos terminų vartojimą. Tačiau nuo 2016 m. įsigaliosiančiame naujajame 32-ajame VAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pateikta tikrosios vertės apibrėžtis artimesnė 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pateiktai sąvokai: tai „suma, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal sandorį įprastomis rinkos sąlygomis tarp rinkos dalyvių“. Abejose tikrosios vertės definicijose svarbūs šie aspektai, nusakantys tikrosios vertės esmę:

- Tai kaina, už kurią viena šalis pirktų, o kita – parduotų (išmainytų) tam tikrą turtą arba įsipareigojimą. Tikroji vertė yra turto ar įsipareigojimo vertė rinkoje, bet ne įmonei (jos dažnai sutampa, tačiau gali ir skirtis).
- Sandorio šalys yra nesusiję, t.y. šalys veikia savarankiškai ir neturi kokio nors išskirtinio ar specifinio tarpusavio ryšio, dėl kurio sandorio kaina neatitiktų rinkos sąlygų.
- Sandorio šalys ketina pirkti arba perleisti turtą ar įsipareigojimą, t.y. tiek ketinantis pirkti pirkėjas, tiek ketinantis parduoti pardavėjas

turi pakankamai informacijos apie turto ar įsipareigojimo pobūdį, paskirtį bei rinkos sąlygas. Ketinantis pirkti pirkėjas yra pasirengęs, tačiau neverčiamas pirkti, ketinantis parduoti pardavėjas nei ypatingai nori, nei yra verčiamas bet kokia kaina parduoti turtą. Jis siekia parduoti turtą rinkos sąlygomis už geriausią įmanomą kainą (Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008, 2015).

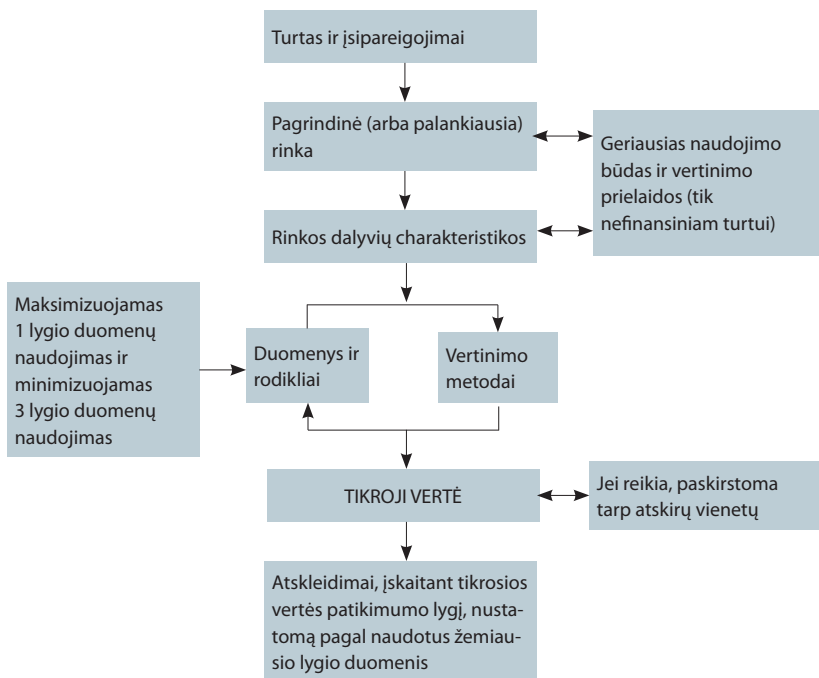
Vis dėlto 13-ajame TFAS galima išvelgti svarbių papildomų tikrosios vertės sąvokos aspektų:

- Tikroji vertė turi būti nustatoma vertinimo dieną. Rinkos sąlygos gali keistis, todėl suma, pateikta finansinėse ataskaitose kaip tikroji vertė, gali būti neteisinga arba netinkama, jei bus nustatyta kitu laiku.
- Tikroji vertė yra pardavimo, bet ne pirkimo kaina (nors jos dažnai sutampa) pagrindinėje rinkoje, o jei jos nėra – palankiausioje rinkoje. (Fair Value Measurement, 2012, p. 15)

Iki 2013 m. tiek nacionaliniuose, tiek tarptautiniuose apskaitos standartuose buvo pateikiamos tik epizodinės tikrosios vertės nustatymo bendrosios gairės, tačiau pasigendama sisteminio požiūrio į tikrosios vertės nustatymą. Tačiau nuo 2013 metų įsigaliojęs 13-asis TFAS ir nuo 2016 m. įsigaliosiantis 32-asis VAS iš esmės pakeitė situaciją. Naujieji standartai nurodo tikrosios vertės nustatymo principus, prielaidas, būdus ir duomenų patikimumo lygių hierarchiją. Pabrėžiama, kad tikrąja verte gali būti vertinamas atskiras turtas (pvz. pastatas, akcijos) arba įsipareigojimas (pvz. įsipareigojimas pagal atpirkimo sandorį) arba turto grupė, įsipareigojimų grupė arba turto ir įsipareigojimų grupė (pvz. su verslo dalimi susijęs turtas ir įsipareigojimai).

Nustatant turto arba įsipareigojimo tikrąją vertę (2 pav.), įmonės turi **įvertinti** sandorius, sudaromus pagrindinėje rinkoje, o jei jos nėra – kitoje panašioje (palankiausioje) rinkoje. Dažniausiai pagrindinė rinka – ta, kurioje ūkio subjektas paprastai sudarytų turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį. Tikroji vertė nustatoma pagal pagrindinės (o jei jos nėra – palankiausios) rinkos duomenis, net jei kaina kitoje rinkoje vertinimo dieną yra palankesnė. Būtina sąlyga – ūkio subjektas vertinimo dieną turi gebėti patekti į pagrindinę (arba palankiausią) rinką. Nustatydamą

pagrindinę, o jei jos nėra – palankiausią rinką, įmonė neprivalo išsamiai iš-tirti visų įmanomų rinkų, tačiau turi atsižvelgti į visą jai prieinamą pagrįstą informaciją (Fair Value Measurement, 2012).

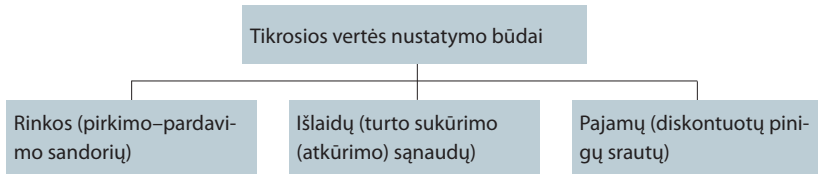


**2 pav.** Tikrosios vertės nustatymo procesas

Šaltinis: Fair Value Measurement. Applying IFRS. 2012, p. 17.

Nustatant tikrąją vertę įmonė turi atsižvelgti ir į rinkos dalyvius, kurie veiktų jiems ekonomiškai efektyviausiu būdu, t.y. įmonė turi atsižvelgti į turto arba įsipareigojimo požymius, į kuriuos vertinimo dieną atsižvelgtų rinkos dalyviai įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą. Tokie požymiai gali būti turto būklė ir vieta arba turto pardavimo arba naudojimo apribojimai, jei jų yra.

Nustatant tikrąją vertę taikomi vertinimo metodai, kurie tinka konkrečiomis sąlygomis, pagal kuriuos pakanka duomenų tikrajai vertei nustatyti. Dažniausiai naudojami trys vertinimo būdai, nurodyti 3 paveiksle.



### 3 pav. Tikrosios vertės nustatymo būdai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Europos komisijos..., 2012, p. 94; Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu, 2014.

Vertinimui taikant rinkos būdą naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie rinkos sandorius dėl tokio paties arba panašaus turto, įsipareigojimų arba turto ir įsipareigojimų grupės. Taikant išlaidų būdą nustatoma suma, kurios šiuo metu reiktų turto naudojimo pajėgumui pakeisti. Pardavėjo požiūriu tai – kaina, kuri būtų gauta už parduodamą turtą ir pagrįsta išlaidomis, kurias pirkėjas patirtų įsigydamas arba sukurdamas panašios paskirties turtą, pakoregavus šias išlaidas atsižvelgiant į turto senėjimą. Taikant pajamų būdą, būsimi pinigų srautai perskaičiuojamos į vieną dabartinę vertę, t.y. tikroji vertė nustatoma atsižvelgiant į dabartines rinkos prognozes. Gali būti taikomi įvairūs vertinimo metodai: dabartinės vertės, pasirinkimo sandorio kainos nustatymo, kelių atskaitinių laikotarpių pelno perviršio metodas (Europos komisijos..., 2012, p. 104).

Siekiant, kad būtų galima patikimai nustatyti tikrąją vertę, vertinimui naudojami duomenys ir rodikliai skirstomi į tris patikimumo lygius, kaip nurodyta 4 paveiksle. Skelbiama kaina aktyviojoje rinkoje yra pats patikimiausias tikrosios vertės įrodymas. Jei ji žinoma, ūkio subjektas be jokių koregavimų būtent ją turėtų naudoti tikrajai vertei nustatyti. Antrojo patikimumo lygio rodikliai gali būti panašaus emitento išleistų tokios pačios trukmės skolos vertybinių popierių kaina biržoje, prekių kaina klientams mažmeninėje rinkoje arba kaina mažmenininkams didmeninėje rinkoje, įmonės naudojamo pastato kvadratinio metro kaina, gauta iš skelbiamų rinkos duomenų apie panašioje vietoje esančius pastatus. Naudojant antro patikimumo lygio rodiklius tikrajai vertei nustatyti, jie koreguojami atsižvelgiant į turtui ar įsipareigojimams būdingus požymius.

#### Pirmasis patikimumo lygis

- Aktyviosiose rinkose skelbiamos tokių pačių turto arba įsipareigojimų vienetų kainos.

#### Antrasis patikimumo lygis

- Kiti viešai arba neviešai skelbiami rodikliai apie turtą arba įsipareigojimą, išskyrus skelbiamas kainas, kurios priskiriamos pirmam patikimumo lygiui.

#### Trečiasis patikimumo lygis

- Viešai apie turtą arba įsipareigojimą neskelbiami rodikliai.

#### 4 pav. Tikrosios vertės nustatymo patikimumo lygiai

*Saltinis:* sudaryta autorės, remiantis Europos komisijos..., 2012, p. 96 –97

Viešai neskelbiami rodikliai nustatant tikrąją vertę naudojami, jeigu trūksta svarbių skelbiamų rodiklių. Pavyzdžiui, vertinant verslo jungimo metu prisiimto įsipareigojimo nutraukti tam tikro turto eksploataciją tikrąją vertę, neskelbiamu rodikliu galėtų būti paties ūkio subjekto atliktas būsimų pinigų išmokų, reikalingų prievolei įvykdyti, dabartinis įvertinimas. Pirmenybė visuomet turi būti teikiama pirmo patikimumo lygio rodikliams, o paskutiniai pagal svarbą yra trečio patikimumo lygio rodikliai.

### 3. TIKROSIOS VERTĖS TAIKYMO SKIRTUMAI APSKAITOS STANDARTUOSE

Vertinimai tikrąją vertę ypatingai paplitę finansinių priemonių apskaitoje, nes šios pakankamai dažnai turi aktyviasias rinkas, kuriose šių priemonių kainos yra viešai skelbiamos, taigi tikrąją vertę nustatyti yra nesudėtinga, be to informacija pakankamai patikima. Tačiau apskaitos standartų rengėjai tikrosios vertės taikymą perkėlė ir į kitas sritis: investicinio turto, veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto, biologinio turto apskaitą. Be to, tam tikrais atvejais nefinansinio turto apskaitoje taikomi vertinimai savo esme panašūs į vertinimus tikrąją vertę, pvz. tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, kuri gali būti naudojama atliekant turto nuvertėjimo testus.

Ištyrus tikrosios vertės naudojimo nefinansinio turto apskaitai ir vertinimui reglamentavimą verslo ir tarptautiniuose apskaitos standartuose, nustatyta keletas esminių skirtumų, kurie pateikti 5 paveiksle.

Vertinimo/ apskaitos objektas	Taikymas pagal VAS	Taikymas pagal TFAS	Taikymo apimtis
Nematerialusis turtas	Neleidžiama	Leidžiama	<u>TFAS</u> : turtas gali būti apskaitomas perkainotos vertės būdu. Perkainojama iki tikrosios vertės.
Ilgalaikis materialusis turtas	Leidžiama	Leidžiama	<u>TFAS</u> ir <u>VAS</u> : Turtas gali būti apskaitomas perkainotos vertės būdu. Perkainojama iki tikrosios vertės.
Investicinis turtas	Leidžiama	Reikalaujama	<u>TFAS</u> : turtas apskaitomas savikainos (tikrąją vertę atskleidžiant aiškinamajame rašte), arba tikrosios vertės būdais.
Biologinis turtas	Leidžiama	Reikalaujama	<u>VAS</u> : turtas gali būti apskaitomas tikrąja verte. <u>TFAS</u> : turtas turi būti apskaitomas tikrąja verte.

**5 pav.** Tikrosios vertės naudojimas nefinansinio turto apskaitoje

*Šaltinis:* sudaryta autorės, remiantis Verslo apskaitos standartais, 2015; Komisijos reglamentu Nr. 1126/2008, 2015.

Verslo apskaitos standartuose įteisintas konservatyvesnis nematerialiojo turto vertinimo ir apskaitos požiūris: nematerialiųjų turtą draudžiama vertinti tikrąja verte dėl pernelyg neapibrėžtos šio turto prigimties, nedidelio sandorių skaičiaus ir aktyviosios rinkos Lietuvoje nebuvimo, siekiant išvengti galimų ir sunkiai įrodomų manipuliacijų finansinėse ataskaitose. Tuo tarpu 38-jame TAS „Nematerialusis turtas“ numatyta galimybė kas tam tikrą laiką perkainoti nematerialiojo turto objektus iki tikrosios vertės, perkainojimo rezultatu padidinant perkainojimo rezervą, o turto nuvertėjimo atveju pripažįstant sąnaudas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Investicinio turto apskaitoje 40-asis TAS „Investicinis turtas“ reikalauja tikrąją vertę taikyti arba apskaitoje (kasmet perkainojant investicinį turtą iki tikrosios vertės ir šią vertę nurodant finansinės būklės ataskaitoje), arba atskleidimuose (kasmet nustatant investicinio turto tikrąją vertę ir atskleidžiant ją aiškinamajame rašte, jei ji nepateikta finansinės būklės ataskaitoje). Reikšmingai skiriasi ir biologinio turto apskaitos reglamentavimas: 41-asis TAS „Žemės ūkis“ primygtinai reikalauja šio turto apskaitai taikyti tikrosios vertės būdą, išskyrus atvejus, kai tikrosios vertės nustatyti



neįmanoma. Tuo tarpu 17 – asis VAS „Biologinis turtas“ įmonėms suteikia pasirinkimo teisę taikyti savikainos arba tikrosios vertės būdą.

Ištyrus tikrosios vertės naudojimo finansinių priemonių ir verslo jungimų apskaitos reglamentavime, nustatyti nereikšmingi skirtumai. Tiek nacionaliniai, tiek tarptautiniai apskaitos standartai finansinėms priemonėms ir verslo jungimų apskaitai reikalauja taikyti tikrąją vertę, tačiau 39-jame TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“ nurodyti du tikrosios vertės pasikeitimo rezultatų pateikimo būdai: 1) tikrosios vertės pasikeitimai nurodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje, arba 2) kaupiami perkainojimo rezerve ir perkeliama į pelną arba nuostolius finansinę priemonę realizavus (galimo parduoti turto atveju). 18-jame VAS numatytas tik pirmasis būdas. Kitas skirtumas susijęs su pirminiu finansinių priemonių vertinimu: pagal 18-ąją VAS pirminis finansinio turto ar įsipareigojimo vertinimas yra savikaina, pagal 39-ąją TAS – tikroji vertė, kuri dažniausiai sutampa su savikaina, tačiau gali skirtis, jei mokėjimas atidedamas, o diskontavimo įtaka reikšminga.

Praktikoje taikant vertinimus tikrąja verte susiduriama su dar viena problema – jų netinkamumu mokesčių skaičiavimo tikslais. Tradicinis mokesčių požiūris remiasi istorine savikaina ir nepripažįsta (arba retai pripažįsta) vertinimų tikrąja verte. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme nurodyta, kad neapmokestinamoms pajamoms priskiriamos pajamos dėl turto ir įsipareigojimų perkainojimo, o neleidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos sąnaudos dėl turto ir įsipareigojimų perkainojimo, išskyrus pajamas ir sąnaudas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti. Apskaitoje taikant vertinimus tikrąja verte užprogramuojami ilgalaikiai neatitikimai tarp apskaitos registruose esančios informacijos ir pelno mokesčio deklaracijoje pateikiamų duomenų, t.y. laikinieji skirtumai, kurie išnyks tik tada, kai išnyks pats apskaitos objektas, dėl kurio skirtumai ir susidarė. Pvz., taikant tikrosios vertės būdą investicinio turto apskaitai turto apskaitinė (tikroji) vertė ir jo mokesčio bazė gali skirtis ne tik dėl šio turto tikrosios vertės pokyčių, bet ir dėl nusidėvėjimo skaičiavimo tik mokesčių tikslais. Biologinio turto apskaitoje situacija ne mažiau sudėtinga: pelno (nuostolių) ataskaitoje pajamos ir sąnaudos pateikiamos tada, kai pasikeičia šio turto tikroji vertė, tuo tarpu mokesčių tikslais pajamos pripažįstamos tuomet, kai biologinis turtas yra parduodamas. Šie neatitikimai iššaukia dar vieną

apskaitos procedūrą – atidėtųjų mokesčių įvertinimą ir pateikimą finansinėse ataskaitose, nebent įmonė sudaro sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį ir todėl atidėtųjų mokesčių pripažinti neprivalo.

Apibendrinant galima teigti, kad tarptautiniai apskaitos standartai tikrąją vertę propaguoja labiau: nefinansinio turto apskaitoje leidžiama, o kai kuriais atvejais reikalaujama ją taikyti. Tuo tarpu verslo apskaitos standartuose numatytas gerokai laisvesnis apskaitos tikrąja verte naudojimas: nefinansinio turto apskaitoje draudžiama arba leidžiama, bet nereikalaujama jos taikyti. Tai reikėtų vertinti teigiamai Lietuvos, kurioje didžiąją dalį įmonių sudaro smulkaus verslo įmonės, kontekste. Tačiau tuo pačiu derėtų kelti klausimą dėl tikrosios vertės taikymo uždraudimo įmonėms, kurių finansinėms ataskaitoms neprivalomas auditas. Tokios įmonės, savanoriškai pritaikę subjektyvias metodikas tikrosios vertės nustatymui, gali sąmoningai pagerinti finansinių ataskaitų rodiklius, taip padarydamos potencialią žalą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams.

## IŠVADOS

1. Apskaita tikrąja verte pakeitė šimtmečių tradiciją turtą ir įsipareigojimus vertinti tik istorine savikaina. Nors vertinimai tikrąja verte susilaukia daug kritikos (trūksta patirties ir žinių praktiniam taikymui, vertinimai subjektyvūs, ilgai užtrunka, daug kainuoja), tačiau pateikiama ir svarių argumentų tikrosios vertės naudai: informacija tinkamesnė ekonominių sprendimų priėmimui, įmonės tampa labiau palyginamos.
2. Nepaisant gana aršios kritikos, apskaitos standartuose reikalaujama arba leidžiama naudoti tikrąją vertę. Apskaitos standartų leidėjai pripažįsta prieštaravimą tarp dviejų esminių finansinių ataskaitų charakteristikų: informacijos tinkamumo ir patikimumo. Vis dėlto dažniau pateisinama pirmoji charakteristika, o tai nulemia apskaitos tikrąja verte pozicijų stiprėjimą.
3. Tik nuo 2013 m., įsigaliojus 13-ajam TFAS, atsirado sisteminis požiūris į tikrosios vertės nustatymą: pirmą kartą viename standarte pateikiamas ne tik vieningas tikrosios vertės apibrėžimas, tačiau ir jos nustatymo principai. Nuo 2016 m. analogišku 32-uouju VAS papildyti ir nacionaliniai apskaitos standartai.

4. Ištyrus tikrosios vertės taikymo reglamentavimą tarptautiniuose ir nacionaliniuose apskaitos standartuose nustatyta, kad pastaruosiuose įteisinti konservatyvesni nefinansinio turto vertinimo ir apskaitos principai: nematerialųjį turtą draudžiama vertinti tikrąja verte, o investicinio bei biologinio turto apskaitai įmonės gali, bet neprivalo taikyti tikrosios vertės būdo. Tai reikėtų vertinti teigiamai Lietuvos, kurioje didžiąją dalį įmonių sudaro smulkaus verslo įmonės, kontekste, taip pat atsižvelgiant į tradicinį mokestinį požiūrį, kuris remiasi istorine savikaina ir nepripažįsta vertinimų tikrąja verte, dėl ko apskaitoje gali susidaryti laikinieji skirtumai ir ilgametės korekcijos įmonės pelno mokesčio deklaracijose.
5. Siūloma svarstyti galimybę apskaitą tikrąja verte uždrausti įmonėms, kurių finansinėms ataskaitoms neprivalomas auditas: savanoriškai pritaikę subjektyvias tikrosios vertės nustatymo metodikas įmonės gali sąmoningai pagerinti finansinių ataskaitų rodiklius, taip klaidindamos finansinių ataskaitų informacijos vartotojus.

## LITERATŪRA

1. Allen, A., Ramanna, K. (2013). Towards an understanding of the role of Standard setters in Standard setting. *Journal of Accounting and economics*. Volume 55, Issue 1, p. 66–90. DOI: 10.1016/j.jacceco.2012.05.003.
2. Corporate Reporting (International and UK Stream). ACCA Paper P2 (2012). BPP Learning Media, ISBN 9781445396545, p. 217–222
3. Fair Value Measurement. (2012). Ernst&Young. p. 13–34. Prieiga per internetą: [http://www2.eycom.ch/publications/items/ifrs/single/201211\\_fvm/201211\\_ey\\_fair\\_value\\_measurement.pdf](http://www2.eycom.ch/publications/items/ifrs/single/201211_fvm/201211_ey_fair_value_measurement.pdf) [žiūrėta 2015 02 4]
4. Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008 priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. Konsoliduotas tekstas 2015.01.01. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20150112&qid=1397629289404> [žiūrėta 2015 04 16]
5. Laux, Ch., Leuz, Ch. The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debates. (2009) *Accounting, Organizations and Society*. Volume 34, Issues 6–7, p. 826–834. DOI: 10.1016/j.aos.2009.04.003
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Suvestinė redakcija nuo 2015.04.14. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/blleOHmYm> [žiūrėta 2015 04 25]

7. Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas. Suvestinė redakcija nuo 2015.01.01. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.278D4FD8E838/pgDWhZujQD> [žiūrėta 2015 04 05]
8. Ramanna, K. Why „Fair Value“ is the rule: How a Controversial Accounting Approach Gained Support (2013) Harvard Business Review. March Prieiga per internetą: <http://hbr.org/2013/03/why-fair-value-is-the-rule/ar/1> [žiūrėta 2015 03 10]
9. Ryan S. G. Fair Value Accounting: Understanding the Issues raised by the Credit Crunch. (2008)//Council of Institutional Investors. Prieiga per internetą: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/amendments-to-ifrs-7-financial-instruments-disclosures/exposure-draft-and-comment-letters/comment-letters/documents/cl66.pdf> [žiūrėta 2015 02 25]
10. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą: [http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma) [žiūrėta 2015 03 29]
11. Verslo apskaitos standartai. Audito ir apskaitos tarnyba. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=14> [žiūrėta 2015 03 25 – 04 05]
12. Whittington G. Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. (2008) Abacus, Vol. 44, Issue 2, p. 139–168. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2008.00255.x

## FAIR VALUE ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Ramune Budrionyte

### Summary

The main aim of the paper is to investigate the fair value measurement principles and application in the context of international and national accounting standards. The paper examines the concept of fair value, the fair value application advantages and disadvantages, principles and techniques of measurement of assets and liabilities at fair value. The regulation of application of fair value in the national and international accounting standards, were investigated.

Despite the quite fierce criticism both international and national accounting standards require or permit the use of fair value accounting particularly for financial instruments. Examination of the regulation of the fair value application in the national and international accounting standards provided that BAS legitimized more conservative approach into non-financial assets accounting. The fair value measurements are prohibited for the accounting of intangible assets. A company may, but not required to apply the fair value for accounting of biological assets and investment property. Meanwhile, the IFRS allow to revalue intangible assets to its fair value periodically. Biological assets and investment property are required to be measured at fair value for accounting or disclosure purposes. Both national and international accounting standards require the use of fair value for financial instruments accounting and business combinations.

# CRITICAL VIEW ON A NEW ACCOUNTING POLICY IN LATVIA

## Inga Būmane

Dr.oec, professor  
University of Latvia Faculty of Economics  
and Management  
Department of Accounting and Audit  
Aspazijas Blvd. 5-434, Riga, Latvia, LV – 1050  
Tel. (371) 67034633  
E-mail: inga.bumane@lu.lv

## Ruta Šneidere

Dr.oec, associate professor  
University of Latvia Faculty of Economics  
and Management  
Department of Accounting and Audit  
Aspazijas Blvd. 5-429, Riga, Latvia, LV – 1050  
Tel. (371) 67034770  
E-mail: ruta.sneidere@lu.lv

---

**Annotation.** *The Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council “On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings” entered into force on 20 July 2013, and, consequently, the regulatory acts of the Member States of the European Union must comply with this new directive until 20 July 2015. In order to ensure the elaboration of the draft law in connection with the implementation of this directive, the Ministry of Finance of the Republic of Latvia has created an inter-institutional working group on the basis of the Order No.512 of 27 November 2013 issued by the Minister of Finance of the Republic of Latvia. At present a new draft law “On annual accounts and consolidated annual accounts” has been elaborated and submitted for the approval. The purpose of the research is to investigate the accounting policy in Latvia after the implementation of the new requirements of the New EU Directive on Accounting and to work out the recommendations for its improvement. The authors have critically examined whether the legal framework of the New Accounting directive ensures such an accounting policy in the enterprises to provide the users of the financial statements with the necessary information in order to take important management decisions. Another topical point, which has been critically analyzed in the article, refers to the influence of the legal framework on the administrative burden in connection with the implementation of the regulatory framework of the New Accounting directive. As a result of the investigation a number of issues for the discussion have been identified and the recommendations for the improvement of the new accounting policy in Latvia have been worked out.*

**Main words:** *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, accounting policy in Latvia, administrative burden of enterprises.*

---

## PREFACE

Nowadays accounting is a constituent part of the activities of each financial and non-financial entity and also a part of state institutions and establishments. Accounting is also necessary for each performer of economic activities regardless of big or small amount of work. The substance of accounting is for the most part regulated by the regulatory acts as well as the international and national standards of accounting. The authors think that the definition of accounting which has been elaborated by the researchers of the USA accountant association precisely characterizes the substance of accounting and “it is the process of identifying, measuring and communicating information to permit judgments and decisions by users of accounts”. On 20 July 2013 **the Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council** “On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings” (hereafter referred to as the New Accounting directive) has entered into force and **until 20 July 2015** and the regulatory acts of the Member States of the European Union **must comply with this directive**. In the preamble of the New Accounting directive (Articles 1-43) it is stated that on the basis of this directive there is a principle “first think of small enterprises” and so, the requirements in small enterprises of all the Member States of the European Union (hereafter referred to as EU) must largely be in accordance with this directive. Therefore, small, medium-sized and large enterprises are defined and distinguished according to common criteria in the whole EU. The Member States of the EU have the right to state additional requirements for medium-sized and large enterprises which exceed the envisaged minimum requirements in this directive. In particular cases the Member States of the EU can request to disclose additional information if it is in accordance with the regulatory framework of taxes and if this information is necessary for the purpose of the tax collection. (European Parliament and of the Council, 2013).

In order to ensure the elaboration of the draft law in Latvia in connection with the compliance of the New Accounting directive, an inter-institutional working group was created by the Order No.512 of 27 November 2013 issued by the Minister of Finance of the Republic of Latvia stating that the working group includes the representatives from the state

enterprises and Independent State Organizations(NVO), i.e. from the Ministry of Economics, the Commission of the Financial and Capital Market, the State Revenue Service, the University of Latvia, the Association of the ISO Certified Accountants, the Confederation of the Employers of Latvia, the Latvian Association of Outsourcing in Accounting, the Association of Small and Medium-sized Companies, the Association of Accountants of the Republic of Latvia, the Chamber of Commerce of Latvia, the Exchequer and the Association of the State Certified Auditors. The representative from the Central Statistical Bureau has taken an active part in the discussion of the draft law “On annual accounts and consolidated annual accounts” (hereafter referred to as Draft law). In connection with the elaboration of the Draft law 11 meetings of the working group have taken place. (LR FM, 2015. Normatīvo aktu projekti).

The **subject** of investigation is the accounting policy in Latvia.

The **purpose** of investigation is to examine the accounting policy in Latvia after the implementation of the requirements of the New Accounting Directive of the EU and to work out the recommendations for the improvement of the accounting policy in Latvia.

The authors have summarized the investigation about the topical issue of whether the regulatory framework of the New Accounting directive ensures such an accounting policy in the enterprises which provides the users of financial statements with the necessary information in order to take important management decisions. The article contains another topical issue about the influence of the legal framework on the administrative burden in connection with the implementation of the regulatory framework of the New Accounting directive.

## 1. ANALYSIS OF THE TERMINOLOGY USED IN THE DRAFT LAW OF THE ANNUAL FINANCIAL STATEMENTS AND CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

When getting acquainted with the content of the draft law, the authors noticed some changes in the explanation of definitions. The term *depreciation of fixed assets* which is used in the professional language of

economists, lawyers and financiers, in the new draft law is substituted by the term the *value adjustment of fixed assets*.

As we can understand from the draft law, the value adjustments are the adjustments which are made in order to show the decrease in value of assets on the balance sheet date regardless of the fact whether the decrease of value is final or not. The value adjustments also imply the calculation of the annual depreciation of fixed assets and the writing-off the intangible assets. (LR MK, 2015. Likumprojekts “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, 1.p.(1) 26.punkts). The authors consider that the terms *depreciation* and *value adjustment* are not identical and they denote different situations. For example, the explanatory dictionary of Economics gives the following definition of depreciation of fixed assets: The decrease of the functional efficiency factor of fixed assets throughout the limited time of use. There is a physical wear of fixed assets (wear and tear) and obsolescence of fixed assets (Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca, 2000). The value of fixed assets can also decrease due to other situations, for example, as a result of mechanical damages, in such a case it is the decrease in value of assets (value adjustment) on the balance sheet date. Will the changes of the terminology in the new draft law facilitate the improvement of the quality of financial statements? The authors think that they will not. According to the investigations so far, the terminology of accounting is not basically changed both in the international accounting practice and in Latvia. The introduction of new terms can be an exception only in the cases of new trends in the economic and financial development.

Comparing the wording of the draft law and the explanation of terms with the regulatory framework being into effect at present, we can say that the wordings of particular explanations differ, too (Table 1).

**Table 1.** Explanation of the terminology in the regulatory acts of Latvia

Annual Accounts Law at PRESENT	DRAFT LAW
<p><b>Net turnover</b> implies the revenues from the <u>basic activity</u> of the company, selling the products and providing services from which the sales discount and other discounts granted are deducted, as well as the value added tax and other taxes which are directly connected with selling.</p>	<p><b>Net turnover</b> means the revenues from selling the products or goods and providing the services from which a sales discount and other discounts granted are deducted, as well as the value added tax and other taxes which are directly connected with turnover.</p>



**Table 1.** Explanation of the terminology in the regulatory acts of Latvia (continued)

Annual Accounts Law at PRESENT	DRAFT LAW
The items <b>"Sales costs"</b> and <b>"Administrative costs"</b> include the appropriate personnel costs, material costs, the amount of money written off from the depreciation of fixed assets and the amount of money written-off from the value of intangible investments and other costs connected with them.	The items <b>"Sales costs"</b> and <b>"Administrative costs"</b> include the appropriate part of the personnel costs, material costs, the value adjustments of intangible investments and other costs of the economic activity which refer to the year of account.
<p>(1) <b>Provisions</b> are intended for covering certain liabilities referring to the financial year or the previous years and at the time of making up the annual statements are predictable or known but the amount of which or the emergence of particular liabilities or the date of covering the liabilities is not clearly known.</p> <p>(2) <u>The provisions must not exceed the necessary amount of money</u> and they are not allowed to be used for the adjustment of the value of assets.</p>	<p>(1) <b>Provisions</b> are intended for covering the liabilities, <u>the substance of which is clearly defined</u> and which are predictable or known on the balance sheet date, but the necessary amount of money for covering liabilities or the date of emergence of liabilities can change.</p> <p>(2) The provisions are evaluated in accordance with the accounting calculations for the amount of money which is necessary to cover the liabilities mentioned in the first point of this part.</p> <p>(3) The provisions are not allowed to use for the adjustment of the value of assets.</p>
<b>Fair value</b> is the amount of money <u>for which it is possible to exchange the asset or to meet the liabilities in the deal with well informed people, being interested in and financially independent.</u>	<b>Fair value</b> is <u>the amount of money which the company would receive selling assets or would pay for liabilities in a usual transaction among the market players on the date of the evaluation of these assets or liabilities.</u>
<p><b>Long-term investments held for sale</b> are such long-term accounting objects of investments, the balance value of which will be recovered in the sales transaction but not during the future use and which correspond to both of the following criteria of classification:</p> <p>1) at the present state of condition these objects are available for an instant selling and are subject to the common terms of selling such objects;</p> <p>2) the selling is valid (based on the management decision about the selling of such objects, the selling process is initiated, and there is a certainty that the selling will be completed in a year from the initiation of this process).</p>	<b>Long-term investments held for sale</b> are the objects of fixed assets or intangible investment objects, the balance value of which will be recovered in the selling transaction but not during the future use;
<b>Production costs</b> are calculated adding up the costs of the raw materials and consumables and other expenses which are directly attributable to the production of a certain product.	<b>Production costs</b> are the expenses for buying the raw materials, basic materials and consumables and other expenses which are directly attributable to the production of a certain product.

Table made by authors. *Source:* Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law; LR MK, 2015. Likumprojekts "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums".

Taking into account the fact that the new law will be used by accountants, financiers, lawyers, small entrepreneurs, teachers and university teachers in their daily work, it is important that the provisions of the law are clearly understandable. Table 1 gives some examples which demonstrate that the content of the new regulatory framework does not essentially differ from the present content of the Annual Accounts Law, but the wording is a little different. Besides, the authors think that in the present Annual Accounts Law the wordings of some Articles of the law are more precise and at the same time the legal subjects know them very well and understand them. Therefore, the authors consider that it would be useful to leave some wordings unchanged for the Articles, the content of which does not substantially change but to supplement it with new provisions according to the New Accounting directive.

Moreover, during the investigation of the content and structure of the new draft law the authors came to the conclusion that several improvements are necessary, so that the user of this legal act could better understand the regulations mentioned in the law. For example, the part “The terms used in the law” should be either supplemented by more definitions of the items about the financial statements or leave only those explanations which do not refer to the definitions of the items about the financial statements. In this part of the text of the draft law only intangible assets and fixed assets are mentioned, other resources and explanations of sources to be included in the balance sheet are given in other Articles of the law.

## 2. MAIN METHODOLOGY ISSUES OF ACCOUNTING

According to the requirements of the New Accounting directive the changes in the accounting methodology must also be introduced in Latvia.

As the New Accounting directive permits **interest on borrowings**, which are received for creating long-term assets and current assets, to include them into the costs of the newly created facility, the draft law envisages the same policy. It is necessary to note that at present in Latvia the capitalization of interest on borrowings in the costs of assets is possible only for fixed assets.

In connection with **intangible assets** the present legislation of Latvia states that the research costs and foundation costs are immediately written off as expenses but the development costs, if the appropriate criteria are met, can be capitalized as intangible assets.

Criteria for the capitalization of development costs:

1. the company decides to calculate (work out) the assets in order to use them in the company or for sale;
2. the company can finish the calculation of assets and they have appropriate technical, financial and other resources in order to complete the calculation of assets and to use them in the company or for sale;
3. the company can demonstrate which economic benefit the assets can bring in the future;
4. there is a possibility to make a correct evaluation of the costs of the calculation of assets. (Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law).

We must point out that in connection with the accounting policy of research costs and foundation costs the changes in the draft law are not planned. However, the draft law does not include the capitalization criteria of development costs but instead it is stated that the development costs can be capitalized under the conditions that until the initial value of development costs of the facility are not completely written off, the distribution of profit does not take place unless the amount of money for the distribution available from the provisions and the amount of profit not distributed in the previous year is at least equal to the written-off amount of the initial value of development costs. (LR MK, 2015. Likumprojekts "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums", 30.p.). So, the limits on the distribution of profit are imposed.

For such items as "Concessions, patents, licences, trade marks and similar rights" as well as "Goodwill" the previous accounting policy is designed in the draft law, which means that the obtained rights only for valuable consideration can be reflected in the appropriate Article but in the balance sheet only goodwill is reflected which is identified in the process of selling and buying by another company or in the consolidated statements.

In Table 2 the authors show the accounting policy of intangible assets after the initial acceptance and the changes of this policy in connection with the introduction of the requirements of the new directive in the national legislation.

**Table 2.** Accounting policy of intangible assets in Latvia

	Development costs	Concessions, patents, licences, trade marks and similar rights	Goodwill
AT PRESENT	to be written off as expenses during the time of their useful life	to be written off as expenses during the time of their useful life	1) amortised assets 2) not amortised assets
DIRECTIVE 2013/34/EU	1) to be written off at the expenses during the time of their useful life 2) to be written off during the time of <u>not less than 5 years and not more than 10 years</u>	To be written off at the expenses during the time of their useful life	1) amortised assets during the time: ▪ of their useful life or ▪ not less than 5 years and not more than 10 years
DRAFT LAW	1) to be written off at the expenses during the time of their useful life 2) to be written off during the time which <u>should not exceed 10 years</u>	written off at the expenses during the time of its useful life	1) amortised assets during the time: ▪ of their useful life or ▪ not more than 10 years

Table made by authors. *Source:* Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law; Directive 2013/34/EU; LR MK, 2015. Likumprojekts "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums".

The authors make a conclusion that the main changes are expected in the accounting of development costs of the company: firstly, the capitalization criteria of these costs have not been defined; secondly, if these costs are capitalized, then the distribution of the profit is restricted; thirdly, if it is not possible to calculate the time of useful life of these costs precisely, then they are gradually written off during the period of time which should not exceed 10 years.

The authors consider that the lack of criteria of capitalization costs in the legislation and the restriction of distribution of the profit caused by the capitalization will essentially decrease the cases of capitalization costs in the accounting practice in Latvia which are already so few.

Significant changes are also expected in the accounting of goodwill and it is assumed that only the existing first accounting version of this asset will be indicated. Goodwill is accepted only as an amortized asset, i.e. each year the amortisation is calculated during the time of its useful life, which is indicated by the management of the enterprise but if this time cannot be precisely stated, then goodwill is written off at the expenses of the enterprise during 10 years.

The authors point out that this kind of the accounting policy of goodwill contradicts the International Accounting Standards and the methods stated in the USA, i.e. it is recognized as an asset not to be amortized, for which the annual impairment test is carried out. It should be noted that this method is to be applied in the accountancy of the USA enterprises starting from 2002, when SFAS 142 “Goodwill and other Intangible Assets” came into effect. Before that date the USA rules required using the capitalization approach with a subsequent amortization of goodwill in a period not exceeding 40 years from the moment of capitalization. It should be pointed out that there were amendments made in the International Accounting Standards regarding the goodwill accounting methods. Before IFRS 3 “Business Combinations” entered into force (March 31, 2004), the IAS 22 “Business Combinations” provided only for the capitalization of goodwill with its subsequent amortization. (IASB, IFRS 3, 2015; ASB, SFAS 142, 2015).

In Latvia the balance item **investment property** first appeared comparatively not long ago, starting from the year 2006. In Table 3 the authors show the accounting policy of investment property and its changes in connection with the introduction of the New Accounting directive in the national legislation.

**Table 3.** Accounting methods of the investment property in Latvia

	Cost method	Revaluation method	Fair value method
AT PRESENT	is allowed	is allowed	is allowed
DIRECTIVE 2013/34/EU	is allowed	is allowed to be used BUT the choice is at the discretion of the Member States of EU	is allowed
DRAFT LAW	is allowed	is not allowed	is allowed if IAS 40 is used

Table made by authors. *Source:* Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law; Directive 2013/34/EU; LR MK 2015. Likumprojekts “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”.

As we can see from the table, the investment property in Latvia can be considered according to three methods: cost method, revaluation method and fair value method. In the New Accounting directive these methods are also allowed to be used but the Member State decides itself whether to use only the revaluation method.

According to the authors, it must be appreciated that the draft law does not provide the possibility to account the investment property according to the revaluation method because for the accounting of investment property this method is not acceptable. It is substantiated by the previous research. Having compared the provisions of investment property accounting according to the fair value method and revaluation method, the authors (Būmane I., Kasale M., 2012) draw a conclusion that there are no radical differences between the evaluation and disclosure of these assets in the balance sheet, because, irrespective of the method applied, the investment properties are disclosed in the assets of enterprises according to the fair value. The only difference is that, according to the fair value method, the evaluation of fair value shall be performed on each date of balance sheet, but, according to the revaluation method, it is performed, if the property value has significantly changed in comparison to the previous evaluation. As a significant difference between the above mentioned methods of investment property accounting we should point out the way, how the fluctuations of fair value are recognized in the financial statements. According to the fair value method, these fluctuations are attributed to the profit and loss account, namely, they immediately affect the results of activities carried out during the respective period, but, according to the revaluation method, the increase of fair value is recognized in the balance sheet as the reserve of equity capital, namely, it has no immediate influence on the result of enterprise's performance. Besides, having studied the present version of IAS 40 "Investment Property" (IASB, 2005) and the conclusions of specialists (Quagli and Avallone, 2010; Melville, 2008; Stolowy, Lebas, 2006; Jones, 2006), the authors draw a conclusion that these sources do not provide for the accounting of investment property according to the revaluation method, and the probable use of it is not even considered or discussed. Therefore, it is not clear why in the New EU accounting directive it is possible to account the investments property according to the revaluation method.

At present in Latvia and also after the draft law enters into force in the legislation of Latvia on the requirements of the New Accounting directive, the changes in the evaluation and the accounting of **inventories** are not envisaged (Table 4).

**Table 4.** Accounting policy of inventories in Latvia

	Methods of evaluation	Methods of accounting
AT PRESENT	1) FIFO 2) Weighted average prices	1) Perpetual method of accounting 2) Periodic method of accounting
DIRECTIVE 2013/34/EU	1) FIFO 2) LIFO 3) Weighted average prices 4) A method reflecting generally accepted best practice	1) Perpetual method of accounting 2) Periodic method of accounting
DRAFT LAW	1) FIFO 2) Weighted average prices	1) Perpetual method of accounting 2) Periodic method of accounting

Table made by authors. *Source:* Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law; Directive 2013/34/EU; LR MK, 2015. Likumprojekts "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums".

In the New Accounting directive it is indicated that any Member State of EU can choose which methods to use for the accounting of the evaluation of inventories: FIFO, LIFO, weighted average price method or a method reflecting generally accepted best price. (European Parliament and of the Council 2013). As we can see from the table of comparison, the method LIFO of all the proposed methods of the evaluation of inventories is not allowed in Latvia, as well as the method reflecting generally accepted best price is not indicated. The authors think that in the draft law it is useful to include the method of specific identification of costs for the evaluation of inventories corresponding to the generally accepted best practice because it is the most precise method for the evaluation of inventories.

### 3. INFLUENCE OF THE NEW REGULATION ON THE ADMINISTRATIVE BURDEN OF ENTERPRISES

As a whole, the draft law does not provide higher requirements for the preparation of the annual statements than it is now provided by the Annual Accounts Law and Consolidated Annual Accounts Law, besides, the legal subjects (in this part hereinafter referring to as enterprise) which

according to the draft law correspond to the criteria of micro-enterprise or small enterprise the law provides the disclosure of less information than at present. From the less disclosed information the administrative burden could refer to 99% of the enterprises. (LR FM, 2014. Likumprojekta "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija)). According to the New Accounting directive the division of enterprises is the following:

Micro-enterprise is such a small commercial business which on the balance sheet date two financial years in a row, in the current financial year and in the previous financial year, does not exceed at least two from the following criteria:

- 1) balance sheet total: EUR 350 000;
- 2) net turnover: EUR 700 000;
- 3) average number of employees during the financial year: 10.

Small enterprise is such a small business which on the balance sheet date two financial years in a row, in the current financial year and in the previous financial year, does not exceed at least two from the following criteria:

- 1) balance sheet total: EUR 4 000 000;
- 2) net turnover: EUR 8 000 000;
- 3) average number of employees during the financial year: 50.

Medium-sized enterprise is such a business which is not a small business and which two financial years in a row, in the current financial year and in the previous financial year, on the balance sheet date does not exceed at least two from the following criteria:

- 1) balance sheet total: EUR 20 000 000;
- 2) net turnover: EUR 40 000 000;
- 3) average number of employees during the financial year: 250.

Large enterprise is such a business which two financial years in a row, in the current financial year and in the previous financial year, on the balance sheet date exceeds at least two from three criteria of a medium-sized enterprise. (LR MK, 2015. Likumprojekta "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums" anotācija).



However, for some enterprises the draft law envisages a bigger administrative burden. The reason of it is the broadening of the number of enterprises, the annual financial statements of which are to be revised by a certified auditor or a limited review. One can predict that there will be about 6.6 thousand of such small enterprises, the indicators of the financial statements of which will exceed the criteria of a micro-enterprise and therefore, the annual financial statements will be revised by certified auditors or they will be subject to the limited revision. They could correspond to 6.5% from all enterprises. Hence, we can predict that after the adoption of the draft law about 7.6 thousand or 7.5% from all annual financial statements of the enterprises will be subject to the revision of certified auditors or the limited revision. (LR MK, 2015. Likumprojekta "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums" anotācija).

The New Accounting directive provides the requirement that in their legal acts the Member States include an obligatory revision only in the enterprises of a public significance of medium-sized and large enterprises but the choice of the Member States is to determine this requirement for small enterprises in their legal acts. Consequently, the requirements of EU do not restrict the rights of the Member States to perform an obligatory audit of annual financial statements or to provide a respective service for small enterprises, for example, "a limited revision". The aim of these revisions is to revise the validity of annual financial statements, the financial data included and the amount of income tax and other taxes. At present "the limited revision" is implemented in Estonia and Denmark. But the majority of EU Member States have stated an obligatory annual financial revision as the only kind of independent service of the revision of annual financial statements. In accordance with the criteria of the New Accounting directive, in Latvia like in the majority of small countries almost all enterprises belong to small or medium-sized group of enterprises (i.e. 99.8%), the annual financial statements of which are not subject to the external obligatory annual revision of auditors. Consequently, in order to retain the amount of enterprises to be revised at present (i.e. 5.5%), in the legal acts it is necessary to provide an alternative regulation of an obligatory revision, the limited revisions of an annual financial statement. The limited revision of annual financial statements is the task of the affirmation

of limited confidence which is done by a certified auditor or the company of certified auditors. A limited revision is the service related to obligatory revision but during the revision the auditor or the company performs fewer procedures of check-ups than in a full revision of annual financial statements, so there are lower revision costs and at the same time the instrument of control is retained which is the stimulus for the performer of annual financial statements to work openly, honestly and responsibly in the interests of the company and investors. Assuming that these “limited revisions” are performed by small or medium-sized companies of auditors, there will be the possibility for them to continue providing the services related to the revision. (LR MK, 2015. Likumprojekta “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” anotācija). The law “On certified auditors” provides a respective regulation where a limited revision of annual financial statements is defined: A certified auditor and the company of certified auditors perform a limited revision of annual financial statements in accordance with the provisions of the law on the annual financial statements and consolidated financial statements and regarding the requirements of the International Standards on Auditing approved in Latvia. The Association of the Latvian Certified Auditors provide the regulation which contains a set of measures, including the method of checking the conformity of the amounts of income tax of the company performed by certified auditors or the companies of certified auditors to comply with the requirements of this part of the law. (LR MK, 2015. Likumprojekts “Grozījumi likumā “Par zvērinātiem revidentiem”, 28.<sup>1</sup>p.).

From the above mentioned law follows that the Association of the Latvian Certified Auditors will determine the regulations and a set of measures for a limited revision of annual financial statements. The methods for the evaluation of the calculated income tax of the company will be worked out, too. The authors think that it is not correct that the legal subjects themselves determine the measures of making a revision, it should be defined in the law on the Annual financial statements and consolidated financial statements. There is a concern that in such a case certified auditors can unjustifiably increase the scope of the revision which for small companies could be an administrative and financial burden.

The regulatory framework of limited revisions of the annual financial statements should also be the subject of discussions: A limited revision of annual financial statements is the task of a limited confidence of the revision which must be performed under the law "On certified auditors" and the standards of the revision tasks issued by the International Federation of Accountants. (LR MK, 2015. Likumprojekts "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums", 92.p.). In order the management and accountants of the company could obtain the information about the content of the limited revision the authors suggest that the scope of issues of the revision should be defined in the legal act.

## CONCLUSIONS

Investigating the content and structure of the new law the authors make a conclusion that several improvements are needed so that the users could understand this regulatory framework better. In the part of the draft law "The definitions used in the law" only some explanations of items of the financial statements are laid out. Therefore, the authors consider that this part should be either supplemented by the definitions of items of the financial statements or only those explanations could be retained which do not refer to the items of the financial statements. Besides, the authors think that it would be useful to leave the wordings of the articles, the content of which essentially does not change but the draft law should be supplemented only with new provisions of law provided by the New Accounting directive.

Analyzing the main changes predicted in the methodology of accounting the authors make a conclusion that there are several issues which should be under discussion. Firstly, with regards to the accounting policy of the development costs there are no longer the criteria for their capitalization and in the case of the capitalization of their costs the distribution of profit is limited. The authors consider that the above mentioned accounting policy of development costs will substantially decrease these few cases of capitalization costs in the practice of accounting in Latvia. Secondly, as to the goodwill accounting policy, according to the requirements of the New Accounting directive the draft law provides only at present existing

first version of the accounting of this asset, i.e. goodwill is recognised only as an amortised asset which is written off during its useful life or in the period of time which does not exceed 10 years. The authors point out that this accounting policy of goodwill contradicts the International Accounting Standards and the method of accounting in the USA, i.e. it is recognised as an asset not to be amortised for which the annual impairment test is carried out. But taking into account a gradual harmonization process of accounting requirements among the standards of the USA, IAS/IFRS and EU, the authors consider that the New Accounting directive provides a disputable accounting policy of goodwill. Thirdly, as to the accounting policy of inventories the New Accounting directive permits the EU Member States to choose the evaluation method of inventories including the method reflecting generally accepted best practice. According to the authors, in the draft law it is useful to envisage the method of specific identification of costs which corresponds to the generally accepted best practice because it is the most precise method of the evaluation of inventories.

The new regulatory framework in Latvia about the limited revision of the annual financial statements should be under discussion: the Association of Certified Auditors of Latvia provides regulations and a set of measurements for the limited revision of annual financial statements. The authors regard that in order to inform the management and accountants of the company about the content of the limited revision it is advisable to include the scope of the procedures of the revision in the legal framework.

## LITERATURE

1. Būmane I., Kassale M. (2012). Accounting Policy of Investment Property - the Case of Latvia.//Journal Economic Research, special issue for the 5th International Scientific Conference "Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil" - Pula, Croatia: Juraj Dobrila University of Pula, Vol. 25, SE 1, November, pp.27.-46.
2. Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca (2000). — R., Zinātne. [Online] Available at: <http://termini.lza.lv> [Accessed 23.03.2015.]
3. European Parliament and of the Council. (2013). Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives

- 78/660/EEC and 83/349/EEC. [Online] Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF> [Accessed 05.03.2015]
4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 Business Combinations, International Accounting Standards Board, [Online] Available at: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ifrs3.pdf> [Accessed 05.03.2015]
  5. Jones, M. (2006). Financial accounting. Chichester, England: Jons Wiley & Sons Ltd., 478.p.
  6. LR FM (2015). Normatīvo aktu projekti. [Online] Available at: [http://www.fm.gov.lv/sadalas/gramatvedibas\\_un\\_revizijas\\_politika/gramatvedibas\\_politika/normativo\\_aktu\\_projekti/](http://www.fm.gov.lv/sadalas/gramatvedibas_un_revizijas_politika/gramatvedibas_politika/normativo_aktu_projekti/) [Accessed 10.03.2015.]
  7. LR MK (2015). Likumprojekts "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums". [Online] Available at: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40340873&mode> [Accessed 17.03.2015.]
  8. LR FM (2014). Likumprojekta "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). 12.11.2014. LR Finanšu ministrijas darba grupas nepublicēts materiāls.
  9. LR MK (2015). Likumprojekta "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums" anotācija. [Online] Available at: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40340875&mode=mk&date> [Accessed 01.04.2015.]
  10. LR MK (2015). Likumprojekts "Grozījumi likumā "Par zvērinātiem revidentiem". [Online] Available at: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40340875&mode=mk&date> [Accessed 07.04.2015.]
  11. Melville, A. (2008). International Financial Reporting. A Practical Guide. England: FT Prentice Hall, 476.p.
  12. Quagli, A. and Avallone, F. (2010). Fair Value or Cost Model? Drivers of Choice for IAS 40 in the Real Estate Industry, European accounting review, Vol. 19, No.3, pp. 461-493.
  13. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) no. 142 Goodwill and Other Intangible Assets, Accounting Standards Board, [Online] Available at: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175823288238&blobheader=application%2Fpdf> [Accessed 07.04.2015.]
  14. Stolowy, H., Lebas, M.J. (2006). Financial Accounting and Reporting. London: Thomson Learning, 667.p.
  15. Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law. 14.10.1992. [Online] Available at: <http://likumi.lv/doc.php?id=66461>, [Accessed 05.03.2015].

# THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN THE POLISH INSURANCE COMPANIES IN CONTEXT OF THE IMPLEMENTATION OF THE SOLVENCY II PROJECT

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk, PhD

Wroclaw University of Economics

Wroclaw, ul. Komandorska 118/120, 53-235

Tel. (0048) 603965937

E-mail: magdalena.chmielowiec-lewczuk@ue.wroc.pl

---

***Annotation.** The purpose of this article is therefore to examine the likely impact of Solvency II on the role of internal auditing in insurance companies in Poland. The Solvency II project aims to introduce new rules for insurance companies related to risk management problem that will present itself primarily in the form of new rules for the preparation of reports and financial statements. Research will be conducted on the basis of literature, which will determine the scope of the audit area and its role, and based on data and studies prepared by The Polish Financial Supervision Authority, which is responsible for the implementation of the Solvency II project. After analyzing the scope, objectives and audit functions as well as the requirements of the Solvency II Directive can be concluded that they are very strong interlinked, and that the introduction of that project will lay tighter range of activities and highlight the role of internal audit and internal control. The Solvency II will result in increasing the role of audit and internal control, extending the scope of the audit and internal control and clarifying the scope of cooperation between different areas of risk management and to consolidate and harmonize certain activities related to this.*

***Key words:** insurance companies, audit, solvency*

---

## INTRODUCTION

The market for financial services is a specific market that is characterized by certain features. They are primarily related to a financial product that is intangible and long-term. The characteristics of these should also be the presence of a large number of linkages between financial institutions and financial services markets. This situation creates certain conditions, which to a very large extent influence the activities of these institutions. Therefore, natural seems

to be the presence of unification of financial market policy, whether in the narrower sense of the insurance market. As a result of such actions, a project of Solvency II, which is a response to a project of Basel, which has been developed for banks.

The Solvency II project aims to introduce new rules for insurance companies related to risk management problem that will manifest itself primarily in the form of new rules for the preparation of reports and financial statements. This project was to be implemented in Poland for a couple of years ago, but due to the enormity of the preparatory work to implement his moment had already moved several times. It is now accepted that it should be for 2016, although some elements should be already implemented in the current year. The Solvency II project will result in significant changes in the reporting system of insurance companies, which would represent a revolution and will certainly influence also on other areas of business in insurance companies. In particular, we look at what impact the implementation of Solvency II will have on the role of audit in the insurance, because the area directly affected by problems associated with the assessment and control of the activities of insurance companies.

The purpose of this article is therefore to examine the likely impact of Solvency II on the role of auditing in insurance companies in Poland. Whether that role will change, or audit may be helpful in Solvency II, if these areas are independent? Research will be conducted on the basis of literature, which will determine the scope of the audit area and its role, and based on data and studies prepared by The Polish Financial Supervision Authority, which is responsible for the implementation of the Solvency II project.

## 1. THE AUDIT IN THE INSURANCE COMPANY

The audit is a very comprehensive term, whose main objective is to control. The basic division of the audit is based on the perspective from which it is carried out, so we can distinguish external audit and internal audit. The external audit is to control operations of the external organization dedicated to supervision, i.e. in the case of insurance companies is that authority Financial Supervision Commission dealing with insurance supervision.

Insurance supervision “has all the characteristics of an independent legal institution of a public character, which serves to protect market mechanisms and established norms of law rules of behavior organizationally independent entities engaged in the business of insurance.” (Szaraniec, 2004) The role of insurance supervision is therefore relegated primarily to check whether the insurance company complies with legislation on the conduct of insurance business, in particular as regards the scope of the insurance risk in the form of portfolio insurance products perform specific functions in the insurance, financial condition, having a certain level of own funds, capital, etc. It should also be remembered that insurance supervision is part of a larger security system of the insurance market, which consists of: (Monkiewicz, 2012)

- standards of operation of the undertaking,
- regulations and standards relating to insurance business environment,
- supervisory regulations.
- standards governing the crisis management as a result of liquidity or solvency and bankruptcy of insurance companies,
- rules for public intervention.

External audit in the insurance companies is therefore a very precise nature of data is the result of legal regulations. The Polish Financial Supervision Authority defines its business as a performance by the supervisor of assessment ([http://www.knf.gov.pl/o\\_nas/urzed\\_komisji/bion/index.html](http://www.knf.gov.pl/o_nas/urzed_komisji/bion/index.html), access 18.04.2015):

- the level of risk in a financial institution,
- the quality management process by a financial institution with significant risk factors,
- level of capital covering the risk in a financial institution,
- the financial institution’s compliance with laws and internal regulations.

Internal audit is defined by The Institute of Internal Auditors as „an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.” ([https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF\\_Definition.doc](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Definition.doc), access 18.04.2015)



According to E.J.Saunders entities should effectively defend themselves against the formation of losses through: (Saunders, 2003)

- the creation of such structures and hierarchical organizational, operational procedures and internal instructions, techniques and such a division of responsibilities and way of working to the possibilities, circumstances and conditions such damages were up difficult and limited. These influences, rules, procedures, instructions, techniques and mechanisms are called internal control system;
- launching a special function in the enterprise, in the form of an organizational unit with the specific task is precisely to protect from such losses by ensuring the effectiveness of the existing mechanisms of internal control system the company, as well as their systematic improvement. This unit is the internal audit.

The insurance companies operate separate internal audit department, whose main goal is to internal control. Also it evolved on the occasion of the narrower concept of auditing insurance company, whose overarching objectives are: individualization of the amount of insurance premium estimate maximum exposure to risk, minimizing the risk of property damage, material losses, loss of profit, damages, liability and environmental damage and losses. (Gołębiewski, 2010)

Insurance audit activities can be divided into four basic elements: (ibidem)

- identification of possible threats and risks,
- estimate the effects and implementation of potential hazards,
- measures to minimize the frequency and the consequences of threats,
- monitoring the process of change.

All these activities are conducted in different areas, i.e. by analyzing the environment, assess the financial condition, evaluation of the process of managing and analyzing personnel.

## 2. THE SOLVENCY II PROJECT

The Solvency II project is a part of the implementation of the “Action Plan for financial services”, on which work has been started by the European Commission in 2001. Its grounds are set out in the European Commission document No. MARKT / 2509/03 of March 2003. Under the name “Financial Services

Action Plan “: The main objective of Solvency II is to develop a new system of insurers’ solvency, which is based primarily on risk. In the business of insurance risk has always played a leading role, but the project significantly expands the approach to the assessment. This is a result of changing market conditions. The Solvency II project has defined seven basic assumptions, such as:

1. The supervisory authorities should have the proper tools to a comprehensive assessment of the situation in terms of insurance company solvency, which means that the new system alongside quantitative factors should also take into account qualitative aspects of the activities of such management and internal control.
2. The new system should encourage and motivate insurance companies to properly manage the risks to which they are exposed.
3. Quantitative capital requirements should be designed as a two-level: capital and minimum capital. This design will give supervisory authorities the necessary time to take appropriate corrective action at the plant.
4. In order to ensure coherence of solutions across the financial sector, Solvency II system should, where possible, compatible with the approach and rules adopted in the banking sector.
5. The new system should be aimed at more efficient supervision of the insurance capital groups and financial conglomerates.
6. It is necessary to harmonize the european supervisory standards, accounting and reporting.
7. The project Solvency II will be conducted in accordance with the Lamfalussy procedure.

The Solvency II project, as is clear from the above assumptions, draws particular attention to risk management based on the two-level capital structure, which should be assessed not only quantitative but also qualitative. It is also modeled on the solutions used in the banking sector, and also should pay attention to relationships with banks and other financial institutions, which is very important for financial groups. Purpose of the project Solvency II is very much based on a change, and in fact expanding the role of reporting, which pretty much interfere in the accounting system of insurance companies.

The project Solvency II is based on three pillars structure. For the audit it is the most important pillar III which includes tools market self-regulation

through the creation of conditions for its transparency, the term disclosure requirements and develop appropriate solutions (standards) of accounting. In practice, this means you need to produce new accounting documents that will be generated for the purposes of The Polish Financial Supervision Authority. Solvency II therefore extends the scope of the reporting, which will include (Kędziora, 2012):

- 1) the annual financial report (for the insurer, and groups) prepared in accordance with Accounting Act,
- 2) quarterly and annual reports to the supervisory authority by Solvency II (for the insurer and group)
- 3) published a report on the financial situation and solvency according to Solvency II (for the insurer and group)
- 4) quarterly and additional annual financial and statistical report (for the insurer).

The insurance company will therefore be reporting obligations for up to three audiences:

- investors and other external audiences – according to the principles of accounting law,
- fiscal institution – according to the principles of tax law,
- supervisory authority – according to the principles of Solvency II.

Of course, the extension of accountancy data generated will cause certain effects which partly depend on the solutions currently used by the polish insurance companies. These effects will concern the need to reorganize work for finance and accounting departments, but also the commitment of the controlling department, analyzes and internal audit departments.

### 3. THE AUDIT AND SOLVENCY II

According to the Directive of the European Parliament on the taking up and pursuit of the business of insurance and reinsurance companies in accordance with the principles of Solvency II internal audit function and risk management function, compliance function and the actuarial function is part of the management system in the insurance company. The relationship between these functions are represented by the so-called. three lines of defense model. It has been shown in table 1.

**Table 1.** Model the three lines of defense in the insurance

Supervision of the risk management process		
The first line of defense	The second line of defense	The third line of defense
Customer service, Sales, Liquidation, Underwriting, Marketing	Information Security Compliance Risk management The auditors	Internal audit
<p>THE RISK OWNER OWNER OF THE RISK MANAGEMENT PROCESS MONITORING OF RISK MANAGEMENT</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• An independent assessment of the adequacy of the risk management process</li> <li>• Develop procedures for risk management</li> <li>• The relationship of risk management with the company's strategy</li> <li>• Advising and coordinating the activities of business owners</li> <li>• Identify trends and opportunities for synergy</li> <li>• Contact between the third and first line of defense</li> <li>• Making risk management process for specific risk groups (eg. credit risk)</li> <li>• Risk Management</li> <li>• Disposal in accordance with specified procedures for risk management process</li> <li>• Identify and assess risk</li> <li>• Response to risk</li> </ul>	<p>OWNER RISK MANAGEMENT PROCESS MONITORING OF RISK MANAGEMENT</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• An independent assessment of the adequacy of the risk management process</li> <li>• Develop procedures for risk management</li> <li>• The relationship of risk management with the company's strategy</li> <li>• Advising and coordinating the activities of business owners</li> <li>• Identify trends and opportunities for synergy</li> <li>• Contact between the third and first line of defense</li> <li>• Making risk management process for specific risk groups (eg. credit risk)</li> </ul>	<p>MONITORING OF RISK MANAGEMENT</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• An independent assessment of the adequacy of the risk management process</li> </ul>
Business owners	Researchers of procedures	Independent evaluation

Source: Audyt – Compliance – Zarządzanie Ryzykiem– Aktuariat, Polish Chamber of Insurance [https://www.kpmg.com/PL/pl/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Audyt-Compliance-Zarządzanie-Ryzykiem.pdf, access 21.04.2015]

An internal audit by its function, whose main aim is to assist decision makers in monitoring and evaluation of internal control system and other elements of the risk management system has such a wide range of activities that includes all activities and processes of risk management system in the context of Solvency II. Thus, the internal audit function should be based on: (Polish Chamber of Insurance, access 21.04.2015)

- making sure that the organization is properly defined the objectives of the processes in the context of business objectives

- assessing the risk identification process in designed and implemented processes,
- evaluating the effectiveness designed and implemented controls.

According to investigations conducted by the Polish Chamber of Insurance, which concerned the status quo (i.e. before the introduction of Solvency II) internal audit function exists in 55 of the 58 insurance companies in total and almost all have also documentation related to the audit. In contrast, only 30 insurers confirmed that there are consequences of default issued recommendations and suggestions. Also, virtually all insurance companies have declared that the internal audit function is independent of them. Therefore, if we assume that the answers insurers were in line with reality, then insurers in Poland can be considered ready for implementation of Solvency II in the context of internal audit.

Solvency II introduces a requirement for internal audit, which provides that “any findings and recommendations of the internal audit is the administrative, management or supervisory undertaking, which shall determine what actions are to be taken in relation to individual performance and internal audit recommendations, and ensure the implementation of these measures. “ ([https://www.knf.gov.pl/Images/Prezentacje\\_nowe\\_wymogi\\_arzadzania\\_zakladem\\_ubezpieczen\\_tcm75-23597.pdf](https://www.knf.gov.pl/Images/Prezentacje_nowe_wymogi_arzadzania_zakladem_ubezpieczen_tcm75-23597.pdf), access 21.04.2015)

It should be noted that the Solvency II project a clear differ between internal audit and internal control. The second one is treated as a system covering the administrative and accounting procedures, internal control framework, appropriate reporting at all levels of the undertaking and a compliance function. Compliance function include advising the administrative, management or supervisory body on compliance with the laws, regulations and administrative provisions adopted in accordance with Directive Solvency II. It also includes assessment of the possible impact of any changes in the legal environment on the operations of the undertaking concerned and the identification and assessment of risks associated with compliance.

## CONCLUSIONS

Insurance companies in Poland are before the introduction of Solvency II. This project involves enormous changes, and therefore requires very careful and lengthy preparation process. Its main task is to implement procedures to

oversee the risk management process. At the same time it will impose a large collaboration between the areas of audit, control and actuary.

After analyzing the scope, objectives and audit functions as well as the requirements of the Solvency II Directive can be concluded that they are very strong interlinked, and that the introduction of that project will lay tighter range of activities and highlight the role of internal audit and internal control. Of course, mere implementation of Solvency II will not need to implement new procedures in the majority of subjects (those that do not have an audit, it is a single unit on the market), but will change its rank. Audit becomes clear intermediate control tool supervision. Thus, summing up the implementation of Solvency II will result in:

- increasing the role of audit and internal control
- extending the scope of the audit and internal control
- clarifying the scope of cooperation between different areas of risk management and to consolidate and harmonize certain activities related to this.

These changes will not, however, change the nature of audit and control as it is still the first has a more formal, and the second a management. However, both generate highly relevant and valuable information for insurance supervision.

## LITERATURE

1. Gołębiewski D., (2010), *Audyt ubezpieczeniowy*, Poltext, Warszawa
2. Kędziora K. (2012), *Solvency II – ocena jakości wdrożenia*, *Miesięcznik Ubezpieczeniowy*, Part 9, Volume 12,
3. Monkiewicz M., (2012), *Bezpieczeństwo rynku ubezpieczeniowego UE a systemy gwarancyjne pewności ochrony ubezpieczeniowej*, Poltext, Warszawa
4. Saunders E.J., (2003), *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo Educator, Częstochowa
5. Szaraniec M. (2004), *Nadzór nad rynkiem ubezpieczeń gospodarczych*, Wydawnictwo AE, Kraków,  
<http://www.knf.gov.pl/> (The official website of The Polish Financial Supervision Authority)  
<https://www.kpmsg.com> (Audyt – Compliance – Zarządzanie Ryzykiem– Aktuariat, the Polish Chamber of Insurance )  
<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx> ( The official website of the Institute of Internal Auditors)

# THEORETICAL AND APPLIED ASPECTS OF ESTIMATION OF STATE ENTERPRISES LIABILITIES

**Oksana Chumak**

PhD, As. Professor

Kharkov institute of finance

Pletnevskiy, lane 5

Ukraine, Kharkov

Tel. (038) 050 6986742

E-mail: chumak\_ov@i.ua

**Illia Savchenko**

PhD, As. Professor

Kharkov institute of finance

Pletnevskiy, lane 5

Ukraine, Kharkov

Tel. (038) 050 4002746

E-mail: sailgr@rambler.ru

---

***Annotation.** The methodical aspects to recognize long-term liabilities of state enterprises and estimate such liabilities in accounting are examined. Theoretical principles to estimate liabilities in the accounting system are defined more precisely. Factors and conditions that have impact on value of liabilities are determined and methodical instruments of their estimation in accounting and financial statements are recommended.*

***Key words:** estimation, state enterprises, liabilities, loan.*

---

## INTRODUCTION

Long-term liabilities of state enterprises are defined as state borrowing for corroborated special purpose programs (investment projects), loans of banking institutions, amounts owed by bills of exchange etc. For the last decade the loans drawn to a part of a state's budget that was allocated for development of state enterprises, in the most cases were spent on acquisition of noncurrent assets (up to 80 % of total spend). For several large enterprises in Ukraine, there was the considerable attraction of loans from the state's banking institutions that called forth flow of capital from public domain among the state's structures. Thus, question of methodical aspects of estimation of long-term liabilities of state enterprises is relevant because this type of capital is property of the state (fully or partly owned); accordingly, value of such liabilities must be determined properly as these are liabilities of the state. Consequently, such liabilities are part of financial resources of the state and their present size have influence on the

condition of public finance. The reliable estimation of liabilities as a part of state enterprises' capital will allow obtaining of information about real value of capital in a part of loans and making decision in relation to their management.

Researches of scientists like E. Novak, F. Butinets, N. Maluga, M. Bilukha, E. Hendrikson, L. Lovinska, V. Shvets, H. Nashkerska etc. are devoted to the question of estimation of liabilities. However, the authors of the given paper investigated this question more completely from the point of view of liabilities' estimation interpretation and classification. In addition, there were considered methodologies to estimate liabilities and application of such methodologies. Despite of existing researches, there still are open questions with determination of methodical principles to estimate liabilities when a state enterprise is at different stages of an economic cycle.

The research is aimed to substantiate the methodology to estimate long-term liabilities of state enterprises.

## BODY

Existing approaches to estimate long-term liabilities were generalized by F. Butinets and grouped into the following categories: economic, legal, statistical, administrative, informative, expert, insurance (2, 2000). From the point of view of theory of accounting, in scientific works estimation is determined as a method to measure in money equivalent of accounting objects (4, 2006; 10, 2000; 11, 2004; 5, 1999), economic facilities or processes (1, 2000; 2, 2000; 5, 1999) and property (1, 2000). In the Conceptual principles of financial reporting of IFRS, evaluation is viewed as a process to determinate money equivalent of recognizing and reflection of accounting elements. Thus, regardless of aim of estimation, its essence as an element of accounting finds its designation to measure in money equivalent of an object of property as of the certain date by certain criteria. The challenge to estimate objects of accounting, in particular liabilities is differences in the estimated value of the same objects, that can arise depending on selected factors or criteria of estimation that has impact on the size of property.



Coming from the theoretical aspects of estimation, L. Lovinska suggested carrying out the classification of liabilities based on the concept of preservation of capital. Consequently, all types of estimation are divided into two types: historical (the financial concept of preservation of capital), an aim of which is to estimate profit and by current expenditure (the physical concept of preservation of capital) an aim of which is an objective estimation of balance sheet (4, 2006) items. The given concept is defined by the Conceptual principles of stowage and presentation of financial statements of international financial reporting standards, and is based on the assumption that capital's value at the end of the period exceeds its value in comparison with the beginning through interconnection of capital and profit. Estimation can be defined as a method to convey in the money equivalent of sources of capital or instrument to distribute cost and revenue between corresponding reporting periods to ensure comparison of information in financial reporting. Consequently, authenticity of information is the substantial criterion of determination of property value, and methodical aspects of its determination shall correspond to forestalled target.

In the context of this research from the point of view of accounting liabilities are considered as an object that is the consequence of past events and will result in the future in reduction of economic benefits as an outflow of assets of an enterprise, as redemption of liabilities envisages transmission of means that impersonate future economic benefits. The challenge to estimate financial liabilities is that sometimes requirements to their estimation do not meet principles of accounting, distorting their real value and financial reporting's indicators. Under of condition of a crisis estimation of liabilities shall include the following elements:

- value of long-term liabilities;
- difference between the appraised and nominal value of long-term liabilities;
- rate applied to estimate of long-term liabilities;
- rate of inflation (5, 1999; 4, 2006; 6, 1997; 9, 2014).

While estimating objects it is necessary to take into account an economic cycle to which they are applied (origin, date of balance, redemption).

Liabilities are recognized coming out from cost of its origin in a corresponding period, however, in course of time, its cost changes, thus the cost of loan capital increases that in end-point will result in the decline of economic benefits. Therefore, while using the method of estimation of long-term liabilities by nominal value, indicators of the financial reporting will be unreliable and financial results not objective.

For the estimation of value of long-term financial liabilities according with IFRS and NSA it is anticipated to use present value that is determined as the discounted amount of future money payments needed to extinguish liabilities in the process of usual activities of an enterprise. With the usage of present value are estimated liabilities for which interests are charged: long-term loans; bond loans; long-term interest bills of exchange; payments for long-term lease; loans from non-banking financial institutions. Such estimation assumes that the certain amount of monetary resources as of the current date have greater value, than in some interval of time, which is predefined by the impact of various factors and allows to trace devaluation.

Practically estimation of long-term liabilities is carried out at nominal value, which represents defined by the respective contract amount of monetary resources which is payable. H. Nashkierska notices that the above-mentioned approach does not allow taking into account impact of change of money's value in time for long-term monetary assets and liabilities and results in twisting of their real value in the financial reporting, thus estimation of liabilities at present value is an important issue (7, 2008). Usage of nominal value approach to estimate long-term liabilities is caused by insufficient explanation to estimate liabilities at present (discounted) value in the national standards of accounting or absence of elucidative normative acts. Zelenina O. draws attention to pointlessness of estimation of long-term liabilities at present value by discounting, as loan taken out of banking institution already include depreciation through charged interests (3, 2010). However, amount of liabilities by charged interest it is only part of expenses incurred to obtain loans and abandonment to discount causes the artificial reduction of cost of capital invested in development that conflicts with economic nature of these processes. Thus, discounting

during estimation of loans should provide safety of capital and its profitability through providing of exceeding of value of assets above amount necessary for preservation of capital.

On condition of application of such methodology by state enterprises as of current reporting date, actually liabilities will have considerably less value comparatively with the date of their origin, as money in accordance with its economic nature has a feature to diminish its value as time passes by. That is why, as a property source, such liabilities depicted in a balance sheet according to nominal value will unreasonably underestimate value of state property. At the same time, the size of state loans (as sources of such liabilities) and financial expenses related to them will grow, actually covering a difference in their real and nominal value as of current reporting date at expense of the budget's expenditures. It goes out from here, that changes in real value of liabilities arising up in connection with the fluctuation of rates are recognized as expenditures of an enterprise that consumes these financial resources, only in their separate part (initial amount as of a current rate and financial expenses). At the same time, the difference between the nominal and real value of liabilities in the one-sided order grow into additional expenses that are covered at expense of the state budget's expenditures.

Significant amount of factors have influence on reduction of money's value in time: inflation, risks that rise in course of time; state currency and tax policies. Not taking into account of influence of inflation and changes of exchange rates leads to losses from depreciation of resources. The system of accounting must also provide information about the extent of impact of inflation that causes oscillation of purchasing power of a monetary item and value of different objects of accounting observation. Accordingly, due to this there are issues arising with comparison of information in time span, as in time course under condition of inflation estimation of objects does not correspond with their real value. In Ukraine with constant inflation, estimation of real value of liabilities of state enterprises at the time of preparation financial reporting statements acquires greater actuality. In this connection with the increase of inflation rates the estimation of accounting objects needs adjustment.

Usage of present value within the financial concept of capital preservation is the result of impact of several factors that result in a substantial price change on earlier recognized assets (4, 2006). E. Novak marks that: «Information about the value of these categories under conditions of inflation is of little use to estimate the financial state of an enterprise, and make economic decisions, because they do not represent their real state» (12, 2003). Impact of inflation on indicators of the financial reporting is regulated by standards (8, 2012), while regulation of this question in the system of accounting is not elucidated enough. For state enterprises, the indicators of nonmonetary balance sheet items, represented at acquisition cost or remaining cost, are corrected with application of inflation rate from the date of recognition of the respective asset, liabilities and equity (8, 2012).

The analysis of concepts from international practice of taking into account of price and inflation change is based on answering the following fundamental questions:

- selection of basic estimation of accounting objects to conduct current accounting and preparation of financial reporting statement;
- establishment of methods to adjust such base estimation to ensure real value of accounting objects (4, 2006).

Taking into consideration in the system of accounting of inflation rate methodologically is a difficult process, as it is necessary to weigh on: level of value of cumulative increase of inflation, basic consumer price index sectionally by industries and methods of its calculation, procedure of application of these indexes to liabilities etc. Ostapiuk N. in relation to the reflection of impact of inflation notices that in accounting are considered facts that result in the change of the property state of an enterprise and asserts the necessity to revalue accounting objects under influence of inflation (9, 2014).

The important element of accounting policies while determination of impact of inflation and fluctuation in exchange rates by liabilities is a level of substantiality, at exceeding of which it is necessary to carry out over-value under certain conditions.

Lovinska L. points out that the choice of concept of capital preservation is the initial point of determination of methodological principles of

accounting indicators' adjustment with the aim to reflect impact of price and inflation change. Within the financial concept of capital preservation, the method of general purchasing power or, by other name, the method of adjustment in connection with the change of purchasing power of money is used. Within the physical concept, the method of accounting at present value, by other name, the method of accounting by current expenses is used (4, 2006).

In the system of administrative accounting while calculating present value of long-term liabilities, there is a challenge of prognostication of rates of inflation. As one of the methods to calculate rates of inflation, a regressive method can be used, for this purpose an optimal model is chosen from a few alternatives. Based on the developed model indexes that will be applied for calculation of indicators by liabilities are determined, which allows to define their value in the system of accounting and financial reporting. In our opinion, application of such approaches for state enterprises shall be set by a normative requirement with the ratified models or methodology of their development. For this purpose, it is needed to clearly define the accounting objects for which such methodical recommendations will be applicable, conditions of their origin and an order of ascertainment of impact of inflation.

For the evaluation of impact of inflation on liabilities of state enterprises it is recommended to use the method of accounting in a conditional monetary unit and method of selective adjustment of the accounting (6, 1997) items. Thus, when a loan in foreign currency obtained from a state's budget under specific program is evaluated, it is expedient to take for a conditional monetary unit a foreign exchange rate fixed in the corresponding document about the loan or the law on the state budget for the respective year. Consequently, difference between the exchange rate of an official document in relation to specific liabilities and its nominal value in the national currency will be depicted in composition of cost or revenue and will find reflection in the corresponding articles of report on financial results, not changing value of corresponding balance sheet items. When liabilities do not relate to exchange rates of foreign currencies, or taken after an official exchange rate set by the National bank, it is expedient to

apply the method of present value. At the terms of implementation of foreign economic contracts under the condition of foreign currency exchange rate fluctuation, the change of long-term liabilities value is performed with application of the requirements of p. 6 NSA 21 «Influence of rates changes», that provides, that the monetary items in foreign currency must be represented with the use of exchange rate as of the date of balance sheet.

## CONCLUSION

Thus, despite of reflection in the accounting system of financial liabilities by nominal value as it is a simple methodical approach, comparatively with present value approach, however it substantially distorts economic nature of these objects' estimation. The mentioned above causes the necessity of introduction to application in accounting policies of discounting methodology taking into account the requirements of national and international standards, experience of foreign countries and existing methodical recommendations with the aim of reliable estimation of liabilities in state enterprises' balance sheets.

Taking into account that circumstance that resources of the state are subjects for estimation, it is recommended to confirm methodical recommendations normatively for estimation of liabilities in part of every element of estimation and cycle of liabilities they refer to. Thus, even the presence of alternative will allow understanding the methodical provision of estimation of liabilities of enterprises of state sector of economy and determining their reliable value.

## LITERATURE

1. Білуха, М. Т. (2000) Теорія бухгалтерського обліку / М.Т. Білуха. – К. – 692 с.
2. Бутинець, Ф.Ф. (2000) Теорія бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ. – 640 с.
3. Зеленіна, О.О. (2010) Проблемні питання оцінки та визнання балансової вартості кредиту як елементу позикового капіталу підприємства / О.О. Зеленіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – № 3 (53). – С. 318–325.

4. Ловінська, Л.Г. (2006) Оцінка в бухгалтерському обліку. Монографія: – К.: КНЕУ. – 256 с.
5. Малюга, Н. М. (1999) Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи на прикладі підприємств Житомирської області: автореф. дис. на здобуття наук; ступеня канд. екон. наук. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. М. Малюга. – Київ. – 23 с.
6. Миддлтон, Д. (1997) Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений [пер. с англ. под ред. И.И. Елисейевой] / Д. Миддлтон. – М: Аудит, ЮНИТИ. – 144 с.
7. Нашкерська, Г. (2008) Види оцінок та їх використання в обліковій системі підприємств / Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка. – Серія екон. – Вип. 40. – С.176–181
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» затверджене Наказом Міністерства фінансів України 25.01.2012 р. № 52.
9. Остап'юк, Н.А. (2014) Актуальні проблеми облікового відображення впливу інфляції [Електронний ресурс] / Н.А. Остап'юк // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. №1 (11). – С. 76–82 – Режим доступу до журналу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n1.html>
10. Хендриксен, Э.С. (2000) Теория бухгалтерського учета: пер. с англ. / Э. С. Хендриксен М. Ф. Ван Бреда. [под ред. проф. Я; В; Соколова]. – М.: Финансы и статистика. – 576 с.
11. Швець, В. Г. (2004) Теорія бухгалтерського обліку / В. Г. Швець. – К.: Знання. – 447 с.
12. Nowak, E. (2003) Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne. – 311 s.

# IŠORĖS AUDITORIAUS KOMPETENCIJŲ UGDYMO SĄLYGOS

## Lionius Gaižauskas

Profesorius  
Vilniaus universitetas Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
Tel. (370) 52366153  
El. paštas: lionius.gaižauskas@ef.vu.lt

## Daiva Raziūnienė

Asistentė  
Vilniaus universitetas Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
Tel. (370) 52366153  
El. paštas: daiva.raziuniene@ef.vu.lt

## Laura Rimkutė

Magistrantė  
Vilniaus universitetas Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
Tel. (370) 52366153

***Anotacija.** Plėtojantis rinkos ekonomikai, didėjant konkurencijai kyla svarbus klausimas, reikalaujantis visapusiško atsakymo: kaip parengti aukštos profesinės kompetencijos auditorius? Mokslinėje literatūroje vienareikšmio atsakymo į šį klausimą dar nėra. Kompetencija teisės aktuose ir literatūros šaltiniuose minima kaip vienas iš pagrindinių etikos principų, tačiau ji nėra detalizuojama nurodant kompetencijos turinį, kas ap sunkina auditoriui būtinų kompetencijų išskyrimą. Už pradinių auditoriaus profesinių kompetencijų ugdymą atsakingos Lietuvos aukštosios mokyklos, kuriose šiuo metu organizuojamos pirmosios ir antrosios pakopos apskaitos studijų krypties programos. Pastarųjų kokybę lemia ne tik jų kūrimo ir vykdymo teisinis reglamentavimas, bet ir rengėjų atsižvelgimas į tarptautinę patirtį, mokslo pažangą, absolventų vertinimą, darbo rinkos poreikius. Taigi galima manyti, kad valdžios institucijų, auditorių, studijų programų rengėjų, akademinio personalo, studentų, absolventų ir darbdavių bendradarbiavimas leistų aiškiau apibrėžti auditoriui reikalingas profesines kompetencijas, palengvintų auditorių parengimą Lietuvoje. Todėl tema yra aktuali ir tirtina tiek moksliniu, tiek praktiniu aspektu.*

***Reikšminiai žodžiai:** profesinė kompetencija, išorės auditorius, ugdymo metodai, kvalifikacija.*

## ĮVADAS

Lietuvos audito sistemos integracija į Europos Sąjungos audito rinką kelia vis didesnius reikalavimus auditoriams. Specializuotų žinių ir gebėjimų poreikis didėja vis labiau, nes reikia įsisavinti gausius informacijos kiekius. Norint įsitvirtinti konkurencingoje audito rinkoje ir patenkinti šiuolaikinės visuomenės poreikius, reikia įgyti ir nuolat kelti profesinę kompetenciją.



Svarbu, kad audito funkcijas vykdančiose institucijose dirbtų kompetentingi darbuotojai, siekiantys nuolat mokytis, tobulėti, bendradarbiauti, keistis patirtimi ir nuolat atnaujinti turimas žinias. Tik tokie darbuotojai gali prisidėti prie audito paslaugų rinkos modernizavimo ir plėtros, audito paslaugų kokybės gerinimo. Vis dėlto, reikia pripažinti, kad profesinės kompetencijos įgijimas ir palaikymas yra nuolatinis procesas, todėl auditoriui reikia mokėti prisitaikyti prie kintančių sąlygų ir nuolat domėtis naujovėmis.

Audito sistemos elementai, audito informacijos formavimo procesas, problematika plačiai nagrinėjama lietuvių ir užsienio mokslinėje literatūroje. Auditoriaus profesinės veiklos sritys išsamiai aptartos J. Mackevičiaus (2001, 2009), V. Lakio (2007), D. Daujotaitės (2006) darbuose. Kompetencijos sampratą, jos struktūrą analizavo P. Jucevičienė, D. Lepaitė (2000), N. Petkevičiūtė, E. Kaminskytė (2003), J. Mackevičius, L. Kazlauskienė (2004), R. Čiutienė, I. Šarkiūnaitė (2004), R. Laužackas (2005), A. Stankevičienė, L. Lobanova (2006). Kompetencijos ugdymo metodus tyrinėjo A. Savanevičienė, D. Stukaitė, V. Šilingienė (2008). Apskaitos profesiją ir veiklos profesionalumo lygį, jį apibūdinančius požymius bei galimas profesionalumo ugdymo sąlygas nagrinėjo D. Raziūnienė ir R. Subačienė (2012). Kiti autoriai (V. Lakis, 2007; J. Mackevičius, 2009; V. Gižienė, L. Račelienė, 2012) pabrėžė auditorių kvalifikacijos kėlimo būtinybę vertinant verslo riziką, atskleidžiant klaidas ir apgaulės. Vis dėlto, konkrečiai auditorių profesinės kompetencijos problema iki šiol nepakankamai išnagrinėta Lietuvos ir užsienio šalių autorių darbuose. Šio straipsnio tikslas išnagrinėti išorės auditorių profesinės kompetencijos sampratą ir bazinių kompetencijų formavimo sąlygas, remiantis konkrečiomis studijų programomis.

Konkurencingoje šių dienų visuomenėje susiduriama su **problema** – kaip parengti aukštos profesinės kompetencijos auditorius? Norint patenkinti vis didėjančius šiuolaikinės visuomenės poreikius, ypatingai svarbu užtikrinti aukšto lygio šios srities specialistų paruošimą. Todėl ši tema aktuali ir tirtina ne tik teoriniu aspektu, leidžiančiu atskleisti dabartinę audito specialistų rengimo situaciją.

## 1. PROFESINĖS KOMPETENCIJOS SAMPRATA IR STRUKTŪRA

Prieš išskiriant išorės auditoriams reikalingas kompetencijas, tikslinga įvertinti profesinės kompetencijos sampratą, išnagrinėti *profesijos* ir *kompetencijos* sąvokas bei ištirti kompetencijos struktūrą.

*Profesija.* Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (2012) „profesiją“ apibūdina kaip specialaus pasirengimo reikalaujantį užsiėmimą, o „profesionalu“ laikomas žmogus, geras specialistas, kuris turi profesiją ir iš jos verčiasi. Tarptautinių žodžių žodynas (2007) pateikia konkretesnį „profesijos“ sąvokos aiškinimą: specializuoto ir kvalifikuoto darbo rūšis, atitinkanti darbo pasidalijimą gamybos ir kultūros sferose, kelianti dirbančiajam specialius reikalavimus; „profesionalu“ vadinamas specialistas, savo srities žinovas, gaunantis pajamas iš savo veiklos.

Esama nemažai į „profesiją“ panašių sąvokų, tačiau jai pagal reikšmę artimiausia *specialybė* – žinių, mokėjimų ir įgūdžių visuma, reikalinga kvalifikuotam ir specializuotam darbui atlikti (Raziūnienė ir kt., 2012). L. Jovaišos nuomone, šių dviejų sąvokų nereikėtų tapatinti ir „specialybę reikėtų vadinti profesija tada, kai žmogus užima darbo vietą pagal specialybę, t. y. kai žmogaus specialybė tampa profesija“ (Jovaiša, 1981). Šiai nuomonei pritaria ir R. Laužackas, savo knygoje „Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas“ (2005) aprašęs šių terminų ryšį. Jo teigimu, dažniausiai specialybė suvokiama siauriau nei profesija, kadangi „profesijos“ sąvoka atspindi veiklos pobūdį, o specialybė – praktikoje realizuojamą profesinę veiklą. Profesija apibūdinama kaip atitinkamomis žiniomis, gebėjimais pagrįstos žmonių veiklos kombinacijos, teikiančios jiems materialinio apsirūpinimo ir aktyvaus įsijungimo į visuomeninio gyvenimo struktūras prielaidas. Profesinei veiklai, pavyzdžiui, teisei, ekonomikai ar medicinai, atlikti reikia ženklaus profesinio pasirengimo, darbo patirties ir specializuotų tam tikros trukmės studijų. Tuo tarpu specialybė – tam tikra mokslo žinių ir pažinimo faktų visuma, kurią įsisavina žmogus, rengdamasis darbui konkrečioje profesijoje, t. y. įgyja reikalingą kvalifikaciją. Specialybė dažniausiai sutampa su mokymo ar studijų programa (Laužackas, 2005). Vadinasi, profesijai ir specialybei reikalingos specializuotos žinios ir išsilavinimas, tačiau „profesijos“ sąvoka dar apima ir darbo patirtį bei gali būti traktuojama kaip nuolatinė socialinės veiklos rūšis, laikoma materialinio apsirūpinimo šaltiniu ir darbo gavimo pagrindu. Taigi *profesija* – tai specialaus pasirengimo, išsilavinimo, žinių, gebėjimų, įgūdžių bei patirties reikalaujantis žmogaus užsiėmimas.

*Kompetencija.* Šiai sąvokai būdinga interpretacijų gausa. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne (2012) pateikiamos dvi „kompetencijos“ reikšmės:

1) klausimų ar reiškinių sritis, kurią kas gerai išmano; 2) darbuotojo ar įstaigos veikimo sritis ir įgaliojimų apimtis. Tarptautinių žodžių žodyne (1999) kompetencija – tai dirbančiojo gebėjimas taikyti turimas žinias konkrečioje situacijoje efektyviai sprendžiant išylančias problemas. Tarptautinių žodžių žodyno naujesniame leidime (2007) pateikiamas toks „kompetencijos“ apibrėžimas: tai funkcinis gebėjimas adekvačiai atlikti tam tikrą veiklą, turėti jai pakankamai žinių, įgūdžių, energijos.

Panašiai „kompetencijos“ sąvoka apibūdinama ir mokslinėje literatūroje. N. Petkevičiūtė ir E. Kaminskytė, nagrinėdamos vadybinės kompetencijos sampratą problematiką, pastebi, kad „kompetencija dažnai vartojama tarsi žinių ar sugebėjimų atributas, siekiant apibūdinti darbuotojų gebėjimą labai gerai atlikti užduotis arba teikti aukščiausios kokybės paslaugas“ (Petkevičiūtė, Kaminskytė, 2003). Šios autorės išskiria JAV mokslininkų „kompetencijos“ sąvokos aiškinimus. Pasak jų, JAV mokslininkai kompetenciją dažniausiai apibūdina kaip: 1) įgūdžių, žinių arba požiūrių (nuostatų) derinį; 2) esmines individo savybes (charakteristikas). Tokį požiūrį patvirtina ir A. Stankevičienė, L. Lobanova (2006), teigdamos, kad kompetencija turėtų apimti žinias, patirtį, požiūrius ir reikalingas asmenines savybes (charakteristikas). Šias kompetencijos sudedamąsias dalis papildo P. Jucevičienės ir D. Lepaitės straipsnyje „Kompetencijos sampratos erdvė“ (2000) išskiriamos žinios, mokėjimai, įgūdžiai, požiūriai, asmenybės savybės ir vertybės. A. Savanevičienė, D. Stukaitė ir V. Šilingienė pažymi, kad „kompetencijos sąvoka dažniausiai vartojama, siekiant apibrėžti individo gebėjimų ir žinių visumą, orientuotą į efektyvią veiklą konkrečioje darbinėje aplinkoje. Šiuo atveju svarbiausia yra organizacija ir jos poreikiai, o individas svarbus tik kaip darbuotojas, turintis reikalingas kompetencijas“ (Savanevičienė ir kt., 2008).

Remiantis lietuvių ir užsienio autorių moksliniuose darbuose pateiktais ir 2 lentelėje apibendrintais kompetencijos sąvokos apibūdinimais, galima daryti išvadą, kad kalbant apie žmogaus žinias, gebėjimus, įgūdžius bei nuostatas tikslinga būtų vartoti *kompetencijos* terminą, kuris apima visus minėtuosius komponentus ir parodo asmens pasirengimą atlikti tam tikrą veiklą.

## 2 lentelė. Kompetencijos sąvokos apibūdinimai

Sąvokos aiškinimas	Autorius
Kompetencija – tai sugebėjimas praktinėmis situacijomis taikyti pagrindinius tam tikro turinio srities principus ir technikas.	C. V. Good (1959)
Kompetencija – tai individo savybės, kurios priežastiniais ryšiais susijusios su efektyviu arba geresniu darbo atlikimu.	R. E. Boyatzis (1982)
Kompetencija – gebėjimas pagal kvalifikaciją, įgūdžius, žinias gerai atlikti veiklą, tai įgaliojimų turėjimas ką nors daryti; labai kvalifikuotas žinojimas.	L. Jovaiša (1993)
Kompetencija – rezultatyvumas, sugebėjimas atlikti darbe reikalingas užduotis.	A. Ivanovic, P. H. Collin (1997)
Kompetencija – tai žmogaus kvalifikacijos raiška arba gebėjimas veikti, sąlygotas individo žinių, mokėjimų, įgūdžių, požiūrių, asmenybės savybių ir vertybių.	P. Jucevičienė, D. Lepaitė (2000)
Kompetencija – tarsi žinių ar sugebėjimų atributas, siekiant apibūdinti darbuotojų gebėjimą labai gerai atlikti užduotis arba teikti aukščiausios kokybės paslaugas.	N. Petkevičiūtė, E. Kaminskytė (2003)
Kompetencija apima ne tik mokymosi ir lavinimosi proceso rezultatus ir jų pritaikymą, bet ir darbuotojo asmeninių savybių integravimą konkrečiomis darbo situacijomis.	R. Čiutienė, I. Šarkiūnaitė (2004)
Kompetencija – gebėjimas atlikti dalį daugiafunkcinės veiklos, t. y. vieną veiklos funkciją ar operaciją.	R. Laužackas (2005)
Kompetencija – tai žinių ir įgūdžių derinys bei sugebėjimas juos pritaikyti konkrečiomis aplinkybėmis, tai vadybos funkcijų atlikimas, atsižvelgiant į aplinkos bei situacijos apribojimus.	A. Stankevičienė, L. Lobanova (2006)
Kompetencija – gebėjimų ir žinių visuma, orientuota į efektyvią veiklą konkrečioje darbinėje aplinkoje.	A. Savanevičienė, D. Stukaitė, V. Šilingienė (2008)

*Saltinis:* sudaryta autorių.

Išnagrinėjus profesijos ir kompetencijos sąvokas, galima teigti, kad *profesiją* sudaro tam tikrai veiklos rūšiai būtinų profesinio pasirengimo, žinių, gebėjimų, įgūdžių ir patirties visuma, o *kompetencija* išreiškia gebėjimą tikslingai ir efektyviai visa tai pritaikyti konkrečioje darbinėje aplinkoje. Taigi galima pateikti tokį apibendrintą profesinės kompetencijos apibrėžimą: **profesinė kompetencija** – profesinis pasirengimas, žinios, gebėjimai, įgūdžiai, patirtis, kuriuos žmogus, turėdamas reikalingas asmenines savybes, geba pritaikyti vykdydamas jam pavestas funkcijas.

Auditoriams vis dažniau susiduriant su finansiniais skandalais, korupcija, neetiškai verslo veiksmais, auditoriaus profesija reikalauja išplėsti profesinės kompetencijos sąvoką. Anot J. Mackevičiaus (2009), auditoriams nepakanka konkrečių žinių, kad galėtų kvalifikuotai atlikti finansinių

ataskaitų auditą. Šiam tikslui reikalinga ir auditoriaus nuojauta, erudicija ir kiti „jausminiai dalykai“. Todėl autorius teigia, kad auditoriaus profesinę kompetenciją sudaro dvi sudedamosios dalys: 1) *profesionalumas* (konkrečių audito, buhalterinės apskaitos, teisės, mokesčių, finansinės analizės ir kitų dalykų žinių visuma) ir 2) *išmintingumas* (nuojautos jausmas, erudicija, apdairumas, atsargumas, patirtis, pasitikėjimas, etika, kultūra ir kiti dalykai, svarbūs priimant sprendimus, formuluojant nuomonę ir pan.). Taip pat pastebima, kad būtina nuolat tobulinti šias dvi profesinės kompetencijos sudedamąsias dalis. J. Mackevičius ir L. Kazlauskienė savo straipsnyje „Training of Auditors and Developing Their Professional Competence“ (2004) nurodo, kad auditorių profesinę kompetenciją labiausiai apibūdina: 1) dalykinės žinios; 2) sugebėjimas apibendrinti ir interpretuoti sukauptą informaciją; 3) analitiniai ir loginiai įgūdžiai bei sugebėjimai; 4) mokėjimas „skaityti skaičius“, t. y. suprasti skaitmeninę informaciją ir mokėti ją paaiškinti. Taigi galima teigti, kad auditoriaus profesija reikalauja visapusiško išsilavinimo, apimančio ne tik mokslines žinias, gebėjimus ir įgūdžius, bet ir etines, vertybines žmogaus nuostatas, leidžiančias efektyviai spręsti darbe iškilančias problemas.

Pasak A. Savanevičienės, D. Stukaitės, V. Šilingienės (2008), mokslinėje literatūroje pateikiamos logiškos kompetencijos struktūros, apimančios „kietąją“, dalykinę kompetenciją, kurią sąlygoja organizacijos vykdomos veiklos pobūdis, bei „minkštąją“, socialinę ir konceptualiąją, kompetenciją, kuri apibrėžiama darbuotojo savybėmis, elgsena, būtina gerai atlikti darbą. Taigi išskiriama dalykinė, socialinė ir konceptualioji kompetencija.

*Dalykinė (profesinė) kompetencija* apibrėžiama kaip darbinės veiklos srities specialiosios žinios ir sugebėjimai, procesų ir technologijų, rinkos ir konkurentų ar gamybos ir aptarnavimo sričių išmanymas. Dalykinę kompetenciją nulemia individo funkcinės veiklos sritys, todėl, atsižvelgiant į sparčiai kintančias technologijas, ji yra labai dinamiška, greičiausiai įgyjama ir nesunkiai apibrėžiama. Socialinė ir konceptualioji kompetencija yra bendrosios kompetencijos, kurios individui reikalingos, nesvarbu, kokias pareigas jis eina organizacijoje. *Socialinė kompetencija* gali būti nusakoma mokėjimu bendrauti ir dirbti su žmonėmis. Tai individo savybės

ir sugebėjimas adaptuotis socialinėje aplinkoje. *Konceptualioji kompetencija* apima sisteminių mąstymą, gebėjimą modeliuoti situacijas pasitelkiant įvairias žinias ir patirtį, aiškų vykstančių procesų suvokimą. Pažymima, kad būtent bendrosios kompetencijos yra strategiškai aktualios sparčiai besikeičiančiam verslo pasauliui ir sudaro prielaidas verslumui ugdyti. Todėl kompetencija gali būti apibrėžiama kaip profesinių ir bendrųjų kompetencijų visuma (Savanevičienė ir kt. 2008).

R. Laužackas (2005) aprašo L. Reetz bei U. Laur-Ernst bendrųjų kompetencijų koncepcijas. Bendrųjų kompetencijų apibrėžime išskiriami trys kompetencijos tipai: 1) *dalykinė ir intelektualinė kompetencija*, charakterizuojama į veiklos uždavinius nukreiptais tam tikrais metodinio ir dalykinio pobūdžio žmogaus gebėjimais (problemų sprendimo gebėjimai, sprendimų priėmimo mokėjimai ir kt.); 2) *socialinė kompetencija*, kurią sudaro kooperatyvumas, konfliktų sprendimo ir panašūs gebėjimai; 3) *asmeninė kompetencija* arba žmogaus vertybinės nuostatos ir orientacijos, charakterio savybės, aktyvumas, saviugda. Autorius nurodo šias tris bendrųjų kompetencijų rūšis: 1) *tarpdisciplininės (tarpprofesinės) žinios* (ekonomikos, vadybos, informatikos pagrindai); 2) *metodiniai gebėjimai* (kompiuterio valdymo pagrindai, užsienio kalbų mokėjimas); 3) *asmenybiniai gebėjimai* (kūrybiškumas, analitiškumas, sistemiškumas) (Laužackas, 2005).

A. Stankevičienė ir L. Lobanova (2006) išskiria *socialinę, profesinę, asmeninę ir vadybinę kompetencijas*. Socialinė kompetencija įvardijama kaip individo adaptavimosi, socialinio elgesio efektyvumo gebėjimai. Asmeninę kompetenciją autorės apibrėžia kaip savo galimybių panaudojimo lygį, kurį lemia darbuotojo asmeninės savybės: individualios savybės, charakterio bruožai, psichikos ypatumai, elgsenos orientacija. Profesinė kompetencija – tai žinios ir įgūdžiai, susiję su darbuotojo specifine darbo sritimi, visos savybės, sugebėjimai ir patirtis, taikomi kasdieninėje veikloje (specifinės profesinės žinios, specifinės srities procedūrų žinojimas, produktų ir paslaugų detalus žinojimas). Vadybinė kompetencija suprantama kaip savo darbo srities ir organizacijos rezultatų užtikrinimas.

Mokslinėje literatūroje minėtų autorių išskiriamos kompetencijų rūšys pateikiamos 3 lentelėje.

## 3 lentelė. Kompetencijų rūšys

Laužackas (2005)	Dalykinė ir intelektualinė, socialinė, asmeninė
Laužackas (2005)	Tarpdisciplininės (tarpprofesinės) žinios, metodiniai gebėjimai, asmenybiniai gebėjimai
A. Stankevičienė, L. Lobanova (2006)	Profesinė, asmeninė, socialinė, vadybinė
A. Savanevičienė, D. Stukaitė, V. Šilingienė (2008)	Dalykinė, socialinė ir konceptualioji
J. Mackevičius (2009)	Profesionalumas, išmintingumas

Remiantis lietuvių ir užsienio autorių pateiktomis kompetencijų klasifikacijomis, matyti, kad autoriai išskiria įvairias kompetencijų rūšis. Galiama manyti, jog taip yra todėl, kad sunku konkrečius reikalavimus priskirti vienai grupei, nes jie tarpusavyje susiję ir daro įtaką vienas kitam. Taip pat kompetencijų rūšių įvairovę sąlygoja mokslo srities kontekstas, kuriame kompetencijos yra tyrinėjamos (vadyba, edukologija ir pan.). Vis dėlto, pastebimi bendrieji kompetencijų skirstymo į rūšis bruožai. Įvertinus ir apibendrinus įvairių autorių pateiktas kompetencijų klasifikacijas, galima išskirti tokias *kompetencijų rūšis*: 1) profesinė kompetencija; 2) socialinė kompetencija; 3) asmeninė kompetencija.

Kadangi šiame darbe analizuojama tik profesinė auditoriaus kompetencija, toliau pateikiami šių kompetencijos rūši sudarantys elementai. Remiantis atlikta lietuvių ir užsienio autorių kompetencijos sąvokos analize, galima išskirti tokias *profesinės kompetencijos sudedamąsias dalis*:

- 1) išsilavinimas;
- 2) žinios;
- 3) gebėjimai;
- 4) įgūdžiai;
- 5) norminių aktų išmanymas;
- 6) patirtis;
- 7) nuolatinis profesinis tobulėjimas;
- 8) atestacija.

*Išsilavinimas*. Lietuvių autoriai (Lakis, 2007; Mackevičius, 2009; Gižienė, Račelienė, 2012) pažymi, kad auditoriams keliami gana aukšti profesiniai reikalavimai. Vienas iš pagrindinių – aukštasis universitetinis išsilavinimas. A. Stankevičienė ir L. Lobanova (2006) profesinį pasirengimą apibrėžia kaip platų pirminį pasirengimą, reikalingą tam tikram darbui vykdyti naudojantis mokymosi metu įgytomis žiniomis ir įgūdžiais. Kitaip tariant, auditoriaus profesinis pasirengimas yra jo išsilavinimas. Remdamasis iki 2006 m. sausio mėn. galiojusiu LR audito įstatymu (Žin., 2004,

Nr. 63-2242), nustačiusiu, kad auditoriaus vardo siekiantys asmenys turi būti įgiję aukštąjį ekonominį universitetinį išsilavinimą, V. Lakis teigia, kad toks reikalavimas nebuvo tinkamas todėl, kad apskaita ir auditas priskiriami vadybos ir administravimo mokslams. Todėl asmuo, turintis šį išsilavinimą, neturėjo teisės laikyti auditoriaus kvalifikacinių egzaminų (Lakis, 2005).

Žinios. Norint atlikti kokį nors darbą, visų pirma, reikia žinoti, kaip tai padaryti. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne (2012) žinios apibrėžiamos kaip mokėjimo, išsilavinimo turinys, informacija. R. Laužacko (2005) teigimu, žinios yra tam tikri faktai apie mus supantį pasaulį, kurias galima skirstyti į objektyvias (mokslines), subjektyvias (literatūrinės, estetines atskiro žmogaus mintis), moralines (bendras visuomenines normatyvines nuostatas ir laikysenas). Profesinės žinios – tam tikros profesijos veiklai paaiškinti reikalingų tikrovės pažinimo faktų, aplinkybių, priklausomybių, apibendrinimų ir kt. visuma (Laužackas, 2005). Taigi žinios yra faktų ir informacijos visuma, reikalinga suprasti ir pažinti tam tikrą profesinę veiklą.

J. Mackevičiaus teigimu, „auditoriumi sėkmingai gali dirbti tik asmuo, gerai išmanantis buhalterinės apskaitos, finansinės analizės, audito, mokesčių, finansų valdymo, vadybos ir kitų mokslų teoriją ir praktiką“ (Mackevičius, 2009). Be to, atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, auditorius turi įgyti pakankamai žinių apie kliento verslą. Autoriaus teigimu, šios žinios padeda geriau suprasti ir įvertinti įvykių ir ūkinių operacijų esmę, verslo ypatybes ir perspektyvas. Žinias apie verslą galima suskirstyti į tris pagrindines dalis, tai žinios apie: šalies ekonomiką; ūkio šaką, kurioje funkcionuoja įmonė; įmonę. Auditorius pats turi nuspręsti, kokius klausimus reikėtų išnagrinėti, norint geriau suprasti įmonės veiklą ir jos aplinką. J. Mackevičius (2009) išskiria svarbiausias žinių apie audituojamą įmonę sritis: 1) joje taikomos apskaitos politikos išmanymas ir įvertinimas; 2) susipažinimas su įmonės tikslais, strategija ir verslo rizika; 3) įmonės finansinių rodiklių palyginimas, santykinų finansinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas; 4) rizikos vertinimo procedūrų atlikimas; 5) kitų audito procedūrų, suteikiančių papildomos informacijos apie įmonę ir jos aplinką, atlikimas (pavyzdžiui, informacijos iš statistikos, finansų, ekonomikos leidinių rinkimas). Auditoriui žinios apie verslą reikalingos visais audito



etapais, todėl jos turi būti nuolat kaupiamos, įvertinamos, papildomos ir atnaujinamos (Mackevičius, 2009).

*Gebėjimai.* Tai viena iš pagrindinių kompetencijos struktūrinių dalių. P. Jucevičienė ir D. Lepaitė (2000) gebėjimus apibrėžia kaip bendrąją galią atlikti tam tikrą veiklą. Anot R. Laužacko (2005), gebėjimai – tai mokymosi išlavintas atitinkamas gabumas, tam tikrų intelektualinio ir fizinio pobūdžio veiksmų atlikimas konkrečioje veiklos srityje. Autorius pabrėžia, kad gebėjimas yra išvystytas gabumas, atsirandantis besimokant ar studijuojant. Gebėjimai dažniausiai pasireiškia mokymosi procese ir, perkėlus juos į tam tikrą veiklos sritį, išsivysto į tam tikrą kompetenciją (Laužackas, 2005). Remiantis minėtų autorių pateiktais apibūdinimais, galima teigti, kad gebėjimai – tai mokymosi ir darbo procese įgyti gabumai tiksliai atlikti tam tikrus intelektualinius ir fizinius veiksmus konkrečioje veikloje.

V. Gižienė ir L. Račelienė, aptardamos pagrindines Lietuvos audito rinkos problemas, pabrėžia, kad dažniausiai „pasyvus auditorius tenkinasi tik įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų įvertinimu už tam tikrą laikotarpį, bet nenori ar nesugeba prognozuoti įmonės veiklos perspektyvų“ (Gižienė, Račelienė, 2012). Autorių teigimu, svarbu siekti, kad auditoriai, analizuodami įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, tirtų ir nefinansinę informaciją bei pateiktų konkrečių pasiūlymų sudėtingais įmonės veiklos organizavimo klausimais jų veiklai gerinti. Tokiai nuomonei artimas ir J. Mackevičiaus teigimas, kad iš aukštos profesinės kompetencijos auditoriaus reikalaujama ne tik ištirti su įmonės ūkine, gamybine, komercine, investicine ir kita veikla susijusius dalykus, išsiaiškinti ir įvertinti veiksnius, lėmusius tam tikrų procesų eigą, numatyti galimą riziką ir pavojus, bet ir prognozuoti įmonės ateitį, numatyti būsimus įvykius (Mackevičius, 2009).

*Įgūdžiai.* Kompetencijos realizavimo procese svarbų vaidmenį atlieka įgūdžiai. Tai „įgytas sugebėjimas automatiškai atlikti kurį nors veiksmą“ (Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, 2012). Panašiai įgūdį apibūdina ir L. Jovaiša (1993), teigdamas, kad įgūdis yra mąstymo ir praktinės veiklos automatizuotas veiksmas. Autorius pabrėžia, kad įgūdis yra asmens puikiai įsisąmonintas ir įvaldytas veiksmas, kurio atlikimas nereikalauja didelių pastangų, kadangi jau yra išlavintas pratybų proceso metu: nuo sąmoningos tikslingos judesių kontrolės, nereikalingų judesių ir veiksmų išnykimo iki

reikiamų veiksmų automatizacijos. Auditorius, turėdamas auditui atlikti reikalingus įgūdžius, gali palengvinti ir pagreitinti savo darbą.

*Norminių aktų išmanymas.* Jį tikslinga išskirti kaip atskirą profesinės kompetencijos elementą, nes jis yra svarbus ir privalomas kiekvienam auditoriui. Reikalavimas išmanyti teisės aktus kyla jau iš LR audito įstatyme nurodyto auditoriaus atliekamo finansinio audito tikslo – „nustatyti, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą“ (LR audito įstatymas, 2008). Tarp LR audito įstatyme pateiktų teorinių mokslo sričių žinių, tikrinamų kvalifikacinių auditoriaus egzaminų metu, išskiriamos ir reikalingos finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų bei auditą ir auditorių veiklą reglamentuojančių teisės aktų žinios. Taip pat šio įstatymo 27 straipsnyje, reglamentuojančiame auditorių teises, pareigas ir atsakomybę atliekant auditą, nurodoma, kad „auditorius privalo: 1) atlikdamas auditą, vadovautis įstatymais ir kitais teisės aktais, tarptautiniais audito standartais; 2) laikytis Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų“ (LR audito įstatymas, 2008).

Mokslinėje literatūroje taip pat akcentuojama norminių aktų išmanymo svarba. J. Mackevičiaus (2009) teigimu, auditoriui būtinas geras konkrečių įstatymų ir teisės aktų, susijusių su apskaita, auditu, mokesčiais ir kt., žinojimas, tarptautinių ir nacionalinių buhalterinės apskaitos ir audito standartų išmanymas. Pabrėžiamas ir praktinis auditoriaus profesinės etikos normų taikymo būtinumas: „Suprantama, kad profesinės etikos normos ir etikos kodekse iškeliamos vertybės gali prisidėti prie darbo kokybės ir veiklos efektyvumo bei veiksmingumo didinimo, tačiau turi būti išpildoma svarbi sąlyga – vertybės turi būti ne tik deklaruojamos, bet ir jomis vadovaujamosi tose situacijose, kai aiškiai ir detaliam apibrėžtų sąlygų nėra, o priimami sprendimai turi būti skaidrūs ir teisingi, veikiant neapibrėžtumo sąlygomis“ (Raziūnienė ir kt., 2012).

*Patirtis.* Pagal LR audito įstatymą (2008), asmenims, siekiantiems įgyti atestuoto auditoriaus vardą, būtina ne trumpesnė kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo praktika audito įmonėje. Būtent šiame reikalavime V. Gižienė ir L. Račelienė (2012) įžvelgia auditoriaus kvalifikacijos įgijimo problemą.

Autorių nuomone, auditoriaus padėjėju įmonėje gali įsidarbinti nedidelę darbo patirtį turintys asmenys, pavyzdžiui, universitetų vyresniųjų kursų studentai ar absolventai. „Tačiau asmenų, turinčių labai didelę darbo patirtį, galimybės gauti auditoriaus vardą yra menkos. Vargu, ar galima tikėtis, kad įmonės vyriausiasis buhalteris, turintis didelį buhalterio darbo stažą, valstybės kontrolės auditoriai, mokesčių inspekcijos inspektoriai, vidaus auditoriai, įvairūs konsultantai atsisakytų savo pareigų ir eitų dirbti auditoriaus padėjėjais tik tam, kad įgytų teisę siekti auditoriaus kvalifikacijos“ (Gižienė, Račelienė, 2012). V. Lakis (2005), remdamasis LR audito įstatymo 10 straipsniu, nurodančiu, kad auditoriaus padėjėjo praktikai turėtų vadovauti auditorius, turintis ne mažesnę kaip 3 metų auditoriaus darbo stažą, taip pat pastebi šio įstatymo keliančią grėsmę jauniems auditoriams. Pasak autoriaus, „jeigu auditoriui yra suteikti įgaliojimai atlikti auditą, vadinasi jo kvalifikacijos ir patyrimo pakanka, kad galėtų organizuoti ir kontroliuoti visų asmenų, dalyvaujančių atliekant auditą, darbą. Tokia tvarka gali tapti kliūtimi jauniems auditoriams steigti savo įmones, nes jie negalėtų vadovauti savo padėjėjų praktikai“ (Lakis, 2005).

*Nuolatinis profesinis tobulėjimas.* Kiekvienas auditorius yra pats atsakingas už savo profesinę kompetenciją, todėl privalo ne tik įgyti aukštą profesinę kompetenciją, bet ir ją palaikyti bei nuolat kelti. Kompetencija turi būti keliama per visą auditoriaus aktyvios veiklos laiką. Tik nuolatinis mokymasis padeda tobulinti ir palaikyti gebėjimus kompetentingai atlikti savo darbą (Mackevičius, 2009). Aukšta profesinė kompetencija pasiekama tik nuolat studijuojant naujausią ekonominę literatūrą, teisės aktus, audito standartus ir kitą norminę medžiagą, ugdant bendrą erudiciją ir pasaulėžiūrą (Mackevičius, Kazlauskienė, 2004). Atliktas 1996–2006 m. auditorių rengimo tyrimas parodė, kad iš visų parengtų 448 auditorių net 339 arba net 75,7 proc. buvo parengti 1996–1997 m., kai dar nebuvo parengta aukštus kvalifikacinius reikalavimus atitinkanti auditorių egzaminavimo sistema. Nors dabar ši sistema stipriai pasikeitė, bet yra nepakankama auditorių kvalifikacijos kėlimo bei padėjėjų mokymo kokybė. Tai tik patvirtina prielaidą, kad patirtis bėgant laikui neužtikrina reikalingo kompetencijos lygio, todėl kompetencijos tobulinimas, kvalifikacijos kėlimas gali būti laikomas pagrindine profesionalumo sudedamąja dalimi (Staliūnienė, 2009).

## 2. APSKAITOS IR AUDITO STUDIJŲ EKONOMIKOS FAKULTETE SIEKINIAI IR TURINYS

Trijų pakopų apskaitos ir audito studijų VU ekonomikos fakultete pradžia laikytini 1995 metai, kada pradėtos magistrantūros studijos. Pirmieji 35 apskaitos ir audito absolventai magistrai išleisti 1997 metais, o 2013 metais išleista septynioliktoji Europinio pavyzdžio magistrų ir devynioliktoji bakalauro laida. Per tą laikotarpį studijas baigė 2512 absolventų, jų tarpe magistrai sudarė per ketvirtadalį. Kaip minėta, Ekonomikos fakultete vyksta ir doktorantūros studijos, šiose studijose 2000 – 2013 m. studijavo 16 doktorantų, iš šio skaičiaus šeši studijuoja šiuo metu, apgintos septynios socialinių mokslų daktaro disertacijos.

Pirmoje pakopoje – vadybos ir verslo administravimo studijų programos buhalterinės apskaitos ir audito specializacijoje siekiama parengti specialistus, gebančius savarankiškai atlikti sudėtingą, su asmenine kompetencija susijusį darbą įmonėse, įstaigose, finansinėse institucijose, viešajame sektoriuje. Svarbiausiais siekiniais, nusakančiais būsimų buhalterių ir auditorių profesinę kvalifikaciją, laikomos žinios ir gebėjimai, įgalinantys:

- 1) įvertinti apskaitos informacijos vaidmenį įmonių ūkinėje ir finansinėje veikloje; 2) apskaityti ir kontroliuoti įmonių turtą, įsipareigojimus ir kapitalą; 3) įvertinti apsirūpinimo atsargomis poreikius ir tvarkyti jų apskaitą; 4) tvarkyti darbo užmokesčio ir darbo išteklių apskaitą; 5) apskaityti pirkimų ir pardavimų ūkines operacijas; 6) apskaityti gamybos išlaidas ir parinkti bei taikyti produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus; 7) nustatyti įmonės finansinius rezultatus ir atvaizduoti juos apskaitoje; 8) apibendrinti, analizuoti apskaitos duomenis ir parengti finansinę, mokestinę bei statistinę atskaitomybę.

Studijų metu studentams svarbios tiek teorinės žinios, tiek ir praktiniai įgūdžiai. Todėl būsimu buhalterio ir auditoriaus rengimas glaudžiai siejamas su praktinės patirties formavimu. Siekiant studijų vientisumo, teorinis mokymas integruojamas su praktiniu mokymu.

Buhalterinės apskaitos ir audito studijų programa parengta atsižvelgiant į svarbiausias naujų įstatymų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą Lietuvoje, nuostatas (Audito, Buhalterinės apskaitos, Įmonių finansinės atskaitomybės, Įmonių konsoliduotos finansinės

atskaitomybės ir kt įstatymai), Europos Bendrijos Tarybos Ketvirtąją (78/660) ir Septintąją (83/349) direktyvas. Rengiant programą atsižvelgta ir į Tarptautinės buhalterijų federacijos reikalavimus ir gaires buhalterinės apskaitos studijoms bei Tarptautinius finansinės atskaitomybės ir nacionalinius verslo apskaitos standartus. Studijų programos rengimo konsultantais buvo Lietuvos buhalterijų ir auditorių asociacija, Lietuvos Respublikos apskaitos institutas, Lietuvos Respublikos Auditorių rūmai, Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, buvo atsižvelgta ir į Latvijos, Lenkijos, Estijos, Anglijos, Norvegijos universitetų panašias studijų programas. Vykdamas buhalterinės apskaitos ir audito specialistų studijas, dėstomų dalykų struktūra parengta vadovaujantis šiais pagrindiniais principais: 1) į privalomų dalykų sąrašą įtraukiami tie dalykai, kurie būsiamiems buhalteriams ir auditoriams suteikia ne tik įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų apskaitos, kontrolės ir analizės žinias, bet ir gebėjimus vertinti įmonių veiklos organizacinius ir technologinius ypatumus; 2) numatyti tokie pasirenkamieji dalykai, kurie labiausiai susiję su buhalterine apskaita, auditu ir finansine analize; 3) privalomieji ir pasirenkamieji dalykai kiekviename semestre suderinti taip, kad užtikrintų nuoseklų ir sistemiską žinių įsigijimą. Prasidėjus specializacijai nuo trečio kurso, ypač šeštame, septintame ir aštuntame semestruose vyrauja apskaitos disciplinos: finansinė apskaita, valdymo apskaita, auditas, finansinė analizė. Įtvirtinant specializacijos praktinės orientacijos aspektą, buhalterinės apskaitos ir audito specialistų studijos baigiasi viso semestro trukmės profesine praktika. Pabrėžtina, kad ruošiant studentus, nemažai dėmesio skiriama studentų moksliniams įgūdžiams ugdyti, tradiciškai studentai dalyvauja mokslinės draugijos darbe, kasmet vyksta studentų mokslinės draugijos konferencijos, pradėti leisti atliktų studentų mokslinių tyrimų recenzuotų straipsnių rinkiniai.

Antros, magistro pakopos apskaitos ir audito studijų programos tikslas – parengti aukštos kvalifikacijos vadybos ir verslo administravimo specialistus apskaitos ir vidaus audito problemoms spręsti konkurencingos Europos Sąjungos rinkos sąlygomis. Šios programos svarbiausi siekiniai yra: 1) suteikti studentams fundamentalias žinias finansinės ir valdymo apskaitos, išorės ir vidaus audito bei įmonės veiklos analizės srityse; 2) išmokyti magistrantus

modernių metodų apskaityti, kontroliuoti, analizuoti ir įvertinti įmonės finansinę būklę bei rezultatus, prognozuoti veiklos perspektyvas; 3) parengti apskaitos ir audito specialistus, sugebančius naudoti tarptautinius apskaitos standartus ir dirbti ne tik Lietuvos versle, bet ir tarptautinėse rinkose; 4) išmokyti įvertinti profesinės etikos ir atsakomybės principų reikšmę ir taikyti juos apskaitos ir audito darbe, suprasti valdymo ir sprendimų priėmimo procesus; 5) laikytis teisės aktų, komercinės paslapties reikalavimų, bendravimo ir bendradarbiavimo principų.

Prisilaikoma tokių magistro studijų programos pagrindinių principų: 1) suteikti studentams teorines ir praktines žinias ne tik iš apskaitos, audito, finansinės analizės, bet ir iš vadybos, marketingo, verslo politikos, mikroekonominės analizės ir kt. 2) išugdyti kūrybingą mąstymą, gebėjimą organizuoti, vadovauti ir dirbti kolektyve, išmokyti analizuoti ne tik finansinius procesus, bet ir konfliktų pasekmes bei sprendimo būdus. 3) suformuoti mokslo tiriamojo darbo įgūdžius, svarbius praktiniame darbe (rašant įvairaus pobūdžio ataskaitas ir pranešimus), tęsiant studijas doktorantūroje bei dirbant pedagoginį, mokslinį ar metodinį darbą. 4) išugdyti savarankiškumą ir nepriklausomybę, ypač būtinus dalykus siekiantiems kurti savo verslą ar bendras įmones su užsienio kapitalu, dirbant konsultantais vietinėse ir tarptautinėse kompanijose.

Didžiąją dalį magistrantūros programos sudaro aukštesnio lygio dalykai, tokie, kaip finansinės apskaitos teorija ir praktika, valdymo apskaitos teorija ir praktika, audito teorija ir praktika, tarptautinė lyginamoji apskaita, marketingo tyrimai, mikroekonominė analizė ir kiti. Šių dalykų studijos įmanomos tik išstudijavus pagrindinius bakalaurų studijų dalykus. Aukštesnio lygio dalykus dėsto geriausiai dirbantys mokslinį darbą dėstytojai, turintys aukščiausią profesinę kvalifikaciją (profesorai, habilituoti daktarai, taip pat Lietuvos Respublikos Apskaitos instituto, Auditorių rūmų vadovaujantys, kiti žymūs savo srities specialistai).

Magistro programoje didelis dėmesys skiriamas studentų savarankiškam moksliniam tiriamajam darbui, jis vykdomas viso studijų laikotarpio metu. Jau pirmame semestre magistrantai pasirenka magistro darbo temą, darbas rašomas per visą studijų laikotarpį ir pasibaigia mokslo tiriamojo baigiamojo darbo gynimu paskutiniame semest্রে. Kaip ir bakalaurų,

taip ir magistro studijų programa paruošta atsižvelgiant į tarptautinius bei nacionalinius teisės ir norminius aktus, reglamentuojančius buhalterinės apskaitos ir audito sistemos tvarkymą, nacionalinius bei Tarptautinius apskaitos, audito, verslo apskaitos standartus.

VU Ekonomikos fakultete ruošiant reikiamo lygio specialistus susidarė ilgametės tradicijos, pagrįstos nuolatine studijų programų formavimo ir jų įgyvendinimo proceso dinamika, kiekvienais metais peržiūrint ir atnaujinant dėstomus dalykus, atsisakant atgyvenusių dalykų ir įvedant naujus, taikant įvairias kitas priemones. Atliekama tai, kas trumpai vadintina „studijų kokybės užtikrinimas ir palaikymas“ (P.McGhee, 2003; Quality Assurance, 2003). Apskaitos ir audito specialistų ruošimo srityje studijų programos, pradedant 2010 metais, pertvarkytos pagal tarptautinius standartus, įvardintus Dublino aprašuose (Shared 'Dublin', 2004), ECTS kreditų sistemos reikalavimus (ECTS Users', 2009; European Credit, 2012).

Šalia kardinalaus studijų programų atnaujinimo fakultete parengtas priemonių planas, kuris konkretizuoja pastangas užtikrinant ir palaikant studijų kokybės lygį. Tarp apskaitos ir audito specialistų rengimo kokybę užtikrinančių apskaitos ir audito katedros numatytų priemonių yra, pavyzdžiui priemonės, užtvirtinančios pedagoginės etikos laikymąsi, didesnės pagarbos ir tolerancijos studentams siekimą, oratorystės, dėstymo metodologijos, psichologijos, kalbų ir kiti kursų lankymą. Įsipareigojama, kad kiekvienas dėstytojas per 5 metų kadenciją parašytų mokymo priemonę (asistentas), vadovėlį (docentas), monografiją (profesorius). Kvalifikacijos kėlimui numatomas dalyvavimas informacinių technologijų naudojimo, statistinių metodų taikymo moksliniuose tyrimuose, kitų sričių kvalifikacijos kėlimo kursuose. Studentų gebėjimų ugdymo srityje plečiamas bendradarbiavimas su įmonių, organizacijų, kitų institucijų atstovais, kviečiant juos skaityti paskaitas, vesti seminarus, steigiama Apskaitos ir audito katedroje pirminių apskaitos, analizės ir audito dokumentų biblioteka/auditorija, plačiau taikomi atvejų analizės metodai, įsigyjant atitinkamą programinę įrangą, virtuali mokymosi aplinka. Studentų žinių vertinimo objektyvumui užtikrinti egzaminavimas vis dažniau atliekamas VU Elektroninių studijų ir egzaminavimo centre, atliekama baigiamųjų darbų plagiato patikra.

## IŠVADOS

1. Atlikus teisės aktų, norminių dokumentų bei mokslinės literatūros analizę, teigtina, kad nepriklausomumas yra būtina auditoriaus profesinė savybė, leidžianti jam objektyviai ir sąžiningai atlikti auditą, užtikrinanti patikimos ir teisingos finansinės informacijos sklaidą visuomenėje. Išorės auditorių pagrindinė veiklos sritis yra finansinis auditas – nepriklausomas finansinių ataskaitų patikrinimas ir išvados pateikimas, vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais.
2. Išanalizavus mokslinėje literatūroje pateiktus profesijos ir kompetencijos sąvokos apibūdinimus, galima teigti, kad *profesiją* sudaro tam tikrai veiklos rūšiai būtinų profesinio pasirengimo, žinių, gebėjimų, įgūdžių ir patirties visuma, o *kompetencija* išreiškia gebėjimą tikslingai ir efektyviai visa tai pritaikyti konkrečioje darbinėje aplinkoje. Taigi *profesinė kompetencija* – tai profesinis pasirengimas, žinios, gebėjimai, įgūdžiai, patirtis, kuriuos žmogus, turėdamas reikalingas asmenines savybes, geba pritaikyti vykdydamas jam pavestas funkcijas.
3. Įvertinus ir apibendrinus mokslinės literatūros šaltiniuose pateiktas kompetencijų klasifikavimo galimybes, išskiriamos šios kompetencijų rūšys: 1) profesinė kompetencija; 2) socialinė kompetencija; 3) asmeninė kompetencija. Auditoriaus *profesinę kompetenciją sudarantys elementai*: išsilavinimas, žinios, gebėjimai, įgūdžiai, norminių aktų išmanymas, patirtis, nuolatinis profesinis tobulėjimas, atestacija.
4. Teisės aktuose ir norminiuose dokumentuose, reglamentuojančiuose auditoriaus veiklą, tarp pagrindinių profesinės etikos normų išskiriamas kompetencijos ir reikiamo atidumo principas. Nors juose ir akcentuojama kompetencijos svarba, tačiau nėra detalizuojamas kompetencijos turinys, todėl sudėtinga apibrėžti auditoriui reikalingas kompetencijas.
5. Palaikant ir užtikrinant apskaitos ir audito studijų kokybę 2010–2013 m. Ekonomikos fakultete atlikta studijų programų korekcija ir atnaujinimas, atsižvelgiant į naujus Europinius standartus atitinkančius reikalavimus, įdiegta ECTS kreditų sistema, taikomi kokybės vadybos sistemos elementai ir pan. Pagal naujus reikalavimus parengtomis



studijų programomis siekiama geriau realizuoti studijų programų tikslus ir studijų rezultatus, derinti studijų dalykų (modulių) sąsajas, diegti inovatyvius mokymo metodus, įgyvendinti priemonių studijų kokybei palaikyti bei gerinti planus.

## LITERATŪRA

1. 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“ (2009). Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?204> [žiūrėta 2014 m. spalio 15 d.].
2. 2002 m. gegužės 16 d. Europos Komisijos rekomendacija 2002/590/EB dėl teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių nepriklausomumo ES. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF> [žiūrėta 2014 m. spalio 25 d.].
3. 200-asis tarptautinis audito standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ (2009). Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326> [žiūrėta 2014 m. spalio 24 d.].
4. Atestuotų auditorių profesinės kvalifikacijos kėlimo tvarkos aprašas (2013). Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?205> [žiūrėta 2014 m. gruodžio 15 d.].
5. Atestuotų auditorių profesinės kvalifikacijos kėlimo tvarkos aprašo 1 priedas „Auditorių kvalifikacijos kėlimo programos“. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?205> [žiūrėta 2014 m. gruodžio 15 d.].
6. Aukštojo mokslo sistema. Švietimo ir mokslo ministerija (2013). Prieiga per internetą: <http://www.smm.lt/web/lt/smm-studijos/aukstojo-mokslo-sistema> [žiūrėta 2015 m. vasario 28 d.].
7. Bilevičienė, T., Jonušauskas, S. (2011). *Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras.
8. Bitinas, B., Rupšienė, L., *Žydžiūnaitė, V.* (2008). *Kokybinių tyrimų metodologija: vadovėlis vadybos ir administravimo studentams*. Klaipėda: S. Jokužio leidykla-spaustuvė.
9. Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai. (2005). Vilnius: Lietuvos mokslas.
10. Buhalterių profesionalų etikos kodekso vadovas (2010). Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai. Prieiga per internetą: [http://www.tax.lt/uploads/20034-etikos\\_kodeksas\\_2012-1\\_original.pdf](http://www.tax.lt/uploads/20034-etikos_kodeksas_2012-1_original.pdf) [žiūrėta 2014 m. spalio 10 d.].
11. Bulajeva, T., Lepaitė, D., Šileikaitė-Kaishauri, D. (2011). *Studijų programų vadovas: metodinė priemonė studijų programų komitetų nariams ir dėstytojams*. Prieiga per

- internetą: [http://www.vu.lt/site\\_files/SD/Studentams/02\\_Studiju\\_programu\\_vadovas.pdf](http://www.vu.lt/site_files/SD/Studentams/02_Studiju_programu_vadovas.pdf) [žiūrėta 2015 m. vasario 25 d.].
12. Čiutienė, R., Šarkiūnaitė, I. (2004). Darbuotojų kompetencija – organizacijos konkurencingumą lemiantis veiksnys. *Ekonomika*, Nr. 67(2), p. 5–18.
  13. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (2012). Vilnius: Lietuvių kalbos institutas.
  14. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
  15. *Europos švietimo struktūrų suderinimas. Universitetų indėlis į Bolonijos procesą. Įvadas* (2007). Vilnius: Švietimo mainų paramos fondas. Prieiga per internetą: [http://www.unideusto.org/tuningeu/images/stories/documents/Lithuanian\\_version.pdf](http://www.unideusto.org/tuningeu/images/stories/documents/Lithuanian_version.pdf) [žiūrėta 2015 m. kovo 4 d.].
  16. Gižienė, V., Račelienė, L. (2012). Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimas. *Economics and Management*, Vol. 17, No. 4, p. 1516–1527. ISSN 2029-9338. doi: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.4.3024>.
  17. Jucevičienė, P., Lepaitė, D. (2000). Kompetencijos sampratos erdvė. *Socialiniai mokslai*, Nr.1(22), p. 44–50. ISSN 1392-0758. Prieiga per internetą: [http://info.smf.ktu.lt/Edukin/zurnalas/archive/pdf/2000%201%20\(22\)/4%20Juceviciene,Lepaite.pdf](http://info.smf.ktu.lt/Edukin/zurnalas/archive/pdf/2000%201%20(22)/4%20Juceviciene,Lepaite.pdf) [žiūrėta 2014 m. lapkričio 5 d.].
  18. Laužackas, R. (2005). *Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto I-kl.
  19. Laužackas, R., Stasiūnaitienė, E., Teresevičienė, M. (2005). *Kompetencijų vertinimas neformaliajame ir savaiminiame mokymesi: monografija*. Kaunas: VDU leidykla.
  20. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas: monografija*. Vilnius: TEV.
  21. Mackevičius, J., Kazlauskienė, L. (2004). Training of Auditors and Developing Their Professional Competence. *Engineering economics*, No. 3(38), p. 71–77. ISSN 1392-2785. Prieiga per internetą: <http://archive.minfolit.lt/arch/18001/18111.pdf> [žiūrėta 2014 m. spalio 19 d.].
  22. Martinavičius, J., Gaižauskas, L. (2013). Europos standartus atitinkančių apskaitos ir audito specialistų ugdymas VU Ekonomikos fakultete. *Homo-societas-technologiae*, Nr. 2 (2), p. 55–62. ISSN 2029-9737.
  23. Martinavičius, J., Galinienė B. (2012). Apskaitos ir audito specialistų rengimo ypatumai VU Ekonomikos fakultete. // *Įžvalgos*, 1(7). Utenos kolegija, p. 134–148.
  24. Petkevičiūtė, N., Kaminskytė, E. (2003). Vadybinė kompetencija: teorija ir praktika. *Pinigų studijos*, Nr.1, p. 65–80. Prieiga per internetą: <http://www.lb.lt/petkevi-ciute> [žiūrėta 2014 m. lapkričio 11 d.].
  25. Raziūnienė, D., Skvarčienė-Nirenberg, J., Subačienė, R. (2012). Apskaitos profesijos ir profesionalumo sampratos analizė: Lietuvos atvejis. *Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste: tarptautinės mokslinės konferencijos mokslo darbai*, 2 dalis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 609–618.

26. Savanevičienė, A., Stukaitė, D., Šilingienė, V. (2008). Development of Strategic Individual Competences. *Engineering economics*, No. 3(58), p. 81–88 . ISSN 1392–2785. Prieiga per internetą: <http://www.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/inze-ko/58/1392-2758-2008-3-58-81.pdf> [žiūrėta 2014 m. spalio 20 d.].
27. Stankevičienė, A., Lobanova, L. (2006). *Personalo vadyba organizacijos sistemoje: mokomoji knyga*. Vilnius : Technika.
28. Tarptautinių žodžių žodynas (2007). Vilnius : Žodynas.

## CONDITIONS OF THE DEVELOPMENT OF EXTERNAL AUDITOR'S COMPETENCE

Lionius Gaižauskas, Daiva Raziūnienė, Laura Rimkutė

### Summary

Preparation of the university level accounting and audit graduates at the Vilnius University's Faculty of Economics is exposed in the article. The graduates amounts and average figures trend analysis proves that more than 8400 highly qualified accounting and audit specialists were prepared during 58 years, and the share of Faculty of Economics' in Lithuania's universities accounting and audit graduates output comes to about one third.

The main aims and objectives of Bachelor and Master study program in Accounting and Audit are described as well as the experience and outcomes of the implementation of the studies at the Faculty of Economics. Quality assurance and support of the studies at the Faculty and the Department of Accounting are described by means of abundant student, graduates and employers surveys' data. Survey result analysis give an opportunity to obtain a thorough view of the study process in respect to teaching and subject quality, popularity, discipline, the level of the taught subjects and obtained knowledge and competences of the accounting and audit graduates. In the same time the renewal of study program in Accounting and Audit is in the progress, and the European Credit Transfer and Accumulation System is the target of the process.

# MAITINIMO IR GĖRIMŲ TEIKIMO VEIKLĄ VYKDanČIŲ ĮMONIŲ VEIKLOS EFEKTYVUMO VERTINIMO SISTEMA

Jolita Kalėdaitė

Magistrantė

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 52366153

El. paštas: kaledaite.j@gmail.com

Rasa Subačienė

dr., docentė

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 52366153

El. paštas: rasa.subaciene@ef.vu.lt

***Anotacija.** Straipsnyje nagrinėjamas maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumo vertinimas. Atskleidžiami veiklos efektyvumo sąvokos pagrindiniai elementai, nusakantys jo vertinimo pagrindinius kriterijus, pateikiami finansinės analizės instrumentai: horizontalioji, vertikaliųjų ir santykinė analizės, piramidinės analizės schema, skirta maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių grynojo pelningumo vertinimui. Siūloma maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumo vertinimo sistema, kurią sudaro pirminės įmonės būklės analizės, klasikinės santykinės analizės, operatyvinės veiklos analizės bei analizės rezultatų vertinimo ir išvadų pateikimo elementai. **Pagrindiniai žodžiai:** veiklos efektyvumo vertinimas, piramidinė analizė, maitinimo ir gėrimų teikimo veikla*

## ĮVADAS

Šalies ekonomikos vystymasis, globalios ekonominės padėties kitimas, vis didėjanti konkurencija verslo rinkoje, skatina įmones ieškoti naujų veiklos efektyvumo vertinimo ir didinimo priemonių. Veiklos efektyvumo vertinimo priemonėse svarbią vietą užima tam tikra rodiklių sistema, tačiau dažnai sunku rasti optimalius rodiklius, kuriais būtų galima nustatyti įmonės veiklos efektyvumą ir stabilumą, ypač analizuojant specifinės veiklos efektyvumą. Todėl būtina suformuoti tinkamą specifinės veiklos efektyvumo vertinimo sistemą, kuri leistų greitai ir objektyviai įvertinti įmonės finansinę būklę, rezultatus bei operatyvinės veiklos efektyvumą. Atsižvelgdami į įmonės veiklos specifiškumą atspindinčią sistemą įmonės, vadovai galėtų priimti optimalius valdymo sprendimus, racionaliau

valdyti išteklius bei įmonės veiklos efektyvumo didinimo priemonės, taip pat tai leistų greičiau pastebėti įmonę ištikusius sunkumus ir rasti objektyvesnių veiklos tobulinimo kryptių. Dauguma autorių (Berstein, 1993; Šlekienė, Klimavičienė, 2000; Urniežius, 2004; Bagdžiūnienė, 2005; Mackevičius, 2007; Juozaitienė, 2007; Mačerinskienė, Buškevičiūtė, 2009; Mackevičius, Poškaitė, Villis, 2011; Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas, 2014) išskiria bendrus (klasikinius) veiklos efektyvumą leidžiančius įvertinti rodiklius. Atskiros įmonių veiklos rūšių specifiškumo vertinimo sistemos nėra plačiai analizuotos. Nagrinėjant maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumą galima būtų remtis M. G. Jagles (2007), R. Subačienės, R. Budrionytės, L. Kazlauskienės (2012) darbais.

**Tyrimo tikslas** – sudaryti maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumo vertinimo sistemą.

**Tyrimo metodai** – mokslinės literatūros analizė, informacijos sintezė, sisteminimas, grupavimas, lyginimas ir apibendrinimas.

## 1. VEIKLOS EFEKTYVUMO SĄVOKOS VERTINIMAS

Veiklos efektyvumo sąvoka yra didžia dalimi susijusi su efektyvumo sąvoka, kuri naudojama labai plačiai tiek mokslinėje literatūroje tiek įvairiose mokslo sferose, tiek verslo aplinkoje. Ypač plačiai efektyvumo sąvoka yra naudojama ekonomikos teorijoje. Vertinant įvairius autorius, pastebima, jog nėra vieningos efektyvumo sampratos. Skirtingi autoriai efektyvumą apibrėžia nevienodai (žiūr. 1 lentelę).

Išanalizavus 1 lentelėje pateiktus autorių efektyvumo apibrėžimus galima teigti, kad visoje efektyvumo apibrėžimų įvairovėje vyrauja bendras aspektas, tai – veiklos kokybė, produktyvus pastangų panaudojimo lygis, tikslų realizavimas bei veiksmingas produktyvaus rezultato siekimas minimaliomis sąnaudomis, racionaliai panaudojant turimus išteklius, kas atspindi pagrindinius veiklos efektyvumo vertinimo kriterijus. Bet kurios įmonės veiklos efektyvumo vertinimas svarbus atliekant esamos finansinės būklės analizę, nagrinėjant verslo perspektyvas ir veiklos gerinimo galimybes.

## 1 lentelė. Efektyvumo apibrėžimai

Autorius(-iai)	Efektyvumo apibrėžimas
Puškorius, S., 2002	Efektyvumas – tai santykis tarp pageidaujamos veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių bei kitų resursų.
Lukaševičius, K., Martinkus, B., Pikty, R., 2005	Efektyvumas – išteklių panaudojimo lygis, garantuojantis maksimalų rezultatą.
Newbold, D. 2005	Efektyvumas – tai būseną, kai bet kokios produkcijos gamybos kaštai yra minimalūs, o gaunama nauda – maksimali.
Navickas, V., Sujeta, L., 2006	Efektyvumas tai rezultato ir išlaidų rezultatui gauti santykis, t.y. organizacija veikia efektyviai tada, kuomet yra patiriamas mažiausias visų veiksmų sąnaudų.
Šimaitytė, D. ir kt., 2006	Efektyvumas įmonės veiklos veiksmingumas, rezultatyvumas, reiškiamas ta veikla pasiektu rezultatu ir sąnaudų jam pasiekti santykiu.
Deksnienė, J., Rudytė, D. ir kt., 2007	Efektyvumas – gamybos išteklių panaudojimo lygis, garantuojantis maksimalų rezultatą.
Daft, R. L., 2009	Efektyvumas – sunaudotas išteklių kiekis, norint pasiekti įmonės tikslus.
Štaras, K., Šiopė, A., 2010	Efektyvumas – sąnaudų, išteklių ir kokybiško rezultato santykis.
Mackevičius, J., Daujotaitė, D., 2011	Efektyvumas – sukurtų produktų ir sunaudotų kompleksinių išteklių santykis.
Manzoor, Q., 2012	Efektyvumas – tai sąvoka, kuri parodo, kaip efektyviai pasiekiami organizacijos tikslai
Mackevičius, J., Giriūnas, L., Valkauskas, R., 2014	Efektyvumas – racionalus lėšų cirkuliavimas gamybos procese, kuris užtikrina greitą gamybos proceso ciklą.

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

## 2. VEIKLOS EFEKTYVUMO VERTINIMO INSTRUMENTAI

Siekiant pažinti supančius reiškinius bei procesus ypač šiuolaikinėmis dinamiško ir konkurencingo verslo sąlygomis, reikia juos įvertinti, įtraukiant jų tarpusavio ryšius ir priklausomybę. Finansinė analizė yra vienas iš svarbiausių įmonės veiklos informacijos šaltinių ir yra pagrindinis veiklos efektyvumo vertinimo instrumentas. Ji atskleidžia įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, nustato rodiklių kitimą nulemiančius veiksnius ir priežastis, padeda įvertinti ateities perspektyvas bei geriau suprasti vykstančius reiškinius ir procesus bei priimti racionalius sprendimus.

Finansinė analizė yra svarbus ekonominės informacijos šaltinis, kuris remdamasis objektyvia informacija, padeda nustatyti įvairius įmonės

veiklos trūkumus, numatyti, kaip juos galima pašalinti ar jų išvengti, nustatyti įmonės pelningumą, efektyvumą bei plėtros galimybes. Finansinė analizė yra svarbiausia įmonės veiklos analizės dalis, kurioje tarpusavyje susipynę finansinės ir ūkinės veiklos analizės aspektai. Finansinis rezultatas priklauso ir nuo vadybos lygio, racionalaus finansų ir kitų įmonės išteklių naudojimo. Savo ruožtu įmonės veiklos sėkmė priklauso nuo jos finansų būklės. Finansinė analizė atskleidžia vidinius rezervus ir galimybes dirbti geriau, racionaliau naudoti materialinius, darbo ir finansinius išteklius, padeda nustatyti įmonės veiklos finansinius rezultatus, įvertinti esamą padėtį ir ateities perspektyvas (Mackevičius, 2007). Visa tai neatšiejama, svarbi šiuolaikinio verslo dalis. Finansinės analizės metu gauta informacija padeda patikrinti, ar praityje buvę priimti sprendimai pasiteisino, taip pat pagrįsti esamus ir būsimus valdymo sprendimus.

Finansinė analizė gali padėti atskleisti daug informacijos apie įmonės finansinę būklę, rezultatyvumą, tačiau, siekiant atitinkamų tikslų, reikia pasirinkti tinkamą analizės sistemą: pasirinkti adekvačius finansinės analizės būdus, apskaičiuoti reikiamus rodiklius, įvertinant rodiklių tarpusavio ryšius.

Dažniausiai autoriai išskiria ir naudoja tris finansinės analizės rūšis – horizontaliąją, vertikaliosią ir santykinę. Horizontalioji ir vertikalioji analizė yra identiškos mūsų praktikoje taikomiems palyginimo bei dinamikos eilučių analizės, taip pat rodiklių lyginamųjų svorių skaičiavimo metodams. Horizontalioji ir vertikalioji finansinės analizės yra pradinis analizės etapas, padedantis įvertinti atskirų rodiklių kitimo tendencijas bei reikšmingumą įmonės veiklai. Santykinė arba kitaip vadinama finansinių koeficientų analizė, kurios pagrindas – skirtingų finansinės ataskaitos rodiklių lyginimas tarpusavyje, tiria įmonės veiklos finansinį stabilumą, efektyvumą, pelningumą. Santykiniai finansiniai rodikliai atspindi finansinių ataskaitų ir jų straipsnių tarpusavio ryšius (Mackevičius, 2005). V. Janovič (2012) teigia, kad santykiniai finansiniai rodikliai atspindi įmonėje vykstančių finansinių procesų ryšius, fiksuoja pastarųjų finansinės būklės pasikeitimus, iliustruoja trendus ir jų pakitimo charakterį. Anot B. Galinienės (2004), finansinė analizė gali būti atliekama pasitelkus tiek mažiau, tiek daugiau rodiklių, kurie apibūdina įvairius verslo aspektus. Tačiau be didelės rodiklių įvairovės, egzistuoja ir didelė jų pavadinimų

įvairovė. Todėl pasirenkant, skaičiuojant bei vertinant rodiklius, svarbiausia yra rodiklių turinys ir jų interpretacija. Tiek užsienio, tiek lietuvių autorių moksliniuose darbuose nėra vieningos santykinų rodiklių klasifikavimo sistemos: yra išskiriamos skirtingos rodiklių grupės, su nevienodu rodiklių kiekiu ir netgi jų pavadinimais. Santykinų rodiklių grupavimas Lietuvių ir užsienio autorių darbuose pateiktas 2 lentelėje.

**2 lentelė.** Santykinų rodiklių grupavimas Lietuvos ir užsienio autorių darbuose

Lietuvos autorius(-iai)	Rodiklių grupės	Užsienio autorius(-iai)	Rodiklių grupės
Kvedaraitė, R., 1997	Pelningumo Turto valdymo Likvidumo Įsipareigojimų	Wilson, P., 1997	Likvidumo Aktyvumo Pelningumo Įsiskolinimo
Juozaitytė, L., 2000	Pelningumo ir sąnaudų lygio Trumpalaikio mokumo Bendrojo mokumo	Brigham, E., F., Daves, P., R., 2004	Mokumo Turto valdymo Skolų valdymo Pelningumo Rinkos vertės
Urnėžius, R., 2004	Likvidumo Efektyvumo (apyvartumo) Kapitalo Pelningumo ir rentabilumo Paskolos aptarnavimo	Savickaja, G., V., 2005	Bendri Mokumo ir finansinio stabilumo Veiklos aktyvumo Pelningumo Gamybos intensyvumo Investicinės veiklos Įsipareigojimų ir biudžeto vykdymo
Bagdžiūnienė, V., 2005	Apyvartumo Mokumo ir stabilumo Pelningumo	Black G. 2004	Pelningumo Efektyvumo Likvidumo Ilgalaičių skolų Investicijų
Kancerevyčius, G., 2004	Likvidumo (mokumo) Veiklos efektyvumo (turto valdymo) Kapitalo struktūros ir finansinio sverto (skolų valdymo) Pelningumo Rinkos		
Šlekienė, D., Klimavičienė, I., 1999	Pelno normos (maržos) Pelningumo Likvidumo Padengimo Finansinio stabilumo Apyvartumo		

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais



Toks skirtingas santykiinių rodiklių grupavimas sudaro labai daug nepatogumų finansinės analizės rezultatų informacijos vartotojams (Mackevičius, 2006).

Dažniausiai vertinant veiklos efektyvumą yra skaičiuojami klasikiniai rodikliai tokie, kaip pelningumo, mokumo ar kitaip pavadintose rodiklių grupėse. Siekiant atspindėti maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos specifiką, tikslinga išskirti papildomą rodiklių grupę – operatyvinės veiklos rodiklius, kurie pateikti 3 lentelėje.

3 lentelė. Operatyvinės veiklos rodikliai

Nr.	Rodiklis	Formulė	Rodiklio apibūdinimas
1	Vieno darbuotojo vidutiniškai aptarnautų klientų skaičius (žmonėmis) – (VDVAKS)	$\frac{\text{Aptarnauti klientai}}{\text{Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius}}$	Parodo, darbuotojų produktyvumą, kiek klientų vidutiniškai aptarnauja vienas darbuotojas.
2	Vieno darbuotojo vidutinė kliento aptarnavimo trukmė pamainoje (min)	$\frac{\text{Pamainos trukmė}}{\text{VDVAKS}}$	Parodo, kokia yra vidutinė kliento aptarnavimo trukmė pamainoje
3	Vieno darbuotojo aptarnautų staliukų skaičius (vnt)	$\frac{\text{Staliukų skaičius}}{\text{Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius}}$	Parodo, kiek vidutiniškai vienam darbuotojui tenka aptarnauti staliukų.
4	Vidutiniškai aptarnautų klientų skaičius prie vieno staliuko (žmonėmis)	$\frac{\text{Klientų skaičius}}{\text{Turimų staliukų skaičius}}$	Rodiklis atskleidžia, aptarnautų klientų skaičių prie vieno turimo staliuko.
5	Vidutinės vieno staliuko uždirbamos pardavimo pajamos (apyvarta) (Eur)	$\frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Turimų staliukų skaičius}}$	Rodiklis atskleidžia, vieno turimo staliuko uždirbamas pajamas.
6	Pardavimo pajamų tenkančių vienam klientui vidurkis (Eur)	$\frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Viso klientų}}$	Parodo, pardavimo pajamų vidurkio lygį vienam klientui. Svarbu analizuoti šio rodiklio tendencijų rezultatus.
7	Grynasis pelnas tenkantis vienam darbuotojui (Eur)	$\frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius}}$	Rodiklis parodo, kiek grynojo pelno (nuostolio) sukuria vienas darbuotojas.
8	Pardavimų pajamos vienam darbuotojui (Eur)	$\frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Darbuotojų skaičius}}$	Rodiklis rodo pardavimo pajamų vienam darbuotojui vidurkį.
9	Veiklos sąnaudos tenkančios vienam darbuotojui (Eur)	$\frac{\text{Veiklos sąnaudos}}{\text{Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius}}$	Rodiklis atskleidžia veiklos sąnaudų vidurkį darbuotojui, kuris yra įdarbintas.
10	Veiklos sąnaudos tenkančios vienam aptarnautam klientui (Eur)	$\frac{\text{Veiklos sąnaudos}}{\text{Klientų skaičius}}$	Rodiklis atskleidžia veiklos sąnaudų vidurkį klientui.

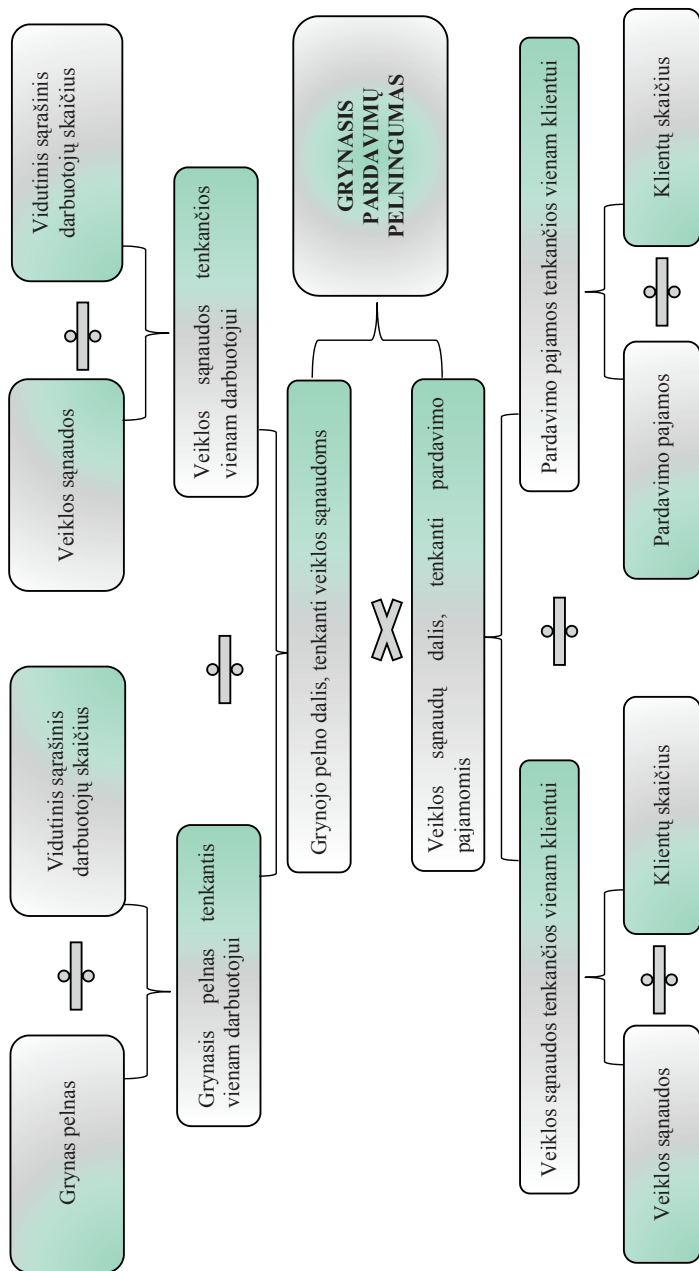
Sudaryta autorių, remiantis Jagels 2007, Subačiene, Budrionyte, Kazlauskienė, 2012.

Taip pat vertinant maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklą, tikslinga būtų remtis kitu veiklos efektyvumo vertinimo instrumentu – piramidinės analizės metodika. Ši metodika sudaryta, atsižvelgiant į Du Ponto analizės esmę (Berstein, 1993), kuri atskleidžia nagrinėjamo rodiklio kitimo priežastis, išskaidant jį į naujus rodiklius, taip vadinamus nagrinėjamą rodiklį sąlygojančius veiksnius. Nagrinėjant maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumą, siūloma gryojo pelningumo rodiklį išskaidyti šios veiklos specifiškumą atskleidžiančiais operatyvinės veiklos rodikliais, kurie nustatytų šio pelningumo priežastis bei padėtų nustatyti, kurie veiksniai darė įtaką grynam pelningumui (1 pav.).

### 3. SIŪLOMA VEIKLOS EFEKTYVUMO VERTINIMO SISTEMA, SKIRTA MAITINIMO IR GĖRIMŲ TEIKIMO VEIKLĄ VYKLANČIOMS ĮMONĖMS

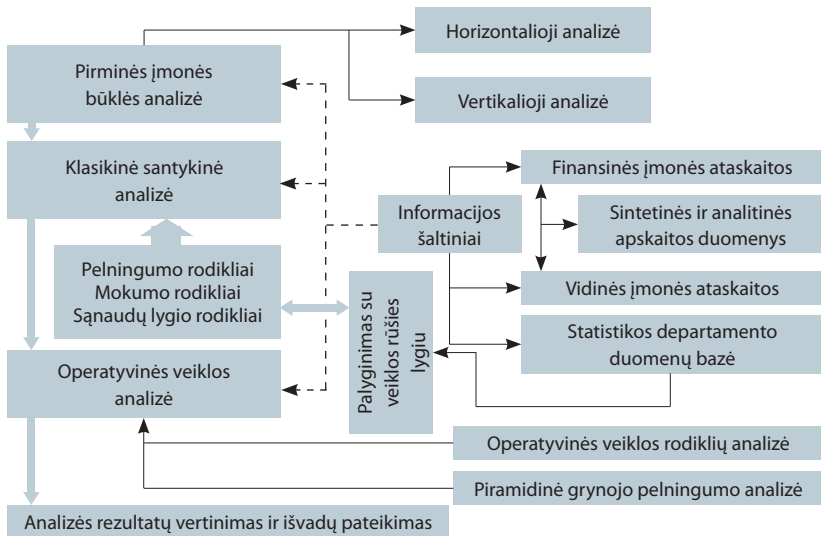
Atrinkti veiklos efektyvumą leidžiantys įvertinti rodikliai, kurie, galėtų geriausiai apibūdinti paslaugas teikiančių ar maisto ir gėrimų veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumą bei kurių dinamika leistų įvertinti šios būklės pokyčius. Veiklos efektyvumo vertinimui siūloma kompleksinė veiklos efektyvumo vertinimo sistema, kuri pateikta 2 paveiksle.

Maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumo vertinimą siūloma pradėti nuo informacijos rinkimo, sisteminimo, t.y. suformavimo tinkamos užduoties su pirminės informacijos apdorojimu dirbantiems asmenims. Tuomet turėtų būti atliekamas pirminės įmonės būklės vertinimas, t. y. finansinių ataskaitų horizontalioji ir vertikalioji analizė, kurios yra ir pagrindas santykinę analizės rezultatų vertinimui. Atlikus klasikinę santykinę analizę ir apskaičiavus įmonės pelningumą, mokumą, sąnaudų lygį bei apyvartumo rodiklius, siūloma juos palyginti su šalies maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių lygiu. Nagrinėjant įmonės operatyvinės veiklos rodiklius siūloma skaičiuoti tokius rodiklius, kaip vieno darbuotojo vidutiniškai aptarnautų klientų skaičius, vieno darbuotojo vidutinė kliento aptarnavimo trukmė pamainoje, vieno darbuotojo aptarnautų staliukų skaičius, vidutiniškai aptarnautų klientų



**1 pav.** Piramidinė grynojo pardavimų pelningumo analizės schema maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančioms įmonėms  
Šaltinis: sudaryta autorių

skaičius prie vieno staliuko, vidutinės vieno staliuko uždirbamos pardavimo pajamos ir kitus. Taip pat siekiant įvertinti veiksnius, dariusius įtaką grynajam pelningumui, siūloma taikyti maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių grynojo pelningumo piramidinės analizės schemą. Tokia klasikinių bei maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą atspindinčių veiklos efektyvumo vertinimo sistema turėtų padėti įmonių vadovams tinkamai įvertinti įmonės finansinę būklę, rezultatyvumą, atskleisti silpnąsias vykdomos veiklos sritis bei numatyti įmonės vystymosi perspektyvas.



**2 pav.** Maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumo vertinimo sistema

Šaltinis: sudaryta autorių

## IŠVADOS

Vertinant veiklos efektyvumo sąvoką, buvo išnagrinėti efektyvumo apibrėžimai, kurie atskleidė bendrą šios sąvokos pamatinį požymį, kuris nusako pagrindinius veiklos efektyvumo kriterijus, tai – veiklos kokybė, produktyvus pastangų panaudojimo lygis, tikslų realizavimas bei veiksmingas produktyvaus rezultato siekimas minimaliomis sąnaudomis ir racionaliai panaudojant turimus ribotus išteklius.

Nagrinėjant bet kokios veiklos rūšies įmonės finansinę būklę, rezultatyvumą, veiklos efektyvumą, pirmiausia taikomi tokie finansinės analizės instrumentai, kaip horizontalioji, vertikalioji ir santykinė analizės. Santykinės analizė atliekama skaičiuojant klasikinius santykinius rodiklius, kurie tradiciškai skirstomi į tokias grupes, kaip pelningumo, mokumo ar kitose. Siekiant atspindėti įmonių veiklos specifiką, išskiriama papildoma rodiklių grupė – operatyvinės veiklos rodikliai, kurie detalizuoja mi atsižvelgiant į maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių ypatumus. Analizuojant grynojo pelningumo kitimo tendencijas, siūloma remtis kitu finansinės analizės instrumentu – piramidinės analizės metodika – piramidine grynojo pardavimų pelningumo analizės schema, skirta maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančioms įmonėms.

Vertinant maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą vykdančių įmonių veiklos efektyvumą, siūloma taikyti pateiktą sistemą, kurią sudaro pirminės įmonės būklės analizės, klasikinės santykinės analizės, operatyvinės veiklos analizės bei analizės rezultatų vertinimo ir išvadų pateikimo elementai.

## LITERATŪRA

1. Bagdžiūnienė, V. (2005). Įmonių veiklos planavimas ir analizė. Esmė ir verslo situacijos – Vilnius: Conto litera, 178 p.
2. Bernstein, L., A. (1993). Financial statement analysis. Theory, Application and Interpretation.
3. Black, G. (2004). Applied Financial Accounting and Reporting – Oxford University Press, 404 p.
4. Brigham, E. F., Daves, P. R. (2004). Intermediate Financial Management – Thomson, Sveeth-Western, 1038 p.
5. Daft, R., L. (2009). Organization theory and design / 10th ed. – Mason: South – Western Cengage Learning. 20 p.
6. Deksnienė, J., Rudytė, D., Šimaitienė, K., Šimaitytė, D. (2007). Lietuvos tekstilės įmonių ūkinės veiklos efektyvumo įvertinimas ir tendencijos. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Nr.2 (9), p.37–44.
7. Galinienė, B. (2004). Turto ir verslo vertinimo sistema. Formavimas ir plėtros koncepcija. Vilnius: VU leidykla.
8. Jagels, M. G. (2007). Hospitality Management Accounting (9th edition). John Wiley & Sons. INC.

9. Janovič, V. (2012). Įmonių perspektyvinė finansinė analizė esant neapibrėžtumui. *Business systems and economics*, 2(1), p. 102–115.
10. Juozaitienė, L. (2000). Įmonės finansai: analizė ir valdymas: mokomoji knyga. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
11. Juozaitienė, L. (2007). Įmonės finansai: analizė ir valdymas: vadovėlis. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
12. Kancerevyčius, G. (2004). Finansai ir investicijos. Kaunas: Aušra.
13. Kvederaitė, V. (1997). Firmos finansinė analizė – Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 60 p.
14. Lukaševičius, K., Martinkus, B., Piktys, R., (2005). Verslo ekonomika. Kaunas: Technologija.
15. Mackevičius, J. (2005). Įmonės veiklos analizė. Vilnius: TEV.
16. Mackevičius, J. (2006). Finansinių santykių rodiklių skaičiavimas ir grupavimas. *Ekonomika*. p. 20–33.
17. Mackevičius, J. (2007). Įmonių veiklos analizė: informacijos rinkimas, sistemini- mas ir vertinimas: monografija. Vilnius: TEV.
18. Mackevičius, J., Daujotaitė, D. (2010). Veiklos audito elementai: analizė ir auditas. Socialinių mokslų studijos. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos cen- tras.
19. Mackevičius, J., Giriūnas, L., Valkauskas, R. (2014). Finansinė analizė. Vilnius: Vil- niaus universiteto leidykla.
20. Mackevičius, J., Poškaitė, D., Villis, L. (2011). Finansinė analizė: mokomoji knyga. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras.
21. Mačerinskienė, I., Buškevičiūtė, E. (2009). Finansinė analizė: vadovėlis. Kaunas.
22. Manzoor, Q (2012). Impact of Employees Motivation on Organizational Effective- ness. *Business Management and Strategy*. 2012, Vol. 3 (1): 1–12.
23. Navickas, V., Sujeta L. (2006). Tarptautinės logistikos sistemos poveikis nacionali- nei ekonomikai // *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Nr. 2006.2 (7). Kaunas: KTU leidykla.
24. Newbold, D. (2005). A Brief Description of the Methods of Economic Appraisal and the Valuation of Health States // *Journal of Advanced Nursing*
25. Puškorius, S. (2002). 3 E koncepcijos plėtra. Iš: *Viešojoji politika ir administravimas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
26. Savickaja, G., V. (2005). Metodika ekonomiškogo analiza chozjajstvennoj de- ja- telnosti.. Moskva: INFRAM.
27. Subačienė R., Budrionytė R., Kazlauskienė L. (2012). System of Ratio Analysis of Tourism Companies. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika* 11, Vilniaus uni- versiteto Kauno humanitarinis fakultetas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija. p 98–115.

28. Šimaitytė, D. ir kt. (2006). AB „Linus – veiklos ekonominio efektyvumo įvertinimas // Jaunųjų mokslininkų darbai. Šiauliai: VŠĮ Šiaulių universiteto leidykla, Nr. 2 (9), ISSN 1648–8776.
29. Šlekienė, D., Klimavičienė, I. (1999). Įmonės veiklos finansinis įvertinimas – Kaunas: Technologija, 146 p.
30. Šlekienė, D., Klimavičienė, I. (2000). Įmonės veiklos finansinis įvertinimas. Kaunas: Technologija.
31. Štaras, K., Šiopė A. (2010). VŠĮ Centro poliklinikos veiklos efektyvumo vertinimas. Socialinių mokslų studijos. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, Nr. 3 (7), p. 163–176.
32. Urniežius, R. (2004). Ūkinės veiklos ekonominė analizė. Vilnius: Ekonomikos mokymo centras.
33. Wilson, P. (1997). Mažos įmonės finansinis valdymas. Vilnius: Alma Littera.

## PERFORMANCE EVALUATION SYSTEM FOR COMPANIES OF FOOD AND BEVERAGE SERVICE ACTIVITIES

Jolita Kalėdaitė, Rasa Subačienė

### Summary

The economic development of the country, change of global economic situation, increasing competition in the business market, encourages companies to seek new measures for business performance assessment and improvement. An appropriate system of ratios may be used as one of the tools for evaluation of company's activity and stability, especially in the analysis of specific performance. Besides, an appropriate specific operational performance assessment system would enable quick and objective assessment of the financial position, performance and operational efficiency.

The article investigates a performance efficiency evaluation for companies of food and beverage service activities. There are disclosed basic elements of the performance efficiency term, which describe key criteria for its assessment; presented instruments of financial analysis: horizontal, vertical and ratio analysis, net profitability assessment scheme of pyramid analysis for companies of food and beverage service activities; proposed performance efficiency assessment system for companies of food and beverage service activities, which consists of such elements as initial company's financial condition evaluation, classical ratio analysis, operational performance analysis, evaluation of results and conclusions.

# DEVELOPMENT OF STATUTORY REGULATION OF ACCOUNTING IN RUSSIA

**Svetlana Karelskaia**

PhD in Economics

Saint-Petersburg State University

St. Petersburg, Chaikovsky str, 62 , Russia

Tel. (7812) 2720785

E-mail: SNKarelskaya@mail.ru

**Ekaterina Zuga**

PhD in Economics

Saint-Petersburg State University

St. Petersburg, Chaikovsky str, 62 , Russia

Tel. (7812) 2720785

E-mail: ekaterinazuga@mail.ru

---

***Annotation.** The current phase of accounting development in Russia is characterized by the process of harmonization of national rules and international financial reporting standards (IFRS). An insight into the history of the Russian accounting system based on statutory regulation, would make it possible to reveal the major problems connected with imbedding of IFRS into Russian practice and define the ways for overcoming the complexities which specialists in the field often encounter in their comprehension.*

*The analysis of the major statutory documents which make the basis for the regulation of accounting practice in Russia makes it possible to distinguish a number of characteristic features that form the traditions in Russia: 1) a strict and extremely detailed normative definition of the accounting procedure. This approach established in Russian accounting practice hinders the process of bringing the Russian practice of accounting closer to IFRS and of furthering the application of the accountant's professional judgment; 2) differentiation of the accounting rules depending on the scope and volume of business a particular company is doing; 3) the idea of primary documents as a compulsory and requisite precondition of making entries on the accounts.*

*All the above mentioned reasons made the process of imbedding of IFRS into Russian accounting practice considerably complicated.*

***Main words:** accounting, statutory regulation, IFRS*

---

## INTRODUCTION

The current phase of accounting development in Russia is characterized by the process of harmonization of national rules and regulations and international financial reporting standards (IFRS). Accounting principles formed under the influence of the Anglo-American model are gradually introducing themselves into the Russian accounting system formed under the influence of the European model, and that often brings to their



misunderstanding in real-life practice. An insight and study into the history and evolution of the Russian accounting system based on statutory regulation, would make it possible to define the scope of major problems connected with imbedding of international financial reporting standards into Russian practice and find ways for overcoming the complexities which specialists in the field often encounter in their comprehension.

Highlighting the features of Russian statutory regulation of accounting and the historical periods in which they were brought into practice has been the target objective of this research.

The research tasks included the following, i.e.

- division into periods the history of Russian statutory regulation evolution;
- identification of major legal documents within each period;
- revealing the legal features in every historical period.

This study uses such scientific methods of enquiry as analysis and synthesis, identification of cause-effect relations, the monographic method, and the comparative method.

## 1. THE FIRST RUSSIAN STATUTORY DOCUMENT ON ACCOUNTING

Statutory regulation of accounting has started to form in Russia since 1740, the year the earliest Russian statutory document – Bankruptcy Regulations – specifying the rules of bookkeeping and accounting for commercial<sup>1</sup> entities, was adopted (Complete Collection of Laws of the Russian Empire, first edition (hereinafter, CCLRE (1), XI, p. 316). Many historians believe that the first Russian statutory document on accounting was the regulation ‘On the Admiralty and Shipyard Management’ published in 1722 (Lvova, 2003, p. 86; Sokolov, 2003 (a), p. 41; Kaverina, 2003, p. 73; Medvedev, Nazarov, 2007, p. 40). It made regulations for accounting at the Admiralty which was in charge of shipbuilding and Russian fleet management. This entity was state-owned, consequently, the said regulation formed the basis for budgetary accounting. Alongside with this, the statutory document was a local normative act, as it described the accounting rules at just one company.

The adoption of Bankruptcy Regulations was preconditioned by the necessity to set up the basics for civil legislation in Russia following the European mode. *Ordonnance de Commerce*, or *J. Savary Code*, adopted in 1673, served the sample basic document for that. The French lawmaker in his *Ordonnance de Commerce* raised prevention of insolvency as a core problem, and this was exactly the point that was transferred to the Russian version of the law. Yet, it was supplemented with the rule specifying an annual drawing up the book balance sheet, which was rather tiresome for practitioners, for they became acquainted with the double-entry bookkeeping only in 1783 when ‘*The Key to Commerce or Trade, or Otherwise the Art of Bookkeeping Explaining the Content of Merchant Books and Accounts Maintenance*’ was first published in the Russian language, i.e. 43 years later. Russian lawmakers focused their prime attention on some practical aspects of bookkeeping, i.e. on keeping and maintaining accounting and reporting books as documents-of-proof for the fact of business transactions, and also on putting together the balance sheet, which was a must for the bottom-line in bookkeeping and accounting procedures.

Bankruptcy Regulations specified yet another significant peculiarity inherent to Russian statutory documents. The statute named and fixed penalties and punishment for the failure of accounting books and omission of balance sheets in case of bankruptcy, and that was ‘a worthy fine’, or capital punishment by gallows (CCLRE (1), XI, p. 315). Still, there is no proper surviving evidence on application of such punitive measures. This just strengthens the idea that already then the unspoken rule, that the strictness of rules is balanced out by their non-obligatory performance, governed the country. Nonetheless, the situation was not so evident when the first statutory document was in effect, for it was merely impossible to observe the law at the time in the absence of specialists with the know-how.

## 2. ACCOUNTING REGULATORY CONTROL IN THE 19<sup>TH</sup> CENTURY IN RUSSIA

In the revised version of Bankruptcy Regulations adopted in 1800 and in the supplement to it ‘*On the Format of Record and Note Books for Merchants to Register Their Transactions*’ published in 1807 lawmakers took

advantage of the previous experience and made an attempt to teach entrepreneurs double-entry bookkeeping. Therefore, they introduced a detailed description of the accounting procedure with the sample of arithmetic filling in accounting registers into the texts of legal documents. The method of bookkeeping prescribed by statutory documents presented a combined Italian and German form of accounting formation. In a more detailed way the Italian and German methodology of accounting were described in the book by Ya.V. Sokolov 'Fundamentals of accounting theory' (Sokolov, 2003, pp. 336–342). More than that, they introduced into this document a new for the Russian practice rule of division the requirements connected with accounting dependent on the volume and scope of the entities' business activity. Major companies were subject to full observance of the prescribed procedure and the accounting rules, while small companies could restrict their accounting to the single-entry bookkeeping (CCLRE (1), XXVI, p. 457, CCLRE (1), XXIX, pp. 1173–1179).

Historically this document served a starting point for the establishment of a peculiar Russian legal system with reference to bookkeeping, i.e. step-wise regulation of accounting procedures by way of ruling directives and instructions concerning the rules of processing and filling out recording media, accounting registers and reporting blank forms.

The 1800 Bankruptcy Regulations were replaced by Commercial Insolvency Regulations in 1832. Like the previous document, this one was also later amended (in 1834), and a detailed directive was added concerning the description of the rules of bookkeeping, i.e. Provision on Merchant books with Samples of Bookkeeping Registers (CCLRE (2), VII, pp. 420–436; IX, Cap.1. pp. 339–452; Cap. II, pp. 123–133). The major novelty came in provisions on keeping and evaluation procedures of balance sheet figures. The said documents, as slightly revised, had existed as such until the beginning of the 20<sup>th</sup> century.

Unfortunately, legal norms on accounting were continued to be neglected in real life. *'Even in the capital and in big companies Merchant books are being kept rather negligently, which is quite often evidenced in litigation'* (Shershenevich, 1908, p. 201). The cause of that lay in the fact that the law specified commercial secret for bookkeeping registers (CCLRE

(2), IX, Cap. I, p. 452). Their non-existence was found out only when they were needed by court in bankruptcy cases (Lvova, 2006 a, p. 56).

The situation changed with the appearance of securities. The number of joint-stock companies was increasing. Allocation of stocks on the open market had brought forth a lot of new companies with numerous shareholders who shared the right of ownership and company management. It improved the position of accounting and financial statements. *'Reporting became requisite not only as a tool for internal company control, but also, and that was the main thing, as a means to familiarize the actual and potential investors with the company standing'* (Kovalev, 2004, p. 97). Articles of Association of the first shareholding companies demanded under a special provision that compilation and adoption of financial statements by resolutions of the General meetings of company shareholders was a must (Arinushkin, 1912, p. 27; CCLRE (1) XIV, p. 732; XXV, pp. 704–718; CCLRE (2), II, p. 938). Prior to the law on shareholding companies, the Government adopted the Company Association papers, and these documents were deemed local statutory documents. In 1836 Russia adopted 'Provision on Companies with Shares' in which it was stated nationwide that all the shareholding companies were bound to compile and submit before their shareholders' meetings financial statements (CCLRE (2), vol. XI, p. 264). More than that, the reports together with the company journals, books, accounts and other documents belonging to the Company were supposed to be opened and accessible for preliminary examination by the shareholders (CCLRE (2), vol. XI, p. 264).

After adoption of this document the legal system of accounting was replenished with shareholding legal regulations. However, regulation through bankruptcy remained the dominant one.

The beginning of the major changes in Russian regulatory system was connected with the adoption in 1885 of the document called 'Procedures of taxation of commercial and industrial companies' regulating the taxation procedures, the rules of accounting and drawing up of reports (CCLRE (3), vol. V, pp. 10–12). For Russia it was the first document which specified the requirement for compulsory publication of companies financial reporting in 'Vestnik finansov, promyshlennosti i torgovli' (Bulletin on finance, production and trade), a periodical of the Ministry of Finance.

From that time on the major regulatory issue was not the accounting method, but the rules of disclosing the financial result (Lvova, 2006 a, p. 55). Those documents brought with them notions that were new to the Russian bookkeeping. Those were costs for the company establishment and management; the income and expenditure of future periods; also the first scheme for computing depreciation of movable and immovable property was considered (Instruction, 1885, p. 10). It was this document, in particular, that facilitated keeping books nationwide. The core reason for that was the obligation to submit financial reports to fiscal authorities.

Regulation of bookkeeping was further developed in 'Provision on industry state tax' adopted in 1898, and also in its supplementary directive 'On Reports Compilation and Publication' adopted in 1899 (CCLRE (3), XVIII, pp. 489–515; Instruction, 1899). They provided a detailed description of accounting and reporting including the reporting period from January 1 to December 31 inclusive, and the assessment of the items in the assets and liabilities of the balance sheet, filling out a tax return. Therefore, in the last time span of the first historical period the pattern of planning for the purpose of tax collection began to dominate in statutory regulation of accounting.

Hence, it can be underlined that by the 19<sup>th</sup> century in Russia had formed a complicated system of normative rules which comprised shareholding, accounting and taxation legislation. A detailed step-by-step regulatory procedure of accounting, which also included a detailed description of the rules of filling out bookkeeping records, was its distinguishing feature. Another specific point of Russian legal regulation was introduction into the taxation legislation of detailed rules governing, besides the rules for taxable earnings computation and for preparation of tax statements, also the rule of keeping books and accounts (the rules for recognition and assessment of accounting entities) and formation of financial statements. It was also in that period of time that the uniformity of the rules for accounting and taxation reporting became evident.

Differentiation of the accounting rules depending on the volume and scope of a company business activity and the reasoned correlation of the accounting rules and the objective demands of the various market sectors appear to have been an important feature of the content of the legal normative acts of the period.

### 3. STATUTORY REGULATION OF ACCOUNTING IN THE 20<sup>TH</sup> CENTURY

From the beginning of the 20<sup>th</sup> century there had been heated discussions on the necessity to change the rules of bookkeeping. Three bills appeared in Russia in the period between 1911 and 1913 in connection with the trade books. Their main peculiarity lay in the fact that the lawmaker's priorities had shifted from regulation of the methods of bookkeeping and accounting to setting the rules for reports compilation, including but not limited to the content of the balance sheet items and the principles of their assessment (Lvova, 2006, p. 60). In those days none of the projects appeared successful. The efforts of the lawmaker failed; notwithstanding, the very fact of their existence proves that experts in Russia did their best to adopt the advanced and progressive experience of other countries in terms of accounting regulation. The very idea could become possible owing to the formation in the-then Russia of the community of professional accountants. Their work was at large hindered with the abundance of detailed instructions on the accounting rules and regulations which, despite their specification, could not cover a special nature and all the unique characteristics of a particular company business life.

Russian Revolution of 1917 brought serious social and economic consequences, and those changes also affected accounting.

In the beginning the new Soviet government did not pass any statutory documents governing accounting, hence, accountants kept to the rules of financial reporting customarily for the pre-revolutionary period. In 1918 there appeared a few first separate normative acts which governed the procedure of bookkeeping and accounting at nationalized and private companies.

Besides that, in 1918 the program for the reform of bookkeeping was adopted. The program was targeted at the complete shift to the double-entry accounting. The essence of reforming consisted in the division of duties between the accountant departments which were keeping books in the entity and the managerial bodies of the national economy who were summarizing all the given data. However, there were circumstances hindering the process of bookkeeping reform. The major ones

were high levels of inflation and political and economic theories according to which money in the communist society was not necessary. These theories brought forth the idea of replacing money measurement with labour measurement units, and it was supported by such scientists as S.G. Stroumilin, E.S. Varga, V.A. Miller, Z.S. Katzenelenbaum, and C.F. Shmelev. M.N. Smith, S.A. Klepikov, A.V. Tchayanov were in favour of energy measurement units, and P. Amosov, A. Savich, A. Izmailov were in favour of the natural ones (Sokolov, 1991, pp. 273–277). In September 1920 the idea of natural accounting was reflected in Decree passed by the Soviet of People's Commissars of the RSFSR 'Main Provisions on the State Bookkeeping, Accounting and Reporting', where only quantitative accounting for goods and material values was prescribed. The project was not published, however, it made a negative impact on accounting in the sphere of state industries, where, despite the unfavourable circumstances, experts went on keeping books and accounts (Tsyganov, 1927, pp. 824–825).

The situation has changed only when the country shifted to the new economic policy (NEP). In 1922 they adopted 'Provision on accounting and reporting for entities and enterprises under the jurisdiction of the Supreme Council of People's Economy' which stipulated that bookkeeping shall be conducted following the double entry scheme and reporting shall be submitted in standard format.

One of the main statutory events in that period was introduction of a new standard chart of accounts in 1926. The chart of accounts is a methodological instrument which defines the list of business accounts and sets possible correlations (correspondent communication) between them. The chart is compulsory for application, i.e. an accountant may not make any entry whatsoever on the accounts which is not stipulated by this document.

The Standard chart of accounts adopted in 1926 had remained in force in Russia until 1932 to be later on replaced with industry-specific charts of accounts.

In 1928 the Soviet of People's Deputies adopted Provision on the rights and obligations of chief and senior accountants. This regulatory document was the last one in the succession of normative instruments, adoption of which concluded the formation of the Soviet system of legal rules

and regulations in terms of accounting. Table 1<sup>4</sup> shows the list of the core standards and documents comprising the system of accounting regulation in the Soviet period in Russia.

**Table 1.** Normative acts for the system of Soviet accounting regulation

Legal regulations and norms	Title of the regulatory/normative act (date of adoption)
Rules and regulations specifying the obligations and rights of entities, i.e. subjects of accounting	On Management of nationalized companies/enterprises (03/03/1918); Decree on trusts (10/04/1923)
Rule and regulations for drawing up financial statements	Provision on bookkeeping and reporting (06/04/1922); Rules and regulations for drawing up balance sheets and computation of depreciation deductions at state enterprises and cooperatives (10/09/1926)
Rules and regulations for financial statements	Provision on procedure of public reporting (06/10/1922); Rules and regulations for the procedure of public reporting at state, cooperative, private and mixed type companies (21/10/1923)
Rules and regulations for examination of the authenticity of accounting data	On check and control of the correctness of commercial bookkeeping at companies (10/11/1923); Provision on Institute of Public Expert Accountants (05/09/1924); On inventory for annual reporting (09/10/1924)
Rules and regulations for filling out source documents	Instructions for drawing up calculations of the output produce in all branches of industry, in compliance with the form of the proposed calculation form to be submitted to VSND (The Supreme Soviet of People's Deputies) (19/07/1923); General provisions on materials, semi-finished products and commodities accounting (17/09/1926)
Rules and regulations for accounting registers keeping	On commercial books (27/07/1918); On keeping commercial books at state and private capitalist companies (18/09/1923); On compulsory accounting at commercial and industrial companies (09/11/1926)
Requisite qualifications of professional specialists	Provision on rights and obligations of chief and senior accountants (09/08/1928)

Based on Bogorodsky, Shelkownikov, 1927; Lvova, 2006; Medvedev, Nazarov, 2007; Novodvorsky, Sladkova, 2005; Tsyganov, 1927.

Table 1 shows that by 1928 the system of legal and normative regulation of accounting had formed in Russia as a uniform complex of legal acts. The lawmaker's major objective in establishing the system was to provide for the security of the company's assets. The lawmaker also preserved in the system the pre-revolutionary (pre-1917) approach referring



to detailed rules and regulations, and reinforced it by application of the standard chart of accounts which toughly prescribed the rules of making entries on the accounts.

Later on, separate legal acts were amended, however, the regulatory and normative system of accounting formed in the late 20s of the 20<sup>th</sup> century, had remained unchanged until the beginning of modern-days modifications connected with the shift to market economy. Still, even the changes in terms of introduction of the new accounting target objective did not result in the change of the long-before established system which was an aggregate set of documents.

The foundation stone in the process of change in the accounting target objective was laid in 1927, when the first five-year plan for the development of people's economy was adopted in Soviet Russia. Already in 1928 it was prescribed in the forms for the balance sheets to introduce there data on fulfilling the plan. Also an attempt was made to reorganize accounting with an aim to show plan figures (Mazdorov, 1972, pp. 95–96). Yet, in practice they rejected the idea quite soon. Adoption of the first plan of national economy development in the USSR meant the end of the new economic policy and its replacement with centralized economy, tightening up of control on the part of government and institutional authorities.

While summarizing the phases in the evolution of the accounting regulatory system in the Soviet period of Russia, we can emphasize the following: a stable system of regulatory documents had been formed in the country by 1928. The chart of accounts served its methodological base, and the target objective for accounting was to provide control over the availability and transfers of the state property. Later on, the lawmakers also tried to turn accounting into an instrument for provision requisite data about the functioning of the planned economy, however, they failed with that idea in part connected with the systematic disclosure of deviations from the planned indices. So, they had to restrict to selected representation of separate planned indices in reporting documentation, and to their correlation with the real values.

Up-keeping the tradition of detailed rules and regulations for the procedures in accounting, which also included prescription as to the rules,

starting from processing of the source documents and up to filling out the standard forms of accounting reports remained a specific feature of the Soviet Russia regulatory and normative system.

#### 4. ACCOUNTING REFORM

The reform of Russian bookkeeping and accounting started in the 1980s and was connected with origination of new types of legal entities (joint ventures, international amalgamations, etc.). At that time the country has been suffering deep changes in economy management; also new economic methods were implemented and applied. Perestroika of the whole economy demanded the change of bookkeeping rules, and the shift to the new chart of accounts in 1985 appeared to be one of the first steps in this direction. The year 1990 was critical for the development of statutory bookkeeping regulation: uniform reporting was introduced for enterprises, amalgamations and organizations. Since 1991 they have introduced a new chart of accounts including the bookkeeping accounts. They reflect new accounting items (securities, intangible assets, currency account, etc.) which appeared in the conditions of market economy that replaced centralized economy.

An important change in the statutory regulation of accounting took place in 2000 when a new chart of accounts was introduced. It had a gross difference, as compared to the chart of accounts adopted in 1991. However, the main thing was not in the new chart, but in the fact that for the first time since 1925 this document stopped acting as such and also stopped universally defining the rules for accounting. Another important event in the development of Russian accounting took place in 2002, when a special chapter of the taxation code dealing in income tax was introduced into the system of taxation. Pursuant to this document, each payer of the tax had to form a special type of accounting, i.e. taxation, on the basis of which information on the taxable base for computing the income tax shall be formed. Starting from this point of time Russia fully adopted the type of accounting which has the rules developed within the framework of Anglo-American school and which demand keeping two parallel blocks accounts, i.e. financial and taxation.

At present reforming of Russian bookkeeping and accounting is still in process. Russia is doing its best to bring its national system of accounting into compliance with the requirements of market economy and IFRS. Such approach is based on formation of the national system of accounting on the grounds of IFRS and introduction of a requirement for the public companies to produce (starting from the reporting period of 2012) consolidated accounting prepared in compliance with IFRS. Application of IFRS to individual accounting is not provided.

The lawmakers' attempt to follow the global trends in accounting can be called the main feature of the accounting statutory regulation in the 21<sup>st</sup> century (i.e. the prevailing of the professional assumptions of an accountant, variability of the accounting policy, etc.).

The lawmaker's progressive thinking and attitudes do not reflect in accountants' work, which means that accountants, who are accustomed to the long-lasting tradition and are still waiting from their control bodies step-by-step prescriptions for themselves to follow.

## 5. THE HISTORICAL STAGES OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING STATUTORY REGULATION IN RUSSIA

The undertaken analysis of the major statutory and regulatory documents which make the basis for the regulation of accounting in Russia makes it possible to define the following historical stages with its features (Table 2).

**Table 2.** Major features of accounting statutory regulation in Russia

Title of stage	Features of statutory regulation
Harmonization with the European standards of accounting regulation (1740–1917)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedural regulation of accounting</li> <li>• Uniformity of the rules of financial and tax accounting</li> </ul>
Informational support for the planned economy (1918–1985 (1991))	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Detailed regulatory system for all the accounting rules</li> <li>• Unification of accounting rules for all the companies (chart of account)</li> </ul>
Harmonization with IFRS (1985 (1991) – present day)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Attempt to abandon the detailed regulation of all the rules of accounting</li> <li>• Abandonment the uniformity of financial and tax accounting (since 2002)</li> </ul>

The study into the evolution of Russian regulatory system of accounting allows disclosing a number of specific features inherent exclusively to Russia. In the first place, that is strict and absolutely detailed normative and regulatory determination of the accounting procedures. Russian regulatory accounting documents appear detailed instructions stipulating each step to be made by an accountant. This is Russian accounting tradition, the annihilation of which results in accountants' forcing the legislative authorities to supplement regulatory and normative documents with detailed instructions.

It would be also reasonable to underline the extent of rulemaking, the amount of applicable documents and the idea of primary documents as a compulsory and requisite precondition of making entries on the accounts. Taking this issue into account, the Russian lawmaker has always requested that V. Schwaiker's rule (1549) be observed, '*there are no book and accounting entries without primary documents*' (Sokolov, 1996, p. 83).

## CONCLUSIONS

Accounting of business transactions in Russia has been traditionally correlated with taxation accounting. The attempt undertaken by lawmakers in recent years to distinguish between them has been unwillingly met by specialists who appear to be quite sensitive to that in their practical work.

Still, the main trend in the development of accounting in Russia in recent years has been its gradual approach to the IFRS. As a result of such trend in respect to statutory regulation, we can name the adoption of the legislative decree on accepting international financial reporting standards and their explanation for their implementation on the territory of the Russian Federation, and the adoption of the new federal law on consolidated financial statements that regulated preparation of financial statements according IFRS by group of companies.

## LITERATURE

1. Arinushkin, N. S. (1912). Balance sheets of the joint-stock enterprises. The legal and accounting nature of balance sheet in connection with requirements of Russian financial taxation – Moscow, “Jurisprudence” by I. K. Golubev, 240 p. [Аринушкин Н. С. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса, в связи с нормами русского финансового податного обложения]
2. Bogorodsky, N. V., Shelkovnikov, N. (1927), Bookkeeping in the state industry for X years. Bookkeeping, vol. 11, issue 50, p. 929–944. [Богородский, Н. В., Шелковников, Н. Счетоводство в государственной промышленности за X лет]
3. Complete collection of laws of the Russian Empire since 1649 to December, 12th 1825 in 45 vol. (1830) – St. Petersburg, Publishing house of the 2d department of pers. stationery office (FCLRE (1)) [Полное собрание законов Российской империи с 1649 по 12 дек. 1825 г. в 45 т.]
4. Complete collection of laws of the Russian Empire in 55 vol. (1830–1884) – St. Petersburg, Publishing house of the 2d department of pers. stationery office (FCLRE (2)) [Полное собрание законов Российской империи в 55 т. (1830–1884)]
5. Complete collection of laws of the Russian Empire (1885–1916) – St. Petersburg, the State Publishing house (FCLRE (3)) [Полное собрание законов Российской империи (1885–1916)]
6. Instruction about an order of taxation of the trading and industrial enterprises by additional fee, about an order of collection of these fees and about bookkeeping and reporting of it confirmed on January 15th, 1885 (1885) – St. Petersburg, Publishing House of V. Kirshbaum, 25 p. [Инструкция о порядке обложения торговых и промышленных предприятий высочайше утвержденные, 15 января 1885 года, дополнительными сборами, процентным и раскладочным; о порядке взимания этих сборов и о счетоводстве и отчетности по оным]
7. Instruction about position application about the state trade tax. Second part. On the basis of item 180 of provision confirmed on June 8th, 1898 about the State trade tax, confirmed by the Minister of Finance on May 11th, 1899 and published in Meeting of Legalizations in 1899 № 60 item 838 (in 3 parts) (1899) – Moscow, Publishing house of A. F. Skvortsov, 24 p. [Инструкция о применении положения о государственном промысловом налоге. Часть вторая. На основании ст. 180 Высочайше утвержденного 8 июня 1898 года положения о Государственном промысловом налоге, утвержденная министром финансов 11 мая 1899 года и опубликована в Собрании Узаконений 1899 г. за № 60 ст. 838 (в 3-х частях)]
8. Kaverina, O. D. (2003). St. Petersburg – a cradle of statutory regulation of accounting – Accounting in St. Petersburg. 1703–2003, St. Petersburg, Publishing house “Legal centre ‘Press’”, p. 73–85 [Каверина О. Д. Санкт-Петербург – колыбель нормативного регулирования бухгалтерского учета]

9. Kovalev, V. V. (2004). The financial accounting and analysis: the conceptual bases – Moscow, the Finance and statistics, 720 p. [Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы – Москва, Финансы и статистика]
10. Lvova, D. A. (2003). History of the Admiralty regulations – Accounting in St. Petersburg, 1703–2003, St. Petersburg, Publishing house “Legal centre ‘Press’”, p. 86–103 [Львова Д. А. История Адмиралтейского регламента]
11. Lvova, D. A. (2006), Reforming of the legislation on accounting in Russia at the turn of XIX–XX centuries. Accounting, issue 21, p. 56–61 [Львова Д. А. Реформирование законодательства о бухгалтерском учете в России на рубеже XIX–XX в.в.]
12. Lvova, D. A. (2006 a), The Joint-stock companies: history of abuses in accounting. Accounting, issue 18, p. 54–61 [Львова Д. А. Акционерные компании: история злоупотреблений в учете]
13. Mazdorov, V. A. (1972). History of development of accounting in the USSR (1917–1972) – Moscow, Finance, 320 p. [Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917–1972 г.г.)]
14. Medvedev, M. Yu., Nazarov, D. V. (2007). History of Russian Accounting – Moscow, Publishing house “Accounting”, 436 p. [Медведев М. Ю., Назаров Д. В. История русской бухгалтерии]
15. Novodvorsky, V. D., Sladkova, S. L. (2005), Public reporting – the tool of market relations. Modern accounting, issue 11, p. 34–43 [Новодворский В. Д., Сладкова С. Л. Публичная отчетность – инструмент рыночных отношений]
16. Shepelev, L. E. (2005), The Joint-stock statistics in pre-revolutionary Russia. The finance and business, issue 3, p. 99–125 [Шепелев Л. Е. Акционерная статистика в дореволюционной России]
17. Shershenevich, G. F. (1908). A commercial law course in 4 vol., vol. 1 – St. Petersburg, Publishing house of brothers Bashmakov, 515 p. [Шершеневич Г. Ф. Курс торгового права в 4-х т.]
18. Sokolov, Ya. V. (1996). Accounting: from the Origins till these Days – Moscow, Audit-UNITY, 638 p. [Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней]
19. Sokolov, Ya. V. (2003). Fundamentals of accounting theory – Moscow, Finance and statistics, 496 p. [Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета]
20. Sokolov, Ya. V. (1991). Outlines on accounting history – Moscow, the Finance and statistics, 400 p. [Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета]
21. Sokolov, Ya. V. (2003 a). 300 years to accounting in St. Petersburg – Accounting in St. Petersburg, 1703–2003, St. Petersburg, Publishing house “Legal centre ‘Press’”, p. 11–72 [Соколов Я. В. 300 лет бухгалтерскому учету в Санкт-Петербурге]
22. Tsyganov, N. (1927), Accounting legislation for X years. Bookkeeping, vol. 10, issue 49, p. 824–829 [Цыганов Н. Счетное законодательство за X лет]

# INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN BELARUS: STATE, PROBLEMS AND PROSPECTS

Sergey Korotaev

Dr. habil.

Educational Establishment "Belarusian State Economic University"

Minsk, 220070, pr. Partizanskij, 26, Belarus

Tel. (375) 29 650 38 93

E-mail: korotaevbel@gmail.com

***Annotation.** The purpose of the study assessment, problem analysis and definition of prospects of harmonization of national accounting systems with International financial reporting standards (IFRS). The work examines the Genesis of IFRS in Belarus since 1998 to the present. In particular, the author highlights the peculiarities of national accounting systems do not take into account international approaches and allows to generate reliable financial statements by the entities of the Republic of Belarus. Special attention is focused on specific methods of accounting and write-offs exchange differences arising on foreign currency transactions, at the national peculiarities of formation of the cost of non-current assets and their depreciation.*

***Keywords:** IFRS, reporting, accounting, exchange rate differences, depreciation.*

## INTRODUCTION

Adequate understanding of external users of financial condition of business entities is becoming increasingly important in a globalized world economy. This understanding can be achieved to a large extent as a result of forming financial reporting according to generally accepted rules, namely, the application of norms and principles of IFRS. That is why the work on the adaptation of national legislation on accounting and reporting with norms and principles of IFRS is conducted in many countries, including Belarus.

The aim of this work is an assessment of state and prospects of transition to IFRS in Belarus, as well as problems arising in the implementation of such a transition.

## 1. TRANSITION TO IFRS: STATE AND PROSPECTS

The work on the implementation of international principles of accounting and reporting was initiated in Belarus in 1998 with the adoption of the resolution of the Council of Ministers dated 04.05.1998, No. 694 “On state program of transition to International Accounting Standards in the Republic of Belarus”. The resolution sets a period of transition of organizations and individual entrepreneurs to IFRS up to January 1, 2008.

The developed program has not been implemented, the transition to IFRS has not taken place, and laws and regulations developed during the implementation of the program had more declarative nature than practical one. This is evidenced, in particular, with the fact that much of the developed documents were subsequently canceled. The last ones of their documents canceled with the resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus dated December 31, 2014 No. 92 are accounting standards “Discontinued Operation”, “Association of Organizations”, “Earnings per Share” adopted in 2004 and not found their practical application.

The work on the harmonization of the national accounting system with IFRS was sharply activated in 2011-2014 because of the globalization of the economy and the need to attract foreign investments to its development.

A new version of the Model Plan of Accounts and the Instruction on the procedure of its application, new instructions for preparation and submission of financial statements, accounting deferred tax assets and liabilities, income and expense, grants and state support have been implemented in Belarus since January 1, 2012.

New instructions harmonized with IFRS on accounting fixed assets, intangible assets, investment real estate, long-term assets for sale have been applied, a transition to the use for the purpose of accounting only one method of revenue recognition from the sale of products (goods, works, services) – “upon shipment” (companies also used the method of revenue recognition “upon payment” till 01.01.2013) has been made since January 1, 2013.

The first national standards on accounting and reporting (NSA&R) were adopted in 2014:

- “Consolidated accounting” (NSA&R No. 46);



- “Effect of changes in foreign exchange rates” (NSA&R No. 69);
- “Accounting policy, changes in accounting estimates, errors” (NSA&R No. 80).

The work is activated to some extent on transformation of large national companies reporting in the IFRS format. Thus, 23 open joint stock companies (OJSC) were ordered to carry out the transformation of reporting in the IFRS format by the order of the Council of Ministers of the Republic of Belarus as on January 1, 2012.

The new Law of the Republic of Belarus “On Accounting and Reporting” entered into force on January 1, 2014 provides that the public interest entities, in particular OJSC, being the founders of unitary enterprises or the founders of subsidiary business companies, as well as insurance companies are required to prepare annual consolidated statements and banks - annual consolidated or individual statements for 2016 and subsequent years in accordance with IFRS.

It is obvious that this Law requires that public interest entities to perform a set of activities, due to the necessity of reporting in the IFRS format. The financial component of this process causes a particular concern of these organizations, since the preparation of the consolidated financial statements in the IFRS format leading to reporting either in the IFRS format or the transformation of statements in the IFRS format requires significant financial costs, which a lot of companies cannot afford in the conditions of a sharp deterioration of the economic status of many business entities since December 2014.

In this regard, we believe it would be appropriate to allow enterprises transitioning to the preparation of consolidated financial statements under IFRS to conduct the transformation of reporting not only on the full list of works associated with the transformation, but also on a reduced one, especially in those cases where companies are working on domestic market, do not plan to change the owner, attract foreign investments, etc.

Currently, the Ministry of Finance of the Republic of Belarus works actively on the transformation of the national accounting system based on the principles and norms of IFRS (Rybak, 2014). In fact it is creating the NSA&R system taking into account progressive aspects provided

by IFRS that will improve the accuracy of the financial statements of Belarusian organizations. According to the experts of the Ministry of Finance the NSA&R system will be formed over the years.

We note that the development of national standards, the provisions of IFRS should not be copied but adapted to the economic conditions for Belarusian organizations and national legal requirements (Rybak, 2014). The introduction of these documents to the accounting practices of Belarus will create a basis for further simplification of the processes of transformation of national reporting in the IFRS format, as well as reduce significantly the deviation in indicators characterizing the reliability of the financial statements prepared in the IFRS format and in accordance with the requirements of NSA&R.

## 2. PROBLEMS OF TRANSITION TO IFRS

Despite the fact that certain steps were taken in the part of the harmonization, as a whole it must be recognized that the transition to norms and principles of IFRS to a large extent still has declarative nature in some conceptual moments. Moreover, according to previously adopted decisions, the relevant norms and principles of IFRS, there was a return in some cases to the previously applied accounting mechanisms that do not ensure the transparency of financial statements.

For example, with the introduction of the new NSA&R No. 80 Belarus cancelled earlier practiced reassessment of received and issued currency advances, advance payment, deposits and letters of credit since 01.01.2015, i.e. there was a certain convergence with IFRS in terms of accounting currency transactions. However, as before, in Belarus there is a special procedure of accounting and writing-off exchange rate differences arising from devaluation processes.

For the first time such a procedure was established with the resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus dated 03.06.2011, No. 704. According to the resolution amounts of exchange rate differences arising from revaluation of foreign currency debts, as well as the currency in the accounts on the date of the devaluation of the national currency

(May 23 and October 20 2011) should be referred to accounts of reporting deferred income and expense with their subsequent write-off – up to December 31, 2014 – on the financial performance of organizations. It is clear that the proposed accounting mechanism allowing time shifts of written-off differences amounts distorts significantly the accuracy of the financial statements.

Due to the fact that the Belarusian economy is characterized by the prevalence of imports over exports, and as the analysis shows, the prevalence of foreign currency accounts payable over accounts receivable, many enterprises have as on 31.12.2014 costs in the form of exchange rate differences accumulated on the accounts of accounting deferred expenses, which, in their writing-off, would lead to a significant deterioration in performance of enterprises of the country.

In accordance with the Decree dated 19.12.2014 No. 599 “On Writing-Off Exchange Rate differences” organizations working with currency are given the right to write off amounts of exchange rate differences registered as on 31.12.2014 as deferred expenses, as decrease in deferred income due to exchange rate differences, and in the missing part – due to the additional capital (in terms of the revaluation reserve) and – if it is not enough – due to retained earnings.

Given the fact that the revaluation reserve, as a rule, is a meaningful value, exchange rate differences in deferred expenses were written off by means of the revaluation reserve and not on the financial results, as required by IFRS, which undoubtedly affected the accuracy of financial reporting of organizations.

The practice of embellishments of performance of economic entities is particularly evident in periods of “economic depression”. Thus, the Decree dated 27.02.2015 No. 103 “On revalued value of assets and liabilities” exchange rate differences on foreign currency debts for fixed assets formed in 2015-2016 are allowed to refer to the increase in the value of fixed assets after their including in the accounting, that contradicts initially the principles of IFRS.

The same Decree allows the exchange rate differences resulting from devaluation processes in January 2015 (the devaluation relative to the US

dollar was approximately 40% for December 2014 – January 2015, as before, be attributed to deferred income (expense) with their subsequent writing-off (up to 31.12.2016) on financial results.

There are a few more examples of Decree changes in accounting methodology of certain business transactions and even some economic postulates in the business environment characterized by high inflation and devaluation.

Thus, the resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus dated 16.02.2015 No. 102 granted to business entities the right not to charge depreciation on all or certain objects of fixed assets and intangible assets used in their business activities, with the extension of standard service life and useful life of such objects for a period equal to the period in which the depreciation was not carried out.

It is obvious that this measure creating the appearance of financial health of organizations (reduction of costs by the amount of depreciation and, correspondingly, increase in profits (or decrease in losses)) fully contradicts not only the principles of IFRS but underlying economic postulates.

The resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus dated March 11, 2013 No. 16 “On some issues of accounting” (as amended on 12.16.2014 No. 82) contradicts to the full extent the principles of IFRS. According to this resolution being in force since 2013 and extended up to January 1, 2017 “organizations has the right to accrue interest on credits and loans obtained for the acquisition (creation) of fixed assets accrued after including in the accounting fixed assets during the year as part of investments in long-term assets and include at the end of the reporting year in the original (revalued) cost of fixed assets”.

It is obvious that the effect of the resolution is also intended to reduce the costly part of enterprises and embellish their financial condition. Despite the fact that after putting objects of fixed assets in operation their value in relation to considered costs under IFRS should not be changed.

In general, it should be recognized that Belarus has not yet developed mechanisms to assess the assets and liabilities of organizations taking into account inflation processes. As a result, the value of assets is

underestimated; circulate assets for tax payment under “paper” profits are washed out; financial results of economic entities are overestimated, and thus their financial statements are distorted.

Significant misstatements of the financial statements of entities are due to the lack of features of accounting transfers of property between state-owned enterprises. Attempts to apply common approaches to such operations (using the accounts of accounting financial results) lead to significant losses of the transmitting organization and unreasonable improving financial performance of the receiving party. For example, in transferring in 2014 from the balance sheet of the enterprise of a republican form of ownership to the balance of the organization of communal property of Minsk Automobile Ring Road, the transmitting party with the current accounting methodology had losses in excess of more than 100 mln. US dollars. At the same time the receiving party had unreasonable profit.

It is obvious, that in relation to the property transferred gratuitously within the same form of ownership, in particular the state one, special methods of accounting should be applied, which should be governed by the relevant laws and regulations.

As practice shows, there are many other problems caused by the transition to IFRS without taking into account national peculiarities of accounting, economic and social aspects.

## CONCLUSIONS

Taking into account the above mentioned we consider possible to state the following:

1. Implementation of the principles and norms of IFRS cannot be absolute and not take into account certain aspects of national accounting, due to many years of traditions of accounting, economic and social aspects specific to a particular time period and a particular country. In this regard, in our opinion, it should be talked not about the implementation and the transition to IFRS, but about the harmonization of national accounting system with IFRS.

2. Harmonization of national accounting system with IFRS is not a one-time event, especially considering the constant adjustments to international standards, but a systematic and consistent set of measures to co-opt into the system of national accounting of really effective mechanisms of accounting and reporting ensuring accurate reflection of the financial state of businesses.
3. In countries with economies in transition with significant difficulties of transition to a market economy experiencing periodic inflation and devaluation shock there is a significant directive interference in the accounting methodology focused basically on embellishment of business performance and the economy in general, that leads to unreliability of both financial and statistical reporting.

We believe that such interventions are unacceptable because they do not lead to improving company's performance, but just obscure their true financial state.

## LITERATURE

1. Rybak, T. 2014. Accounting and IFRS: rapprochements: round table discussion. Journal «Finance. Accounting. Audit», No. 11, p. 27-30.
2. Rybak, T. 2014. Current state and prospects of accounting and auditing. Journal «Finance. Accounting. Audit», No. 12, p. 22-24.

# KOMPLEKSINIS POŽIŪRIS Į VIEŠOJO VALDYMO INSTITUCIJŲ VEIKLOS VERTINIMĄ

## Marija Kučinskienė

Profesorė, socialinių mokslų daktarė  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Verslo katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366151  
El. paštas: marija.kucinskiene@ef.vu.lt

## Asta Fominienė

Docentė, socialinių mokslų daktarė  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Verslo katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366151  
El. paštas: asta.fominiene@ef.vu.lt

***Anotacija.** Straipsnyje nagrinėjamas įmonių veiklos vertinimas verslo procesų pokyčių ir verslo aplinkos strateginės vadybos kontekste. Straipsnyje siekiama atskleisti kaip analitinės įmonių veiklos vertinimo technikos ir sėkmingas jų adaptavimas praktinėje veikloje gali prisidėti prie įmonės viduje ir jos išorėje vykstančių procesų gerinimo siekiant išlikti konkurencingiems ir sukurti vis didesnę verslo vertę ir geresnį vartotojo poreikių tenkinimą. Akcentuojamas tikslingumas veiklos vertinimo priemonės, taikomos privačiame sektoriuje adaptuoti ir taikyti viešojo valdymo institucijose – valstybės ar savivaldybės įmonėse, viešosiose įstaigose, asociacijose ir kitose institucijose / įstaigose, siekiant užtikrinti klientų lūkesčių patenkinimą per kokybiškai teikiamas paslaugas ir atskleisti kompleksinio požiūrio poreikį teikiamų viešųjų paslaugų kokybei gerinti. Siekiant atskleisti kompleksinio požiūrio viešojo valdymo institucijų teikiamų paslaugų kokybės gerinimo prielaidas nustatyti tikslinga orientuotis į aplinkos pokyčių valdymą ir priemonės kokybei gerinti. Kompleksinio požiūrio taikymas viešojo valdymo institucijų klientų ir jų lūkesčių geresniam tenkinimui turėtų prisidėti prie esminių kokybės gerinimo priežasčių išaiškinimo, vykstančių procesų gerinimo ir aukštų veiklos rezultatų palaikymo.*

***Reikšminiai žodžiai:** viešojo valdymo institucijos, veiklos vertinimas, analitinės veiklos vertinimo technikos.*

## ĮVADAS

Konkurencinio pranašumo didinimas globalioje rinkoje betarpiškai susijęs su verslo sėkmę lemiančių veiksnių nuolatine paieška, jų adaptavimu praktinėje veikloje. Tai gali būti užtikrinama esant gebėjimui priimti strateginius verslo plėtros sprendimus, adekvačius sudėtingos ir dinamiškos aplinkos pokyčiams. Nors verslo sąlygos keičiasi nepaprastai sparčiai, tačiau išlikimo ir augimo galimybė gali būti pasiekama tik tiems verslams, kurie greičiau

sukuria ir įgyvendina naujas idėjas, išradimus bei technologijas, leidžiančias efektyviai vykdyti verslo procesams ir tikslingai valdyti įmonės struktūrinius pertvarkymus, kurie, savo ruožtu, toliau skatina projektuoti verslo įmonės strateginius sprendimus, orientuotus į sąnaudų mažinimą, standartizuotų produktų pritaikymą. Spartėjantys verslo aplinkos pokyčiai iškelia būtinybę naujai suvokti ekonomikos vystymąsi, verslo plėtrą ilgalaikėje perspektyvoje ir įvertinti inovatyvių verslo procesų efektyvaus valdymo svarbą pridedamosios vertės kūrimo. Todėl valdymo sprendimams pagrįsti svarbiu išlieka tinkamų verslo modelių ir verslo procesų atlikimo gerinimo modelių atrinkimas. Esant sudėtingoms ir dinamiškoms aplinkos sąlygoms, verslo procesai irgi keičiasi, ko pasekoje išryškėja būtinumas ieškoti naujų būdų verslo procesų valdymui gerinti ir siekti išlaikyti ne tik esamus klientus, bet ir pritraukti naujus. Tai neabejotinai yra susiję su kompleksiniu veiklos vertinimu, sudarančiu prielaidas toliau gilintis į vykstančius procesus finansiniu ir nefinansiniu požiūriu. Siekiant aukštų veiklos rezultatų palaikymo, verslo įmonių strateginė vadyba vis labiau turėtų būti orientuota į vartotoją ir jo poreikių geresnį tenkinimą. Strateginės vadybos principų įtraukimas į bendrą įmonės / organizacijos veiklos vertinimo sistemą tampa svarbiu įrankiu esminėms efektyvumo didinimo priežastims išaiškinti, operatyvių veiksmų paieškai ir taip užtikrinti tikslų – finansinių ir nefinansinių įgyvendinimą visuose įmonės valdymo lygiuose. Todėl kompleksinis požiūris į naujos strateginės vadybos principų adaptavimą įmonės veiklos procesuose dinamiškų ir sunkiai prognozuojamų permainų laikotarpiu turėtų padėti įmonėms tinkamai parengti valdymo sprendimus ir užtikrinti sėkmingą jų veiklos tęstinumą. Gebėjimas strategiškai valdyti įmonę/organizaciją išryškina būtinumą vykstančius procesus nagrinėti iš visuminio – kompleksinio veiklos vertinimo suvokimo pozicijų, kas galėtų paskatinti įmonės/organizacijos vadovus finansinės ir nefinansinės veiklos planavimą ir jos vertinimo rezultatus panaudoti sėkmingai verslo plėtros strateginių sprendimų paieškai. Pastaruoju metu akcentuojama būtinybė privataus verslo sektoriuje taikomus veiklos vertinimo metodus adaptuoti ir integruoti į viešojo valdymo institucijų veiklos vertinimo sistemą ir taip siekti pagerinti prekių ir paslaugų kokybę, orientuotą į vartotojo lūkesčių geresnį patenkinimą.



**Straipsnio tikslas** – atskleisti kompleksinio požiūrio taikymo naudingumą viešojo valdymo institucijų/ įstaigų veiklos vertinime.

**Taikomi metodai:** mokslinės literatūros sisteminimo ir interpretavimo metodas, loginės analizės metodas, statistinių duomenų lyginimas.

## 1. APLINKOS POKYČIŲ IR VERSLO PROCESŲ VALDYMAS AUGANČIOS KONKURENCIJOS SĄLYGOMIS

Kiekvienas verslas veikia tam tikrame kontekste, kuris konkrečiu momentu yra unikalus. Norint parengti verslo veiklos ir jo plėtros strategines kryptis, ieškoma atsakymo besikeičiančiame verslo ir jo aplinkos konteksto lygmenyje. Neabejotinai tenka ypatingą dėmesį skirti naujos strateginės vadybos principų plėtrai, jų įgyvendinimui įmonės veiklos procesuose. Strateginės vadybos principų integravimas į įmonių veiklą nukreipia vadovus taikyti pažangias analitines priemones, padedančias pagrįsti strategiškai svarbius sprendimus ir numatyti jų įgyvendinimo žingsnius, etapus ir būdus. Toks analitinis požiūris sudaro galimybę sprendimų priėmimo procesą susisteminti ir savalaikiai koordinuoti, imtis veiksmų pozityvių vadybinių sprendimų paieškai įmonės viduje. Siekiant valdyti pokyčius visais įmonės veiklos lygiais, svarbu, kad pertvarkoma verslo veikla ir procesai koreliuotų su strateginiais sprendimais, padėtų įvertinti verslo veiklos ir procesų optimizavimo ar galimų pokyčių riziką (Kučinskienė, Jakiūnienė, 2014). Plėtojant mokslinius tyrimus išryškėjo naujo – strategiškai orientuoto požiūrio taikymo būtinumas ir naudingumas esminėms įmonės efektyvumo didinimo priežastims išaiškinti, operatyvių veiksmų paieškai, siekiant užtikrinti strateginių tikslų – finansinių ir nefinansinių įgyvendinimą visuose įmonės valdymo lygiuose. Strategiškai orientuotame požiūryje tikslinga koncentruotis į įmonės veiklos įvertinimą iš finansinių ir nefinansinių perspektyvų, kas neabejotinai turėtų padėti suformuoti aktualią, aiškią ir efektyvią strategiją, padedančią sumažinti riziką ir surasti palankią padėtį įvairialypėje ir sunkiai prognozuojamoje verslo aplinkoje. Kiekvienos įmonės veiklos matavimas yra daugialypis procesas, aprašomas įvairiomis metodikomis, kurios apima daug vertinimo rodiklių ir kriterijų, todėl dažnai organizacijos susiduria su problema pasirinkti tinkamiausius iš jų. Svarbu, kad įmonės

taikomos veiklos vertinimo metodikos leistų tiksliai ir patikimai įvertinti įmonės vidaus ir išorės aplinkos dedamąsias ir priimti tinkamus, pridėtinę vertę generuojančius sprendimus. Mokslinėje literatūroje (Sudnickis, 2008; Christauskas, Kazlauskienė, 2009; Šaplauskienė, Leitonienė, 2009, Kučinskienė, Jatuliavičienė, 2012; Uturytė –Vrubliauskienė, 2012) dažnai akcentuojama būtinybė veiklą vertinti per sisteminio verslo suvokimo prizmę, akcentuojant būtinybę rasti modernias veiklos vertinimo priemones, kurios apimtų ne tik finansinius, bet ir nefinansinius veiklos rodiklius, integruojant skirtingus veiklos vertinimo aspektus, sudarant prielaidas vertinimo sistemą adaptuoti konkrečiam sektoriui ar įmonei.

Įmonių vadovai turėtų ieškoti strategiškai orientuotų analitinių priemonių, leidžiančių atlikti kompleksinį vykdomų procesų vertinimą. Verslo procesinis suvokimas ir jo integruotas vertinimas išryškina būtinumą gebėti strategiškai valdyti įmonę, o vykstančius procesus nagrinėti kompleksiskai ir siekti užtikrinti grįžtamąjį ryšį (Kučinskienė, Jakiūnienė, 2014). Galima teigti, kad viena iš pagrindinių analitinių technikų galėtų būti subalansuota veiklos efektyvumo rodiklių vertinimo sistema, atitinkanti kompleksinį požiūrį į verslą iš keturių perspektyvų: finansų perspektyva; klientų perspektyva; vidaus procesų perspektyva; mokymosi ir tobulėjimo perspektyva (Kaplan, Norton, 2001). Kompleksinio, visaapimančio veiklos vertinimo taikymas vis labiau tampa svarbesnis, nei jos atskirų dalių – veiklų ir jose atliekamų procesų vertinimas. Siekiant išsilaikyti ir klestėti verslo vertybes atitinkančioje naujoje aplinkoje, subalansuota efektyvumo rodiklių vertinimo sistema ir įvairios jos modifikacijos, sėkmingai panaudojamos modeliuojant verslo ateitį. Subalansuota efektyvumo rodiklių vertinimo sistema Lietuvos mokslininkų darbuose nagrinėjama dažnai conceptualumo požiūriu (Smilga, Janušonienė, 2007; Sudnickas, 2008; Christauskas, Kazlauskienė, 2009; Šaplauskienė, Leitonienė 2009; Uturytė –Vrubliauskienė, 2012) akcentuojant ne tik jos reikšmę įgyvendinant įmonės strategiją visuose įmonės lygiuose, kurios metodologijos pagrindas yra matavimo sistema, susieta su strateginėmis įmonės kryptimis, bet ir galimybę suderinti veiklos prioritetus ne tik organizacijos viduje, bet ir visoje vertės kūrimo sistemoje, t.y. tarp partnerių, tiekėjų, platintojų, vartotojų ir kitų vertės kūrimo dalyvių.

## 2. VEIKLOS VERTINIMO SISTEMA – ORIENTACIJA Į KLIENTŲ IR JO LŪKESČIŲ GERESNĮ TENKINIMĄ

Dinamiškoje ir sudėtingoje verslo aplinkoje šiuolaikinė strateginė vadyba yra svarbi ne tik aukštų veiklos rezultatų palaikymo, bet ir konkurencinio pranašumo siekio ir jo didinimo priemonė. Globalios konkurencijos sąlygomis svarbu įvertinti, jog verslo įmonių strateginė vadyba vis labiau tampa orientuota į vartotoją ir jo poreikių geresnį tenkinimą. Įmonės, orientuojančios savo politiką nukreipti paieškai naujų būdų verslo procesų efektyvumui gerinti, kuria tokius strateginius planus, kurių įgyvendinimas – paverstimas į efektyvią operatyvių veiksmų sistemą, galėtų pritraukti ne tik naujus klientus, bet ir padėtų išlaikyti esamus. Strateginės vadybos integruota įmonių veiklos vertinimo sistema yra viena iš priemonių esminėms efektyvumo didinimo priežastims išaiškinti, operatyvių veiksmų paieškai, siekiant užtikrinti tikslų – finansinių ir nefinansinių įgyvendinimą visuose įmonės valdymo lygiuose (Kučinskienė, Jakiūnienė, 2014). Esant sudėtingoms ir kintančioms aplinkos sąlygoms, įmonėms tenka nuolatos atlikti aplinkos monitoringą – stebėjimą ir priežiūrą, atlikti jos vertinimą ir gautus rezultatus integruoti į verslo įmonės veiklos vertinimo sistemą. Integruotas veiklos vertinimas sudaro prielaidas toliau gilintis į vykstančius įmonėje veiklos procesus finansiniu ir nefinansiniu požiūriu ir ieškoti būdų bei priemonių konkrečių interesų grupių lūkesčiams patenkinti. Tai neabejotinai yra susiję su strateginiu mąstymu ir naujos strateginės vadybos principų plėtra, jų adaptavimu įmonės veiklos procesuose sparčių globalios rinkos pokyčių laikotarpiams. Akivaizdu, kad įmonės veiklos procesai ne tik apima vykstančius verslo procesus ar jų dedamąsias, bet ir yra nuolatiniame apsikeitime su aplinka siekiant tinkamai organizuoti verslo procesų pokyčių atlikimą. Inovatyvus verslo proceso inicijavimas ir su tuo susijusios informacijos naudojimas užtikrina tinkamą verslo procesų eigą ir greitą jų modeliavimą, siekiant, kad tai atitiktų specifinius verslo poreikius ir prognozuojamą naują rezultatą (Verma, 2009, p. 4).

Būtent dėl šių priežasčių pastaruoju metu vis didesnis dėmesys vertinant įmonių veiklą krypta į kokybės vadybos modelius. Christauskas, Kazlauskienė (2009) pabrėžia, kad veikiantys visuotinės kokybės vadybos principai gali būti traktuojami kaip terpė modernioms vertinimo koncep-

cijoms diegti ir funkcionuoti. Šiandieninės veiklos vertinimo sistemos, kurios anksčiau buvo taikomos išskirtinai tik privačiame sektoriuje pastaruoju metu sėkmingai adaptuojamos ir pritaikomos viešajame sektoriuje. Viešojo sektoriaus institucijų veikla apima sprendimų priėmimą ir įgyvendinimą institucijose – valstybės ar savivaldybės įmonėse, viešosiose įstaigose, asociacijose ir kitose institucijose / įstaigose, kuriose rengiami ir įgyvendinami sprendimai susiję su įvairių interesų grupių lūkesčių tenkinimu. Viešojo sektoriaus veikla orientuojama į klientų aptarnavimo kokybės gerinimą, siekiant sukurti glaudesnius viešųjų paslaugų teikėjų ir vartotojų santykius, t.y. ne tik vartotojų poreikių patenkinimas, bet ir kokybiškų paslaugų teikimas mažiausiomis išlaidomis (Raipa, Petukienė, 2009). Taigi, nagrinėjant viešojo sektoriaus organizacijų veiklos vertinimo metodus didžia dalimi akcentuojamas klientų pasitenkinimas teikiama paslaugomis, kuri nemaža apimtimi lemia darbuotojų kompetencija ir tinkamai valdomi vidiniai procesai įmonėje. Viešųjų paslaugų kokybės matavimą apsunkina tai, kad viešųjų paslaugų kokybės samprata integruoja daugybę skirtingų elementų, o viešųjų paslaugų vartotojai skiria prioritetą skirtingoms kokybės dimensijoms (Urvikis, 2014).

Černiauskiene (2011) atlikusi viešojo sektoriaus institucijose taikomų kokybės vadybos metodų lyginamąją analizę siūlo taikyti Europos kokybės vadybos fondo savęs vertinimo modelį ir Bendrojo vertinimo modelį; Subalansuotų rodiklių sistemą; ISO kokybės vadybos standartus. Europos kokybės vadybos fondo Tobulumo modelio pagrindu yra sudarytas Bendrojo vertinimo modelis skirtas viešajam sektoriui. Nakrošis, Černiūtė (2010) akcentuoja, kad svarbus šio modelio taikymo pranašumas yra galimybė palyginti vertinimo rezultatus su kitomis įstaigomis, be to Bendrojo vertinimo modelis (BVM) palyginti su kitais kokybės vadybos modeliais, įdiegiamas lengvai ir su nedidelėmis išlaidomis.

Nagrinėjant veiklos matavimo ypatumus viešajame sektoriuje, akivaizdu, kad egzistuoja esminių skirtumų, tačiau pagrindinius bendrus orientacinius kriterijus išskiria Sudnickas (2008) finansinė sėkmė, procesų, našumas, kokybė, orientacija į klientus. Būtent šie kriterijai išskiriami Subalansuotų rodiklių sistemoje. Būtinąbę modifikuoti subalansuotų rodiklių sistemą viešajam sektoriui lemia skirtinga privataus ir viešojo

sektoriaus prigimtis, kuri apsprendžia ir skirtingus šių sektorių tikslus. Kaip rodo atliktos mokslinės studijos (Sudnickas, 2008; Sudnickas 2011; Balabonienė, Večerskienė, 2014; Urvikis 2014) viešasis sektorius savo veiklą orientuoja į viešųjų paslaugų teikimą, visuomenės poreikių tenkinimą, efektyvų biudžeto lėšų naudojimą, efektyvų išteklių naudojimą, t.y. visuomeninės misijos vykdymą, todėl misija tampa pagrindiniu akcentu modifikuotoje subalansuotų rodiklių sistemoje. Adaptuojant subalansuotų rodiklių sistemą viešajam sektoriui pagrindiniai skirtumai identifikuojami mokymosi ir klientų perspektyvose. Klientų perspektyva viešajame sektoriuje praplečiama įtraukiant ne tik kitus suinteresuotus visuomenės narius bei susijusias viešąsias organizacijas, bet ir viešąsias paslaugas teikiančius asmenis, kurie yra priskiriami tarpiniams klientams. Vertinant klientų perspektyvą matuoti reikėtų klientų pasitenkinimą, kurį didžia dalimi apsprendžia darbuotojų kompetencija ir organizacijos pajėgumas, kurie daro įtaką vidiniams procesams, racionaliam biudžeto panaudojimui bei gebėjimui uždirbti lėšas. Be to, tarpiniai klientai (darbuotojai) rūpinasi paslaugų dizaino ir santykių kokybe, o galutiniams klientams (paslaugos gavėjui) svarbesnė proceso ir rezultatų kokybė. Suinteresuotų grupių akcentas ryškus Veiklos prizmės modelyje (Christauskas, Kazlauskienė, 2009), t.y. antrosios kartos veiklos vertinimo modelis, numatantis penkias vertinimo sritis: interesų grupių pasitenkinimas, strategijos, procesai, sugebėjimai bei interesų grupių indelis. Šiame modelyje akcentuojama, kad įmonės sėkmė priklauso ne tik nuo to, kaip ji sugeba patenkinti interesų grupių lūkesčius ir poreikius, bet ir kaip sugeba užmegzti jai naudingus ryšius ir kiek naudos sugeba gauti iš tų ryšių. Kaip rodo Urvikio (2014) atlikta mokslinė studija, viešųjų paslaugų teikimo klausimai nėra plačiai ir dažnai nagrinėjami Lietuvos mokslininkų darbuose, bei pastebi, kad viešųjų paslaugų tyrimai dažnai apsiriboja veiksniais, kurie gali būti išmatuojami, o iš tiesų būtį svarbūs – ignoruojami, būtent dėl šių priežasčių viešųjų paslaugų teikimo ir kokybės klausimai išlieka aktualūs ir reikalauja dėmesio ne tik moksliniu, bet ir praktiniu aspektais.

### 3. VEIKLOS VERTINIMO ĮRANKIŲ TAIKYMO LIETUVOS VIEŠOJO VALDYMO INSTITUCIJOSE GALIMYBĖS

Atlikti kokybės vadybos metodų tyrimai rodo, kad Vidurio ir Rytų Europos valstybių viešojo valdymo institucijose labiausiai paplitę kokybės vadybos modeliai ir priemonės yra Bendrasis vertinimo modelis ir ISO 9000 kokybės valdymo serijos standartai bei sparčiai populiarėjantys „Vieno langelio“ principo, Subalansuotų rodiklių metodas, Europos kokybės vadybos fondo tobulumo modelis, „Lieknos“ organizacijos (LEAN) / šešios sigma metodas, taip pat ISO 14001 ir ISO 27000 standartai (2010, 2011). (Kokybės vadybos metodų... 2010, 2011). Šiame kontekste naudinga pažymėti, kad Lietuvoje, skatinant viešojo valdymo institucijas didesnę dėmesį kreipti į viešųjų paslaugų kokybę 2009 m. pradėtas įgyvendinti projektas „Viešojo administravimo sektoriaus kokybės iniciatyvos“, bei tobulinama 2007 m. pradėta vykdyti kokybės vadybos metodų taikymo viešojo administravimo įstaigose stebėseną.

Viešojo valdymo tobulinimo 2012–2020 metų programoje (2012) pateikti atliktų tyrimų rezultatai rodo, kad viešojo valdymo institucijos<sup>1</sup> per mažai domisi, ar paslaugų vartotojus tenkina teikiamų paslaugų kokybė<sup>2</sup>. Tuo pagrindu parengta kompleksinės veiklos vertinimo metodika – Kokybės vadybos metodų (KVM) ir poveikio / pokyčių matavimo Lietuvos viešojo administravimo (VA) institucijose / įstaigose stebėsenos metodika. Kompleksinės veiklos vertinimo metodika sudaro tarpusavyje susijusios dalys: KVM taikymo Lietuvos VA įstaigose/ institucijose stebėsenos tyrimų rezultatai; VA institucijų / įstaigų (savivaldybių administracijų) veiklos efektyvumą atspindinčių kiekybinių rodiklių rinkinys; Viešųjų paslaugų vartotojų pasitenkinimo indeksas.

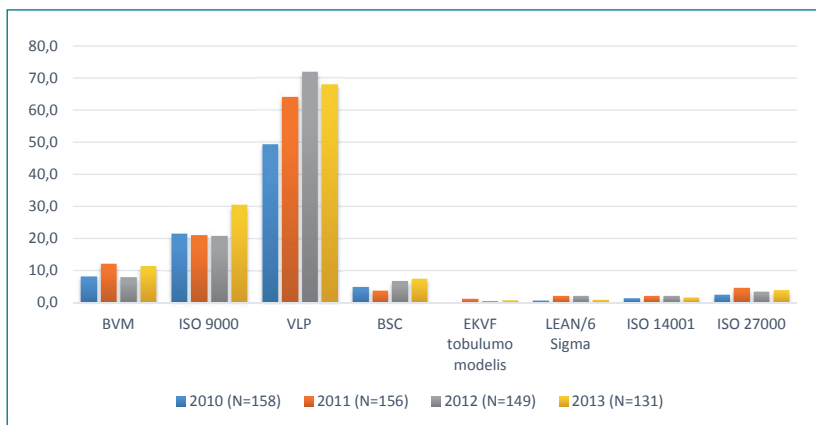
Remiantis Lietuvos Vyriausybės užsakymu atliekamų Kokybės vadybos metodų taikymo Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institu-

<sup>1</sup> Viešojo valdymo institucijos – subjektai (valstybės politikai, valstybės ir savivaldybės institucijos ir įstaigos, pareigūnai, valstybės tarnautojai, valstybės ar savivaldybės įmonės, viešosios įstaigos, kurių savininkė ar dalininkė yra valstybė ar savivaldybė, asociacijos, akcinės bendrovės ir uždarnosios akcinės bendrovės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklauso daugiau kaip 50 procentų balsų visuotiniame akcininkų susirinkime), teisės aktų įgalioti dalyvauti viešojo valdymo procesuose.

<sup>2</sup> 2010 m. net 56 procentai apklaustų institucijų nevykdė jokių paslaugų vartotojų apklausų šiuo klausimu, o apie 25 procentai institucijų net nenumato jų atlikti artimiausiu metu

cijose / įstaigose stebėsenos ataskaitų duomenimis galima išskirti šiuos pagrindinius Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose/įstaigose taikomus kokybės vadybos metodus: bendrasis vertinimo modelis, ISO standartai, „Vieno langelio“ principo priemonė, Subalansuotų rodiklių sistema, „Liekna“ organizacija (LEAN) / 6 Sigma, Europos kokybės vadybos fondo tobulumo modelis.

Tyrinėjant viešajame sektoriuje taikomų kokybės vadybos metodų plėtotę, pastebima (1 pav.) kad populiariausias metodas išlieka „Vieno langelio“ principas, o tokie modeliai kaip EKVF tobulumo modelis ir LEAN/6 Sigma sulaukia mažai dėmesio ir jų populiarumas mažėja, be to subalansuotų rodiklių sistemą turi įdiegę mažiau nei 10 proc. tyrime dalyvavusių viešojo valdymo institucijų/įstaigų atstovų, nors teoretikai ir praktikai siūlo labiau orientuotis būtent į šią veiklos vertinimo priemonę.



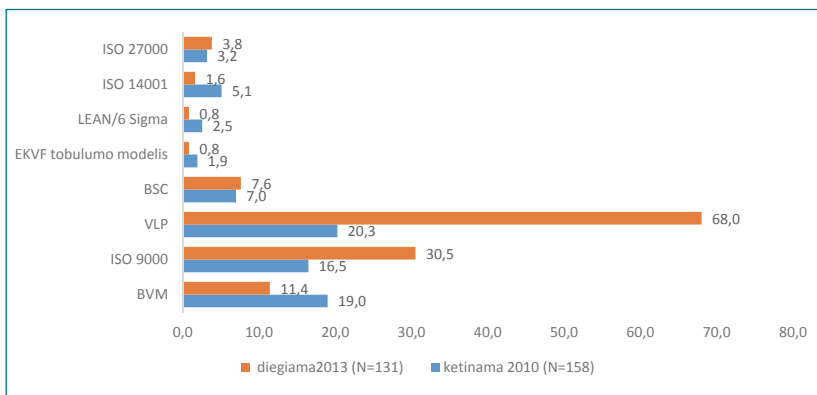
**1 pav.** Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose/įstaigose taikomų metodų dinamika 2010–2013 m. (proc.).

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis *Kokybės vadybos metodų...2010*, (2011); *Kokybės vadybos metodų...2011*, (2011); *Kokybės vadybos metodų...2012*, (2012); *Kokybės vadybos metodų...2013*, (2013).

Kaip rodo atlikti tyrimai (1 pav.), dažniausiai, be populiariausio „Vieno langelio“ principo, išlieka ISO 9000, juos taiko apie 30 proc. respondentų ir dar apie 20 proc. planuoja įdiegti artimiausiu metu. Taip pat reikėtų išskirti ir Bendrąjį vertinimo modelį, kurį taiko apie 10 proc. apklaustųjų,

o vienas ketvirtadalis respondentų ketina jį diegti ateityje. Kitų VKV metodų populiarumas yra nedidelis: juos šiuo metu taiko ar ateityje ketina mažiau nei 10 proc. tyrime dalyvavusių Lietuvos viešojo administravimo ir kitos institucijos/įstaigos. Dar įdomesnė situacija, jei panagrinėtume atskirų visuotinės kokybės metodų ketinimą diegti artimiausius metus duomenis 2010 m. ir realiai diegiamų 2013 m.

Atlikti Kokybės vadybos metodų taikymo Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose/įstaigose stebėsenos tyrimai (2 pav.) leidžia identifikuoti tolimesnę naudojamų metodų veiklai vertinti plėtotę. Remiantis 2013 m. duomenimis, artimiausius kelerius metus tyrime dalyvavusios viešojo valdymo institucijos ketina diegti bendrąjį vertinimo modelį ir ISO 9000, tačiau nepaisant to, kad su ISO 9000 serijos standartais lengvai suderinamas Subalansuotų rodiklių metodas, artimiausiu metu jį planuoja diegti vos 5 proc. respondentų.



**2 pav.** Ketinimo diegti artimiausiu metu (duomenys 2010 m.) ir realiai diegiamų 2013 m. Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose/įstaigose metodų palyginimas, proc.  
Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Kokybės vadybos metodų...2010, (2011); Kokybės vadybos metodų...2013, (2013).

Šiame kontekste naudinga pažymėti, kad Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose/įstaigose tarp minėtų metodų ketinimų diegti (2010) ir jų diegimo (2013) egzistuoja atotrūkis (2 pav.). Neigiama tendencija ryškėja kalbant apie BVM, EKVF tobulumo modelį, LEAN/6 Sigma ir



ISO 14001, nes juos naudoja mažiau respondentų, nei 2010 m. planavo artimiausiu metu įdiegti, todėl būtina identifikuoti šių tendencijų priežastis ir rasti būdų jas pašalinti. Kokybės vadybos metodų..., 2013 ataskaitoje nurodyta, kad KVM netaikymo organizacijose priežastys yra susijusios su finansinėmis galimybės ir informacijos stoka. Su finansavimu glaudžiai siejasi žmogiškųjų išteklių ribotumas ir galimybės sulaukti ekspertų konsultacijų. Detalizavus kitus veiksnius, paaiškėjo, kad retai abejojama KVM nauda, tačiau organizacijos neretai pasigenda KVM diegimo reglamentavimo teisės aktuose. Tačiau, kaip rodo atliktų tyrimų duomenys apie 90 proc. respondentų net neplanuoja artimiausiu metu diegti tokių KVM kaip, EKVF tobulumo modelį, LEAN/6 Sigma ir ISO 14001, o apie 80 proc.– BSC ir ISO 27000.

Viešųjų paslaugų vartotojų pasitenkinimo indeksui skaičiuoti būtina atlikti vartotojų (klientų) apklausas (poveikio stebėseną). Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose/ įstaigose atliktų paslaugų vartotojų apklausų dėl paslaugų kokybės tyrimai 2013 m., kaip ir 2012 m. buvo atliekami vos 18 proc. respondentų (2012 m. rezultatai buvo tokie patys), taip pat 41 proc. respondentų nurodė, kad planuoja jas atlikti artimiausiu metu (beje, 2012 m. irgi buvo panaši situacija – 40 proc.). (Kokybės vadybos metodų...2012, 2012; Kokybės vadybos metodų...2013, 2013). Todėl kyla klausimas, kodėl situacija per metus nepagerėjo.

Nepaisant to viešųjų paslaugų teikimo klausimas išlieka aktualus, kaip pažymima Vidaus reikalų ministerijos parengtame Viešojo valdymo tobulinimo iniciatyvų kataloge (2014) tarp kitų iniciatyvų išskiriamos ir tokios kaip Viešojo valdymo tobulinimo iniciatyvos, kurios apima Bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimą (vertinimo rezultatai pristatomi Viešojo valdymo tobulinimo komisijai, kuri teikia rekomendacijas dėl vertinimo metodikos ir pasiūlymus dėl efektyvesnio viešojo valdymo institucijų bendrųjų funkcijų atlikimo) ir Paslaugų vartotojų patenkinimo matavimas (remiantis tyrimo rezultatais, yra parengiami ir įgyvendinami pasiūlymai teikiamų paslaugų kokybei pagerinti). Pažymėtina, kad viešosios paslaugos yra itin diferencijuotos, todėl siekiant geresnio klientų poreikių patenkinimo tikslinga atlikti tyrimus, kurie leistų identifikuoti kompleksinės veiklos vertinimo metodikos taikymo adaptavimo galimybes skirtingas viešąsias paslaugas teikiančiose organizacijose.

## IŠVADOS

Dabartinėmis sąlygomis organizacijų veikla turi būti orientuota į vartotojus ir kokybišką jų lūkesčių tenkinimą. Tai turėtų užtikrinti egzistuojančios veiklos vertinimo sistemos, kurios kompleksiskai integruoja finansinius ir nefinansinius veiklos aspektus. Atlikta mokslinė studija atskleidžia kompleksinio vertinimo teikiamą naudą ir kelius viešojo valdymo institucijų/ įstaigų racialesniam valdymui.

Šiuo metu parengtos viešojo valdymo institucijų/ įstaigų veiklos vertinimo metodikos apima kompleksinį vertinimą: kokybės vadybos metodų diegimo stebėseną veiklos efektyvumą atspindinčių kiekybinių rodiklių rinkinį; viešųjų paslaugų vartotojų pasitenkinimo indeksą. Tačiau remiantis atliktų tyrimų rezultatais šios veiklos vertinimo metodikos nėra taikomos vieningai ir kompleksiskai. Ir nors nurodoma, kad nepakankamo kokybės vadybos metodų taikymo viešojo valdymo institucijų/ įstaigų priežastys yra susijusios su finansinėmis galimybės ir informacijos stoka, tačiau kita, paprasčiau įgyvendinama priemonė – klientų apklausa – irgi vykdoma vangiai.

Viešosios paslaugos yra itin diferencijuotos, todėl siekiant geresnio klientų poreikių patenkinimo tikslinga atlikti tyrimus, kurie leistų identifikuoti kompleksinės veiklos vertinimo metodikos taikymo adaptavimo galimybes skirtingas viešąsias paslaugas teikiančiose organizacijose.

## LITERATŪRA

1. Christauskas, Č., Kazlauskienė, V. (2009) Modernių veiklos vertinimo sistemų įtaka įmonės valdymui globalizacijos laikotarpiu. *Ekonomika ir vadyba*: 2009. 14. p. 715–722. ISSN 1822-6515. Prieiga per internetą: < <http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/14/1822-6515-2009-715.pdf>>
2. Černiauskienė, N. (2011) Sisteminis viešojo sektoriaus institucijų veiklos valdymo tobulinimas taikant kokybės vadybos metodus. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development* Nr. 3 (27), p. 50–57. ISSN 1822-6760.
3. Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Bos-

ton, MA: Harvard Business School Press. Summary by Abby Farrell Bachelor of Accountancy Program University of South Florida, Fall 2003

4. Kokybės vadybos metodų taikymo Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose / įstaigose stebėseną 2010 m. ataskaita (2011). Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerija, p. 57. Prieiga per internetą: < <http://vakokybe.vrm.lt/get.php?f.514>>
5. Kokybės vadybos metodų taikymo Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose / įstaigose stebėseną 2011 m. ataskaita (2011). Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerija, p. 90. Prieiga per internetą: < <http://vakokybe.vrm.lt/get.php?f.567>>
6. Kokybės vadybos metodų taikymo Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose / įstaigose stebėseną 2012 m. ataskaita (2012). Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerija, p. 79. Prieiga per internetą: < <http://vakokybe.vrm.lt/get.php?f.655>>
7. Kokybės vadybos metodų taikymo Lietuvos viešojo administravimo ir kitose institucijose / įstaigose stebėseną 2013 m. ataskaita (2013). Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerija, p. 81. Prieiga per internetą: < <http://vakokybe.vrm.lt/get.php?f.804>>
8. Kučinskienė, M., Jakiūnienė, R. (2014) Integruota veiklos vertinimo sistema – sėkmingo verslo procesų valdymo galimybė. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika / Lietuvos buhalterinės apskaitos tyrėjų ir švietėjų asociacija. Kaunas, Lietuvos buhalterinės apskaitos tyrėjų ir švietėjų asociacija. ISSN 1822-8682. 2014, t. 15.
9. Kučinskienė, M., Jatuliavičienė G. (2012) Sisteminiis veiklos vertinimas: finansinio ir nefinansinio požiūrių sintezė. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste, p. 307–315
10. Nakrošis, V. Černiūtė, R. (2010) Kokybės vadyba Lietuvos viešajame administravime: svarbiausiosios iniciatyvos ir jų taikymas. Viešoji politika ir administravimas, 2010, Nr. 31, p. 63–76 ISSN 1648–2603
11. Pukelytė, R. (2010) Universitetinių studijų kaip paslaugos kokybės vertinimas: dimensijos ir kriterijai. Aukštojo mokslo kokybė, 2010, 07, p. 155–175.
12. Raipa, A., Petukienė, E. (2009) Klientų dalyvavimas viešosiose paslaugose: bendrasis paslaugų kūrimas. Viešoji politika ir administravimas, 2009 Nr. 27, p. 54–62 ISSN 1648-2603
13. Smilga, E., Janušonienė, K. (2007) Strategiškai orientuotos organizacijos veikimo principai sveikatos apsaugos sistemoje. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, 44, p. 125–140
14. Sudnickas T. (2008) Šiuolaikinės veiklos matavimo sistemos. Integravimo su kokybės valdymo ir procesų tobulinimo sistemomis galimybės. Viešoji politika ir administravimas, 2008, Nr. 26. ISSN 1648-2603

15. Sudnickas, T. (2011) Strateginio valdymo problemos Lietuvos savivaldybėse. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2011.2 (22). P. 108–113. ISSN-1648-9098
16. Šapkauskienė, A., Leitonienė, Š. (2009) Veiklos vertinimas laiku grįsto valdymo požiūriu. *Ekonomika ir vadyba*: 2009. Nr.14 ISSN 1822-6515
17. Urvikis, M. (2014) Viešųjų paslaugų tyrimų kryptys: kokybinio požiūrio plėtros poreikio pagrindimas. *Viešojoji politika ir administravimas*, 2014 13(2) / 2014, p.: 290–306. ISSN 1648-2603
18. Uturytė –Vrubliauskienė, L. (2012) Veiksmingumo matavimo sistemos paieškos e. verslo našumui įvertinti. *Mokslas – Lietuvos ateitis: Verslas XXI amžiuje*. 2012 4(3) ISSN 2029-2341
19. Verma S. (2009). *Business Process Management – Profiting from Process*. India: Global India Publications Pvt Ltd. 313 p.
20. Viešojo valdymo tobulinimo 2012–2020 metų programa. LRV 2012 vasario 7 d. nutarimas Nr. 171
21. Viešojo valdymo tobulinimo iniciatyvų katalogas (2014) LR Vidaus reikalų ministerija

## INTEGRATED APPROACH TOWARDS ASSESMENT OF PUBLIC MANAGEMENT INSTITUTIONS ACTIVITY

Marija Kučinskienė, Asta Fominienė

### Summary

The purpose of this article is to reveal usefulness of integrated approach towards evaluation of organizations' performance. The article analyzes evaluation of organizations' performance in the context of strategic management. Management in the long term of both internal and external environment changes, causing changes of management of business processes at organization, directs companies to innovate and reorganize their business processes, which would improve products' quality as well as create higher value added. It is emphasized appropriateness to adapt in public sector assessment tools applied by companies in private sector. Focusing on quality of public services, it is necessary to have an integrated approach towards the need of public services' quality improvement. In order to meet and better satisfy public management institutions customers' expectations the integrated approach would contribute to identify essential reasons of public services' quality improvement, to restructure processes, and to rationally manage as well as develop high performance results. In order to ensure satisfaction of the sector customers' expectations the integrated approach to identify changes and manage the changes successfully, will involve companies/organizations

to seek and use reasonable measurement tools. Currently methodologies of public sector performance evaluation involve integrated approach, i.e. observation of quality management methods' implementation, set of quantitative indicators that reflect performance efficiency, and public sector customers' satisfaction index. Research results suppose assumption that the methodologies of performance assessment are not applied as unanimous and integrated. And even though indicating that insufficient quality management methods' application in public sector organizations is caused by financial possibilities and lack of information, but another, much easier tool – customer survey – is also slackly carried out. Public services are highly differentiated therefore in order to improve customers' satisfaction it is reasonable to carry out researches that would allow to identify an extent of integrated performance measurement methodology adaptation.

# ĮMONĖS APSKAITOS POLITIKOS IR ĮGIMTOS AUDITO RIZIKOS RYŠYS

Vaclovas Lakis

Profesorius, habilituotas socialinių mokslų daktaras

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio al. 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 69935354

El. paštas: vaclovas.lakis@ef.vu.lt

---

**Anotacija.** *Apskaitos politika vaidina labai svarbų vaidmenį užtikrinant įmonės apskaitos teisingumą ir finansinių ataskaitų patikimumą. Nuo tinkamos apskaitos politikos nemaža dalimi priklauso įgimta audito rizika.*

*Nagrinėjamas apskaitos politikos vaidmuo užtikrinant įmonės finansinių ataskaitų patikimumą ir jos įtaką įgimtai audito rizikai. Taip pat nagrinėjami kiti veiksniai, kurie susiję su apskaitos politika, bet gali didinti įgimtą audito riziką.*

*Apskaitos politika kiekvienoje įmonėje yra individuali, todėl reikalingos detalios rekomendacijos, kas joje turi būti nurodoma literatūroje ir teisės aktuose ji apibūdinama tik bendrais bruožais, todėl praktikoje ji gali būti skirtingai interpretuojama.*

*Tarp apskaitos politikos ir įgimtos audito rizikos yra tiesioginis ryšys. Auditorius nustato, ar apskaitos politika yra išsami, ar tinka konkrečiam ūkio subjektui ir kaip ji taikoma.*

**Straipsnio tikslas** yra ištirti apskaitos politikos ir jos taikymo ryšį su įgimta audito rizika. *Išnagrinėjęs apskaitos politiką ir kitas su ja susijusias aplinkybes, auditorius gali įvertinti įgimtą riziką.*

**Reikšminiai žodžiai:** *Apskaitos politika, įgimta rizika, kūrybinė apskaita, agresyvi apskaita.*

---

## ĮVADAS

Apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų rengimą reglamentuoja tarptautiniai apskaitos standartai, nacionaliniai apskaitos standartai, įstatymai ir kiti teisės aktai. Šitie dokumentai yra universalūs, o ekonominė veikla yra labai įvairi, todėl minėtuose dokumentuose neįmanoma sunorminti visų atvejų kaip reikia tvarkyti apskaitą ir rengti finansines ataskaitas. Standartuose ir kituose teisės aktuose pateikti reikalavimai gali būti traktuojami kaip orientyrai, kurių privalu laikytis tvarkant apskaitą. Praktikoje

gali iškilti nemažai klausimų, į kuriuos nėra tiesioginio atsakymo norminiuose dokumentuose. Todėl įmonėms tenka savarankiškai juos spręsti, atsižvelgiant į bendrus principus, nurodytus standartuose.

Kai kada standartuose gali būti nurodyti keli sprendimų variantai, iš kurių įmonė pasirenka tinkamiausią.

Esant tokioms aplinkybėms, įmonės, remiamosios standartais ir kitais norminiais dokumentais, parengia ir raštu patvirtina apskaitos politiką, kuri yra privaloma visiems darbuotojams. Apskaitos politikoje nurodoma kokiais standartais ir kitais reikalavimais turi būti vadovaujama tvarkant apskaitą ir rengiant finansines ataskaitas, nurodomi konkretūs sprendimai, pasirinkti iš alternatyvių, išdėstytų apskaitos standartuose. Tai gali būti turto įkainojimo procedūros, medžiagų apskaitos tvarka, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, savikainos nustatymo, dokumentų įforminimo ir judėjimo tvarka, ir t.t.

Apskaitos ir finansinių ataskaitų patikimumas didelė dalimi priklauso nuo išsamios ir pagrįstos apskaitos politikos bei jos įgyvendinimo. O tai reiškia, kad nuo apskaitos politikos tinkamumo taip pat priklauso ir įgimta audito rizika, nes bet koks nukrypimas nuo nustatytos tvarkos didina riziką, kad auditoriaus išvada gali būti klaidinga.

Literatūroje nemažai rašoma apie tai, kokia turėtų būti apskaitos politika ir kaip nustatyti įgimtą audito riziką, bet labai menkai ištirtas ryšys tarp apskaitos politikos ir įgimtos audito rizikos, nors ir yra žinoma, kad toks ryšys egzistuoja.

**Tyrimo tikslas** yra išnagrinėti apskaitos politikos ir jos taikymo ryšį su įgimta audito rizika.

Siekiant šio tikslo sprendžiami tokie uždaviniai:

- išnagrinėti apskaitos politikos vaidmenį užtikrinant finansinių ataskaitų patikimumą;
- išanalizuoti apskaitos politikos įtaką įgimtai audito rizikai;
- ištirti įgimtos audito rizikos priklausomybę nuo apskaitos politikos ir kitų veiksnių.

**Tyrimo objektas** – apskaitos politika.

**Tyrimo šaltiniai:** Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės publikacijos, apskaitos standartai, įstatymai, metodinė literatūra.

**Tyrimo metodai** mokslinės literatūros ir norminių aktų analizė, palyginimas, kritinis vertinimas, ryšių tarp atskirų reiškinių nustatymas.

## 1. APSKAITOS POLITIKOS VAIDMUO UŽTIKRINANT ĮMONĖS FINANSINIŲ ATASKAITŲ PATIKIMUMĄ

Kiekvienas ūkio subjektas privalo turėti savo apskaitos politiką. Tinkamai parengta ir įgyvendinta apskaitos politika padeda užtikrinti, kad ūkinės operacijos ir įvykiai būtų laiku ir teisingai dokumentuojami, tinkamai interpretuojami, vertinami ir apskaitomi vienodai, nepriklausomai nuo jų atsiradimo laiko ir aplinkybių. Investuotojai, kreditoriai, partneriai, valdžios institucijos ir visuomenė pageidauja, kad visos įmonės analogiškai apskaitytų ūkines operacijas ir įvykius, finansines ataskaitas rengtų taip pat prisilaikant identiškos tvarkos. Todėl įmonė savo apskaitos politiką turi suderinti su visuomenėje galiojančiais bendraisiais reikalavimais.

Plečiantis tarptautiniams ekonominiams ryšiams, vykstant laisvo kapitalo, darbo jėgos ir prekių judėjimui tas pats reikalavimas galioja visame pasaulyje, todėl literatūroje išskiriami trys apskaitos politikos lygiai: tarptautinė, šalies, įmonės. Tarptautinė apskaitos politika formuojama rengiant ir tvirtinant tarptautinius apskaitos standartus. Jos tikslas yra su-  
minimizuoti įvairių apskaitos sistemų skirtumus ir padidinti finansinės informacijos palyginamumą. Šalies apskaitos politika numato:

- apskaitos tvarką ūkio subjektuose;
- sąskaitų planus;
- šalies apskaitos standartų rengimą ir tvirtinimą.

Tarptautinė ir šalies apskaitos politika išdėstyta teisės aktuose.

Įmonės apskaitos politika pasireiškia tinkamo apskaitos varianto pasirinkimu iš kelių galimų (Karmańska, 2008).

Ūkinės veiklos ir ekonominių santykių spektras yra labai platus ir dažniausiai nebūna sprendimo vienodai tinkančio visiems. Todėl dažnai standartuose leidžiami keli sprendimų variantai. Įmonė savo apskaitos politikoje turi numatyti labiausiai jai tenkančią variantą ir griežtai jo laikytis. Įmonės apskaitos politika turėtų būti tokia, kad finansinės ataskaitos rodytų tikrą ir teisingą vaizdą.



Tačiau iki šiol nei teorijoje nei praktikoje nėra aiškiai nusistovėjęs apskaitos politikos sampratos. Apskaitos politikos apibrėžimuose akcentuojama jos forma, o ne turinys. Aštuntajame tarptautiniame apskaitos standarte „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ (International Accounting Standard 8, 2009) nurodyta, kad apskaitos politika yra tam tikri principai, pagrindai, formalumai, taisyklės ir praktika, kuriais ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansines ataskaitas. Ūkio subjektas turi pastoviai taikyti tą pačią apskaitos politiką sandoriams, ūkinėms operacijoms ir įvykiams.

Panašiai apskaitos politika apibūdinama ir septintajame verslo apskaitos standarte „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ (2011). Ten nurodyta, kad apskaitos politika tai apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti.

Šiek tiek konkrečiau apskaitos politika apibrėžiama Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (2015). Ten nurodyta, kad apskaitos politika tai apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti. Ūkio subjekto vadovas turi parinkti ir įgyvendinti apskaitos politiką, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovautis atitinkamais standartais.

Įstatymas reikalauja, kad apskaitos politikoje būtų nurodoma:

- 1) taikomi apskaitos standartai ir kiti teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą ir finansinę atskaitomybę;
- 2) finansinių ataskaitų rinkimo sudėtis ir taikomi apskaitos principai;
- 3) apskaitos metodai ir taisyklės, kuriais vadovaujamosi registruojant ūkio subjekto turtą, nuosavą kapitalą, finansavimo sumas, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus.

Literatūroje apskaitos politika taip pat apibūdinama labai bendrai. Knygos „Apskaita vadybininkams“ autoriai apskaitos politiką apibūdina taip kaip ir Apskaitos įstatyme (Bukevičius ir kiti, 2009).

Kiek kitaip, nors ir labai panašiai apskaitos politiką apibūdina R. Subačienė, R. Budrionytė ir k. Senkus (2012). Jie nurodo, kad apskaitos politika tai konkretūs principai, susitarimai, taisyklės ir praktika, kurios įmonė laikosi tvarkydama apskaitą ir sudarydama finansines ataskaitas. Dar kiek

išsamesnį apskaitos politikos apibrėžimą pateikė K. Rudžionienė ir R. Kaņapickienė (2006). Anot autorių apskaitos politika – tai įmonėje taikomos apskaitos taisyklės, būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams ir atitinkantys strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės būklę bei veiklos rezultatus.

Išnagrinėtuose teisės aktuose ir literatūroje akcentuojamas būtinumas vadovautis apskaitos principais, apskaitos metodais ir taisyklėmis. Susidaro užburtas ratas, kai apskaitos politika yra būtina todėl, kad principai, standartai ir taisyklės negali apimti visų atvejų, su kuriais susiduriama praktikoje, o apibrėžiant apskaitos politiką nurodoma vadovautis tais pačiais principais, standartais ir taisyklėmis. Tai reiškia, kad įmonės neturėdamos aiškios apskaitos politikos rengimo gairių, daro tai savo nuožiūra.

## 2. APSKAITOS POLITIKOS ĮTAKA FINANSINIŲ ATASKAITŲ PATIKIMUMUI

Tarptautinės ir šalies apskaitos politikos pagrindiniai tikslai yra harmonizuoti apskaitą ir finansines ataskaitas taip, kad skirtingų šalių ir ūkio šakų įmonėse būtų vienodai interpretuojami ir vertinami tokie patys ūkiniai įvykiai ir ūkinės operacijos. Unifikuota apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo tvarka leidžia vienodai vertinti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, nepriklausomai nuo to kokioje šalyje arba ūkio šakoje veikia konkreti įmonė.

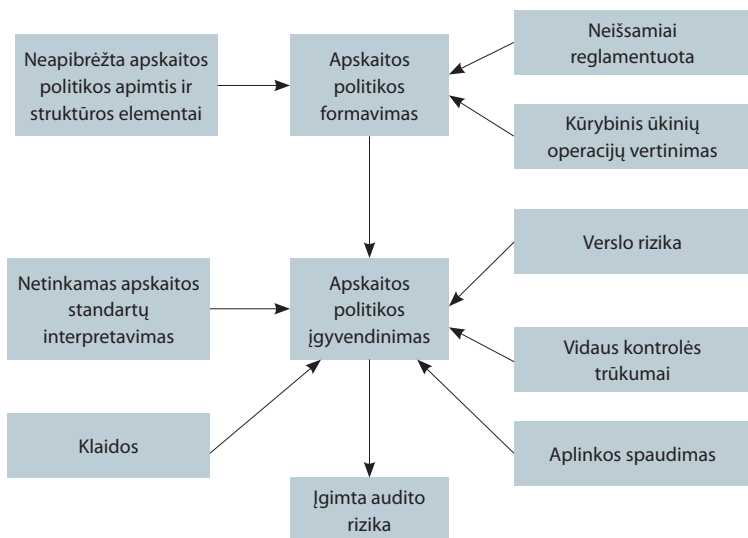
Įmonės apskaitos politikos tikslas šiek tiek skiriasi nuo tarptautinės ir šalies apskaitos politikos. Egzistuojantis daugiavariantiškumas ir neapibrėžtumai veda prie to, kad įmonės, vykdančios skirtingą veiklą arba veikiančios skirtingomis sąlygomis negali daryti vienodo sprendimo. Todėl savo apskaitos politikoje jos numato ūkinių operacijų ir įvykių apskaitos tvarką, kuri labiausiai atitinka jos veiklos pobūdį. Tačiau ši tvarka negali pažeisti tarptautinių ar šalies standartų reikalavimų ir bendros logikos. Todėl įmonės finansinių ataskaitų patikimumui didžiausią įtaką daro apskaitos politika. Tarp ūkio subjekto apskaitos politikos ir finansinių ataskaitų patikimumo

yra tiesioginis ryšys, kuris pasireiškia dviem aspektais. Pirmas, labai svarbu, kad apskaitos politika atitiktų standartų reikalavimus ir įmonės veiklos specifiką. Antras, apskaitos politika turi būti preciziškai vykdoma.

Net ir tuo atveju, kai įmonei pavyksta patvirtinti kompromisinę apskaitos politiką yra nemaža rizika, kad ji nebus įgyvendinta kaip numatyta, nes įmonė veikia neapibrėžtumo sąlygomis. Tas pats sprendimas vieną kartą gali duoti vienokią, o kitą kartą kitokią rezultatą. Todėl visais atvejais taikant apskaitos politiką neišvengiama kūrybiškumo elementų.

### 3. APSKAITOS POLITIKOS ĮTAKA ĮGIMTAI AUDITO RIZIKAI

Tarp įmonės apskaitos politikos ir įgimtos audito rizikos egzistuoja ryšys. Šio ryšio glaudumas ir apskaitos politikos įtakos laipsnis įgimtai audito rizikai priklauso nuo veiksnių, kurie daro įtaką formuojant ir įgyvendinant apskaitos politiką. Apskaitos politikos formavimo ir įgyvendinimo analizė rodo, kad yra nemažai veiksnių, kurie daro įtaką apskaitos politikai ir jos įgyvendinimui. Šių veiksnių įtaka pavaizduota 1 paveiksle.



**1 pav.** Apskaitos politikos formavimo ir jos taikymo veiksnių įtaka įgimtai audito rizikai  
Šaltinis: parengta autoriaus

Kaip matome iš paveikslo kai kurie veiksniai, didinantys įgimtą audito riziką gali būti jau pačioje apskaitos politikoje. Apskaitos politika yra pagrindinis dokumentas, kuriuo turėtų vadovautis ūkio subjekto apskaitos darbuotojai tvarkydami apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas. Joje turėtų būtų nurodyta apskaitos sistema pradedant nuo dokumentų surašymo, judėjimo, ūkinių operacijų klasifikavimo ir vertinimo tvarkos ir iki finansinės informacijos grupavimo ir atvaizdavimo tvarkos. Tais atvejais kai apskaitos standartuose yra nurodyta aiški tvarka, galėtų būti nuoroda į atitinkamo standarto reikalavimą. Turėtų būti aiškiai nurodyta kas turi priimti sprendimą dėl ūkinių operacijų ir įvykių, kurių vertinimas ir apskaita nenumatyta jokiuose standartuose.

Nesant aiškaus apskaitos politikos elementų reglamentavimo yra nemažas pavojus, kad ūkio subjekto apskaitos politika gali būti formali ir neatspindėti ūkio subjekto veiklos specifikos. Gali būti, kad apskaitos politikoje numatyti kai kurie elementai, kuriuos priimta laikyti kūrybinės apskaitos elementais, t. y. kai pasirenkamos priemonės arba jų kombinacija, kai priimami sprendimai nesiderina su ūkio subjekto veiklos pobūdžiu, bet ir neprieštaruoja apskaitos standartų reikalavimams. Jos tikslas yra pavaizduoti įmonės būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus geresniais negu iš tikrųjų. Tokios apskaitos politikos pavyzdžiais gali būti parduotų gaminių garantinio remonto rezervo sudarymas, išlaidų, patirtų vykdant įrengimų ir mašinų smulkų remontą arba techninę priežiūrą kapitalizavimas, netinkamo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo būdo taikymas ir pan.

Didžiausias įgimtos audito rizikos pavojus kyla įgyvendinant apskaitos politiką. Apskaitos personalas gali netinkamai interpretuoti standartų reikalavimus arba daryti klaidas dėl kurių įmonės vaizdas gali būti netikslus. Į tai atkreipiamas auditorių dėmesys 200-ajame tarptautiniame audito standarte „Bendrieji nepriklausomo audito tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ (2009), kuriame nurodyta, kad didesnė rizika būdinga sudėtingiems apskaičiavimams ar sąskaitoms, kurias sudaro sumos, apskaičiuotos remiantis apskaitiniais įvertinimais, kuriems būdingas didelis neapibrėžtumas.

Pasikeitus veiklos pobūdžiui, pavyzdžiui, atsiradus naujam medžiagų tiekėjui, pagamintos produkcijos pirkėjui atsiranda nauja rizika. Jai

atskleisti būtina numatyti atitinkamas vidaus kontrolės procedūras arba patikslinti jau esamas procedūras. Vidaus kontrolė gali susilpnėti dėl naujų darbuotojų, nes jie gali kitaip vertinti. Taip pat sparti įmonės plėtra, naujos technologijos, nauji gaminiai gali susilpninti vidaus kontrolę ir tuo pačiu padidinti įgimtą audito riziką.

Įgimtą riziką gali labai padidinti aplinkos spaudimas. Akcininkai, potencialūs investuotojai, kreditoriai labai jautriai reaguoja, jeigu ūkio subjektas neįvykdo numatytų užduočių. Esant skatinimo sistemai, kai dalis atlyginimo priklauso nuo pasiektų rezultatų, tampa vidinė paskata nesilaikyti apskaitos politikos.

#### 4. APSKAITOS POLITIKOS VERTINIMAS PLANUOJANT IR ATLIEKANT AUDITĄ

Tarptautiniuose audito standartuose į pirmą vietą iškeliamas reikalavimas susipažinti su įmonės aplinka ir vidaus kontrole, išnagrinėti apskaitos principų ir standartų taikymą.

Pavyzdžiui, 300-ajame tarptautiniame audito standarte „Finansinių ataskaitų audito planavimas“ (2009) nurodoma, kad pirmojo audito užduoties metu sudarant bendrąją audito strategiją ir audito planą, gali tekti apsvarstyti apskaitos principų arba audito ir atskaitomybės standartų taikymą. Panašiai 510-ajame tarptautiniame audito standarte „Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai“ (2009) nurodyta, kad atliekant pirmojo audito užduotį auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar tinkami apskaitos metodai, taikyti apskaičiuojant pradinis likučius. 315-ajame tarptautiniame audito standarte „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (2009) nurodyta, kad vertinant riziką atliekamos audito procedūros siekiant susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, taip pat nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos; įvertinti, ar įmonės apskaitos metodai yra tinkami pagal jos veiklos pobūdį ir ar atitinka ūkio šakoje taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, bei apskaitos metodus.

Kaip matome nei viename iš cituotų standartų nepaminėta apskaitos politika. Nagrinėjant įmonės aplinką, vidaus kontrolę, apskaitos principų

laikymąsi, galima tik iš dalies įvertinti įgimtą audito riziką todėl, kad apskaitos politika apima ne tik apskaitos principų ir standartų laikymąsi, bet ir buhalterio darbo organizavimą, buhalterių kvalifikaciją, patirtį, teisės, funkcijas ir atsakomybę, turtinės atsakomybės organizavimą, medžiagų įsigijimo, kokybės nustatymo ir apmokėjimo tvarką, pagamintos produkcijos saugojimo, pardavimo apskaitos, atsiskaitymo su tiekėjais ir pirkėjais tvarką, normas ir normatyvus, dokumentų įforminimo, judėjimo ir apdorojimo tvarką, teisė sankcionuoti ūkines operacijas ir pan. Apskaitos principų ir standartų reikalavimai gali būti labai bendri. Todėl jie turi būti konkretinami apskaitos politikoje. Neaiškios arba neišsamios apskaitos politikos spragas užpildo kūrybinės apskaitos elementai, kurie ne visuomet atitinka įmonės veiklos specifika ir neužtikrina tikro ir teisingo vaizdo.

Nuolatiniai straipsnio autoriaus ir literatūroje skelbiami duomenys rodo, kad finansinių ataskaitų iškraipymo būdai gali būti tokie:

- netyčinės klaidos dėl nepakankamos kompetencijos, patirties, sudėtingų reglamentų, dažnos reglamentų kaitos;
- sąmoningi iškraipymai, siekiant asmeninės naudos – premijos ar kitokio paskatinimo, vengiant atsakomybės už neatliktą arba netinkamai atliktą darbą;
- sąmoningai siekiant pateikti įmonės vaizdą geresnį negu yra iš tikrųjų, nuslėpti apgaulės ir reikšmingas klaidas (Uziėblo, 2012).

Minėti iškraipymai padaromi dėl netinkamos apskaitos arba neteisingai perkeltant duomenis iš buhalterinių sąskaitų į finansines ataskaitas. Galimybė manipuliuoti padidėja kai ūkio subjekte patvirtinta neaiški arba neišsami apskaitos politika. Tai labai padidina galimybę manipuliuoti ir įgimtą audito riziką. Todėl audito metu pirmiausia turėtų būti tikrinama ir vertinama apskaitos politika, o po to, kaip ji įgyvendinama. Taip dirbant auditorių darbas taptų efektyvesnis, nes atskleidus apskaitos politikos trūkumus būtų galima taikyti procedūras, skirtas šių trūkumų pasekmėms nustatyti. O paaiškėjus, kad apskaitos politika neteisingai taikoma, galima nustatyti, ar tai daroma tyčia ar per klaidą, bei iškraipymų mastą ir kaltus asmenis.

## 5. KŪRYBINĖ APSKAITA IR ĮGIMTA AUDITO RIZIKA

Ūkio subjektų apskaita turėtų būti tvarkoma ir finansinės ataskaitos rengiamos griežtai prisilaikant tinkamai parengtos ir taikomos apskaitos politikos. Tuomet įgimta audito rizika būtų minimali. Bet praktikoje gali pasitaikyti ūkinių operacijų ar įvykių, kurie nenumatyti apskaitos politikoje. Tuomet jie turėtų būti apskaitomi prisilaikant apskaitos standartų reikalavimų arba pagal analogiją. Tokia apskaita laikoma kūrybinė.

Kūrybiškumas apskaitoje gali būti dvejopas. Jis gali būti taikomas siekiant parodyti realų įmonės turtinės ir finansinės būklės vaizdą. Jeigu atsiradusios problemos sprendžiamos prisilaikant apskaitos principų logikos, tai yra pozityvus reiškinys. Problema atsiranda tuomet, kai kūrybiškumas apskaitoje naudojamas tam, kad būtų išryškintos teigiamos įmonės pusės paliekant šešėlyje negatyvius reiškinius. Tada įmonės vaizdas gali būti neryškus arba klaidingas.

Formaliai standartų nuostatos gali būti nepažeistos, bet pasirinktas sprendimas gali nesiderinti su įmonės veiklos pobūdžiu. Ypač didelė rizika atsiranda kai nei apskaitos politikoje nei standartuose nėra atitinkamų nuostatų. Tuomet nėra juridinio pagrindo teigti, kad buvo pažeista apskaitos tvarka, nors pateiktas įmonės vaizdas gali būti iškraipomas. Todėl literatūroje kūrybinė apskaita apibūdinama negatyviai. Pavyzdžiui, Kembridžo žodyne ji apibūdinama kaip legalus metodų taikymas dokumentuojant finansinę informaciją, kuri aiškiai nerodo realios padėties ir paprastai įmonė pavaizduojama sėkmingesnė negu iš tikrųjų (Creative accounting, 2015).

Galima padaryti išvadą, kad nėra aiškios ribos tarp pozityvios kūrybinės apskaitos, kurios pagalba siekiama parodyti tikrą įmonės vaizdą, ir negatyvinės kūrybinės apskaitos, kuri yra artima agresyviai apskaitai arba tampa agresyvi apskaita, iškreipianti padėtį ir klaidinanti vartotojus. Tokiais atvejais svarbu yra nustatyti kaip toli yra pažengęs kūrybiškumas, nes nuo to priklauso įgimtos audito rizikos laipsnis. Auditorius turėtų įvertinti kūrybiškumo įtaką įgimtai rizikai.

## 6. ĮGIMTA AUDITO RIZIKA NESUSIJUSI SU APSKAITOS POLITIKA

Įgimtą riziką gali didinti veiksmai tiesiogiai nesusiję su apskaitos politika. Apskaitos politika gali būti teisinga, bet realiai tvarkant apskaitą ir rengiant finansines ataskaitas gali būti nesilaikoma apskaitos standartų ir įstatymų reikalavimų. Literatūroje šiam reiškiniui apibūdinti nėra nusistovėjusio termino. Daugelis autorių tai vadina agresyvi apskaita (Schneider, 2007; Lakis, 2007; Kutera ir kiti, 2006; *Aggressive Accounting*, 2015). Kiti tai vadina apgaulinga apskaita (Beasley ir kiti, 2008; *Financial Reporting Fraud*, 2013). Dar kiti tai vadina vitrinų puošimu (Patnaik, ir kiti, 2014; *What is window dressing in accounting*, 2015).

Nepriklausomai nuo to kaip šis reiškinys yra pavadintas, jis interpretuojamas panašiai. Pagrindinis agresyvios apskaitos, apgaulingos apskaitos arba vitrinų puošimo tikslas yra pateikti tokias finansines ataskaitas, kurios būtų priimtinos jų vartotojams. Agresyvi apskaita interpretuojama kaip praktika, kurios pagalba parodoma tokia įmonės vertė, kuri būtų patraukli esamiems ir būsimiems investuotojams (*Aggressive Accounting*, 2015). Panašiai interpretuojama ir apgaulinga apskaita. Tyrimą atlikę JAV mokslininkai M. Beasley, J. Carcello, D. Hermanson, P. Lapidés priduria, kad agresyvios apskaitos praktika yra paplitusi įvairiose ūkio šakose (Beasley at al, 2000).

Vitrinų puošimu laikomas manipuliavimas apskaitos dokumentuose. Indijoje atliktas tyrimas parodė, kad tokia butaforinė praktika yra paplitusi daugelyje įmonių. Įdomu yra tai, kad tyrimo autoriai padarė išvadą, jog tai, tam tikru mastu skatina išorės auditoriai (Patnaik ir kiti, 2014). Šis reiškinys panašiai aiškinamas ir kitose publikacijose. Pažymima, kad taip daroma siekiant pagražinti finansinių ataskaitų duomenis, kad akcininkams atrodytų, jog įmonė yra gerai valdoma, o taip pat, kad sudarytų gerą įspūdį investuotojams ir kreditoriams (*What is Windows Dressing in Accounting*, 2015).

Tokiais atvejais iškyla vidaus kontrolės patikimumo problema. Čia gali būti keli variantai. Pats paprasčiausias atvejis kai vidaus kontrolė neformalizuota. Darbuotojų funkcijos, teisės, pareigos ir atsakomybė paskirstytos žodžiu. Niekas iš atsakingų darbuotojų tiksliai nežino kur baigiasi jo funkcijos ir kokios yra jo atsakomybės ribos.



Gali būti, kad kai kurias ūkines operacijas ir įvykius kontroliuoja du ar keli ūkio subjekto darbuotojai, o kitų gali nekontroliuoti niekas. Manipuliacinio rizika padidėja, kai tam tikras ūkines operacijas gali sankcionuoti kiti asmenys, nes tai komplikuoja vidaus kontrolę, o atsakomybė už klaidas ir apgaules tampa neryški.

Vidaus kontrolės būtinumas ir atlikimo metodai nereglamentuoti. Kiekvienas ūkio subjektas daro tai savo nuožiūra. Mažose ir vidutinėse įmonėse vidaus kontrolė, kaip taisyklė neformalizuota. Gerai išmanantys vadybą vadovas gali žodžiu apibrėžti pavaldiniams jų funkcijas, teises ir atsakomybę bei prižiūrėti kaip vykdomi jo nurodymai. Tai padidina įgimtą audito riziką, nes formalizuotų nurodymų nebuvimas veda prie to, kad pavaldiniai gali neteisingai suprasti savo vaidmenį arba tyčia neatlikti pareigų. Be to, kai nuo vieno žmogaus priklauso sistemos funkcionavimo priežiūra, visuomet egzistuoja rizika, kad jis gali nepakankamai įvertinti kai kurių funkcijų reikšmę arba nespėti tinkamai prižiūrėti kaip veikia ši sistema. Tai labai komplikuoja įgimtos audito rizikos įvertinimą, nes netgi nustačius silpnąsias vidaus kontrolės vietas nėra garantijos, kad kitur nebuvo neleistinų nukrypimų.

Įmonėje gali būti patvirtinta apskaitos politika, bet jos sistemingai arba epizodiškai nesilaikoma. Sisteminius apskaitos politikos nesilaikymo atvejus ir to pasekmes auditorius gali nustatyti testuodamas vidaus kontrolę.

Informacijos iškraipymo dėl epizodinių apskaitos politikos nesilaikymo išaiškinimas yra komplikuočiau. Tokiu atveju gali pasitaikyti darant įrašus buhalterinės apskaitos sąskaitose, grupuojant duomenis ir perkeliant juos į finansines ataskaitas, arba finansinėse ataskaitose pateikiant duomenis, kurių nėra apskaitoje ir dokumentuose. Juos galima nustatyti lyginant skirtingų duomenų atitikimą. Pavyzdžiui, padidėjęs pirkėjų išsiskolinimas esant tokiai pat kaip anksčiau pardavimų apimčiai, gali liudyti apie duomenų iškraipymą. Informacijos iškraipymo tikimybę didina centralizuota ūkio subjekto valdymo struktūra, ypač, kai svarbius sprendimus gali nulemti vienas ar keli asmenys.

Įgimtai audito rizikai įtaką gali daryti verslo riziką, kadangi ji dažniausiai sukelia tam tikrus finansinius padarinius, o todėl ir poveikį finansinėms ataskaitoms (315-asis TAS, 2009). Pavyzdžiui, dėl technologinės

pažangos tam tikras produktas gali pasenti, ir dėl to atsargų vertė gali būti nepagrįstai padidinta. Įgimtą riziką gali padidinti nauji produktai ir paslaugos, verslo plėtra, veiklos finansavimo šaltinio nepatikimumas.

## IŠVADOS

Apskaitos ir finansinių ataskaitų patikimumas bei įgimta audito rizika didele dalimi priklauso nuo tinkamos apskaitos politikos. Kadangi tarp apskaitos politikos ir finansinių ataskaitų patikimumo bei įgimtos audito rizikos yra tiesioginis ryšys, tai yra labai svarbu, kad ji atitiktų standartų ir kitų norminių aktų reikalavimus, būtų išsami ir preciziškai taikoma.

Apskaitos politika turėtų apimti ne tik apskaitos principų ir standartų laikymąsi, bet ir buhalterinio darbo organizavimą, buhalterių kvalifikaciją, patirtį, funkcijas, teises ir atsakomybę, turtinės atsakomybės organizavimą, medžiagų įsigijimo, kokybės nustatymo ir apmokėjimo, pagamintos produkcijos saugojimo, pardavimo apskaitos ūkinių operacijų sankcionavimo, dokumentų įforminimo, judėjimo ir apdorojimo tvarką. Kitaip ji gali būti formali ir neatlikti jai skirtų funkcijų.

Pasirenkant ir taikant apskaitos politiką įmonė susiduria su finansinių ataskaitų vartotojų įtaka. Vartotojai tikisi gerų rezultatų. Nepalankiais metais gali būti griebiamasi įvairių manipuliacijų siekiant užtušuoti nesėkmes ir pabrėžti nereikšmingus laimėjimus. Tokia galimybė gali būti numatyta apskaitos politikoje. Bet didžiausia rizika kyla įgyvendinant apskaitos politiką. Personalas gali netinkamai interpretuoti standartų reikalavimus, klysti arba tyčia daryti melagingus įrašus.

Įgimtai audito rizikai įtaką gali daryti ir kitos aplinkybės, tiesiogiai nesusijusios su apskaitos politika. Tai nauji produktai, verslo plėtra, veiklos finansavimo šaltinio nepatikimumas, o taip pat akcininkų, potencialių investuotojų ir kreditorių spaudimas.

Didžiausią įtaką daro aplinka ir finansinių ataskaitų vartotojai, kurie turi savo, neretai visiškai skirtingus tikslus. Pavyzdžiui, akcininkai, galimi investuotojai, kreditoriai visada nori matyti gerą įmonės būklę. Taip pat vadovų skatinimas, priklausomai nuo pasiektų rezultatų, taip pat prisideda prie optimistinio įmonės vaizdo kūrimo.

Praktikoje gali pasitaikyti ūkinių operacijų ar įvykių, kurie nenumatyti apskaitos politikoje. Tuomet apskaitoma prisilaikant apskaitos principų logikos arba pagal analogiją. Tokia apskaita laikoma kūrybinė. Gerai kai kūrybiškumas panaudojamas siekiant parodyti realų įmonės turtinės ir finansinės būklės vaizdą. Tačiau neretai kūrybiškumas apskaitoje naudojamas tam, kad būtų paryškintos teigiamos pusės ir užtušuotos neigiamos. Taip gali būti daroma formaliai nepažeidžiant standartų reikalavimų, bet taikant procedūras, kurios neatitinka įmonės veiklos pobūdžio. Nėra aiškios ribos tarp pozityvios ir klaidinančios kūrybinės apskaitos, todėl būtina nustatyti kaip toli yra pažengęs kūrybiškumas, nes nuo to priklauso įgimtos audito rizikos laipsnis.

Įgimtą riziką gali didinti veiksniai, tiesiogiai susiję su apskaitos politika, kai tvarkant apskaitą ir rengiant finansines ataskaitas nesilaikoma apskaitos standartų ir įstatymų reikalavimų.

Sisteminius apskaitos politikos nesilaikymo atvejus auditorius gali nustatyti testuodamas vidaus kontrolę. Informacijos iškraipymo dėl epizodinių apskaitos politikos nesilaikymo, galima nustatyti lyginant skirtingų duomenų atitikimą.

## LITERATŪRA

1. 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“, (2011). Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>.
2. 200-asis tarptautinis audito standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ (2009). Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt>.
3. 300-asis tarptautinis audito standartas „Finansinių ataskaitų audito planavimas“ (2009). Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt>.
4. 315-asis tarptautinis audito standartas „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (2009). Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt>.
5. 510-asis tarptautinis audito standartas „Pirmojo audito užduotys – pardavimo likučiai“ (2009). Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt>.

6. Aggressive Accounting. Financial Dictionary (2015). Prieiga per internetą: [http://www.investingananswers.com/financial-dictionary/financial-statement-analysis/aggressive\\_accounting-1388](http://www.investingananswers.com/financial-dictionary/financial-statement-analysis/aggressive_accounting-1388).
7. Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., Lapides, P. (2000). Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms. *Accounting Horizons*, 14.4, p. 441-454.
8. Bukevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N., Žaptorius, J. (2009). *Apskaita vadybininkams*. – Vilnius, VGTU leidykla, Technika, 318 p.
9. Creative Accounting. Cambridge Dictionaries Online. Prieiga per internetą: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/business-english/creative-accounting>.
10. Financial Reporting Fraud (2013). Prieiga per internetą: <http://www.kpmg.com/US/en/IssuesAndInsights/ArticlePublications/Dokuments/sec-forensic-focus-reporting-fraud.pdf>.
11. International Accounting Standard 8. “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/doc/controlidated/ias8\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/doc/controlidated/ias8_en.pdf).
12. Karmańska, A. (2008). *Ryzyko w rachunkowości*. Warszawa, Difin, 535 s.
13. Kutera, M., Hołda, A., Surdykowska, S. (2006). *Oszustwa księgowe*. Warszawa, Difin, 278 s.
14. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla, 386 p.
15. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. Suvestinė redakcija nuo 2015-01-01. Prieiga per internetą: <http://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/QtOzwogBZO>.
16. Patnaik, Ch., Satpathy, I., Das, Ch. (2014). Creative Accounting. *Window Dressing: an Empirical Analysis*. *International Journal of Management (IJM)*, Volume 5, Issue 2, p. 61-68.
17. Rudžionienė, K., Kanapickienė, R. (2006). Įmonės apskaitos politika Lietuvoje. Vilnius, Vu KHF, 50 p.
18. Schneider, K. (2007). *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo księgowych*. Warszawa, PWE.
19. Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K. (2012). *Finansinė apskaita*. Vilnius, VUL, 218 p.
20. Uziębło, A. (2012). Celowe zniekształcenie sprawozdań finansowych – przyczyny i przykłady. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, Nr. 51, s.779-888.
21. What in Window Dressing in Accounting (2015). Prieiga per internetą: <http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-is-windowdressing-in-accounting.html>.

## CONNECTION OF A COMPANY'S ACCOUNTING POLICY WITH INHERENT RISK OF AUDIT

Vaclovas Lakis

### Summary

Properly prepared and implemented accounting policy ensures timely and correct documentation of all economical activities and events, their correct interpretation, evaluation, accounting, regardless of the time and circumstances of their occurrence.

The reliability of financial statements is greatly influenced by accounting policy. Connection between accounting policy of the legal entity and reliability of financial accounting is manifested in two aspects. Firstly, of great importance is the compliance of accounting policy with the requirements of standards. Secondly, the accounting policy must be accurately accomplished.

The connection exists between company's accounting policy and inherent audit risk. The level of impact of accounting policy on inherent audit risk depends on factors which influence the accounting information and implementation policy.

In the absence of clear accounting policy certain risk exists, providing that the policy can be formal and will never depict the specifics of activity of legal entity. The greatest risk of inherent audit arises with the implementation of accounting policy.

While performing audit much attention should be paid to the clarity and completeness of accounting policy and later, to evaluation of the steps which were taken to implement it.

The risk of inherent audit can be influenced by factors which are not directly related to accounting policy. It is considered to be an aggressive accounting when documents are forged or there is a false entry in accounting and financial statements. The inherent audit risk can be influenced by business risk and changes in the nature of activities.

# AUDITO KOKYBĖS GERINIMO IR VIEŠOSIOS PRIEŽIŪROS SISTEMOS POKYČIAI LIETUVOJE: RAIDA, ESAMA SITUACIJA IR PERSPEKTYVOS

## Saulius Lapšinskas

Lietuvos auditorių rūmų prezidentas  
Lietuvos auditorių rūmai  
Ukmergės g. 369A, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2032871  
El. paštas: saulius.lapsinskas@lar.lt

## Irma Kamarauskienė

asistentė, doktorantė  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366153  
El. paštas: irma.kamarauskiene@ef.vu.lt

## Rasa Pajaujytė

Lietuvos auditorių rūmų direktorė  
Lietuvos auditorių rūmai  
Ukmergės g. 369A, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2032871  
El. paštas: rasa.pajaujyte@lar.lt

***Anotacija.** Audito rezultatas yra nepriklausomo auditoriaus išvada apie įmonės finansinę atskaitomybę. Pateiktos išvados patikimumas ne tik skatina finansinės informacijos vartotojus pasitikėti įmonės finansine informacija bei sudaro prielaidas jiems apsisprendžiant dėl sprendimų priėmimo, geriau apsaugo akcininkus, kitas suinteresuotas šalis, bei didina pasitikėjimą nepriklausomų auditorių darbu, jų rezultatu. Audito kokybės užtikrinimas yra geros kokybės audito pagrindas. Kokybės užtikrinimas yra pagrindinė profesinė priemonė užtikrinanti visuomenę ir reguliatorius, kad auditorių ir audito įmonių veiklos lygis atitinka nustatytus audito standartus ir etikos taisykles. Straipsnyje nagrinėjama audito kokybės sistemos Lietuvoje raida, pristatoma veikianti kokybės užtikrinimo kontrolės sistema, išskiriami pagrindiniai jos elementai, o taip pat pristatomos bei nagrinėjamos jos tobulinimo prielaidos ir kryptys.*

***Reikšminiai žodžiai:** Audito kokybė, audito kokybės kontrolės sistema, audito viešoji priežiūra.*

## ĮVADAS

Auditas – tai nepriklausomas audituojamos įmonės objekto patikrinimas, tokio audito atlikimo metu, surinktos informacijos pagrindu nuomonės suformavimas ir pateikimas. LR audito įstatyme (2004) įvardinti audito

tiksiai – nustatyti, ar audituojamos įmonės finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą bei nustatyti ar metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis. Taigi audito rezultatas yra nepriklausomo auditoriaus išvada apie įmonės finansinę atskaitomybę. Audito išvados turėtų suteikti tam tikrą minimalų užtikrinimo lygį dėl finansinės informacijos patikimumo. Pateiktos išvados patikimumas ne tik skatina finansinės informacijos vartotojus pasitikėti įmonės finansine informacija bei sudaro prielaidas jiems apsisprendžiant dėl sprendimų priėmimo, geriau apsaugo akcininkus, kitas suinteresuotas šalis, bet ir didinti pasitikėjimą nepriklausomų auditorių darbu, jų rezultatu. Teisės aktais nustatyto audito kokybės užtikrinimas yra geros kokybės audito pagrindas. Kokybės užtikrinimas yra pagrindinė profesinė priemonė užtikrinanti visuomenę ir reguliatorius, kad auditorių ir audito įmonių veiklos lygis atitinka nustatytus audito standartus ir etikos taisykles. Kokybės užtikrinimas taip pat skatina gerinti kokybę. Europos Sąjungoje kokybės užtikrinimas yra palyginti naujas reiškinys – tai įrodo faktas, kad kelios valstybės narės tik neseniai įdiegė šį procesą. Skirtingose šalyse sukurtos ir įdiegtos nacionalinės kokybės užtikrinimo sistemos skiriasi keletu aspektų: kokybės peržiūros apimtimi, privaloma ar savanoriška, patikrinimo ciklu bei viešomis ataskaitomis. Dėl šių skirtumų neretai sunku įvertinti, ar nacionalinės kokybės užtikrinimo sistemos atitinka minimalius reikalavimus. Skirtingose šalyje veikiančių verslo subjektų veikla jau senai peržengė tų šalių sienas. Atitinkamai audito paslaugų teikimo aplinka taip pat prasiplėtė. Tačiau kuomet vienas ar kitas verslo subjektas, kurio finansinės ataskaitos buvo audituotos, susiduria su laikiniais veiklos tęstinumo trikdžiais ar dėl nemokumo nutraukia savo veiklą, tai provokuoja nepasitenkinimą ir dėl auditoriaus išvados patikimumo, o tai tiek atskiras šalis, tiek ES skatina grįžti prie audito kokybės bei audito kokybės priežiūros klausimų, ieškoti optimalių ir efektyvių audito kokybės užtikrinimo bei priežiūros būdų, teikti pasiūlymus dėl jų reglamentavimo ir įdiegimo nacionaliniu lygmeniu.

**Tyrimo objektas** – audito kokybės ir priežiūros sistema.

**Tyrimo tikslas** – išnagrinėti bei apibūdinti šiuo metu Lietuvoje sukurtą ir veikiančią audito kokybės ir priežiūros sistemą ir išskirti galimas jos tobulinimo kryptis.

Šiam tikslui pasiekti išskirti tyrimo uždaviniai:

- išskirti pagrindinius audito kokybės ir audito priežiūros sistemų raidos etapus;
- nustatyti audito kokybės ir audito priežiūros sistemų tarpusavio ryšį ir kontrolės sistemos nuoseklumą.

**Tyrimo metodai** – sisteminė literatūros šaltinių, teisės aktų ir normatyvinių dokumentų analizė, sintezė, lyginimas ir apibendrinimas.

## 1. AUDITO KOKYBĖS SISTEMA IR JOS RAIDA

Kaip nurodyta dabar galiojančio LR Audito įstatymo 34 straipsnio 1 dalyje, auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimą įgyvendina Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliota institucija atlikti auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą – biudžetinė įstaiga Apskaitos ir audito tarnyba (toliau tekste – AAT) kartu su Lietuvos auditorių rūmais (toliau tekste – LAR). Pastarieji, laikydamiesi nustatytų reikalavimų, nustato bei derina su AAT, atlikto audito kokybės užtikrinimo įgyvendinimo tvarką.

Audito kokybės sistemos tikslas – užtikrinti, kad nepriklausomi auditoriai audito metu taikytų bei nuosekliai atliktų visas Tarptautiniais audito standartais bei kitais audito atlikimą reglamentuojančiais teisės aktais nustatytas procedūras, surinktų pakankamą ir tinkamą audito įrodymų kiekį, objektyviai ir nepriklausomai suformuotų nuomonę ir ją paskelbtų. Todėl audito kokybės bei kokybės sistemos sąvokas reikėtų nagrinėti ir vertinti plačiau. Audito kokybę įtakoja tokie elementai, kaip audito procedūros, audito įrodymai, darbo dokumentai, auditoriaus išvada. Audito kokybės kontrolės metu būtina įvertinti faktorius, kurie turi ar gali turėti įtakos audito kokybei: audito įmonės vadovai, audito įmonės darbuotojai, audito įmonės kokybės užtikrinimo politika, rizikos veiksnių identifikavimas ir vertinimas, audito procedūrų vykdymo stebėseną, komunikavimas tiek audito įmonėje, tiek su audituojama įmone. Audito kokybė



pirmiausiai yra ir turi būti svarbi pačiai audito įmonei, nepriklausomiems auditoriams bei kitiems šios įmonės darbuotojams.

Kaip nustatyta Tarptautiniu kokybės kontrolės standartu „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“, pirmiausiai pačios audito įmonės tikslas yra sukurti ir palaikyti kokybės kontrolės sistemą, kuri suteiktų pakankamą užtikrinimą, kad audito įmonė ir jos personalas atitinka profesinius standartus, taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus, o audito įmonės ar užduoties partnerių pateikiamos ataskaitos yra tinkamos pagal aplinkybes. Audito įmonė turi sukurti ir palaikyti kokybės kontrolės sistemą, apimančią politiką ir procedūras, kuriomis atsižvelgiama į kiekvieną iš šių elementų: vadovaujančiųjų atsakomybę už kokybę audito įmonėje; atitinkamus etikos reikalavimus; santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimą ir tęsimą; žmogiškuosius išteklius; užduočių atlikimą; stebėseną.

Audito įmonė turi dokumentuoti savo politiką ir procedūras bei supažindinti audito įmonės personalą su jomis. Audito kokybės sistema turėtų būti suprantama kaip visuma priemonių, procedūrų, sukurtų, įdiegtų bei veikiančių audito įmonėje, kaip atsakas į nustatytas reikšmingas rizikas. Sistema turi apimti visus audito įmonės darbuotojus nuo žemiausio iki aukščiausio valdymo lygmens. Ji turi būti žinoma visiems darbuotojams bei skatinamas jos taikymas. Nuo audito kokybės priklausoma ne tik galutinis audito rezultatas – auditoriaus išvados patikimumas, bet tai gali būti tiesiogiai siejama su esamu ir tolesniu pasitikėjimu tiek audito įmone, tiek audito sistema aplamai. Tai turi tiesioginę įtaką audito įmonės veiklos tęstinumui – pasitikėjimas audito paslaugomis, kokybės pripažinimas, įtakoja paslaugų kainą bei teigiamus klientų skaičiaus pokyčius. Apibendrinant galima būtų teigti, kad audito kokybės sistemos sukūrimui, veikimui ir tobulinimui galima pritaikyti COSO standartais (Internal Control ..., 2013) apibūdintos vidaus kontrolės sistemos modelį. Atitinkamai ir audito kokybės sistemą apibūdina tarpusavyje susiję elementai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros, informavimas ir komunikavimas bei stebėseną, veikimas (McNally J.S., 2013). Audito kokybės sistemos veikimas turi būti nuolat kontroliuojamas

tam tikromis priežiūros priemonėmis. Tokiu būdu, kontrolės sistemos veikimui būdingas ir būtinas nuoseklumas turi apimti prevencinę, einamąją ir paskesniąją kontrolę.

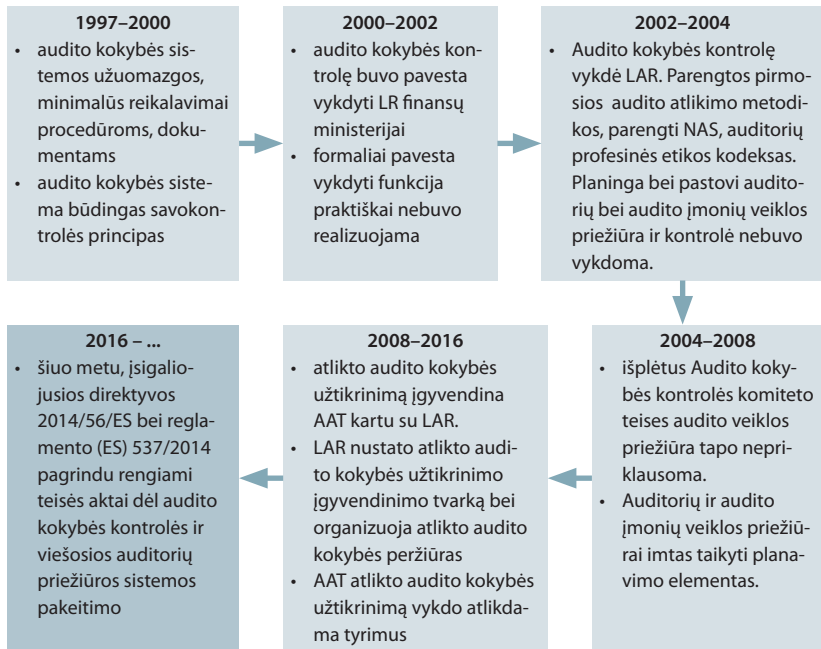
Lietuvoje nepriklausomas auditas palyginus su ilgamete Vakarų šalių patirtimi žengia pirmuosius audito raidos žingsnius. Lietuvos nepriklausomo audito sistemos kūrimas prasidėjo 1990 metais. Aktyvesnius kūrimo veiksmus paskatino 1995 m. priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“. Pastaruoju teisės aktu buvo nustatytos pagrindinės sistemos kūrimo gairės bei įsteigta viešoji įstaiga LR audito ir apskaitos institutas. Buvo organizuoti bei įvyko pirmieji atestuotų auditorių egzaminai, o nuo 1997 m. pradėjo veikti pirmosios audito įmonės. Tais pačiais metais Audito ir apskaitos institutas patvirtino rekomendacijas audito darbo dokumentams. Buvo pradėti ir atlikti pirmieji audito įmonių (tuo metu buvo įregistruotos 78 audito įmonės) veiklos patikrinimai, jų rezultatai aptarti su audituojamaisiais. Paminėti žingsniai galėtų būti traktuojami kaip audito kokybės sistemos kūrimo užuomazgos. Tuo pačiu būtina pripažinti, kad tuo metu audito kokybės kontrolės klausimai dar nebuvo plačiai diskutuojami, finansinės informacijos vartotojams nebuvo visiškai aišku, ko galima tikėtis iš auditoriaus išvados (Kazlauskienė L., 2005). Vis tik tolesnė verslo plėtra, jos globalizacijos augimas, ekonominiai pakilimai ir nuosmukiai, sparti tarptautinių finansinių rinkų plėtra, augantys ir besikeičiantys finansinių ataskaitų duomenų vartotojų poreikiai ėmė didinti reikalavimus audito kokybei. Tam, kad rinkos optimaliai funkcionuotų, buvo reikalinga teisinga, savalaikė ir patikima finansinė informacija bei šios informacijos patikimumo patvirtinimas.

1999 m. spalio 1 d. įsigaliojusio LR audito įstatymo įgyvendinimui, LR Vyriausybės 2000 m. vasario 11 d. nutarimu Nr.163 finansų ministerija buvo įgaliota atlikti auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūrą. Ministerijai pavedus atlikti auditorių atestavimą ir audito kokybės priežiūrą, tam jokių papildomų resursų nebuvo skirta. Ir tik po 2002 m. LR audito įstatymo papildymo bei tam tikrų nuostatų patikslinimo, šios funkcijos buvo perduotos, 2000 metais įregistruotai auditorių savivaldos organizacijai

– LAR. Tuo metu buvo parengti Nacionaliniai audito standartai, auditorių profesinės etikos kodeksas, patvirtintos auditorių ir audito įmonių veiklos kokybės priežiūros metodika, auditorių kontrolierių parinkimo bei jų rengimo ir kvalifikacijos kėlimo nuostatai bei kiti auditorių bei audito įmonių audito kokybės užtikrinimą bei kokybės priežiūrą reglamentuojantys dokumentai. Nors planinga ir pastovi auditorių ir audito įmonių priežiūra ir kontrolė šiuo laikotarpiu nebuvo vykdoma, vis tik paminėtų dokumentų parengimas tapo svariu indėliu į audito kokybės sistemos kūrimą.

Pasirengimas stojimui į Europos Sąjungą, turėjo įtakos ir audito sistemos pokyčiams. LR audito įstatymas buvo papildytas nuostatomis susijusiomis su audito kokybės priežiūros organizavimu. Audito kokybės kontrolės komitetas, siekiant užtikrinti jo nepriklausomumą buvo įkurtas prie LAR, išsiplėtė ir šio komiteto teisės. Galima teigti, kad auditorių ir audito įmonių priežiūros sistema įgavo daugiau nepriklausomybės ir ėmė veikti efektyviau. Itin ženklus kokybinis pokytis audito kokybės užtikrinimo sistemos kūrimo procese įvyko, kai 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamentas ir Europos Taryba patvirtino direktyvą 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB. Patvirtinta direktyva harmonizavo išsimokslinimo ir praktikos reikalavimus auditoriams, tačiau ji nereglementavo, kaip auditas turi būti atliekamas, nenustatė detalių etikos ir nepriklausomumo principų. Naujojoje Audito direktyvoje buvo suformuoti reikalavimai nukreipti į audito kokybės didinimą, kas didintų visuomenės pasitikėjimą audito atliekamomis funkcijomis. Direktyvoje buvo nustatyti reikalavimai dėl: išsimokslinimo ir praktikos; auditorių ir audito įmonių patvirtinimo ir registracijos; etikos principų ir auditoriaus nepriklausomumo; audito standartų; kokybės užtikrinimo; viešosios priežiūros; auditorių skyrimo ir nušalinimo; audito komitetų viešojo intereso įmonėse.

Išnagrinėjus Lietuvos autorių publikacijas ir audito srities teisės aktus, galima išskirti penkis, tarpusavyje susijusius audito kokybės kontrolės sistemos kūrimo etapus (1 pav.):



**1 pav.** Lietuvos audito kokybės (ir kontrolės) sistemos kūrimo etapai

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Kazlauskienė L., Mackevičius J., Lakis V., LR audito įstatymu, ES direktyvomis, reglamentais ir kt. šaltiniais.

Šiuo metu, atsižvelgiant į nuo 2014 metų įsigaliojusią Direktyvos 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB<sup>2</sup> dėl teisės aktų nustatyto audito, iš dalies pakeistų ir naujų reikalavimų, reglamentuojančių visus teisės aktų nustatytus auditus, vykdomus Europos Sąjungoje bei Reglamento (ES) 537/2014, kuriame, be Direktyvoje nurodytų reikalavimų, pateikti papildomi reikalavimai, susiję su teisės aktų nustatytu viešojo intereso įmonių auditu nuostatų įgyvendinimo poreikio, rengiami teisės aktai dėl audito kokybės kontrolės ir viešosios auditorių priežiūros sistemos pasikeitimo. Tokie teisės aktai turės būti parengti ir paskelbti iki 2016 m. birželio 17 dienos. Taigi ir Lietuvoje veikiančių auditorių bei audito įmonių audito laukia pokyčiai susiję su naujais ir dar aukštesniais reikalavimais audito kokybei. Keisis ir audito kokybės priežiūros sistema.

## 2. AUDITO KOKYBĖS PRIEŽIŪROS SISTEMA

Kiekviena šalis, kurioje sukurta ir veikia audito sistema, turi turėti audito kokybės užtikrinimo sistemą, kuri apimtų visus auditorius ir audito įmones, o atliekamas kokybės užtikrinimas turi būti nepriklausomas nuo tikrinamųjų bei turi turėti patikimą ir nepriklausomą finansavimą, pakankamus jo šaltinius ir būti pakankamai kokybiškas. Audito direktyva apibrėžė kokybės peržiūrų / tikrinimų apimtį – atliekant kokybės užtikrinimą turi būti įvertintas audito standartų taikymas, nepriklausomumo reikalavimai. Kokybės užtikrinimas turi būti atliekamas bent kas šešerius metus (ir kas tris metus įmonėse, kurios audituoja viešojo intereso įmones), o apibendrinantys rezultatai turi būti kiekvienais metais viešai skelbiami. Kadangi viešojo intereso įmonėms (kredito įstaigos, finansų maklerio įmonės, draudimo įmonės, valdymo įmonės, investicinės kintamojo kapitalo bendrovės, bendrovės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose) skiriamas didesnis visuomenės dėmesys ir ekonominiu požiūriu jos yra svarbesnės, Audito direktyva, atliekant jų finansinės atskaitomybės auditą, taiko griežtesnius reikalavimus. Pavyzdžiui, siejant su kokybės užtikrinimu, Audito direktyva reikalauja, kad kokybės užtikrinimo priežiūros auditorių ir audito įmonių, atliekančių viešojo intereso įmonių auditą, būtų atliekamos kas 3 metus, kai tuo tarpu kitų įmonių auditų kokybės užtikrinimo priežiūros turi būti atliekamos mažiausiai kas 6 metus.

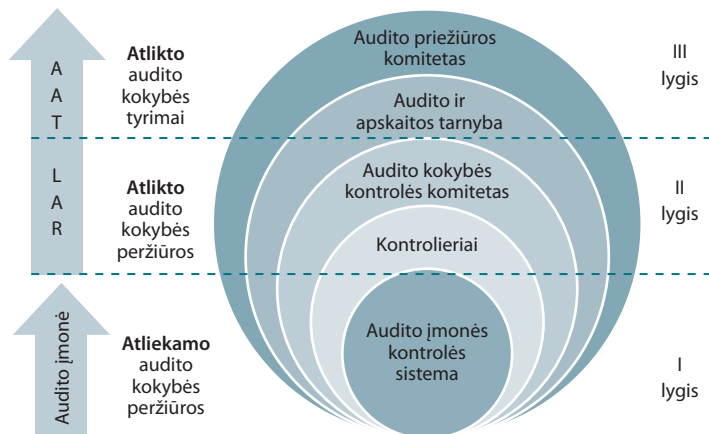
Viešojo intereso įmonių audito kokybės užtikrinimui dėl joms skiriamą didesnio dėmesio kai kurie reguliuotojai ir viešosios priežiūros organai ieško specialių procedūrų, pritaikytų pagal jų ekonominę svarbą. FEE (Quality assurance..., 2006; Quality assurance..., 2008;) pritaria vieningai ir vienai kokybės užtikrinimo sistemai nepriklausomai nuo audito įmonės dydžio ir jos klientų. Vis dėl to, būtina pažymėti, kad tiek 8-oji direktyva, tiek Audito direktyva neįpareigojo ir neįpareigoja turėti konkrečią kokybės užtikrinimo sistemos formą. Ji tik nustato kelias pagrindines organizacines charakteristikas ir gaires jos sukūrimui, palikdama teisę šalims narėms apsispręsti dėl tinkamiausio ir efektyviausio modelio sukūrimo:

- asmenys, atliekantys kokybės užtikrinimo peržiūras, turi būti nepriklausomi nuo tikrinamųjų ir neturi turėti interesų konflikto;

- tikrintojai turi būti techniškai kompetentingi ir apmokyti atlikti kokybės peržiūras;
- sistemos finansavimas turi būti užtikrintas ir nepriklausomas nuo bet kokios audito įmonių netinkamos įtakos;
- sistema turi turėti pakankamus išteklius;
- sistema turi būti viešosios priežiūros subjektas.

Europoje yra daug skirtingų audito viešosios priežiūros sistemų, tačiau labiausiai paplitę du tipai (Public oversight ..., 2006; Cross-border..., 2014): nepriklausoma sistema ir deleguota sistema. Nepriklausomos sistemos veikimo metu kokybės užtikrinimo priežiūrą atlieka asmenys, samdomi priežiūros organizacijos. Deleguotos sistemos metu priežiūros organizacija organizuoja ir prižiūri peržiūras, kurias atlieka patyrę ir pripažinti audito įmonių specialistai arba auditoriai. Abu tipai remiasi kompetentingu priežiūrą atliekančiu personalu. Deleguotoje sistemoje tikrintojams gali padėti priežiūros organizacijos nariai ir, žinoma, viešosios priežiūros organas. Tiek viena, tiek kita sistema bei jos funkcijas įgyvendinančios organizacijos turi būti nepriklausomos nuo tikrinamų auditorių ir audito įmonių. Abi sistemos, iš esmės atitinka Audito direktyvos reikalavimus, jos abi turi kaupti atitinkamą dėmesį į skirtingus kokybės užtikrinimo priežiūros aspektus: palaikyti tikrintojų esamą patirtį ir kompetenciją nepriklausomos sistemos požiūriu ir skirti nepriklausomus tikrintojus deleguotoje sistemoje.

Priežiūros sistema turi apimti auditorius ir audito įmones, kurie audituoja įmones, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamoje rinkoje, kitas viešojo intereso įmones bei kitas audituojamas įmones. Siekiant padidinti Europos Sąjungoje atliekamų kokybės užtikrinimo peržiūrų patikimumą ir skaidrumą, valstybių narių kokybės užtikrinimo sistemas turėtų tvarkyti valstybių narių paskirtos kompetentingos institucijos, kad būtų užtikrinta teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra. Kokybės užtikrinimo peržiūra siekiama užkirsti kelią galimiems trūkumams, susijusiems su teisės aktų nustatyto audito atlikimo būdu, arba juos pašalinti. Siekiant užtikrinti, kad kokybės užtikrinimo peržiūros būtų pakankamai išsamios, atlikdamos tokias peržiūras kompetentingos institucijos turėtų atsižvelgti į teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių veiklos apimtį ir sudėtingumą.



**2 pav.** Lietuvos audito kokybės priežiūros sistema ir jos lygiai

*Šaltinis:* sudaryta autorių, remiantis LR audito įstatymu, LAR ir AAT veiklos ataskaitomis už 2008 – 2013 m.

Lietuvoje sukurta ir veikia skirtingų lygių, formų, institucijų audito kokybės priežiūros sistema apimanti vidines peržiūras atliekamas audito įmonės viduje, nepriklausomas, atlikto audito peržiūras, atliekamas LAR bei viešąją audito priežiūrą bei tyrimus atliekamus AAT.

Kaip nustatyta Tarptautiniu kokybės kontrolės standartu „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“, kiekvienoje audito įmonėje turi būti sukurta ir įdiegta politika ir procedūros, kurios užtikrintų pakankamą ir tinkamą audito kokybės užtikrinimo peržiūrą. Audito įmonėje turi būti sukurta ir įdiegta politika bei procedūros, skirtos suteikti pakankamą užtikrinimą, kad užduotys yra atliekamos pagal Tarptautinius audito ar kitus profesinius standartus ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus ir kad audito įmonė ar užduoties partneris parengia ataskaitas, tinkamas pagal aplinkybes. Tokia politika ir procedūros turi apimti klausimus, susijusius su užduočių atlikimo kokybės nuoseklumo skatinimu, stebėjimo išipareigojimus bei peržiūros išipareigojimus. Audito įmonėse turi būti nustatyta procedūra, kad mažiau patyrusių audito užduoties grupės narių darbas turi būti peržiūretas labiau patyrusio užduoties grupės nario. Sudėtingais ir ginčytiniais klausimais yra skatinamos

(tinkamos) konsultacijos. Tam turi būti ne tik skirta pakankamai išteklių, bet ir užtikrinama, kad konsultacijų pobūdis bei iš to kilusios išvados būtų dokumentuotos ir įgyvendinamos. Audito įmonės turi sukurti ir įdiegti atskiras ir dar griežtesnes audituojamų, viešojo intereso įmonių ir / ar įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamosios rinkose audito kokybės kontrolės peržiūros procedūras, apimančias užduoties grupės atlikto audito įmonės nepriklausomumo įvertinimą, konsultacijų dėl skirtingų nuomonių skirtumų ar kitais sudėtingais ar ginčytiniais klausimais dokumentavimą, dokumentų patvirtinančių auditorių atliktą darbą ir padarytas išvadas peržiūrą ir pan. Audito įmonė turi dokumentuoti visas peržiūros procedūras, kad galėtų patvirtinti, kad buvo atliktos visos, pagal audito įmonės užduoties kokybės kontrolės peržiūros politiką, reikiamos atlikti procedūros, kad peržiūra buvo baigta atskaitos (auditoriaus išvados) datos ar ankstesnę dieną, kad peržiūrą atliekantis asmuo įsitikino, kad audito atlikimo metu kilę klausimai, dėl kurių užduoties grupė turėjo priimti reikšmingus sprendimus buvo išspręsti laiku, o išvados padarytos tinkamos.

Peržiūrą atlieka peržiūros vykdytojas – teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius, nedalyvaujantis atliekant teisės aktų nustatyta auditą, su kuriuo susijusi užduoties kokybės kontrolės peržiūra. Jei atliekant auditą dalyvavo visi audito įmonės auditoriai, tuomet audito įmonės vadovas pasirūpina, kad peržiūrą atliktų kitas, audito įmonėje nedirbantis, auditorius. Tai, kad dokumentai ar informacija šio straipsnio tikslais atskleidžiami nepriklausomam peržiūros vykdytojui, nėra profesinės paslapties atskleidimas. Peržiūros vykdytojui minėtais tikslais atskleisti dokumentai ar informacija yra profesinės paslapties objektas. Vis tik reikia pripažinti, kad tokios, audito kokybės užtikrinimo politikos bei peržiūros procedūros yra siejama su audito įmonės savikontrole. O tai visada didina riziką, kad audito įmonė ar auditorius, gali vengti tokių procedūrų atlikimo arba siekti jas vykdyti formaliai.

Šiuo metu Lietuvos auditorių rūmų funkcijas, susijusias su audito kokybės užtikrinimu atlieka kolegialus rūmų organas – Audito kokybės kontrolės komitetas. Siekiant užtikrinti auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybę, Lietuvos auditorių rūmai organizuoja auditorių ir audito



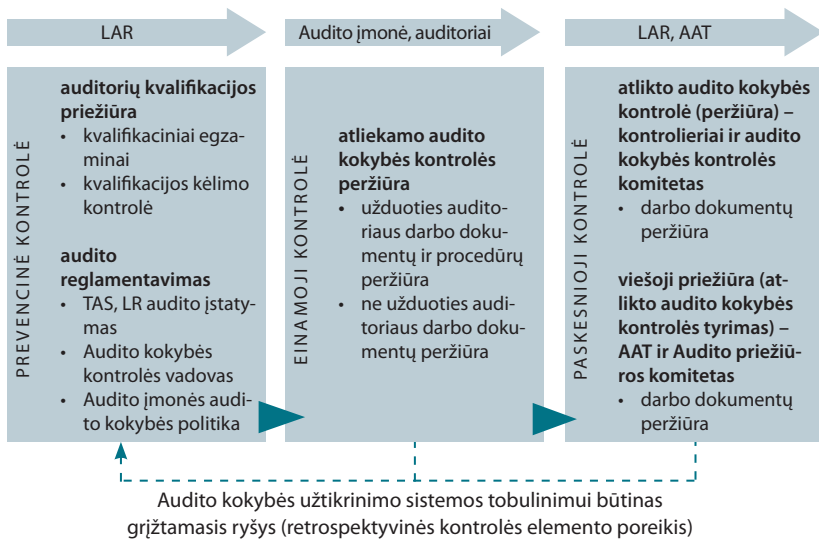
įmonių atlikto audito kokybės peržiūras (toliau – peržiūra) taip, kad ne rečiau kaip kartą per 6 metus būtų patikrinti visi auditoriai ir audito įmonės, o auditoriai ir audito įmonės, atlikusios viešojo intereso įmonių auditą, arba, kurių peržiūros ir (ar) atlikto audito tyrimo (toliau – tyrimas) metu buvo nustatyta audito atlikimo trūkumų (toliau – trūkumai) – ne rečiau kaip kartą kas 3 metus.

Peržiūras atlieka auditoriai kontrolieriai, kuriuos tvirtina ir atšaukia Audito ir apskaitos tarnyba LAR teikimu ir jos atliekamos vadovaujantis Audito ir apskaitos tarnybos patvirtinta Atlikto audito kokybės peržiūros metodika. Pagal šios metodikos reikalavimus auditorius kontrolierius turi siekti, kad peržiūrai parenkamos užduotys atspindėtų visas auditoriaus audituotas veiklos sritis ir kad peržiūra atskleistu galimus trūkumus. Atsižvelgiant į ypatingą svarbą visuomenei, auditorius kontrolierius į tikrinamas užduotis privalo įtraukti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditus ir viešojo intereso įmonių auditus, jeigu auditorius tokias įmones auditavo. Vadovaujantis Atlikto audito kokybės peržiūros metodika, auditorius kontrolierius, atlikdamas peržiūrą, tikrina su konkrečiu atliktu auditu susijusius dokumentus, kad nustatytų, kaip laikomasi Tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų bei Tarptautinių audito standartų nuostatų, įvertintų kaip laikomasi nepriklausomumo ir kitu profesinės etikos principų, įvertintų auditui panaudotų išteklių kokybę ir kiekybę, gautą atlyginimą už auditą bei nustatytų, kaip laikomasi su audito atlikimu susijusių teisės aktų nuostatų. Per 2008–2013 m. periodą buvo atlikta 219 audito įmonių ir 333 auditorių įtrauktų į peržiūros planą, peržiūros procedūros (LAR veiklos ..., 2008–2013).

Pagal Audito direktyvoje numatytus kriterijus, siekiant padidinti auditorių priežiūros skaidrumą ir užtikrinti didesnę atskaitomybę, kiekviena valstybė narė turėjo paskirti vieną instituciją, atsakingą už teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą. Teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra apima teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių patvirtinimą ir registraciją, profesinės etikos ir audito įmonės vidaus kokybės kontrolės standartų priėmimą, tęstinį mokymą, taip pat kokybės užtikrinimo, tyrimo ir sankcijų taikymo teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams ir audito įmonėms sistemas. Tokių

viešosios priežiūros institucijų nepriklausomumas nuo audito profesijos buvo įvardinta kaip pagrindinė būtina sąlyga siekiant teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemos vientisumo, veiksmingumo ir sklandaus veikimo. Nuo 2008 m. rugsėjo 1 d., siekiant tinkamai įgyvendinti pagrindines ES direktyvos 2006/43/EB nuostatas dėl audito viešosios priežiūros, buvo sukurtas naujas audito viešosios priežiūros modelis (žiūrėti 3 ir 4 pav.), o Audito ir apskaitos tarnybai pavesta audito viešosios priežiūros funkcija.

Auditorių ir audito įmonių auditą viešąją priežiūrą atlieka AAT. Viešosios priežiūros valdymo organo nariais (darbuotojais) yra nepraktikuojantys asmenys, turintys pakankamą žinių auditą srityje, o viešosios priežiūros veikla apima visus auditorius ir audito įmones. Viešosios priežiūros sistema atsakinga ne tik už auditorių patvirtinimo ir registravimo priežiūrą, bet taip pat dėl visų standartų tvirtinimo, tęstinio mokymosi, kokybės užtikrinimo bei tyrimų ir drausminių priemonių sistemos priežiūrą. Be to, nustatytas bendradarbiavimas tarp atitinkamų valstybių narių viešosios priežiūros sistemų.



3 pav. Audito kokybės priežiūros sistemos dalyviai ir jų vieta priežiūros sistemoje  
Šaltinis: sudaryta autorių.

AAT atlikto audito kokybės užtikrinimą vykdo atlikdama tyrimus. Tyrimai – audito kokybės patikrinimai, kuriuos esant Audito įstatyme numatytiems atvejams atlieka specialius reikalavimus atitinkantys AAT darbuotojai. Tyrimai atliekami vadovaujantis atlikto audito tyrimo metodika (nustato tyrimo objektą ir tikslus, tyrimo inicijavimo, organizavimo, atlikimo ir rezultatų įforminimo tvarką ir procedūras). AAT atliekamo tyrimo objektas – auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybė. Tyrimo metu nustatoma, kaip laikomasi Tarptautinio kokybės kontrolės standarto bei Tarptautinių audito standartų nuostatų, kaip laikomasi nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų, įvertinama auditui panaudotų išteklių kokybė ir kiekybė, gautas atlyginimas už auditą bei nustatoma kaip laikomasi LR audito įstatymo reikalavimų. Laikotarpiu nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. iki 2014 m. liepos 31 d. buvo atlikta šešiolika atlikto audito tyrimų.

AAT yra sudarytas kolegialus patariamasis organas – Audito priežiūros komitetas. Šis komitetas pataria direktoriui ir struktūriniam padalinii, atliekančiam audito viešąją priežiūrą, audito viešosios priežiūros klausimais. Audito priežiūros komitetą sudaro septyni nariai. Daugiau kaip pusė šio komiteto narių yra nepraktikuojantys asmenys. Audito priežiūros komiteto nariai turi ne mažesnę kaip trejų metų darbo patirtį audito, apskaitos, teisės ir (arba) finansų srityse. Į Audito priežiūros komitetą po vieną narį skiria Lietuvos bankas, Finansų ministerija, Lietuvos Respublikos teisingumo ministerija, AAT, LAR, Lietuvos auditorių asociacija ir Smulkių ir vidutinių audito įmonių asociacija (SVAJA). Nuo Audito priežiūros komiteto įkūrimo pradžios jo sudėtis buvo keletą kartų keista, siekiant, kad priimami sprendimai būtų labiau objektyvūs ir būtų išreikšiama kompetentinga komiteto nuomonė. Audito priežiūros komiteto pritarimas būtinas, kai tvirtinami Įstaigos sprendimai dėl audito kokybės užtikrinimo organizavimo tvarkos nustatymo, dėl AAT atlikto tyrimo rezultatų, dėl peržiūros rezultatų, įskaitant susijusius nurodymus ir (arba) drausmines nuobaudas ir kitų sprendimų.

Vis tik, Lietuvoje veikianti audito kokybės priežiūros sistema bei viešosios audito priežiūros sistema traktuojama kaip nepakankama ir galutinai neužtikrinanti aukštos auditų kokybės. Buvo paskelbti aplaidžiai ar apgaulingai tvarkę apskaitą, bankrutavo ar / ir paskelbti nemokūs viešieji

subjektai, kurių finansinių ataskaitų rinkinius auditavo nepriklausomi auditoriai. Deja, auditoriai neįžvelgė audituotų įmonių veiklos tęstinumo rizikos, nepastebėjo ar nepateikė nuomonės dėl reikšmingų deklaruojamos finansinės informacijos neatitikties. Tuo pačiu tai reiškia, kad trečiųjų šalių vykdomos audito kokybės užtikrinimo procedūros, o atskirai viešosios audito priežiūros procedūros nesugebėjo laiku indikuoti audito kokybės neužtikrinimo rizikos didėjimo. Vienas iš reikšmingiausių šiuo metu veikiančios audito kokybės priežiūros sistemos trūkumų – grįžtamojo ryšio stoka. Auditoriai ir kompetentingos institucijos nėra skatinamos bendradarbiauti ir, prevenciniais tikslais, keisti informacija apie nustatytas ar aptiktas reikšmingas audito kokybės užtikrinimo sistemos veikimo spragas, neteikiami patarimai ar / ir konsultacijos, kokias audito kokybės užtikrinimo ar savikontrolės priemonės audito įmonės ar auditoriai turėtų sukurti ir įdiegti kaip atsaką į nustatytą audito kokybės neužtikrinimo riziką. Kol kas audito kokybės sistemos tobulinimui būdingas tik priežiūros griežtinimo bei tobulinimo aspektas, sankcijų nustatymas ir taikymas, užmirštant kad kokybės užtikrinimas prasideda nuo efektyvių bei optimalių prevencinių priemonių sukūrimo, įdiegimo ir veikimo.

### **3. AUDITO KOKYBĖS IR KOKYBĖS PRIEŽIŪROS SISTEMOS TOBULINIMO KRYPTYS**

Pagal Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, vidaus rinką sudaro vidaus sienų neturinti erdvė, kurioje užtikrinamas laisvas prekių ir paslaugų judėjimas bei įsisteigimo laisvė. Todėl būtina sudaryti sąlygas teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams arba audito įmonėms plėsti audito paslaugas Sąjungoje sudarant jiems galimybę teikti tokias paslaugas kitoje valstybėje narėje negu valstybė narė, kurioje jie buvo patvirtinti. Būtina užtikrinti, kad Sąjungoje būtų atliekamas aukštos kokybės teisės aktų nustatytas auditas, kad būtų vienodai vadovaujamosi Tarptautiniais audito ir kitais profesiniais standartais, o nacionaliniai šalių norminių teisės aktų lygyje būtų pakankama konvergencija. Kadangi viešojo intereso įmonės yra svarbios visuomenei dėl jų vykdomos veiklos masto ir sudėtingumo, reikia padidinti viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų

audito patikimumą. Svarbu nustatyti išsamias taisykles siekiant užtikrinti, kad viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatytas auditas būtų tinkamos kokybės ir kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai ir audito įmonės jį atliktų laikydamiesi griežtų reikalavimų. Reikia didinti Sąjungoje atliekamų kokybės užtikrinimo peržiūrų patikimumą ir skaidrumą. Būtina didinti investuotojų pasitikėjimas įmonių skelbiamų finansinių ataskaitų tikrumu ir teisingumu, o tai galima pasiekti ir toliau gerinant Sąjungoje atliekamų teisės aktų nustatytų auditų kokybę. Aukščiau įvardintos bei kitos prielaidos tapo pagrindu 2014 metais persvarstyti bei priimti naujus dokumentus nustatančius naujus reikalavimus audito kokybės užtikrinimo sistemai, reikalavimus dėl viešosios teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių priežiūros. Šios nuostatos pateiktos šiuose dviejuose teisės aktuose: Direktyvoje 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB<sup>2</sup> dėl teisės aktų nustatyto audito (2006 SAD) ir kurioje yra daugybė iš dalies pakeistų ir naujų reikalavimų, reglamentuojančių visus teisės aktų nustatytus auditus, vykdomus Europos Sąjungoje (toliau – Direktyva) ir Reglamente (ES) 537/2014, kuriame, be Direktyvoje nurodytų reikalavimų, pateikti papildomi reikalavimai, susiję su teisės aktų nustatytu viešojo intereso įmonių (VII) auditu

Tiek pagal Direktyvą, tiek pagal Reglamentą įsigalioja daugybė naujų arba pakeistų galimybių dėl viešosios auditorių priežiūros. Europos buhalterijų federacija (toliau tekste – FEE) įsipareigojo informuoti valstybes nares ir kompetentingas institucijas apie tokias pasirinkimo galimybes, siekdama kiek įmanoma labiau suvienodinti teisės aktų taikymą ES bei sugriežtinti reikalavimus. Pagrindiniai audito profesijos priežiūros reikalavimai, taikomi nacionaliniu lygiu, perkelti iš 2006 m. Direktyvos dėl teisės aktų nustatyto audito (Audito direktyva), pagal kurią jau buvo reikalaujama, kad visos ES valstybės narės organizuotų viešąją audito priežiūros sistemą ir paskirtų kompetentingas institucijas vykdyti tokią priežiūrą.

Pagrindiniai pakeitimai Direktyvoje siejami su tuo, kad nustatyti nauji ir papildomi reikalavimai kokybės užtikrinimo priežiūrai; numatyti audito atlikimo reikalavimai; nustatyta pranešimų apie direktyvos ir reglamento pažeidimus sistema; pateiktas išsamesnis išvados reglamentavimas; suformuotos nuostatos dėl audito komiteto vaidmens stiprinimo;

numatyti reikalavimai audito įmonės organizacinei struktūrai; detalizuoti reikalavimai profesinei etikai ir nepriklausomumui; išsamesnis sankcijų reglamentavimas; įvardintos priemonės didinančios konkurenciją audito rinkoje; pateiktas direktyvos taikymo apimties pakeitimas. Tačiau svarbiausia, kad buvo praplėsta Audito direktyvos taikymo apimtis. Viešojo intereso įmonių auditas ir jo priežiūra išimami iš direktyvos apimties – jų reglamentavimas perkeliamas į Reglamentą.

Direktyvos 29 str. buvo nustatyti reikalavimai kokybės užtikrinimo priežiūrai: peržiūros turi būti atliekamos remiantis rizikos analize ir bent kas 6 metus privalomo audito pagal ES reikalavimus atveju. Peržiūros turi būti proporcingos atsižvelgiant į tikrinamos audito įmonės ar auditoriaus veiklos mastą ir sudėtingumą. Nustatyti reikalavimai peržiūras atliekantiems kontrolieriams. Tokiam asmeniui neleidžiama vykdyti kontrolieriaus funkcijų atliekant auditą atliekančio auditoriaus arba audito įmonės kokybės užtikrinimo peržiūrą tol, kol nepraėjo bent 3 metai nuo to laiko, kai tas asmuo nustojo būti to auditą atliekančio auditoriaus arba audito įmonės partneriu ar darbuotoju arba kitaip susijęs su jais. Peržiūrą atliekantiems kontrolieriams nustatyta prievolė patvirtinti, kad tarp jų ir auditą atliekančio auditoriaus ir audito įmonės, kurie bus tikrinami, nėra interesų konfliktų.

Pagrindiniai Reglamente numatyti pakeitimai susiję su reikalavimais dėl viešosios audito priežiūros stiprinimo. Nustatyti viešojo intereso įmonių audito atlikimo ir audito įmonių veiklos reikalavimai; nustatytas reikalavimas rengti papildomą ataskaitą audito komitetui; pateiktas išsamesnis audito išvados reglamentavimas; nustatyti auditorių ir audito įmonių paskyrimo reikalavimai bei rotacijos reikalavimų pakeitimai; nustatyti atlygio už ne audito paslaugas ribojimai bei atlygio iš vienos viešojo intereso įmonės ribojimas; įvardintos draudžiamos ne audito paslaugos. Nustatyti (8 str.) dar griežtesni reikalavimai dėl viešojo intereso įmonių užduoties kokybės kontrolės peržiūros. Tokią peržiūrą privalo atlikti auditorius, nedalyvaujantis atliekant peržiūrimą auditą. Per peržiūrą turi būti vertinami bent šie aspektai: auditoriaus arba audito įmonės nepriklausomumas; reikšminga rizika, kurią nustatė auditorius ar pagrindinis audito partneris, ir priemonės, kurių jis ėmėsi, kad tinkamai valdytų tą riziką;

auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio argumentacija, visų pirma reikšmingumo ir reikšmingos rizikos pagrindimas; išorės ekspertų patarimo prašymas ir to patarimo įgyvendinimas; ištaisytos ir neištaisytos klaidingos finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos, pobūdis ir apimtis; su audituojamos įmonės audito komitetu ir valdymo ir (arba) priežiūros organais aptartos temos; su kompetentingomis institucijomis, kitais trečiaisiais asmenimis aptartos temos; ar peržiūros vykdytojo iš bylos atrinkti dokumentai ir informacija pagrindžia auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio nuomonę, pateiktą audito išvados ir ataskaitos projektuose.

Reguliariai atliekami prevencinio pobūdžio patikrinimai turėtų padėti gerinti tikrinamo teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ir (arba) audito įmonės atliekamo audito kokybę. Šiais patikrinimais turėtų būti siekiama stiprinti ir išlaikyti pasitikėjimą teisės aktų nustatytu auditu, taigi ir pačiomis finansų rinkomis. Todėl ši rekomendacija neturėtų būti taikoma *ad hoc* tyrimams, atliekamiems įtarus įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimus.

Pagal Reglamentą, viešosios priežiūros įgaliojimai turi apimti bent šiuos įgaliojimus: susipažinti su auditorių ir audito įmonių turimais duomenimis ir dokumentais, kurie yra svarbūs jų užduotims atlikti, ir gauti arba pasidaryti jų kopijas; iš bet kokio asmens gauti informaciją, susijusią su auditu; atlikti auditą atliekančių auditorių arba audito įmonių patikrinimus vietoje; perduoti spręsti klausimus pagal baudžiamąjį procesą; prašyti ekspertų atlikti patikras arba tyrimus; imtis direktyvoje nurodytų administracinių priemonių ir sankcijų. Vidutinių ir mažų viešojo intereso įmonių auditų peržiūros turi būti atliekamos ne rečiau kaip kartą per 3 metus, didelių – bent kartą per 6 metus.

Viešosios priežiūros stiprinimui Reglamento 30 str. numatoma Europos audito priežiūros įstaigų komiteto (CEAOB) įkūrimas. Tokio komiteto veikimas užtikrintų sąlygas keistis informacija, ekspertinėmis žiniomis ir geriausios praktikos pavyzdžiais, Europos Komisijos ir kompetentingų institucijų prašymu teikti patarimus susijusius su Reglamento ir Direktyvos įgyvendinimu, padėti tarptautiniu mastu bendradarbiauti valstybėms narėms ir su trečiosioms šalims, padėti vykdyti Tarptautinių audito standartų analizę, rengiantis juos priimti ES lygiu, prisidėti tobulinant bendradarbiavimo mechanizmus dėl viešojo intereso įmonių bei atlikti kitas

koordinavimo užduotis. Valstybių narių bendradarbiavimas atliekant viešojo intereso įmonių auditą yra prioritetinis uždavinys, todėl reglamentu taip pat numatyta galimybė vienai valstybei narei prašyti kitos valstybės narės pagalbos atliekant auditorių ir audito įmonių, priklausančių tinklui tikrinimus, atlikti tyrimą, leisti jos darbuotojams dalyvauti atliekant tikrinimus ar tyrimus ir pan. (Linartas A., 2014).

Direktyva ir Reglamentas buvo paskelbti 2014 m. gegužės 27 d. Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje ir įsigaliojo po 20 dienų, t. y. 2014 m. birželio 16 d. Direktyva įsigalios tik tada, kai atskiros valstybės narės perkels jos nuostatas į savo teisę. Per du metus nuo Direktyvos įsigaliojimo, t. y. iki 2016 m. birželio 17 d., valstybės narės turės priimti ir paskelbti teisės aktus, kurie įgyvendina šią Direktyvą. Reglamentas oficialiai įsigaliojo 2014 m. birželio 16 d., tačiau dauguma jo nuostatų galima bus taikyti nuo 2016 m. birželio 16 d., t. y. datos, kuri glaudžiai susijusi su Direktyvos įgyvendinimo data. Lietuvoje, šiuo metu jau rengiama naujoji LR audito įstatymo redakcija, į kurią turėtų būti perkelti visi reikalavimai. Daugiausiai ginčų ir diskusijų sulaukia klausimas dėl optimalios ir efektyvios audito kokybės užtikrinimo ir viešosios audito priežiūros sistemos sukūrimo ir veikimo. Kaip jau buvo minėta, Lietuvoje buvo sukurta trijų lygių audito kokybės užtikrinimo sistema. Valstybės narės pačios priima sprendimą dėl kompetentingos institucijos sudėties. Įsigaliojus Audito direktyvai, buvo reikalaujama, kad kiekviena valstybė narė organizuotų priežiūros sistemą, tačiau atsakomybę už priežiūrą turėjo priimti viena arba kelios kompetentingos institucijos, skiriamos pagal įstatymą. Lietuvoje audito kokybės užtikrinimą vykdė LAR kartu su tokia institucija paskirta AAT. Naujojoje Direktyvoje nėra nurodyti išskirtiniai reikalavimai dėl kompetentingos institucijos sudėties. Todėl tikslinga būtų priežiūros sistemą struktūriniu požiūriu išlaikyti nepakitusią. Tikslinga, kad ją sudarytų įvairios suinteresuotosios šalys, o ne vien tik valdininkai, pvz., verslo, priežiūros institucijų atstovai ir akcininkai, kurie nusimano srityse, susijusiose su tesės aktų nustatytu auditu. Tai atitinka ir FEE išreikštą nuomonę (Viešojo auditoriaus ..., 2014; FEE comments..., 2014). Paskirtos kompetentingos institucijos turėtų priimti galutinę atsakomybę už toliau išvardytų veiksmų priežiūrą: auditorių ir audito įmonių patvirtinimas bei registracija; standartų (auditorių ir audito įmonių profesinės etikos bei vidaus kokybės



kontrolės) tvirtinimas, išskyrus standartus, kuriuos priima ir tvirtina kitos valstybių narių institucijos; auditorių tęstinis mokymas; ir kokybės užtikrinimas, tyrimų bei drausminės atsakomybės sistemos. Pagal teisės aktą leidžiama deleguoti tam tikras kompetentingos institucijos priežiūros užduotis profesinėms organizacijoms. Tokia galimybė suteikia tam tikro lygio lankstumo priimti kokybiškiausius sprendimus dėl įgaliojimo lygio, kuris būti labiausiai tinkamas atsižvelgiant į esamas sąlygas. Be abejonės, Reglamentas nustato apribojimus viešojo intereso įmonių auditui. Todėl ne visų funkcijų delegavimas yra įmanomas. Tačiau kitų nei viešojo intereso įmonių audito atlikimo atveju nuostatos dėl funkcijų delegavimo pakankamai liberalios.

**1 lentelė.** Pasiūlymas dėl audito kokybės priežiūros funkcijų delegavimo galimybės

Priežiūros objektas:	Priežiūra	Priežiūros objektas:
<b>Audito įmonė atlikusi viešojo intereso įmonės auditą</b>		<b>Audito įmonė atlikusi kitos nei viešojo intereso įmonės auditą</b>
<b>Galima įgalioti</b> ←	Teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių patvirtinimas bei registravimas	→ <b>Galima įgalioti</b>
	Atitinkamų standartų, reglamentų priėmimas	
	Tęstinis mokymas	
<b>Negalima įgalioti</b>	Kokybės užtikrinimo sistema	
<b>Galima įgalioti, tačiau tik nuo auditoriaus profesijos nepriklausomai institucijai.</b> Pvz. tyrimą gali atlikti AAT, savarankiškai ir / ar pasitelkus ekspertus, o drausminės sistemos funkcionavimui turi / gali būti pasitelktas Lietuvos bankas, Vertybinių popierių komisija ar kita, nepriklausoma, kompetentinga institucija atsakinga už viešojo intereso įmonės priežiūrą.	Tyrimai ir drausminės sistemos	<b>Galima įgalioti</b>

*Šaltinis:* Sudaryta autorių, pagal Direktyvą 2014/56/ES, Reglamentą (ES) 537/2014, FEE comments on EFRAG's letter... ir kt.

Tinkamas valdžių atskyrimas pagal principą „trias politica“ gali būti laikomas argumentu pagrindžiančiu užduočių perdavimą profesinėms asociacijoms (LAR) arba kitoms institucijoms (Lietuvos bankui, vertybinių popierių komisijai ir pan.). tai įgalins trijų rūšių valdžiai (teisinei, tyrimo ir sankcijų) funkcionuoti nepriklausomai viena nuo kitos. Funkcijų delegavimas gali užtikrinti, kad funkcijos bus vykdomos su mažesnėmis išlaidomis, naudojant aukščiausio lygio ir naujausią patirtį bei kompetenciją, taip pat laikantis Direktyvoje ir reglamente nustatytų kriterijų ir sąlygų.

Naujoji audito kokybės užtikrinimo ir audito viešojo sistema Lietuvoje turėtų pradėti veikti vėliausiai nuo 2016 m. birželio mėnesio. Taigi, galima teigti, kad tai bus naujo audito kokybės raidos etapo pradžia. Kaip žinia, dažniausiai naujovės įvairiuose sluoksniuose sutinkamos nenoriai, kadangi tai reikalauja pokyčių, derinimosi prie naujos tvarkos, kartais tai lemia ir didesnes išlaidas. Tačiau norint išlikti konkurencingiems vis labiau globaliuoje tampančiame pasaulyje, toks žingsnis neišvengiamas. Reikia prisiminti, kad kokybę (audito kokybę) užtikrina visuma tarpusavyje susijusių elementų – palanki ir tinkamai sureguliuota, reglamentuota audito aplinka, kokybiškai parengta ir nuolat kelianti savo kvalifikaciją auditorių visuomenė, optimalios ir efektyvios veikiančios kontrolės priemonės, kaip atsakas į reikšmingą riziką, informavimas, komunikavimas ir (tai labai svarbu) bendradarbiavimas tarp auditorių ir kompetentingų institucijų, priežiūra ir stebėseną. Vis tik jei ir šį kartą, pasirengimo etape, tai bus užmiršta ir nueita lengviausiu – tik draudimo ir sankcijų didinimo keliu, tinkamas audito kokybės lygmuo nebus pasiektas. Toks kelias vėl paskatins audito rinkos susitraukimą ir koncentraciją tarp kelių, didžiųjų audito paslaugų tiekėjų.

## IŠVADOS

Audito kokybės kontrolės sistemos kūrimo pradžia Lietuvoje laikytini 1997 metai, kuomet Audito ir apskaitos institutas patvirtino pirmąsias rekomendacijas audito darbo dokumentams. Iki dabartinio laikotarpio galima išskirti penkis, nuoseklius ir tarpusavyje susijusius audito kokybės

sistemos bei kokybės priežiūros sistemos kūrimo etapus. Kiekvieno etapo prielaidos buvo tam tikri svarbūs Lietuvos ar pasaulio ekonominiai įvykiai darę ženklų įtaką ir audito sistemos pokyčiams – Lietuvos pasirengimas stojimui į ES, ekonominės krizės, audituotų viešojo intereso įmonių bankrotai ir po to prasidėjusios pasaulinės audito sistemos reformos ir pan.

Šiuo metu Lietuvoje veikia trijų lygių audito kokybės užtikrinimo sistema apimanti: audito įmonės kokybės kontrolės sistemą, audito užduoties kokybės kontrolę ir viešąją audito priežiūrą. 2011–2013 metais paskelbti faktai apie audituotas viešojo intereso įmones, kurios aplaidžiai ar apgaulingai tvarkė apskaitą arba / ir turėjo veiklos tęstinumo problemų, suponuoja, kad audito kokybės bei kokybės priežiūros sistema dar negalėtų būti traktuojama kaip pakankama ir iki priimtino lygio užtikrinanti aukštą auditų kokybę. Vienas iš reikšmingiausių šiuo metu veikiančios audito kokybės priežiūros sistemos trūkumų – grįžtamojo ryšio stoka. Auditoriai ir kompetentingos institucijos nėra skatinamos bendradarbiauti ir, prevenciniais tikslais, keistis informacija apie nustatytas ar aptiktas reikšmingas audito kokybės užtikrinimo sistemos veikimo spragas. Kol kas audito kokybės sistemos tobulinimui būdingas tik priežiūros griežtinimo aspektas, sankcijų nustatymas ir taikymas. Todėl galima teigti, kad Lietuvos audito kokybės sistema pribrendo šeštajam audito kokybės ir priežiūros reformos etapui, kurio prielaida tapo 2014 m. priimta Direktyva 2014/56/ES ir Reglamentas (ES) 537/2014.

Pastaruoju metu auditui itin būdinga globalizacijos tendencija, vis daugiau įmonių dirba tarptautiniu mastu. Todėl būtina skatinti nuoseklų tarptautinių audito ir kokybės kontrolės standartų taikymą, be to, nepriklausomos viešosios priežiūros organizacijos turėtų užmegzti glaudesnę ryšį ir bendradarbiauti pasauliniu mastu. Tokiomis priemonėmis ir vykdant nepriklausomas patikras galima būtų pagerinti audito kokybę ir užtikrinti nuoseklų jo stebėseną.

Būtina plėtoti auditorių ir kompetentingų institucijų bendradarbiavimą ir dialogą. Iš esmės, keitimasis informacija turėtų būti įgyvendinamas taikant AAT, LAR, auditoriaus ir audituojamos įmonės bendradarbiavimą. Užtikrinus geresnę auditorių ir kompetentingų institucijų informavimą ir bendradarbiavimą ne tik pagerės audito kokybė, bet ir atitinkamos institucijos galės atlikti naudingesnę ir veiksmingesnę priežiūrą.

Pagal Direktyvos 2014/56/ES (32 str.) ir Reglamento (ES) 537/2014 (24 str.) suteiktas galimybes, kompetentingų institucijų, kurioms pavesta viešosios priežiūros funkcija, tam tikras užduotis galima perduoti vykdyti profesinėms asociacijoms. Šia galimybe būtų tikslinga pasinaudoti, nes taip praktiniai sprendimai orientuojami į veiklos efektyvumą ir ekonomiškumą, be to, jie turi įtakos profesinių asociacijų patirčiai ir suteikia galimybę tinkamai atskirti valdžias.

## LITERATŪRA

1. Cross-border audit oversight. The equivalence of systems of public oversight, quality assurance, investigation and penalties for the audit profession in the European Union (EU) and third Countries. FEE, June 2014. Prieiga per internetą: [http://www.fee.be/index.php?option=com\\_content&](http://www.fee.be/index.php?option=com_content&)
2. Europos Ekonominės bendrijos Tarybos 1984 m. balandžio 10 d. aštuntoji Direktyva 84/253/EEB paremta Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl asmenų, atsakingų už apskaitos dokumentų įstatymų numatyto audito atlikimą, patvirtinimo. Official Journal, No.17/1, 31984L0253, L 126/20. Prieiga per internetą: [http://publications.europa.eu/resource/cellar/f48982a3-a105-4e90-b42e-89b9c1113f95.0001.01/DOC\\_37](http://publications.europa.eu/resource/cellar/f48982a3-a105-4e90-b42e-89b9c1113f95.0001.01/DOC_37)
3. Europos Parlamento ir Tarybos 2006 m. gegužės 17 d. direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB. Europos Sąjungos oficialus leidinys, OL L 157, 2006 6 9, p. 87–107.
4. Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. balandžio 16 d. direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Official Journal, No.57, L 158/196. ISSN 1977-0723
5. Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. balandžio 16 d. reglamentas (ES) Nr.537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB. Official Journal, No.57, L 158/77. ISSN 1977-0723
6. FEE comments on EFRAG's letter on IASB's quality control procedures prior to or post issuance of a final standard or major amendment to a standard. FEE, July 2014. Prieiga per internetą: [http://www.fee.be/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1439:fee-comments-on-efrag-s-letter-on-iasb-s-quality-control-procedures-prior-to-or-post-issuance-of-a-final-standard-or-major-amendment-to-a-standard&catid=30:accounting](http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=1439:fee-comments-on-efrag-s-letter-on-iasb-s-quality-control-procedures-prior-to-or-post-issuance-of-a-final-standard-or-major-amendment-to-a-standard&catid=30:accounting)

7. Internal Control — Integrated Framework (2013). The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Prieiga per internetą <http://www.coso.org/guidance.htm>
8. Kazlauskienė L. Audito kokybės kontrolės sistemos kūrimas Lietuvoje // Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę. Tarptautinės konferencijos pranešimai (Vilnius, 2005 m. spalio 6–7 d.). – Vilnius, 2005, p. 89–99
9. Lakis V. (2000). Audito raida Lietuvoje ir sistemos sukūrimo problemos. Vilnius, mokslo darbai “Ekonomika” Nr.3, p. 106–119
10. Lietuvos auditorių rūmų veiklos ataskaitos už 2008 – 2013 metus. Prieiga per internetą: [www.lar.lt/news](http://www.lar.lt/news)
11. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Žin., 1999 Nr.59-1916; 2004 Nr.63-2242
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. sausio 4 d. nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“. Žin., 1995, Nr. 4-76
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 11 d. nutarimas Nr.163 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos audito įstatymą, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 8 d. nutarimo Nr. 1088 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ dalinio pakeitimo ir kai kurių Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų pripažinimo netekusiais galios“. Žin., 2000 Nr.15-392
14. Linartas A. (2014). Europos Sąjungos audito reglamentavimo pakeitimai. Lietuvos auditorių rūmų konferencijos 2014 m. birželio 6 d. konferencijos pranešimai.
15. Mackevičius J. (2003). Lietuvos nepriklausomo audito sistemos kūrimo problemos. Tiltai Nr.2(23), p.67–78
16. McNally J.Stephen (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition. The association of accountants and Financial Professionals in Business. Strategic Finance, 2013 June. Prieiga per internetą: [http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf)
17. Public oversight of the audit profession. FEE, December 2006. Prieiga per internetą: <http://www.fee.be/fileupload/upload/Public%20Oversight%20of%20the%20Audit%20Profession212200755943.pdf>
18. Quality assurance arrangements across Europe. FEE, December 2006. Prieiga per internetą: [http://www.fee.be/index.php?option=com\\_content&view=article&id=282&Itemid=106&lang=en](http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=282&Itemid=106&lang=en)
19. Quality Assurance for Statutory Audit. FEE, September 2008. Prieiga per internetą: [http://www.fee.be/images/publications/auditing/Quality\\_Assurance\\_for\\_Statutory\\_Audit\\_0809222102008481051.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/Quality_Assurance_for_Statutory_Audit_0809222102008481051.pdf)
20. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements (2009). International Standard on Quality Control. ISBN number: 978-1-934779-97-2

21. Viešojo auditoriaus profesijos priežiūra. Didinti pasitikėjimą ir skatinti bendradarbiavimą. Europos buhalterijų federacijos (FEE) informacinis dokumentas, birželis, 2014. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/news.php?year.2014>

## AUDIT QUALITY IMPROVEMENT AND PUBLIC SUPERVISORY SYSTEM CHANGES IN LITHUANIA: DEVELOPMENT, CURRENT SITUATION AND OUTLOOK

Saulius Lapšinskas, Rasa Pajaujytė, Irma Kamarauskienė

### Summary

The result of audit is an independent auditor's report on financial statements of the company. The reliable findings not only enhance the reliability of financial information, also increase consumers' trust in company's financial information and enable those customers to make better information-based decisions. Reliability of auditor findings protects shareholders' and other interested parties' interests, as well as increases dependence on independent auditors' work. Audit quality assurance is a base for high quality audit. Quality assurance is a main professional tool, which helps to ensure society and the regulator that auditors and audit firms stand by the auditing standards and ethical rules. The article identifies five Independent Audit Quality Control System creation and development stages in Lithuania. The audit quality assurance system operates at three levels: audit firm's quality control system, the audit engagement quality control and public oversight system. Defects, which were found in audit firm's activities, imply that audit firm lacks relevant information and disregards sufficient attention to creation of internal quality control system and its application in audit performance. The creation of audit quality and audit quality assurance system is in progress at the moment. The article presents and addresses new requirements for audit firms, audit quality system, the development of the audit public oversight system.

# FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TOBULINIMO GALIMYBĖS

## Jonas Mackevičius

Profesorius, emeritas,  
socialinių mokslų habilituotas daktaras  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakulteto  
Apskaitos ir audito katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 52366153  
El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt

## Daiva Tamulevičienė

Asistentė, doktorantė,  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakulteto  
Apskaitos ir audito katedra  
Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 52366153  
El. paštas: daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt

## Rita Davidavičienė

Vilniaus kolegija, Ekonomikos fakultetas  
Naugarduko g. 5, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 61286217  
El. paštas: r.davidaviciene@ekf.viko.lt

***Anotacija.** Finansinė atskaitomybė yra vienas svarbiausių ekonominės informacijos apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, šaltinių. Straipsnyje nagrinėjama finansinės atskaitomybės paskirtis ir jos informacijos patikimumo ir atskleidimo svarba, nurodomi esminiai jos trūkumai. Daug dėmesio skiriama socialinės atsakomybės sričių atvaizdavimui finansinėse ataskaitose: siūloma parengti socialinės atsakomybės svarbiausių sričių nomenklatūrą ir jas išsamiai aprašyti aiškinamajame rašte. Pateikiama intelektualinio kapitalo atvaizdavimo balanse galimybė, išskiriant balanso turto dalyje atskiriamis eilutėmis žmogiškąjį, struktūrinį ir santykių kapitalą.*

***Reikšminiai žodžiai:** finansinė atskaitomybė; finansinės ataskaitos; socialinė atsakomybė; intelektualinis kapitalas.*

## ĮVADAS

Finansinė atskaitomybė – įmonės finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų duomenų ir jų aiškinimo rengimas nustatyta forma (Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2008). Finansinė atskaitomybė turi būti aiškiai identifikuojama ir atskiriama nuo kitos ekonominės, techninės, statistinės ar kitos informacijos. Finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka smulkiai išdėstyta Lietuvos Respublikos verslo apskaitos standartuose.

Finansinę atskaitomybę nagrinėjo daugelis ekonomikos, vadybos, ekonominės informatikos ir kitų mokslų atstovų. Galima būtų išvardinti tūkstančius įvairių pasaulio šalių autorių per ilgą finansinės atskaitomybės egzistavimo laikotarpį (yra duomenų, kad balansas buvo sudaromas prieš 600 metų) vienu ar kitu aspektu nagrinėjusių finansines ataskaitas.

Tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai nagrinėjo finansinės atskaitomybės apibūdinimą, reikšmę, paskirtį, tikslus, parengimo principus ir reikalavimus, sudėtį ir jos teikiamą informaciją. Daug dėmesio skirta finansinių ataskaitų kokybinėms savybėms, elementams ir jų pripažinimui bei įvertinimui. Pažymėtina viena svarbi ypatybė: užsienio autoriai, kaip taisyklė, nagrinėjo savo šalies finansinę atskaitomybę, kuri skiriasi nuo kitų šalių atskaitomybės turiniu, straipsnių išdėstymo tvarka, įkainojimu, pripažinimo kriterijais ir kt. Diegiant tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus tų skirtumų mažės, tačiau išliks konkrečių finansinių ataskaitų tobulinimo problema, nes dabartiniu metu galiojanti tiek Lietuvoje, tiek kitose šalyse finansinė atskaitomybė nesuteikia visos informacijos, kurios prireikia vidaus ir išorės vartotojams įvairiems sprendimams priimti.

**Tyrimo objektas** – finansinė atskaitomybė.

**Tyrimo tikslas** – ištirti finansinės atskaitomybės tobulinimo galimybes. Šiam tikslui pasiekti iškelti tokie uždaviniai:

- 1) ištirti finansinės atskaitomybės paskirtį ir jos informacijos atskleidimo svarbą;
- 2) išnagrinėti svarbiausius dabartinės finansinės atskaitomybės trūkumus;
- 3) išnagrinėti socialinės atsakomybės klausimų atvaizdavimo finansinėse ataskaitose galimybes;
- 4) ištirti intelektinio kapitalo atvaizdavimo galimybes balanse;

**Tyrimo metodai** – mokslinės literatūros analizė, informacijos rinkimo, lyginimo, sisteminimo ir apibendrinimo būdai.

## 1. FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PASKIRTIS IR JOS INFORMACIJOS PATEIKIMO IR ATSKLEIDIMO SVARBA

Pagrindinė finansinės atskaitomybės paskirtis – teikti įvairiems vartotojams naudingą ir ekonominiams sprendimams priimti reikalingą informaciją. Finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikta tokia informacija,



kuri padėtų informacijos vartotojams: 1) įvertinti įmonės praėjusių ir atskaitinių metų finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus; 2) prognozuoti tolesnę įmonės veiklą, jos plėtros galimybes; 3) įvertinti praeityje priimtų sprendimų teisingumą ir pagrįsti dabartinius sprendimus ir prognozes (Mackevičius, 2009, p.20). Šiems tikslams pasiekti būtina, kad įmonės pasirinktų ne bet kokią, bet gerai parengtą, tinkamą tik tai įmonei buhalterinės apskaitos politiką, atskleidžiančią jos veiklos ypatybes, ir ją nuosekliai taikytų. Finansinės atskaitomybės straipsnių pateikimas ir klasifikavimas turi būti toks pat nuo vieno laikotarpio iki kito, nebent reikšmingai pasikeistų įmonės veiklos pobūdis arba pakeisti pateiktą reikalauja nauji teisės aktai.

Vakarų autorių literatūroje, aprašant finansinės atskaitomybės sudarymo ir naudojimo aspektus, dažnai pasitaiko terminas „Disclosure of the Financial Statements“. Tai reiškia finansinės informacijos duomenų atskleidimą. Finansinės informacijos atskleidimas yra informacijos, kuri būtina kapitalo rinkos optimaliam veikimui, pateikimas. Čia kalbama apie informaciją, kuri reikalinga ateities prognozei, įmonės veiklos tendencijoms nustatyti. Kai kurios įmonės priešinasi tendencijai atskleisti daugiau finansinių duomenų. Tačiau didesnis duomenų kiekis yra ypač svarbus investuotojams, kad jie galėtų ryžtis investuoti savo kapitalą. Pakankama ir laiku pateikta objektyvi informacija didina investuotojų pasitikėjimą šia informacija.

Kalbant apie finansinės informacijos atskleidimą, iškyla du svarbūs klausimai: 1) kam turėtų būti atskleista informacija ir 2) kas turėtų būti atskleista?

Į pirmąjį klausimą autoriai dažniausiai atsako taip: pirmiausia finansinė informacija turi būti atskleista akcininkams, investuotojams ir kreditoriams. Tačiau pažymėtina, kad jiems pateikta informacija turėtų būti naudinga ir kitoms vartotojų grupėms. Praktiškai tai nėra lengva padaryti, nes vartojantys finansinę informaciją nesudaro vienalytės grupės. Jie skiriasi savo patirtimi buhalterinės apskaitos ir finansinės analizės srityse, skiriasi savo patirtimi ir galimybėmis apdoroti informaciją, tinkamą finansiniams sprendimams priimti.

Todėl labai didelę reikšmę turi antrasis klausimas: kas turėtų būti atskleista? Manoma, kad reikia pateikti ir tokią informaciją, kuri įgalintų

duomenis palyginti, priimti teisingus sprendimus. Reikėtų nustatyti kriterijus, pagal kuriuos galima būtų nuspręsti, kokie kiekybiniai duomenys yra tinkami investuotojams, akcininkams, kreditoriams ir kitiems vartotojams.

Informaciją, kuri negali būti atvaizduota kiekybiniais dydžiais, yra labai sunku materialiai ir tinkamai įvertinti, nes ją vartojantys suteikia jai įvairias reikšmes. Bendruoju atveju nekiekybinę informaciją tinka ir verta atskleisti tik tada, kai ji naudinga sprendimų procesui, jeigu ji išplečia bendrąją informaciją.

Tačiau rinkos ekonomikos sąlygomis kvalifikuoti apskaitos specialistai sugeba atskleisti ataskaitose tokią informaciją, kuri domina atskaitomybės vartotoją ir gali daryti įtaką jo valdymo sprendimams. Todėl Vakarų autorių darbuose pasirodė teiginių, apibūdinančių finansinės atskaitomybės psichologinį poveikį ataskaitų vartotojams. Pažymima, kad geras apskaitos specialistas, žinodamas savo įmonės strateginius tikslus, gali atskleisti tokios įmonės veiklos ypatybes, kurios gali pritraukti investuotojus ar kitų vartotojų dėmesį ir taip nulemti tokį atskaitomybės vartotojo sprendimą, kokio pageidauja nagrinėjama įmonė.

## 2. SVARBIAUSI DABARTINĖS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TRŪKUMAI

Dabartinės finansinės ataskaitos nepateikia tokios informacijos, kuri atitiktų nuolat besikeičiančias konkurencinės rinkos sąlygas. Jose nėra informacijos apie inovacijas, darbo išteklius, plėtros ir tyrimo darbus, kitus dalykus, kurie ypač svarbūs investuotojams. Iš dabartinių finansinių ataskaitų sunku spręsti, kaip vadovybė tvarko jai patikėtus išteklius. Ypač neigiamai vertintina tai, kad dabartinių finansinių ataskaitų teikiama informacija mažai padeda vadovams numatyti įmonės veiklos perspektyvas, formuoti jos veiklos strategiją ir taktiką, išpėti apie gresiančius pavojus. Finansinės ataskaitos netampa finansinių apgaulių prevencijos priemone. Finansinėse ataskaitose mažai duomenų, leidžiančių apskaičiuoti įvairių rodiklių pasikeitimo priežastis ir juos lemiančius veiksnius. Ypač svarbu pažymėti tai, kad dabartinės finansinės ataskaitos pateikia pavėluotą informaciją, kuri informacijos vartotojams jau nebereikalinga – jie jau išsprendė savo problemas. Todėl jas galima vadinti momentinėmis, nes

užfiksuoja tik tam tikro verslo momento informaciją ir nepateikia informacijos pasikeitimų laiko atžvilgiu. Iš jų negalima susidaryti tikro vaizdo apie įmonės ūkinę veiklą konkrečiu laiku, nes dinamiško verslo sąlygomis viskas keičiasi labai greitai: gamybos ir pardavimų ciklai, atsiskaitymų formos, produkcijos asortimentas bei paslaugos ir kt.

Daugiausia kritikos dabartinės finansinės atskaitomybės sudarymo principai sulaukė dėl to, kad ėmė labai skirtis įmonių vertė, nurodyta finansinėse ataskaitose. Dabartinės įmonės sukuria vertę visiškai naujais būdais, naudodamos turtą ar turtų sujungimą, nepripažįstamą tradicinių apskaitos metodų, ir todėl dažnai tokia sukurta nauja vertė, pavyzdžiui, žinios, santykiai, reputacija, lieka neįvertinta. Tokiu atveju gaunama informacijos asimetrija, nes išlaidos tokiam turtui sukurti parodomos, o sukurta vertė – ne (Information for Better markets..., 2003, p. 3). Vertinant įmonę, jos veiklos perspektyvas turi būti atsižvelgiama ne vien į finansinius rezultatus, bet ir į vidinius verslo procesus, įmonės augimą, santykių su klientais plėtotę ir t.t. Atlikus tyrimus nustatyta, kad 35 procentus investuotojų sprendimų lemia nefinansiniai kriterijai (Information for Better markets..., 2003, p. 26). Esant didelei konkurencijai ir greitai augant rinkoms, be finansinės informacijos, įmonei atsiranda poreikis turėti ir valdyti nefinansinę informaciją. Svarbiausi veiksniai, kurie turi įtakos įmonės rezultatams ir netgi jos vertei ateityje, – tai lojalūs klientai, įmonės gebėjimas juos išlaikyti, pažangios technologijos, vidinių procesų suderinamumas, kvalifikuotas personalas.

Daugiausia kritinių pastabų pateikiama pagrindinei finansinės atskaitomybės formai – balansui, kuris turi parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Vienas iš svarbiausių balanso trūkumų yra tas, kad jame atspindėtas turtas yra įkainotas jo įsigijimo verte, kaip tai numato bendrieji apskaitos principai. Esant didei infliacijai, tokio pobūdžio duomenys yra iškraipomi ir neatitinka realios padėties. Kitas trūkumas tas, kad nemažai pateikiamų balanse duomenų yra nevienodai apibrėžti. Įmonė negali tiksliai žinoti, kiek skolų jai negrąžins pirkėjai, kiek laiko bus galima eksploatuoti ilgalaikį turtą ir pan. Be to, tam tikri veiksniai (darbuotojų kvalifikacija, darbo organizavimo formos ir kt.) apskritai neapskaitomi, nes jų neįmanoma tiksliai išmatuoti, nors jie turi įtakos verslo sėkmei.

Balansas sudaromas ne kasdien ir parodo tik momentinę įmonės būklę. Todėl, jeigu jis ir parodo gerą finansinę būklę, nereiškia, kad ji tokia yra visuomet. Tai pirmiausia pasakytina apie dinamiškiausius balanso straipsnius. Pavyzdžiui, nemažas gatavos produkcijos atsargų kiekis metų pabaigoje visiškai nerodo, kad tokia padėtis buvo pastovi visus metus, nors ne išimtis, kad galėjo taip būti.

Informatyvesnė galėtų būti ir pelno (nuostolių) ataskaita. Daugelį informacijos vartotojų domina pardavimo savikainos straipsnis ir jo sudėtis. Siūloma pelno (nuostolių) ataskaitoje pardavimo savikainos rodiklį išskaidyti į jo sudedamuosius elementus: 1) paslaugų teikimo sąnaudas, 2) parduotos produkcijos savikainą ir 3) perparduotų prekių savikainą.

Įmonių buhalteriai susiduria su nemažais sunkumais sudarydami pinigų srautų ataskaitas (tiek tiesioginiu, tiek netiesioginiu būdu). Manoma, kad tai iš visų finansinių ataskaitų pati sudėtingiausia ir daugiausia dėmesio reikalaujanti ataskaita, kurią sudarant neretai neišvengiama klaidų. Siekiant kuo tiksliau parodyti įmonės ataskaitinio laikotarpio pinigų srautus, buhalteriams leidžiama į ataskaitą įtraukti papildomus arba išbraukti 5-ajame verslo apskaitos standarte „Pinigų srautų ataskaita“ nurodytus, bet įmonėje nenaudojamus straipsnius. Įmonių buhalteriai kelia uždavinį teoretikams parengti tokią pinigų srautų ataskaitą, kurioje būtų apjungtas jos sudarymo tiesioginis ir netiesioginis būdas arba pakeista jos forma, atskirai nurodant pinigų įplaukas ir išmokas.

Nors 1-ajame tarptautiniame apskaitos standarte „Finansinių ataskaitų pateikimas“ ir 6-ajame verslo apskaitos standarte „Aiškinamasis raštas“ yra pateikta daug konkrečių nurodymų, kas turėtų būti pateikta aiškinamajame rašte, tačiau tie nurodymai sulaukia vis daugiau kritikos. Daugelis šiuose reglamentuose reikalaujamų dalykų paprasčiausiai nerūpi finansinių ataskaitų vartotojams (juokaujama, argi gali būti kam naudinga informacija apie įmonės prezidento liemens apimtį). Įmonės vadovai ir vadybininkai turi nuspręsti, kokia informacija gali būti naudinga vartotojui, tinkamai paveikti jo sprendimus, o kokia yra tik balastas, apsunkinantis ar klaidinantis vartotojus priimant sprendimus. Finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pirmiausia reikėtų pateikti informaciją, kuri atitiktų įmonės valdymo filosofiją (taktiką ir strategiją) ir vartotojų poreikius bei atitiktų

bendruosius apskaitos principus. Pažymėtina ir dar viena nuostata: nereikia pateikti tokios informacijos, kuri kenktų įmonės veiklai. Kad įmonės suteiktų kuo daugiau informacijos, iškyla praktinė problema – kaip nesuteikti per daug ir konkurentams labai svarbios informacijos, kuri gali būti panaudota įmonės nenaudai. Todėl labai svarbu nustatyti pusiausvyrą tarp informacijos, kuri užtikrintų įmonės veiklos rezultatų skaidrumą, ir komercinės paslapties informacijos atskleidimo.

Visiškai neabejotina, kad galiojanti finansinės atskaitomybės sistema ateityje bus patobulinta, nes ji, verslininkų kalba šnekant, informacijos pateikia „per mažai ir per vėlai“. Įmonės, norinčios pritraukti investuotojų, turės atskleisti jiems reikalingą informaciją, nes investuotojų tikslas – išvengti nepelningų investicijų. Svarbu, kad finansinės atskaitos būtų informatyvios, skaidrios ir palyginamos.

### 3. SOCIALINĖS ATSAKOMYBĖS SRIČIŲ ATVAIZDAVIMO FINANSINĖSE ATASKAITOSE BŪTINUMAS IR GALIMYBĖS

Dabartinio globalaus, dinamiško ir labai konkurencingo verslo sąlygomis įmonėms iškilo nauja problema – socialinės atsakomybės. Pastaraisiais metais ši problema tapo ne tik ekonomikos ir vadybos mokslų tyrimo objektu, bet ir buhalterinės apskaitos. Įmonės, siekdamos įgyti konkurencinį pranašumą rinkoje, pagerinti savo įvaizdį ir prestižą, vis dažniau įgyvendina įvairias socialinės atsakomybės iniciatyvas ir priemones, kurios reikalauja nemažai finansinių išteklių. Todėl dėsningai kyla klausimai: pirma, ar įmonės įgyvendinamos socialinės atsakomybės iniciatyvos ir priemonės turi įtakos įmonės finansiniams rezultatams, ar jų nauda yra didesnė už patiriamas išlaidas? Antra, ką ir kaip atvaizduoti apskaitoje apie įmonės veiklą socialinės atsakomybės srityje?

Socialinės atsakomybės sritys yra labai įvairios, priklausančios nuo įmonių dydžio, veiklos ypatumų, geografinės padėties, finansinių rezultatų, vadovų požiūrio ir daugelio kitų dalykų. Užsienio autorių darbuose (Deegan, 2002; Gray, 2006; Waller, Lanis, 2009; Zhang, Han, 2008; Cho, Patten, 2007; Damodaran, 2007 ir kt.) dažniausiai išskiriamos ir aprašomos šios socialinės atsakomybės sritys: aplinkosauga, produkto ir

paslaugos kūrimas, žmogiškieji ištekliai, darbuotojų santykiai, visuomeninė veikla, įmonės etika, socialinė gerovė ir kt. Išsamios socialinės atsakomybės sričių nomenklatūros parengimas padėtų įmonių vadovams ir darbuotojams labiau laikytis įstatymų, tarptautinių ir vietinių susitarimų, sutartų elgsenos normų, skaidraus verslo organizavimo principų ir efektyviau diegti aplinkosaugos paramos ar labdaros teikimo, investicijų į ergonomiškas darbo vietas ir kitas priemones.

Nemažą indėlį į socialinės atsakomybės problemų sprendimą ir jų atspindėjimą finansinėse ataskaitose įnešė ir Lietuvos autoriai. R. Budrionytė teigia, kad įmonių socialinė atsakomybė yra platus spektro procesas, apimantis visą produkto ar paslaugos gamybos ciklą ir su tuo susijusius aplinkosauginius, socialinius, finansinius bei etinius aspektus (Budrionytė, 2014, p. 66). Įgyvendintos socialinės atsakomybės priemonės ir joms patirtos išlaidos turi būti vienokiu ar kitokiu būdu atspindėtos finansinėse ataskaitose ir viešai pateiktos informacijos vartotojams. Viešai pateikiama informacija apie įmonės socialinę atsakomybę padeda įgyti didesnę visuomenės, tiekėjų ir pirkėjų bei kitų verslo dalyvių pasitikėjimą, padidinti įmonės rinkos vertę ir konkurencingumą. Siekiant įvertinti ir paskleisti informacijos vartotojams apie įmonės įvykdytas socialinės atsakomybės iniciatyvas, siūloma parengti įvairaus tipo ataskaitas. D. Latakaitė ir K. Rudžionienė (2013, p. 31), išanalizavusios užsienio autorių nuomones, teigia, kad socialinės atsakomybės ataskaitas derėtų integruoti į finansines ataskaitas ir kad nuo 2020 metų finansines ataskaitas pakeis integruotos ataskaitos, kurios apjungs dabar skelbiamas finansines, valdymo bei tvarumo ataskaitas.

Tačiau kol kas nėra vieno bendro sutarimo dėl integruotų ataskaitų sudarymo principų ir pateikimo formos. O Lietuvoje, kaip teigia R. Budrionytė (2014, p. 72) dar nesusiformavo tendencija teikti savanoriškų socialinės atsakomybės, aplinkos apsaugos ar tvarumo ataskaitų, nors informacijos apie organizacijų socialinę atsakomybę atskleidimas naudingas ne tik suinteresuotoms grupėms, bet ir pačioms įmonėms. Todėl visiškai priimtinas pasiūlymas yra informaciją apie socialinę atsakomybę atskleisti aiškinamajame rašte arba metiniame pranešime. Jeigu įmonių finansinių ataskaitų auditas yra privalomas, tai informacija apie socialinę atsakomybę taip pat bus audituota, vadinasi, bus patikrinta (Budrionytė,

2014, p. 72–73). Būtina pažymėti, kad audito moksle jau formuojasi tokios savarankiškos audito rūšys, kaip socialinis auditas, aplinkos auditas, žaliasis auditas ir pan. Galimas ir kitas būdas atskleisti informaciją apie socialinę atsakomybę – ją pateikti įmonės internetiniame puslapyje.

Atsižvelgiant į tai, kad socialinės atsakomybės idėja yra patraukli ir naudinga visuomenei ir visiems verslo dalyviams, tikslinga būtų kai kuriuos jos informacijos registravimo, sisteminimo ir atskleidimo dalykus reglamentuoti. D.Latakaitė ir K.Rudžionienė parengė įmonių socialinės atsakomybės informacijos integravimo į finansines ataskaitas modelį. Ši modelį sudaro trys blokai:

- 1-asis – *finansinė informacija* (balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita, aiškinamasis raštas).
- 2-asis – *nefinansinė informacija* (aplinkosauginė veikla, žmogiškieji ištekliai, socialinė veikla).
- 3-asis – *grįžtamasis ryšys* (sumažėjusios išlaidos, geresni valdymo sprendimai, geresni santykiai su suinteresuotaisiais, didesnis aiškumas tarp finansinės ir nefinansinės veiklos) (Latakaitė, Rudžionienė, 2013, p. 27.)

J. Žaptorius siūlo įmonėse organizuoti tvarumo apskaitą, sukuriant alternatyvias sąskaitas, kurios rodytų investicijų į tvarumą apimtis bei pelną ir galimą socialinę, aplinkosauginę ir ekonominę riziką, susijusią su išorės poveikiu. Jeigu tradicinė finansinė apskaita apima tik ekonominį vidaus turtą ir kapitalą (ir kai kurį socialinį bei aplinkos poveikį), atitinkamai atvaizduotą balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitose, tai tvarumo apskaitoje siekiama išnagrinėti visas tris dimensijas – ekonominę, aplinkosauginę ir socialinę. Tuo tikslu turi būti naudojamos alternatyvios sąskaitos, siekiant nustatyti pajamas ir sąnaudas, susijusias su ekonominiais, socialiniais ir aplinkosauginės veiklos rezultatais (Žaptorius, 2012, p. 9).

Negalima teigti, jog Lietuvos įmonių vadovai ir buhalteriai visiškai nesupranta socialinės atsakomybės informacijos atskleidimo finansinėje atskaitomybėje reikšmės. Didelės įmonės, uždirbančios daugiau pajamų ir turinčios daugiau darbuotojų vienaip ar kitaip bando atskleisti tam tikrą informaciją apie socialinę atsakomybę, tačiau jos atskleidimą riboja

šios informacijos reglamentavimo stoka. Atlikta Lietuvos listinguojamų įmonių metinių pranešimų analizė parodė, kad daugiausia informacijos atskleidžiama apie žmogiškuosius išteklius ir aplinkosaugą, kiek mažiau apie produktus ir paslaugas, o mažiausiai apie visuomeninę veiklą (Smirnova, Rudžionienė, 2012, p. 31). Tačiau reglamentuotas šios informacijos atskleidimas mažina jos patikimumą ir palyginamumą.

Įrodyta, kad šalių ekonomikos augimas didele dalimi susijęs su aplinkai daroma žala. Dėl nekontroliuojamų, neapgalvotų ir neatsakingų žmonių veiklų ir veiksmų vis labiau užteršiama mus supanti aplinka. Įvairių sričių mokslininkai ieško efektyvių būdų ir priemonių sumažinti aplinkos teršimą. Vienas iš naujausių būdų yra poveikio gamtai apskaitos tvarkymas. Poveikio gamtai apskaita apima visas apskaitos sritis, susijusias su įmonės gamtosaugine atsakomybe (Mathews, 1997, p. 482). Išsivysčiusiose rinkos ekonomikos šalyse poveikio gamtai apskaitai skiriamas vis didesnis dėmesys (Deegan, 2003). Lietuvoje tai visiškai nauja apskaitos sritis, kurios tyrimus atliko A.Lapinskaitė ir K.Rudžionienė (2008). Jų tyrimai parodė, kad Lietuvoje poveikio gamtai atskleidimo reglamentavimas nėra konkretus ir įmonėms paliekama labai daug laisvės. Daugelis stambiųjų Lietuvos įmonių finansinėse ataskaitose atskleidžia poveikio gamtai informaciją, tačiau ji dažniausiai yra aprašomoji. Informacijos apimtis priklauso nuo įmonės daromos taršos, sektoriaus, kuriam priklauso įmonė, nuo įmonės dydžio ir kapitalo koncentracijos. Autorės nustatė, kad kuo didesnė kapitalo koncentracija, tuo mažiau informacijos atskleidžiama (Lapinskaitė, Rudžionienė, 2008, p. 26). Kadangi aplinkos užterštumas nuolat didėja (tai pasaulinė problema), todėl svarbu, kad įmonės kuo išsamiau atskleistų informaciją apie gamtai daromą žalą ir kad tai būtų ne savanoriška veikla, o įteisinta reglamentais. Tenka pažymėti, kad Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme yra nurodyta, kad metiniame pranešime įmonės turi pateikti ir su aplinkosaugos klausimais susijusią informaciją. Tačiau ši įstatymo nuostata yra pernelyg bendro pobūdžio. Reikia sutikti su tvirtinimu, kad norint įvykdyti šią įstatymo nuostatą, įmonėms pakanka metiniame pranešime nurodyti bet kokią su aplinka susijusį faktą, net ir nieko konkretaus nepasakantį apie realų įmonės poveikį gamtinei aplinkai (Lapinskaitė, Rudžionienė, 2008, p. 21).



#### 4. INTELEKTINIO KAPITALO ATVAIZDAVIMO GALIMYBĖS BALANSE

Be socialinės atsakomybės rodiklių vis daugiau pasiūlymų pateikiama dėl intelektualio kapitalo atvaizdavimo finansinėse ataskaitose. Intelektinis kapitalas – tai materialios formos neturintys ištekliai, kurie sukurti, įsigyti ar palaikomi įmonėje, kur kartu su materialiuoju ir finansiniu kapitalu padeda kurti pridėtinę vertę. Šiame apibrėžime akcentuojama tai, kad: 1) intelektualinis kapitalas neturi materialios formos (arba ši forma nėra vyraujanti); 2) intelektualinis kapitalas gali būti įsigytas, sukurtas arba tiesiog palaikomas įmonėje, neatsižvelgiant į nuosavybės teises (pvz. žmogiškasis kapitalas negali priklausyti įmonei, tačiau įmonė gali į jį investuoti ar naudoti kitus įtraukimo į vertės kūrimo procesą metodus); 3) intelektualinis kapitalas skirstomas į elementus; ir 4) intelektualinis kapitalas ar jo elementai negali veikti atskirai kaip tokie – tik visiems kartu ir tik su kitais įmonės ištekliais bus įmanomas vertės kūrimas ateityje (Ramanauskaitė, 2014, p. 191–192).

Tenka pažymėti, kad užsienio ir lietuvių autorių darbuose pateikiami skirtingi intelektualio kapitalo elementai, be to, naudojami skirtingi terminai tam pačiam intelektualio kapitalo elementui apibūdinti (Marr, 2008; Choong, 2008; Mackevičius, Jarmalaitė, 2011; Ramanauskaitė, 2014; Vaškelienė, Šešepienė, 2008; Palumickaitė, Pukelienė, Matuzevičiūtė, 2007 ir kiti). Apibendrinus šių ir kitų autorių nuomonės tikslinga išskirti šiuos intelektualio kapitalo elementus: 1) žmogiškąjį, 2) struktūrinį ir 3) santykių. Žmogiškąjį kapitalą galima apibūdinti kaip neišreikštą, įmonės darbuotojų galvose esančių žinių visumą (išsilavinimas, profesinė kompetencija, emocinis intelektas, lankstumas, lojalumas, kūrybiškumas, įgūdžiai, patirtis ir kt.). Struktūrinį kapitalą galima apibūdinti kaip kodifikuotą atitinkamose laikmenose esančių įmonės žinių visumą (įmonės vertybės, finansiniai ryšiai, valdymo ir technologiniai procesai, verslo organizavimo filosofija ir kultūra, prekių pavadinimai, patentai, autorinės teisės ir kt.). Santykių kapitalą galima apibūdinti kaip įmonės išorės santykių visumą (įmonės reputacija ir įvaizdis, klientų lojalumas, verslo bendradarbiavimas, prekiniai ženklai ir jų kūrimas, partnerių pasitenkinimas, aljansai ir kt.).

Visi šie intelektinio kapitalo elementai turi svarbią reikšmę įmonių finansinei būklei ir veiklos rezultatams, lemia jos vertę rinkoje. Tačiau didžioji intelektinio kapitalo dalis pagal galiojančius apskaitos reglamentus nevertinama ir nepateikiama finansinėse ataskaitose. Lietuvos praktika rodo, kad įmonės, siekdamos geriau reprezentuoti save rinkoje, savanoriškai pateikia įvairaus pobūdžio informaciją apie savo intelektinį kapitalą. Tokia informacija būna nepalyginama. Kaip teigia A. Ramanauskaitė, savita įmonių kultūra, veiklos specifika bei vadovų požiūris sąlygoja skirtingus duomenų apie intelektinį kapitalą vertinimo, interpretavimo ir atskleidimo būdus, o tai nesuteikia galimybės jų tarpusavio palyginimui (Ramanauskaitė, 2012, p. 125). Todėl iškyla būtinybė reglamentuoti intelektinio kapitalo atspindėjimą finansinėse ataskaitose. Ši būtinybė grindžiama tuo, kad intelektinis kapitalas yra įmonių sėkmingos veiklos pagrindas, vienas svarbiausių įmonių vertės kūrimo šaltinių. Todėl intelektinį kapitalą siūloma parodyti finansinių ataskaitų rinkinį papildančioje ataskaitoje (Marfinaitė, Rudžionienė, 2011, p. 66). Tačiau geresnis variantas būtų intelektinį kapitalą parodyti balanse. Tai įrodo A. Ramanauskaitės atliktas tyrimas (2008, p. 94–110). Ji siūlo tarp ilgalaikio ir trumpalaikio turto straipsnių balanse įtraukti papildomą straipsnį „Intelektinis kapitalas“, išskaidžius jo sumą į sudedamąsias dalis tokiais straipsniais: „Žmogiškasis kapitalas“, „Organizacinis kapitalas“ ir „Santykių kapitalas“. Be to, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų balanso pusėje ji siūlo įtraukti papildomą straipsnį „Akcijų rinkos kainos pasikeitimo įtaka“.

Būtina pažymėti, kad finansinių ataskaitų formos nėra nuolatinės, visam laikui skirtos: jos turi būti nuolat tobulinamos, atsižvelgiant į globalaus, dinamiško ir konkurencingo verslo sąlygas ir poreikius.

## IŠVADOS

1. Dabartiniu metu galiojanti finansinė atskaitomybė nesuteikia visos informacijos, kurios gali prireikti vartotojams įvairiems sprendimams priimti. Joje nėra svarbios vartotojams nefinansinio pobūdžio informacijos. Ši informacija (pavyzdžiui, pirkėjų lojalumas, ryšiai su klientais, verslo patirtis, darbuotojų pasitenkinimas, produkcijos kokybė,

inovacijos ir kt.) gali turėti lemiamą reikšmę priimant vienokius ar kitokius sprendimus. Svarbu pažymėti ir tai, kad dabartinė finansinė atskaitomybė pateikia vadinamąją istorinę informaciją, t.y. ji sudaroma pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, kai verslo dalyviai jau būna priėmę atitinkamus sprendimus.

2. Buhalterinės apskaitos literatūroje keliami siūlymai didinti finansinių ataskaitų imlumą, t.y. rodyti jose tokią informaciją, kurią būtų galima naudoti įvairių vartotojų įvairiems tikslams pasiekti. Tačiau parengti tokią „individualizuotą“ finansinę atskaitomybę vargu ar įmanoma. Taip pat siūloma dažninti finansinių ataskaitų sudarymą, tačiau savaitinių ar dekadinių ataskaitų sudarymas labai padidins buhalterinės apskaitos išlaidas. Manoma, kad būtų geriausia sukurti sistemą, kuri užtikrintų informacijos gavimą „realiu laiku“, t.y. informacijos vartotojui reikiamu momentu. Šioje informacinėje sistemoje gali būti ir neapdorotos informacijos, kurią informacijos vartotojas, naudodamas savo kompiuterines, organizacines technines ir ryšio priemones, gali apdoroti jam reikiamu detalizavimo ar apibendrinimo lygmeniu.
3. Dabartinėmis globalaus, dinamiško ir labai konkurencingo verslo sąlygomis iškilo socialinės atsakomybės atvaizdavimo finansinėse ataskaitose problema. Viešai pateikta finansinėse ataskaitose informacija apie socialinę atsakomybę padėtų įgyti didesnę visuomenės, tiekėjų ir pirkėjų bei kitų verslo dalyvių pasitikėjimą, padidintų įmonės rinkos vertę ir konkurencingumą. Tačiau ši problema iki šiol neišspręsta. Todėl siūloma informacijos apie socialinę atsakomybę atskleidimą reglamentuoti parengiant jos sričių nomenklatūrą ir pateikti aiškinamajame rašte.
4. Įmonių finansinei būklei ir veiklos rezultatams nemažą įtaką turi intelektinis kapitalas, tačiau iki šiol jis neparodomas finansinėje atskaitomybėje. Siūloma intelektinį kapitalą parodyti balanso turto dalyje išskiriant atskiomis eilutėmis žmogiškąjį, struktūrinį ir santykių kapitalą.

## LITERATŪRA

1. Budrionytė, R. (2014). Informacijos apie įmonių socialinę atsakomybę pateikimas finansinėse ataskaitose: nauda ir galimybės. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 15, p. 63–75.
2. Choong, K.K. (2008). Intellectual capital: Definitions, categorization and reporting models. *Journal of Intellectual Capital*. Vol. 9, issue 4, p. 609–638.
3. Cho, Ch., Patten, D. (2007). The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: a research note. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 32, No. 7/8, p. 639–649.
4. Damodaran, A. (2007). Information Transparency and Valuation: Can You See What You Can not See? *Managerial Finance*. Vol. 33, issue 11, p. 877–892.
5. Deegan, C. (2003). *Financial Accounting Theory*. – Sydney, McGraw Hill Book Company, 455 p.
6. Deegan, C. (2002). Introduction – the Legitimising Effect of Social and Environmental Disclosures – a Theoretical Foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 15, issue 3, p. 282–311.
7. Gray, R. (2006). Social environmental and sustainability reporting and organizational value creation? Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol.19, issue 6, p. 793–819.
8. *Information for Better markets: New Reporting Models for Business* (2003). – London, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 82 p.
9. Lapinskaitė, A., Rudžionienė, K. (2008). Poveikio gamtai atskleidimas Lietuvos įmonių atskaitomybėje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 2, p. 20–29.
10. Latakaitė, D., Rudžionienė, K. (2013). Įmonių socialinės atsakomybės informacijos atskleidimo integravimas į finansines atskaitas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 13, p. 21–31.
11. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2008). Nr. IX – 575.
12. Mackevičius, J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas. – Vilnius, TEV, 389 p.
13. Mackevičius, J., Jarmalaitė, J. (2011). Nematerialieji ištekliai kaip apskaitos objektas: samprata, pripažinimas ir klasifikavimas. *Verslo ir teisės aktualijos*. Nr. 6 (2), p. 302–318.
14. Marfinaitė, A., Rudžionienė, K. (2011). Intelektinio kapitalo įvertinimas ir atskleidimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 10, p. 66–73.
15. Marr, B. (2008). Disclosing the invisible: Publishing intellectual capital statements. *CMA management*. August/ September, Vol. 82, issue 5, p. 35–49.
16. Mathews, M.R. (1997). Twenty – five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 10, issue 4, p. 481–531.

17. Palumickaitė, J., Pukelienė, V., Matuzevičiūtė, K. (2007). Intelektinio kapitalo matavimas ir vertinimas: teorinis aspektas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. Tomas 1, Nr. 1, p. 103–114.
18. Ramanauskaitė, A. (2014). Įmonės intelektinio kapitalo vertinimas informacijos atskleidimo finansinėse ataskaitose aspektu. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. nr. 1(9). p. 187–194. Prieiga per internetą: [http://afk.asu.lt/file/repository/APSKAITOS\\_IR\\_FINANSU\\_MOKSLAS\\_IR\\_STUDIJOS\\_PROBLEMAS\\_IR\\_PERSPEKTYVOS.pdf](http://afk.asu.lt/file/repository/APSKAITOS_IR_FINANSU_MOKSLAS_IR_STUDIJOS_PROBLEMAS_IR_PERSPEKTYVOS.pdf)
19. Ramanauskaitė A. (2012). Informacijos apie intelektinį kapitalą pateikimo įmonių metinėse ataskaitose tendencijos: teorinis tyrimas. *Išvalgos*. Nr. 1(7), p. 119–127.
20. Ramanauskaitė, A. (2008). Intelektinio kapitalo atskleidimas įmonių finansinėse ataskaitose. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 3(2), p. 94–110.
21. Smirnova, R., Rudžionienė, K. (2012). Įmonių socialinės atsakomybės finansinėse ataskaitose atskleidimo veiksniai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 12, p. 31–40.
22. Vaškeliienė, L., Šeļepen, J. (2008). Informacijos apie intelektinį kapitalą atskleidimas Lietuvos akcinėse bendrovėse. *Ekonomika ir vadyba*. Nr. 13, p. 88–97.
23. Waller, D.S., Lanis, R., (2009). Corporate Social Responsibility Disclosure of Advertising Agencies: an Exploratory Analysis of Six Holding Companies' Annual Reports. – *Journal of Advertising*. Vol. 38, No. 1, p. 109–121.
24. Zhang, Z., Han, F. (2008). Analysis of Accounting Disclosure Mode for Strengthening Corporate Social Responsibility. *International Journal of Business and Management*. Vol. 3, No. 9, p. 147–156.
25. Žaptorius, J. (2012). Tvarumo apskaita: trumpa istorija ir koncepcija. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 11, p. 7–17.

## POSSIBILITIES OF FINANCIAL STATEMENTS DEVELOPMENT

Jonas Mackevičius, Daiva Tamulevičienė, Rita Davidavičienė

### Summary

Financial statements are one of the fundamental sources of economic information on a company's financial position, activity results and cash flows. The purpose of financial statements, reliability and disclosure of their information are examined in the article and the essential drawbacks are indicated. Financial statements which exist today do not provide all information needed to users in making various decisions. They do not provide non-financial information which is essential for users. This information (e.g. customers' loyalty, communication with clients, business experience, employees' satisfaction, production quality, innovations, etc.) may have crucial impact on certain

decisions. It must also be noted that current financial statements provide so called historical information; they are prepared when accounting period is over, when business people had already made certain decisions. Under the conditions of global, dynamic and competitive business, the problem of depicting social responsibility in financial statements occurred. The information which is presented in financial statements about social responsibility will develop a bigger reliability of society, suppliers, customers and business partners, will increase the market value and competitiveness of a company. Therefore, the article suggests that information about social responsibility should be presented in the listed spheres and depicted in explanatory note. The other proposal follows that intellectual capital should be depicted in balance sheet (in the part of assets), human, structural and relationship capital should be depicted separately.

# LYGINIMO BŪDO NAUDOJIMAS FINANSINĖJE ANALIZĖJE

## Jonas Mackevičius

habilituotas socialinių mokslų daktaras, emeritas  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
Saulėtekio al. 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366153  
El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt.

## Romualdas Valkauskas

socialinių mokslų daktaras  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Kiekybinių metodų ir modeliavimo katedra  
Saulėtekio al. 9, Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366143  
El. paštas: romualdas.valkauskas@ef.vu.lt.

***Anotacija.** Finansinė analizė yra vienas iš objektyviausių būdų įvertinti įmonės finansinę būklę, atskleisti rezervus, numatyti komercinės ūkinės veiklos plėtros galimybes. Šiems tikslams įgyvendinti finansinės analizės atlikimo metu naudojami bendri ekonominiai, matematiniai ir euristiniai būdai. Straipsnyje nagrinėjama vieno iš bendrų ekonominių tyrimo būdų – lyginimo būdo naudojimo galimybės finansinėje analizėje. Pateikta lyginimo būdo vieta bendrų ekonominių tyrimo būdų sistemoje, nagrinėjamos lyginimo būdo taikymo sritys. Išsamiai aprašomi lyginimo būdo variantai ir jų naudojimo metodika. Šios metodikos taikymas gali padėti tiksliau įvertinti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.*

***Pagrindiniai žodžiai:** finansinė analizė, bendri ekonominiai tyrimo būdai, lyginimo būdas, lyginimo būdo sritys ir variantai.*

## ĮVADAS

Finansinė analizė yra objektyvus ir nuoseklus įmonės finansinės veiklos tyrimas siekiant padėti įmonės vadovybei priimti racionalius valdymo sprendimus ir įgyvendinti numatytus tikslus. Atliekant finansinę analizę nagrinėjama įvairių rodiklių dinamika ir struktūra, jų tarpusavio ryšiai ir priklausomybė, nustatomi veiksniai, turėję įtakos tam tikrų rodiklių pokyčiams. Finansinės analizės atlikimo metu naudojami įvairūs tyrimo būdai. Ekonominėje literatūroje finansinės analizės būdai aprašomi. (Žr.: Bagdžiūnienė, 2005; Buškevičiūtė, Mačerinskienė, 2007; Buškevičiūtė E., Kanapickienė R., Patašius M., 2010; Gibson Ch., 2012; Juozaitienė L., 2007; Kancerevyčius, 2004; Lazauskas, 2005; Mackevičius, 2007; Mackevičius, Poškaitė, 1998; Maynard J. 2013; Palepu, Healy, Bernard, 2004; Plenborg T., Petersen Ch., 2011; Schlittgen, 2012; Urniežius R., 2004). Tačiau dažnai pateikiami tik bendri daugelio būdų, jų tarpe ir bendrų ekonominių

tyrimo būdų naudojimo principai ar glaustas būdų paaiškinimas. Tai priežastys, kurios stabdo finansinės analizės būdų praktinį naudojimą. Kita vertus, racionalių ir objektyvių metodikų išsamus teorinis apibendrinimas bei jų taikymo galimybių įvertinimas gali būti labai efektyvus: padėti objektyviau įvertinti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, atskleisti finansinės veiklos gerinimo rezervus, nustatyti rizikingiausias veiklos sritis ir kt. Fragmentiškas bendrų ekonominių tyrimo būdų nagrinėjimas be kiek išsamesnio teorinio jų pagrindimo atliekant finansinę analizę nėra šių būdų efektyvumą didinantys veiksniai. Vienas iš efektyviausių bendrų ekonominių tyrimo būdų yra lyginimo būdas. Tai labiausiai paplitęs būdas, juo dažniausiai pradedama analizė. Tačiau šio būdo moksliniams tyrimams skiriama nepakankami dėmesio.

**Tyrimo objektas** – lyginimo būdas.

**Tyrimo tikslas** – išnagrinėti lyginimo būdo variantus ir jų taikymo galimybes atliekant finansinę analizę.

**Tyrimo uždaviniai.** Tyrimo tikslui pasiekti buvo iškelti šie uždaviniai:

- 1) išnagrinėti lyginimo būdo esmę ir vietą bendrų ekonominių tyrimo būdų sistemoje;
- 2) ištirti lyginimo būdo naudojimo sritis;
- 3) aptarti lyginimo būdo variantus;

**Tyrimo šaltiniai:** užsienio ir Lietuvos autorių mokslinės publikacijos.

**Tyrimo metodai** – mokslinės literatūros analizės, informacijos rinkimo, grupavimo, detalizavimo ir apibendrinimo.

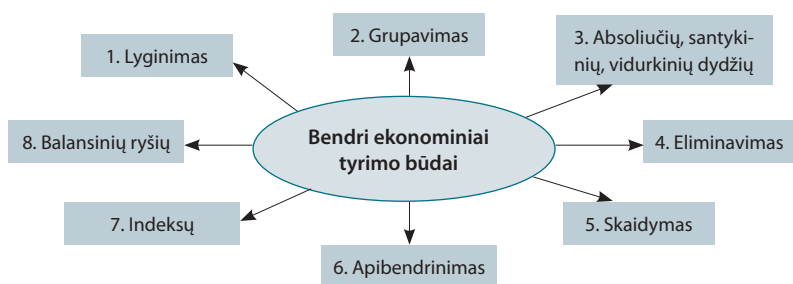
## 1. LYGINIMO BŪDO ESMĖ IR VIETA BENDRŲ EKONOMINIŲ TYRIMO BŪDŲ SISTEMOJE

Atliekant įmonių finansinę analizę naudojami įvairūs tyrimo būdai, kuriuos galima suskirstyti į šias grupes: 1) bendrus ekonominius, 2) matematinius ir 3) euristinius. Įmonių praktikoje dažniausiai naudojami bendri ekonominiai tyrimo būdai. Šiais būdais įvertinama įmonių finansinė būklė, išsiaiškintos pokyčių priežastys, nustatomas veiksnių poveikis finansinės veiklos rezultatams bei ateities perspektyvoms. Finansinės analizės bendrų ekonominių tyrimo būdų tarpe lyginimas, grupavimas,



svarbiausių grandžių išskyrimas, detalizavimas ir apibendrinimas ir daugelis kitų būdų, kurie paremti daugiau reiškinį loginiu ryšio buvimu. Jie vienas kitą papildo ir jų naudojimas sudaro palankias prielaidas išsamiai, visapusiškai ištirti įmonės finansinės būklės.

Vienas iš finansinės analizės praktikoje labiausiai paplitusių yra lyginimo būdas. Jis tampriai susisijęs su kitais bendrais ekonominiais tyrimo būdais. Jo vietą bendrų ekonominių tyrimo būdų sistemoje rodo 1 paveikslas.



**1 pav.** Lyginimo būdo vieta bendrų ekonominių tyrimo būdų sistemoje

*Šaltinis:* sudaryta autorių.

Bendriausia prasme lyginimu suprantamas kaip apibendrintas kokybinis įvairių ekonominių rodiklių išskyrimas pagal vienerūšiškumą ir suderinamumą. Pirmą kartą Lietuvoje lyginimo būdo naudojimo svarba atliekant įmonių veiklos analizę buvo pabrėžta 1974 metais išleistoje knygoje „Ūkinės veiklos analizės metodiniai klausimai“. Joje buvo rašoma, kad taikant lyginimo būdą tikslinga atskaitinius rodiklius lyginti su planiniais, praėjusio laikotarpio duomenimis, su projektais ir normatyviniais rodikliais, su kitų įmonių (tiek savo, tiek ir kitų pramonės šakų) darbo rodikliais, taip pat su užsienio įmonių rodikliais (Ūkinės veiklos..., 1974, p.26). Taip pat buvo nurodyta, kad taikant lyginimo būdą, svarbu, kad analizuojamieji duomenys būtų palygintini. Analizuojamų rodiklių nepalyginamumas atsiranda dėl dviejų priežasčių: kainų pasikeitimo ir organizacinių bei struktūrinių pasikeitimų įmonės ekonomikoje (Ūkinės veiklos..., 1974, p. 27).

Kiek išsamesnis lyginimo būdo aprašymas pateiktas knygoje „Finansinė analizė“ (2014). Joje suformuluoti trys pagrindiniai lyginimo būdo tikslai (Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas, p. 87):

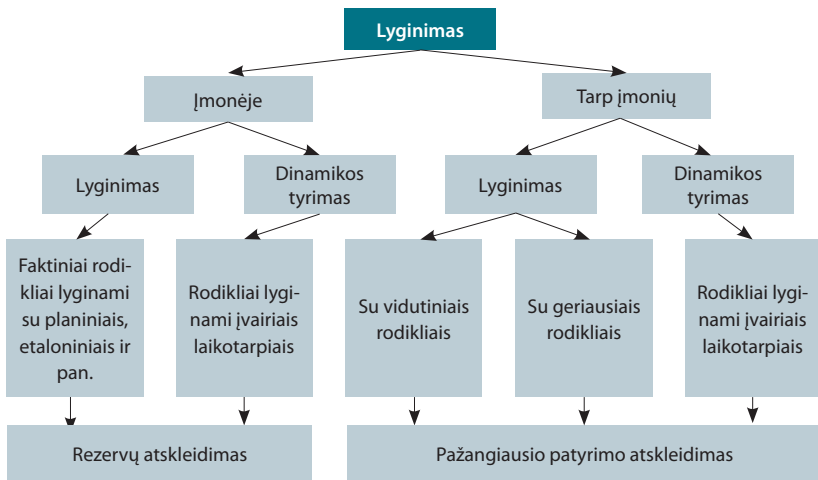
- 1) kito objekto faktinių rodiklių palyginimas. Šio lyginimo tikslas – išsiaiškinti pranašumus bei trūkumus ir siekti geresnių rezultatų;
- 2) to paties objekto rodiklių lyginimas skirtingais laikotarpiais, kurio tikslas yra nustatyti dinامينius pokyčius;
- 3) rodiklių prognozavimas, siekiant įvertinti prognozių patikimumą.

Lyginimo būdo naudojimo amplitudė yra labai didelė. Ji priklauso nuo daugelio veiksnių, iš kurių svarbiausi yra įmonių veiklos ypatybės ir asmenų, atliekančių analizę profesinės kompetencijos.

finansinės būklės vertinimas, kurio gavimui pritaikomos specialistų žinios, patirtis ir intuicija.

## 2. LYGINIMO BŪDO NAUDOJIMO SRITYS

Lyginimo būdas sėkmingai naudojamas konkrečios įmonės (vidaus) ir kitų įmonių (išorės) veiklos vertinimui (2 pav.).



2 pav. Lyginimas įmonėje ir tarp įmonių

Šaltinis: sudaryta autorių.

Naudojant lyginimo atliekant konkrečios įmonės veiklos analizę, svarbiausia yra nustatyti faktinių rodiklių nukrypimus nuo planinių (normatyvinių), išaiškinti tų nukrypimų priežastis ir net kaltininkus. Be to, toliau lyginimu turi būti siekiama išaiškinti ir mobilizuoti vidinius gamybos rezervus, užtikrinti planinių (normatyvinių) užduočių vykdymą ir viršijimą.

Darant lyginimus įmonės viduje, rezervai gali būti geriau atskleisti, kai lyginami įvairių įmonės padalinių rodikliai ir kai lyginama įvairiais laikotarpiais. Tačiau būtina pažymėti, kad atliekant rodiklių lyginimus įmonės viduje, rezervų išaiškinimas apribojamas sąlygomis, būdingomis tik tai įmonei, jos specifikai. Šiuo atveju negalima pakankamai objektyviai įvertinti įmonės veiklos efektyvumą viso šalies ūkio ar tam tikros ekonominės veiklos požiūriu, nes, kaip minėta, lyginimo galimybės ribojamos įmonės veiklos ypatumų.

Ypač efektyvu lyginimo būdą naudoti analizuojant ir vertinant įvairių įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Taikant šį būdą išaiškinami skirtumai, naudojant išteklius atskirose įmonėse, nustatomos efektyviausios formos ir metodai šiems ištekliams geriau panaudoti. Lyginimo būdo naudojimas apibendrina ne vienos, bet kelių įmonių darbo patyrimą, atskleidžia geriausius, racionaliausius techninius ir organizacinius sprendimus, jau įdiegtus į gamybą ir patikrintus įmonių praktikoje. Todėl į lyginimo būdą reikia žiūrėti ne tik kaip į aukščiausią pasikeitimo patyrimu formą ir veiksmingą rezervų išaiškinimo būdą, bet ir kaip į veiksmingą mokslinio apibendrinimo metodą.

Tarp atskirų tos pačios ekonominės veiklos įmonių ir skirtingų ekonominių veiklų įmonių yra daug bendrų bruožų (išleidžiama produkcija, technologiniai procesai, pagrindinių ir pagalbinių cechų sudėtis, produkcijos savikainos struktūra ir kt.). Tai leidžia palyginti atskirų įmonių svarbesnių ekonominių rodiklių lygį, spręsti apie gamybos rezervų mobilizavimo, laipsnį, materialinių, darbo ir finansinių išteklių panaudojimą. Iš kitos pusės, praktikoje retai sutinkamos visiškai vienodos įmonės, todėl būtina ieškoti galimybių, kaip nepalyginamus rodiklius padaryti palyginamais (išjungiant veiksnį, apsunkinančių rodiklių palyginamumą, įtaką).

Lyginimo būdas nėra paprastas techninis būdas, kelių rodiklių mechaninis sugretinimas. Atliekant tam tikrų rodiklių lyginimus būtina pasiekti

šių rodiklių palyginamumo. Pirmoji ir svarbiausia bent kokio lyginimo sąlyga yra lyginamų rodiklių tarpusavio ryšys, tam tikro bendro pagrindo juose buvimas. Senovės kinų filosofai teigė, kad absurdiška lyginti „kas ilgesnis – medis ar naktis, ko daugiau – proto ar grūdų“.

Naudojant dabartinius finansinės ir valdymo apskaitos bei atskaitomybės duomenis ypač efektyvu lyginti įvairių įmonių ilgalaikio ir trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų, bendrojo ir grynojo pelno rodiklius. Juos lyginant galima objektyviai įvertinti įmonių finansinę būklę, jos veiklos tęstinumo galimybes ir ateities perspektyvas.

### 3. LYGINIMO BŪDO VARIANTAI IR JŲ NAUDOJIMO METODIKA

Dažnesniu lyginimo atveju yra atvejis, kuris gali būti apibendrintas taip. Priimsime, kad žinome du lyginamus objektus apibūdinančio rodiklio  $x$  reikšmes einamajame laikotarpyje:  $x_1$  – pirmo objekto ir  $x_2$  – antro objekto. Šio rodiklio etaloninė reikšmė (nustatyta ekspertiniais vertinimais, praėjusio laikotarpio reikšmė, kitokia reikšmė) sudaro  $x_e$ . Turime paprastą lyginimo atvejį, nes jeigu:

- a)  $(x_1/x_e) = (x_2/x_e)$  – objektų veikla vienoda (kitu atveju, jie yra identiški);
- b)  $(x_1/x_e) > (x_2/x_e)$  – geriau sekėsi pirmam objektui;
- c)  $(x_1/x_e) < (x_2/x_e)$  – geriau sekėsi antram objektui.

Nesunku surasti sričių, kuriose šis lyginimo variantas yra itin veiksmingas. Šio būdo atveju yra lyginimas nežinant  $x_e$ . Kita vertus, aptartą lyginimo atvejį apsunkina rodiklio etaloninių reikšmių nustatymas. Jų suradimas reikalauja atsižvelgti į daugelį specifinių aplinkybių. Gali būti taip, kad tam tikroje situacijoje pakaks, jeigu bus žinoma vidutinė lyginamiems objektams rodiklio reikšmė. Gali būti ir taip, kad etaloninei rodiklio reikšmei apskaičiuoti teks pasitelkti ir ekspertinius vertinimus.

Panašus ir kitas lyginimų atvejis, kuris apima „dinamikos“ aspektą. Štai, tariant, kad žinomi rodiklio  $x$  reikšmių dviejuose objektuose laiko eilutės:  $x_{1t}$  – pirmo objekto ir  $x_{2t}$  – antro objekto ( $t = \overline{1, N}$ ), turime:

- a)  $N\sqrt[n]{x_{1N} / x_{11}} = N\sqrt[n]{x_{2N} / x_{21}}$  – objektų veikla vienoda;
- b)  $N\sqrt[n]{x_{1N} / x_{11}} > N\sqrt[n]{x_{2N} / x_{21}} >$  – geriau sekėsi pirmam objektui;
- c)  $N\sqrt[n]{x_{1N} / x_{11}} < N\sqrt[n]{x_{2N} / x_{21}} <$  – geriau sekėsi antram objektui.

Skaičiavimų rezultatai bus panašūs, jeigu į juos įtrauksime etalonišes rodiklio reikšmes. Kita vertus, šis objektų lyginimų atvejis nėra be priekaištų. Dalis jo trūkumų susiję su geometriniam vidurkiui skaičiuoti naudojamos formulės ypatumais. Šitaip skaičiuojant atsižvelgiama į kraštines rodiklio laiko eilutės reikšmes. Situacijų gali būti įvairių, anaip tol neatspindinčių realios tikrovės. Ši, kitos priežastys reikalauja „atsargaus“ elgesio ir, reikalui esant, tikslinga pasitelkti objektyvesnius rezultatus teikiančius metodus. Čia gali būti naudingas statistikoje žinomo laiko eilučių tyrimo analitiniu duomenų išlyginimu būdo naudojimas. Scharnbacher (2004), Levine, Stephan, Krehbiel, Berenson (2005), Martišiaus, Kėdaičio (2010), Čekanavičiaus, Murausko (2000) ir kitų autorių darbuose šis būdas aprašomas. Apibendrintai imant, skaičiavimai šiuo objektų lyginimų būdo metodu yra kelių etapų:

- sudaromos rodiklio imamo dviejų objektų lyginimui laiko eilutės;
- kiekvienai laiko eilutei surandama matematinė funkcija, kuri geriausiai apibūdina rodiklio kitimą laike;
- surastųjų funkcijų parametrai interpretuojami;
- interpretavimo rezultatai lyginami, daromi apibendrinimai.

Pavyzdžio reikalu panagrinėkime šį „idealų“ atveį. Priimsime, kad tiek pirmojo, tiek antrojo objekto  $x$  rodiklio (eurais) kitimą laike gerai aprašo antrojo laipsnio polinomo lygtis ir atlikus skaičiavimus lygties parametru reikšmėmis yra:

$$\text{pirmo objekto: } x_{1t} = 25,81 + 6,32t + 0,08t^2;$$

$$\text{antro objekto: } x_{2t} = 26,12 + 6,14t - 0,12t^2.$$

Šiai situacijai (lygtyse  $t$  – laiko žymėjimas) esant vargu ar galima teigti, kad antrajam objektui sekėsi geriau negu pirmajam, kuriame kiekvieną mėnesį  $x$  rodikliui didėjant 6,32 euro šis didėjimas spartėja 0,08 euro. (Antrajame objekte  $x$  rodiklis kas mėnesį padidėja 6,14 euro šiam didėjimui lėtėjant 0,12 euro). Šią išvadą „sutvirtina“ ir nesudėtingi prognostiniai skaičiavimai

13 mėnesiui. Šiais skaičiavimais tikėtinomis  $x$  rodiklio reikšmėmis bus: pirmame objekte – 121,49 euro, o antrame objekte – 85,66 euro.

Aptartas lyginimų atvejis yra gana objektyvus ir yra daugiaspektris, nes lyginant objektus dažniau naudojami ne vienas, o keletas rodiklių. Todėl dabar priimkime, kad žinomos pirmam ir antram objektams vienodų  $m$  rodiklių laiko eilutės  $x_{1it}$  ir  $x_{2it}$  ( $i = \overline{1, m}$ ,  $t = \overline{1, N}$ ). Pagal šiuos duomenis galime apskaičiuoti  $i$ -jo rodiklio vidutinės einamajame laikotarpyje (paprasto aritmetinio vidurkio tvarka) bei lyginimo baze paimtame laikotarpyje reikšmes:  $\bar{x}_{1i}$  ir  $\bar{x}_{2i}$ . Žinant šiuos duomenis atliekamas lyginimas:

$\bar{x}_{1i} = \bar{x}_{2i}$  – objektų veikla vienoda;

$\bar{x}_{1i} > \bar{x}_{2i}$  – geriau sekėsi pirmam objektui;

$\bar{x}_{1i} < \bar{x}_{2i}$  – geriau sekėsi antram objektui.

Šitokie lyginimai atliekami pagal kiekvieną rodiklį. Apibendrintam vaizdui gauti gali būti apskaičiuota „apjungianti“ charakteristika. Ši charakteristika, jeigu pirmas objektas lyginamas su antruoju objektu ir jeigu norima gauti lyginimo rezultatą procentais, gali būti apskaičiuota iš formulės:

$$ACH = \left( \sqrt[m]{\prod_i (\bar{x}_{1i} / x_{2i})} \right) 100.$$

Taigi, pateikti pavyzdžiai rodo finansinės analizės lyginimo būdo įvairių variantų skirtingas galimybes, išsamesnių lyginimo būdo teorinių tyrinėjimų būtinybę. Kriterijų lyginimo būdo variantų parinkimas labai priklauso nuo finansų analitikų profesinės kompetencijos, žinių, patirties ir intuicijos.

## IŠVADOS

Atliekant finansinę analizę svarbūs bendri ekonominiai tyrimo būdai, kurie finansinės analizės teorijoje nepakankamai išnagrinėti, nors praktikoje jie taikomi dažniausiai. Šių tyrimo būdų, kurių tarpe labiausiai paplitęs yra lyginimo būdas, veiksmingumas įvertinant įmonės finansinę būklę, atskleidžiant veiklos gerinimo rezervus ir perspektyvias kryptis didėja nustatant jų taikymo kiekybiškai apibrėžtus metodinius principus.

Lyginimo būdas gali būti sėkmingai taikomas tiek vertinant vienos, tiek kelių įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Naudojant dabartinės finansinės atskaitomybės duomenis ypač efektyvu lyginti turto, nuosavo kapitalo, išipareigojimų, pajamų, sąnaudų, pelno ir kitus rodiklius. Lyginimo būdo tikslas yra ne tik siekti ekonominių rodiklių gerinimo, bet, svarbiausia, panaudoti palyginamus duomenis atsiliekančioms įmonėms pakelti iki geresniųjų lygio.

Finansinės analizės lyginimo būdas turi įvairius variantus. Analizė parodė, kad kiekvienas variantas turi savo taikymo sritį, kuri, nepaisant to, kad lyginimo variantai glaudžiai tarpusavyje siejasi, apspręsta finansinės analizės būtinybe ir tikslais. Lyginimo būdo variantų vertinimui imtas bazinis skaičiavimų atvejis. Pateikti lyginimo variantai padeda įmonės vadovybei priimant finansinės būklės gerinimo ir šios veiklos perspektyvų vadybinius sprendimus.

## LITERATŪRA

1. Bagdžiūnienė, V. (2005). Įmonių veiklos planavimas ir analizė. Esmė ir verslo situacijos. – Vilnius, Conto litera.
2. Buškevičiūtė, E., Mačerinskienė, I. (2007). Finansų analizė. – Kaunas, Technologija.
3. Buškevičiūtė, E., Kanapickienė, R., Patašius, M. (2010). Finansinių rezultatų analizė. – Kaunas, Technologija.
4. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2000). Statistika ir jos taikymai. I dalis. – Vilnius, TEV.
5. Gibson, Ch. (2012). Financial Reporting and Analysis. - Cincinnati Ohio, Thomson, South-Western Publishing Co.
6. Juozaitienė, L. (2007). Įmonių finansai: analizė ir valdymas. – Šiauliai, Šiaulių universiteto leidykla.
7. Kancerevičius, G. (2004). Finansai ir investicijos. – Kaunas, Smaltijos leidykla.
8. Lazauskas, J. (2005). Įmonių ūkinės ir komercinės veiklos ekonominė analizė. – Vilnius, Technika.
9. Levine, D., Stephan, D., Krehbiel, T., Berenson, M. (2005). Statistics for Managers using Microsoft. – Pearson Education, Inc. Upper Saddle River, New Jersey.
10. Mackevičius, J., Poškaitė, D. (1998). Finansinė analizė. – Vilnius, Katalikų pasaulis.
11. Mackevičius, J. (2007). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminiams ir vertinimas. – Vilnius, TEV.

12. Mackevičius, J., Giriūnas, L., Valkauskas, R. (2014). *Finansinė analizė*. – Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla.
13. Martišius, S., Kėdaitis, V. (2010). *Statistika. 1 dalis. Statistinės analizės teorija ir metodai*. – Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla.
14. Mayard, J. (2013). *Financial Acouting, Reporting and analysis*. – Oxford University.
15. Palepu, K., Healy, P., Bernard, V. (2004). *Business Analysis and Valuation. Using Financial Statements*. – Thomson, South-Western.
16. Plenborg, T., Petersen, Ch. (2011). *Finantial Statement Analysis*. – Pearson Education.
17. Scharnbacher, K. (2004). *Statistik im Betrieb*. – Wiesbaden, Gabler GmbH.
18. Schlittgen, R. (2012). *Einführung in die Statistik. Analyse und Modellierung von Daten*. - München, Wien: Oldenbourg.
19. Urniežius, R. (2004). *Ūkinės veiklos ekonominė analizė*. – Vilnius, UAB „Ekonomikos mokymo centras“.
20. *Ūkinės veiklos analizė (1993)*. Autorių kolektyvo vadovas ir ats. Redaktorius J. Mackevičius. – Vilnius, Mintis.

## USING THE COMPARISON METHOD IN THE FINANCIAL ANALYSIS

Jonas Mackevičius, Romualdas Valkauskas

### Summary

A scientific study reported, that in the practices of financial analysis the most commonly used overall economic techniques. One of the overall economic techniques is the comparison technique. This technique in the praxis of financial analysis applies mostly. However, the theoretical justification of this technique is not sufficient. This circumstance limits the practical application the comparison technique, limits the potential of this technique.

In the article shown the place the comparison technique in the system of overall economic techniques the financial analysis, shown variants the comparison technique and the mostly important stages and the main areas of use the comparison technique and calculation by this technique. This stages and areas reflect the hierarchical structure and the economic traits companies. In the article give the optimal areas and variants calculations by the comparison technique which gives important information to managerial solutions, which helps to determine the company's financial condition and performance of businesses.



# LOGISTIC COSTS IN THE ACCOUNTING SYSTEM: THE PROBLEM OF IDENTIFICATION AND REGISTRATION

**Alena Maley**

PhD, Associate professor

Polotsk State University

29 Blokhin Street, Novopolotsk, Belarus

Tel. (375) 296438768

E-mail: maleialena@yandex.by

---

*Annotation.* In the article the problem of identification and registration of logistics costs in the accounting system was studied. Objects of accounting magnets of logistics costs were defined. The peculiarities of the individual components of logistics costs and their impact on the final financial result were revealed. The approaches to the classification of logistics costs were reviewed and the author's approach to classification logistics costs, which minimize their subordinates goals and finding reserves to reduce within specific logistics system was offered.

*Keywords:* logistics costs, identification of logistics costs, classification of logistics costs

---

## PREFACE

Research conducted by Herbert W. Davis, and promulgated at the annual conference of Council of Logistics Management in 2001, revealed that costs associated with logistics, make up 7–16 percent of total company revenues, or 45 percent of the general and administrative costs [1]. The share of logistics costs in the total cost of production and sales continue to increase as a result of the complexity of supply chains, changing the system of orders and increasing demand for quality of service, and therefore the management of logistics costs is becoming a key factor in increasing the competitiveness of the organization in the current economic conditions. The basis for the effective management is the information on the magnitude and causes of logistics costs, and registration system which the group may be carried out only within the framework of accounting.

However, despite the wide demand of logistics management techniques, to the collection of the information for them in the accounting system in modern economic science is not given due attention.

The object of study in this article are the logistics costs in the accounting system. The purpose of the research is to study the theoretical foundations of the formation of information space of logistics costs within a particular logistic system.

To achieve this goal it is necessary to solve the following tasks: to investigate the problem of identification and registration of logistics costs in the accounting system; to determine the objects of accounting, which are the magnets of logistics costs; to reveal features of the account the individual components of logistics costs and their impact on final financial results; to develop an approach to the classification of logistics costs, subordinate goal to minimize them and find reserves to reduce them within specific logistics system.

## SUMMARISED RESEARCH RESULTS

After studying the production activities of a number of companies, it can be concluded that all the groups of logistic functions are characterized so-called integrated logistics costs which may occur repeatedly throughout the supply chain movement of material flows. This is primarily the cost of transportation, the organization of warehousing and storage processes, as well as information provision.

Many authors agree that the logistics costs is difficult enough to identify and register [1–7]. This is primarily due to their versatility, and completely different, historically developed approaches to accounting of the individual components and their influence on the final financial result. And not all of them are the current costs of the reporting period, an even smaller part of them is included in the cost of finished products, and the largest share occurs at the implementation stage and in the management of the organization. Problems arise not only for the supply chain, but also under a separate legal entity.

The complexity of the identification and registration of logistics costs in the accounting system clearly shown in Table 1.

**Table 1.** Logistic costs in the accounting system of organizations of the Republic of Belarus

The steps of the re-production process, the components of the logistics processes	Kind of logistics costs	Object of accounting	The inclusion in the cost of finished goods	The impact on the financial result of the reporting period
1	2	3	5	6
<b>Supply</b>				
The cost of the physical movement, arising during acquisition of fixed assets	Transport costs, cargo handling and others.	Investments in non-current assets, the original value of fixed assets	Through depreciation in the use of a fixed asset	Indirectly, throughout the period of depreciation
The cost of the physical movement arising on the acquisition of inventories	Transportation and procurement costs	The actual cost of inventories	As used in the production process	Indirectly, as used in the production process
Maintenance of the supply department	Staff salaries, depreciation, deductions from wages, the cost of electricity and thermal energy, etc.	Total economic costs	Not included	It is included in the costs of the accounting period in which it realized
Maintenance of the warehouse inventory	Staff salaries, depreciation, deductions from wages, the cost of electricity and thermal energy, etc.	Total economic costs	Not included	It is included in the costs of the accounting period in which it realized
<b>Production</b>				
The costs of promotion of physical materials between production operations	Transport costs for moving inside the enterprise of raw materials, semi-finished products between production operations and others.	The cost of the main and auxiliary production overhead costs	Infull	It is included in the costs of the accounting period in which the finished products are sold
<b>Distribution (sale)</b>				
Packing	Staff salaries, cost of materials and others.	Implementation costs	Not included	It is included in the costs of the accounting period in which it realized
Maintenance of the Sales Department	Staff salaries, depreciation, deductions from wages, the cost of electricity and thermal energy, stationery etc.	Implementation costs	Not included	It is included in the costs of the accounting period in which it realized
Maintenance of the finished products warehouse	Staff salaries, depreciation, deductions from wages, the cost of electricity and thermal energy, the cost of materials, etc.	Implementation costs	Not included	It is included in the costs of the accounting period in which it realized

Thus special attention merit the cost of information processes, which provides management of logistics operations. In most cases, they are represented by an object of accounting „general administrative costs“, which are included in the cost of the accounting period in which the realized. However, this raises an additional difficulty in the selection of specific information processes and the cost of their implementation, predefined by logistics needs.

Despite the fact that the need for the provision of logistics costs in the system of accounting and analytical information is recognized by scientists and practitioners, methods of collecting such data in the accounting system is still not developed. Existing proposals are mostly limited by the introduction of the plan of accounts and subaccounts additional analytical accounts to account logistics costs [8]. However, such techniques are not developed and does not tried out in specific enterprises. Thus, first of all, we need to clearly define the composition and classification of logistics costs, and secondly, we should decide what we expect to consider specifically: logistics costs incurred or logistics costs as an expense in the period.

Based on the study the classification of logistics costs in the economic literature, we can distinguish their common classification features that are present in many of the authors: the cost center, the phases of the logistics process (logistics functional areas), the main components of logistics processes. However, different authors identify different components of the cost of the specified classifications.

Classification of logistics costs in the economic literature on the general criteria presented in Table 2.

There are other more detailed approaches to the classification of logistics costs, however, as rightly indicated Polish scientists Charles Skovronek and Z.Sariush-Wolski: «From a theoretical point of view is necessary a comprehensive definition of the cost, which reflects the essence of the problem and gives the opportunity to get it comprehensive evaluation.

**Table 2.** Classification of logistics costs in the economic literature on the general criteria: cost center, the phases of the logistics process, the major components of logistics processes

Author	Classification attributes		
	Cost centers	the phases of the logistics process	the major components of logistics processes
1	2	3	4
Moiseeva N. K. [3]		costs relating to the supply, in production, in the field of circulation	costs of transport, storage, warehousing cargo handling, reception and processing of orders
Edelshteyn, Yu.M. [9]		costs associated with the organization of material flows within the company, the cost is in the process of realization of production	
Krikavskiy, E. V. [10]		costs relating to the supply, in production, in sales	
Oklander, M. A. [11]			costs associated with material flow; storage costs; loss of profits as a result of unused capacity
Petrosyan B.D. [15]	transport division, purchasing, warehouse, production units, sales department	supply costs, production costs, sales costs	costs associated with material flow, the cost of information processes
Bushkov, A. Yu. [16]	the relevant departments according to the phases of the logistics process	procurement, production, sale	

Note: Source: [Owndevelopment]

In practical terms, under the applicable accounting system it may be difficult or impossible ... This raises a fundamental question: Is it necessary to have such a detailed and multidimensional structuring logistics costs? It seems that it depends primarily on their level and scale of the impact of both the costs of the company as a whole and on its financial results. If such an effect is noticeable, it is advisable as closely as possible to highlight specific types of costs in the most appropriate aspects, as well as the use of these aspects for analysis, planning and regulation. Just knowing the volume, structure and factors shaping the logistics costs, effectively cutting them «[7, p. 291, 297].

Sharing the view of these authors we believe that the classification of logistics costs must be subordinated to the purpose of their minimization and search of reserves of decrease in each specific logistic system. For the identification and registration of enterprise logistics costs in the accounting system, we propose the following classification, presented in Figure 1.

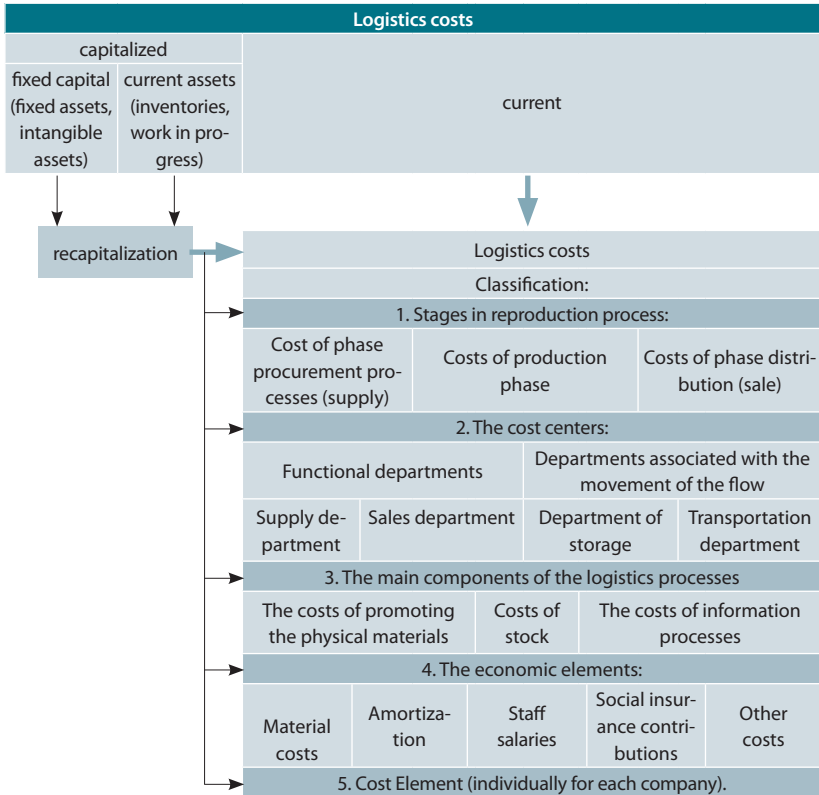


Figure 1. Interconnection and classification of logistics costs and logistics costs of the enterprise  
Source: Own development [7, 10-16]

Dedicated classification criteria of logistics costs are the most generalized and versatile for use by industry. In the framework of a specific enterprise logistic system separate list of criteria for the classification of

logistics costs can be expanded depending on the degree of influence of various kinds of logistics costs on the final financial results of its activities.

## CONCLUSION

The complexity and diversity of described problems determine the relevance of further research into the development of theoretical bases and methods of identification and registration of logistics costs in the accounting system, aimed at the presentation of management personnel of reliable data for decision-making to improve the competitiveness of domestic companies.

## LITERATURE

1. Herbert W. Davis Logistics Cost and Service 2002 – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lfa.ru/Razdel.html> – Дата доступа: 09.03.2015.
2. Sumets, A.M. Logisticheskie rashody i upuschennaya vyigoda: ekonomicheskiy aspekt (v poryadke obsuzhdeniya) / A.M. Sumets E.F. Pelihov // Logistika: problemy i resheniya – #1(26) – 2010
3. Moiseeva N. K. Ekonomicheskie osnovy logistiki / N. K. Moiseeva. – M.: INFA-M, 2011. – 528 s.
4. Kolodizeva T. O. Problemi obliku, analizu, kontrolyu ta auditu logistichnih vitrat na promislovih pridpriemstvah / T. O. Kolodizeva, G. R. Rudenko // Sbornik dokladov 2-y Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii «Problemy i podgotovki professionalnyh kadrov po logistike», (Kiev, 3–4 oktyabrya 2005 g.). – Kiev : NAU, 2005. – S. 37 – 41.
5. Rudenko G. R. Innovatsiyi stv'язku obliku, analizu, kontrolyu ta auditu logistichnih vitrat pridpriemstvah G. R. Rudenko // Probleminauki. – 2011. – # 5. – S. 40–47.
6. L.A. Kazarina. Logisticheskie izderzhki: problemy ucheta i otsenki // Vestnik TGPU. Seriya: Gumanitarnyye Nauki (Ekonomika, Pravo) – 2007 – # 9 (72). – S. 24–27.
7. Skovronek Ch. Logistika na predpriyatii: ucheb.-metod. Posobie: [per. s polsk.] / Ch. Skovronek, Z.- S. Volskiy — M.: Finansyi i statistika. 2004. – 400s.
8. Bogach A. G. Organizatsiya obliku logistichnih vitrat / A. G. Bogach // Naukovozapiski. Zbirnik naukovih prats. Vipusk 15. – Ternopil: Ekonomichnadamka, 2006. – S. 273–276.

9. Edelshteyn, Yu.M. Logistika: elektronny iyuchebno-metodicheskiy kompleks/ Yu. M. Edelshteyn – 2006 – 508s. – [Elektronnyyresurs] – Rezhimdostupa: [http://www.kgau.ru/distance/fub\\_03/eldeshtein/logistika/03\\_01.html#3.1.1](http://www.kgau.ru/distance/fub_03/eldeshtein/logistika/03_01.html#3.1.1) – Data dostupa: 10.09.2014
10. Krikavskiy, E. V. LogIstika / E. V. Krikavskiy. – 2-ge vid., dop. I pererob. – L.: In-telekt-ZahId, 2006. – 456 s.
11. Oklander, M. A. Promislova logIstika: navch. posIbnik / M. A. Oklander, O. P. Hromov. – K: Tsentri navchalnoYi IIteraturi, 2004. – 222 s.
12. Leonova Yu. O. Problemi obIiku logIstichnih vitrat na vitchiznyanih promislovih pridpriemstvah // BIZNESINFORM – 2012– # 11 – S. 245-247.
13. Novopisnaya, E.V. Analiz klassifikatsiy logisticheskikh zatrat/ E.V. Novopisnaya // [Elektronnyyresurs] – Rezhimdostupa: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Emp/2009\\_21/02Novop.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2009_21/02Novop.htm) – Data dostupa: 01.10.2014
14. Garrison, A. Logistika. Strategi yaupravleniya i konkurirovaniya ztsepochki postavok / A. Garrison., R. Van Gok.; [nauch. red. K.V. Sadchenko]; Per. 3-go angl.izd. – M.: Delo i servis, 2010. – 368 s.
15. Petrosyan, B.D. Sovershenstvovanie upravleniya logisticheskimi izderzhkami predpriyatiy stroitelnoy industrii: avtoref. diss. kan.ekon. nauk: 08.00.05/ B.D. Petrosyan; Saratov. gos.tehn.un-t Saratov – 2005. – 20 s.
16. Bushkov, A.Yu. Upravlenie logisticheskimi izderzhkami kak faktorom stoimosti promyshlennogo predpriyatiya: avtoref. diss. kan.ekon. Nauk: 08.00.05/ A.Yu. Bushkov; GNU VNIMS. – Ryazan, 2005. – 24 s.



# ENVIROMENTAL REPORT OF THE ENTERPRISE: THE FORMATION OF INDICATORS IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Ludmila Masko

Ph.D., Head of Department of Accounting and Auditing

Polotsk State University

Blokhin street 29, Novopolotsk, Belarus

Tel. (375) 29 682-28-87

E-mail: ludamasko@mail.ru

---

***Annotation.** We investigate the current state of accounting – analytical support environmental activities of economic entities. The proposed form of an environmental report will provide the necessary, accurate and complete user information on environmental performance of organizations in the context of sustainable development.*

***Key words:** accounting- analytical support, environmental activities, information on environmental, environmental report.*

---

## INTRODUCTION

The modern economic conditions are aimed at preserving and protecting the environment, which substantiates the reflection of environmental indicators in the financial statements. In accordance with the National Strategy for Sustainable Socio-Economic Development of the Republic of Belarus for the period up to 2020, “Accounting for the conservation of the environment should be based on the results of research through the development of environmental indicators that characterize the quality of life; search of economic incentives to promote cleaner production and environmental management; assessment of new technologies and products in terms of ensuring resource conservation and environmental efficiency “(National Strategy, 2004). Therefore, it is necessary to carry out economic activities under the terms of balanced nature in the direction of environmental protection and the implementation of measures to improve it. Also, in Belarus it is advisable to introduce international experience

gained in the development and implementation of strategies for a green economy. In this connection it is necessary to investigate the current state of accounting and analytical support for environmental activities and develop ways of improving reporting forms for the purpose of generating information on the environmental aspects of business activities.

## MAIN PART

Currently, financial statements do not reflect the relationship between the financial performance of the organization and the environment, so the integration of environmental indicators it is a key issue. In connection with the interests of a wide range of users to information on various aspects of environmental protection and natural resources requires substantial revision of the composition and content of the data submitted. Aspects of the reform of accounting and reporting forms of organization for the purpose of generating information about the current environment and environmental protection measures considered by many foreign scientists: R. Gray, I.V. Zamula, A.V. Zotov, E.K. Murueva, V.F. Paliy, V.V. Paliy, J. Richard, K.S. Saenko, Y.V. Sokolov, V.Y. Sokolov, T.N. Cheprakova, A.I. Shigaev, V.G. Shirobokov. Foreign and home economists pay particular attention to the need to reform the system for the collection and reporting of environmental performance to bring it in line with modern trends of formation of accounting and analytical information.

To identify the level of the current state of accounting and analytical support for environmental activities of home organizations, we conducted his research on three aspects: a form of identification in the accounting system, the presentation in the financial statements.

The study of the current state of accounting and analytical support for environmental activities found that both foreign and home authors emphasize in his writings, it is imperfect. In our view, the lack of data on the environmental credentials of the organization have a negative impact on the greening of the micro- and macro-economic indicators. We believe that you should pay special attention to the degree of resolution

of regulatory legal acts of the order of accounting and analytical support for the environmental activities of the organizations of the Republic of Belarus.

Results of the study suggest that economic agents do not form in accounting for the necessary information on environmental performance, as this requirement is not enshrined in law. Registration-analytical maintenance of environmental activities of domestic companies has the following disadvantages:

- forms of environmental activities are not provided legally appropriate analytical data grouping features in the system of accounts in which it would be possible to generate performance in various areas of environmental activities;
- identification of the system of accounting information on environmental activities are not carried out the necessary detailed view, and therefore does not meet the modern needs it;
- in the accounting system does not provide for the form of registers, which may generate data in various areas of environmental activities, which is a consequence of the lack of them in detailed form in the accounts;
- no separate form of accounting and statistical reports that show data about environmental activities of business entities, which deprives of necessary and useful information to users, decision-makers on sustainable economic development.

An analysis of the current state-level accounting and analytical support for environmental activities proved that for the formation and information on the current environmental performance, and environmental protection organizations requires more detailed study of aspects of the reform of the system of accounting and reporting forms.

It should be noted that the economic entities of the Republic of Belarus in the framework of the main activity can exercise and nature and environmental activities (current conservation activities, environmental activities), but at the same time in the absence of requirements of normative legal acts have no interest in the allocation of new accounting items

related environmental component of their activities. The author of the analysis of fragments of the Chart of Accounts of the two organizations Novopolotsk, which confirms this. The information shows that the system of analytical accounts of organizations not ecologized that, in turn, ensures the formation of eco-oriented information, including the types of environmental assets. It is that the existing approaches to the organization of the analytical accounting of these entities is extremely difficult to obtain timely, necessary, complete and reliable accounting information on environmental assets. The absence of such data negatively characterizes the social responsibility of business entities is not conducive to cleaner production and performance, reduces the practical significance of accounting information makes it difficult to take timely managerial decisions.

We believe that in the *reporting forms* of organizations necessarily must be reflected information about environmental management and forms of environmental management, which in turn will provide the modern needs of the data.

It should be noted that on 28 October 2010, a published international standard ISO 26000 “Guidance on Social Responsibility”, which “... is prepared using an approach based on the participation of experts representing various stakeholders from more than 90 countries and 40 international or regional organizations with wide coverage involved in various aspects of social responsibility” (ISO 26000). Using this international standards, each organization will improve its social responsibility, “taking into account the expectations of stakeholders, respecting the law, as well as agreeing with international norms of behavior” (ISO 26000).

Professor Research Center for Social and Environmental Accounting at the University of Dundee, Scotland R. Gray, in recommendations on the composition of the consolidated data of the environmental report, said: “... the publication of the results of activities in the field of environment remain voluntary ... (R. Gray, 1997). Environmental reports – not only an important mechanism for the public demonstration of its willingness to act on environmental protection, but also the result of the actions themselves “(R. Gray, 1997).

It should be noted that on 20–22 June 2012 in Rio de Janeiro held the UN Conference on Sustainable Development “Rio + 20”, in which they discussed issues of economy and environmental protection, the development of social responsibility and the other “... called the Rio Summit 20 was the most ambitious in the history of the forum under the auspices of the United Nations “(Material « belta.by », 2012). “The UN experts believe that the conference will be an important step ... in the development and implementation of the objectives and principles of sustainable development, which will preserve the planet for future generations” (Material «belta.by», 2012).

For example, Y.V. Sokolov V.Y. Sokolov in the study of environmental accounting are three possible ways of reporting the cost of nature conservation: “1) constitutes a separate, parallel to the traditional financial statements, reflecting the costs of environmental protection measures; 2) in the traditional financial statements released an article concentrating such expenditures; 3) All these costs distributed on the individual articles of the financial statements. Already accountants recommend drafting Environmental audits, i. e. statements reflecting the effects of the costs of environmental protection measures “(Y.V. Sokolov, V.Y. Sokolov, 2009).

For example, the National Statistical Committee of the Republic of Belarus formed Information on the costs of environmental protection, which is in the public domain to interested users on the website of the organization. In our view, it is difficult to determine by studying it contains information about current environmental cost or environmental events.

In this regard, the need to establish and demand for information on the environmental performance of organizations we conducted a survey, respondents who were employees of the organization Novopolotsk with technical and economic education.

The complexity of understanding presented figures of the National Statistical Committee of the Republic of Belarus for the costs of environmental protection was observed in the study of the respondents who were asked the relevant questions presented in table 1.

**Table 1.** Questions of respondents in the study of indicators Statistical Committee of the Republic of Belarus for the costs of environmental protection

Questions	Respondents with technical education	Respondents with economic education
In which sectors of the economy carried out these costs?	+	
Investments in fixed assets as a part of the costs are included in the current article?	+	+
Presented costs include only the current or they include long-term?		+
Are these costs in the development of alternative energy sources?		+
Do the positions of the investment costs for the protection of mineral resources?	+	
Why is a part of the cost no data on forest protection?	+	+
Are any of the cost data on the use and processing of recyclable materials?	+	+
Whether reflected in the composition of these costs investments in environmentally friendly mobile sources, such as electric cars or bicycles to move around the factory?	+	
The data contain information on the country's industrial enterprises, social or meaningful?	+	
In which sectors of the economy carried out these costs?		+

Source: own development

In our opinion, the level of questions asked respondents high enough. This demonstrates the interest of information on various aspects of environmental protection. In this regard, the composition and content of indicators presented to the National Statistical Committee of the Republic of Belarus for the costs of environmental protection are in need of substantial improvement, which can be achieved by reforming the methodological support of accounting systems and statistical reporting on the environmental performance of organizations.

We believe that the information provided to the National Statistics Committee of Belarus must be detailed on the forms of environmental activities that will raise the quality in general and facilitate an understanding of users.

The current system of accounting and analytical support for environmental activities of business entities need to be further improved in order to create and produce accurate and complete registration information to make timely management decisions for the protection of the environment, which will enhance the greening of macroeconomic indicators of the Republic of Belarus in accordance with international approaches.

The results of the study justify the proposed author's version of an annex to the financial statements – “Environmental Report” (fragment presented below). This form reflects the greening aspects of microeconomic indicators, submitted by business entities in the forms of accounting and statistical reporting. The information in this report is structured by types of environmental assets and liabilities of business entities in the context of natural resources and environmental management.

It is important to note that the proposed form of the “Environmental Report” is one of the most important sources of information in the planning phase of audit environmental issues in operations with the organization the environmental assets and liabilities. Compare the totals report positions environmental assets (total) and environmental commitments (total) (environmental performance) allows reliably establish the materiality of the impact of environmental issues on the financial statements of the audited entity. This will be the basis for a decision on priority audit organization auditing environmental issues: from the environmental assets and environmental liabilities. Details of the proposed form of the “Environmental Report” will contribute to the establishment of a serial cycles and sub-cycles of objects audit organization of environmental issues in operations with environmental assets and liabilities. Therefore, to be implemented by the author proposed an integrated approach of segmenting the accounting data and financial statements in the audit of financial statements of issues of environmental organizations

## CONCLUSION

Thus, the information of the proposed forms of «Environmental Report» will contribute to the implementation of the National Strategy for Sustainable Socio-Economic Development of the Republic of Belarus for the period until 2020, cleaner production and environmental management in order to ensure resource conservation, preservation and enhancement of the environment, to improve the environmental effectiveness of the management decisions. Its content contributes to a better understanding of the values of the environmental pillar of users in the organization.

## LITERATURE

1. Грей, Р. Экологический учет: введение в основные проблемы / Р. Грей // Экологический учет и аудит : сб. ст. / под ред. Л. З. Шнейдмана. — М., 1997. — С. 25–38.
2. Материал издания «Вести.Ru» (2012): Участники «Рио+20» подпишут декларацию «Будущее, которое мы хотим». <http://news.mail.ru/politics/9339370/>
3. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 г. / Нац. комис. по устойчивому развитию Респ. Беларусь ; редкол.: Я.М. Александрович [и др.]. — Минск : Юнипак, 2004. — 202 с.
4. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Магистр, 2009. — 287 с.
5. ISO 26000 — Руководство по социальной ответственности // [Электронный ресурс] : свобод. энцикл. — Режим доступа: [http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO\\_26000](http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO_26000)



The recommended form of an annex to the annual report of the organization "Environmental Report" (fragment)  
 For the \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ r. (RUB.)

The name of environmental assets and liabilities	activities										Including			
	Environmental practices in the context of individual natural environments										Total in year-end			
	Environmental practices in the context of individual natural environments				Nature management						Environmental assets			
	air Protection	protection of water resources	land protection, etc.	protection of forests and non-forest vegetation complexes	protection and reproduction of wildlife	waste management, production and consumption	noise control and vibration	Special scope of environmental activities	land	water, etc.	in total			
	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Total at beginning of the year	2	0	8 200 000					8 200 000	1 254 220		1 254 220	9 454 220	8 200 000	1 254 220
Environmental assets, total														
Including: etc.														
Environmental liabilities, total														
Including: etc.														
Environmental results: (Environmental assets, total - Environmental liabilities total)		8 100 000						8 100 000	1 054 220		1 054 220	9 154 220	8 100 000	1 054 220
								100 000	200 000		200 000	300 000	100 000	200 000

Source: own development

# THE METHODS FOR VALUATION AND RECOGNITION OF THE BALANCE SHEET ITEMS IN FINANCIAL ACCOUNTING AND THEIR IMPACT ON CALCULATION OF THE LIQUIDITY RATIOS

## Iveta Mietule

Dr.oec., professor  
Rezeknes Augstskola  
Atbrivosanas aleja 90, Latvia  
Tel. (371) 28328091  
E-mail: mietule@inbox.lv

## Aļona Klodāne

Mg.oec., lecture  
Rezeknes Augstskola  
Atbrivosanas aleja 90, Latvia  
Tel. (371) 22045698  
E-mail: Alona.Klodane@ru.lv

## Iluta Arbidane

Dr.oec., assoc. professor  
Rezeknes Augstskola  
Atbrivosanas aleja 90, Latvia  
Tel. (371) 26498925  
E-mail: Iluta.Arbidane@ru.lv

---

***Annotation.** The methods of presentation and valuation of the accounting information in the financial statements impact significantly the veracity, appraisal of the indicators, and the economic decisions that are made. In the article, the valuation methods of the individual balance sheet items, their impact on the liquidity ratios of the companies are interpreted, the issue on the classification of the balance sheet items in the financial statements is raised. The authors consider that, while inspecting a specific financial indicator (for example, liquidity), it is important to analyse and assess both the methodology of the data collection in accounting and the methods of recognition of these elements in financial statements.*

***Key words:** liquidity, accountancy, valuation methods, balance item, liquidity ratios*

---

## INTRODUCTION

Valuation techniques of the balance sheet items as well as disclosure of the accountancy information in the financial statements have a significant impact on the veracity of the financial statements, appraisal of indicators, and the economic decisions that are made. Accountancy as a sub-discipline of economics is focused mainly on the accounting peculiarities of the long-term investments and the current assets, veracity of this information and its use in financial analysis. The balance sheet items having impact on the liquidity ratios of the companies are essential, as illustrated by the data of the Central Statistical Bureau (CSB) of Latvia. For instance, a share of the current assets of the Latvian companies in the balance sheets

of 2013 was 33.9 %, and a share of the current liabilities – 31.9 %. Fair, timely, and complete presentation of the specific balance sheet items in the accounting records guarantee objectivity of the financial indicators of a particular entity and of the national statistical indicators as a whole, which, in turn, are markers for the economic development tendencies and the future prognoses.

Aim of the research is to analyse and to assess the techniques for valuation and recognition of the specific balance sheet items, their impact on the liquidity ratios of the commercial companies; to raise issues on the changing trends of the liquidity ratios of the Latvian companies; to elaborate proposals to improve the identification of liquidity ratios.

General methods of economical and statistical analyses and method of logical construction, qualitative research methods: monographic method, content analysis of the professional literature, research publications and legal regulations, and case study method; quantitative research methods: methods of economic statistics, including, time-series analysis, graphical data presentation, and data analysis using MS Excel software are used in the research.

## 1. METHODOLOGICAL JUSTIFICATION OF THE VALUATION AND DISCLOSURE OF THE BALANCE SHEET ITEMS

Financial statement is a structural presentation of the financial situation and the results of the financial performance of the company. Objective of the general financial statement is to provide information on the financial situation, results of the financial performance and cash flows of the entity that would be valuable for the users making economic decisions. Financial statements demonstrate the results of the resource administration that have been delegated to be executed by the management. To accomplish the objective, the financial statements provide information on the company's:

- assets;
- liabilities;
- equity;

- income and expenses, including profits and losses;
- other equity changes;
- cash flows.

The aim of the 1<sup>st</sup> international accounting standard “Presentation of Financial Statements” is to define principles for the presentation of general financial statements in order to ensure comparability with the company’s financial statements of the previous periods and with the financial statements of other companies. To achieve the objective, the general requirements related to the presentation of financial statements, guidelines on the structure of the financial statements, and minimal requirements related to the content of the financial statements are specified in the standard. Recognition and assessment of the specific operations and other events, and information disclosure are specified in other standards and interpretations. In the international standards regarding financial statements and in the Latvian legal regulations on the financial statements, different norms defining structure of the financial statements, information disclosure, and use of valuation methods are provided. For instance, in accordance with the 1<sup>st</sup> International Accounting Standard, the liabilities towards the employees deriving from the employment relations are presented as a part of the current liabilities. The standard does not indicate directly that these liabilities have to be necessarily presented as a distinct line item. In accordance with the guidelines of the International Accounting Standards, liabilities are currently valid obligations of the entity deriving from the earlier events; furthermore, settlement of these obligations will lead to the loss of economic benefits by the entity. Some of the liabilities can be valued only by estimates, therefore in some cases these liabilities are referred to as provisions. In some countries, these provisions are not referred to as liabilities, since the definition of liabilities by the national legal regulations is so narrow that includes only the sums that could be identified without valuation. Different approaches used in Latvian and Lithuanian financial accounting presenting in the balance sheet the sums envisaged for the payment of the employees’ accrued vacations could be used as an example. In Lithuania, the accrued payments for the employees’ idle vacations are presented as a part of liabilities; in turn in Latvia during the recent years,

most of the entities have presented these accrued payments as a part of provisions (Liepiņa, 2009; Mietule, 2009).

Interpreting the terms of liabilities and provisions in the context of the liquidity ratios, it has to be emphasised that, calculating the liquidity ratios, the current assets and their elements are related to the liabilities without regard to the total provisions in the liabilities side of the balance sheet. Presentation of all types of the future payments as a part of the liabilities rather than part of the provisions shall be positively evaluated from the point of view of financial analysis, as the liabilities are presented in compliance with the concept of fairness and clarity, and the discretion principle. Consequently, the financial analysis indicators of all types (solvency, liquidity, and others) are relatively more reliable. Opposed to the International standards on the financial statements, the term “accrued liabilities” is not defined in Latvian legislation. To some extent, it contributes to the presentation of some deferred payments as a part of the provisions rather than in the line item of the accrued liabilities.

The authors consider that, in the examination of a particular financial indicator (for instance, liquidity), it is significant to analyse and assess both data collection methods in accounting, and to evaluate the methods of recognition of these elements in the financial statements. Valuation is a process leading to identification of the sum expressed in monetary terms to be used for recognition and recording the elements of the financial statement in the balance sheet, and after that – for recognition in the financial statement. The object of the research defined by the authors – the liquidity ratios in financial accounting – is based on the extensive data collection methodology (methods for the raw data calculation and/ or estimates), the methods of recognition in the financial statements that are to some extent dependent on the general accounting principles, and the presentation principles of these payments in the financial statements.

Criteria for classification of the specific balance sheet items is a matter of choice of each company; though, in order to ensure comparability and consistency of the information provided by the financial accounting, each entity has to define the criteria for classification of the long-term investments, current assets, liabilities, and equity instruments in accordance with Article 41 of the Cabinet Regulations No.585 “Regulations on the

Conduct and Organisation of Accounting”. Hence, the companies have to ensure sufficient objectivity and consistency defining these criteria as it impact significantly both general information provided in the financial statements and the composition and extent of the elements of the indicators that are applied in the financial analysis.

## 2. THEORETICAL APPROACHES AND TENDENCIES OF LIQUIDITY RATIOS

Liquidity (from Latin language *liquidus* – fluid, flowing):

- 1) possibility to trade goods or sell other material values quickly for cash;
- 2) ability of the companies and the banks to ensure settlement of their obligations duly in time (Roldugins, 2005).

Liquidity ratios are financial coefficients describing the company’s solvency in short-term, its ability to deal with the rapid changes of the market forces and the business environment. Liquidity ratios are usually calculated on the basis of the company’s balance sheet data. The most common liquidity ratios are current ratio, quick ratio, net working capital ratio. All these indicators are based on the analysis of the relationships of various types between the current assets and the current liabilities. Higher value of the coefficient indicates a higher current solvency of the company (Roldugins, 2005).

Liquidity: (1) Company’s ability to cover duly in time and to full extent its current liabilities. This ability depends of the relationship between the current means of payment at the company’s disposal and its financial liabilities. (2) Possibility to use the assets as a mean of payment or to sell them relatively fast and without difficulties for cash; ability of the assets to maintain their nominal value (Kačevska, 2003).

Liquidity ratio is a coefficient serving to indicate the entity’s ability to pay its debts to the creditors. Current liquidity ratio demonstrates the relationship between the company’s current assets and the company’s current liabilities. It is calculated dividing total current assets by total current liabilities. Acid test ratio is a coefficient that is calculated dividing total

current assets, beforehand subtracting from it the total sum of the inventories, by the total sum of the current liabilities (Kačevska, 2003).

Liquidity is a mobility of the entity's assets creating the opportunity for the company to sell its liquid assets in the market and to pay duly all current debts. The degree of liquidity is shown by the liquidity ratio that is calculated relating the company's current assets to the sum of the current debts. If the liquidity ratio is higher than 1, the degree of the company's liquidity shall be considered as good (Grēviņa, 2000).

Liquidity ratios are indicators to be used for the description of the company's liquidity. General liquidity ratio is calculated relating the amount of the current assets to the current liabilities. Quick assets ratio) is calculated dividing the total current assets, beforehand subtracting from it the inventories, by the current liabilities. Absolute liquidity ratio is a relation of the cash and current securities to the current liabilities (Kvēle, 2005).

The overall conclusion is that the liquidity definition does not significantly vary in different sources and, in general, the liquidity ratio demonstrates the company's ability to cover its current liabilities.

In general, the liquidity ratios are the simplest and, at the same time, the most essential indicators characterising the entity's financial state, which are calculated using the basic constituent part of the financial statement – the balance sheet. Hence, it shall be pointed out that the objectivity of these indicators to the full extent depends on the veracity, objectivity, and consequence of the information provided by the financial accounting.

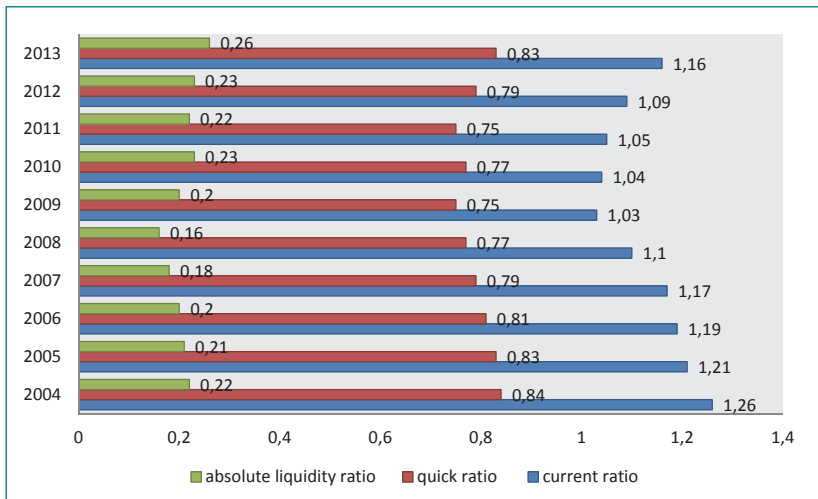
**Table 1.** Liquidity ratios and their norms (Kačevska, 2003; Grēviņa, 2000; Kvēle, 2005; McLaney, 1997)

Ratio	Formula	Norm
Current ratio (CR)	Current Assets / Current Liabilities	1-2; >2
Quick ratio (QR)	Current Assets – Inventories/ Current Liabilities	>1; 0.7-1.0
Absolute liquidity ratio (AR)	Cash + Securities / Current Liabilities	0.2-0.5; 0.05-0.1; 0.1-0.3

The liquidity ratios of the Latvian commercial companies in 2004-2013 are depicted in Figure 1. The liquidity ratios are calculated dividing

the relevant elements of the assets of the balance sheet by the current liabilities. The conclusions based on the data analysis are the following:

- 1) Current ratio exceeds the minimal margin 1, moreover, the indicator has a tendency to decrease during the economic crises in 2008-2010;
- 2) Quick ratio is slightly above the critical margin of 0,7;
- 3) Absolute liquidity ratio has significantly improved in 2013, though, the value of this indicator depends to a large extent on the amount of cash in the accounts at the end of the financial year, therefore this surplus is often biased;
- 4) An overall conclusion is that the liquidity ratios of the Latvian commercial companies during 2004-2013 had a tendency of fluctuation and approximating the critical margin; the consequences of that was experienced by the financial sector in 2008-2010.



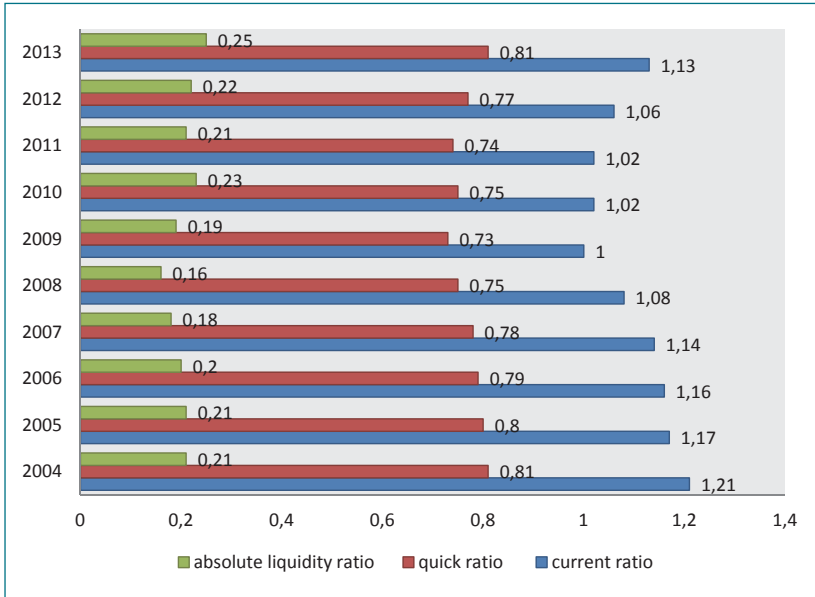
**Figure 1.** Liquidity ratios of Latvian commercial companies in 2004-2013, calculated on the basis of the current assets classified in the balance-sheet

Source: calculated and interpreted by the authors, based on the CSB data)

In the Figure 2, the authors provided refined results of the liquidity ratios calculation that are performed not only on the basis of the current assets of the commercial companies, but as well the element of the balance



liabilities – provisions, which, in accordance with its economic essence, are liabilities. The collected data are more precise, though, the liquidity ratios calculated by this method will always be lower.



**Figure 2.** Liquidity ratios of Latvian commercial companies in 2004–2013, calculated on the basis of the current assets and provisions classified in the balance-sheet

Source: calculated and interpreted by the authors, in compliance with the data of the bibliographical source No.12

However, it has to be pointed out that, in calculation of the liquidity ratios depicted in Figure 2, both the current liabilities and the total sum of provisions are considered as the obligations to be covered. Proper and objective liquidity ratios could be obtained dividing the elements of the current assets by the current liabilities and the short-term provisions in the calculation. It shall be suggested that the commercial companies calculating the liquidity ratios take into account not just the liabilities but as well the short-term provisions in order to ensure compliance with the principle of discretion and the objectivity. However, it shall be pointed out that, calculating the liquidity ratios depicted in Figure 2, both the current

liabilities and the total sum of provisions are considered as the obligations to be covered; that is arguable from the point of view of the accuracy, although in the overall statistical indicators providing quantitative information on the balance sheets of the commercial companies, the provisions are presented without splitting them as short-term and long-term provisions.

In accordance with Article 19 of the law of the Republic of Latvia “Annual Accounts Law”, provisions are intended to cover the specific obligations that are related to the accounting year or the previous years, and that are predictable or known during the preparation of the annual statement, though their scope or the date of the occurrence or covering of the specific obligations is not clearly known. Moreover, this stipulation of the law regulates and defines limits to the unreasonable and excessive formation of the provisions, i.e., the provisions shall not exceed the amounts necessary and the provisions shall not be used to adjust value of the assets. A time period of provisions could be used to oppose the enclosure of the provisions in the calculation of the liquidity ratios, because the provisions can be formed for the contingent payments that will occur significantly later than after 12 months. The solution to the problem is provided in the attachment of the annual reports of the commercial companies, including detailed information on the items of the provisions made, justifying creation of each provision, indicating amount of the provision at the beginning and the end of the reporting year, increase or decrease of the amount of provisions, explaining the reason and the valuation techniques used.

Raising up the issue about the valuation techniques of other elements of the liquidity ratios in financial accounting, the following aspects shall be considered:

- value of the inventories in the balance sheet is impacted by the inventory valuation technique applied, and the assessment of the actual inventory situation;
- value of the cash and its equivalents in specific cases are impacted by the exchange rate of the Bank of Latvia at the reporting date;
- the debtors balance shall be presented in the balance sheet as net value calculated by subtracting the loan loss provisions balance

from the value of the debtors balance in accordance with the accounting data; hence, the valuation of debtors is impacted by the method used to identify loan loss provisions.

## CONCLUSIONS AND PROPOSALS

In summary of the study results analysed in the paper, it shall be concluded:

- in the study of a specific financial indicator (eg., liquidity), it is significant both to analyse and to assess data collection methodology in the accounting and to assess the methods for recognition of these elements in the financial statements;
- the object of the study – liquidity ratios – is based on the extensive data collection methodology (raw data calculation and/or estimation methods), recognition methods in the financial statements that depends on the general accounting principles to some extent, and principles for presentation of these payments in the financial statements;
- the liquidity ratios of the Latvian commercial companies are characterised by the fluctuation tendency approximating the critical margin in period 2004-2013; the consequences of that was experienced by the financial sector in 2008-2010;
- in the paper, the authors present the adjusted liquidity ratios calculations that are performed considering not only the current liabilities of the commercial companies, but also the liability element of the balance sheet – the provisions, which in accordance with its economic nature is a liability; to perform an accurate calculation of the liquidity ratios, the elements of the current assets shall be related to the total sum of the short-term creditors and short-term provisions;
- in the “Annual Accounts Law”, the legislator shall introduce a norm stipulating to classify separately long-term and short-term provisions in the liabilities part of the balance sheet; that will ensure the possibility to calculate the refined liquidity ratios both for the individual entities and for the commercial companies in total.

## LITERATURE

1. Gada pārskatu likums. LR Augstākās padomes 1992.g. 14.oktobra likums.
2. Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju. LR MK 2003.g.23.okt. noteikumi.
3. Par grāmatvedību. LR Augstākās padomes 1992.g. 14.oktobra likums.
4. International Financial Reporting Standarts, [tiešsaiste]. LR FM [15.03.2011.]. Pieejas veids: [http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/gramatvedibas\\_un\\_revizijas\\_politika/gramatvedibas\\_politika/starptautiskie\\_gramatvedibas\\_finansu\\_parskatu\\_standarti\\_es/5](http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/gramatvedibas_un_revizijas_politika/gramatvedibas_politika/starptautiskie_gramatvedibas_finansu_parskatu_standarti_es/5). Kačevska, I. (2003) Ekonomikas un finanšu vārdnīca. Sast. autoru kolektīvs. Rīga, Apgāds Norden AB, 514 p.
7. Grēviņas (vad.), R. (2000) Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca, Rīga, Zinātne, 701 p.
8. Kvēla, V. (2005) Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca. Rīga, Avots, 252 p.
9. McLANEY, E. J. (1997). Business Finance Theory and Practice, London: Pitman publishing, 422 p.
10. Mietule, I. (2009) Personāla izmaksu uzskaites pinveidošanas iespējas Latvijā. Promocijas darba kopsavilkums, Rīga, 76 p.
11. Mietule, I., Liepiņa, R. (2011), Bilances posteņu novērtēšanas un atzišanas metodes finanšu grāmatvedībā un to ietekme uz likviditātes rādītājiem. Journal of Social Sciences, Vol. 1(3), p.204-215
11. Roldugins, V. (2005). Starptautiskā biznesa skaidrojošā vārdnīca, Rīga, Jumava, 348 p.
12. Latvijas CSP dati [tiešsaiste]. Pieejas veids: [www.csb.lv](http://www.csb.lv)

# FEATURES OF THE IMPLEMENTATION OF THE MODEL OF CORPORATE GOVERNANCE IN UKRAINIAN BANKS

Svitlana Mytsiuk

PhD in Economics

Taras Shevchenko National University of Kyiv

90A, St. Vasylkivska, Kyiv, Ukraine

Tel. (380) 957930279

E-mail: marimax@bigmir.net

---

*Annotation.* The problems and the prospect of the model of corporate governance in Ukrainian banks have been studied in this article. The suggestions for improvement of Ukrainian bank corporate governance system have been represented.

*Key words:* corporate governance, bank, banking, bank transparency.

---

## INTRODUCTION

The pattern of corporate governance as a relatively new field of research, primarily due to its internal dialectical substance, which manifests itself in a rather contradictory application of tools and methods in the practical implementation of the basic principles of corporate governance.

The use of different sets of tools and models in practical implementation of the principles of corporate governance generates continuous process of improving existing practices and the creation of radically new or significantly edited means, instruments and mechanisms of corporate governance that enables corporate management characterized as a sphere that is still actively growing. This development is driven by the search for effective mechanisms and means to address a number of specific corporate governance issues, including: the agency problem, the problem of the distribution of ownership and control, the problem of informational asymmetry and transparency, the place and the role of risk in the corporate governance agenda of cooperation with public authorities; the need for qualified personnel who have a thorough knowledge of the theory of corporate governance in general and its practical implementation in a particular one country.

The first issue of corporate governance – a need of allocation of ownership and management of a company – was set and reviewed in the fundamental work of A.Berle H.Minza “Modern Corporation and Private Property” back in 1932 (A. Berle, 1932). Search (of) effective mechanisms for corporate control is the first task of corporate governance, which has not lost its relevance at the beginning of the third millennium (L. Donaldson, 1990). Further development of corporate management school was engaged in by numerous followers of A.Berle and H.Minza, in particular R.Kouz who introduced the theory of the firm and the principle of residual control (R. Coase, 1937).

P.Druker with his theory of managerial authoritarianism (C. Mallin, 2004), M.Dzhensen, who was the founder of the theory of agency costs (E. Fama, M. Jensen, 1983). A significant contribution to the development of the modern theory of corporate governance was made by R.Vishi, R.La Porte Dzh.Stihlitsa, A.Shlyayfera.

Recognition of the specificity of banking compared to other types of business activities led to the study of corporate governance in the banking sector, including work Dzh.Meysi, M.O’Hara, Dzh.Kaprio, R.Levina and among national scientists – H.Bortnikova, O.Kostyuka, O.Chub.

## 1. PROBLEM

Fundamental changes in the financial markets caused by financial amplification processes of globalization, deregulation of banking with the simultaneous development of the system of banking regulation, which occurred late 20th – early 21st centuries, led to increased requirements for the organization of management in banks. Particular issues gained urgency of forming the system of mechanisms controlling the work of management of banking institutions from key stakeholders, including owners and investors.

## 2. RESULTS

Various conceptual position on solving the above problems have led to the formation of opposite models of corporate governance, which can be grouped according to certain characteristics classification:

- The degree of concentration of ownership, insider and outsider;
- The function of the Board: Anglo-Saxon, continental and Japanese;
- The structure of the supervisory and executive corporate governance model: the unitary model and the double boards model.

The most general classification of models of corporate governance is determined by the degree of concentration of ownership. According to the insider model of corporate governance, ownership structure has a high degree of concentration, i.e. the shareholders of the corporation are a small number of owners (insiders). For example, if insiders have their common participation in the controlling interest, which in Ukraine is defined as ownership of 50% of the share capital + 1 action, then this company has the insider model of corporate governance. Accordingly, if the controlling stake of shares in the aggregate shareholding owned by small shareholders, outsiders, such corporation holds outsider model of corporate governance.

Outsider model of corporate governance is based on indirect regulation of the independent members of the Board of Directors, the commodity and stock markets. Insider model of corporate governance is based on mechanisms such as the market of corporate control, credit market and so on.

Insider model of corporate governance characterizes corporations of continental Europe and Japan, the outsider model is common for the US, UK, Australia and other countries (O. Kostyuk, 2003).

Differences between the two models of corporate governance can be seen at one of functions of corporate governance – the Board of Directors. The board of directors is a tool by which shareholders; insiders or outsiders realize their plans for ownership of the shared capital (S. Kaplan, 1994).

Today, differences in the functional responsibilities and rights which vested members of the Board of Directors of banks with fragmented or concentrated ownership structure make it possible to conclude on various corporate governance principles that have in their arsenal as outsiders and insiders so.

American and German corporate governance systems are polar approaches to corporate governance, between which is a wide range of forms

of corporate governance that exist in other countries. The Japanese model of corporate governance despite the fact that it is unitary, has a distinct insider features. Law, public opinion and industrial groups support financial-industrial groups that share a common ownership and control in Japan and called *keyrettsu* (J. Kang., 1995).

The feature of insider model of corporate governance is that the stability of the corporation is valued more than individual interests of shareholders. For example, in Sweden works a system of unitary councils, but unlike the American version, there legislated participation in management boards of directors of representatives of lower level management (C. Mallin, 2004). In the Netherlands widely used a system of double boards, but unlike in Germany, employees are not allowed to the Supervisory Board, which consists exclusively of non-executive directors (A. Monks, 2007).

In Italy, although the board of directors is unitary, operating under industrial structure and shareholding system that increasingly resembles the situation in Germany than in the US. Even very large Italian banks and companies often owned by families, therefore most shareholders are almost always the directors (C. Mallin, 2004). In Russia according to the law «On Joint Stock Companies», formally enshrined system of double boards – the Board of Directors (Supervisory Board) and the Board (O. Kostyuk, 2003).

A range of national corporate governance models emerging in Eastern Europe is very broad and covers most opposite approaches. The existing model of corporate governance in Eastern Europe can be divided into two groups:

1. Group with countries, which use the so-called model of state regulation and control (Russia, Lithuania, Czech Republic, Poland, Hungary).
2. Group with countries that have chosen the concept of complete withdrawal of the state of corporate governance (ex. Estonia, which focuses on the combination of concentrated ownership policy and indirect regulation by the state (O. Kostyuk, 2006).

Overall, despite the above differences, there are several tendencies that characterize the further improvement of corporate governance in Eastern Europe:



- Increased requirements for transparency on the activities of corporations;
- Strengthening the powers of the governance of corporations and control over it from the shareholders;
- Extension of judicial control over the activities of corporations;
- The development of legislation to protect the rights of minority shareholders for the full range of problems (preferential right to purchase shares of new issues, consolidated participation, rule of mergers and acquisitions, cumulative voting, etc.);
- Development of legislation on the protection of creditors;
- Regulation rigidity share issue, share capital changes, putting demands on the inadmissibility of increasing profits at the expense of capital;
- Special attention to issues of corporate reorganization.

In Ukraine corporate governance in the banking sector at the beginning of the formation, and therefore the Ukrainian national model of corporate governance has no clear features and specifications. In fact, the search for a model of corporate governance, which would absorb everything of value from the experience of other countries, but would be adapted to Ukrainian banks with the specific environment in which they have to work, fundamental values and cultural traditions of our society. But this search is purely empirical and made by uncoordinated forces, which is not the best way that in the end doesn't guarantee of achieving the desired result. In this regard, there is a series of questions.

There is a real need in corporate governance of shareholder in banks, despite the fact that in the banking sector there are almost no public companies (defined as banks whose shares are traded on organized markets) instead their real property and management often represented by the same persons?

Single answer to these questions domestic practice has not yet given. Between the experts debate continues original, which some believe that Ukraine will not soon will form the necessary conditions for cost-effective implementation of corporate governance principles, and others are ready to actively engage and deal with this problem. There are opinions that the

debate on the true side of those who are ready and if public banks do not have today, they still appear, as this is the logic of the domestic economy in general and its banking sector as well.

The next question is which model of corporate governance is desirable and possible to build in our banking sector, in view of all important circumstances relating to the problem?

In addressing this issue, we would like to focus on certain material circumstances, including:

- Presence of very different general conditions of banks, and in different countries these conditions significantly differ models of corporate governance with its advantages and disadvantages;
- Difficulties in adapting many even perfect recommendations on corporate governance to the Ukrainian banking practices, business thinking and business traditions;
- The fact that in foreign countries with more developed as believed to corporate governance systems regularly hosts high-profile corporate scandals, compromising the very foundations of such systems;
- Uniqueness of the interaction of domestic banks among themselves and with the real economy.

An important question is the extent to which the achievement of the principles of corporate governance depends on the general conditions of functioning of banks, and in which – the efforts of each individual bank?

Obviously the fact that their own corporate governance standards mean little. It is essential that these standards should form daily banking practices and develop corporate behavior. Therefore, in this area the initiative should belong to banks. To solve the problem of improving corporate governance only by legislative means and strengthening of supervision is impossible. It is advisable that the work in this direction is connected SROs. Their role may be to design rules, standards and guidelines for credit institutions that are included in their composition. This is one of those items where corporate governance can and should be closely combined with the collective self banking organizations.

A major problem in the development of corporate governance is to ensure the transparency of banking activities. How realistic and doable task in this modern domestic conditions?

Transparency of banking today is one of the requirements facing regulators and bank management. Based on the recommendations of the Basel Committee on Banking Supervision, banks should disclose information on the structure of the supervisory board structure of government, namely the composition, qualification characteristics, structure and organizational structure of the bank system of remuneration and incentives, the nature and volume of transactions with related parties (Enhancing Bank Transparency, 1998).

However, in this context, we recommend to pay attention to the fact that the level of corporate governance of banks, like any other organizations, is largely determined by the environment. Banks priori can not be more transparent, open, than their clientele. The level of openness in the economy has to increase, but the process must be simultaneous in all sectors. It should take into account such factors connected with specific banking as the need to preserve the commercial and banking secrets (I. Ivasiv, 2008).

It is important to remember that in countries with underdeveloped systems of accounting and corporate governance disclosures may lead to volatility that threatens to undermine financial stability, causing banking panic and bank failures, which could have been avoided by presenting information more delicately. Component 3, unfortunately, has not answered the question of disclosure, which could generate market volatility. In addition, disclosure of information is far not the same as transparency, since the latter also provides clarity of information, providing it in an easy to understand way.

Does not require additional arguments allegations as important to improve corporate governance, transparency of ownership structure, about how important balance between information openness and compliance with commercial and banking secrets. The maximum information openness on the one hand helps potential investors and partners better understand the structure of the bank the bank to assess its financial performance, but it should not substantially burden the bank or jeopardize its competitive position. Accordingly recommended to banks to develop corporate regulation on information policy, which should clearly define levels of disclosure and composition of information for different user groups.

As you know, the banks in the implementation of its own internal code assume additional obligations to its clients, participants and society as a whole over the rules defined by the legislation and statutory documents and do it voluntarily, relying on a favorable market for such solutions. The question is, can we count on favorable attitude to customers of banks such decisions? And what incentives they are guided to the stage of their additional and voluntary commitments?

In particular, the second of these questions there is the obvious reason that the development and adoption of a corporate governance code organization / conduct and the more his performance always lead to a fairly significant expense associated with changes in organizational structures and internal procedures, and the need change the consciousness and thinking of employees.

Anyway, but ultimately, it depends on owners of how the mechanism by which the corporate governance will be implemented in organizations, because the implementation process will be voluntary and expected if it will carry with it certain benefits and not involve in unnecessary costs. In confirmation of our position P. Drucker present opinion, that «the spirit of the organization forms its top management» (P. Drucker., J. Makyarello, 2007). Evaluating the situation from this perspective, we can say that in most of the banking sector in Ukraine there is no such motivation, which directly linked to indicators of economic efficiency of the bank to the level of corporate governance in it. Thus, according to experts of the Association of Ukrainian Banks main incentive of improving corporate governance in credit institutions considers not only regulatory requirements as competition at the expense of creditors and depositors, as evidenced by practice.

Equally important is the issue of organization of relations between the state and domestic banks in the context of the principles of corporate governance in management practices.\

In this context it is difficult not to agree with M.Mitrofanov who noted that “the development of corporate governance in the banking sector must take place within a comprehensive plan. So, first of all should be formulated ultimate goal of this reform and the benefits it promises to banks”(N. Mitrofanov, 1998). You must also determine the government

body which should be the main organizer of this reform. From the definition of the responsible authority of the State in this case, no problem – they, in our opinion, can and should be National Bank of Ukraine. But on a comprehensive plan – certainly unfortunately still there.

All the issues mentioned above recently gaining relevance, requiring special in-depth research and practical solutions.

Problems in the advancement of corporate governance in Ukraine, we propose to resolve with a number of steps, including:

- The introduction of uniform corporate governance principles developed for the banking sector;
- The introduction of a unified methodology of calculation and regular public presentation codes of corporate governance;
- Initiate and support, including financial, government lawsuits from minority shareholders for violations of corporate governance.

Creating an effective corporate governance system, banks are facing the need to address many specific issues in addition to those which deal with corporations that operate in the real economy, including:

1. The fundamental relationship of principal and agent (relations between owners and managers) in the banking business is more complicated than in industry or trade. This is due to the seriousness of information asymmetries due to tight regulation by the supervisory authorities, a large proportion of the state capital in the banking systems of many countries, the banking institution secrets;
2. To perform the function of financial intermediation is sufficient relatively low part compared to the non-financial companies the share of equity in resources;
3. Elongated leverage financial leverage causes increased risks of bank liabilities, a marked difference between the time structure of assets and liabilities and, very importantly, the critical dependence of banks on the confidence of depositors set;
4. At the forefront of the banking business comes risk management: it is an essential element of internal control in banks. Ineffective risk management is reflected in their high concentration per borrower excessive lending affiliates and related parties, short-sighted policy

of debt, lack of control over the activities of key employees. These phenomena occur in any country, including in developed and in countries with developing economies;

5. The higher the opacity of banks compared to non-financial companies due to the legally enshrined not only need to maintain trade secrets, but also the bank. However, domestic banks are often trying to “facilitate” the process of its operation in this regard choose the path of complete information Discrimination stakeholders;
6. A rigid system of regulation of activities connected with the need to protect the rights of depositors and guarantee of timely and complete return on investment in bank funds.

Considering the specifics of banking systems can not remember the Ukrainian banking system features:

- General underdevelopment of the domestic financial market, in which banks have to operate;
- General financial weakness of a significant number of bank customers – businesses and organizations in the real economy and the still very weak commitment to the latest best practice of corporate governance;
- Too much dependence on outside our banks, sometimes purely political factors of administrative resources, as well as the conditions foreign financial markets;
- A fairly common practice various questionable transactions that can bring big, but not very “clean” money, which is evidence of “bias” ethical coordinates;
- The need to protect minority rights, not only owners, but also other members of banks, their creditors, and sometimes the banks from their own shareholders and others.

That is why in the further development of corporate governance in banks should be based on the search for mechanisms to address a number of problems, including:

- Taking into account the unique role of bank stakeholders, including investors, customers, labor collective bank, professional associations in its activities;

- Clear definition of the role of the National Bank of Ukraine in the organization of corporate governance in banking institutions;
- Consideration of the special role of transparency in banking, including corporate management.

The increasing role of the private sector, globalization of competition and variability make the problem of corporate governance most urgent problem in today's business world, causing considerable demand for heritage-art theory and practice the principles of corporate governance in banks as well.

In addition, the introduction and improvement of corporate governance has several advantages, including:

- Increase investment attractiveness;
- Attracting long-term investors;
- Reducing the cost of credit;
- Increasing the market value;
- Improving activity;
- Attract new investors, borrowers, investors and other counterparties banking system;
- Providing confidence in the protection of bank shareholders and increased return on investment;
- Strengthening the competitiveness of the national economy and the state road in the fight against fraud and corruption;
- Increased use of community social wealth.

## CONCLUSIONS

How can we judge a list of benefits above process implementation and improvement of corporate governance generates significant economic and social effects (this is obvious, in our view, the relationship is still, unfortunately, has no theoretical justification), realizing the significance of which domestic banks speedily doluchatymutsya the global corporate governance practices, adapting it to the realities of domestic market. It formed the system of corporate governance in Ukraine especially in the current environment requires significant revision and improvement. Priority

directions of development of the system, in our opinion, should be accepted and the introduction of mandatory national corporate governance practice in banks, improving the accounting system of ownership of securities, amendments to the taxation of transactions on purchase and sale of securities on stock market, creating a favorable investment climate in Ukraine, to restore confidence in domestic securities, dividend policy improvement, increasing transparency of banking activities and protection of minority shareholders.

## LITERATURE

1. Berle, A. (1932). *The Modern Corporation and Private Property* – New York: Macmillan, 418 p.
2. Coase, R. (1937). *The Nature of the Firm* – *Economica*. – № 4. – P. 386–405.
3. Drucker, P.; Makyarello, J. *Each day on Drucker. 366 councils in motivation and management time.* – M. Williams, 416 p.
4. Donaldson, L. (1990). *The Ethereal Hand: Organizational Economics and Management Theory* – *Academy of Management Review*, № 15.
5. *Enhancing Bank Transparency* (1998). Basel Committee on Banking Supervision. – Basel. September, 29 p.
6. Fama, E.; Jensen, M. (1993). *Separation of ownership and control* – *Journal of Law & Economics*, № 26.
7. Ivasiv, I. (2008). *Cost Management of the bank: [monograph]* – Kyiv: Kyiv National Economic University, 288 p.
8. Kang, J. (1995). *Firm performance, corporate governance, executive turnover in Japan* – *Journal of Financial Economics*, № 38.
9. Kaplan, S. (1994). *Appointments of outsiders to Japanese boards: determinants and implications for managers* – *Journal of Financial Economics*, № 36.
10. Kostyuk, O. (2003). *The corporate Management* – Sumy: Unyversytetskaya book.
11. Kostyuk, O. (2006). *Corporate governance in banks: the role of the supervisory board – Problems and prospects of the banking system of Ukraine: Scientific Papers. T.17.* – Sumy.
12. Mallin, C. (2004). *Corporate Governance* – London: Oxford University Press, 217 p.
13. Mitrofanov, N. (1998). *Marketplace labor and personnel services banks* – *Bankovskoe Delo in Moscow*, № 7. [electronic resource]: as of 19.11.2010 p. – Access: <http://www.bdm.ru/arhiv/1998/07/20-21.html>.
14. Monks, A. (2007). *Corporate Governance, Third Edition* – London: Blackwell Publishing, 285 p.



# THE DEVELOPMENT OF THE BALANCED SCORECARD AS A RESPONSE TO THE NEED OF IMPROVEMENT OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING METHODS

Maria Nieplowicz, Ph.D.

Wrocław University of Economics

ul. Komandorska 118/120, Wrocław

Tel. (004871) 3680428

E-mail: maria.nieplowicz@ue.wroc.pl

---

*Annotation.* The company operating conditions are changing which is driving the need to develop the management accounting methods. Instruments that worked well in the last century are not necessarily useful for current managers' needs. The purpose of this article is to present the development of management accounting methods on the example of the Balanced Scorecard. Since the first publication in Harvard Business Review titled "The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance" in 1992, Kaplan and Norton worked on enhancing the tool. The initial method of a comprehensive performance measurement evolved through the instrument of strategic management system towards a method for converting intangible assets into tangible outcomes and organizational synergy. It also identifies the direction of current changes and research on the Balanced Scorecard. The article uses a research method involving the analysis of the literature. It shows the development of management accounting methods on the example of the Balanced Scorecard.

*Key words:* Balanced Scorecard, management accounting methods, development.

---

## INTRODUCTION

The development of management accounting is evolutionary rather than revolutionary. Previously used methods and concepts are modified and adapted to new purposes and business conditions, so that they can also support newly established instruments of management accounting. The needs of managers change along with the change of business conditions. Post-industrial era is characterized by: globalization of economic activity, free movement of capital between countries, higher consumer

requirements, rapid technological progress, increased competitive pressure, the intensity of a wave of mergers and acquisitions, as well as shortening of the product life cycle.

The ability to find and exploit intellectual assets is now more important than investing and managing physical assets, because they allow companies (Kaplan, Norton, 1996, p. 3) to:

- maintain good relationship with existing customers while ensuring their loyalty, as well as provide effective and efficient service to new customer groups and market segments,
- propose innovative products and services desired by the target groups of customers,
- manufacture products in a timely and cost effective way and provide high quality services according to individual customer needs,
- motivate employees to upgrade their qualifications and improve the processes.

The above reasons have contributed to the development of new methods of management accounting, taking into account the changing needs of managers. Therefore, the aim of this article is to present the evolution of management accounting methods on the example of the Balanced Scorecard. Literature analysis method was used.

## 1. THE DEVELOPMENT OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING METHODS

The concept of management accounting is variously defined, however there's the following definition of management accounting according to which "management accounting is the process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of information (both financial and operating) used by management to plan, evaluate, and control within an organization and to assure use of and accountability for its resources" (IFAC, 1998, p.99).

Researchers like G. Shillinglaw, A. Jaruga or A. Szychta indicate that the development of management accounting is composed of a different number of phases and ranges from 2 to 7 (Sobańska, 2010, p. 80–95).

Conventionally, there are three phases of the development of management accounting (Świdarska, 2010, p. 18–19).

The first phase (until the mid-twentieth century) – this time based on the information on costs provided by the cost accounting. There were first budgets and variable costing began to develop. The second phase (until the mid-80s of the twentieth century) is the management control phase which is a period of development of accounting by responsibility centers. The third phase (still in progress) – is a period of radical changes in management accounting.

Until the 50s of the twentieth century the area of interest of management accounting was operational activity of the company. But such information was insufficient in order to make strategic decisions. It was criticized for being focused on operational activities, including short-term horizon decision-making, and only those parts of the value chain, which relate to the basic productive activities and services.

Porter's work and its company value chain model (Porter, 2006, p. 33) had the greatest influence on the development of a strategic approach to management accounting. It is essential to develop the following trends in management accounting (Bromwich, Bhimani, 1989, p. 48):

- identify the main cost driver in the company,
- measuring the costs of activities,
- use of non-financial information (qualitative and quantitative),
- development of a strategic approach in management accounting (Its purpose is to provide and analyze information relevant to the formulation, implementation and monitoring of the implementation of the business strategy).

The tools and concepts that allowed to introduce the strategic perspective to management accounting are: (Świdarska, 2010, p. 20–21; Sobańska, 2010, p. 80–95; Nita, 2008, p. 51): Balanced Scorecard, Benchmarking (Competitor Accounting), Activity-Based Management, Activity-Based Budgeting, Value Chain Costing, Cost Driver Analysis, Customer Account Profitability, Life Cycle Costing, Target Costing, Kaizen Costing, Costs Of Quality, Time-Driven Activity Based Costing, Lean Accounting, and Open Book Accounting.

Modern management accounting covers a range of methods to visualize strategy and different areas of its operation. Financial and quality information are combined in the imaging models describing the activity of the company, for example the Balanced Scorecard. The purpose of the article is to present the development of the Balanced Scorecard.

## 2. THE DEVELOPMENT OF THE BALANCED SCORECARD

The Balanced Scorecard concept was created in the 90s of the twentieth century in the USA (Kaplan, Norton, 1992). It was developed as a result of the one-year multicompany research project “Measuring Performance in the Organizations of the Future”. The main reason for this study was a belief that present performance measurement systems were not sufficient for companies who wanted to measure organizations’ abilities to create future economic value. So financial measures should be balanced with non-financial measures in three additional perspectives (customer, internal processes as well as learning and growth). In this situation outcome measures are balanced with the drivers (the lead indicators) of future financial performance.

Strategic questions in each perspective are as follows (Kaplan, Norton, 1992, p. 72):

- financial perspective – “How do we look to shareholders?”
- customer perspective – “How do customers see us?”
- internal business perspective – “What must we excel at?”
- innovation and learning perspective – “Can we continue to improve and create value?”

The Balanced Scorecard in original version was a comprehensive performance measurement method, which enabled the executives to assess the company achievements in four perspectives, offering financial and non-financial measures (in total about 15–20 measures).

The Balanced Scorecard concept has been modified as a result of continuous exchange of experiences of companies implementing it and the both scientists. The result of further research and consultation were next articles and the book “The Balanced Scorecard. Translating strategy into

action” (Kaplan, Norton, 1996a, 1996b). This book can be considered as a breakthrough, since the Balanced Scorecard began to be used to implement the business strategy by translating it into a coherent set of objectives, measures and initiatives. It became the basis for the strategic management system of the company.

Table 1 presents the strategic questions for each of the perspectives. Since the Balanced Scorecard has evolved, the questions and the name of two perspectives were changed.

**Table 1.** The names of perspectives and strategic questions in the Balanced Scorecard

Financial perspective	Customer perspective	Internal business processes perspective	Learning and growth perspective
“To succeed financially, how should we appear to our shareholder?”	“To achieve our vision how should we appear to our customers?”	“To satisfy our shareholders and customers what business processes must we excel at?”	“To achieve our vision, how will we sustain our ability to change and improve?”

Source: own elaboration based on (Kaplan, Norton, 1996b, p. 76).

The perspectives in table 1 are renamed. “Internal business perspective” is now called „internal business processes perspective,” and “innovation and learning perspective” – “learning and growth perspective”. Also, the comparison of the content of the strategic questions points out that they are more detailed. These changes are also reflected in the detailed definition of the role and importance of each perspective.

Complete Balanced Scorecard consists of (Kaplan, Norton, 1996a, p. 47–146):

- perspectives (financial, customer, internal business processes, learning and growth),
- objectives (strategic objectives as defined in the corporate strategy plan referring to the perspective in hand),
- measures (metrics that allow to quantify objectives and evaluate the performance in the scope of each of them),
- targets (demanded or desire values for the measures defined),
- initiatives (mechanisms and short-term milestone that can enable the accomplishment of targets).

Financial perspective allows to evaluate financial success as defined by company's stakeholders. Financial metrics allow the company to convert consequences of the action taken into measurable criteria in order to appraise the performance. Financial KPIs are usually related to profitability, sales growths, and cash flow generation and inform whether the implementation and execution of the strategy results in the overall improvement. Customer perspective permits to evaluate the overall customer satisfaction, i.e. whether customers consider the company successful within customer and market segments identified as those of interest. Customer KPIs focus on customer satisfaction, retention and profitability. However they should also contain measures related to the value proposition the company aims to deliver in order to fulfill segment-specific requirements.

Internal business processes perspective evaluates business processes within the company which are crucial to keep customers and stakeholders satisfied. The overall objective is to identify the processes the company must excel on in order to meet both customer and financial goals. Additionally, innovation becomes a crucial part of this particular perspective as it is a key driver of long-term financial objectives. Learning and growth perspective shows the ability to adapt to the changing environment and to improve effectiveness in order to realize the vision of the company. Learning and growth capabilities refer to people, systems and organizational procedures of the company. This perspective seeks alignment between the three aforementioned sources.

As the Balanced Scorecard developed companies started to use it as strategic management system that consists of four basic steps (Kaplan, Norton, 1996a, p. 10):

- clarify and translate vision and strategy,
- communicate and link strategic objectives and measures,
- plan, set targets and align strategic initiatives,
- enhance strategic feedback and learning.

Since this crucial change the Balanced Scorecard is a strategic management framework and helps the company to translate the mission, vision and strategy into a coherent set of objectives, measures and initiatives. However the authors admit that using a set of financial and non-financial measures

for corporate performance measurement system is not that innovative as many companies had been already using both types of drivers long before the first article regarding the tool was published. The enhancement proposed by Kaplan and Norton is to use financial and non-financial measures as a part of the information system for employees at each level of the organization. The aim is to expose corporate performance information beyond the top management level and translating it into actionable and measurable objectives for all subordinate departments. Only by cooperation of all organizational units, the fulfillment of the strategic plan can be successful.

Another important modification of the Balanced Scorecard was reflected in the articles, for example “Having Trouble with Your Strategy? Then Map It” (Kaplan, Norton, 2000a) as well as in the book “The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment” (Kaplan, Norton, 2000b). The strategy map was introduced and the Balanced Scorecard became the basis of the strategy-focused organization.

The strategy map is a graphical presentation of the strategy, showing the cause-and-effect relationship between the objectives and measures starting with employees, continuing through processes and customers, and culminating in higher financial performance. Due to this the Balanced Scorecard has become a system for describing (through strategy maps), implementation, monitoring and execution of strategy.

Kaplan and Norton proposed the five principles for successful strategy execution, helping to create the strategy-focused organization (Kaplan, Norton, 2000b, p. 14):

1. Mobilize change through executive leadership.
2. Translate the strategy into operational terms.
3. Align the organization to the strategy.
4. Motivate employees to make strategy their everyday job.
5. Govern to make strategy a continual process.

These rules are crucial during the Balanced Scorecard implementation. However it was not so easy in practice which was a starting point for the Authors to write next books, developing the second, the third and the fifth rule (Kaplan, Norton, 2004a, 2006, 2008)

The second rule “translate the strategy into operational terms” was described in the book “Strategy maps: converting intangible assets into tangible outcomes” (Kaplan, Norton, 2004a). The strategy map describes how the company uses intangible assets into tangible outcomes to create value. The Balanced Scorecard becomes a comprehensive and integrated system linking strategy and operations (Kaplan, Norton, 2008, p. 78), and could be called the organizational synergy model (Świerk, 2009, p. 55).

Strategy map shows how an organization creates value and is based on five principles (Kaplan, Norton, 2004a, p. 10–13):

1. Strategy balances contradictory forces.
2. Strategy is based on a differentiated customer value proposition.
3. Value is created through internal business processes.
4. Strategy consists of simultaneous and complementary themes.
5. Strategic alignment determines the value of intangible assets (i.e. human capital, information capital and organization capital).

The creation of the strategy map, as a result of presentation of cause-and-effect relationship, shows the influence of intangible assets in each perspective on the effects that can be expressed financially in the financial perspective.

The third rule of strategy-focused organization “align the organization to the strategy” was described in the book titled “Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies” (Kaplan, Norton, 2006). It explains how to use strategy maps and scorecard to align organizational unit to a comprehensive corporate strategy. And the fifth rule „govern to make strategy a continual process” was developed in the book titled “The Execution Premium. Linking Strategy to Operations for Competitive” (Kaplan, Norton, 2008).

In the last book Kaplan and Norton introduced a comprehensive management system for integrating strategy, planning and operational execution which consists of six main steps (Kaplan, Norton, 2006, p. 8–18):

1. Develop the strategy (mission, vision, values, strategic analysis, strategy formulation).
2. Plan the strategy (strategy map/themes, measures/targets, initiatives portfolios, Balanced Scorecard, financing and capital expenditure).



3. Align the organization (business units, support units, employs).
4. Plan operations (key process improvement, sales planning, resource capacity plan, budgeting).
5. Monitor and learn (strategy review, operating review).
6. Test and adapt (profitability analysis, strategy correlations, emerging strategies).

These steps are the realization of the principles of the strategy-focused organization for making the strategy a continuous process. After the strategy development managers plan how to implement the strategy using the strategy map and the Balanced Scorecard. After developing the Balanced Scorecard at the company level, it is then cascaded to lower and lower levels of all organizational units. It is communicated to all employees and related to their personal goals and motivators with the strategic objectives of the company.

Once the first three steps are completed, one can go to an operational level. Managers plan operations with the following tools (Kaplan, Norton, 2008, p. 9): quality and process management, reengineering, process dashboards, rolling forecasts, activity-based costing, resource capacity planning and dynamic budgeting. The next step is to monitor and learn. This process combines information about the operations and the strategy. In the last stage, internal operational data and new environmental data is gathered to test and adapt strategy. This is another feedback loop around the integrated strategy planning and operational execution system (we went back to the first stage).

Furthermore, Kaplan and Norton suggest to create the office of strategy management, which will be responsible for the strategy execution system (2008, p. 18). They argued that the Balanced Scorecard is no longer just a project, but it is part of a continuous process of alignment and company management (Kaplan, Norton 2004b, p. 243). The office of strategy management integrates and coordinates the activities undertaken through the different functions and units of the organization, in order to align strategy with operations. It plays three important roles: the architect, the process owner and the integrator.

The process of the Balanced Scorecard development is ongoing. In one of the latest article they suggest that the Balanced Scorecard could be helpful in managing alliances (Kaplan, Norton, 2010, p. 114–120).

## CONCLUSIONS

The concept of the Balanced Scorecard was established in the 90s of the twentieth century. The Balanced Scorecard has evolved from a comprehensive system for performance measurement through a tool to translate strategy into the action towards a method for converting intangible assets into tangible outcomes and organizational synergy.

First was described the Balanced Scorecard as a comprehensive performance measurement method. Strategic questions in each perspective (financial, customer, internal, and innovation and learning) were presented. Furthermore it was indicated that financial measures should be balanced with non-financial measures in three additional perspectives (customer, internal processes as well as learning and growth).

Then was presented the Balanced Scorecard as a tool to translate strategy into action. As the Balanced Scorecard developed companies started to use it as strategic management system (clarify and translate vision and strategy, communicate and link strategic objectives and measures, plan, set targets and align strategic initiatives, enhance strategic feedback and learning). The Balanced Scorecard helps the company to translate the mission, vision and strategy into a coherent set of objectives, measures and initiatives.

Next was described the Balanced Scorecard as a basis for strategy-oriented organization. The strategy map was introduced and the strategy-oriented organization rules were presented (mobilize change through executive leadership, translate the strategy into operational terms, align the organization to the strategy, motivate employees to make strategy their everyday job, govern to make strategy a continual process).

Finally was presented the Balanced Scorecard as a method for converting intangible assets into tangible outcomes and organizational synergy. Furthermore a comprehensive management system for integrating

strategy, planning and operational execution (develop the strategy, plan the strategy, align the organization, plan operations, monitor and learn, test and adapt) were described. It has indicated a need to create the office of strategy management, which will be responsible for the strategy execution system.

Summing up, instruments, methods and concepts of management accounting support the management of both operational and strategic management. However, it is difficult to divide those methods into strategic and operational, as some of them apply both at operational and strategic levels. However modern management accounting has somehow two complementary dimensions, i.e. operational and strategic, those intermingle with each other mainly through the use of instruments and procedures (Nita, 2008, p. 30).

The radical changes that have occurred in the management accounting systems under the influence of business management changes inspired Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) to start extensive empirical research, resulting in the proposal of a new definition of management accounting in 2005. It reads: "Accounting management means the use of applicable accounting principles and financial management to create, protect, preserve and increase the value for the stakeholders for-profit and non-profit companies in the private and the public sector" (Sobańska, 2010, p. 93).

Furthermore it seems that more and more companies join the trend of sustainable development and good attitude towards the environment becomes part of the strategy. The development of strategic environmental management created a new area of information in management accounting system. At the same time some companies, deciding to implement the Balanced Scorecard, define the perspective of an ecological or environmental protection, next to four classic perspectives.

## LITERATURE

1. Bromwich M., Bhimani A. (1989). *Management Accounting: Evolution not Revolution* – London, Chartered Institute of Management Accountants, 112 p.
2. IFAC. (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts* – New York, 232 p.
3. Kaplan R.S., Norton D.P. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*. *Harvard Business Review*, January–February, p. 71–78.
4. Kaplan R.S., Norton D.P. (1996a). *The Balanced Scorecard. Translating strategy into action* – Boston, Harvard Business School Press, 323 p.
5. Kaplan R.S., Norton D.P. (1996b), *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*. *Harvard Business Review*, January–February, p. 75–85.
6. Kaplan R.S., Norton D.P. (2000a), *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*. *Harvard Business Review*, September–October, p. 167–176.
7. Kaplan R.S., Norton D.P. (2000b). *The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment* – Boston, Harvard Business School Press, 400 p.
8. Kaplan R.S., Norton D.P. (2004a). *Strategy map: converting intangible assets into tangible outcomes* – Boston, Harvard Business School Press, 454 p.
9. Kaplan R.S., Norton D.P. (2004b). *Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies* – Boston, Harvard Business School Press, 302 p.
10. Kaplan R.S., Norton D.P. (2006). *The Execution Premium. Linking Strategy to Operations for Competitive* – Boston, Harvard Business School Press, 320 p.
11. Kaplan R.S., Norton D.P. (2010), *Managing alliances with the Balanced Scorecard*. *Harvard Business Review*, January–February, p. 114–120.
12. Nita B. (2008). *Rachunkowość w strategicznym zarządzaniu przedsiębiorstwem* – Kraków, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 499 p.
13. Porter M.E. (2006). *Przewaga konkurencyjna. Osiąganie i utrzymywanie lepszych wyników* – Gliwice, One Press, 657 p.
14. Sobańska I. (ed.) (2010). *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne* – Warszawa, C.H. Beck, 667 p.
15. Świdarska G.K. (ed.) (2010). *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza* – Warszawa, Difin, 623 p.
16. Świerk J. (2009). *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne* – Lublin, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, 277 p.

# METHODOLOGICAL AND APPLICATIVE APPROACHES TO CONTRACTUAL COSTS ACCOUNTING PURSUANT TO THE NAS AND IFRS

**Angela Popovici**

The Academy of Economics Studies of Moldova  
Accounting and Audit Department  
str.Banulescu-Bodoni 61, Chişinău, Republic of Moldova  
Tel. (373) 69235755  
E-mail: tigru@rambler.ru

---

***Annotation.** Accounting for construction contracts is deemed as major and most difficult sector by the entities furnishing construction-mounting and repair services. The present paper views the theoretical and applicative aspects of the accounting for the contract costs in compliance with the provisions set out by the National Accounting Standards as well as by the International Financial Reporting Standards. Special attention has been drawn to the research in the following challenging areas:*

- *Identification of the contractual costs composition;*
- *Recognition and evaluation of construction contracts costs;*
- *Documenting and reflecting contractual costs in business accounting.*

*Analysed in this research paper under the critical aspect was the routine of contractual costs accounting applied by the domestic legal entities along with giving recommendations with regards to improving such in compliance with the international requirements.*

***Keywords:** construction contracts, contract costs, recognition, evaluation.*

---

## INTRODUCTION

The economic globalization is strongly associated with the need for harmonization of the accounting maintained by legal entities doing business in the Republic of Moldova and bringing it in line with the requirements of the European Union (EU) Directives and the International Financial Reporting Standards (IFRS). Same requirement applies to the accounting treatment of contracts in construction sector, which stands out as the key and most important sector for keeping record of undertakings engaged in furnishing construction and mounting works as well as repair services. Cost accounting is known as one of the most difficult and important bookkeeping arts for any of the construction companies.

The approach to costs recognition, valuation and accounting by these undertakings is being governed by the following:

- *as part of the national practice* – by the National Accounting Standards (NAS) Construction Contracts;
- *as part of the international practice* – by the International Accounting Standards (IAS) 11 Construction Contracts.

The mode of application of the aforementioned standards could be chosen by the undertaking independently and then duly reflected in its accounting policies.

The issues concerning construction contracts accounting have been extensively discussed in the papers published by the national and foreign scientists having different aspects of contractual costs as their main topic. Meanwhile, there are no comprehensive research works done on the costs accounting in constructions sector, which creates difficulties for practical application experienced by the domestic entities.

Under this context there is a need for carrying out certain in-depths research in herewith specified domain. This need is stemming from transition to new national accounting standards as well as from the requirement to implement the IFRS by some of the national legal entities.

*When accounting for construction contracts costs there appear a whole spectrum of the issues that could be referred to as follows:*

- **identification of the contract costs composition;**
- **criteria of contract costs recognition;**
- **rules underlying evaluation of construction contracts cost;**
- **documenting and reflecting contractual costs in business accounting.**

## 1. CONTRACTUAL COSTS ACCOUNTING PURSUANT TO THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

The national accounting standards came into effect as of 1 January 2014 with a provision to become mandatory as of 1 January 2015. The main regulatory act governing the contractual costs accounting is the NAS Construction contracts, developed on the grounds of the EU Directives and the IFRS.

Pursuant to the NAS Construction contracts, *the contractual costs*, shall be defined as the „the value of resources consumed and the payroll costs implying execution of one or more construction contracts with the purpose

of gaining revenue, with the condition that such will be recuperated by the customer” (National..., 2013). Thus, it is worth mentioning that the contractual costs incurred by the construction organizations are turned into contractual expenses progressively as the construction-and-mounting works are being accepted.

In addition to the NAS Construction Contracts, when accounting for the costs incurred by the construction companies, taken into account shall be the provision set forth by the Methodological guidelines on production costs accounting and calculation of costs of goods and services (hereinafter referred to as the Methodological guidelines). Pursuant to paragraph 5 of the Methodological guidelines, *the costs* stand for „the value expression of resources used for manufacturing goods/furnishing services.” At the same time, contained in the NAS Construction contracts, are certain elements specific to the construction companies and referred to the composition of the contractual costs as shown in Figure 1:

Contractual costs		
Direct costs	Indirect contractual costs	Overhead construction costs due to be recovered by the beneficiary

**Fig. 1.** Contractual costs composition pursuant to the NAS  
 Source: Developed by the author in compliance with the NAS Construction contracts (National ..., 2013)

As it follows from the data shown in Fig. 1, *the composition of the contractual costs* contains certain elements that are similar to production costs having their composition set out by the Methodological guidelines. Thus, pursuant to paragraph 12 of the Methodological guidelines the production costs are broken down into: *direct tangible and distributable costs, direct and distributable payroll costs and indirect production costs* (Methodological guidelines..., 2013). Therewith, the NAS Construction contracts, envisage inclusion of the following into the composition of contractual costs: *direct contractual costs, indirect contractual costs and the overhead construction costs due to be recovered by the customer* (National ..., 2013).

Table 1 shows the comparative analysis of the composition of costs provided for by the NAS Construction contracts as well as by the Methodological guidelines:

**Table 1.** Costs groups and composition pursuant to the NAS and Methodological guidelines

<b>Cost groups and composition pursuant to:</b>	
<b>NAS Construction contracts</b>	<b>Methodological guidelines</b>
<p><b>The direct costs include:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pre-contract costs incurred with the contracts concluded;</li> <li>▪ direct costs of materials used in the process of contract execution;</li> <li>▪ direct payroll costs;</li> <li>▪ direct costs incurred with operation of construction machines and mechanisms used in the process of contract execution;</li> <li>▪ other direct costs incurred with the contract execution.</li> </ul>	<p><b>Direct tangible and distributable costs</b> (referred to furnishing services) include:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ materials;</li> <li>▪ spare parts used for technological purposes;</li> <li>▪ production services furnished by the third parties;</li> <li>▪ combustible of all types, fuels and lubricants used for technological purposes;</li> <li>▪ energy of all types, used for the technological purposes;</li> <li>▪ other direct and distributable material costs incurred with furnishing services.</li> </ul>
<p><b>The indirect contractual costs include:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ costs incurred with insurance of goods and personnel attributed to execution of a number of contracts if such are not attributed to the overhead costs of construction object;</li> <li>▪ costs incurred with design and technical assistance attributed to execution of a number of contracts if such are not referred to the overhead costs of construction object;</li> <li>▪ borrowing costs, attributed to execution of a number of contracts capitalized in compliance with the NAS Borrowing costs; and</li> <li>▪ operating costs of machines and mechanisms attributed to execution of a number of contracts in the course of one management period.</li> </ul>	<p><b>Direct and distributable payroll costs include:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ remuneration for work done, actual work hours, calculated pursuant to wage paying forms and systems applied by the respective legal entity;</li> <li>▪ accrued wage benefits and bonuses;</li> <li>▪ performance accrued bonuses;</li> <li>▪ annual an supplementary holidays remuneration granted to the personnel engaged into the process of furnishing services or provisions made for this purpose, etc.;</li> <li>▪ other payments to personnel directly engaged into the process of furnishing services;</li> <li>▪ mandatory state social insurance contributions and mandatory health insurance premiums, attributed to the personnel directly engaged into the process of furnishing services.</li> </ul>
<p><b>Overhead costs of the construction objects due to be recovered by the customer include:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ general and administrative costs;</li> <li>▪ costs incurred with servicing construction site personnel;</li> <li>▪ costs incurred with organization of work at the construction sites; and</li> <li>▪ other general purpose works.</li> </ul>	<p><b>Indirect production costs include:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ depreciation of tangible and intangible assets earmarked for production purposes;</li> <li>▪ maintenance, servicing and repair cost of tangible assets earmarked for production purposes;</li> <li>▪ payment for operational leasing (lease, acquisition) earmarked for production purposes;</li> <li>▪ accrued fees and state social insurance contributions and mandatory health insurance premiums of the administrative and production subdivisions personnel of the respective legal entity;</li> <li>▪ costs of upgrading technologies, setting up production process and improving the quality of services furnished;</li> <li>▪ costs of guarding services;</li> <li>▪ costs of delegation of works;</li> <li>▪ other indirect costs bound to managing and maintenance of production subdivisions.</li> </ul>

Source: developed by the author bearing on the NAS Construction contracts and Methodological guidelines (National ..., 2013), (Methodological guidelines..., 2013)



Summarising the information presented in Table 1, it is worth mentioning that the nomenclature of contractual and production costs differ by the description of items included as well as by the composition of such. For example, direct costs provided for by the NAS Construction contracts, in the Methodological guidelines are broken down in two groups: direct tangible assets costs and direct payroll costs. At the same time, the nomenclature of cost items provided for by the new accounting standards bear the nature of recommendation only for the entities depending on the specifics of their activity and information-decisional needs experienced by the information users.

We believe that the direct contractual costs provided for by the NAS Construction contracts should be broken down into two groups: **direct tangible costs and directs payroll costs**. Such a breakdown will ensure more rigorous control over the use of tangible and labour resources and, at the same time, will supply specific information needed for taking economic and managerial decisions at all levels during the reporting period.

A conclusion could be drawn that the composition of contractual costs pursuant to the NAS Construction contracts contains certain elements specific to construction companies. This composition differs from the structure of costs set out by the Methodological guidelines with regards to production costs accounting and calculating products and services costs.

**The recognition** implies establishing the reporting period during which the contractual costs could be entered into the accounting records and financial statements.

*Pursuant to the NAS Construction contracts* **the construction costs shall be recognized provided they comply with the following general criteria:**

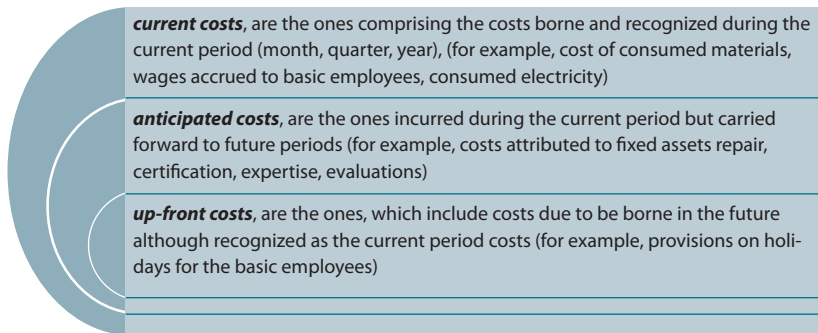
- 1) they are directly bound to assets formation (furnishing services) and could be included in their cost;
- 2) the accounting documentary evidence is available and the respective amounts could be assessed in a credible manner;
- 3) there is a certainty that the respective legal entity will obtain future economic benefits by using the construction object.

Rather often the construction companies encounter specific problems bound to recognition of contractual costs. Pursuant to the NAS Construction contracts, if the construction contract was executed during single reporting

period then the contractual revenue and costs shall be recognized for this period **upon completion of the respective contract** (National ..., 2013). In case when the construction contract is being executed during a number of reporting periods, the contractual revenues and costs shall be recognized bearing on the **contract completion percentage method**.

**The contractual costs shall be estimated** at the accounting value of inventory used in the construction depending on the current method of their evaluation, payroll costs, the amount of depreciation for the assets used for construction contract execution which is due to be subsequently included into the cost of construction services furnished.

At the same time, the NAS Construction contract does not envisage explicitly the grouping of contractual costs by the reporting periods, which complicates significantly the accounting of such and does not ensure reliable information required for calculation of the cost of construction works, such as mounting or other type of works. Under this context we find it reasonable to bear in mind provisions set out by paragraph 6 of the Methodological guidelines, pursuant to which the costs should be broken down according to the reporting periods as shown in Figure 2 below:



**Fig. 2.** Classification of costs depending on the period during which these were borne  
Source: developed by the author bearing on the Methodological guidelines (Methodological guidelines...,2013)

Thus, the anticipated costs shall be disregarded when determining the value of current costs. At the same time, the up-front costs shall be included into the current costs as well as in the cost of construction-and-mounting works.

The recognized contractual costs must be corroborated through *primary documents*, which shall cover the following: consumption bills, service bills, purchase orders, cargo carrying tickets, etc.; goods accompanying lists, calculation record forms, consumption threshold forms, record keeping forms, timesheets, exchange rate changes, etc.; calculation of distribution of indirect contractual costs as well as other relevant documents.

Requirements for making out and application of primary documents attributed to costs are stipulated by the profile literature as well as by the accounting standards. Thus, the national scientist A. Nederita, has mentioned that missing at the moment are the standardized primary document templates attributed to production costs and therefore the entities are using their own independently made out document templates bearing on the specifics of the respective line of business and their own informational needs (Nederita, 2014). The documents, once made out, must be approved by the manager of the respective entity and appended to the accounting policies with the purpose of excluding emergence of problems in case of the need to justify the expenses for fiscal reasons. These documents shall comprise the mandatory elements provided for by the Accounting Law (Accounting Law, 2014). The primary documents must be made out while carrying out transactions, or, if this is impossible – immediately after completion of transaction or after the event has taken place.

The information contained in the primary documents shall be summarized in the ledger. Pursuant to the Accounting law the entity is entitled to establish independently the nomenclature and the structure of ledgers. The ledger shall contain the following mandatory elements: name of the ledger; name of the entity, which maintains the ledger; starting and ending date of maintaining the ledger and/or the period for which this is being made out; date of carrying out economic events, grouped in the chronological and/or systemic order; standards used to account for the economic events; position, name and signature of persons responsible for maintaining the ledger.

Information entered into the primary documents and ledgers *shall be reflected in business accounts*, while the functioning mode is being governed by the general Chart of accounts.

Pursuant to paragraph 16 of the Methodological guidelines and the general Chart of accounts the business entities including construction companies could maintain cost accounting pursuant to one of the two options:

- with application of management accounts: **811 Main activity, 812 Auxiliary activity**;
- without application of management accounts by referring the costs directly to account **215 Work in progress**.

We believe that in case of construction companies it will be reasonable to apply the first option of costs accounts, i.e. application of management accounts. These accounts are provided for in class 8 Managing accounts of the General Chart of accounts.

*Pursuant to the Chart the following accounts are meant for keeping record of construction contracts* (General Chart of Accounts, 2013):

- **811 Main activity** – for keeping record of contractual and construction-and-mounting costs. This is an asset account, for cost accounting purposes;
- **812 Auxiliary activity** – for keeping record of the costs of auxiliary activity of the entity (for example, repair of fixed assets, transportation services and other activities making part of services furnishing domain). This is an asset account, for cost accounting purposes.

At the same time, it is worth mentioning that reflected on this account by the construction companies is the costs accumulation attributed to building temporary premises (special temporary buildings and facilities), which upon commissioning are accounted for as low value/perishable items debited to account 213 Low value perishable items, sub-account **2133 Temporary buildings and facilities and cutting the costs** – by crediting to the account 812 Auxiliary activity.

Pursuant to the accounting policies, these items could be deduced in line with the percentage of commissioning by calculating wear following the procedure set forth by the NAS Inventory. Thus, for the special temporary buildings/premises that were not envisaged in the list of titles, facilities and special installations, the wear shall be calculated for the entire duration of its useful functioning, and in case such duration exceeds the term of construction of the main object – calculation shall start from the duration of construction of the latter. The wear of special temporary buildings/premises that were not envisaged in the list of titles, facilities and special installations, shall be accounted for as simultaneous increase of current cost/expenses and depreciation of

low value perishable items. The wear of the aforementioned objects is being reflected in account **214 Wear of low value perishable items**, sub-account 2142. The wear of special temporary buildings/premises shall be debited at their exit and accounted for as the simultaneous decrease of the wear of low value items and inventory.

- **821 Indirect production costs** – to account for indirect contractual costs attributed to a number of construction contracts, asset account, collection – distribution account;
- **823 Overhead costs attributed to construction contracts** – to account for overhead costs attributed to management, organization and servicing construction contracts in an ensemble per entity and per separate construction sites, asset account, collection – distribution account.

During the reported period, the direct contractual costs are accumulated and debited to the account 811 Main activities, the auxiliary ones debited to the account 812 Auxiliary activities, indirect ones to the account 821 Indirect production costs, while the overhead costs to the account 823 Overhead costs attributed to construction contracts. At the end of the reported period, the indirect and overhead costs referred to account 821 and 823 accordingly, shall be deduced and referred to the main activities costs. Indirect contractual costs shall be distributed between specific contracts following the procedure set forth by the accounting policies and taking into consideration the normal working capacity of construction activities. Serving as the grounds for distribution of indirect costs by types of contracts could such elements as contractual revenue, direct contractual costs, direct tangible costs, the actual number of machine-hours worked, cost estimates and other such rational methods chosen by the entity. The actual operational costs of machines and mechanisms used for execution of a number of contracts could be split up between the specific contracts as at the date of reporting in pro rate to the actual number of machine-hours worked by each unit or group of machines and mechanisms, bearing on the cost estimates per one machine-hour or other appropriate methods.

The actual overhead costs shall be distributed only if the same entrepreneur is executing construction works simultaneously on a number of contracts. Thus, the distribution base for the overhead costs shall be set as part of the accounting policy of an entrepreneur and could represent: the sum of recoverable overhead costs established by the contract cost estimates, contract revenue, etc.

It is worth mentioning, that pursuant to the provisions set out by the General chart of accounts, accounting class 8 – management accounts of grade I as well as of grade II of all classes are of recommendation nature rather than mandatory. We believe that the construction entities must prepare the working plan of accounting records, included in which shall be all of the accounts necessary for maintaining accounting and calculating financial statement indicators. In the plan of accounting records, the synthetic accounts of classes 1–7 must coincide with the codes and description of accounts from the General chart of accounts, while the codes of sub-accounts and accounts of class 8 shall be established by the entities of their own depending on the specifics and informational-decisional needs experienced by data users.

## 2. CONSTRUCTION CONTRACTS COSTS ACCOUNTING IN COMPLIANCE WITH THE IFRS

As it has been already mentioned, the NAS Construction contracts was developed bearing on the IAS 11 Construction contracts. However, some of the provisions set out by this standard do not fully match the provisions set out by the IAS 11. These discrepancies refer specifically to the definitions and costs composition. Thus, the contractual costs include the costs whose composition and the procedure of compensation are provided for by the construction contract. These include (International..., 2014):

- Costs that relate directly to the respective contract;
- Costs that are attributable to contract activity in general and can be allocated to the contract; and
- Such other costs as are specifically chargeable to the consumer under the terms of the respective contract.

Pursuant to provisions set out by the IAS 11, the contractual costs that cannot be reimbursed shall be recognized as an expense immediately.

Despite of the divergences marked in the NAS Construction contracts and IAS 11 Construction contracts, it is worth mentioning that pursuant to the Accounting Law, the entity is entitled to apply provisions set out by the IAS in case when the NAS does not contain provisions attributable to the respective elements. In such case, the IAS provisions need to be included into the accounting policies of the respective entity.

**Table 2.** Composition of contractual costs pursuant to IAS 11 Construction contract

Groups of cost	Composition of costs
<b><i>Costs that relate directly to the respective contract</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Site labour cost, including site management;</li> <li>▪ Costs of materials used in construction;</li> <li>▪ Depreciation of plant and equipment used on the contract;</li> <li>▪ Costs of moving plant, equipment and materials to and from the contract site;</li> <li>▪ Costs of hiring plant and equipment;</li> <li>▪ Costs of design and technical assistance that is directly related to the contract;</li> <li>▪ Estimated costs of rectification and guarantee work, including expected warranty costs; and;</li> <li>▪ Claims from third parties.</li> </ul>
<b><i>Costs that are attributable to contract activity in general and can be allocated to the contract</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Insurance;</li> <li>▪ Costs of design and technical assistance that are not directly related to a specific contract; and</li> <li>▪ Construction site overheads.</li> </ul>
<b><i>Such other costs as are specifically chargeable to the consumer under the terms of the respective contract</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ general administration costs for which reimbursement is not specified in the contract;</li> <li>▪ selling cost;</li> <li>▪ research and development costs for which reimbursement is not specified in the contract; and;</li> <li>▪ depreciation of idle plant and equipment that is not used on a particular contract</li> </ul>

Source: Developed by the author bearing on the IAS 11 Construction contracts (International..., 2014)

## CONCLUSIONS

The construction contracts accounting is the key sector of keeping record in any of the entities having their business bound to construction-and-mounting, furnishing repair and/or other type of services. Currently, this sector is being governed by the provisions set forth by the NAS Construction contracts and IAS 11 Construction contracts.

The costs constitute one of the core elements of construction companies. The contractual costs are distinguished by certain features stemming from the nature of the construction business. In case of contractual costs there appear certain problems attributable to identification of the composition of contractual costs; recognition, valuation, documentation and the method of accounting for such.

Unavailable at the moment are the standardized primary documents templates and the ledgers attributable to the contractual costs. This situation

complicates the procedure of accounting for the aforementioned operations and does not ensure data comparability.

As a rule, the construction companies fail to prepare working plans of accounting records, which complicates this sector of accounting.

***In order to clear the aforementioned shortfalls and to improve the contractual costs accounting, it is necessary to proceed as follows:***

- include into the accounting policies of the respective construction entities a separate chapter attributable to the primary documents and ledgers established by the entities at their own discretion depending on the nature of business and informational needs of the users;
- prepare working plan of accounting records, which shall comprise the nomenclature of synthetic accounts and sub-accounts required for maintaining the accounting and calculating indicators bearing on financial statements;
- it is recommended that the contractual costs are accounted for by using management accounts and opening the corresponding sub-accounts (by types of costs, by economic elements, by items of costs, etc.).

Implementation of the aforementioned recommendations will facilitate the method of accounting for operations attributable to the contractual costs and will ensure that all categories of financial statements users have access to reliable information needed for taking economic and managerial decisions.

## LITERATURE

1. Accounting Law 113-XVI of April 27, 2007, <http://www.minfin.md> [23.01.2014]
2. *General plan of accounting records* (2013), The Official Gazette of the Republic of Moldova 233-237
3. International Financial Reporting Standards. <http://www.minfin.md> [23.01.2014]
4. *Methodological guidelines on the production cost accounting and cost estimation of the products and services* (2013), The Official Gazette of the Republic of Moldova 233-237.
5. *Methodological recommendations on the transition to the new National Accounting Standards* (2013), in: The Official Gazette of the Republic of Moldova 291-296.
6. National Accounting Standards „Construction contracts” (2013), The Official Gazette of the Republic of Moldova 233-237.
7. Nederita A., Panus V. (2014), Production accounting costs under the new regulations, Publishing house of AESM, Chisinau.



# IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY OF INDIRECT COST ALLOCATION ON COST UNITS IN TELECOMMUNICATION COMPANIES

**Marina Primakova**

Candidate of Economic Sciences

Associate professor of financial accounting and audit

Polotsk state university

Blokhin Street 29, Novopolotsk, Belarus

Tel. (375) 336468808

E-mail: maguja@yandex.ru

---

***Annotation.** The article provides the analysis of the costing methodologies in telecommunication services sector applied in domestic and international accounting practice. It also includes studies of the order of allocation of indirect costs, which constitute the major portion of expenses in telecommunication sector. As a result of aggregation of the variety of costing methodologies, there is an improvement to the ABC costing methodology, which determines cause-effect relations between various types of telecommunication services and respective expenses incurred. This allows to calculate the total cost of rendered services and, based on it, take grounded management decisions in respect of pricing and determination of the range of provided telecommunication services.*

***Key words:** calculation, allocation of indirect costs, cost of services.*

---

## INTRODUCTION

When the market economy is establishing, one of the key efficiency issues in the telecommunication sector is the tariff policy, the optimality of which is determined by accounting and differentiation of production costs and calculation of the costs for the provided services. According to the legislation of the Republic of Belarus the tariffs for communication services are based on the planned cost. In connection with the above the problem scientifically-based calculation of the cost of services (works, products), as one of the main factors of pricing and assortment management services, has particular relevance to telecommunications organizations.

**The aim of investigation** – enhancement of a technique of allocation of expense between calculation objects in the communication organizations.

**The object of investigation** – calculation of costs of services in the communication organizations.

**The sources of investigation** – accounting data and reporting telecommunication company.

**The methods of investigation** – analysis of scientific literature, regulations, studying and systematization of accounting data of the organizations of communication.

The full cost of telecommunication services should be determined as the costs of all types of resources that are incurred in telecommunication organizations in the process of providing services to consumers, expressed in monetary terms. The cost of certain types of telecommunications services represents the costs associated directly with the transfer of specific types of communications (telephone conversations, teletexto, e-mail, etc.) or maintenance of technical devices (telephone channels, phones, base stations).

The calculation of the cost of production, works, services carried out through processes of calculation, is closely interrelated with the process of the account of expenses for production and with the grouping of costs for individual calculation items and cost elements. Calculation of the cost of communication services covers a relatively autonomous area of cost accounting, with its own industry-specific organizational principles, objects of study, methods of achieving goals, the types and forms of accounting registers, which reflect the source data, intermediate results and final results.

For the purpose of formation of the information base as the basis of tariffs for communication services the following objects of cost calculating are applied: telephone services, telegraph communication, wire broadcasting, data transmission, mobile telecommunication services terrestrial television broadcasting, terrestrial broadcasting of sound programs and sound reinforcement.

Objects costing has a direct economic relation to the calculation units which define the nature and customer value of the calculation object (Karpova, 1998). Telecommunication production is characterized with the merge of the two technological forms: production as such and delivery of services, therefore the different calculation units may be used, from which only one measure need to be chosen, which should be considered as the

primary one. In order to properly form tariffs and to measure the economic efficiency of telecommunications services, it is necessary to determine the cost per unit of service, expressed in quantity values. Quantity unit of telecommunications service may represent its duration, the volume of transmitted information, the number of events (connection, challenge, the fact of transmission of messages), etc. Using this criterion, for each type of provided telecommunication services its own cost object should be determined – the objects of calculation and their quantity units of measurement:

- works on the initial connection of the subscriber to the network – subscriber;
- provision of telephone services – a moment of connection;
- provision of telegraph communication services – a word;
- data transfer – 1 byte of information;
- provision of connection of other operators, the provision of services of transmission of traffic of other operators – minute.

Calculation of the cost of products (works, services) can generally be divided in three stages. The first is calculation of the cost of the entire volume of provided communication services, the second is the calculation of actual cost for each service, the third is calculation of unit cost of services rendered. In fact, the process of calculation is more complex and is interleaved with the process of cost accounting. It should be noted that due to the nature of communication services it is rather time-consuming and difficult to calculate the cost of each service delivered, so the domestic telecommunications industry calculates the full cost of all services rendered, and the relative value indicator corresponding to the cost of 100 rubles of income.

The calculation of the unit cost of production (works, services) represents the final stage of the process of calculation, involving the selection of specific techniques and methods of grouping and the apportionment of the expenses forming method of calculation. Domestic industry-specific recommendations for planning, accounting and costing of products (works, services) envisage multivariate solutions and provide organizations with the ability to select the most efficient approach given the nature and structure of products (services), financial and economic activity.

Generalization of the theory and practice of accrual calculations allows to define the method of calculation of the cost of communication services

as a scientifically-based combination of techniques and methods, which allow distribution of production costs between the objects of calculation for accurate and timely determination of the cost of technological processes, individual types and units of telecommunication services.

The choice of method of calculation largely depends on industrial characteristics of the production process and types of products (works, services). A few examples of the practical application of methods of calculation of the cost of communication services cited in the economic literature require their adaptation to the peculiarities of production and rendering of communication services. In addition, the preference of the particular method of calculation of the cost of communication services is substantiated by the adoption of optimal managerial decisions in the area of tariff setting and formation of assortment policy. To achieve this goal the calculation of the full cost of services is required.

Traditionally, the full cost of services in telecommunication organizations is determined by the distribution of the expenses collected with «boiler method» on account 20 «Primary production» between the services in proportion to received earnings. This approach to grouping and the allocation of costs is not reliable and does not provide the possibility to determine the real cost of the production of services, to evaluate the economic efficiency of a particular communication service.

When calculating the full unit costs of the rendered services, the issue arise in relation to the allocation of indirect costs which constitute the largest share in the total costs of communication organizations. Given this caveat, in order to make the most rational and accurate determination of the full cost of communication services for the telecommunications industry the world practice uses a system of process costing ABC (activity-based costing), allowing to establish a cause-effect link between services provided and the expenses incurred when providing such services. The particular feature of the ABC method is allocation of costs in accordance with the detailed calculation of the actual use of resources consumed in various business processes, the accurate costing of production processes and their impact on the cost of products and services. The scheme of allocation of indirect costs includes the following steps:

- 1) the separation of the groups of indirect costs;
- 2) identification of technological processes (functions, operations);
- 3) the choice of bases of cost allocation for each of the processes;
- 4) determination of cost of technological processes;
- 5) the choice of allocation bases of the cost of technological processes (drivers operations) for each object of calculation – types of communication services;
- 6) determining the amount of indirect costs in respect of each object of calculation;
- 7) definition of full cost of calculation unit.

Researches of the economic literature regarding the procedure of distribution and redistribution of costs demonstrate that the accuracy of transferring such costs to the cost of services is achieved by applying ABC method using the steps-allocation of indirect expenses to cost of products (works, services):

- 1) distribution of expenses between technological processes;
- 2) distribution of costs of technological processes between types of communication services.

Cost allocation is the process of matching of incurred costs with certain objects of calculation, which is performed by means of calculation of the distribution coefficients proportional to the size of the selected base. There is conditional and cause-effect cost allocation. The domestic method of calculation of the cost of communication services, as well all traditional systems, is based on the conditional allocation of costs based on the salaries of key employees or revenue from services rendered which results in distortion of unit costs. When share of indirect costs and functional isolation of departments increases the above traditional method of cost allocation for telecommunications companies is not sound, since it unreasonably shifts the cost center. A more efficient method for the differentiation of costs is a cause-effect distribution underlying the ABC method. ABC method treats indirect costs as a set of positions having different values and respectively distributable in proportion to their own base that has a logical relationship with the allocated costs.

The distribution base characterizing the cause-effect relationship between the expenses and objects of calculation, is an important factor sig-

nificantly affecting the size of the cost. The basis of allocation (driver) is the ratio (percentage) distribution of costs derived from quantitative (natural) data indicators of economic activity of the operator. In order to redistribute the costs under the ABC method, based on economical substantiation, on each stage the resource drivers should be applied (such drivers allocate the costs to the processes generating costs associated with the process) and the processes drivers should be applied (such drivers reallocate the cost of processes to objects of calculation).

At the first stage the current expenses from the analytical account are allocated between technological processes (operations). In the process of differentiation of costs between technological operations, the main problem is to ensure the reliability of cost allocation. The most accurate allocation is achieved when the costs directly relate to the operation (i.e. does not require allocation). Otherwise a principal problem of cost calculation under any method arises – the problem of choosing an adequate base distribution. In order to avoid indirect allocation of the amounts of cost items between technological processes, cost accounting should be organized in such a way that the costs are initially localized. The possibility of logical allocation of costs between technological operations is available under the implementation of the concept of separate accounting of costs by cost centers, which are either represent the driver of costs directly, or such drivers are within business processes of such cost centers.

Cost centers in telecommunication companies represent a set of sequentially executed actions (operations, functions) not limited in time, generating costs and aimed to achieve recognizable results (creation or maintenance of telecommunication services). All processes can be divided into the following groups: basic, support and management. The basic processes directly relate to the operation of communication assets and lines, as well as to the provision of services, including connection services and services of traffic transfer. The first component of the basic processes include the operation, condition monitoring, technical maintenance and repair of equipment used. The basic technological processes related to the provision of services reflect the promotion and marketing activities of operators; activities on signing contracts with subscribers and provid-

ing them with access to networks and related services; performance of settlements with users and operators for services etc. They relate to the envisaging the work of personnel, maintenance of buildings and other assets, maintenance of office equipment and other noncurrent assets. Management processes relate to General administration of telecommunication companies, organization of accounting, reporting and auditing, general marketing, sourcing, planning the development of operator's network, ensuring the protection of information resources, conducting metrological inspections and metrological support, etc.

Costs are identified by specific technological operations on the basis of primary documents at the time of their accounting posting. In this regard, when allocating the costs on technological processes the primary accounting documents should include the following details: the number of sub-account of the technological process for which these expenses were incurred; analytical position corresponding to the respective cost items.

In case of impossibility of direct assignment of cost to the particular process, the costs are allocated in accordance with the allocation basis reflecting the causes and extent of use of cost data to the appropriate process. In economic terms the base of allocation (driver) represent a set of actual quantitative performance indicators for the reporting period which are most closely correlated with the costs of implementation of specific technological processes involved in the provision of telecommunications services.

The most common drivers in the allocation of costs on technological processes may be the following:

- for the allocation of salaries and related payments – data on the number of actual working hours;
- for the allocation of expenditures on buildings, other assets, lease of premises – the square meters of the leased premises;
- for the allocation of electricity consumed – the actual or standard data of the power consumption, etc.

In the next stage of allocation of indirect costs the actual costs collected on the accounts of the technological processes are further allocated between communication services in the following sequence:

1) redistribution of costs within the sub-processes, and their subsequent distribution on the basic technological and managerial processes. Auxiliary technological processes shall be distributed sequentially, which allows to eliminate the mutual distribution of these processes on each other and avoid the formation of unallocated balances in the subaccounts. The drivers in this case are the quantitative indicators about the organizational and functional structure of the organization, i.e.: square footage, number of employees, etc.;

2) distribution of costs of the major processes on account costing. The drivers in this case are the quantitative characteristics of services: the number of processed telegrams, service requests, invoices, connections, subscribers, the number of minutes of traffic, etc., in proportion to which the basic processes transfer to them their value;

3) assignment of the costs of management processes on communication services. The distribution of costs of management production processes between the services are performed in stages, and costs that were previously distributed and assigned to the cost of communication services are included in calculating the proportions of the distribution on the next steps. Since it is impossible to determine the basis for allocation of expenses on management process in quantitative terms, the redistribution of data is based on the data on the amounts of expenses incurred for the period in relation to specific types of services. This stage of redistribution is the final one and constitute the full cost of communication services.

Thus, ABC amends the basis of allocation of the costs on individual services: instead of using revenues as a basis, the data on the operating results of the functional structure of the organization is used, allowing to establish a cause-effect relationship between technological processes and objects of calculation (services telecommunication).

So, it becomes evident that functional cost allocation under ABC method, although it is quite time consuming and complicated, gives a more accurate costing of telecommunications services. The considered accounting model is in line with the International financial reporting standards and provides the information basis of management control system in the process of managerial decision-making.



## CONCLUSION

Based on the foregoing, it is reasonable to consider the ABC method not only as a method of allocation of indirect costs, but rather as an integrated approach to the cost calculation, allowing to calculate the most accurate total cost of telecommunication services. This allows, on the one hand, technically justify the tariffs for communications services before the regulatory authorities, and on the other hand – to make correct managerial decisions on the choice of the range of services provided. In addition, the use of the ABC system provides the ability to manage costs in the context of individual communication services and individual processes for the effective planning and control of costs and, ultimately, to reduce them.

## LITERATURE

1. Карпова Т.П. (1998). Управленческий учет: Учеб. для студентов вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 350 с.
2. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь, утверждены приказом Минпрома РБ от 01.04.2004 № 250.
3. Положение о порядке формирования тарифов на услуги связи, оказываемые организациями Министерства связи Республики Беларусь. Утверждено Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства связи Республики Беларусь от 21 мая 2003 г. N 110/12 с изм и доп.

# FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO STATISTINĖS IR NESTATISTINĖS ATRANKOS METODIKA: KONCEPTUALUS POŽIŪRIS

Daiva Raziūnienė

asistentė

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 5 2366153

El. paštas: daiva.raziuniene@ef.vu.lt

---

**Anotacija.** *Finansinės informacijos ir duomenų patikimumo užtikrinimas yra viena iš visuomenės interesams svarbiausių funkcijų, susijusių su verslo plėtra, finansavimo šaltinių paieška ir pasiekiamumu, kapitalo rinkos stabilumu. Finansinių ataskaitų auditas vykdomas pasirenkant atrankos metodus tam, kad būtų surinkta pakankamai audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti. Visumos klaidingumo lygiui nustatyti naudojami tiek statistiniai tiek nestatistiniai atrankos metodai. Šio proceso metu auditorius susiduria su atrankos ir ne atrankos rizika. Siekdamas kokybiško savo veiklos rezultato auditorius darbo dokumentuose turi aiškiai parodyti rizikos vertinimo procesą ir taikymo apribojimus. Šis straipsnis nagrinėja audito atrankos ir ne atrankos rizikos vertinimo principus ir taikymo nuostatas. Pagrįstos ir tinkamos imties gavimui auditoriai naudoja įvairius metodus ir procedūras. Tinkamų audito įrodymų gavimui yra pasitelkiamos tokios procedūros: fizinė patikra, stebėjimas, patvirtinimai, dokumentavimas, analitinės procedūros ir audito atrankos metodai.*

**Reikšminiai žodžiai.** *Finansinių ataskaitų auditas, atrankos rizika, ne atrankos rizika, statistiniai atrankos metodai.*

---

## ĮVADAS

Audito istorijos pradžioje, auditoriams buvo įprasta tikrinti visus įrašus ir sandorius. Tačiau, įmonėms plečiantis ir sudėtingėjant verslo procesams, tapo neekonomiška tyrinėti visus apskaitos įrašus ir sandorius. Auditoriams būtina pareikšti išvadą apie finansinių ataskaitų tikslumą ir teisingumą remiantis tik tam tikru įrašų ir sandorių rinkiniu. Taigi, auditorius pateikia ne absoliutų, o tik pagrįstą užtikrinimą, kad finansinių ataskaitų rinkiniuose pateikta informacija tikrai, teisingai ir tiksliai atspindi informaciją.

Audito standartai pripažįsta ir statistinius, ir nestatistinius audito atrankos metodus. Tyrimai rodo, kad praktikoje dažniau naudojami nestatistiniai atrankos metodai. Lietuvoje tokius tyrimus atliko prof. J. Mackevičius. Jis apklausos būdu nustatė, kad Lietuvos nepriklausomi atestuotieji auditoriai dažniausiai naudoja nestatistinį 63 proc. ir labai retai statistinį būdą, o mišrų – 32 procentai.

Straipsnyje keliamas tikslas apibrėžti atrankos ir neatrankos rizikas, išryškinti principinius šių metodų skirtumus ir taikymo aplinkybes. Šiame straipsnyje nagrinėjama, kodėl nestatistiniai metodai labiau paplitę negu statistiniai, aptariami audito rizikos planavimo metodai ir procedūros.

Tyrimo šaltiniai – užsienio moksliniai straipsniai, verslo ir ekonomikos bei vadybos žurnaluose užsienio autorių knygose, straipsniuose ir ekspertų diskusijose pateiktos išvalgos ir nuomonės. Straipsnyje tyrinėjami tarptautinių organizacijų (IFAC, AICPA) sudaryti profesiniai standartai, reglamentai ir jų nuostatos, atkreipiant dėmesį į praktinį taikymo kontekstą.

## 1. ATRANKA IR RIZIKA – KRITINIO MĄSTYMO (NESTATISTINIS) IR STATISTINIS POŽIŪRIAI

Šiuolaikiniai auditoriai atranką pripažįsta, kaip audito procedūrą, tačiau taip buvo ne visada. Pixley F. W. 1881 m. knygoje *Auditors: Their Duties and Responsibilities* pateikė tokį teiginį: “Visapusiškas ir veiksmingas auditas turi apimti visų bendrovės sandorių nagrinėjimą, ir auditorius, remdamasis šiuo principu, turi užtikrinti, kad viskas buvo deramai suvesta, įrašyta ir įvykdyta“. (Cosserat, 2004).

Audito atrankos teorijos yra taikomos tam, kad auditoriai surinktų tinkamus ir patikimus audito įrodymus ir patvirtintų arba paneigtų vadovybės tvirtinimus. Problema apima dvi situacijas:

1. Būtina turėti bendrą supratimą apie audito atrankos teorijas;
2. Gebėti taikyti statistinius ir nestatistinius atrankos metodus ir techniką.

Remiantis praktikoje paplitusiu požiūriu, audito atranka apibrėžiama, kaip audito procedūra, kuri yra taikoma mažiau nei 100 proc. sąskaitos likučio ir ūkinių operacijų grupės elementų (objektų), kai visi atrankos vienetai turi galimybę būti atrinkti.

Tipiniu atveju, atranka yra naudojama tokiais atvejais, kai dominantis klausimas turi dvi charakteristikas:

1. Ypač tikslios informacijos poreikis nėra svarbus.
2. Vienetų, sudarančių populiaciją, skaičius yra didelis.

Atrankos metodo taikymu veiksmingumas (*effectiveness*) yra paverčiamas efektyvumu (*efficiency*). Atranka suteikia galimybę asmeniui gauti informaciją apie dominančią populiaciją per žymiai trumpesnę laiko tarpą nei užimtų visos populiacijos tyrinėjimas. Atranka yra naudojama tokiais atvejais, kai nauda gaunama efektyvumo pagalba viršija sąnaudas susijusias su neefektyvumu. Yra du atvejai, kuomet yra naudojama statistinės atrankos metodika:

1. Klientų vidaus kontrolės vertinimo analizėje, nustatant ar svarbios kontrolės procedūros egzistuoja ir yra vykdomos, reikšmingų klaidų finansinėse ataskaitose prevencijai ir nustatymui;
2. Vykdamt savarankiškas detaliąsias audito procedūras, kuriomis nustatoma ar kliento sąskaitų likučiai ir sandoriai yra užfiksuoti atitinkamai keliamiems apskaitos reikalavimams.

JAV mokslininkas Louwers atrankos metodus audito srityje nagrinėja dviem požiūriais. Jis teigia, kad atranka, naudojama audito proceso metu, skiriasi nuo bazinės statistikos. Pirmiausia auditorius labiausiai susirūpinęs neteisingos hipotezės priėmimu (*incorrectly accepting a hypothesis*). Tradicinės statistikos požiūriu, tai yra *II* tipo arba *beta* klaidos.) Normalus hipotezės testavimas yra susijęs su neteisingu hipotezės atmetimu (*incorrectly rejecting hypothesis*) – t.y. *I* tipo arba *alfa* klaidos (Louwers, 2009)

*Atrankos rizika* – tai galimybė, kad sprendimai padaryti remiantis atrankos pavyzdžiais skirsis nuo išvadų, kurios galėtų būti padarytos remiantis visos populiacijos nagrinėjimu.

Atrankos klaida atsiranda, kai atrankos pavyzdys atrinktas iš visumos tinkamai nereprezentuoja visumos. Atrankos rizika yra atrankos klaidos tikimybė. Nereprezentuojantis pavyzdys – tai atrankos vienetas, kuris iš esmės skiriasi nuo kitų visumos vienetų viena ar daugiau esminių, dominančių vartotojų, savybių. Atrankos rizika niekada negali būti visiškai išeliminuoata, aišku, išskyrus tuos atvejus, kai tikrinami visi visumos vienetai. Tačiau atrankos rizika gali būti kontroliuojama ir sumažinama iki

minimalaus lygio. Atrankos procese išskiriami tokie trys atrankos kontrolės žingsniai:

1. Tinkamo atrankos dydžio nustatymas. Kuo aukštesnis visumos vienetų procentas dalyvauja tyrime, tuo atrankos rizika mažesnė.
2. Užtikrinimo, kad visi atrankos vienetai turi turėti vienodas galimybes būti atrinktais. Jei visi atrankos vienetai turi vienodas galimybes būti atrinkti tyrimui, atrankos rizikos tikimybė mažėja.
3. Atrankos rezultatų vertinimas.

Ne atrankos rizika atspindi tikimybę, kad neteisinga išvada bus padaryta dėl priežasčių, nesusijusių su atranka. Net jeigu audituojami visi visumos vienetai, ne atrankos rizika gali pasireikšti. Tipiniu atveju ne atrankos rizika kyla dėl klaidų susidarant nuomonę ar vykdymo klaidų. Pavyzdžiui, jei audito komanda neteisingai išmatuoja apskaitos vienetus, darydama galutines išvadas, ji gali klaidingai vertinti rezultatus. Atkreiptinas dėmesys, kad klaida atsiranda ne dėl nereprezentatyvaus vieneto ar pavyzdžio, bet dėl vertintojo klaidos. Audito kontekste, *ne atrankos klaidos* kyla dėl auditoriaus taikomų netinkamų procedūrų arba klaidingų įrodymų aiškinimo.

Tuo atveju, kai yra naudojama atranka, būtinai atsiranda tam tikri neapibrėžtumai, kurie gali atsispindėti auditoriaus išvadoje. Tas neapibrėžtumo, ar neužtikrintumo elementas ir yra vadinamas atrankos rizika. Audito standartai pateikia tokį rizikos apibrėžimą: „Atrankos rizika kyla dėl to, kad auditoriaus išvados padarytos remiantis atrankos duomenimis gali skirtis nuo išvadų, jei tos pačios audito procedūros būtų taikomos visumai“. Yra išskiriama dviejų tipų atrankos rizika:

1. Per didelio pasitikėjimo rizika arba neteisingo pasitikėjimo arba priėmimo rizika. Ši rizika pasireiškia tuo, kad auditorius atlieka kontrolės testus ir padaro išvadą, kad kontrolės procedūros yra veiksmingesnės, nei iš tiesų. Kitos atrankos rizikos pasireiškimo atvejais, kai auditorius atlikęs detaliuosius testus nustato, kad nėra reikšmingos klaidos, o iš tiesų reikšmingos klaidos yra nenustatytos ir paliktos finansinėse ataskaitose. Šios rizikos pasekmės tokios: auditas gali būti neefektyvus ir gali lemti netinkamą auditoriaus nuomonę.
2. Per mažo pasitikėjimo rizika arba neteisingo atmetimo rizika. Ši rizika pasireiškia, kai auditorius atlieka kontrolės testus ir nustato, kad

įmonėje veikiančios kontrolės procedūros yra mažiau veiksmingos, nei iš tiesų yra. O atlikęs detaliuosius testus, nustato, kad yra reikšminga klaida, nors iš tiesų tos klaidos nėra. Šios rizikos pasekmės – neefektyvus auditas, nes norint įsitikinti pirminių išvadų neteisingumu, paprastai reikia atlikti papildomus darbus. (Messier, 2009)

Auditorių požiūriu, šių dviejų rizikų matematinė išraiška yra pasitikėjimo lygis.

Audito atranka dar yra susijusi su ne atrankos rizika. Ne atrankos rizika yra auditoriaus klaidos rizika. Ši rizika kyla dėl tokių aplinkybių:

1. Auditorius gali atrinkti blogą visumą tam tikro tvirtinimo testavimui;
2. Kai auditorius taiko savarankiškas audito procedūras, suklysta nustatydamas klaidas ar iškraipymus,
3. Auditorius gali neteisingai interpretuoti audito rezultatus.

Ne atrankos riziką lemia su atrankos dydžiu nesusiję veiksniai. Audito atrankos standartuose atkreipiamas dėmesys, kad audito įrodymai, pateikia auditoriui tik argumentus, o ne pačias išvadas, o auditorius gali pritaikyti netinkamas audito procedūras, neteisingai interpretuoti audito įrodymus, ar nenustatyti klaidos. Abejones susijusias su ne atrankos rizika gali kontroliuoti naudojant adekvatų mokymąsi, kvalifikacijos kėlimą, nuoseklų planavimą ir efektyvią priežiūrą. Taigi, tarp visų svarbių klausimų yra trys svarbiausi aspektai, kuriuos reikia žinoti:

1. pageidaujamas užsitikrinimo lygis (pasitikėjimo lygis) *confidence level*
2. priimtina klaidos lygis – defekto/ nukrypimo norma (toleruojama klaida – *tolerable error*).
3. istorinė defekto/nukrypimo norma (tikėtina klaida – *expected error*).

Statistiniais terminais kalbant, pasitikėjimo lygis reprezentuoja tikimybę, kad duotas intervalas apima teisingą, bet nežinomą reikšmę. Pvz. tam, kad auditorius pasitikėtų kontrole, jis nori būti 95 proc. Užtikrintas, kad kontrolė efektyviai veikia 97 proc. laiko, arba neveikia tik 3 proc laiko. Kadangi rizika yra sudėtinė pasitikėjimo lygio dalis, auditorius gali nustatyti arba pasitikėjimo lygį arba atrankos riziką. Pavyzdžiui, auditorius gali nustatyti atrankos riziką 5 proc. tam tikram atrankos taikymui, kuris

įtakos 95 proc. patikimumą. Pasitikėjimo lygis ir atrankos rizika yra susiję su atrankos dydžiu. Kuo didesnė atranka, tuo aukštesnis pasitikėjimo lygis ir tuo mažesnė atrankos rizika. Kai pageidaujamas pasitikėjimo lygis yra nustatytas, tinkamas atrankos dydis yra apsprendžiamas tuo, kiek toleruotina paklaida viršija tikėtiną paklaidą. (Messier, 2009)

Vertinant reikšmingų iškraipymų riziką, ar audituojant sąskaitų likučius ar sandorių grupes, auditorius kartais pasitiki pavieniais testais. Be to, auditorius taiko įvairias audito procedūras, kad susidarytų nuomonę. Kai kurios procedūros apima atranką, kai kurios ne. Lentelėje pateikiami audito įrodymų tipai, kuriems surinkti naudojama atranka, taip pat tipai, kur nenaudojama atranka.

1 lentelė. Ryšys tarp audito įrodymų ir audito atrankos

Audito įrodymai	Audito atrankos naudojimas
Trumpalaikio materialaus turto tikrinimas	Taip
Dokumentų arba įrašų tikrinimas	Taip
Pakartotinis atlikimas	Taip
Patvirtinimas	Taip
Analitinės procedūros	Ne
Stebėjimas	Ne
Paklausimai, apklausa	Ne

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Arens, 2001; Hall, 2002; Louwer, 2009.

## 2. ATRANKOS PLANAVIMO METODAI

Aukščiau minėta, kad atrankos rizikos pasireiškimas gali būti reikšmingai apribotas naudojant atranką. Rizikos išeliminuoti visiškai neįmanoma, tačiau tam tikri atrankos planai sudaro sąlygas riziką išmatuoti ir kontroliuoti ją iki priimtino lygio. Tokie planai yra vadinami *statistiniais atrankos planais*.

*Statistinis atrankos* planuose taikomos tikimybinės taisyklės vienetų atrankai iš visumos. Statistiniai atrankos metodai suteikia auditoriui galimybę sukurti kiekybines ataskaitas apie rezultatus ir išmatuoti surinktų įrodymų pakankamumą (t.y. nustatyti pakankamą atrankos dydį) ir

įvertinti rezultatus taip, kad būtų kontroliuojama atrankos rizika. *Nestatistiniai atrankos planai* neatitinka anksčiau išvardintų kriterijų. Taigi, šie planų tipai skiriasi dviem aspektais t.y. atrankos dydžio nustatymo ir rezultatų vertinimo metodais. Nors terminas *nestatistinė atranka* suponuoja neprofesionalumo ir įspūdį, tačiau tam tikromis aplinkybėmis nestatistiniai atrankos metodai yra tinkami. Abu jie yra veiksmingi ir efektyvūs.

Praktikoje naudojami Tarptautiniai audito standartai nereikalauja naudoti tik statistinius atrankos metodus. Faktiškai, auditorių, praktikuojančių viešosios apskaitos, pramonės ir vyriausybės sektoriuose JAV, apklausa<sup>1</sup> parodė, kad 85 % visų atrankos vienetų buvo *pasirinkta* naudojant nestatistinius metodus ir 64 % visų atrankos vienetų buvo *įvertinama* pagal nestatistinius vertinimo metodus. Nestatistinių atrankos metodų pritaikomumas dažniausiai grindžiamas tuo, kad statistinių metodų naudojimo sąnaudos viršija naudą, gaunamą iš tų metodų naudojimo. Tačiau, nestatistiniai metodai neturi būti naudojami kaip priemonė sumažinti atrankos dydį. SAS 111 nurodo, kad atrankos dydžiai naudojami nestatistinės atrankos planuose turi būti palyginami su „rezultatais gaunamais iš veiksmingų ir efektyvių statistinių planų, atsižvelgiant į tuos pačius atrankos parametrus“. (TAS 350)

*Sąvokos statistinė ir nestatistinė atranka bei atrankos ir ne atrankos rizika* kartais yra naudojamos neteisingai jas interpretuojant ir supainiojant jų reikšmes. Tačiau svarbu žinoti, kad jos yra visiškai skirtingos. Atrankos rizika egzistuoja nepriklausomai nuo to, ar naudojama statistinė ar nestatistinė atranka, kadangi bet kuris atrankos planas gali nulemti atrankos vieneto, neatitinkančio visumos požymių, pasirinkimą. Vis dėlto, statistiniai planai leidžia atrankos riziką išmatuoti ir kontroliuoti priimtina jos lygi. Panašiai, ne atrankos rizika gali egzistuoti bet kuriame atrankos metode, kadangi individai gali padaryti klaidą vertinant rezultatus bet kuriuo iš metodų – tiek statistiniu, tiek nestatistiniu.

<sup>1</sup> Hall T.W, Huton J.E, Pierce B.J. „Sampling Practices of Auditors in Public Accounting, Industry and Government“ Accounting Horizons, June 2002, p. 129.



## 2 lentelė. Svarbiausi audito atrankos žingsniai

Etapai	Žingsniai	Paiškinimas
<b>Planavimas</b>	Nustatyti atrankos tikslus ir objektus ( <i>characteristics of interest</i> )	Tai susiję su dominančiais klausimais, interesais.
	Nustatyti interesų charakteristikas	pvz. padidėjimas dėl kokio nors veiksnio
	Nustatyti visumą	Šis veiksmas turi būti kruopščiai atliekamas ir turi sutapti su atrankos tikslais.
<b>Vykdymas</b>	Nustatyti atrankos dydį	Norint sumažinti atrankos riziką, reikia rinktis didesnę kiekį visumos vienetų.
	Pasirinkti pavyzdžius	
	Išmatuoti atrankos vienetus	
<b>Vertinimas</b>	Vertinti rezultatus	

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Cosserat, 2008.

Daugelis veiksnių nulemia atrankos dydį, tačiau vienas iš svarbiausių yra priimtinas atrankos rizikos lygis. Statistinės atrankos planų privalumas yra tas, kad jis leidžia nustatyti atrankos dydį, kuris pamatuoja atrankos riziką. Asmenys, kurie nori sumažinti atrankos riziką nagrinėjimui turi pasirinkti daugiau vienetų iš visumos.

<i>Sumažinti atrankos riziką</i>	<i>Pasirinkti didesnę imtį</i>	<i>Daugiau reprezentatyvių pavyzdžių</i>
<i>Padidinti atrankos riziką</i>	<i>Pasirinkti mažesnę imtį</i>	<i>Mažiau reprezentatyvių pavyzdžių</i>

Po to kai atrankos dydis (imtis) nustatytas, atrankos principas reikalauja, kad atrankos pavyzdys būtų pasirinktas iš visumos. Yra išskiriami keturi atrankos metodai.

1. Neapribotas atsitiktinės (*unrestricted random*) atrankos metodas,
2. Sisteminis atrankos metodas,
3. Chaotiškas (*haphazard*) atrankos metodas,
4. Atranka blokais.

Mokslinėje literatūroje *neapribotos atsitiktinės atrankos* metodas yra nurodomas kaip geriausias metodas naudojamas atrankos vienetų pasirinkimui. Atsitiktinei skaičių atrankai atlikti gali būti naudojamos kompiuterinės programos. Tačiau norint pritaikyti atsitiktinių skaičių lentelę

susiduriama su tam tikromis problemomis. Pirmą problemą ta, kad visuomenė turi turėti labai unifikuotus požymius ir visumos vienetai turi turėti aiškiai išreikštą eiliškumą ir numeraciją. Kita problema yra laikas, kurį gali tekti sugaišti atrenkant tiriamuosius vienetus iš didelės visumos.

Atsitiktinė atranka vykdoma dviem žingsniais:

1. Atsitiktinių skaičių seka yra nustatoma naudojant bet kurią atsitiktinių skaičių lentelę arba kompiuterinę programą;
2. Pirmajame žingsnyje nustatytus eilės numerius suderinti su vienetų, atitinkančių visumą, numeravimo seka.

Vienas iš svarbiausių atsitiktinės atrankos bruožų yra tas, jog kitas asmuo gali pakartoti procedūrą ir pasirinkti lygiai tą patį vienetą tyrimui. Tuo pačiu, kiekvienas vienetas turi vienodą galimybę būti atrinktas. (Louwers, 2008)

*Sisteminės atrankos* metodas tai tam tikra tvarka nustatytas vieneto pasirinkimas. Asmuo pasirenka atrankos pradžios tašką ir nagrinėja kiekvieną  $n$ -tąjį vienetą, kai  $n$  yra nustatytas, remiantis visumoje esančių vienetų skaičiumi ir būtina imtimi. Sisteminės atrankos privalumas tas, kad užtikrinama vienoda vienetų pasirinkimo tikimybė efektyvesniu būdu nei nesisteminės atsitiktinės atrankos.

Svarbiausi sisteminės atrankos žingsniai:

1. Būtina nustatyti atrankos intervalą. Atrankos intervalas nustato atrankos vieneto pasirinkimo dažnumą atsižvelgiant į populiacijos dydį. Intervalas nustatomas visumą sudarančių vienetų skaičių dalinant iš būtino atrankos dydžio (imties).
2. Nustatyti atsitiktinį pradžios tašką. Šis skaičius turi būti lygus intervalo dydžiui arba mažesnis.
3. Sudėti atrankos intervalą ir pradžios taško reikšmes. Visumos vieneto numeris sutampantis su šiuo skaičiumi yra kitas vienetas (pavyzdys), kurį reikia pasirinkti tyrimui.
4. Atrankos intervalą pridėti prie trečiame žingsnyje nustatytos reikšmės. Visumos vieneto numeris sutampantis su šiuo skaičiumi yra kitas vienetas (pavyzdys), kurį reikia pasirinkti tolesniam tyrimui.
5. Kartoti ketvirtą žingsnį, kol bus pasiektas būtinas atrankos vienetų skaičius, atitinkantis išanksto nustatytą būtina imtį.

Kai kuriais atvejais norint užtikrinti aukštesnę atsitiktinumo lygį yra naudojamos kelios atsitiktinės pradžios taško reikšmės. Pavyzdžiui, esant poreikiui ištirti 50 vienetų galima nustatyti 5 pradžios taškus ir atitinkamai šiems taškams surasti po devynis kitus juos atitinkančius vienetus.

Nesisteminė atsitiktinė atranka ir sisteminė atsitiktinė atranka turi tą patį privalumą – atranka gali būti pakartota kitų tyrimų atliekančių asmenų, jei yra žinomi du dydžiai – atrankos intervalas ir pradžios taškas. Tačiau sisteminė atranka turi vieną trūkumą. Norint ją panaudoti, būtina sąlyga yra atsitiktinis visumos sutvarkymas. Kadangi sisteminė atranka praleidžia tam tikrą vienetų skaičių, sisteminiu būdu sutvarkyta visuma gali nulemti vienetų, turinčių panašias charakteristikas, praleidimą. (Louwers, 2008).

*Chaotiškos atrankos* metu vienetai yra parenkami nesisteminio būdu. Tai gali būti atlikta bet koku metodu. Svarbiausia nustatyti atrankos vienetus, kurie bus pasirenkami. Šio metodo trūkumas tas, jog šios atrankos negali pakartoti kitas asmuo, nes chaotiškos atrankos metodą sunku pakankamai tiksliai aprašyti. Taip pat, šis metodas neleidžia tinkamai išmatuoti vienetų pasirinkimo tikimybės. Be to, nors vienetai pasirenkami nesisteminio būdu, tačiau atlikti moksliniai tyrimai rodo, kad naudojantis šiuo metodu atsiranda šališkumo tendencijos renkantis vieną ar kitą atrankos vieneta. (Hall, 2002).

Atrankai blokai apima artimų ar gretimų vienetų populiacijoje atranką. Ši atranka yra mažiausiai pageidautina, kadangi yra sunku efektyviai gauti reprezentuojantį vieneta.

Apibendrinant galima teigti, kad statistinių ar nestatistinių procedūrų naudojimas reikšmingai nelemia atrankos metodo pasirinkimą. Tipiniais atvejais, kai pasirenkami statistiniai atrankos metodai, tuomet naudojama atsitiktinė arba sisteminė atranka, kadangi šie būdai pasižymi tokiomis savybėmis:

1. Suteikia pagrįstą tikimybę gaunant reprezentuojantį vieneta;
2. Leidžia nustatyti atrankos vienetų atrinkimo tikimybę;
3. Leidžia pakartoti atrankos procesą.

Taigi, šie metodai sudaro sąlygas išmatuoti atrankos riziką ir kontroliuoti ją priimtino ribose. Kadangi chaotiškos ir atrankos blokais būdai neatitinka minėtų kriterijų, jie neleidžia kiekybiškai įvertinti atrankos vienetų pasirinkimo atsitiktinumo.

### 3. ATRANKOS REZULTATŲ VERTINIMO PROCEDŪROS

Atrankos rezultatų vertinimo procese svarbu, kad atrankos vidurkis atitiktų atrankos rizikos priimtina lygį. Tai yra pasiekama, suformuojant atrankos vidurkių verčių seką, kuri su tam tikra tikimybe apima teisingas visumos vertes. Tam yra naudojamos tokios koncepcijos:

- Tikslumas
- Patikimumas arba pasitikėjimo lygis
- Tikslumo intervalas.

**Atrankos procedūrų dokumentavimas.** Kiekvienas iš septynių atrankos žingsnių turi būti išsamiai (*properly*)<sup>2</sup> dokumentuojami. Išsamus audito atrankos dokumentavimas yra vienas iš priežiūros ir kokybės vertinimo elementų. Informacija, kuri svarbi dokumentavimo procese, yra:

- Atrankos taikymo tikslai, interesų apibūdinimas, visumos apibrėžimas; (1–3 žingsniai)
- Veiksniai darantys įtaką atrankos dydžiui ir atrankos imties nustatymas. (4 žingsnis)
- Atrankos metodo pasirinkimas ir pasirinktų vienetų nagrinėjimo paaiškinimas; (5 žingsnis)
- Atrankos vieneto matavimo metodas ir matavimo apibendrinimas; (6 žingsnis)
- Atrankos rezultatų vertinimas ir apibendrinanti išvada, remiantis atranka. Šiuo atveju yra vertinamas rezultatų tikslumas, patikimumas ir pateikiamas apibendrinimas. (7 žingsnis)

Tarptautinio audito standarto tikslas pateikti nuorodas dėl audito atrankos naudojimo. Auditoriui nurodoma pareiga: audito procedūrų planavimo proceso metu pasirinkti tinkamus duomenų atrinkimo būdus, kuriais būtų naudojamosi atliekant testus.

TAS 530 audito atranką sieja pirmiausia su audito procedūromis ir nurodo, kad „audito atranka (atranka) – tai toks audito procedūrų taikymas mažiau nei 100 % ūkinių operacijų ir sąskaitos likučių, kai bet kurie atskiri duomenys gali būti parinkti.“ Atranka suteikia galimybę auditoriui įvertinti kai kuriuos atrinktų objektų požymius ir gauti audito įrodymus,

<sup>2</sup> Properly – in the manner that is suitable for the purpose or situation; in a way that is considered right or correct; really or completely.

kurie leidžia ar padeda padaryti išvadas apie visumą, iš kurios sudaryta imtis.

Atranką auditoriai naudoja dviem atvejais – vertindami kliento vidaus kontrolės sistemą ir vykdydami savarankiškas audito procedūras sąskaitų likučių ir sandorių nagrinėjimo metu. Pvz. SAS 39 nurodo tokius kontrolės vertinimo tipus, kurie nereikalauja atrankos metodo. T.y. tokie atvejai, kai:

1. Kontrolės priemonės yra testuojamos tik vieną kartą arba retai, kai egzistuoja efektyvi bendroji informacinių technologijų kontrolė;
2. Pareigų atskyrimas arba kitos priemonės, kurios neturi dokumentinių įrodymų;
3. Tam tikros kontrolės priemonės, kuris susijusios su kontrolės aplinka (pvz. vadovų integralumas, arba audito komiteto darbo efektyvumas).

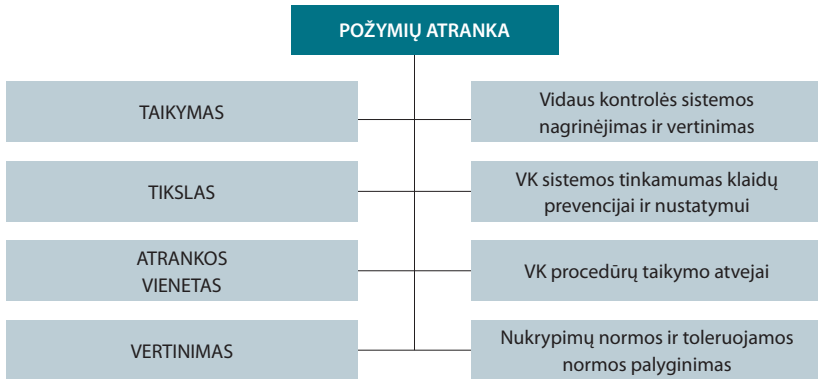
Taip pat, ne visos audito procedūros yra tinkamos atrankos vykdymui. Apklausa, stebėjimas, analitinės procedūros – jas vykdant sunku būtų taisyti atranką.

Tam kad būtų vykdoma audito atranka turi būti vykdomos tokios trys sąlygos:

1. Turi būti tikrinama mažiau nei 100 proc. visos visumos;
2. Atrankos rezultatai turi būti projektuojami visai nagrinėjamai visumai;
3. Projektuojami rezultatai turi būti palyginami su egzistuojančiais kriterijais.

Pagal vidaus kontrolės nagrinėjimo ir vertinimo pobūdį, auditoriaus tikslas yra nustatyti ar vidaus kontrolės procedūros funkcionuoja efektyviai finansinių ataskaitų reikšmingų iškraipymų prevencijos ir nustatymo požiūriu. Atlikdamas vertinimą, auditorius domisi ar vidaus kontrolės procedūrų nevykdymo lygis (t.y. nukrypimo norma) neviršija auditoriaus profesiniu sprendimu suformuoto leistino lygio (t.y. toleruojamos nukrypimų normos). Tokiomis sąlygomis naudojama atranka yra vadinama *požymių atranka*.

Požymių atrankos tikslai, atrankos vienetai ir vertinimas pavaizduoti 1 paveiksle.



### 1 pav.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Cosserat, 2008, Louwers, 2009.

Požymių atranka yra naudojama kai auditorius nagrinėja vienetų rinkinį ir nustatinėja kokia apimtimi šie požymiai pasireiškia visumoje. Norint suvokti kokios priežastys nulemia požymių atrankos naudojimą, reikia prisiminti kaip audito rizikos modelis veikia audito proceso metu. Audito rizikos modelis ir jo veiksmų priklausomybė buvo aptarta anksčiau.

Taigi, vertinant vieną iš audito rizikos modelio elementų – kontrolės riziką – yra naudojama požymių atranka. Audito planavimo metu, auditorius įvertina kontrolės riziką planavimo lygyje, toliau atlieka testus kontrolės priemonių funkcionavimo patikimumui nustatyti atsižvelgiant į suplanuotą kontrolės rizikos lygį. Pagrindiniai procedūrų etapai, kurie yra naudojami kontrolės rizikos vertinimo metu:

1. Identifikuoti kontrolės priemones, kuriomis galima pasikliauti;
2. Vykdyti preliminarų kontrolės rizikos vertinimą;
3. Atlikti kontrolės testus pagrindinių kontrolės priemonių vykdymui;
4. Įvertinti kontrolės priemonių veiksmingumą;
5. Patvirtinti arba pervertinti kontrolės riziką.

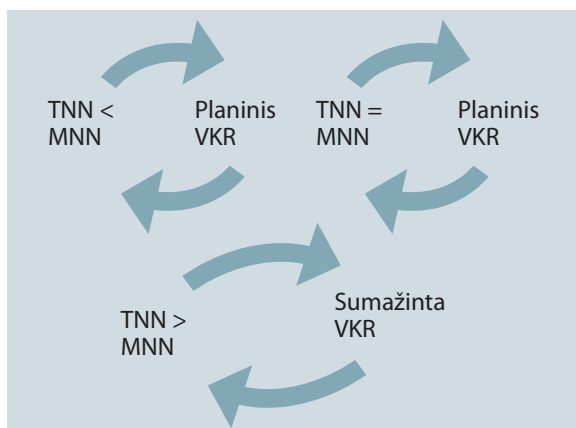
Požymių atranka yra naudojama trečiajame ir ketvirtajame etapuose. Apibendrinant galima teigti, kad požymių atranka leidžia nustatyti kliento vidaus kontrolės sistemos efektyvumą. Pagal šiuos indikatorius yra nustatomas priimtinas kontrolės rizikos lygis, kuris kartu su iš anksto įvertinta audito rizika ir įgimtają rizika, sudaro sąlygas nustatyti būtiną aptikimo

rizikos lygį. Būtinai aptikimo rizikos lygis pagrindžia auditoriaus atliekamų savarankiškų procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.

#### 4. NUKRYPIMO NORMŲ TAIKYMAS

Atrankos rizikos esmė – skirtingi sprendimai priimami atrinktų vienetų ir visumos pagrindu. Požymių atrankos svarbiausias tikslas – pateikti galutinį kontrolės rizikos vertinimą. Tokiomis aplinkybėmis, auditorius siekia nustatyti kontrolės priemonių efektyvumą. Logiška, kad didžiausias kontrolės priemonių patikimumas, jei jos veikia visą laiką (trunka 100 proc. būtino veikimo laiko).

Efektyvumo vertinimo metu, naudojama *maksimali nukrypimo norma* (MNN). Jei faktiškai patikrinus nustatyta, kad ši norma viršijama, mažėja pasitikėjimas kontrolės priemonėmis (toleruojama nukrypimo norma su trumpu. TNN – *TDR tolerable deviation rate*). Kai naudojama TNN, ji yra lyginama su atrankos rezultatais. Taigi, jei faktinė maksimali nukrypimo norma yra mažesnė arba lygi toleruojamai nukrypimo normai, tai profesionalaus auditoriaus požiūriu galima pasitikėti kontrolės priemonėmis pagal planinį kontrolės rizikos lygį. Tačiau jeigu maksimali nukrypimo norma yra didesnė negu toleruojama nukrypimo norma, tuomet turi būti mažinamas pasitikėjimas kontrolės priemonėmis ir tuo pačiu mažinamas suplanuotas kontrolės rizikos lygis. Auditoriaus sprendimų priėmimo, remiantis TNN ir MNN, struktūrograma pateikiama 2 paveiksle.



#### 2 pav.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Cosserat, 2008, Messier, 2009.

Auditoriui niekada nėra žinoma tikroji visumos nukrypimų norma, tačiau yra galimybė panaudoti atrankos lenteles tam, kad suderinti atrankos nukrypimo normą su ta norma, kuri neabejotinai bus lygi arba viršys tikrąją nukrypimo normą. Paprastai tariant, suderinta (*adjusted*) norma dar vadinama *ULDR* – *upper limited deviation rate* – duoda konservatyvias atrankos nukrypimo normos reikšmes, kurios sudaro sąlygas kontroliuoti atrankos riziką. Jei *ULDR* yra mažesnė arba lygi toleruojamai nukrypimo normai, tai auditorius pasitiki suplanuotu kontrolės rizikos lygiu ir palieka tą patį (įprastai žemą) lygį. Ir priešingu atveju, jei *ULDR* yra aukštesnė nei toleruojama nukrypimo norma, auditorius sumažina suplanuotą pasitikėjimą ir padidina kontrolės rizikos vertinimą, nustatydamas aukštesnį kontrolės rizikos lygį. Toks sprendimas yra priimamas, kadangi kontrolė gali būti neefektyvi (aukščiausia nukrypimų norma viršija toleruojamą nukrypimų normą).

Auditoriaus profesiniuose sprendimuose susiduriama su atrankos rizika, nes atranka yra naudojama kontrolės priemonių vykdymo efektyvumui įvertinti. Toliau pateikiama sprendimų matrica. Dviejuose stulpeliuose išdėstyti du galimi rezultatai, dviejose eilutėse – du galimi sprendimai. Auditoriai skaičiuoja *ULDR* tam, kad būtų nustatyta aukščiausia galima nukrypimo norma esant duotam patikimumo lygiui.

3 lentelė. Sprendimų priėmimo matrica

		Sprendimai pagrįsti visumos nagrinėjimu	
		ADR=<TDR (pasitikima vidaus kontrole pagal planuotą lygį)	ADR >TDR (sumažinamas suplanuotas pasitikėjimo lygis vidaus kontrole)
Sprendimai pagrįsti atrankos vienetų nagrinėjimu	ULDR= <TDR (pasitikima vidaus kontrole pagal planuotą lygį)	<b>A.</b> Teisingas sprendimas	<b>B.</b> Kontrolės rizikos nepakankamo įvertinimo rizika ( <i>Risk of overreliance</i> )
	ULDR >TDR (sumažinamas suplanuotas pasitikėjimo lygis vidaus kontrole)	<b>C.</b> Kontrolės rizikos per aukšto įvertinimo rizika ( <i>Risk of underreliance</i> )	<b>D.</b> Teisingas sprendimas

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Cosserat, 2008.

A ir D langeliuose paminėtose situacijose nėra susiduriama su atrankos rizika, kadangi nagrinėjant atrankos vienetus sprendimai priimami taip pat, kaip jie būtų priimami nagrinėjant visą visumą.



C langelyje pateiktoje situacijoje, padaryta atranka nustato, kad nukrypimų norma viršija toleruojamą nukrypimo normą. Tokiu atveju reikia mažiau pasitikėti vidaus kontrole ir padidinti įvertintą kontrolės rizikos lygį nustatant jį aukštesnį. Tačiau, visos visumos faktinė nukrypimo norma yra mažesnė negu toleruojama nukrypimo norma; tokia situacija yra vadinama *per mažo pasitikėjimo vidaus kontrole rizika*.

B langelyje pateiktoje situacijoje auditorius pasirenka sumažinti pasitikėjimą vidaus kontrole, kadangi aukščiausia nukrypimo yra mažesnė arba lygi toleruojamai nukrypimo normai. Tačiau visumos faktinė nukrypimo norma yra aukštesnė už toleruojamą paklaidą. Rezultate, auditorius nepagrįstai pasitiki vidaus kontrole ir kontrolės rizikos lygį palieka žemą. Tokia situacija yra vadinama *per didelio pasitikėjimo vidaus kontrole rizika*. (Messier, 2009)

Svarbus klausimas – kuri iš šių rizikų turi labiausiai rūpėti auditoriui. Jeigu kontrolės rizikos lygis įvertintas kaip nepagrįstai aukštas, tuomet šio veiksnio įtaka aptikimo rizikai pasireikš tuo, kad bus įvertinta kaip žemesnė negu yra būtina sumažinti audito riziką iki priimtino lygio. To išdava, per didelis savarankiškų procedūrų efektyvumas, o bendras audito rizikos lygis būtų žemesnis negu konkrečioje situacijoje būtinas. Per aukštas kontrolės rizikos lygio nustatymas daro įtaką audito efektyvumui t.y. auditorius atlieka daugiau savarankiškų procedūrų negu būtina.

Jei kontrolės rizika nustatoma per žema, aptikimo rizika bus aukštesnė nei tinkama konkrečiu atveju. Jei taip atsitinka, auditoriaus vykdomos savarankiškos procedūros nesumažina bendros audito rizikos iki priimtino lygio. To priežastis, jog auditorius tiki, kad vidaus kontrolė yra efektyvesnė nustatant klaidas. Taigi, neįmanoma iki priimtino lygio sumažinti audito rizikos, o tai gali nulemti neteisingos nuomonės apie finansines ataskaitas pateikimą, reputacijos praradimą ar teisinės pasekmės dėl trečių šalių pasitikėjimo auditoriaus darbu. Per žemas kontrolės rizikos įvertinimas nelemia auditoriaus darbo rezultatų pablogėjimą, veiksmingumo praradimą.

Akivaizdu, kad per žemas kontrolės rizikos įvertinimas yra labiau rizikingesnis rezultatas nei per aukštas kontrolės rizikos įvertinimas. Tokias rizikas auditorius gali valdyti tuomet, kai nustato tinkamą atrankos dydį ir įvertina atrankos rezultatus.

Kintamųjų atranka yra naudojama visumos tyrinėjimui, kai auditorius nori nustatyti visumos klaidas vertine išraiška. Auditoriai naudoja audito rizikos modelį būtinam aptikimo rizikos lygiui nustatyti. Aptikimo rizika, tai rizika kad auditoriaus savarankiškai atliekamos procedūros – tiek detalieji testai, tiek analitinės procedūros – nenustatys reikšmingų iškraipymų, kurie yra sąskaitų likučiuose ir sandorių apskaitoje. Kintamųjų atranka yra naudojama vykdant savarankiškas procedūras sąskaitos likučių, sandorių tikslumui įvertinti.

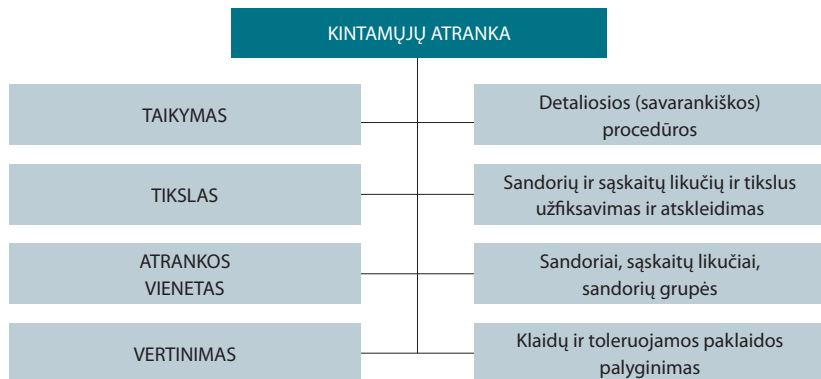
Aptikimo rizika yra suformuota savarankiškų procedūrų pobūdžio, laiko ir apimties. Savarankiškų procedūrų apimtis labiausiai susijusi su kintamųjų atranka. Tam kad būtų sumažinta aptikimo rizika yra didinamas atrankos dydis, o tam kad būtų padidinta aptikimo rizika sumažinamas atrankos dydis.

Vykdant kintamųjų atranką, tyrinėjimui pasirenkami vienetai ir nustatoma teisinga jų vertė, kuri turėtų būti užfiksuota. Ši vertė vadinama audituota verte arba audituotu likučiu. Priklausomai nuo kintamųjų atrankos metodo, audito įrodymams yra naudojama viena iš šių dviejų reikšmių: 1) audituota sąskaitos vertė arba 2) klaidinga sąskaitos suma.

Kintamųjų atrankoje naudojami du statistiniai atrankos metodai. *Klaidingai kintamųjų* imtis naudoja tikimybių teoriją ir centrinę ribinę teoriją. Šios procedūros teikia reikšmių seką, kuri turi specifinę tikimybę, apimančią teisingą klaidų sumą arba teisingą sąskaitos likutį.

Kitas statistinis metodas – piniginio vieneto imtis (*dollar unit sampling DUS*). Šis metodas sudaro sąlygas iš visų tyrinėjamų sąskaitų pasirinkti didesnius sandorius.

Kintamųjų atrankos tikslai, atrankos vienetai ir vertinimas pavaizduoti 3 paveiksle.



**3 pav.** Kintamųjų atrankos tikslai, atrankos vienetai ir vertinimas

Sudaryta autorės pagal Arens, 2001, Cosserat, 2008, Louwers, 2009.

Kai naudojamos savarankiškos procedūros, auditoriaus tikslas yra nustatyti ar sąskaitų likučiai ar sandoriai yra teisingai užfiksuoti ir atspindi bendruosius apskaitos principus. Atlikdamas tokį vertinimą, auditorius tyrinėja ar klaida vertine išraiška viršija toleruojamą paklaidą. Tokiu atveju naudojama atranka vadinama kintamųjų imtimi.

## IŠVADOS

Moksliniuose šaltiniuose dažniausiai nagrinėjamas klausimas, susijęs su finansinių ataskaitų audito atrankos metodų pasirinkimu – kokią audito atrankos metodiką tikslinga ir efektyvu naudoti. Nustatyta, jog praktikoje nestatistiniai metodai labiau paplitę negu statistiniai. Abu metodai tiek statistinis, tiek nestatistinis, remiasi fundamentalia atrankos teorija. Profesinėje veikloje taikomi audito standartai nustato, kad imtis turi būti apytiksliai tokio pat dydžio nežiūrint į tai ar naudojamas statistinis, ar nestatistinis atrankos metodas.

Atrankos rizika – tai galimybė, kad sprendimai padaryti remiantis atrankos pavyzdžiais skirsis nuo išvadų, kurios galėtų būti padarytos remiantis visa nagrinėjama visuma. Atrankos klaida atsiranda, kai atrankos pavyzdys atrinktas iš visumos tinkamai nereprezentuoja visumos. Atrankos rizika yra atrankos klaidos tikimybė. Nereprezentuojantis

pavyzdys – tai atrankos vienetas, kuris iš esmės skiriasi nuo kitų visumos vienetų viena ar daugiau esminių, dominančių vartotoją, savybių. Atrankos rizika niekada negali būti visiškai išeliminuoata, aišku, išskyrus tuos atvejus, kai tikrinami visi visumos vienetai. Tačiau atrankos rizika gali būti kontroliuojama ir sumažinama iki minimalaus lygio.

Atrankos procese išskiriami tokie trys atrankos kontrolės žingsniai: tinkamo atrankos dydžio nustatymas; užtikrinimo, kad visi atrankos vienetai turi turėti vienodas galimybes būti atrinktais; atrankos rezultatų vertinimas.

Pagal vidaus kontrolės nagrinėjimo ir vertinimo pobūdį, auditoriaus tikslas yra nustatyti ar vidaus kontrolės procedūros funkcionuoja efektyviai finansinių ataskaitų reikšmingų iškraipymų prevencijos ir nustatymo požiūriu. Atlikdamas vertinimą, auditorius domisi ar vidaus kontrolės procedūrų nevykdymo lygis (t.y. nukrypimo norma) neviršija auditoriaus profesiniu sprendimu suformuoto leistino lygio (t.y. toleruojamos nukrypimų normos). Tokiomis sąlygomis naudojama atranka yra vadinama požymių atranka. Kai naudojamos savarankiškos procedūros, auditoriaus tikslas yra nustatyti ar sąskaitų likučiai ar sandoriai yra teisingai užfiksuoti ir atspindi bendruosius apskaitos principus. Atlikdamas tokį vertinimą, auditorius tyrinėja ar klaida vertine išraiška viršija toleruojamą paklaidą. Tokiu atveju naudojama atranka vadinama kintamųjų imtimi.

## LITERATŪRA

1. American Institute of Certified Public Accountants (2001) *Audit Sampling*. New York: AICPA.
2. Arens A. A., Loebbecke J. K. (1997). *Auditing an integrated approach. Seventh Edition*. 823 p.
3. Carmichael D.R., Willingham John J. *Auditing Concepts and methods*, 1989 New York McGraw-Hill Book Company p.591
4. Cosserrat Graham W., Rodda Neil *Modern auditing (2009)* John Wiley & Sons, Ltd. ISBN 978-0-470-31973-4 p.733
5. Colbert J. L. (1994). *Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors*. Managerial Auditing Journal, Vol. 9, Iss: 5. 3 – 7 p.
6. Hall T.W, Huton J.E, Pierce B.J. „Sampling Practices of Auditors in Public Accounting, Industry and Government“ *Accounting Horizons*, June 2002, p. 129.

7. Gray, R. (1991) Evidence and judgment, in M. Sherer and S. Tinley (eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman, Publishing, pp.131–143.
8. Grobstein M.,Loeb S.E., Neary R. D. *Auditing A risk analysis approach* 1985 ISBN 0-256-02791-9
9. Konrath, Larry F. *Auditing concepts and Applications: A Risk – Analysis Approach. 1993 West Publishing Company, 2 nd ed. ISBN 0-314-01099-8 p. 815.*
10. Knechel W. R. (2001). *Auditing, Assurance & Risk, Second Edition.* 732 p.
11. Koskivaara E. (2004). *Integrated analytical procedures into the continuous audit environment*, Vol. 3, No 3. 331–346 p.
- (Pixley, F. W. *Auditors: Their Duties and Responsibilities*, Effingham, Wilson, London, 1881.
12. Lee T. (1993) *Corporate Audit Theory*. Chapman & Hall, London, p.172
13. Lee M., Colbert J. L. (1997). *Analytical procedures: management tools for monitoring controls*. *Managerial Decision* 35/5. 396–397 p.
14. Louwers T.J., Ramsay R.J., Sinason D.H., Strawser J.R. *Auditing and Assurance Services (2008)* McGraw-Hill Irwin ISBN – 13:978-0-07-337936-4 p. 864.
15. Lietuvos Respublikos Audito įstatymas (2011). Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=413791](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=413791). (žiūrėta 2013 m. sausio 11 d.).
16. Mackevičius, J. Raziūnienė D. (2011) *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. VU leidykla, ISBN 987-9955-634-37-9, p. 220.
17. Mackevičius Jonas. (2001) *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. – Vilnius: TEV, 827 p.
18. Mackevičius J. (2004). *Audito įrodymai – pagrindas auditoriaus nuomonei pagrįsti*. Teisė 52. 70–80 p.
19. Mautz, R.K. and Saraf, H.A. (1961) *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, Sarasota, FL, p. 74.
20. Messier W.F., Glover S.M., Prawitt D.F. *Auditing and Assurance Services : A systematic approach (2008)* McGraw Hill p.787 ISBN 978-0-07-128408-0 p. 786.
21. Rezaee Z., Elam R., Sharbatoghlie A. (2001). *Continuous auditing: the audit of the future*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Iss: 3. 150–158 p.
22. Robertson Jack C. *Instructors Resource Guide with Solutions to accompany Auditing* Homewood:IRWIN, 1993 m. p 1124.
23. Robertson Jack C. *Auditing* 7 ed. Homewood:IRWIN, 1993 m. p 1124.
24. Taylor D. H. and Glezen G. W., *Auditing :Integrated Concepts and Procedures*. Fourth Edition. – New York :John Wiley & Sons. – 1988. ISBN 0-471-88721-8. p. 905
25. Tarptautiniai audito standartai galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: [www.lar.lt](http://www.lar.lt).
26. Waltz J. R., Park R. C. *Evidence Cases and materials* – eighth edition Westbury, New York The foundation press, Inc. 1995, ISBN 1-56662-189-5.

## CONCEPTUAL FRAMEWORK OF THE STATISTICAL AND NONSTATISTICAL SAMPLING IN THE FINANCIAL STATEMENT AUDITING

Daiva Raziūnienė

### S u m m a r y

The main purpose of sampling is to obtain evidence about account balance or transaction class without examining each individual item or transaction. The risk is that the sample examined might not be representative of the population from which the sample is drawn. Statistics tells us much about how to make sure that our sample is sufficiently large to provide the required level of knowledge about the account balance or transaction class. Auditors sometimes use statistical sampling techniques in their sample tests. However, non-statistical sampling is also commonly adopted, often using the principles of statistical theory in the planning of the sample test.

In examining the sample, it must be remembered that it is representative of the population and that its purpose is to assess the extent to which deviations or errors could be present in the population from which the sample is drawn.

The major statistical sampling techniques used by auditors are attribute sampling plans, variables sampling plans and monetary unit sampling.

Non statistical sampling is widely used and provides valid evidence. Reasons for its widespread use includes its lower training costs, its ease of use and the fact that the auditors often base adjustments on a qualitative assessment irrespective of the sampling method employed.

# KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO PROBLEMAS IR JŲ SPRENDIMO BŪDAI

Živilė Simonaitytė

asistentė, daktarė

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 68372273

El. paštas: zivile.simonaityte@ef.vu.lt

---

***Anotacija.** Auditas – tai veiklos sritis, kurioje neišvengiama rizika. Ištyrus pagrindines auditų veikiančias rizikas, nustatyta, kad kontrolės rizikos vertinimo tobulinimas yra pagrindinis veiksnys siekiant suvaldyti netinkamo darbo atlikimo ir neigiamų padarinių rizikas, neproporcingai nepadidinant auditoriaus darbo atlikimo apimčių. Ištyrus atestuotų Lietuvos auditorių kontrolės rizikos vertinimo praktiką, identifikuoti pagrindiniai vertinimo sunkumai ir tobulintos sritis. Remiantis šiais rezultatais identifikuoti vertintini kontrolės rizikos elementai, užtikrinantys efektyvų tinkamų audito rezultatų pateikimą.*

***Reikšminiai žodžiai:** Kontrolės rizika, vidaus kontrolės vertinimas.*

---

## ĮVADAS

2001 m. pasaulį sukrėtė Enron skandalas. Po jo, tiek JAV, kiek Europos Sąjungos, tiek ir kitos valstybės ėmėsi koreguoti savo teises apskaitos ir audito sistemas. JAV priimtas Sarbanes – Oxley aktas, Europos Sąjungoje atnaujintos pagrindinės direktyvos. Po šių reformų audito pasaulyje didelių permainų nebuvo, tačiau banko „Lehman Brothers“ žlugimas davė startą naujai finansinei krizei, kuri skaudžiai paveikė ir audito profesiją – ne tik dėl prarastų klientų ir pajamų, bet dėl kompanijų, apie kurių finansinių ataskaitų rinkinius buvo pareikšta besąlyginė nuomonė, bankrotų. Tarp šių įmonių pateko tokios garsios kompanijos kaip Airijos bankas „Anglo“, Indijos kompiuterinių paslaugų įmonė „Satyam“, Japonijos fotoaparatu gamintoja „Olympus“, Jungtinių Amerikos Valstijų korporacija „Autonomy Corporation“, o šių įmonių auditai buvo atliekami pasaulio didžiausių audito įmonių: „Ernst & Young“, „PricewaterhouseCoopers“, „KPMG“, „Deloitte & Touche“. 2008 m. įvykęs banko „Lehman Brothers“ žlugimas

ir jo padariniai pasiekė ir Lietuvą, kurioje vienas po kito sekė banko „Snoras“ ir „Ūkio bankas“ bankrotai. Po šių skandalų tiek pasaulyje, tiek Lietuvoje vėl imta kalbėti apie audito poreikį, rezultatų naudingumą, literatūroje daugiau diskutuojama apie audito lūkesčių spragą, suinteresuotos pusės teikia įvairius komentarus ir pasiūlymus.

Auditorius, pareiškdamas nuomonę apie įmonės finansinių ataskaitų rinkinį, turi įvertinti ir įmonės veiklos tęstinumo problemas, todėl 2008 m. prasidėjusi krizė privertė grįžti prie audito kokybės problemų. Peržiūrėjus auditą prižiūrinių valstybinių įstaigų išvadas dėl pastaruoju metu bankrutavusių įmonių auditų, identifikuota, kad auditoriai, kurie buvo atsakingi už minėtus auditus nesilaikė skepticizmo požiūrio ir nesurinko pakankamų bei tinkamų audito įrodymų, kad sumažintų audito metu nustatytas rizikas iki priimtina žemo lygio. Tai rodo, kad didžiausias trukdis auditoriui pareikšti realią situaciją atspindinčią nuomonę yra audito rizika. Pirmą kartą sisteminis požiūris į audito riziką pateiktas 1983 metais – Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterijų institutas paskelbė visuotinai priimtina audito rizikos modelį – klasikinį audito rizikos modelį. Vėliau įvairūs užsienio ir Lietuvos mokslininkai (*Dodge, 1992, Robertson, 1993, Beatie, Fearnley, Brandt, 2005, Turner, Mock, Srivastava, 2003, Jodelienė, 2010*) siūlė savas modelio interpretacijas, tačiau jų egzistavimas neužtikrino, kad auditoriai, kurie atliko bankrutavusių įmonių auditus, pareikštų tinkamą auditoriaus nuomonę. Dėl šių priežasčių turi būti siūlomas ne audito rizikos modelio modifikavimas, o klasikinio audito rizikos modelio elementų tobulinimas.

Įvertinus pastaraisiais metais itin pagausėjusį įmonių, kurių finansinių ataskaitų rinkiniai buvo audituoti ir apie kuriuos buvo pareikšta besąlyginė nuomonė, bankrotų skaičių, įmonių veiklos sudėtingumą, technologinių procesų plėtrą, auditorius nebeturi pajėgumų įvertinti įgimtos rizikos. Neaptikimo rizikos tobulinimas taip pat nevertintinas, nes siekiant sumažinti šią riziką, reikia smarkiai didinti auditoriaus darbo apimtis. Taigi, norint reaguoti į pastarųjų metų įvykius verslo pasaulyje ir suvaldyti audito riziką, reikia tobulinti kontrolės rizikos vertinimą. Kontrolės rizika – tai tas audito rizikos elementas, kurio vertinimą modifikavus, galima pasiekti kokybinio audito rizikos vertinimo pagerinimo.



**Tyrimo objektas** – kontrolės rizikos vertinimas.

**Tyrimo tikslas** – ištirti finansinio audito atlikimo tobulinimo galimybes vertinant kontrolės riziką. Tyrimo uždaviniai:

- 1) ištirti Lietuvos auditorių kontrolės rizikos vertinimo praktiką;
- 2) identifikuoti kontrolės rizikos elementus.

**Tyrimo metodai** – sisteminė literatūros šaltinių analizė, sintezė, lyginimas, apibendrinimas, empirinis tyrimas naudojant anketinės apklausos metodą.

## 1. LIETUVOS AUDITORIŲ KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO PRAKTIKA

Siekiant išsiaiškinti kontrolės rizikos nustatymo problemos praktikoje aktualumą, buvo atliktas kontrolės rizikos vertinimo tyrimas. Organizuojant tyrimus svarbu tinkamai nusakyti tiriamąją visumą. V. Pranulis (1998) tiriamąją visumą apibrėžia kaip aibę išskirtų pagal tam tikrą požymį objektų, iš kurių norima gauti informacijos. Remiantis šia formuluote, šio tyrimo tiriamoji visuma – Lietuvos Respublikos atestuoti auditoriai, kurie dirba audito įmonėse. Atestuotas auditorius (*LR audito, 1999*) – tai fizinis asmuo, turintis LR audito įstatymo tvarka suteiktą atestuoto auditoriaus vardą. Remiantis Lietuvos Respublikos audito įstatymu (1999) auditą gali atlikti tik auditorius, kuriam suteiktas atestuoto auditoriaus vardas. Šiuo metu (2014 m. rugpjūčio 27 d. duomenimis) Lietuvoje veikia 171 audito įmonė, jose dirba 257 atestuoti auditoriai (*Lietuvos auditorių, 2014*). Visuomos elementai tyrimui buvo pasirinkti vykdant tikimybinę atsitiktinę atranką, kai visi audito įmonėse dirbantys atestuoti auditoriai turėjo vienas galimybes patekti į atranką, neatsižvelgiant į jų savybes ar skirtumus (Čekanavičius, Murauskas, 2000). Remiantis šiuo visuomos suvokimu, tyrimo visumą sudaro 257 atestuoti auditoriai, kurie dirba audito įmonėse.

Atrankinio tyrimo rezultatai visada turi didesnę ar mažesnę neapibrėžtumą, kuris gali būti sumažintas, o daromų išvadų tikslumas padidintas, padidinus atrankos dydį. Kuo didesnis atrankos dydis, tuo tikslesni tyrimo duomenys, tačiau tyrimo atlikimas sudėtingėja. Svarbu nustatyti minimalų atrankos dydį, kuris užtikrins reikiamą tyrimo patikimumą. Minimalus atrankos dydis ( $n_{min}$ ) apskaičiuojamas pagal formulę (*Martišius, 1997*):

$$n_{\min} = \frac{z_{\alpha}^2 N p (1 - p)}{(\Delta p)^2 (N - 1) + z_{\alpha}^2 p (1 - p)}$$

kur:

$N$  – visumos dydis; tiriama 257 auditoriai;

$p$  – požymio tikimybė; kadangi dažniausiai požymio tikimybė yra nežinoma, nustatomas  $p$  dydis yra 0,5 (*Martišius, 1997*);

$\Delta p$  – požymio dalies paklaida; pasirinkta atliekamą tyrimą daryti su 10 proc. paklaida;

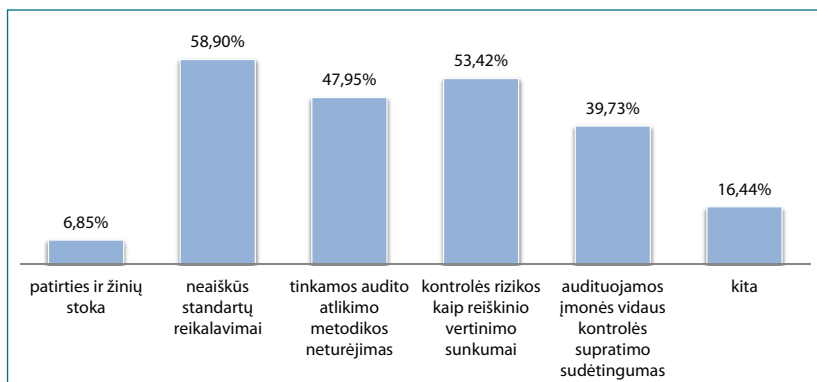
$z_{\alpha}$  – normalioji skirstinio koeficientas; priimta, kad tyrimo rezultatus gausime su 95 proc. tikimybe, tokiu atveju normaliojo skirstinio koeficientas yra 1,96.

Remiantis formule, buvo gauta, kad  $n_{\min}$  yra 70, t.y. norint rezultatus gauti su 95 proc. tikimybe bei 10 proc. paklaida, duomenys turi būti surinkti iš mažiausiai 70 atestuotų auditorių. Pasirenkant duomenų rinkimo metodą, buvo įvertinta, kad apklausa, lyginant su kitais duomenų rinkimo metodais, pasižymi gana dideliu patikimumu (*Kardelis, 2002*). Didžiausias efektyvumas ir respondentų anonimiškumas bus pasiektas apklausos anketą respondentams išsiunčiant elektroniniu paštu. Šis būdas taip pat sumažina reikiamo laiko skyrimą ir užtikrina aukštą duomenų patikimumą.

2015 metų kovo mėnesį buvo išplatinta 120 anketų, kurių 73 buvo grąžintos. Atsakymo lygis apskaičiuojamas kaip atsakiusiųjų respondentų skaičiaus ir visų pasirinktų respondentų skaičiaus santykis (*Čekanavičius, Murauskas, 2004*), kuris yra 0,61, o sisteminga paklaida nėra didelė. Atsižvelgiant į tai, kad nustatyta tyrimo imtis yra 70, o gautų anketų skaičius yra didesnis, atliktos apklausos rezultatus galima laikyti reprezentatyviais. Rezultatai gauti su 95 procentų tikimybe ir 10 proc. paklaida.

Nagrinėjant surinktus duomenis nustatyta, kad 93,15 proc. apklaustųjų auditorių turi didesnę nei 3 metų auditoriaus darbo patirtį, o šioje dalyje 56,16 proc. sudaro auditoriai, kurie turi didesnę nei 10 metų auditoriaus darbo patirtį. Analizuojant atliekamų per metus auditų skaičių, nustatyta, kad 75,34 proc. tirtų auditorių atlieka daugiau kaip 20 auditų per metus, o iki 5 penkių auditų per metus atlieka tik 4,11 proc. auditorių. Įvertinus šiuos rezultatus, galima teigti, kad apklausoje dalyvavę auditoriai turi pakankamą darbo patirtį, gerai supranta tyrimo objektą ir yra aukštos kvalifikacijos.

Daugiau kaip 2/3 (68,49 proc.) tyrime dalyvavusių auditorių nurodė, kad kontrolės rizikos vertinimas audito metu yra svarbus, 23,29 proc. nurodė, kad kartais, o 65,75 proc. tirtųjų auditorių nurodė, kad kiekvieno finansinio audito metu vertina kontrolės riziką. Nepaisant to, kad dauguma auditorių supranta kontrolės rizikos vertinimo poreikį ir vertiną ją auditų metu nebuvo nei vieno respondento, kuris nurodytų, kad vertinant šią riziką nesusiduria su sunkumais: 86,30 proc. respondentų nurodė, kad sunkumais vertindami kontrolės riziką susiduria visada, o likusieji – kartais. Šie tyrimo duomenys patvirtina ir kitų panašių tyrimų (Jodelienė, 2010, Eimanavičiūtė, Kustienė, 2014) rezultatus, kurie rodo, kad Lietuvos auditoriai susiduria su įvairiomis problemomis vertindami audito riziką ir jos elementus. Tai rodo, kad nepaisant auditorių patirties ir daugelio auditų atlikimo kontrolės rizikos vertinimas vis dar yra sudėtingas ir lieka neišskumų kaip tai reikėtų atlikti tinkamai. Atliktas tyrimas parodė, kad pagrindinės priežastys, kurios lemia kontrolės rizikos vertinimo sudėtingumą yra neišskūs standartų reikalavimai ir kontrolės rizikos kaip reiškinio vertinimo sunkumai (1 pav.).



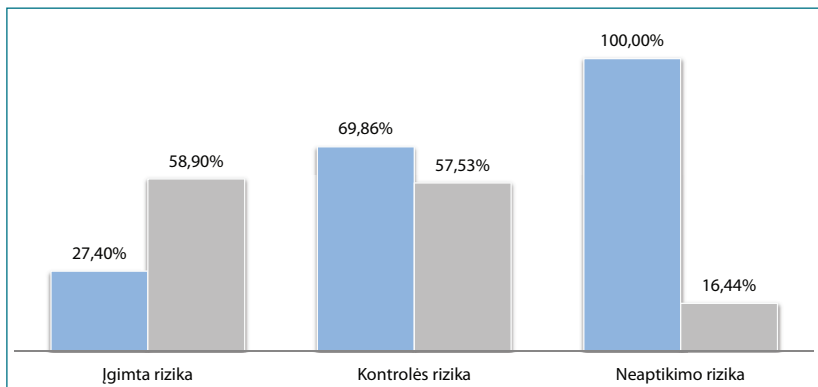
**1 pav.** Sunkumų įvertinti kontrolės riziką priežastys

Šaltinis: sudaryta autorės.

Kaip matosi iš 1 paveikslą pagrindiniai kontrolės rizikos vertinimo sunkumai yra neišskūs standartų reikalavimai ir kontrolės rizikos kaip reiškinio vertinimo sunkumai, atitinkamai 58,90 proc. ir 53,42 proc., tačiau kontrolės rizikos vertinimą veikia ir kitos priežastys: tinkamos audito metodikos neturėjimas (47,95 proc.), audituojamos įmonės vidaus kontrolės

supratimo sudėtingumas (39,73 proc.), patirties ir žinių stoka (6,85 proc.), kitos priežastys (16,44 proc.). Nustačius, kad daugiausiai respondentų kaip sunkumus kontrolės rizikos vertinimui nurodė neaiškius standartų reikalavimus, kontrolės rizikos kaip reiškinio vertinimo sunkumus ir tinkamos audito metodikos neturėjimą, vertinama, kad kontrolės rizikos vertinimas turi būti tobulinamas ir aiškinamas. Ši teiginį pagrindžia ir tai, kad net 39,73 proc. auditorių neturi audito rizikos vertinimo metodikos, o tie, kurie turi metodiką, naudoja tiek Lietuvos auditorių rūmų platinamą metodiką (27,27 proc.), tiek savo sukurtą metodiką (38,64 proc.), tiek audito įmonių tinklo, kuriam priklauso metodiką (29,55 proc.). Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad apklausoje dalyvavę auditoriai nemano, kad jų šiuo metu naudojama metodika yra tinkama vertinant kontrolės riziką, kas rodo problemos egzistavimą praktikoje ir būtinumą šią problemą spręsti.

Tiriant audito rizikos komponentų vertinimą auditorių praktikoje nustatyti rezultatai, kurie pateikiami 2 paveiksle.



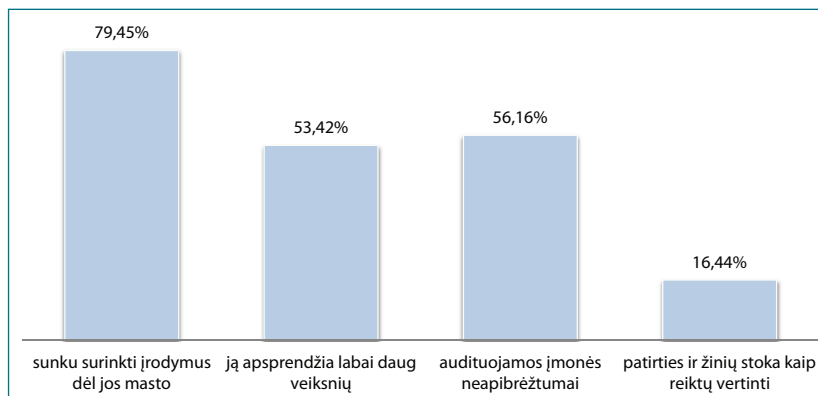
**2 pav.** Kontrolės rizikos komponentų vertinimas auditorių praktikoje

Šaltinis: sudaryta autorės.

2 paveiksle mėlyna spalva pažymėtas atsakymas į apklausos klausimą – kokius audito rizikos komponentus vertinate, o pilka – į klausimą – kurių iš rizikų įvertinti sunkiausia. Kaip matosi iš paveikslo, visi apklausoje dalyvavę auditoriai vertina neaptikimo riziką, t.y. atlieka savarankiškas audito procedūras, o įgimtą riziką vertina tik 27,40 proc. auditorių. Kadangi mažiausiai auditorių vertina įgimtą riziką ir daugiausiai jų susiduria su sunkumais ją

vertindami (58,90 proc.), tai patvirtina audito rizikos vertinimo modifikavimą, kuriuo nustatyta, kad įgimta rizika gali būti apskritai nevertinama audito metu. Tyrimo metu nustačius, kad 57,53 proc. apklaustųjų auditorių susiduria su problemomis vertindami kontrolės riziką, patvirtinta, kad kontrolės rizikos vertinimo tobulinimas turi būti atliekamas ir gali suteikti didžiausios pridėtinės vertės bendram audito patikimumo didinimui.

Siekiant sukurti prielaidas kontrolės rizikos vertinimo tobulinimui, buvo tirtos pagrindinės problemos, su kuriomis susiduria auditoriai atlikdami kontrolės rizikos vertinimą. Veiksniai, apsprendžiantys auditorių nurodytos sunkiausiai įvertinamos rizikos nustatymą, pateikiami 3 paveiksle.

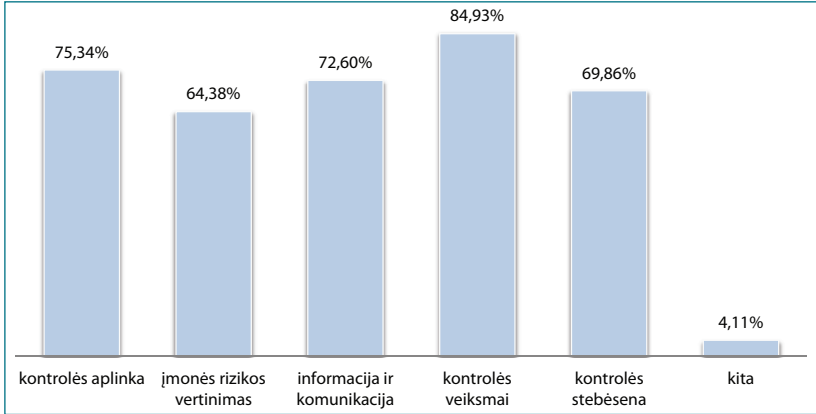


**3 pav.** Pasirinkto audito rizikos komponento vertinimo sunkumai

Šaltinis: sudaryta autorės.

Kaip matosi iš 3 paveikslo pagrindinės priežastys, kodėl sunku įvertinti auditoriaus pasirinktą audito rizikos komponentą yra tai, kad sunku surinkti įrodymus dėl komponento masto. Įvertinus tai, kad daugiau negu pusė (57,53 proc.) auditorių nurodė, kad susiduria su sunkumais vertindami kontrolės riziką, daroma išvada, kad būtent audito įrodymų rinkimo palengvinimas turėtų būti patobulintas siekiant nustatyti šią riziką. Auditoriai taip pat nurodė, kad sunkumus lemia tai, kad komponento vertinimą apsprendžia daug veiksnių (53,42 proc.) ir sunkumai susiję su audituojamos įmonės neapibrėžtumais (56,16 proc.), todėl kuriant tobulinant kontrolės rizikos vertinimą turi būti atsižvelgta į aiškų ir galutinį vertinimo veiksnių apibrėžimą bei įvardijimą, kurie audituojamos įmonės

aspektai turi būti įvertinti siekiant nustatyti kontrolės rizikos lygį. Siekiant įvertinti šiuos elementus tyrimo metu buvo klausiama kokie, auditorių nuomone, elementai turėtų būti vertinami nustatant kontrolės riziką. Auditorių nuomonė dėl šių elementų pateikiama 4 paveiksle.



**4 pav.** Auditorių nuomonė dėl vertintinų elementų nustatant kontrolės riziką  
Šaltinis: sudaryta autorės.

4 paveiksle parodyta, kad svarbiausiu elementu, kurį reikia vertinti audito metu auditoriai laiko kontrolės veiksmus (84,93 proc.), tačiau taip pat svarbūs ir kiti elementai: kontrolės aplinka (75,34 proc.), informacija ir komunikacija (72,60 proc.), kontrolės stebėsena (69,86 proc.), įmonės rizikos vertinimas (64,38 proc.). Šie elementai atitinka COSO (1992) modelio elementus, taip pat yra nurodyti tarptautiniuose audito standartuose (2009), kas rodo, kad auditoriams svarbu, kad naudojamas kontrolės rizikos vertinimo modelis atitiktų jiems keliamų reikalavimų nuostatas ir nereiktų atliktu vertinimo modifikuoti ir papildomai pritaikyti prie reikalavimų nuostatų. Šią išvadą patvirtina tai, kad kitus elementus (ne tarptautinių audito standartų) kaip vertintinus nurodė tik 4,11 proc. auditorių.

Atliktas empirinis tyrimas patvirtino kontrolės rizikos vertinimo svarbą atliekant auditą ir parodė, kad auditoriai susiduria su kontrolės rizikos vertinimo problemomis. Tai rodo, kad reikalingas kontrolės rizikos vertinimo tobulinimas, kuris atspindėtų sisteminių požiūrį į kontrolės riziką. Svarbu, kad mokslinių tyrimų rezultatai kontrolės rizikos vertinimo

srityje būtų pritaikomi praktikoje, todėl turi būti atsižvelgiama į pagrindinius atlikto tyrimo rezultatus, kurie parodo pagrindines auditorių praktikas ir kontrolės rizikos vertinimo tendencijas.

## 2. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO ELEMENTAI

Siekiant įvertinti kontrolės riziką reikia įvertinti įmonės vidaus kontrolę susijusią su finansinės atskaitomybės rengimu. Literatūroje sutariama, kad vidaus kontrolė yra sistema. Šią sistemą, kaip ir bet kurią kitą, sudaro tam tikros dalys ar elementai, kurių veikimas ir tarpusavio sąveika užtikrina bendrą efektyvų sistemos veikimą. Vieningos nuomonės, kokie elementai sudaro vidaus kontrolės sistemą nėra (*Chen, Huang, Shih, 2006*). 1 lentelėje pateikiamos autorių nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos sudėtinių dalių skaičiaus bei pačių elementų, analizė.

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Išskirti vidaus kontrolės sistemos elementai / Autoriai	Kontrolės aplinka	Kontrolės procedūros <sup>1</sup>	Apskaitos sistema	Turto apsauga	Rizikos vertinimas	Informacinė sistema	Vidaus auditas	Informacijos perdavimas	Kontrolės priemonių stebėjimas	Ryšiai	Personalas	Biudžetai
Dunn, 1996	X	X										
Skobara, 1998	X	X										
Taylor, Glezen, 1998	X	X	X									
O'Reilly, Hirsch, Defliese, Jaenicke, 1990	X	X	X									
Robertson, 1993	X	X	X									
Mackevičius, 2001	X	X	X	X								
Kanapickienė, 2001	X	X			X	X <sup>2</sup>	X					
Arens, Elder, Beasley, 2012	X	X			X			X	X			
Lakis, 2007	X	X			X	X			X			
Mackevičius, 2009	X	X			X	X			X			
Curtis, Wu, Craig, 2000	X	X			X	X			X	X		
Sonin, 2007	X <sup>3</sup>	X	X <sup>4</sup>								X	X
<b>Iš viso:</b>	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Dunn, 1996, Skobara, 1998, Taylor, Glezen, 1998, O'Reilly, Hirsch, Defliese, Jaenicke, 1990, Robertson, 1993, Mackevičius, 2001, 2009, Kanapickienė, 2001, Arens, Elder, Beasley, 2012, Lakis, 2007, Curtis, Wu, Craig, 2000, Sonin, 2007.

<sup>1</sup> Dalis priskirtų autorių išskiria elementą „Kontrolės veiksmas“.

<sup>2</sup> Išskirtas elementas „Informacinė (apskaitos) sistema“.

<sup>3</sup> Išskiriami du elementai „Organizacija“ ir „Politika“.

<sup>4</sup> Išskiriami du elementai „Apskaita“ ir „Atskaitomybė“.

Įvairiuose literatūros šaltiniuose galima rasti skirtingų nuomonių apie vidaus kontrolės sistemos elementus. Skiriasi tiek vidaus kontrolę sudarančių elementų skaičius, tiek jų apibrėžimai. Remiantis 1 lentelėje pateikta informacija vidaus kontrolės sistemą sudarančių elementų skaičius gali svyruoti nuo dviejų iki septynių. Taigi, vieningo sutarimo, kas sudaro vidaus kontrolės sistemą tarp autorių nagrinėjančių šį aspektą nėra. Siekiant nustatyti, kokia vidaus kontrolės sistema būtų tinkamiausia, išanalizavus skirtingų autorių pateikiamus vidaus kontrolės sistemos elementus pabrėžiamos penkios pagrindinės (esminės) ir dažniausiai išskiriamos vidaus kontrolės sistemos sudėtinės dalys: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros, informacinė ir apskaitos sistemos arba informacija ir komunikacija, kontrolės priemonių stebėjimas. Atlikta auditorių apklausa parodė, kad auditoriai audito metu vertindami kontrolės riziką taip pat dažniausiai vertina šiuos penkis elementus. Vertinant šių elementų pakankamumą atsižvelgtina į tai, kad spartūs konkurencinės aplinkos pasikeitimai verčia įmones pakankamai greitai prisitaikyti prie pakitusių reikalavimų, todėl jos privalo keisti ir gerinti veikiančią vidaus kontrolės sistemą (*Cooper, Gendron, 2001*). Jeigu sistema susideda tik iš kelių stambių elementų, juos modifikuoti yra sunkiau, todėl vidaus kontrolės sistemos, sudarytos iš dviejų, trijų ar keturių elementų, nepakanka. Sudarius sistemą iš mažai elementų ir keičiant kurį nors vieną iš jų reikia smarkiai keisti visą sistemą, o dažniausiai tokie esminiai pokyčiai reikalauja daugybės ne tik finansinių, bet ir kitų išteklių. Todėl vertinama, kad optimaliausia vidaus kontrolės sistema yra apimanti mažiausiai penkis elementus. Tokia sistema galėtų padėti įmonėms valdyti riziką bei pagreintintų efektyvius, veiksmingus valdymo procesus bei reikalingus jų pakeitimus. Kitas penkių elementų vidaus kontrolės modelio privalumas yra jo sutapimas su COSO (1992) modeliu, kuris turi būti naudojamas tiek pagal tarptautinius audito, tiek pagal JAV, tiek pagal Australijos standartus (*AICPA, 2007; Tarptautiniai audito, 2009; ASA, 2014*). Tai reiškia, kad auditorius, atlikdamas įmonės vidaus kontrolės sistemos vertinimą pagal galiojančius audito standartus neturi jo modifikuoti ir atlikti papildomų procedūrų tam, kad atitiktų standartų nuostatas.

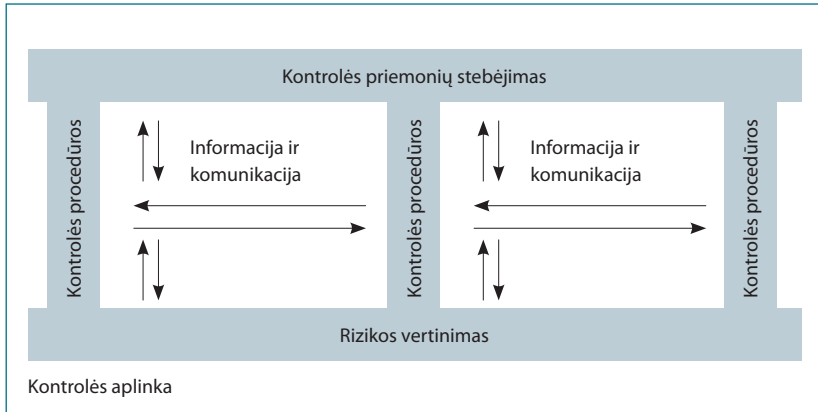
Siekiant sudaryti kontrolės rizikos vertinimą svarbu nustatyti kaip šie penki elementai turėtų tarpusavyje sąveikauti: ar visi šie elementai turi



vienodą svarbą vidaus kontrolės sistemoje, ar vieno elemento veikimas / neveikimas turi įtakos kito elemento veikimui / neveikimui ir pan. Analizuotų autorių darbuose skiriasi ne tik elementų skaičius, bet ir sąryšio tarp vidaus kontrolės sistemos dalių vaizdavimas. Kai kurie autoriai vaizduoja vidaus kontrolės sistemą sudarytą iš elementų, kurie pateikiami piramidės principu (*Knechel, 2001*), t.y. nurodo, kad vienas vidaus kontrolės sistemos elementas gali egzistuoti tik tuo atveju, kai egzistuoja kitas. Sutinkamas ir vidaus kontrolės sistemos elementų vaizdavimas kaip stalo su kojomis – sulūžus nors vienai stalo kojai, sugrius arba susvyrus ir pats stalas. Dar vienas galimas vaizdavimo variantas – tai vidaus kontrolės elementų išdėstymas kaip skėčio ar trikampio, kurio pagrindą sudaro kontrolės aplinka, apgaubianti vidaus kontrolės sistemos elementus (*Mackevičius, 2001*). Visi analizuoti vidaus kontrolės sistemos elementų tarpusavio ryšio vaizdavimo būdai galimi, tačiau detaliam nepaaiškina, kodėl toks elementų tarpusavio ryšys buvo pasirinktas. Siekiant surasti ir pagrįsti ryšį tarp jų buvo analizuota vidaus kontrolės elementų prigimtis:

- kontrolės aplinka – tai išorėje esančių, supančių, sąlygojančių ir įtakojančių aplinkybių, jėgų ir objektų visuma;
- rizikos vertinimas – tai pirmasis rizikos valdymo proceso žingsnis, apimantis kiekybinių ir kokybinių reikšmių, susijusių su konkrečia situacija ir atpažinta grėsme, rizikos nustatymą;
- kontrolės procedūros – tai procedūros, apimančios visus svarbiausius procesus ir padedančios užtikrinti priežiūros procesą;
- informacija ir komunikacija – tai ryšys, kuris jungia elementus, užtikrina informacijos tarp jų sklaidimą, dalinimąsi ja;
- kontrolės priemonių stebėjimas – tai analizavimas ir tikrinimas bei vertinimas siekiant nustatyti, ar kiti procesai veikia skandžiai.

Taigi, kontrolės aplinka – tai fonas, kuriame veikia kiti sistemos elementai, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros ir stebėjimas – tai trys žingsniai, kurie atliekami norint užtikrinti efektyvią kontrolę tam tikroje srityje, o informacija ir komunikacija – tai laidai, kurie jungia visas proceso dalis. Išanalizavus siūlomų vidaus kontrolės sistemos elementų prigimtį, siūlomas ryšių tarp šių elementų vaizdavimo principas pateikiamas 5 paveiksle.



**5 pav.** Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų ryšys

Šaltinis: sudaryta autorės.

Siūloma vidaus kontrolės sistemos elementų ryšio schema parodo, kad kontrolės aplinka yra fone visų kitų elementų. Ji visada yra, visų veikiama ir mažiausiai kintanti. Dauguma nagrinėtų autorių nurodo, kad kontrolės aplinka sudaro vidaus kontrolės sistemos pagrindą, įtakoja įmonės tikslų pasiekimą. J. Mackevičius (2001) yra nurodęs, kad kontrolės aplinką galima apibendrinti kaip vyraujančią įmonėje kolektyvinį požiūrį į vidaus kontrolės sistemą, skirtingus faktorius, įtakančius jos sukūrimą, įdiegimą bei įgyvendinimą. Kitaip tariant – tai aplinka, kurioje funkcionuoja vidaus kontrolės sistema, kurioje įmonės darbuotojai pagal pareigines nuostatas atlieka savo darbo funkcijas. Dėl tokios kontrolės aplinkos prigimties ji ir yra pavaizduota fone visų kitų vidaus kontrolės sistemos elementų, nes aplinka, tai ne vidaus kontrolės sistemos pagrindas, o fonas, kuris supa ir daro įtaką visiems kitiems elementams.

Priešingai nei nurodo dauguma nagrinėtų autorių, vidaus kontrolės sistemos pagrindu reiktų laikyti ne kontrolės aplinką, kuri supa viską, o rizikos vertinimą. Rizika dažniausiai siejama su tam tikra nustatyta įvykio nepageidaujama, nelaukiama išsipildymo tikimybe. Kiekviena įmonė neatsižvelgiant nei į jos dydį, nei ypatybes nuolat susiduria su tam tikra rizika. Norint sukurti tinkamą vidaus kontrolės sistemą, reikia šią riziką nustatyti ir sukurti veiksmus ar planus kaip su ja elgtis (šalinti, vengti,

apeiti, kt.). Netinkamai nustatčius rizika dėmesys bus koncentruojamas į ne pačias svarbiausias sritis, todėl visos kitos procedūros nebetenka prasmės, nes net atlikus jas nepriekaištingai, jos neapims to, ką reikėjo apimti.

Kontrolės procedūros – tai aiškiai ir tiksliai apibrėžtos procedūros ir politikos, kurios užtikrina, kad nurodymai būtų vykdomi, imamasi reikalingų veiksmų, kai nustatomi reikšmingi iškraipymai ar šalinama rizika, kuri kelia pavojų įmonės tikslų pasiekimui. Yra autorių, kurie nurodo (*Kanapickienė, 2009*), kad kontrolės veiksmai ir procedūros privalo būti įdiegti visoje įmonėje, visuose lygiuose ir apimti visas jos funkcijas. Nepaisant tokio visapusiškumo vidaus kontrolės procedūros užtikrina reikiamų veiksmų ėmimąsi, tačiau jos turi būti adekvačios, t.y. turi būti nustatomos tik ten, kur yra reikalingos valdyti riziką, bei ten, kur kontrolės procedūros pačios savaime, nėra brangesnės nei jų sukuriama pridėtinė vertė.

Visus vidaus kontrolės elementus jungia ir perduoti informaciją iš vieno elemento į kitą padeda informacija ir komunikacija. Ši vidaus kontrolės sistemos elementą sudaro žmonės, kompiuterinė sistema, apskaitos sistema, programinė įranga, duomenys ir informacija, procedūros bei ryšio priemonės. Tai visuma, skirta informacijai apdoroti, kurti ir skleisti bei sudaryta iš informacijos apdorojimo sistemų ir įmonės resursų, kurie reikalingi, kad ta visuma galėtų efektyviai veikti.

Paskutinis siūlomas vidaus kontrolės elementas – tai kontrolės priemonių stebėjimas. Stebėjimas apima visų kitų elementų priežiūrą ir vertinimą, bei užtikrina, kad atitinkami veiksmai būtų atliekami, kai tai reikalinga. Nors stebėjimo rezultatas gali keisti beveik visus kitus kontrolės elementus (išskyrus aplinką, su kurios egzistavimu dažniausiai reikia susitaikyti ir prie šios aplinkos prisitaikyti), tačiau dažniausiai stebimos yra tik kontrolės procedūros. Nustačius, kad kontrolės procedūros neveikia, veikia nepakankamai arba yra perteklinės yra analizuojama, kokios to priežastys. Atitinkamai rezultatai gali veikti ne pačias kontrolės procedūras, bet ir kitus kontrolės sistemos elementus. Pavyzdžiui nustatčius, kad nėra tikrinamas pakankamas funkcijų atskyrimas tarp darbuotojų, gali būti įvertinta, kad tą lemia ne nepakankamas darbuotojo, atsakingo už tikrinimą, atsakingumas ar pareigų vykdymas, o tokios priežastys kaip pakankamas personalo, kuris reikalingas skirtingoms funkcijoms vykdyti, nebuvimas.

Apibendrinant, siūloma vertinant kontrolės riziką naudoti penkių elementų vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelį, kurio elementai yra kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija, kontrolės priemonių stebėjimas. Toks elementų naudojimas užtikrina pakankamą modelio lankstumą ir gebėjimą prisitaikyti prie reikalingų pokyčių, atitinka dažniausiai naudojamų audito standartų nuostatas, todėl taupo išteklius, bei įgalina auditorių įsivaizduoti visą vidaus kontrolės sistemą, kuri veikia ir daro įtaką įmonei.

## IŠVADOS

Siekiant nustatyti kontrolės rizikos vertinimo problemas buvo atlikta atestuotų Lietuvos auditorių apklausa. Atliktoje apklausoje dalyvavę auditoriai turi pakankamą darbo patirtį, gerai supranta tyrimo objektą ir yra aukštos kvalifikacijos. Nepaisant auditorių patirties ir daugelio auditų atlikimo kontrolės rizikos vertinimas vis dar yra sudėtingas ir lieka neaiškumų kaip tai reikėtų atlikti tinkamai. Atliktas tyrimas parodė, kad pagrindinės priežastys, kurios lemia kontrolės rizikos vertinimo sudėtingumą yra neaiškūs standartų reikalavimai ir kontrolės rizikos kaip reiškinio vertinimo sunkumai. Dalis auditorių neturi audito rizikos vertinimo metodikos, o tie, kurie turi metodiką, naudoja Lietuvos auditorių rūmų platinamą metodiką, savo sukurtą metodiką ir audito įmonių tinklo, kuriam priklauso metodiką. Atliktas tyrimas parodė, kad daugiau kaip pusė apklaustųjų auditorių susiduria su problemomis vertindami kontrolės riziką. Sunkumus lemia tai, kad vertinimą apsprendžia daug veiksnių, taip pat sunkumai susiję su audituojamos įmonės neapibrėžtumais. Analizuojant kontrolės rizikos elementus nustatyta, kad svarbiausiu elementu, kurį reikia vertinti audito metu, auditoriai laiko kontrolės veiksmus, tačiau taip pat svarbūs ir kiti elementai: kontrolės aplinka, informacija ir komunikacija, kontrolės stebėseną, įmonės rizikos vertinimas. Šie elementai atitinka COSO (1992) modelio elementus, taip pat yra nurodyti tarptautiniuose audito standartuose (2009), kas rodo, kad auditoriams svarbu, kad naudojamas kontrolės rizikos vertinimo modelis atitiktų jiems keliamų reikalavimų nuostatas ir nereiktų atlikto vertinimo modifikuoti ir papildomai pritaikyti prie

reikalavimų nuostatų. Šią išvadą patvirtina tai, kad kitus elementus (ne tarptautinių audito standartų) kaip vertintinus nurodė tik maža dalis auditorių. Atliktas empirinis tyrimas patvirtino kontrolės rizikos vertinimo svarbą atliekant auditą ir parodė, kad auditoriai susiduria su kontrolės rizikos vertinimo problemomis.

Apibendrinant tyrimo metu identifikuotus auditorių poreikius ir atliktą mokslinės literatūros bei audito standartų analizę siūloma vertinant kontrolės riziką naudoti penkių elementų vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelį, kurio elementai yra kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija, kontrolės priemonių stebėjimas. Kontrolės aplinka – tai fonas, kuriame veikia kiti sistemos elementai: rizikos vertinimas, kontrolės procedūros ir stebėjimas, o informacija ir komunikacija – tai ryšiai, kurie jungia visas proceso dalis. Išanalizavus siūlomų vidaus kontrolės sistemos elementų prigimtį, pasiūlytas ryšių tarp šių elementų vaizdavimo principas, kuris užtikrina pakankamą modelio lankstumą ir gebėjimą prisitaikyti prie reikalingų pokyčių, atitinka dažniausiai naudojamų audito standartų nuostatas, todėl taupo išteklius, bei įgalina auditorių įsivaizduoti visą vidaus kontrolės sistemą, kuri veikia ir daro įtaką įmonei.

## LITERATŪRA

1. AICPA Professional Standards Volume 1 (2007). U.S. Auditing Standard 2366 p. Prieiga per internetą: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm4/document.php?CISOROOT=audit&CISOPTR=24497&CISOSHOW=23286> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
2. Arens, A. A., Elder R. J., Beasley M. S. (2012). Auditing and assurance Services: an integrated approach. 14th edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 872 p.
3. ASA Australian Auditing Standards (2014). Prieiga per internetą: <http://www.auasb.gov.au/Pronouncements/Australian-Auditing-Standards.aspx> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 19 d.).
4. Beatie, V., Fearnley, S., Brandt, R. (2005). Auditor Independence and Audit Risk in UK: a Reconceptualisation. Journal of International Accounting Research, Vol. 4(1), p. 39–71.
5. Chen, H. J., Huang, S. Y., Shih, K. H. (2006). An empirical examination of the impact of risk factors on Auditor's risk assessment. International Journal of Management, Vol. 23, issue 3, part 1, p. 515–528.
6. Cooper, D. J., Gendron, Y. (2001). Power and criteria of control. CA magazine, vol. 134, issue 2, p. 33–43.

7. Committee of Sponsoring Organizations of the Treatway Commission (COSO). (1992). *Internal Control – Integrated Framework*. Coopers & Lybrand, September, Vol. 1–4.
8. Curtis, M., Wu, F., Craig, J. (2000). The components of a comprehensive framework of internal control. *The CPA Journal*. New York: State Society of CPAs. Vol 70, Issue 3, p. 64–76.
9. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2000). *Statistika ir jos taikymai: I knyga*. Vilnius: TEV. 240 p.
10. Dodge, R. (1992). *Quick Guide to the standards and norms of audit*. Nashville: South – Western, 260 p.
11. Dunn, J. (1996). *Auditing. Theory and practice*. Second edition. London: Prentice Hall Europe. 328 p.
12. Eimanavičiūtė, L., Kustienė, A. (2014). Audito rizikos vertinimo problematika: teoriniai ir praktiniai aspektai. *Jaunųjų mokslininkų darbai* Nr. 1 (41), p. 31–37.
13. Jodelienė, R. (2010). *Audito rizikos vertinimo modelis*. Daktaro disertacija. Kaunas: Vilniaus universitetas, 267 p.
14. Kanapickienė, R. (2001). *Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms*. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas, 157 p.
15. Kanapickienė, R. (2009). *Apgaulės rizikos valdymas vidaus kontrolės procese. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija. Nr. 1 (5), p. 60–66.
16. Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodai ir metodologija: vadovėlis*. Kaunas: Judex. 398 p.
17. Knechel, R. W. (2001). *Auditing, Assurance and Risk*. 2nd edition. Canada: Thomson Learning, 732 p.
18. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 386 p.
19. Lietuvos auditorių rūmai (2014). *Audito įmonių, auditorių ir auditoriaus padėjėjų sąrašai*. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?55> (žiūrėta 2015 m. vasario 2 d.).
20. Lietuvos Respublikos audito įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, Nr. 59–1916, aktuali redakcija.
21. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Monografija. – Vilnius: AB „Spauda“, 827 p.
22. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius: TEV 389 p.
23. Martišius, S. (1997). *Statistinių išvadų teorijos pradmenys*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 119 p.
24. O'Reilly, V. M., Hirsch, M. B., Defliese, P. L., Jaenicke, H. R. (1990). *Montgomery's auditing*. New York: John Wiley and Sons. 371 p.
25. Pranulis, V. (1998). *Marketingo tyrimai*. Vilnius: Kronta. 166 p.

26. Robertson, J. C. (1993). Auditing, 7th edition. – Boston: BPI, 814 p.
27. Taylor, D., Glezen, G. (1988). Auditing: Integrated concepts and procedures. Fourth edition. New York: John Wiley and Sons, 149 p.
28. Tarptautiniai audito standartai (2009), aktuali redakcija. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326> (žiūrėta 2015 m. kovo 9 d.).
29. Turner, J. I., Mock, T. J., Srivastava, R. P. (2003). An analysis of the Fraud Triangle. Prieiga per internetą: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.101.4380> (žiūrėta 2015 m. balandžio 7 d.).
30. Скобара, В. В. (1998). Аудит: Методология и организация. Москва: Дело и сервис, 576 стр.
31. Сонин, А. М. (2007). Внутренний аудит. Современный подход. Москва: Финансы и статистика. 64 стр.

## PROBLEMS AND SOLUTIONS FOR DETERMINING CONTROL RISK

Živilė Simonaitytė

### Summary

Audit activity has unavoidable risk. Audit risk refers to the risk that an auditor may come up with wrong opinion about financial statements due to failure to detect material misstatement. Audit risk should be minimized to an appropriate level in order to ensure reliability of the audit work performed. After study of the main audit risk components conclusions about them were made. Inherent risk should be eliminated from audit risk model as nowadays all companies face great risks. Detection risk is dependent on the volume of substantive procedures (increasing the volume increases the price of audit), therefore control risk is the one to improve. Development of control risk evaluation can reduce negative consequences without disproportionately increasing the volume of work auditor had to perform in order to come up with reliable audit opinion.

Examination of Lithuania certified auditors control risk assessment practices revealed that despite the experience of auditors it still remains unclear how control risk assessment should be done properly. The main reasons which lead to uncertainty are unclear requirements in auditing standards and control risk as a phenomenon valuation difficulties. More than half of the auditors encounter problems when assessing control risk. A key elements of control risk assessment are: control environment, risk analysis, information and communication, control activities and monitoring.

After examination of scientific literature and analysis of auditing standards control risk assessment elements were introduced: control environment is the background for running other elements: risk analysis, control activities and monitoring, while information and communication is a relationship that connects all part of the process.

# APPLICATIVE ASPECTS OF THE ANALYTICAL PROCEDURES AT THE PLANNING STAGE RELATED TO THE PROCUREMENT-PAYMENT CYCLE AUDIT

**Svetlana Slobodeanu**

PhD, Certified Auditor  
Academy of Economic Studies of Moldova  
str.Banulescu-Bodoni 61  
Chişinău, Republic of Moldova  
Tel. (373) 602376  
E-mail: sslobodeanu@gmail.com

**Neli Muntean**

PhD, Associate Professor  
Academy of Economic Studies of Moldova  
str.Banulescu-Bodoni 61  
Chişinău, Republic of Moldova  
Tel. (373) 69182160  
E-mail: slobonel333@yahoo.com

---

**Annotation.** *In the article hereby, we analyse the analytical procedures that can be applied at the planning stage related to the procurement-payment cycle audit.*

*The audit practice pays special attention to the analytical procedures at the stage of audit planning. In order to solve the formulated scientific problem and reach the research objective, namely to disclose the possibilities of applying the analytical procedures at the planning stage of the procurement-payment audit cycle, concrete types of analytical procedures have been proposed. In this context, we consider that the main characteristics of the analytical procedures at the planning stage is the possibility of realizing with their help the analysis of the activity tendencies and of the economic situation of the entity, as well as of the interconnection between financial and non-financial information.*

**Key words:** *financial audit; procurement-payment cycle; planning stage; analytical procedures; risk for fraud.*

**JEL Classification:** *M42 Auditing.*

---

## INTRODUCTION

Under current economic circumstances, accounting information is important for the development of the business environment of Moldova. The objective of a financial-situation audit is that the auditor expresses his/her opinion about the situation presented or not, in accordance with the related regulatory framework. In order to facilitate own activity, the auditor may use a set of methods, procedures and tools, called analytical procedures.



The practice of audit pays great attention to the importance of the analytical procedures both at the audit-planning stage and during the entire process of the mission. At the same time, the specialized literature does not tackle under a complex aspect the applicative aspect of these procedures. In this context, the article hereby is tackling problems related to the elaboration of concrete techniques for applying analytical procedures at the audit-planning stage of the procurement-payment cycle.

We consider that the necessity of investigation of the possibilities to apply the analytical procedures in financial audit, as well as in the procurement-payment cycle audit, is generated by the following circumstances:

- Organizing and keeping accountancy in Republic of Moldova is strongly taxed, being influenced by the numerous amendments in fiscal and entrepreneurial legislation. This aspect is amplified by the fact that one of the auditor's responsibilities is to know the normative acts regulating the field of activity of the audited subject and identify the risks when not following the related legislation caused by fraud or error;
- The large number of small and medium enterprises against the total number of economic agents from Moldova (50.9 thousand or 97.4% in 2013, 49.4 thousand or 97.5% in 2012 and 47.3 thousand or 97.5% in 2011);
- Instability of the related taxation, trade and entrepreneurship legislation, directly affects the area of procurement-payment operations of the local entities.

The analytical procedures practised by local audit organizations are varied, in most of the cases being grouped by the audit goal.

## 1. THE ESSENCE OF THE ANALITICAL PROCEDURES USED IN THE PROCUREMENT-PAYMENT CYCLE AUDIT

In ISA context, the term „analytical procedures” means evaluating financial information through analysis of the plausible relations between financial and non-financial data. The analytical procedures also cover those investigations considered necessary which refer to discordant fluctuations

or relations against other relevant information or which differ by a significant sum against the expected values.

We consider that using analytical procedures is as important in the procurement-payment cycle as in other cycles, especially when related to revealing commercial-debt errors.

In essence, the analytical procedures are a type of audit procedures consisting in the: analysis and evaluation of the information obtained by the auditor, research of the most important financial and economic indicators of the audited subject for identifying unusual economic facts or research of those which erroneously have been registered in bookkeeping, as well as investigation of the reasons of the errors and distortions. In the opinion of Petcu M. and David-Sobolevschi I. (Petcu, 2008), the analytical procedures use comparisons and indicators for determining whether the account balance or other data look reasonable. For the support of this statement, we consider that the analytical procedures may be useful in:

- Comparing effective data with the data from the previous periods or with the forecasted level, as well as analyzing the correspondence of the norms accepted by the entity or settled by the legislation in force;
- Analyzing links between different forms of the financial situations and registries of synthetic and analytical records, as well as between financial-situation data and natural indicators.

Though the analytical procedures are regarded as substantive procedures, our opinion is that such procedures cannot generate plausible proof regarding the existence and/or the nature of a distortion related to an operation or cycle. They can be useful only in raising the auditor's suspicions on the possibility of the existence of distortions in an audited section.

At the same time, we consider that the analytical procedures play a significant role in the context in which, cumulated with other main procedures, contribute to re-distribution of the time allotted for the audit of each section and to the concentration of the auditor's efforts on the elements likely to contain significant distortions according to the results of applying analytical procedures. Also, we think that only the highly professional auditors can efficiently operate with the analytical procedures. In

this context, we recommend following the conditions below for an efficient use of the analytical procedures:

- An audit company is auditing the financial situations of the same entity not for the first time;
- The amount and structure of the operational activities in the reported period have not been supposed to essential changes;
- The probability that the turnovers and balances of the supplier accounts contain distortions is reduced;
- Obtaining audit proof by using other procedures is problematic.

Based on the above mentioned, we can conclude a restricted use of the analytical procedures in the audit practice from our country against the international one.

When researching the application peculiarities of the analytical procedures, we realized that the efficiency of their usage is conditioned by several factors:

- Auditor's experience in the related sector and knowledge about the audited entity;
- Diversity of the information sources and their level of credibility;
- Existence of new or unusual economic transactions for the ordinary activity of the entity.

We consider that by applying the analytical procedures while identifying transactions registered for the first time in bookkeeping can be considered insufficient, taking into consideration that the most frequent errors are committed in inappropriate interpretation of the legal norms related to the reflection of the bookkeeping transactions.

## 2. EXAMINATION OF ANALYTICAL PROCEDURES USAGE AT THE PLANNING STAGE RELATED TO THE PROCUREMENT-PAYMENT CYCLE AUDIT

In order to solve the formulated scientific problem and reach the research objective, of emphasizing the possibilities to apply analytical procedures at the planning stage related to the procurement-payment cycle audit, we shall propose hereinafter concrete types of analytical procedures.

At the audit-planning stage, the analytical procedures allow evaluating the risk of significant distortion equal with an appropriate pre-settlement of the audit procedures.

So, in audit planning, the analytical procedures are useful in understanding the client's business and namely: identifying areas of risk, perceiving the specific of the activity, especially settling the character, moment and amount of the detail tests.

The essence of this type of procedures at the current stage consists mainly in comparing non-audited information of the current management periods with the information audited from the previous period and highlighting the important tendencies of evolution or of certain specific events, fact which will allow the auditor planning more efficiently the intentional audit.

Though ISA 300 is suggesting the analytical procedures as ones used for the financial-audit planning, our opinion is that it acquires, in the context of the operation-cycle audit, a specific character which consists in the analysis of data directly related to the procurement transactions and settlements with suppliers.

Thus, at the planning stage, the analytical procedures are oriented towards the following objectives:

1. Awareness on the macro-environment. Evaluation of the macro-environment insures, based on the analytical procedures, identification of the realities and tendencies that circumscribe the activity of the audited entity and related implications. The main indicators of the macro-environment likely to influence the entity politics in procurement and settlement with suppliers are presented in Annex 19.
2. Studying the economic branch and the client activity. Using the analytical procedures allows the auditor understanding the specific of the activity sector where the client finds itself. This type of analytical procedures includes activities like: evaluation of the competition indicators, appreciation of the activity seasonal character, the technologization level, the specific of the technological process and/or the works execution, service provision. Positioning the level of the audited entity indicators within limits of its sectoral environment is a first insurance of the information plausibility about the financial situations.

3. Meeting the client. As it results from the research in paragraph 1.2 of the thesis, the viability of the audit process and correctness of the opinion expressed means obtaining sufficient knowledge about the client.
4. Notification about possible errors in financial data. The analytical procedures imply investigation of those fluctuations and relations identified as not being consistent with other relevant information or even significantly deviate from the expected values. The significant and unexpected differences between non-audited data of the current period and other data used for comparison reasons are called unusual fluctuations. The unusual fluctuations appear in the case when significant differences have not been planned, but they appeared, or when significant differences had been planned, but they didn't occur.
5. Determining the necessary volume of detail audit tests. Existence or lack of accounting errors, signalled by the application of analytical procedures, influences the auditor's decision regarding the necessary number of detail tests in obtaining appropriate probative information. In other words, in the case when the results of the analytical tests applied indicate the existence of unusual fluctuations, for the correctness of its opinion, the auditor will increase the number of detail tests or will apply other types of tests of high efficiency in the context of new evaluations.

To realize the above mentioned objectives, we are recommending the following analytical procedures that can be used at the planning stage of the procurement-payment cycle audit :

- *Comparing data regarding the supplier accounts* of the period audited with the data of the previous period/the level planned to reveal unusual fluctuations. This procedure implies two variations:
  - 1) The sum of the *disbursements* is compared with the suppliers overall or by categories of suppliers from the period reported with the sum of the disbursements with the suppliers from the previous period/planned situation.

When applying the described test, the auditor should take into account the following rationality: significant decrease of the debit turnovers of the supplier accounts may indicate the existence of non-registered payments, while the significant increase of the debit turnovers of these accounts may

indicate registration in the bookkeeping about inexistent or unauthorized payments.

Also, we think that by applying this procedure in order to avoid data doubling, out of the total of debit turnovers by categories of suppliers for an analyzed period they should exclude the sums that refer to registration of the advance payments from the previous years, as these payments refer to previous management periods. Also, when analyzing the accounts by non-resident suppliers, we consider appropriate to ignore the registered exchange rate differences.

The analysis by comparison of the aggregated debit turnovers of the supplier accounts by their categories is presented in Table 1.

**Table 1.** Analysis by comparison of the aggregate debit turnover of the supplier accounts

Categories of suppliers	Debit turnover (lei)		Absolute deviation (+/-) (lei)	Growth rate (%)
	Year 2012	Year 2013		
Resident suppliers of goods	2 562 574	2 242 222	-320 352	-12.50
Non-resident suppliers of goods and services	4 264 700	2 746 431	-1 518 269	-35.60
Lease service providers	106 360	178 260	+71 900	+67.60
Other service providers	4 406 738	1 543 846	-2 862 892	-64.97
<b>TOTAL</b>	<b>11 340 372</b>	<b>6 710 759</b>	<b>-4 629 613</b>	<b>-40.82</b>

Source: elaborated by authors based on the analytical verification balance sheets of the audited firm in 2012 and 2013

Information presented in Table 1 shall draw the auditor's attention to the significant decrease of the payments for the benefit of the non-resident suppliers (by 1 518 269 lei or by 35.60 %) and service suppliers, other than the lease services (by 2 862 892 lei or by 64.97 %). The auditor's decision regarding the planning and realization of the detail tests on these accounts will be also determined by the dynamics of the affected credit turnovers, as the significant decrease of the disbursement volume with these groups of suppliers may be linked to the decrease of the procurement sums from them.

- 2) The *procurement* sum from suppliers is compared as a whole or by categories from the reported period with the procurement sum from suppliers from the previous period/planned situation.

In this context, the unusual fluctuations may appear in the case when significant differences have not been planned, but they appeared, or when significant differences have been planned, but they hadn't occurred. In any case, such differences may be caused by accounting errors or frauds; significant decrease of the credit turnovers of the supplier accounts may indicate about the existence of procurement of goods and/or non-registered services; significant increase of the credit turnovers of the supplier accounts may indicate about the existence of fictional or unauthorized procurement.

We are mentioning that the suggested technique implies exclusion from the credit turnover total of the supplier accounts of the sums of granted advance payments (debit account 224 „Current advance payments” and account 162 „Long-term advance payments”).

The application of the described procedure is presented in Table 2.

**Table 2.** Analysis by comparison of the aggregate credit turnover of the supplier accounts

Categories of suppliers	Procurement value (lei)		Absolute deviation (+/-) (lei)	Growth rate (%)
	Year 2012	Year 2013		
Resident suppliers of goods	3 599 886	2 433 183	-1 166 703	-32.40
Non-residents suppliers of goods	4 728 408	3 743 030	-985 378	-20.84
Lease service providers	504 360	195 360	-309 000	-61.27
Other service providers	4 860 468	1 278 498	-3 582 170	-73.70
<b>TOTAL</b>	<b>13 693 122</b>	<b>7 650 071</b>	<b>-6 043 051</b>	<b>-44.13</b>

Source: elaborated by authors based on the balance of entity analytical verification of the audited firm, 2012 and 2013

Contraposition of the analysis results of the debit and credit supplier accounts of the audited firm, presented in Tables 1 and 2 accordingly, reveals the next risks:

- Diminishing the payments to resident suppliers of goods is accompanied, to a greater extent, by the decrease of the procurement volume. Such a dynamics may be justified by a reduction of the current needs of procurement against different factors, like: decreasing the amount of activity, redirecting procurement towards external markets, existence of significant stocks at the beginning of the period. In any situation, the auditor should research the causes of such a dynamics;

- Diminishing the amount of disbursements with non-resident suppliers to a significantly greater extent rather than the decrease of the procurement from them (decreasing rhythm of 35.60 % and 20.84 % accordingly) shall draw the auditor's attention to the existence of possible errors in the accounts of the non-resident suppliers or to certain affiliation relations taking shape;
- The positive dynamics of the amount of payments with the lease-service providers (increased by 67.60 %) against the reduction of the procurement sum of these services (by 61.27 %) may be justified by cancelling lease contracts with certain providers, payment in 2013 of the previous-years debts. Anyway, the auditor is to apply detail tests of certain accounts, even though their volume will be, by case, more reduced rather than the volume of the procedures applied to other categories of accounts with the suppliers;
- The part related to the negative dynamics of the disbursements with the suppliers of other services and procurement from them (reduction by 64.97% and by 73.70% accordingly), the auditor is to identify the reason of these modifications and evaluate the level of disposal of the respective accounts to significant distortions.

As a main procedure that the auditor is planning and ultimately applying, as a reply to the described analytical procedure results, we are proposing: inspection of primary documents and contracts, interrogation of the responsible personnel, analysis and synthesis.

- *Growing rhythm analysis* of the commercial debts. This test is based on the analysis of percentage change of the obligation size towards suppliers, being based on rationality, according to which a comparatively high growing rhythm of the debts towards the suppliers may imply the existence of certain financial difficulties and cash shortage.

*Example 1. Growing rhythm of the commercial debts of the firm in 2013 against 2012 was of 56.27 %.*

Such a decreasing dynamics, in the context of concrete circumstances characterizing the activity of the audited subject is appreciated positively and does not prove risk of financial difficulties.



Nevertheless, the results of any analytical procedure should be evaluated against the results of other analytical tests. In such a way, the auditor gets a complex and multilateral image about the situation of the supplier accounts.

- *The analysis of the modification of the commercial debt in the total value weight of the debts* (the analysis of the structure of the total debts). The test consists in comparing the weight of the commercial debts in the total value of the debts, adherent to the audited period, with the analogical indicator of the previous period/planned level.

When applying the above mentioned procedure, the auditor is to take into account the following rationality: significant growth of the commercial debt weight in the total value of the debts against the starting level may mean regrouping the financial sources of the entity in the meaning of increasing the commercial credit.

Such a situation has been identified in the auditing process of the audited firm, the calculi of which are displayed in Table 3.

**Table 3.** Analysis of the modification of the commercial debt weight in the total debt value

No. crt.	Indicators	2012		2013		Deviation (+/-)	
		Sum (lei)	Weight (%)	Sum (lei)	Weight (%)	lei	p.p.
1.	Total long-term commercial debts	-	-	-	-	-	-
2.	Total current commercial debts	38 175 368	38,28	21 465 454	66,83	-16 709 914	+28,55
3.	Total commercial debts (row1+row.2)	38 175 368	38,28	21 465 454	66,83	-16 709 914	+28,55
4.	Total debts in balance sheet	50 837 281	X	32 121 282	X	-18 715 999	X

Source: elaborated by the author based on the verification balance sheet of the audited firm for the years 2012 and 2013

Data presented in Table 3 reveal a significant weight increase of the commercial entities in the total debt value in 2013 against the previous period by 28,55 percent. In this context, already during the auditing process, the auditor is to pay attention to the contract provisions with the suppliers for identifying penalty clauses for delayed payment. When finalizing, the

auditor shall identify and verify the events after the balance date, which affects or may affect the accounts of commercial debts.

- *Analysis of the procurement types and disbursement ways* of the commercial debts. In this context, the corresponding accounts of the supplier accounts, from the Big Red Book, are analyzed. The test aims at obtaining a general view upon the types of goods and/or services purchased by the entity in the audited period and the disbursement ways practised with the suppliers. It is recommended to apply an analysis in dynamics of the mentioned indicators.

A way of applying the described procedure is presented in Table 4. When filling in this table, the sums adherent to the procurement from suppliers have been presented in net value, without VAT, in order to exclude the influence of the recoverable sums on the analyzed indicators.

**Table 4.** Analysis of the types of procurement and disbursements modalities of the commercial debts

No. crt.	Indicators	Year 2012		Year 2013		Deviation (+/-)	
		Sum (lei)	Weight (%)	Sum (lei)	Weight (%)	lei	p.p.
<b>1</b>	<b>Procurement</b>	<b>12 013 216</b>	<b>100,00</b>	<b>17 191 932</b>	<b>100,00</b>	<b>+5 178 716</b>	X
1.1	Raw material	9 707 040	80,80	12 901 884	75,05	+3 194 844	-5,76
1.2	Other stocks	512 460	4,27	643 428	3,74	+130 968	-0,52
1.3	Intangible assets	3 084	0,03	12 493	0,07	+9 409	+0,05
1.4	Tangible assets	250 182	2,08	1 746 146	10,16	+1 495 964	+8,07
1.5	Procurement-transport services	504 628	4,20	730 234	4,25	+225 606	+0,05
1.6	Lease services	813 912	6,78	871 079	5,07	+57 167	-1,71
1.7	Other services	221 910	1,85	286 668	1,67	+64 758	-0,18
<b>2</b>	<b>Disbursements</b>	<b>14 970 098</b>	<b>100,00</b>	<b>20 340 511</b>	<b>100,00</b>	<b>+5 370 413</b>	X
2.1	Via bank transfer	14 767 815	98,65	19 895 143	97,81	+5 127 328	-0,84
2.2	Through advance holders	37 273	0,25	69 523	0,34	+32 250	+0,09
2.3	Through mutual disbursement	163 660	1,09	363 282	1,79	+199 622	+0,69
2.4	Disbursement to income	1 350	0,01	12 563	0,06	+11 213	+0,05

Source: elaborated by the author based on the Big Red Book of the audited firm

Data presented in Table 4 prove that both in the audited period (2013), and the previous period, raw material procurement is predominant, necessary for the smooth ongoing of the production activity. Also, in 2013 the volume of the procurement of tangible assets increased (by 1 495 964 lei or by 597.95%), fact which will make the auditor apply detail tests in order to confirm truthfulness and legacy of this type of transactions. Cost growth of the transport-supply services is linked to the growth of the volume of the raw material procurement. In the appreciation of the types of disbursements practised by the audited subject, we can conclude that both in the audited period, and in the previous period, bank transfers are mostly used (98.65% in 2012 and 97.81% in 2013). At the same time, a light increase of the payments through imprest holders (by 32 250 lei or by 86.52%) and mutual disbursements (by 199 622 lei or by 121.97%) is noticed, the latter not being significant in the total disbursements with suppliers and generating a minimum risk of significant distortion.

This analytical procedure is useful in ultimate planning of the detail tests specific to the significant balance elements, as well as in the identification of the dominant types of procurement so that to save the auditor's time by selecting, for verification of non-significant areas of less expensive techniques, with a relatively reduced tool (for example, sample reduction, interrogation, analysis and synthesis, other analytical procedures).

The types of analytical tests, proposed for usage to identify possible errors in financial data, as well as the ways and modalities (grounds) of calculation of the analyzed indicators, are presented in *Annex 1*.

## CONCLUSIONS

We consider that in the pre-planning stage, acquiring knowledge through analytical procedures, useful in initiating the planning process and realizing the audit, the auditor has the following objectives:

- 1) Confirm and amplify knowledge regarding the activities of the audited entity;
- 2) Identify and emphasize the critical points, the mission risk zones, unusual transactions;

- 3) Plan the nature, stages and way of use of the detail tests to obtain a certain level of certainty of the audit evidence.

In the context of the above mentioned, we consider that the main characteristics of the analytical procedures at the planning stage is the possibility of realizing with their help the analysis of the activity tendencies and the economic situation of the entity, as well as the interconnection between the financial and non-financial information.

The analytical procedures applied as presented in the article hereby represent a lucrative tool, put at the auditor's disposal, which allows stressing out certain significant or non-consistent fluctuations, of the non-plausible deviations from the pre-planned level and, as a result, imposes extending the analytical procedures for the formulation of an appropriate audit opinion, fact which proves the originality of the results of the experiential research in this area.

## LITERATURE

1. International Federation of Accountants-IFAC. (2009) Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar [Manual on International Standards of Quality Audit and Control, Financial Audit] 2009, Bucharest, Irecson, 876 p.
2. Governmental Decision RM no. 694 as of 05.09.2012 on approving the General Methodology of State Control Planning of the Entrepreneurial Activity based on the Analysis of the Risk Criteria, Official Monitor of the Republic of Moldova no. 198-204 as of 13.09.2013.
3. Law no.131 as of 08.06.2012 on the state control of the entrepreneurial activity, Official Monitor of the Republic of Moldova no. 181-184 as of 31.08.2012.
4. Indicatori vizînd activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în anul 2011-2013. [http://www.statistica.md/Statistici\\_pe\\_domenii/Antreprenoriat](http://www.statistica.md/Statistici_pe_domenii/Antreprenoriat).
5. Petcu M., David-Sobolevschi I. (2008) Procedurile analitice – tehnici de evaluare a riscului de denaturare semnificativă. În: Audit financiar, nr. 12/2008, p. 28-36.
6. Standardele Internaționale de Audit. <http://mf.gov.md/actnorm/audit/91internauditstands>.

ANNEX 1

Types of analytical tests at the planning stage of the procurement-payment cycle audit

No. crt.	The title of the indicator	The description of the indicator	The calculation formula (basis)	Significance
1	2	3	4	5
1.	Comparing data of the supplier accounts in the audited period with the date of the previous/planned period for revealing unusual fluctuations	<p>The sum of disbursements with the suppliers as a whole/by categories of suppliers from the reported period is compared with the sum of disbursements with suppliers from the previous period/planned situation</p> <p>The procurement sum from suppliers as a whole/by categories of suppliers from the reported period is compared with the procurement sum from suppliers from the previous period/planned situation</p>	<p>Total debit turnover/by categories of suppliers for the comparable periods</p> <p>Total credit turnover/by categories of suppliers for the comparable periods</p>	<p>The significant decrease of the debt turnovers of the supplier accounts may indicate existence of non-registered payments.</p> <p>The significant increase of the debt turnovers of the supplier accounts may indicate existence of inexistent or unauthorized payments.</p> <p>Unusual fluctuations appear when significant differences have not been forecasted, but they occurred, or when the significant differences had been forecasted, but they hadn't occurred. In any case, the significant differences may be caused by accounting errors.</p> <p>The significant decrease of the credit turnovers of the supplier accounts may indicate existence of procurement of non-registered goods and/or services.</p> <p>The significant increase of the credit turnovers of the supplier accounts may indicate the existence of procurement of fictional or unauthorized goods and/or services.</p>
2.	Analysis of the growing rhythm of the commercial debts	The growing rhythm of the liability size to suppliers is analyzed	$\frac{\text{Total commercial debt in the current period}}{\text{Total commercial debts in the main period}} * 100\%$	A comparatively highly growing rhythm of the commercial debts may mean the existence of financial difficulties and cash short-

## ANNEX 1 (continuation)

No. crt.	The title of the indicator	The description of the indicator	The calculation formula (basis)	Significance
1	2	3	4	5
3.	Analysis of the weight modification of the commercial debts in the total debt value	The commercial debt weight in the total debts value, adherent to the audited period is compared with the analogous indicator of the previous period/planned level	Total commercial debts / Total debts	The significant increase of the commercial debt weight in the total debt value against the main level may mean regrouping sources of the entity financing for increasing the commercial credit. In this context, already at the audit stage, the auditor is to pay attention to the contracts signed with the suppliers for identifying the penalty clauses for delayed payment. At the stage of the mission finalizing, the auditor shall proceed to identifying and verifying events after the balance sheet date, which affects (may affect) the commercial debts accounts.
4.	Analysis of procurement types of and payment ways of the commercial debts	The corresponding accounts of the supplier accounts from the Big red Book are analyzed	Do not calculate	A general view on the types of goods and/or services is obtained, purchased by the entity in the audited period and the usual ways of disbursement with the suppliers. It is recommended to realize the analysis of the mentioned indicators in dynamics.

Source: elaborated by authors

# KEY ELEMENTS THAT CREATE AN ENVIRONMENT FOR AUDIT QUALITY

Jolanta Dalia Staliūnienė

Lecturer

Kaunas University of Technology

Donelaičio str. 20-210, Kaunas, Lithuania

Tel. (370) 37 300566

E-mail: jolanta.staliuniene@ktu.lt

---

***Annotation.** Financial information should be relevant, timely and reliable to meet the needs of users. National laws and regulations, as well as an entity's stakeholders, often require an external audit of some elements of the financial information to give users confidence that the information can be trusted. For an external audit to fulfill its objective the users of audited financial statements must have confidence that the auditor has worked to a suitable standard and that "a quality audit" has been performed. The term "audit quality" is frequently used in debates among stakeholders, in communications of regulators, standard setters, audit firms and others, and in research and policy setting. Audit quality is a complex subject and there is no definition or analysis of it that has achieved universal recognition. Theoretical research object was Framework for audit quality, published by IFAC. Aim of article was to obtain key elements that create an environment for audit quality, tasks: to explain the holistic approach to the audit quality, the complexity of defining audit quality and analysing audit requirements, to understand these elements in engagement, firm and national level, to exclude key elements, that create an environment for audit quality.*

*Methodologies are used: analysis of audit quality requirements, synergy of key elements in engagement, firm and national level.*

***Keywords:** audit quality, key elements, holistic approach.*

---

## INTRODUCTION

Audit is therefore a discipline that relies on competent individuals using their experience and applying integrity, objectivity, and professional skepticism to enable them to make appropriate judgments that are supported by the facts and circumstances of the engagement. The qualities of perseverance and robustness are also important in ensuring that necessary

changes are made to the financial statements, or, where such changes are not made, to ensure that the auditor's report is appropriately qualified.

In addition to the judgmental nature of aspects of the underlying financial statements, there are a number of factors that make it challenging to describe and evaluate the quality of an audit, including that:

- The existence, or lack, of material misstatements in the audited financial statements provides only a partial insight into audit quality.
- Audits vary and what is considered to be sufficient appropriate audit evidence to support an audit opinion is, to a degree, judgmental.
- Perspectives of audit quality vary among stakeholders.

The perspectives of audit quality vary among stakeholders. This, in itself, is not surprising as the level of their direct involvement in, and access to information relevant to, an audit varies greatly. Stakeholders in listed entities do not have access to audit communications except for those available to the public. In contrast, stakeholders in other entities may often have direct access to auditors and receive both formal and informal communications, which directly influence their perspectives of audit quality. Some users of the financial statements may see audit quality as maximizing the amount of audit evidence obtained and the challenge provided to management. However, many stakeholders, including the shareholders of listed companies, or finance providers for any business, do not usually have detailed insights into the work performed in the audit and the issues that were identified and addressed. Therefore, users of financial reports, who are external to the entity being audited, often cannot directly evaluate audit quality. Information about the auditor's work and findings could be provided in the auditor's report.

However, many auditors' reports are standardized, and other than in the relatively unusual circumstances when the auditor's opinion is modified, information is not usually provided about the auditor's work and findings. Users have challenged profession about whether more information should be provided in auditor's reports and the profession has responded by proposing changes to the structure, wording and content of the auditor's report including, for the audits of listed companies, the inclusion of Key Audit Matters. The profession hopes that changes to the auditor's



report, and in particular the inclusion of Key Audit Matters, will provide useful information to users of the financial statements to enhance their understanding of those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit. The profession hopes that its auditor reporting initiative will provide users with some insight into the quality of the audit especially if there is an opportunity for there to be further discussion about it with audit committees or the auditor. However, the profession recognizes that such additional information will inevitably be only a relatively small portion of the total information known by the auditor and that may be relevant to a better appreciation of audit quality.

### 1. COMPLEXITY OF DEFINING AUDIT QUALITY

Holistic approach emphasize the importance of the whole and the interdependence of its parts, concerned with wholes rather than analysis or separation into parts, explains all audit quality elements as system. Synergy is the 'more' in the phrase "the whole is more than the sum of the parts." Synergy is the powerful force that is produced within the space of interaction and integration when individuals work together, as well as when resources and environmental factors are considered as part of the whole system (Darlene D. Collins, 2007). This approach recognizes that organizations act on their environment and that the environment influences the actions of the organization; it views the organization as a whole, recognizing the dynamic relationship between the internal and external environments that an organization balances (Arnie Witchel, 2003).

The term "audit quality" is frequently used in debates among stakeholders, in communications of regulators, standard setters, audit firms and others, and in research and policy setting. Audit quality is a complex subject and there is no definition or analysis of it that has achieved universal recognition. The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements. This is achieved by auditors gathering sufficient appropriate audit evidence in order to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting

framework. Often, that opinion is on whether the financial statements “present fairly, in all material respects” or give “a true and fair view” of the entity’s financial position as at the period end and of its results and cash flows for the period, in accordance with the applicable financial reporting framework. While national laws and accounting standards provide criteria for “fair presentation,” many aspects of the financial reporting process, and therefore the audit of the financial statements, involve judgment. International auditing standards (further – ISA) provide an important foundation supporting audit quality. The objective of an audit of financial statements is for the auditor to form an opinion on the financial statements based on having obtained sufficient appropriate audit evidence about whether the financial statements are free from material misstatement and to report in accordance with the auditor’s findings. A quality audit is likely to have been achieved by an engagement team that:

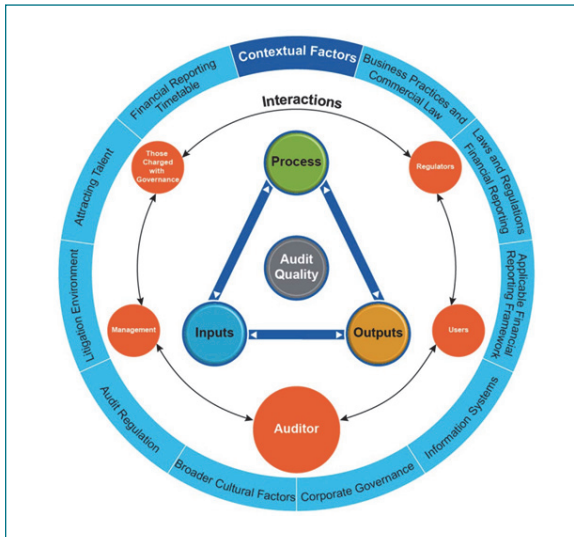
- Exhibited appropriate values, ethics and attitudes;
- Was sufficiently knowledgeable, skilled, and experienced and had sufficient time allocated to perform the audit work;
- Applied a rigorous audit process and quality control procedures that complied with law, regulation and applicable standards;
- Provided useful and timely reports; and
- Interacted appropriately with relevant stakeholders.

## 2. QUALITY ELEMENTS OF INPUT AND PROCESS FACTORS

The responsibility for performing quality audits of financial statements rests with auditors. However, audit quality is best achieved in an environment where there is support from, and appropriate interactions among, participants in the financial reporting supply chain. The model for Audit Quality (Picture 1) is aimed at raising awareness of the key elements of audit quality, thereby encouraging auditors, audit firms and other stakeholders to challenge themselves about whether there is more they can do to increase audit quality in their particular environments. The model applies to audits of all entities regardless of their size, nature, and complexity. It also applies to all audit firms regardless of size, including audit firms that are part of a

network or association. However, the elements of audit quality described in this model vary in importance and affect audit quality in different ways.

The model for Audit Quality distinguishes the following elements: (a) Inputs (b) Process (c) Outputs (d) Key Contextual Factors (e) (Picture 1).



Auditors are required to comply with relevant auditing standards and standards of quality control for audit firms, as well as ethics and other regulatory requirements. In particular, First International standard of quality control (further – ISQC 1) addresses a firm’s responsibilities for its system of quality control for audits. The model for Audit Quality is not a substitute for such standards, nor does it establish additional standards or provide procedural requirements for the performance of audit engagements.

### 3. INPUT FACTORS

The inputs to audit quality will be influenced by the context in which an audit is performed, the interactions with key stakeholders and the outputs. For example, laws and regulations (context) may require specific reports (output) that influence the skills (input) utilized.

Inputs are grouped into the following input factors:

- (a) The values, ethics and attitudes of auditors, which in turn, are influenced by the culture prevailing within the audit firm; and
- (b) The knowledge, skills, and experience of auditors and the time allocated for them to perform the audit.

Within these input factors, quality elements are further organized between those that apply directly at:

- (a) The audit engagement level;
- (b) The level of an audit firm, and therefore indirectly to all audits undertaken by that audit firm; and
- (c) The national (or jurisdictional) level and therefore indirectly to all audit firms operating in that country and the audits they undertake.

**Revision of the audit regulation allowed to exclude those key inputs elements described in the values, ethics and attitudes group (engagement level).** ISA 220 describes, that it is crucial that the engagement team recognizes that the audit is performed in the wider public interest and the importance of complying with ethical requirements. The engagement team is committed to performing the audit in the interests of the entity's stakeholders and in the wider public interest. The nature and extent of the public interest is likely to vary according to the nature of the entity. However, in all audits the engagement team needs to provide an appropriate degree of challenge to management, robustly express their views, and pursue matters to appropriate conclusions. The principle of objectivity imposes an obligation on auditors not to compromise their professional or business judgment because of bias, conflict of interest or the undue influence of others. The need for auditors, in particular, to be objective arises from the fact that many of the important issues involved in the preparation of financial statements involve judgment. Few items included in the financial statements can be measured with certainty, and many involve estimation and therefore judgment.

The engagement team exhibits objectivity and integrity. Auditors need to be objective when they evaluate management judgments to reduce the risk that the financial statements are materially misstated through

management bias, whether deliberately or inadvertently. Integrity is a prerequisite for all those who act in the public interest. It is essential that the engagement team acts, and is seen to act, with integrity, which requires not only honesty but a broad range of related qualities such as fairness, candor, and courage.

The engagement team is independent. Independence is required to safeguard individual members of the engagement team or the audit firm from influences that may compromise professional judgments, and helps them to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism. It is also required to avoid facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude that a firm's or a member of the engagement team's, integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised. Threats to auditor independence may include:

- Financial interests existing between the auditor and the audited entity. Holding a financial interest in an audit client may create a self-interest threat.
- Business relationships between the auditor and the audited entity. A close business relationship between the audit firm, or a member of the engagement team or an immediate family member, and the entity may create self-interest or intimidation threats.
- Provision of non-audit services to audit clients. Audit firms have traditionally provided to their audit clients a range of non-audit services that are consistent with their skills and expertise. Providing non-audit services may, however, create threats to independence. The threats created are most often self-review, self-interest and advocacy threats.
- Partners and staff may believe that their remuneration and, indeed, their ongoing careers with the audit firm are dependent on retaining an audit client, creating a familiarity or self-interest threat.
- Situations where a former member of the engagement team, or partner of the firm, has joined the audited entity in a position to exert significant influence over the preparation of the accounting records and financial statements. The threats created are most often familiarity, self-interest and intimidation threats.

A familiarity threat may also be created by using the same senior personnel on an audit engagement over a long period of time. However, accumulated prior knowledge of the entity and its business is likely to be conducive to audit quality as it will enhance the auditor's assessment of, and responses to, risks. It also can lead to efficiency and the most insightful recommendations for improvement in particular areas of an entity's business operations. The potential benefits to audit quality need to be balanced with the threats to auditor independence that may arise from the senior personnel's detailed knowledge of the entity and its business resulting from involvement in the audit over a number of years. To address this threat, the IESBA Code requires key audit partners of public interest entities to change (or "rotate") after seven years; ethics or legal requirements in some countries mandate a shorter rotation period. Some believe that in addition to the rotation of audit engagement partners, the perception of auditor independence would be improved if the audit firm itself were to be periodically changed. Others believe that retaining the same firm is likely to assist the auditors in understanding the entity's business and systems and result in effective responses to risks of material misstatement in the financial statements, as well as audit efficiency. The consideration of threats and safeguards when determining independence for public sector audits is as important as for audits in the private sector. However, some of the potential threats may differ. For example, it is less likely that auditors in the public sector will have direct financial interests in the entities they audit. The auditor is often viewed as a valued business and tax advisor to the entity and there are usually frequent direct communications with senior management, resulting in the auditor being well informed about business developments. This gives the auditor good knowledge of both the client's financial reporting process and its industry, but can also be seen as a threat to independence.

The engagement team exhibits professional competence and due care. Professional competence and due care involves all members of the engagement team:

- Developing and maintaining professional knowledge and skill at an appropriate level;
- Acting carefully, thoroughly and on a timely basis; and

- Acting diligently in accordance with applicable technical and professional standards.
- The engagement team exhibits professional skepticism.

Professional skepticism is an attitude that includes the application of a questioning mindset in the context of an appropriate understanding of the entity, its business and the environment in which it operates. This understanding, together with more general business knowledge and experience, allows the auditor to assess the risks of material misstatement in an entity's financial statements, assess the sufficiency and appropriateness of audit evidence, and reach appropriate conclusions. Professional skepticism is an important aspect of auditor judgment related to planning, performing and evaluating the results of an audit. Unless auditors are prepared to challenge management's assertions (including when management has used an expert), they will not act as a deterrent to fraud nor be able to conclude, with confidence, whether an entity's financial statements are fairly presented in accordance with the financial reporting framework. Professional skepticism involves all members of the engagement team:

- Having a questioning mindset and a willingness to challenge management assertions;
- Assessing critically the information and explanations obtained in the course of their work;
- Seeking to understand management motivations for possible misstatement of the financial statements;
- Keeping an open mind;
- Challenging the judgments of other members of the engagement team;
- Having the confidence to challenge management and the persistence to follow things through to a conclusion; and
- Being alert for evidence that is inconsistent with other evidence obtained or calls into question the reliability of documents and responses to inquiries.

**The main key inputs elements, well-known in ISQC 1 as group firm level values, ethics and attitudes** are Governance arrangements are in place that establish the appropriate “tone at the top”, and which aim to

safeguard the firm's independence. It is important that an audit firm has robust internal governance arrangements to safeguard the public interest nature of the audit function and to avoid the firm's commercial interests adversely affecting audit quality, for example, by inappropriately promoting other practice areas (such as tax, corporate finance and consultancy) to the detriment of audit quality. The firm's leadership has a vital role in promoting a culture that stresses the role of the audit in the public interest and the importance of audit quality in this regard, including avoiding situations that might compromise the firm's objectivity or independence. Communicating on a regular basis expected behaviors creates an appropriate environment within the audit firm that includes encouraging adherence to the principles underlying ethics requirements that apply to auditors. Sole practitioners have direct control over their firm's culture, and in Small- and Medium-Practices (SMPs) a small number of partners can have a very direct influence over input factors such as governance arrangements, consultation, and monitoring activities. Depending on the tone, this could be either a strength or a weakness of the small firm environment.

Necessary personal characteristics are promoted through appraisal and reward systems supporting audit quality. Appraisal and reward systems can nurture and develop appropriate personal characteristics and behavior, including integrity, objectivity, professional competence and due care. This involves embedding these characteristics in recruitment selection criteria, advancement and remuneration processes, and training programs, using appropriate competence frameworks. Competence frameworks might best be developed by reference to the competence areas of the IESs, which would promote harmonization of the frameworks among audit firms. On a regular basis the firm assesses its partners and staff against the competences developed to support audit quality. In doing this, audit firms ensure that partners and staff will not be penalized for taking a robust position on audit issues, even if this may jeopardize a client relationship. Conclusions reached are used to support advancement and remuneration decisions; as well as other actions that may be taken by firms when partners' or staff performance has not met expected standards.



Financial considerations do not drive actions and decisions that impair audit quality. Financial considerations both at the firm level (such as the financial target that a firm sets for the profit margin to be achieved on audit work and the willingness to invest in training and support systems for audit) and at the engagement level (such as the relationship between the audit fee and the underlying cost of the work performed) should not prevent the performance of a robust audit that meets the public interest. There should also not be, at the expense of audit quality:

- Emphasis on winning audit appointments and on the retention of audit clients, particularly at unrealistically low fees;
- Emphasis on marketing non-audit services to entities that the firm audits; or
- Cost cutting (including by reducing partners and staff) in the audit practice (for example, during times of economic downturn).
- The firm emphasizes the importance of providing partners and staff with continuing professional development opportunities and access to high-quality technical support.

Auditing requires knowledge of a considerable number of technical areas including financial reporting, auditing and ethics standards, and corporate and tax laws and regulations. It is important that audit firms have technical support arrangements to help individual partners and staff keep up to date with developments in these areas and to provide assistance on complex areas. Audit quality can also be enhanced if an information infrastructure is developed that enables the firm to support audit judgments (for example, by assembling business and industry-related databases), to track and appropriately address independence issues, and to plan and effectively manage the rotation of partners on audit engagements. The size of audit firms and the technical support available can vary considerably. For smaller practices with a small number of staff and a client base with relatively little complexity in operations, it is possible to develop relatively straightforward quality control policies and procedures. However, smaller practices can face challenges in relation to consultation and may employ external consultants to provide technical expertise or rely on technical support services provided by local professional accounting organizations.

The firm promotes a culture of consultation on difficult issues. A culture of consultation is important for all audit firms, including sole practitioners. Auditing often requires difficult decisions and judgments to be made. Staff will discuss these issues within the engagement team and with the audit engagement partner. Audit engagement partners discuss difficult decisions and judgments with other partners or with technical specialists and give careful consideration to the advice given. For this process to function effectively it is important that there is a culture of consultation and where those involved have sufficient time available to deal properly with issues as they arise. Where internal resources may be limited, external technical resources may be available through their professional accountancy organizations, their relationships with other firms, or suitably resourced third-party organizations.

Robust systems exist for making client acceptance and continuance decisions. Prior to accepting an audit engagement, and annually thereafter, it is important that audit firms consider whether they are competent to perform the engagement and have the capabilities and resources to do so. This includes whether the firm can comply with relevant ethics requirements.

**As the IESBA Code establishes in national level values, ethics and attitudes group key inputs elements are:** ethics requirements are promulgated that make clear both the underlying ethics principles and the specific requirements that apply. Ethics requirements may be imposed by law or regulations or mandated through professional accountancy organizations. Ethics requirements cannot address all possible situations. Therefore, auditors gain an understanding of both the requirements and the fundamental principles underlying them in order to understand how to apply them in practice. An understanding of how to apply the principles can be developed through internal communications within the audit firm, through coaching or on-the-job training, and through staff observing more experienced staff in action. The IESBA Code establishes, and requires auditors to comply with, the following fundamental principles of professional ethics:

- Integrity – to be straightforward and honest in all professional and business relationships. Integrity also implies fair dealing and truthfulness.

- Objectivity – to not allow bias, conflict of interest or undue influence of others to override professional or business judgments.
- Professional competence and due care – to maintain professional knowledge and skill at the level required to ensure that a client or employer receives competent professional services based on current developments in practice, legislation and techniques and act diligently and in accordance with applicable technical and professional standards.
- Confidentiality – to respect the confidentiality of information acquired as a result of professional and business relationships and, therefore, not disclose any such information to third parties without proper and specific authority, unless there is a legal or professional right or duty to disclose, nor use the information for the personal advantage of the professional accountant or third parties.
- Professional behavior – to comply with relevant laws and regulations and avoid any action that discredits the profession.

In addition, the IESBA Code contains additional requirements for auditor independence and describes the approach auditors should take, including:

- Identifying threats to independence;
- Evaluating the significance of the threats identified; and
- Applying safeguards, when necessary, to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level.

The IESBA Code states that when auditors determine that appropriate safeguards are not available or cannot be applied to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level, the professional accountant shall eliminate the circumstance or relationship creating the threats or decline or terminate the audit engagement. In some situations, the IESBA Code recognizes that the threat created would be so significant that no safeguards could reduce the threat to an acceptable level; and accordingly an auditor is prohibited from undertaking the audit.

Regulators, national standard setters and professional accountancy organizations are active in ensuring that the ethics principles are understood and the requirements are consistently applied. Consistent application of

ethics requirements, and the principles that underlie them, is facilitated by guidance, training and support activities provided by regulators, national standard setters, professional accountancy organizations and others. This can include the issuance of guidance material such as answers to frequently asked questions as well as organizing presentations and workshops. Public sector audit bodies are, however, not usually able to resign from audit engagements.

Information relevant to client acceptance decisions is shared between audit firms. Individual audit firms will make decisions on whether to accept a new, or continue with an existing, audit client. Firms may choose not to continue with an audit client if they have concerns about financial reporting practices or management integrity. In such circumstances, it is important that other audit firms who are invited to tender for the audit are aware of this information.

**In knowledge, skills, experience and time group (engagement level) key inputs elements are:**

1. Partners and staff have the necessary competences. While not all members of the team can be expected to have the same level of knowledge and experience, it is the responsibility of the audit engagement partner to ensure that the team collectively has the appropriate competences, and that external specialists, or experts, are engaged as required to meet the needs of engagement circumstances. Expertise may be obtained either from within the audit firm or from external sources. If specialists or experts are involved, it is important, as with other members of the engagement team, that their work is appropriately directed, supervised and reviewed. The appropriate development of professional knowledge and skills begins with the initial professional development of the aspiring professional accountant. Then, further specialization by the professional accountant to perform the role as an auditor is achieved through continuing professional development and additional auditing work experience. Continuing professional development of professional competence and lifelong learning are critical if auditors are to continue to meet the expectations of their clients and the public.

2. Partners and staff understand the entity's business. A sound understanding of the entity, its business and the industry in which it operates is key to the auditor being able to assess the risks of material misstatement in the financial statements to appropriately focus audit procedures and to evaluate the findings from them. It is also necessary for the exercise of professional skepticism and the ability to make appropriate audit judgments. Industry knowledge, including an understanding of relevant regulations and accounting issues, can be especially important for clients in, for example, the financial services industry. However, it is important that knowledge areas are not so narrow that they prevent the auditor from seeing broader issues. Auditors can acquire general business knowledge from undertaking non-audit work and from exposure to different clients in different industries. This allows them to stand back from the specifics of a particular entity's business and reflect upon their broader knowledge of business issues, risks, and control systems. Audits of smaller entities are often conducted on site by experienced personnel who have been involved with the entity for a number of years. While such personnel usually have a good knowledge of the entity's business, there may be threats to their objectivity and professional skepticism.
3. Partners and staff make reasonable judgments. Auditors use their experience and the values of integrity, objectivity and professional skepticism to make reasonable professional judgments that are supported by the facts and circumstances of the engagement. Making reasonable judgments may involve partners and staff:
  - Identifying the issue;
  - Applying knowledge of business, financial accounting and reporting and information technology;
  - Researching the topic and considering different perspectives;
  - Evaluating alternatives in the light of the relevant facts and circumstances;
  - Considering whether a suitable process was followed in reaching a conclusion and whether sufficient appropriate audit evidence exists to support it;
  - Consulting, as appropriate; and
  - Documenting the conclusion and the rationale for it.

4. The audit engagement partner is actively involved in risk assessment, planning, supervising, and reviewing the work performed. As engagement partners are responsible for the audits they undertake, it is important that they are directly involved in planning the audit, evaluating the evidence obtained and in reaching final conclusions. While much of the detailed audit work may be delegated to less experienced staff, the accessibility of audit engagement partners allows them to provide timely input as the audit progresses. Some believe that disclosure of the engagement partner's name in the auditor's report should be required for all entities, as it would provide the engagement partner with a greater sense of personal accountability, as this individual is ultimately responsible for the conduct of the audit. In many jurisdictions this is already required, usually by a requirement for a personal signature. Others believe that such a requirement would have no impact on an engagement partner's sense of accountability. Potential difficulties of such a requirement include a perceived reduction in the responsibility of the firm and the possibility of increased legal liability for the engagement partner in certain jurisdictions.
5. Staff performing detailed "on-site" audit work has sufficient experience, its work is appropriately directed, supervised and reviewed, and there is a reasonable degree of staff continuity. The structure of many audit firms, especially larger audit firms, is hierarchical, – often described as having a "pyramid structure" – and the make-up of many engagement teams for individual engagements reflects this structure. As a result, much of the detailed "on-site" audit work is likely to be performed by staff members who are relatively inexperienced; indeed, many may still be completing an accounting qualification. However, experience is generally needed for staff to make reasonable professional judgments. Furthermore, having the same staff members on an audit, one year after another, is likely to assist them in understanding the entity's business and systems and this is often viewed positively by management and those charged with governance. Some believe that this is likely to result in effective responses to risks of material misstatement in the financial statements, as well as audit efficiency. However, prolonged involvement may result in a lack of professional skepticism and threats to auditor independence. In many countries, public sector audit bodies

have to keep within fixed limits for how much they may spend on staff resources. There may also be regulations that impact recruitment of staff and the salaries that can be paid. This can mean it is challenging for some audit bodies to recruit and retain sufficient numbers of high-quality staff to consistently achieve audit quality. Partners and staff have sufficient time to undertake the audit in an effective manner. Partners and staff often have responsibilities other than the audit of a single entity, and audits can be undertaken to challenging timetables. Planning is important, both at the level of an individual audit and at the level of the audit firm, to ensure that adequate resources are available to gather sufficient appropriate audit evidence and to interact appropriately with management and those charged with governance.

6. Audit firms are usually profit-making entities and the profitability of an audit firm is influenced by the relationship between the audit fees charged and the cost involved in gathering sufficient appropriate audit evidence. Audit engagement partners are usually accountable within their audit firms for the financial return on the audits they perform and, if audit fees are restricted by management, this may put pressure on the engagement team to change the nature and timing of audit procedures or reduce testing. This, in turn potentially threatens audit quality.
7. The audit engagement partner and other experienced members of the engagement team are accessible to management and those charged with governance. It is important that the audit engagement partner is accessible to senior members of management and those charged with governance. Regular contact allows the audit engagement partner to be well briefed on developments in the entity's business as well as raise issues related to the audit on a timely basis.

IES 8 widely describes a number of on audit quality relevant things but the most important ones are distinguished in this and composes of the following groups. **In knowledge, skills, experience and time group (firm level) key inputs elements** are described in a separate paragraphs.

Partners and staff have sufficient time to deal with difficult issues as they arise. Partners and senior staff usually work on a number of audits often with similar reporting timetables. This can lead to concentrated periods of activity. Partners and senior staff also often undertake non-audit

services for clients or other activities within the audit firm. It is important that firms anticipate, as best they can, and manage possible time conflicts when allocating responsibilities. Firm management proactively monitors work levels in order to reduce the risk that an unacceptable burden is put on individual partners or staff.

Engagement teams are properly structured. Human resource allocation takes account of risk. A danger exists that the most competent partners and staff will be allocated to the firm's largest most prestigious clients and, as a result, will not be available to audit other clients where the risks that the financial statements are materially misstated may be greater. The appropriate allocation of resources facilitates engagement teams having the expertise and time to undertake particular audits. This involves allocating partners and senior staff who have both an appropriate knowledge of the industry in which the client operates and its applicable financial reporting framework, and sufficient time to be able to perform quality audits. Allocating resources involves the firm gathering information on:

- Knowledge, skills and experience;
- Estimated time commitments; and
- Periods of service – to facilitate compliance with ethics requirements, for example, in relation to the rotation of audit partners.

Audits of smaller entities are not mandated in some countries. This can mean that in such countries it is challenging for SMPs that have only a small number of audit clients to retain partners and staff with relevant audit knowledge and experience.

Partners and more senior staff provide less experienced staff with timely appraisals and appropriate coaching or “on-the-job” training. An audit firm's appraisal process is an important aspect of developing an individual's capabilities. Although it is difficult to measure, audit quality is likely to be improved if it is specifically addressed in the appraisals for both partners and staff. This can be used to promote the exercise of good audit judgment, including consultation on difficult issues. A distinction can usefully be made between providing staff with periodic performance appraisals and giving coaching and on-the-job training. While appraisals can be used to help identify an important skill or competence, that needs improvement, coaching or on-the-job training can be used to help an individual develop



that skill or competence. Coaching and on-the-job training are likely to be especially important in relation to developing key personal characteristics such as integrity, objectivity, rigor, professional skepticism, and perseverance as well as assisting less experienced staff deal with unfamiliar audit areas. Being able to coach effectively requires additional skills, knowledge, and experience, and there are not an unlimited number of people within audit firms with the appropriate competences. Such people may have other demands on their time. It is important that firms provide incentives to their more experienced staff to allocate the necessary time to undertake this important staff development role effectively and, as part of the appraisal process, evaluate them on whether this is achieved.

Sufficient training is given to audit partners and staff on audit, accounting and, where appropriate, specialized industry issues. The profession endeavors to equip auditors with the necessary competence through initial professional development (IPD), comprising training in technical and professional skills and values, ethics and attitudes and practical experience, and continuing professional development (CPD) requirements. Firms generally provide training in the technical aspects of auditing and in the requirements of their audit methodologies. Firms also provide essential practical experience by including trainees in engagement teams undertaking audit work. Merging learning about the technical aspects of auditing with gaining practical experience is important because formal training is only part of the process by which auditors develop skills and experience.

**In knowledge, skills, experience and time group (national level) key inputs elements were described in IES 8.** The robust arrangements exist for licensing audit firms/individual auditors. Auditing is a public interest activity which needs to be performed by suitably qualified individuals working in an appropriate environment. To achieve this, there will commonly be national arrangements for licensing audit firms or individual auditors to perform audits. A register of approved firms and individuals will often be maintained by a competent authority. Authorities will often have the power to revoke the license in defined circumstances.

Education requirements are clearly defined and training is adequately resourced and effective. Criteria for obtaining a license will usually involve educational requirements both for IPD and CPD. Audit quality will be facilitated if educational requirements are clearly defined and sufficient

resources are applied to ensure training is effective. The professional skills described in IESs underlie the competences needed to support audit quality. These competences are developed by a combination of theoretical training and practical, establishes requirements for practical experience for audit professionals. experience and coaching within audit firms. IESs are written for IFAC member bodies (which may have responsibility for the theoretical training), but do not apply directly to audit firms (which provide the practical experience and coaching). It may assist audit quality if both training organizations and audit firms use the same competence framework.

Arrangements exist for updating auditors on current issues and for providing training to them in new accounting, auditing or regulatory requirements. In addition to training related to an auditor's IPD, appropriate arrangements within a country for CPD are an important factor in contributing to audit quality. CPD needs to be provided in order that more experienced auditors continue to develop their skills and knowledge related to auditing, and keep informed about changes in the accounting and regulatory requirements. CPD is particularly important when there are major changes to requirements relating to financial reporting and auditing. This provides an opportunity to brief auditors on the new technical requirements, to explain the objectives of those changes, and to help create the understanding necessary for the new requirements to be implemented in a cost effective manner.

The auditing profession is well-positioned to attract and retain individuals with appropriate qualities. The competences of audit partners and staff are a critical factor underlying audit quality. While training is important, some of the required qualities are, to a degree, inherent in the individuals. It is therefore important that individuals with the right qualities are attracted to a career in the auditing profession. There are likely to be a number of factors that will influence the individuals attracted to a career in the auditing profession, including:

- The status of auditing as a profession in the national environment;
- Perceptions of career opportunities and remuneration incentives;
- The nature of the work, including its role in relation to the public interest; and
- The quality of training provided.

The same factors are likely to influence individuals' decisions to remain in the auditing profession, and pursue an extended career in auditing. In some countries, there is a tendency for large numbers of accountants to leave the audit firms and take jobs in business. While this may have a beneficial impact on financial reporting, it can limit the number of experienced staff available to audit firms and thereby jeopardize audit quality. The status of the auditing profession in a national environment can also impact the respect for auditors and therefore the effectiveness of the audit function. Conversely, where the profession is highly regarded or is conferred appropriate authority through the relevant mechanisms, it will be easier for auditors to demonstrate professional skepticism and undertake robust audits.

#### 4. PROCESS FACTORS

**In Audit Process and Quality Control Procedures group (engagement level) are for key process elements:**

1. The engagement team complies with auditing standards, relevant laws and regulations, and the audit firm's quality control procedures. Auditing standards serve a fundamental role in underpinning audit quality and users' confidence in the audit. The ISAs are designed to support the auditor in obtaining reasonable assurance and require that the auditor exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the planning and performance of the audit and, among other things:

- Identify and assess risks of material misstatement, whether due to fraud or error, based on an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control;
- Obtain sufficient appropriate audit evidence about whether material misstatements exist, through designing and implementing appropriate responses to those risks; and
- Form an opinion on the financial statements based on conclusions drawn from the audit evidence obtained.

230 ISAs require documentation to be prepared sufficient to enable an experienced auditor, having no previous connection with the audit, to understand the nature, timing and extent of the procedures performed,

the results of those procedures, the significant matters arising and the conclusions reached. This documentation supports quality control activities both within the engagement team, before the audit is completed, and by others who review the quality of work performed. Auditors are often required by national law or regulations to comply with auditing standards. However, not all aspects of the audit process are defined by auditing standards, and audit firms will usually have methodologies that provide further specification. Even within the structure created by auditing standards and firm methodologies, there is flexibility for the engagement team in terms of what specific audit work is performed, how it is undertaken in practice, and the nature and timing of interactions with management. The way that the work is performed in practice can be an important factor in both effectiveness and efficiency.

2. The engagement team makes appropriate use of information technology. The increasing use and complexity of computerized information systems provides opportunities for auditors to gather audit evidence both more effectively and more efficiently; for example, through the use of computer-assisted audit techniques including file interrogations and the use of test data. These techniques have the advantage that greater coverage of transactions and controls can be achieved. However, sometimes the use of such techniques requires the involvement of specialists, which can be time consuming, especially in the first year that they are used. Information technology platforms within audit firms have an effect on the way auditors conduct an audit and record the work performed. Increasingly, audit software is provided to assist engagement teams in applying a firm's methodology. While this can result in efficiencies and improved quality control processes, risks to audit quality associated with their use include:

- Over-emphasizing compliance with the audit firm's audit software rather than encouraging thinking about the unique characteristics of the entity being audited; and
- New staff spending too much of their time learning how to use the firm's audit software rather than understanding auditing concepts.

While having partners and experienced staff reviewing audit work from remote locations might reduce the opportunities for mentoring and on-the-job training, it has the potential benefits of:

- Permitting more effective review of audit work where engagement team members are working across many sites or located across different time zones; and
- Providing a more effective means of undertaking supplemental reviews of audit work, after initial reviews have been performed.

Information technology also has an effect on the way auditors communicate, both within engagement teams and with management and those charged with governance. For example, emails and other professional service automation tools are increasingly being used. While e-mail generally increases accessibility, especially on an international basis, e-mails can have limitations. In particular, there may be a reduced opportunity to obtain useful audit evidence from e-mail exchanges than from the richer interaction that comes through having a fuller open discussion with management. Depending on the circumstances, e-mail might also make it easier for management to provide inaccurate or incomplete responses to the auditor's questions or be less forthright with information if management is motivated to do so.

3. There is effective interaction with others involved in the audit. Most large entities will have divisions, subsidiaries, joint ventures or investees accounted for by the equity method (components), and one or more components are frequently audited by engagement teams other than the group engagement team. If effective interaction between the group engagement team and the component auditors does not exist, there is a risk that the group engagement team may not obtain sufficient appropriate audit evidence on which to base the group audit opinion. Clear and timely communication of the group engagement team's requirements forms the basis of effective two-way communication between the group engagement team and the component auditor. Others involved in the audit could include specialists and experts (for example, IT specialists), or, in a group context, the auditors of components. Where others are involved in the audit, it is important that:

- The engagement team clearly communicates with them about the work to be performed;
- Others involved clearly communicate the findings from the work performed (ISA 600);

- The engagement team determines that the work performed is adequate for its purpose and reacts appropriately to the findings.

Many large entities will have an internal audit function. It is likely to be important for both audit efficiency and effectiveness for there to be effective interaction between the external and internal auditors. For example, the internal audit function is likely to have obtained insight into the entity's operations and business risks that will provide valuable input into the auditor's understanding of the entity and risk assessments or other aspects of the audit. Group management usually expects the group auditor to coordinate the work undertaken on components efficiently. Some believe that this can be facilitated if the audits of components are undertaken by the same audit firm or firms within the same audit network or association. The firm's geographic reach, and therefore its ability to provide audit coverage for subsidiaries and other components of the group, can therefore be important. Others believe that having a number of different audit firms involved in a group audit provides an opportunity for a range of views on the risks of the entity, and appropriate audit responses, to be considered.

4. There are appropriate arrangements with management so as to achieve an effective and efficient audit. Management may have an interest in ensuring that the audit is completed as quickly as possible and the disruption to the entity's ongoing operations is minimized. The effectiveness and efficiency of the audit process can be enhanced through:

- Rigorous planning, including, where appropriate, agreeing with management the auditor's information needs and timetable;
- Timely engagement with management to resolve issues identified during the audit;
- Striving to meet agreed timelines and reporting deadlines; and
- Avoiding, as far as possible, duplicate inquiries of management on the same matter from different engagement team members.

**In Audit Process and Quality Control Procedures group (firm level) key process elements are suitable with audit methodology.** The audit methodology is adapted to developments in professional standards and to findings from internal quality control reviews and external inspections. It is important that the audit firm's audit methodology does not remain static but evolves with changes in professional standards and the business

environment and that continual and timely improvement to the firm's audit methodology and tools are made to respond to findings from internal reviews and regulatory inspections. In demonstrating a commitment to continuous improvement, audit firms can usefully undertake root cause analysis in response to findings from internal and external inspections in order to identify any systemic issues, and respond accordingly by taking actions to improve their methodologies and processes.

The audit methodology encourages individual team members to apply professional skepticism and exercise appropriate professional judgment. Most audit firms use methodologies to assist staff in achieving an efficient and effective audit and for quality control processes. These methodologies sometimes involve the use of audit software that supports decisions and generates electronic working papers that can be viewed at remote locations. Such methodologies can be an effective mechanism for achieving consistent compliance with auditing standards and for checking whether all necessary steps in the audit process have been performed. Methodologies also assist with documentation and, if in an electronic form, with the rapid sharing of information, including with specialists at remote locations. However, there is a risk that too high a level of prescription in audit methodologies will have negative implications for other elements of audit quality. Highly prescriptive methodologies may arise from threats of litigation or overly compliance-based approaches to auditor regulation and inspections. Examples of the risk to audit quality include:

- If compliance with a very prescriptive methodology is over-emphasized, there is a risk that insufficient emphasis will be given to experienced staff tailoring the specified audit procedures to the circumstances and considering whether further procedures need to be performed.
- Over-emphasizing the process by which an audit is performed may detract from experienced audit partners and staff making important judgments.
- Reducing too far the freedom of action of staff may undermine the motivation of these individuals and cause them not to pursue a career in auditing.
- The potential to distance both partners and staff from the company being audited.

5. The methodology requires effective supervision and review of audit work. Much detailed audit work may be performed by staff who is relatively less experienced. In such circumstances, it is vital that its work, whether performed 'on-site' or elsewhere, including the practice of offshoring, is supervised and reviewed by experienced staff, manager, and partners. Some modern methodologies provide the opportunity for electronic, off-site review of working papers, which can enable audit issues to be shared and considered efficiently, especially when dealing with different countries and across different time zones. However, off-site review may not always be an effective means: of assessing whether staff have undertaken the audit thoroughly and demonstrated an appropriate degree of professional skepticism; and for developing the skills and competences of less experienced staff.

The methodology requires appropriate audit documentation. Audit documentation performs a number of roles, including:

- Assisting the engagement team to plan and perform the audit.
- Assisting members of the engagement team responsible for supervision to direct and supervise the audit work.
- Enabling the engagement team to be accountable for its work.
- Retaining a record of matters of continuing significance to future audits.
- Enabling the conduct of intra-firm quality control reviews and inspections, and external inspections in accordance with applicable legal, regulatory or other requirements.

Documentation of the rationale for significant audit judgments is likely to increase the rigor, and therefore the quality, of that judgment. The process of documenting the issues and how they have been resolved is likely to improve the rigor of the auditor's thought process and the validity of the conclusions reached.

Rigorous quality control procedures are established and audit quality is monitored and appropriate consequential action is taken. Quality control procedures need to be established to provide the audit firm with assurance that:

- The firm complies with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and



- Reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances. Quality control procedures will include monitoring and taking remedial action when needed. Auditing involves compliance with standards and internal firm policies and procedures. It also involves difficult decisions and judgments made by staff at different levels of experience and sometimes under time pressure.

Monitoring audit quality within an audit firm is an important aspect of identifying emerging risks and opportunities, and ensuring that standards are being adhered to and that the partners and staff are performing appropriately. Some audit firms operate internationally through a network of firms. Network firms often share common methodologies and quality control and monitoring policies and procedures. Some networks also share guidance in relation to values, ethics, and attitudes, and have programs to enhance the knowledge and experience of partners and staff. In addition to internal processes to monitor audit quality, audits may be subject to external review. The results of these reviews (including inspections performed by independent audit regulators) provide important feedback that lead to actions that contribute to enhancing audit quality. In addition to addressing any shortcomings that have been identified on individual audits, it is important that audit firms take appropriate actions to address systemic issues revealed by both internal and external monitoring activities and take appropriate action.

Where required, effective engagement quality control reviews (EQCRs) are undertaken. EQCRs allow for an objective evaluation of the significant judgments made by the engagement team and the conclusions reached in formulating the auditor's report. They are required to be performed on audits of listed companies and those other audit engagements for which the audit firm considers them appropriate, such as audits of public interest entities. To be effective, EQCRs involve discussion of significant matters and conclusions, a review of selected engagement documents, and a review of the financial statements. They need to be performed by individuals with the necessary experience, authority and time. EQCRs require appropriate liaison between the review partner and the engagement partner so that

they can be performed on a timely basis and allow the engagement team to respond appropriately to findings.

**In separate audit requirements audit Process and Quality Control Procedures group (national level) key process elements are described.**

Auditing and other standards are promulgated that make clear the underlying objectives as well as the specific requirements that apply. Auditing and other requirements may be imposed by law or regulations or mandated through the national professional accountancy organization. It is important that such requirements are high quality and make clear the underlying objectives. ISAs, contain objectives, requirements, and application and other explanatory material. The IESBA sets high-quality ethics standards for professional accountants through the development of a robust, internationally appropriate Code of Ethics for Professional Accountants. The IAESB develops and enhances professional accountancy education—encompassing technical competence, as well as professional skills, values, ethics, and attitudes for professional accountants—through the promulgation of International Education Standards (IES 8). There is widespread adoption of these standards at a national level. It is important that standards are revised in response to feedback received about their use and implementation. However, it is important for standard-setters to be cognizant of the impact that regular revisions to standards may have on auditors' training and implementation needs in using the standards. IFAC requires its member bodies to take actions to adopt and implement ISAs, the Code of Ethics for Professional Accountants and the IESs in their jurisdictions, and to assist in their implementation, depending on the member bodies' responsibilities in national environments. In some countries, the ISAs are modified to take account of, or are supplemented by additional, national requirements.

Bodies responsible for external audit inspections consider relevant elements of audit quality, both within audit firms and on individual audit engagements. External audit inspections provide an opportunity for evaluating auditors' compliance with auditing standards, and depending on their mandate, other aspects of audit quality. Actions taken by audit firms to address findings identified by audit inspectors can lead to improvements

in audit effectiveness and, where the results of audit inspections are published, will lead to greater awareness among stakeholders about audit quality issues. Over a period of time, the findings from external audit inspections need to be analyzed and fed back to standard setters.

Effective systems exist for investigating allegations of audit failure and taking disciplinary action when appropriate. Investigation and disciplinary action can be undertaken by professional accountancy organizations. However, as is the case with audit inspection, in relation to listed companies and other public interest entities, it is increasingly being undertaken by independent audit regulators. Audit failures can be difficult to define, especially as so much of an audit involves judgment, and criteria in laws and regulations are sometimes vague and difficult to enforce. The effectiveness of disciplinary activities is increased when clear criteria have been established as to what represents an audit failure. Authorities also need a range of sanctions available to them, including the power to revoke the license of audit firms or individual auditors in defined circumstances. While such actions may be appropriate in extreme cases, the regulatory process is enhanced when more proportional sanctions are also available for lesser issues. These may include fines and mandatory retraining.

## 5. RESULTS

In Table 1 Inputs are grouped into the following input factors: the values, ethics and attitudes of auditors, which in turn, are influenced by the culture prevailing within the audit firm; and the knowledge, skills, and experience of auditors and the time allocated for them to perform the audit.

As you see in Table 1, key elements that create an environment for audit quality in audit requirements 220 ISA, ISQC 1, IESBA Code and national Audit law (references 2, 4, 5, 7) can be grouped in Engagement, Firm and National level.

**Table 1.** Key elements that create an environment for audit quality as inputs factors

Requirements	220 ISA	ISQC 1, IESBA Code	National Audit law
Inputs factors	Engagement level	Firm Level	National level
<b>Key elements that create an environment for audit quality</b>			
<b>Values, ethics and attitudes group</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· The engagement team recognizes that the audit is performed in the wider public interest; and in complying with ethical requirements.</li> <li>· The engagement team exhibits objectivity and integrity.</li> <li>· The engagement team is independent.</li> <li>· The engagement team exhibits professional competence and due care.</li> <li>· The engagement team exhibits professional skepticism.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· establishment the appropriate “tone at the top”, and which aim to safeguard the firm’s independence.</li> <li>· Personal characteristics supporting audit quality are promoted.</li> <li>· impairing audit quality.</li> <li>· importance of continuing professional development and high-quality technical support.</li> <li>· The firm promotes a culture of consultation on difficult issues.</li> <li>· Robust systems exist for making client acceptance and continuance decisions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Ethics requirements are promulgated that make clear both the underlying ethics principles and the specific requirements that apply.</li> <li>· Regulators, national standard setters and professional accountability organizations are active in ensuring that the ethics principles are understood and the requirements are consistently applied.</li> <li>· Information relevant to client acceptance decisions is shared between audit firms.</li> </ul>
<b>Knowledge, skills, experience and time group</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Partners and staff have the necessary competences;</li> <li>· understand the entity’s business;</li> <li>· make reasonable judgments;</li> <li>· have sufficient time to undertake the audit in an effective manner.</li> <li>· The audit engagement partner is involved in risk assessment, planning, supervising, and reviewing the work performed, is accessible to management.</li> <li>· Staff has sufficient experience, its work is directed, supervised and reviewed, and there is a reasonable degree of staff continuity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Partners and staff have sufficient time to deal with difficult issues as they arise.</li> <li>· Engagement teams are properly structured.</li> <li>· Partners and more senior staff provide less experienced staff with timely appraisals and appropriate coaching or “on-the-job” training.</li> <li>· Sufficient training is given to audit partners and staff on audit, accounting and, where appropriate, specialized industry issues.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Robust arrangements exist for licensing audit firms/individual auditors.</li> <li>· Education requirements are clearly defined and training is adequately resourced and effective.</li> <li>· Arrangements exist for updating auditors on current issues and for providing training to them in new accounting, auditing or regulatory requirements.</li> <li>· The auditing profession is well-positioned to attract and retain individuals with appropriate qualities.</li> </ul>

Within these input factors, quality elements are further organized between those that apply directly at: the audit engagement level, the level of an audit firm, and therefore indirectly to all audits undertaken by that audit firm and the national (or jurisdictional) level and therefore indirectly to all audit firms operating in that country and the audits they undertake.

**Table 2.** Key elements that create an environment for audit quality as process factors

Requirements	220 ISA	ISQC 1, IESBA Code	National Audit law
	Engagement level	Firm Level	National level
<b>Key elements that create an environment for audit quality</b>			
<b>Audit Process and Quality Control Procedures group</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• The engagement team complies with auditing standards, relevant laws and regulations, and the audit firm's quality control procedures.</li> <li>• The engagement team makes appropriate use of information technology.</li> <li>• There is effective interaction with others involved in the audit.</li> <li>• There are appropriate arrangements with management so as to achieve an effective and efficient audit process.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• The audit methodology is adapted to developments in professional standards and to findings from internal quality control reviews and external inspections.</li> <li>• The audit methodology encourages individual team members to apply professional skepticism and exercise appropriate professional judgment.</li> <li>• The methodology requires effective supervision and review of audit work.</li> <li>• The methodology requires appropriate audit documentation.</li> <li>• Rigorous quality control procedures are established and audit quality is monitored and appropriate consequential action is taken.</li> <li>• Where required, effective engagement quality control reviews (EQCRs) are undertaken.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditing and other standards are promulgated that make clear the underlying objectives as well as the specific requirements that apply.</li> <li>• Bodies responsible for external audit inspections consider relevant elements of audit quality, both within audit firms and on individual audit engagements.</li> <li>• Effective systems exist for investigating allegations of audit failure and taking disciplinary action when appropriate.</li> </ul>

In Audit Process and Quality Control Procedures group key elements that create an environment for audit quality are the basis that justifies the auditor's report and the total work quality. As mentioned in the article in Picture 1, in addition to legislation, audit quality influenced by other external factors, but the article is to examine the exclusively binding, so it is evaluated by an audit Supervision Authority reviews.

## CONCLUSIONS

1. While the quality of an individual audit will be influenced by the inputs, processes, outputs and interactions described in model for Audit Quality, is not sufficient for the purpose of evaluating the quality of an individual audit. This is because detailed consideration will need to be given to matters such as the nature, timing and extent of audit ISQC 1 requires audit firms to establish and maintain a system of quality control to provide it with reasonable assurance that the firm and its personnel comply with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and that reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances. Evidence obtained in response to the risks of material misstatement in a particular entity, the appropriateness of the relevant audit judgments made, and compliance with relevant standards.
2. The rigor of the audit process and quality control procedures impact audit quality. Outputs include reports and information that are formally prepared and presented by one party to another, as well as outputs that arise from the auditing process that are generally not visible to those outside the audited organization. For example, these may include improvements to the entity's financial reporting practices and internal control over financial reporting, that may result from auditor findings. The outputs from the audit are often determined by the context, including legislative requirements. While some stakeholders can influence the nature of the outputs, others have less influence. Indeed, for some stakeholders, such as investors in listed companies, the auditor's report is the primary output. While each separate stakeholder in the financial reporting supply chain plays an important role in supporting high-quality financial reporting, the way in which the stakeholders interact can have a particular impact on audit quality. These interactions, including both formal and informal communications, will be influenced by the context in which the audit is performed and allow a dynamic relationship to exist between inputs and outputs. For example, discussions between the auditor and the audit committee of a listed company at the planning stage can influence the use of

specialist skills (input) and the form and content of the auditor's report to those charged with governance (output). In contrast, for privately owned businesses, there may be close proximity to the owners during the course of the audit. In these circumstances, there may be frequent informal communications, which contribute to audit quality.

3. There are a number of environmental – or contextual – factors, such as laws and regulations and corporate governance, which have the potential to impact the nature and quality of financial reporting and, directly or indirectly, audit quality. Where appropriate, auditors respond to these factors when determining how best to obtain sufficient appropriate audit evidence.

## LITERATURE

1. Arnie Witchel (2003). A holistic approach to strategic management, <http://www.witchelandassociates.com/Holistic%20Approach.htm>
2. International Ethics Standards Board for Accountants Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code), paragraph 120.1., paragraph 100.5, Section 110.1, paragraph 290.7.
3. IES 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (revised, para 54,59), <https://www.ifac.org/publications-resources/ies-8-professional-competence-engagement-partners-responsible-audits-financ-0>
4. International Standard on Quality Control (ISQC) 1, “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements” <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>
5. International Standard on Auditing (ISA) 220, “Quality Control for an Audit of Financial Statements”, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
6. <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
7. Law of the Republic of Lithuania on Audit, [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=335883](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=335883), new redaction [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=476982](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=476982)
8. <http://www.thefreedictionary.com/holistic>
9. [http://www.alliedperformance.com/uploads/Microsoft\\_Word\\_-\\_Holistic\\_Approach\\_to\\_Business\\_A\\_New\\_Paradigm\\_for\\_Prosperty\\_Rev3.pdf](http://www.alliedperformance.com/uploads/Microsoft_Word_-_Holistic_Approach_to_Business_A_New_Paradigm_for_Prosperty_Rev3.pdf)

# FINANSINĖS ANALIZĖS TEIKIAMOS INFORMACIJOS PANAUDOJIMAS KONTROLINGO SISTEMOJE

Daiva Tamulevičienė

Asistentė, doktorantė

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 5 2366153

El. paštas: daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt

***Anotacija.** Kontrolingas yra kompleksinio įmonės valdymo instrumento pavyzdys, pastaraisiais dešimtmečiais plačiai paplitęs JAV ir Vakarų Europos įmonių praktikoje, o finansinė analizė yra viena iš šios valdymo formos funkcijų, aprūpinančių įmonės valdymo specialistus analitine informacija. Straipsnyje nagrinėjama finansinės analizės vieta strateginio ir operatyvinio kontrolingo sistemoje, jos teikiamos informacijos panaudojimas priimant valdymo sprendimus bei didinant organizacijos vertę, taip pat išskiriami pagrindiniai reikalavimai, taikytini parenkamiems finansiniams rodikliams ir jų rinkiniams bei išnagrinėtos svarbiausios finansinių rodiklių sistemos ir jų taikymo galimybės kontrolingo skyriaus darbuotojų veikloje.*

***Reikšminiai žodžiai:** kontrolingas; kontrolingo sistema; finansiniai rodikliai; finansinių rodiklių sistemos.*

## ĮVADAS

Kontrolingas palyginti nauja įmonių šiuolaikinio valdymo koncepcija tiek praktinėje, tiek teorinėje plotmėje. Tačiau sėkmingai veikiančių užsienio šalių įmonių praktika rodo, kad tai viena geriausių ir labiausiai subalansuotų sistemų, padedančių išvelgti įmonės ekonominę padėtį sunkinančias problemas, pasiūlyti savalaikius jų sprendimo būdus, aprūpinti ir palaikyti verslo procesų valdymo informacinius srautus.

Atsižvelgiant į tai, kad efektyvus įmonės valdymas, įgyvendinus kontrolingo sistemą, daugiausia priklauso nuo informacinės bazės kokybės ir kruopštaus šių duomenų analitinio apdorojimo, dauguma kontrolingo problemas nagrinėjančių autorių, kaip antai Deyhle (Дайле, 2001); Hahn, Hungenberg (Хан; Хунгенберг, 2005); Horvát (Хорват, 2006);



Reichman (2011) Roehl-Anderson, Bragg (2004); Weber, Schaferr (2008); Ананькина ir kt. (2002); Карминский, Фалько ir kt. (2006); Шешукова, Сергеева (2012) ir daugelis kitų, pripažįsta, jog vienas iš pagrindinių elementų, aprūpinančių įmonės valdymo specialistus analitine informacija yra finansinių duomenų analizė, kuri kontrolingo sistemoje užima svarbią vietą tiek kontrolingo instrumentarijau, tiek proceso bei objekto posistemiuose, o jos teikiama informacija turi didelę reikšmę priimant strateginius ir operatyvinius sprendimus.

Finansinės analizės, kaip vieno iš objektyviausių būdų siekiant tinkamai įvertinti finansinę būklę ir jos veiklos rezultatus, taikymas pirmiausia siejamas su įvairių finansinių rodiklių apskaičiavimu, analize ir vertinimu, jų rinkinių formavimu, o taip pat finansinių rodiklių sistemų, kurios leidžia ne tik kiekybiškai įvertinti situaciją, bet ir atskleisti problemų atsiradimo priežastis, naudojimu. Tačiau tinkamų rodiklių ir jų sistemų parinkimas, siekiant pateikti aktualią, susistemintą, tinkamą valdymo sprendimams priimti, o taip pat kitoms kontrolingo funkcijoms įgyvendinti informaciją, yra problemiška kontrolingo tarnybos sritis. Atsižvelgiant į tai, yra tikslinga analizuoti ir įvertinti finansinės analizės teikiamos informacijos reikšmę ir vietą strateginio ir operatyvinio kontrolingo sistemoje, išskirti pagrindinius reikalavimus, taikytinus parenkamiems finansiniams rodikliams ir jų rinkiniams bei išnagrinėti svarbiausias finansinių rodiklių sistemas ir jų taikymo galimybes kontrolingo sistemoje.

**Tyrimo tikslas:** iširti ir įvertinti finansinės analizės teikiamos informacijos panaudojimo kontrolingo sistemoje galimybes.

**Tyrimo objektas:** finansinė analizė ir jos teikiama informacija.

**Tyrimo uždaviniai:**

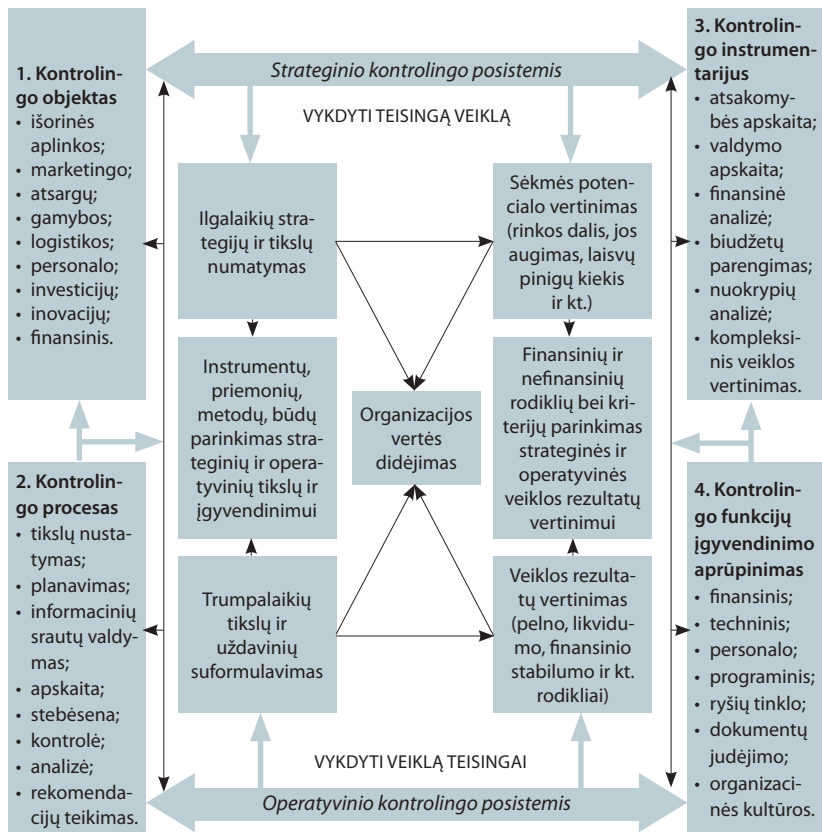
1. Nustatyti finansinės analizės paskirtį ir vietą strateginio ir operatyvinio kontrolingo sistemoje.
2. Išskirti pagrindinius finansinių rodiklių parinkimui ir jų rinkinių formavimui taikytinus reikalavimus.
3. Išnagrinėti finansinių rodiklių sistemas, taikomas kontrolingo tarnybos veikloje.

**Tyrimo metodai:** mokslinės literatūros analizė, informacijos grupavimo, lyginimo, detalizavimo ir apibendrinimo metodai.

## 1. FINANSINĖS ANALIZĖS VIETA STRATEGINIO IR OPERATYVINIO KONTROLINGO SISTEMOJE

Kontrolingas – tai kokybiškai nauja valdymo sistema, užtikrinanti apskaitos, analizės, planavimo, veiklos vertinimo, kontrolės, koordinavimo funkcijų sintezę ir orientuota į organizacijos veiklos efektyvumo didinimą ir jos konkurencingumo neapibrėžtomis ir nuolat kintančiomis rinkos sąlygomis palaikymą. Ši sistema apima skirtingus, bet tarpusavyje susijusius posistemius ir jų elementus, kurių sąveika padeda priimti optimalius valdymo sprendimus. Ir nors, dėl susiformavusių įvairių kontrolingo koncepcijos krypčių ir skirtingų požiūrių, nėra nusistovėjusi griežta nuostata, kas turėtų sudaryti kontrolingo sistemą, vis dėl to būtina pažymėti, kad ši sistema dažniausiai organizacijoje įgyvendinama dviem aspektais: per strateginį kontrolingą ir per operatyvinį kontrolingą (Mann, Mayer, 2000; Хорват, 2006; Карминский, Фалько, Жевага, Иванова, 2006). Taip yra todėl, kad kiekviena įmonė valdymo tikslus skiria į strateginius (ilgalaikius) ir operatyvinius (trumpalaikius). Šių tikslų pasiekimui įmonės taiko skirtingus instrumentus, priemones, būdus, o veiklos rezultatų vertinimui parenka skirtingus finansinius ir nefinansinius rodiklius bei kriterijus. Tokiu būdu kontrolingo sistema pirmiausia yra skiriama į du posistemius: *strateginį kontrolingą* ir *operatyvinį kontrolingą*, kurie veikia sąsajoje su *kontrolingo objekto, proceso, instrumentarijaus* ir *funkcijų įgyvendinimo aprūpinimo* posistemiais (1 pav.).

Kaip matyti 1 paveiksle, kontrolingo sistema sujungia tarpusavyje įvairius labai skirtingus posistemius ir jų elementus, o tai leidžia išsamiai ir susistemintai pateikti informaciją apie įmonės veiklą praeityje, dabartyje ir ateityje bei pasiūlyti kompleksinį įmonės problemų sprendimo kelią, kurio galutinis rezultatas – organizacijos vertės didėjimas. Tikslus kiekvieno sistemos elemento funkcionavimas prisideda prie šio rezultato augimo.



1 pav. Kontrolingo sistema

Šaltinis: sudaryta autorės

Analizuojant finansinės analizės vietą kontrolingo sistemoje pirmiausia pažymėtina jos tiesioginė sąsaja su kontrolingo instrumentarijaus posistemiu, nes, kaip šio posistemio elementas, ji padeda įgyvendinti vieną iš svarbiausių kontrolingo tarnybos sprendžiamų užduočių – atlikti įmonės finansinės būklės analizę ir diagnostiką, siekiant aptikti silpnas vietas ir išryškinti galimus pavojus priimant strateginius ir operatyvinius valdymo sprendimus. Kad įgyvendinti šias užduotis, kontrolingo tarnyba turi parinkti konkrečiai situacijai analizuoti ir vertinti tinkamus rodiklius bei vertinimo kriterijus. Kontrolingo proceso posistemio etape – *analizė*, nau-

dojant įvairius finansinės ir ekonominės analizės metodus, skaičiuojami ir vertinami nustatyti rodikliai, kuriais remiantis priimami sprendimai. Kita vertus, finansinę analizę galima traktuoti kaip kontrolingo objektų posistemio elementų, tokių kaip *finansinio, investicinio, inovacinio kontrolingo* svarbiausią informacijos aprūpinimo šaltinį. Tokiu būdu matyti, kad finansinė analizė užtikrina kontrolingo funkcijų įgyvendinimą per įvairius kontrolingo sistemos elementus.

Taip pat pabrėžtinas finansinės analizės teikiamos informacijos indėlis realizuojant strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemų užduotis. Pagrindinė šių posistemų paskirtis – suformuluoti ir realizuoti ilgalaikius bei trumpalaikius tikslus ir uždavinius siekiant užtikrinti įmonės vertės didėjimą. Tam kontrolingo tarnyba turi parinkti tinkamas priemones, instrumentus, būdus bei suformuoti finansinių ir nefinansinių rodiklių (kriterijų) rinkinius strateginės ir operatyvinės veiklos rezultatams vertinti. Finansinė analizė, kaip vienas iš objektyvių būdų siekiant tinkamai atskleisti finansinę būklę, ypatingai reikšminga analizuojant ir vertinant, visų pirma, *operatyvinę veiklą*, nes padeda diagnozuoti finansines problemas bei numatyti priemones joms išvengti. Ir nors finansinės analizės metodai ir būdai labiau dominuoja užtikrinant operatyvinio kontrolingo posistemio funkcijas, tačiau ši analizė taip pat svarbi ir *strateginės veiklos* diagnostikai bei rezultatų vertinimui, pirmiausiai formuojant finansinių rodiklių rinkinius ir sistemas, kuriose reikšmingą dalį sudaro finansiniai santykiniai rodikliai. Taip pat strateginės veiklos vertinimui svarbi vertikaliosios, horizontaliosios ir tendencijos analizės teikiama informacija, nes padeda atskleisti keletą ar keliolikos ataskaitinių laikotarpių finansinių absoliutinių ir santykinų rodiklių pokyčius bei šių pokyčių priežastis, o taip pat numato ateities tendencijas, kas yra ypač svarbu užtikrinant efektyvų kitų kontrolingo sistemos elementų, kaip pvz. planavimas, biudžetų parengimas, kontrolė ir kitų, funkcionavimą.

Vis dėlto, pagrindine finansinės analizės užduotimi kontrolingo sistemoje laikytina tiesioginė jos paskirtis – įmonės finansinės būklės analizė ir diagnostika. Atsižvelgiant į tai, kad finansinė analizė, įvairių finansinių rodiklių ir jų sistemų pagalba, padeda įvertinti įmonės finansinę būklę ir laiku atskleisti įmonės veiklos trūkumus, yra tikslinga išnagrinėti pagrindinius reikalavimus, taikomus finansinių rodiklių parinkimui bei jų rinkinių formavimui kontrolingo sistemoje.

## 2. REIKALAVIMAI FINANSINIAMS RODIKLIAMS IR JŲ SISTEMOMS, TAIKOMOMS KONTROLINGO TARNYBOS VEIKLOJE

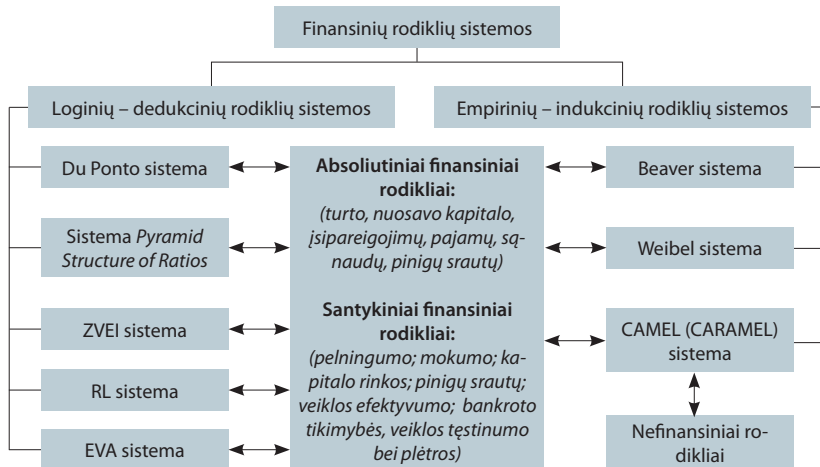
Nagrinėjant finansinės analizės, kaip įmonės finansinės būklės ir jos veiklos rezultatų vertinimo priemonę, būtina pažymėti, kad pagrindinė kontrolingo tarnybos užduotis užtikrinant efektyvų šio instrumento panaudojimą yra parengti finansinių ataskaitų rinkinio analizės metodiką bei suformuoti finansinių rodiklių sistemą visos įmonės bei atskirų atsakomybės centrų veiklai analizuoti ir vertinti. Literatūroje siūlomi ir plačiai aprašomi įvairūs organizacijos veiklai vertinti skirti rodikliai ir kriterijai, kurie apjungiami į įvairias sistemas, tačiau kontrolingo tarnybos darbuotojai turi parinkti tik tuos rodiklius, kurie labiausiai atspindėtų įmonės veiklos procesus, išryškintų jų pokyčių tendencijas ir objektyviai įvertintų įmonės veiklos rezultatus. Kaip pažymi Hauser (2011), siekiant suformuluoti aiškią ir konkrečią strateginio ir operatyvinio kontrolingo finansinės veiklos rezultatų vertinimo rodiklių parinkimo sistemą reikia atsižvelgti į tokius veiksnius kaip teikti pirmenybę rodikliams, kurie suteiktų galimybę nesunkiai interpretuoti gautus duomenis; parinkti rodiklius, kurie visapusiškai pateiktų pilną įmonės vaizdą ir aprėptų visą veiklą; įvesti rodiklius, leidžiančius analizuoti įmonės veiklą iš įvairių perspektyvų; apriboti kiekinį rodiklių skaičių iki tokio lygio, kad jų pakaktų atvaizduoti būtinus organizacijos veiklos aspektus ir pan.

Formuojant strateginės ir operatyvinės veiklos vertinimo rodiklių ir kriterijų rinkinį taip pat tikslinga laikytis tam tikrų reikalavimų. Svarbiausias reikalavimas parenkamiesiems finansiniams rodikliams kontrolingo sistemoje – *tinkamumas* sprendimams priimti, t.y. rodikliai turi atitikti įmonės, jos padalinių, procesų valdymo tikslus bei adekvačiai atvaizduoti analizuojamų veiklos sričių būklę ir rezultatus (Карминский, Оленев, Примак, Фалько, 2002). Шешукова, Сергеева (2012) siūlo formuojant finansinių rodiklių rinkinį atsižvelgti ir į kitus jiems galimus kelti reikalavimus kaip *vienprasmiškumas* – rodikliai turi būti išreikšti taip, kad nebūtų galimybės juos interpretuoti dvejopai; *palyginamumas* – rodiklius būtų galima palyginti tiek laiko prasme, tiek su kitais padaliniais, kitomis įmonėmis ar šakos rodikliais; taip pat turi būti *galimybė* taikomus rodiklius *kontroliuoti*. Šį strateginės ir

operatyvinės veiklos vertinimo rodiklių ir kriterijų rinkinio sudarymo reikalavimų sąrašą siūlytina papildyti tokiais papildomais reikalavimais: *aktualumas* – jie turi būti reikšmingi analizuojamu momentu; *integracija* – turi būti galimybė derinti su kitais rodikliais; *orientacija į ateitį* – turi būti galimybė numatyti ateities pokyčius ir įvertinti riziką; *pripažinimas* – rodiklių naudojimui turi pritarti vadovai; *ekonomiškumas* – turi būti priimtinas santykis tarp rodiklių teikiamos naudos ir išlaidų, patiriamų jų skaičiavimui ir analizei; *atsakomybė* – priimta rodiklių sistema turi tapti pagrindu derinant organizacijos tikslus ir vertinant rezultatus. Kiekvieno iš šių kriterijų svarumas priklauso nuo įmonės tikslų ir sėkmės faktorių. Kadangi organizacijos strategija ir tikslai laikui bėgant keičiasi, tai svarbu kartas nuo karto suformuotų rodiklių rinkinį peržiūrėti (Tamulevičienė, Subačienė, 2014).

Kaip pažymi Deyhle (Дайле, 2001), Карминский, Фалько ir kt. (2006), Hauser (2011), pavieniai rodikliai dėl jų riboto informatyvumo kontroliavimo sistemoje retai taikomi, todėl dažniausiai formuojamos rodiklių sistemos, kurios leidžia ne tik kiekybiškai įvertinti situaciją, bet ir atskleisti problemų atsiradimo priežastis, o taip pat atlikti struktūrinę-loginę įtakojančių veiksnių analizę. Formuojant finansinių rodiklių rinkinį organizacijos retrospektyvinei, operatyvinei ir perspektyvinei finansinės būklės diagnostikai atlikti, siūloma rinktis iš jau sukurtų ir praktikoje patikrintų rodiklių sistemų, kurios dažniausiai klasifikuojamos į dvi grupes: *loginių* – *dedukcinių* ir *empirinių* – *indukcinių* rodiklių sistemos (2 pav.). Visų šių sistemų pagrindas yra absoliutinių bei santykinų finansinių rodiklių apskaičiavimas, analizė ir vertinimas.

Parentant jau egzistuojančias rodiklių sistemas konkrečios įmonės finansinei veiklai analizuoti ir vertinti, kontroliavimo skyriaus darbuotojai pirmiausiai turi įsitikinti, ar toji sistema pajėgi išryškinti silpnas vietas ir atskleisti jų susidarymo priežastis. Jeigu sistema to neužtikrina, ji gali būti modifikuojama atsižvelgiant į konkrečios įmonės poreikius. Formuojant modifikuotą sistemą ir parentant joms rodiklius, svarbu išrinkti tuos, kurių rezultatų pagrindu būtų galimybė vertinti ne tik praėjusių laikotarpių įmonės finansinę veiklą, bet taip pat atlikti operatyvinę (einamąją) finansinės būklės analizę ir, svarbiausia, parengtų finansinių planų pagrindu analizuoti įmonės finansinę būklę ateinančiais laikotarpiais, t.y. atlikti



**2 pav.** Finansinių rodiklių sistemų klasifikavimas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Harrington, Ingham (1980); Timmerbeil (1999); Карминский, Оленев ir kt. (2002); Reichman (2011)

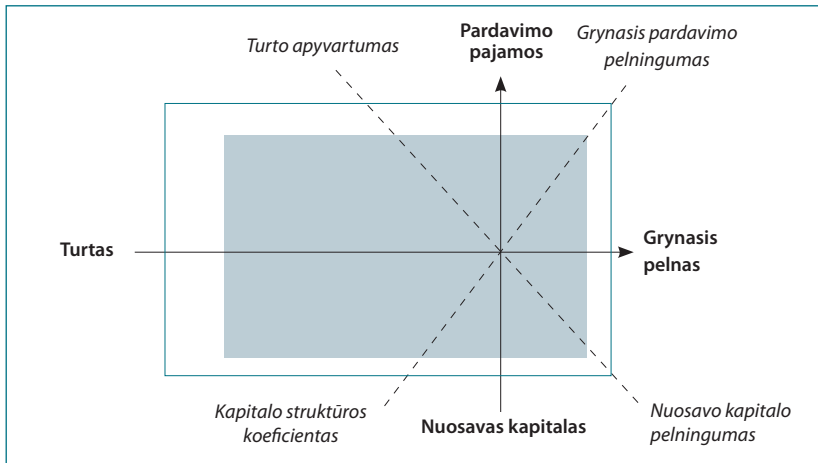
perspektyvinę silpnų vietų diagnostiką siekiant išvengti mokumo, likvidumo ar kitų problemų. Pati sistema turėtų sudaryti hierarchinę struktūrą, kurioje būtų matyti ryšiai tarp atskirų rodiklių. Tokiu principu suformuotas finansinių rodiklių rinkinys būtų pritaikytas konkrečios įmonės finansinei analizei atlikti. Šiuos reikalavimus labiau atitinka loginių-dedukcinių rodiklių sistemos, todėl jos plačiau taikomos kontrolingo skyriaus veikloje. Šios sistemos taip pat pasižymi universalumu ir gali būti taikomos strateginiams ir operatyviniams tikslams pasiekti bei įvairioms planavimo, kontrolės ir valdymo užduotims įgyvendinti, todėl svarbu jas plačiau pristatyti ir išskirti pagrindinius ypatumus.

### 3. LOGINIŲ-DEDUKCINIŲ FINANSINIŲ RODIKLIŲ SISTEMOS

Loginių-dedukcinių rodiklių sistemų pagrindas yra aukščiausio lygmens finansinis rodiklis, kuris palaipsniui, nustatytu nuoseklumu, skaidomas į smulkesnius žemesnio lygmens rodiklius, identifikuojančius reikšminius ryšius su pagrindiniu rodikliu. Svarbiausios šiai grupei priskirtinos sistemos yra *Du Ponto*, *Pyramid Structure of Ratios*, *ZVEI*, *RL* ir *EVA* sistemos, tačiau iš jų plačiausiai žinoma ir dažniausiai taikoma yra *Du Ponto* pira-

midinės analizės sistema. Piramidės sukūrimo idėja priskiriama Donaldsonui Brownui, kuris ją pirmą kartą panaudojo 1910 m. E.I. du Pont de Nemours kompanijos finansinei veiklai analizuoti, o vėliau 1920 m. pritaikė kompanijos General Motors veikloje (Fridson, Alvarez, 2002). Tai vien finansinių rodiklių skaičiavimu pagrįsta sistema, kurios pagrindas yra hierarchinė struktūra. Ši sistema skirta turto ir (arba) nuosavo kapitalo pelningumui tirti bei veiksnių, darančių įtaką jų pokyčiams, vertinti. Pagrindinis rodiklis yra turto ir (arba) nuosavo kapitalo pelningumas, o jų pagrindu, nustatytu nuoseklumu, formuojami kiti susiję žemesnio lygmens santykiniai ir absoliutiniai rodikliai.

Kai kurie autoriai (Ананькина ir kt., 2002; Карминский, Фалько ir kt., 2006) siūlo Du Ponto finansinių rodiklių piramidę kontrolingo sistemoje taikyti šiek tiek kitu aspektu, t.y. veiksnius, kurie nagrinėjami Du Ponto sistemoje, atskleisti naudojant *finansinio tinklo* modelį, dar kitaip vadinamą *finansiniu „voratinkliu“* (3 pav.).



**3 pav.** Finansinio tinklo schema

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Карминский, Фалько ir kt.(2006)

Nors šis finansinės analizės instrumentas nėra labai plačiai naudojamas, tačiau tikrai be pagrindo, nes svarbiausias finansinio tinklo privalumas yra pagrindinių tikslinių santykių vizualizacija, t.y. ryšio tarp atskirų tikslinių finansinių rodiklių grafinis atvaizdavimas ir pagrindimas. Kaip maty-



ti 3 paveiksle, grafiko ašyse atidedami pardavimo pajamų, grynojo pelno, nuosavo kapitalo ir turto dydžiai. Šie rodikliai gretinami tarpusavyje ir taip formuojami kiti rodikliai, tokiu būdu tarsi „audžiamas“ voratinklis. Punktyrinės linijos vaizduoja santykinius grynojo pardavimo pelningumo, turto apyvartumo, nuosavo kapitalo pelningumo bei kapitalo struktūros rodiklius. Viename tokiaame grafike galima atvaizduoti keletą metų duomenis, pvz. „vidinis“ kvadratas gali rodyti faktinius praėjusių metų duomenis, o „išorinis“ – pateikti prognozinę informaciją ir pan. Taip galima aiškiai atskleisti ir išdėstyti ryšius tarp įvairių rodiklių lyginant tiek praeities, tiek ateities duomenis.

Praktikoje taip pat yra taikomos įvairios Du Ponto piramidės modifikacijos, kaip pvz. turto pelningumo piramidinė analizė pagal Schattke ir Jensen, pagal Bernstein, pagal Sucher, pagal Lewis ir Pendrill, kapitalo pelningumo piramidinė analizė pagal Anthony, pagal Poppey ir kitos, kurių rodikliai yra naudojami tiek visos organizacijos, tiek atskirų atsakomybės centrų veiklai vertinti (Mackevičius, Poškaitė, 1998).

Kaip pažymi Mackevičius, Giriūnas, Valkauskas (2014), Du Ponto piramidinė analizė turi nemažai pranašumų. Pirmiausia ji padeda geriau atskleisti verslo organizavimo sėkmę, pateikia daugiau apibendrintos informacijos išorės vartotojams įmonės veiklai įvertinti, yra pakankamai objektyvus matas įmonės finansinei būklei nustatyti. Be to, atliekant piramidinę analizę, galima tiksliau prognozuoti pelną, taip pat padeda priimti individualius investicijų sprendimus, įvertinti verslo eigos efektyvumą. Vis dėl to Du Ponto piramidinės analizės sistema ir įvairios jos modifikacijos turi tam tikrų trūkumų. Карминский, Оленев ir kt. (2002) kaip pagrindinius kritikuotinus aspektus įvardija tai, kad 1) egzistuoja pavojus, jog žemesnio lygio rodiklių dydžių optimizavimas gali nesutapti su bendrų rezultatų optimizavimu, t.y. atsirasti prieštaravimas tarp operatyvinių ir strateginių tikslų ir užduočių įgyvendinimo; 2) į analizę nėra įtraukta daugelis svarbių charakteristikų, kaip pvz. vertinant konkrečios įmonės situaciją lemiamą reikšmę gali turėti nematerialaus potencialo pokyčiai ir pan. Tačiau, nežiūrint į kai kuriuos sistemos taikymo apribojimus, Du Ponto piramidinė analizė yra viena svarbiausių ir plačiausiai naudojamų sistemų, kurią taiko kontrolingo tarnyba analizuojant įmonės finansinę būklę.

Kitos kontrolingne naudojamos loginių-dedukcinių rodiklių sistemos yra šiek tiek rečiau taikomos įmonių praktinėje veikloje. Harrington ir

Ingham (1980) pasiūlyta sistema *Pyramid Structure of Ratios* pirmiausia yra skirta įmonės vidinei veiklai vertinti. Nors ši sistema taip pat paremta Du Ponto piramidės principu, o išeities rodiklis yra nuosavo kapitalo pelningumas, tačiau žemesnieji sistemos rodikliai siejami su kintamų ir pastovių išlaidų išskyrimu, gamybos, pardavimo, administracinių išlaidų santykio su pardavimų pajamomis skaičiavimu, atsargų sandėlyje, debitorinių įsiskolinimų, pinigų dydžio ir kitų rodiklių atvaizdavimu ir jų įtakos aukštesniojo lygio rodikliams įvertinimu.

Loginių-dedukcinių rodiklių grupei priskirtina ir rodiklių sistema ZVEI, 1989 m. parengta Vokietijos centrinės elektrotechnikos pramonės sąjungos (vok. *Zentralverband der Elektrotechnik und Elektronikindustrie; sutr. ZVEI*). Ši sistema apima platų rodiklių rinkinį, kurį sudaro augimo ir struktūros analizės rodikliai (Timmerbeil, 1999). Paprastai pirmiausiai atliekama augimo analizė, siekiant susidaryti apytikslį pardavimų, išlaidų, veiklos rezultatų, kapitalo apimties pokyčių vaizdą; struktūros rodikliams priskirtini mokumo, pelningumo, kapitalo struktūros rodikliai. Ši sistema gali būti naudojama ir priešingu nuoseklumu: pirmiausia analizuojant priežastis ir veiksnus, lemiančius vieno ar kito žemesnio lygmens rodiklio dydį, ir taip palaipsniui formuojant vis aukštesnio lygmens geresnius rodiklius. ZVEI sistema naudojama siekiant palyginti tam tikro laikotarpio keletą įmonių finansinę būklę siekiant atskleisti veiksnus, didinančius analizuojamos įmonės augimo potencialą.

Rodiklių sistema RL, paskelbta 1977 metais ir pavadinta pagal jos autorius *Reichmann* ir *Lachnit*, buvo sukurta ne tik analizės tikslais, bet ir siekiant aprūpinti vadovus informacija, reikalinga planuoti įmonės veiklą, ją kontroliuoti ir priimti valdymo sprendimus (Reichmann, 2011). Anot sistemos autorių, patys svarbiausi rodikliai valdymo sistemoje yra tie, kurie apibūdina įmonės pelną (nuostolius) ir likvidumą. Tokiu būdu sistemą sudaro dvi rodiklių grupės, kurių vienos išeities rodiklis yra įprastinės veiklos pelnas, o kitos – likvidumas. Be to ši sistema susideda iš dviejų dalių: *bendrosios* ir *specialiosios*. Bendroji dalis skirta įprastinės veiklos rezultatų analizei neatsižvelgiant į įmonės veiklos sritį. Specialioji dalis skirta analizuoti įmonės veiklą, įvertinant aplinką, kurioje įmonė funkcionuoja, ir šios aplinkos specifiką. Bendrąją dalį daugiausia sudaro pelningumo ir iš jo išplaukiantys žemesnieji rodikliai, specialiojoje dalyje vyrauja likvidumas ir

su juo susiję rodikliai. Įmonės likvidumui didžiausią įtaką turi trumpalaikio turto pokyčiai. Kaip pažymi Marjanović, Milojević (2015) šie pokyčiai gali būti išreikšti įvairiais santykiniais rodikliais, kaip pvz. bendrojo trumpalaikio mokumo, greitojo trumpalaikio mokumo, labai greitojo trumpalaikio mokumo ir absoliutaus trumpalaikio mokumo koeficientais, kurie RL sistemos specialiojoje dalyje užima reikšmingas pozicijas.

Dar viena svarbi loginių-dedukcinių rodiklių sistema, taikytina kontrolierio darbe, yra EVA (*ang. Economic Value Added*) arba kapitalo pridėtinės vertės sistema, kurią devintajame dvidešimtojo amžiaus dešimtmetyje sukūrė ir užpatentavo kaip prekės ženklą Stewarto Sterno vadovaujama konsultacinė kompanija (Хорват, 2006; Lakis, Gaižauskas, Mackevičius, 2010). Kapitalo pridėtinė vertė, parodanti kapitalo prieaugį per tam tikrą periodą (dažniausiai metus), yra centrinis šios sistemos rodiklis, kuris apskaičiuojamas kaip grynojo pelno ir kapitalo išlaidų skirtumas. Toliau seka žemesnieji EVA piramidės lygmenys: vienoje dalyje išskaidomas grynasis pelnas, atsižvelgiant į apskaitinius koregavimus, mokesčių dydį, mokesčių korekcijas, pelną iki mokesčių, pajamas, sąnaudas; kitoje dalyje skaidomos kapitalo išlaidos į aktyvų dydį bei kapitalo išlaidų tarifą, žemesniame analizės lygyje pridedamas veikloje nedalyvaujančio turto dydis, galiausiai į analizę įvedami trumpalaikiai įsipareigojimai, trumpalaikis bei ilgalaikis turtas. Ši rodiklių sistema kontrolierio darbe reikšminga, nes retrospektyvinių duomenų pagrindu leidžia atlikti perspektyvinę analizę ir atskleisti įmonės silpnas vietas. Kaip pažymi Lakis, Mackevičius, Gaižauskas (2010), EVA rodiklių sistemos naudojimas skatina vadybininkus suderinti tikslus, verčia atsisakyti nereikalingo kapitalo, suvokti, kad kapitalas turi kainą. Vadybininkai priversti atsisakyti to kapitalo, kuris nevisiškai panaudojamas arba neužtikrina pakankamų pajamų.

#### 4. EMPIRINIŲ-INDUKCINIŲ FINANSINIŲ RODIKLIŲ SISTEMOS

Visos aptartos loginių-dedukcinių finansinių rodiklių sistemos yra universalios ir priimtinos tiek visos įmonės, tiek atskirų jos segmentų finansinei veiklai analizuoti bei ją planuoti, kontroliuoti ir valdyti. Vis dėlto lygia greta kontrolingo tarnyba gali pasirinkti taikyti ir empirinių-indukcinių

rodiklių sistemas, kurių pagrindinis tikslas – iš anksto numatyti galimas mokumo problemas ir esant galimybei jas pašalinti. Empirinės - indukcinės grupės rodiklių rinkiniai yra sudaromi matematinų-statistinių metodų pagalba atrenkant tam tikroms įmonių grupėms labiausiai tinkančius reikšminius rodiklius. Šiai grupei priskiriama Biverio (*angl. Beaver*) ir Veibelio (*angl. Weibel*) rodiklių sistemos bei bankiniame sektoriuje taikoma CAMEL finansinių rodiklių sistema ir jos modifikacija CARMEL, taikoma draudimo įmonių sektoriuje. 1 lentelėje pateikti ir aprašyti pagrindiniai šių finansinių rodiklių sistemų bruožai.

### 1 lentelė. Empirinių – indukcinų finansinių rodiklių sistemos

Finansinių rodiklių sistemos pavadinimas	Sistemos apibūdinimas
Beaver sistema (1966)	Sistema sukurta įvertinus 79 sėkmingai ir 79 nesėkmingai veikiančias įmones. Kaip tyrimo rezultatai buvo atrinkti šeši efektyviausiai problemas išryškinantys rodikliai tarp kurių svarbiausiu buvo įvardytas visų įsipareigojimų apmokėjimo koeficientas ( <i>pinigai ir pinigų ekvivalentai / visi įsipareigojimai</i> ). Antroje vietoje buvo išskirtas turto pelningumo rodiklis, toliau sekė finansinio svarto, greitojo trumpalaikio mokumo ir kiti koeficientai. Taikant šią sistemą analizuojamos įmonės rodikliai lyginami su šios sistemos bazinėmis – etaloninėmis dydžių reikšmėmis, kurios nustatytos atskirai finansiškai stabilioms ir nestabilioms įmonėms.
Weibel sistema (1973)	Sistema pagrįsta 72 Šveicarijos įmonių tyrimo duomenimis. Čia taip pat buvo atrinkti šeši labiausiai informatyvūs rodikliai, iš jų dalis yra tokia pat kaip ir Beaver sistemoje tik pateikiami kitokiu eiliškumu: svarbiausias rodiklis čia taip pat yra visų įsipareigojimų apmokėjimo koeficientas, taip pat siūlomi skaičiuoti ir vertinti finansinio svarto, greitojo trumpalaikio mokumo koeficientai. Išskirtiniais sistemos rodikliais galima įvardyti atsargų apyvartumą dienomis bei gautų kreditų ir išlaidų žaliavoms santykį.
CAMEL sistema (1979)	Naudojama vertinant bankų veiklą. Kiekviena sistemos pavadinimo raidė atitinka analizuojamą sritį: kapitalo pakankumas; valdomo turto kokybė; banko vadybos kokybė; banko veiklos pelnas; banko veiklos likvidumo lygis; banko veiklos jautrumas rinkos rizikai. Kiekvienas iš faktorių vertinamas atvirkštine penkių balų sistema. Surinkus vidutiniškai mažiau nei du balus, laikoma, kad tai patikima gerai valdoma finansų institucija. Turint daugiau nei tris balus, bankas vertinamas prasčiau nei patenkinamai. Šios sistemos pagrindu sukurta CARMEL sistema, kuri naudojama vertinant draudimo bendrovių veiklą papildomai įvedant dvi sritis – persidraudimą ir aktuarinius atidėjinius. Pažymėtina tai, kad šioje sistemoje įmonės veiklai vertinti be finansinių rodiklių yra naudojami ir nefinansiniai rodikliai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Beaver (1966); Sinkey (1998), Анянькина ir kt. (2002), Reichmann (2011).

Ir nors empirinių-indukcinių rodiklių sistemos nėra tokios informatyvios kaip loginių-dedukcinių, nes jos tik identifikuoja problemą, tačiau neatskleidžia visų jos susidarymo priežasčių, jas galima sėkmingai taikyti kaip papildomus finansinės būklės atskleidimo instrumentus.

Šalia aptartų finansinių rodiklių sistemų kontrolingo tarnybos veikloje naudojamos ir kitos finansinės analizės metodikos, kaip pavyzdžiui vertikalioji, horizontalioji ar trendo analizė, kurių pasirinkimo ir formavimo įmonėje principus nustato ir įtvirtina kontrolerio tarnyba, atsižvelgdama į organizacijos tikslus, turimos informacinės bazės kokybę, duomenų pateikimo operatyvumo ir detalumo reikalavimus bei kitus aspektus. Taigi finansinės analizės, kaip įmonės finansinės būklės vertinimo ir silpnų vietų diagnostikos instrumento, teikiama informacija strateginio ir operatyvinio kontrolingo kontekste yra labai svarbi priimant valdymo sprendimus, numatant priemones galimiems neigiamiems padariniams ir trūkumams pašalinti bei atskleidžiant įmonės veiklos tęstinumo ir plėtros galimybes.

## IŠVADOS

1. Atlikus kontrolingo sistemos, jos posistemų ir elementų sandaros analizę nustatyta, kad finansinė analizė yra *kontrolingo instrumentarijau* posistemio elementas, kurio paskirtis – atlikti įmonės finansinės būklės analizę ir diagnostiką, siekiant aptikti silpnas vietas ir išryškinti galimus pavojus priimant strateginius ir operatyvinius valdymo sprendimus. Tačiau finansinė analizė veikia sąsajoje ir su kitais sistemos posistemiais, kaip antai *kontrolingo procesas* bei *kontrolingo objektas*, aprūpindama kai kuriuos šių posistemų elementus analitine informacija ir taip padėdama užtikrinti jų efektyvų funkcionavimą. Taip pat akcentuotina finansinės analizės sąsaja su strateginio ir operatyvinio kontrolingo posistemiais. Nors finansinė analizė labiau vertintina kaip operatyvinės veiklos diagnostikos instrumentas, tačiau jos teikiama informacija taip pat labai svarbi numatant ilgalaikes strategijas ir tikslus bei juos realizuojant.
2. Svarbiausias reikalavimas parenkamiems finansiniams rodikliams kontrolingo sistemoje yra tinkamumas sprendimams priimti, t.y. ro-

dikliai turi atitikti įmonės, jos padalinių, procesų valdymo tikslus bei adekvačiai pavaizduoti analizuojamų veiklos sričių būklę ir rezultatus. Taip pat nagrinėti autoriai akcentuoja kitus reikalavimus parenkamiesiems finansiniams rodikliams kaip antai vienprasmiškumas, palyginamumas, galimybė kontroliuoti. Šių reikalavimų sąrašą siūlytina papildyti tokiais papildomais reikalavimais: aktualumas, integracija, pripažinimas, ekonomiškumas, atsakomybė.

3. Siekiant užtikrinti finansinės analizės teikiamos informacijos tinkamumą priimant valdymo sprendimus, siūloma įmonės finansinei būklei vertinti taikyti ne pavienius finansinius rodiklius dėl jų riboto informatyvumo, o finansinių rodiklių sistemas. Jos leidžia ne tik kiekybiškai įvertinti situaciją, bet ir atskleisti problemų susidarymo priežastis, o taip pat atlikti struktūrinę-loginę įtakojančių veiksnių analizę. Nors kontrolingo skyriaus veikloje galimos taikyti tiek empirinių-indukcinių, tiek loginių-dedukcinių finansinių rodiklių sistemos, tačiau pastarosios grupės sistemos pasižymi hierarchine struktūra, kurioje matyti ryšiai tarp atskirų rodiklių. Tokiu būdu yra tikslinga jas plačiau taikyti kontrolingo sistemoje, nes yra universalesnės ir gali būti taikomos strateginiams ir operatyviniams tikslams pasiekti bei įvairioms planavimo, kontrolės ir valdymo užduotims įgyvendinti.

## LITERATŪRA

1. Beaver, W. H. (1966). Financial Ratios as Predictors of Failure, Empirical Research in Accounting Selected Studies. Supplement to Journal of Accounting Research, Vol. 4., 71-111 p. Prieiga per internetą: <http://www.jstor.org/discover/10.2307/2490171?uid=3738480&uid=2&uid=4&sid=21103283495971>
2. Fridson, M., Alvarez, F. (2002). Financial statements analysis. New York: John Wiley & Sons, 413 p.
3. Harrington, T., Ingham, H. (1980). Interfirm Comparison. Trafalgar Square Publishing, 160 p.
4. Hauser, M. (2011). Profit Centres. Center – Controlling. Strategic business unit: profit, service, cost centers, value centers. VCW, Freiburg, 248 p.
5. Lakis, V., Mackevičius, J., Gaižauskas, L. (2010). Valdymo apskaitos teorija ir praktika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 360 psl.

6. Mackevičius, J., Giriūnas, L., Valkauskas, R. (2014). Finansinė analizė. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 483 psl.
7. Mackevičius, J., Poškaitė, D. (1998). Finansinė analizė. Vilnius: Katalikų pasaulis, 630 psl.
8. Mann, R., Mayer, E. (2000). Controlling for Beginners. Allied Publishers Pvt., Ltd, 125 p.
9. Marjanović, V., Milojević (2015). Implementation of DEA Model in Assessment of Short-Term Liquidity Level of Serbian Food-Production Companies Identified as ECR Adopters. Prieiga per internetą: [http://www.researchgate.net/profile/Mariko\\_Milojevic/publication/265425466\\_IMPLEMENTATION\\_OF\\_DEA\\_MODEL\\_IN\\_ASSESSMENT\\_OF\\_SHORT-TERM\\_LIQUIDITY\\_LEVEL\\_OF\\_SERBIAN\\_FOOD\\_PRODUCTION\\_COMPANIES\\_IDENTIFIED\\_AS\\_ECR\\_ADOPTERS/links/5500012d0cf2eaf210bce3c3.pdf](http://www.researchgate.net/profile/Mariko_Milojevic/publication/265425466_IMPLEMENTATION_OF_DEA_MODEL_IN_ASSESSMENT_OF_SHORT-TERM_LIQUIDITY_LEVEL_OF_SERBIAN_FOOD_PRODUCTION_COMPANIES_IDENTIFIED_AS_ECR_ADOPTERS/links/5500012d0cf2eaf210bce3c3.pdf)
10. Reichman, T. (2011). Controlling: concepts of management control, controllership and ratios. Springer, Berlin Heidelberg, 338 p.
11. Roehl-Anderson, J., Bragg, S. (2004). Controllership: the work of the managerial accountant. John Willey & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 1177 p.
12. Sinkey, J. F. (1998). Commercial Bank Financial Management in the Financial – services Industry. Prentice Hall, 920 p.
13. Tamulevičienė, D., Subačienė, R. (2014). Strateginio ir operatyvinio kontrolio sistema ir jos įgyvendinimo Lietuvos įmonėse prielaidos. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Nr. 1 (9). Kaunas: Aleksandro Stulginskio Universitetas. 245-253 psl.
14. Timmerbeil, F. (1999). Konzeptionierung, Implementierung und produktiver Einsatz eines Produktivitätskennzahlensystems in einem Cost-Center: Am Beispiel der Siemens AG. Norderstedt: Diplomica Verlag GmbH, 228 p.
15. Weber, J., Schaffner, U. (2008). Introduction to Controlling. Schaffer – Poeschal Verlag Stuttgart. 186 p.
16. Ананькина, Е. А., Данилочкин, С. В., Данилочкина, Н. Г., и др. (2002). *Контролинг как инструмент управления предприятием*. Москва: ЮНИТИ, 279 с.
17. Дайле, А. (2001). Практика контроллинга: пер. с нем. Москва: Финансы и статистика, 336 с.
18. Карминский, А. М., Оленев, Н. И., Примак, А. Г., Фалько, С. Г. (2002). *Контролинг в бизнесе*. Москва: Финансы и статистика, 334 с.
19. Карминский, А. М., Фалько, С. Г., Жевага, А. А., Иванова, Н. Ю. (2006). *Контролинг*. Москва: Финансы и статистика, 334 с.
20. Хан, Д., Хунгенберг, Х. (2005). Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. Москва: Финансы и статистика, 928 с.

21. Хорват, П. (2006). Концепция контроллинга. Управленческий учёт. Система отчетности. Бюджетирование. Пер. с нем. Москва: Альпина Бизнес Букс, 269 с.
22. Шешукова, Т., Сергеева, Н. (2012). Формирование системы показателей для оценки эффективности научной деятельности национальных исследовательских университетов. Экономический анализ: теория и практика. № 4. Prieiga per internetą: <http://dlib.eastview.com/browse/doc/26656948>.

## USE OF THE INFORMATION PROVIDED BY FINANCIAL ANALYSIS IN THE SYSTEM OF CONTROLLING

Daiva Tamulevičienė

### Summary

Controlling is an example of complex company's management instruments. During the past few decades it has been widely spread in various companies' practice both in the USA and Western Europe. Efficient company's management mostly depends on the quality of info-base and thorough data processing. Financial analysis is one of the functions of controlling that provide analytical information to managers. Use of financial analysis in the system of controlling is firstly related to calculation, analysis, and evaluation of various financial rates, as well as their sets formation and use of the financial rates systems. Appropriate selection of the rates and their systems is a problematic field of controlling. Position of financial analysis in the system of strategic and operational controlling and use of the information it provides when making management decisions and increasing the value of an organisation are analysed in the article, as well as basic requirements applied to selected financial rates and their sets are distinguished and the most significant financial rates systems and possibilities of their application in the activity of controlling department employees are analysed.



# Į KLIENTŲ ORIENTUOTI AUDITO KOKYBĖS KRITERIJAI

Darius Vaicekauskas

Doktorantas

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Saulėtekio 9, Vilnius, Lietuva

Tel. (370) 67163925

El. paštas: DariusVaicekauskas88@gmail.com

---

**Anotacija.** Norint išmatuoti ir įvertinti paslaugų kokybę, būtina pasirinkti tinkamiausius kokybės vertinimo kriterijus. Vis dažniau diskutuojama ir apie finansinio audito paslaugų kokybę (toliau – audito kokybė), stengiantis pateikti įvairius teorinius modelius audito kokybės pažinimui bei gerinimui. Pagrindinė audito kokybės analizės sudėtingumo priežastis – keli audito paslaugos vartotojai: audito klientai bei trečiosios šalys (išorės informacijos vartotojai).

Šiame straipsnyje į audito kokybę žvelgiama iš audito klientų perspektyvos. Teorinėje straipsnio dalyje pateikiamos audito kokybės sampratos interpretacijos, pabrėžiamas audito klientų vaidmuo šios specifinės paslaugos kokybės vertinime. Empirinėje dalyje atliktas audito kokybės kriterijų, svarbių audito klientui, ekspertinis vertinimas. Tyrime dalyvavo mišri ekspertų grupė: audito praktikai, turintys didelę patirtį dirbant su įvairaus tipo audito klientais ir išmanantys klientų poreikius ir lūkesčius, bei audito srities mokslininkai, nagrinėjantys audito mokslines problemas. Kokybės kriterijai išskirti atlikus Lietuvos audito įmonių išorinės komunikacijos ir mokslinės literatūros analizę.

Atliktas tyrimas leido išskirti 10 audito kokybės kriterijų. Svarbiausiais kriterijais laikytini verslo rizikų įžvalgos, audito metu nustatytų trūkumų ir klaidų komunikacija bei pateikiamos rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo. Mažiausiai svarbiais kriterijais laikytini išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientu bei audito konsultacijos: finansinės apskaitos konsultacijos bei mokesčių konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu. Ekspertų grupės nuomonė kriterijų svarbumo klausimu suderinta, kas leidžia teigti, jog išskirti kriterijai yra tinkami audito kokybei kliento požiūriu vertinti.

**Reikšminiai žodžiai:** audito kokybė, kriterijai, audito klientas, pridėtinė vertė.

---

## ĮVADAS

Pastaruoju metu vertinant prekių ir paslaugų kokybę dažnai naudojami daugiakriterinio vertinimo metodai (Pabedinskaitė, Vitkauskas, 2009; Žvirblis, 2012). Šių metodų naudojimo tikslas – kokybės išmatavimas ir sprendimų priėmimas renkantis tinkamiausią alternatyvą. Viena pagrindinių daugiakriterinio vertinimo metodų naudojimo sąlygų – tinkamiausių kokybės vertinimo kriterijų nustatymas ir pasirinkimas.

Išskirti objektyvius ir nekvestionuojamus kriterijus nepriklausomo finansinio audito paslaugų kokybei (toliau – audito kokybė) vertinti – sudėtingas uždavinys. Kadangi auditas veikia trišalių santykių sistemoje, skirtingi kriterijai taikytini vertinant audito kokybę išorės informacijos vartotojų bei audito klientų požiūriais. Nors audito kokybės tyrimų skaičius mokslinėje literatūroje sparčiai auga (Behn ir k.t., 1997; Schroeder ir k.t., 1986; Carcello ir k.t., 1992; Knechel ir k.t., 2012), Lietuvoje apskritai yra stokojama mokslinių tyrimų, nagrinėjančių audito kokybę, ypač jos įvertinimo, išmatavimo klausimus. Ypač menkas dėmesys skiriamas audito kokybei klientų požiūriu, stengiantis nustatyti, kokie kriterijai klientui nulemia audito kokybę. Šis aspektas yra svarbus, mat tai, ar audito įmonė teiks savo užtikrinimą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, pirmiausia priklauso nuo to, ar audito paslaugą norinti pirkti įmonė samdysis konkrečią audito įmonę, užuot pasirinkusi kitą audito paslaugų teikėją. Taigi audito įmonė privalo savo teikiamas paslaugas priderinti ir prie kliento lūkesčių, kylančių dėl tam tikrų poreikių (problemų), kurias, jų nuomone, auditas gali ir neretu atveju, privalo patenkinti.

Šiame straipsnyje atliekama audito kokybės sampratų interpretacija, akcentuojamas audito kliento vaidmuo vertinant audito kokybę. Straipsnio *tikslas* – išskirti pagrindinius audito kokybės kriterijus, orientuojantis į audito klientą, bei nustatyti šių kriterijų santykinį svarbumą. Kriterijai išskiriami atliekant audito įmonių išorinės komunikacijos turinio ir mokslinės literatūros analizę. Kriterijų santykinis svarbumas nustatomas atliekant ekspertinį vertinimą, kurio metu mišri audito praktikų, turinčių didelę patirtį dirbant su audito klientais, ir audito mokslininkų grupė įvertina kriterijų santykinį svarbumą. Ekspertų nuomonių suderinamumas nustatomas apskaičiuojant Kendall konkordancijos koeficientą.

## 1. SKIRTINGOS AUDITO KOKYBĖS INTERPRETACIJOS

Kokybės sąvoka gali būti suprantama įvairiai, priklausomai nuo laikmečio ir konteksto. Trumpa formuluote paslaugų kokybė gali būti apibrėžta kaip paslaugos atitikimas nustatyta specifikacijai (Crosby, 1979). Tai reiškia atitikimą tam tikram detaliai sąrašui nustatytų kriterijų, laikomų standartais. Pasiiekiant šiuos kriterijus, paslauga tampa tinkama vartoti. Kriterijai gali būti analizuojami remiantis skirtingais požiūriais: transcendentiniu, produkto sudėties, vartotojų poreikių, gamybiniu, vertės ar kitokiais (Garvin, 1984). Neretai šiuos požiūrius sudėtinga atskirti, jie tarpusavyje konverguoja. Skirtingų požiūrių gausa atskleidžia, jog iki šiol nėra visuotinai priimtino vieno paslaugų kokybės apibrėžimo: kokybė yra dinaminis reiškinys, skirtingai traktuojamas atskirų vartotojų grupių, priklausantis nuo kokybės objekto ir kintantis laikui bėgant (Ruževičius, 2006). Remiantis atlikta skirtingų autorių požiūrių analize (Grönroos, 2007; Parasuraman, 1990), galima teigti, jog nepriklausomai nuo nagrinėjamos paslaugos specifikos, dažniausiai paslaugos kokybė apibrėžiama kaip suteiktos paslaugos atitikimo laipsnis vartotojo lūkesčiams. Lūkesčiai išpildomi ar viršijami efektyviausiai tenkinant vartotojų poreikius. Poreikiai yra patenkinami vartotojui sukūrus vertę, kurią jis tikisi gauti vartodamas paslaugą.

Vis dažniau diskutuojama ir apie finansinio audito paslaugų kokybę (toliau – audito kokybė), stengiantis pateikti įvairius teorinius modelius audito kokybės pažinimui bei gerinimui (Duff, 2004, Francis, 2011). Autoriai pažymi (Francis, 2004, Chadegani, 2011), jog kokybės tema audito moksliniame lauke nagrinėjama daugiau negu tris dešimtmečius, tačiau tyrėjų nuomonės, kaip tikslingiausia apibūdinti šį reiškinį, išsiskiria. Didžiosios Britanijos Finansinių ataskaitų tarnyba (Financial Reporting..., 2006) metiniame pranešime „Audito kokybės gerinimas“ (angl. *Promoting audit quality*) pastebi, jog iki šiol nėra vienos, visiems suinteresuotiems asmenims priimtinos audito kokybės sampratos; nesutariama ir dėl kokybę lemiančių veiksnių bei kriterijų, kuriais remiantis galima išmatuoti audito kokybę. Tai sąlygojama ne tik skirtingų požiūrių, tačiau ir audito teorijos ir praktikos nuolatinio kitimo, paslaugos kompleksiskumo, sudėtingumo. Šią problemą tinkamai iliustruoja pateikiamos nuomonės, jog net patys paslaugos teikėjai – auditoriai – ne visuomet yra įsitikinę, ar jie suteikė kokybišką paslaugą (Sulaiman, 2011).

Vienos audito kokybės sampratos nebuvimą sąlygoja tai, jog auditui yra būdingas daugiau negu vienas vartotojas, galintis vertinti (subjektyviai) paslaugos kokybę. Vertėtų pacituoti įdomius šios problemos aiškinimus pateikiančius W. R. Knechel ir k.t. (2012). Pasak autorių, pavyzdžiui, išorės informacijos vartotojai audito kokybę gali sieti su iškraipymų nebuvimu finansinėse ataskaitose. Auditorius tuo pačiu pavadinimu gali įvardyti audito metodologijos laikymosi laipsnį, kurį jis pasiekė atlikdamas visas audito metodologijoje numatytas užduotis. Audito įmonei jos paslaugų kokybė gali sietis su galimybe sėkmingai apginti atliktus audito darbus per privalomuosius kokybės tikrinimus ar teismo bylinėjimo si metu. Formaliai per atitikties prizmę standartų reikalavimams į audito kokybę gali žvelgti standartų ir įstatymų leidėjai. Pagaliau W. R. Knechel ir k.t. (2012) pateikia, koks platus ir neapibrėžtas gali būti visuomenės požiūris šiuo klausimu: kokybiškas auditas turėtų efektyviai užkirsti kelią ekonominėms problemoms tiek įmonės, tiek ir visos rinkos lygiu.

Didžiausias dėmesys audito kokybės sampratoje skiriamas auditoriaus išvados teisingumui ir patikimumui (Vaicekuskas, 2013, Vaicekuskas, Mackevičius, 2014, Kustienė, Petraitienė, 2012). Auditoriaus išvados paskirtis – padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis, taigi ši kokybės koncepcija yra orientuota į išorės informacijos vartotojus ir jų poreikių patenkinimą. Visgi dažnai teigiama, jog auditoriaus išvada nepasižymi dideliu informatyvumu bei išsamumu, yra griežtai standartizuota, trumpos apimties (Balsam ir k.t., 2003, Lakis, 2007, Riley, 2001). Dažniausiai yra surašomos besąlyginės auditoriaus išvados, dokumente nepateikiant papildomos informacijos ar dalyko aprašymo (Francis, 2004). Audito kliento požiūriu, ši ataskaita reprezentuoja atliktą paslaugą, tačiau lūkesčius dėl audito ne visuomet išpildo. Ši teiginį galima pagrįsti keliais argumentais. Pirmiausia auditoriaus išvada visada bus pateikta klientui kaip audito paslaugos rezultatas, jei auditas bus užbaigtas. Tai leidžia teigti, jog auditoriaus išvada nepadarą audito paslaugos išskirtinės bei individualizuotos. Priešingai, auditoriaus išvados standartizacija yra orientuota į išorės informacijos vartotojus, sudarant galimybes jiems teisingai suprasti išvados turinį bei išvengti problemų lyginant skirtingų įmonių auditoriaus išvadas.

Kitas svarbus aspektas yra tas, jog jei audituojama įmonė nuolat sudaro finansines ataskaitas be reikšmingų iškreipimų, pateikiama auditoriaus išvada nesiskirs nuo ankstesnių metų išvadų. Pagaliau išvados patikimumą nulemiantys veiksniai, tokie kaip auditorių nepriklausomumas, profesinis skepticizmas, taip pat nesąlygoja aukšto kokybės vertinimo kliento požiūriu (Chen ir k.t., 2001, Takiah ir k.t., 2010). Priešingai, kaip rodo įvairių tyrimų rezultatai, audito klientai iš savo auditorių tikisi daugiau negu kad vien tik teisingos ir patikimos auditoriaus išvados (Institute of..., 2006, Vaicekauskas, Mackevičius, 2014), kas savo ruožtu skatina diskusijas ir apie platesnį požiūrį į audito kokybę, integruojant į jį audito pridėtinės vertės koncepciją – koncepciją, teigiančią, jog auditoriai klientui turi suteikti daugiau naudos negu kad vien suteikiama pateikus auditoriaus išvadą. Remiantis šiuo požiūriu, audito kokybė taip pat turi apimti ir nemokamas konsultacijas, teikiamas klientui audito metu, rekomendacijas vidaus kontrolės stiprinimo klausimais ir kitus klientui svarbius aspektus. Šių aspektų svarbumas pagrindžiamas moksliniais tyrimais. V. Beattie, S. Fearnley (1998) tyrimo rezultatai atskleidžia, jog dalis audito klientų auditorius pirmiausia suvokia kaip apskaitos, finansų ir verslo problemų sprendimo ekspertus. Tai skatina teigti, jog į audito kokybę reikėtų žvelgti plačiau. Kokybiškesnis auditas būtų tas, kurio metu auditorius, be auditoriaus išvados, išdėstytų savo nuomonę ir dėl kitų svarbių įmonei klausimų, nes klientas to iš auditorių tikisi. Be pridėtinės vertės kūrimo svarbos, būtina pabrėžti ir audito atlikimą, kurį individualiai gali vertinti klientas. R. Fontaine, C. Pilote (2012) teigia, jog klientams auditas neretai tampa „nesvarbia paslauga“ (angl. *not important service*). Jei auditoriai auditą atlieka prisiderindami prie kliento poreikių, užmezgamas glaudesnis ryšys. Tokiais atvejais paslauga yra vertinama labiau. Atlikto tyrimo rezultatai rodo, jog tokiuose santykiuose abi pusės yra linkusios išlaikyti „ištiestos rankos atstumą“ – nepažeisti auditorių profesinės etikos dėl pernelyg glaudžių objektyvumui ir nepriklausomumui grėsmę galinčių kelti santykių. Iš šio tyrimo rezultatų galima daryti išvadas, jog klientams yra svarbus geranoriškas bendravimas su aukščiausio lygio audito užduoties grupės nariais, išlaikomi geri darbiniai santykiai ir kiti susiję aspektai.

Apibendrinant išdėstytas mintis, teigtina, jog dažniausiai mokslinėje literatūroje nagrinėjama teisingos auditoriaus išvados koncepcija nėra

tinkama audito kokybei kliento požiūriu nagrinėti. Neturėdami pakankamos profesinės kompetencijos auditoriaus išvados teisingumui nustatyti bei turėdami kitokius nei trečiosios šalys lūkesčius, audito klientai iš auditorių tikisi nemokamų konsultacijų bei pagalbos finansinių ataskaitų rengimo procese. Ši problema skatina konkretizuoti ir išskirti kokybės kriterijus klientų požiūriu.

## 2. AUDITO KOKYBĖS KRITERIJŲ TYRIMO METODOLOGIJA

Siekiant įgyvendinti pagrindinį tyrimo tikslą, pasirinkti šie – turinio analizės ir ekspertinio vertinimo – *tyrimo metodai*.

Naudojant turinio analizės metodą, siekiama išanalizuoti ir išskirti, kokias audito paslaugos charakteristikas išorinėje komunikacijoje klientams audito įmonės siūlo, t.y. kokius lūkesčius sukuria bei ką žada suteikti audito metu. Šios charakteristikos gali būti laikomos „standartu“ – kriterijumi, kurį pasiekus žadama nauda bus sukurta, o sukelti lūkesčiai bus išpildyti. Ekspertinio vertinimo metu įvertinamas šių kriterijų santykinis svarbumas, išskiriant tuos kriterijus, kuriems audito įmonių vadovai turėtų skirti didžiausią dėmesį.

Turinio analizės (angl. *content analysis*) metodas glaustai gali būti įvardijamas kaip svarbiausių reikšmingų kiekybinių aspektų išryškėjimas nagrinėjant kokybinius duomenis, kurie vienaip ar kitaip susiję su komunikaciniais aspektais. E. Babbie (2006) turinio analizę apibūdina kaip metodą, skirtą tirti užfiksuotus žmonių komunikavimo būdus, pavyzdžiui, įstatymus, interneto puslapiuose talpinamą informaciją, piešinius ir pan. Šiame tyrime naudojant turinio analizės metodą, nagrinėjama Lietuvos audito įmonių interneto tinklalapiuose pateikiami audito paslaugų pristatymai (aprašymai). Iš viso naudojant šį metodą išanalizuoti 78 iš 178 audito įmonių tinklalapiai – likusios audito įmonės neturi internetinių tinklalapių arba jie yra neaktyvūs.

Nagrinėjant verslo ir ekonomikos klausimus, pastaruoju metu itin dažnai pasitelkiami ekspertai stengiantis įvertinti naujų technologijų ar politikos tinkamumą bei pateikti svarbias rekomendacijas padėčiai gerinti (Benjamin ir k.t., 2004). M. Yousuf (2007) teigimu, ekspertinis vertinimas tampa svarbiu tyrimo metodu, kai istorinė informacija tyrėjui yra neprieinama, ap-

ribota arba etiniai ar konfidencialumo aspektai neleidžia tyrėjui betarpiškai pačiam nagrinėti problemos. Vieni svarbiausių ekspertinio vertinimo organizavimo uždavinių: ekspertų parinkimas pagal tam tikrus kriterijus, ekspertų skaičiaus nustatymas bei jų nuomonių suderinamumo įvertinimas.

Nuomonės, kaip tikslingiausia apibrėžti „ekspertą“ organizuojant ekspertinį vertinimą, išsiskiria. Tikslinga sutikti su P. Benner (1984) argumentais, į ką reikėtų labiausiai atkreipti dėmesį vertinant ekspertų kandidatūras. Autorius teigia, jog ekspertai turi išmanyti nagrinėjamą fenomeną, o išmanymui yra būtina patirtis, kuri nulemia, jog ekspertas turi tinkamas žinias, kylančias iš giluminio situacijos supratimo ir reikalingas problemai vertinti. Kiekvienu atveju ekspertų kandidatūras nulemia nagrinėjama problema ir jos specifika. Ekspertai turi suteikti tokių žinių, svarbių tyrimui, kurių kitais tyrimo metodais tyrėjas negali pasiekti.

Apibrėžus kriterijus ekspertams, kitas ekspertinio metodo taikymo žingsnis – ekspertų skaičiaus nustatymas. Vieningos metodikos ekspertų imties nustatymui nėra. N. Burns ir S. K. Grove (2005) teigimu, jei tyrėjo tikslas – ekspertų nuomonių suderinamumas, nuo 5 iki 10 ekspertų imtis gali būti rekomenduojama.

Ekspertinio vertinimo rezultatai gaunami matuojant ekspertų nuomonių suderinamumą. Vienas dažniausiai ekspertiniame vertinime naudojamų rodiklių – *Kendall* konkordancijos koeficientas. Koeficientas skaičiuojamas šitaip (be pasikartojančių rangų):

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k)}$$

Formulė (1), kurioje:

$W$  – konkordancijos koeficientas;

$S$  – nuokrypis nuo rangų sumos;

$m$  – ekspertų skaičius;

$k$  – ekspertizės objektų skaičius.

Kendalo konkordancijos koeficientas kinta nuo 0 iki 1. Koeficiento reikšmei artėjant prie 1, ekspertų nuomonės sutampa didesniu lygmeniu. 0 reikšmė parodo, jog ekspertai neturi vieningos nuomonės nagrinėjamu klausimu.

### 3. AUDITO KOKYBĖS KRITERIJAI IR JŲ SANTYKINIS SVARBUMAS

Atlikta audito įmonių išorinės komunikacijos turinio analizė parodė, jog audito įmonės potencialiems ir esamiems klientams pirmiausia žada jų poreikių patenkinimą (31 paminėjimas: „...pritaikyta individualiems kliento poreikiams“; „...tenkinant mūsų klientų poreikius“), nemokamas konsultacijas, teikiamas audito metu (30 paminėjimų: „...teikiamos konsultacijos apskaitos ir mokesčių klausimais“; „...su kuriais turime pasirašytas audito paslaugų sutartis, tokias konsultacijas gauna nemokamai...“), dėl ko yra sukuriama didesnė vertė (naudingumas) klientui (30 paminėjimų: „Gaunate naudingas išvagas iš auditą atliekančios komandos...“; „...norime būti Jums naudingi“; „...tačiau išvelgia apčiuopamą naudą...“). Toks į kliento poreikius orientuotas auditas prisideda prie verslo sprendimų priėmimo proceso pagerinimo (25 paminėjimai: „...identifikuojamos valdymo, organizacinės ir kitos problemos...“; „...suteikianti vertingos informacijos įmonės valdymui...“; „...papildomu kliento verslo valdymo įrankiu...“) bei išsprendžia įvairias klientų verslo problemas (22 paminėjimai: „...identifikuojamos <...> ir kitos problemos“; „...šioms problemėms spręsti.“).

Nagrinėjant internetinių tinklalapių informaciją, galima pastebėti didelį audito įmonių aktyvumą pabrėžiant jų audito paslaugų teikiamą pridėtinę vertę. Įmonės teigia siekiančios „būti patikimu klientų verslo partneriu“, dėl ko audito metu yra analizuojami klientų finansiniai rodikliai, klientams svarbūs veiklos aspektai, dalyvaujama strateginio planavimo procesuose, kad „laiku pastebėti potencialias problemas ir iš anksto pasiūlyti efektyvius jų sprendimo būdus“. Nurodoma, jog klientai iš audito gauna tokią tiesiogiai audito klientui teikiamą naudą, kaip „naudingas išvagas iš auditą atliekančios komandos, kuri turi naujausias žinias apie verslo šaką, leidžiančias gerinti verslo rezultatus“, „efektyvius sprendimus ir problemų sprendimą nuolatinio tobulėjimo užtikrinimui“. Išreiškiamą orientaciją į klientą: „nors auditoriaus išvada dėl finansinės atskaitomybės teisingumo dažniausiai naudojasi šalys iš išorės, tačiau atliktas auditas vertingas ir bendrovės vadovybei“. Toliau audito įmonė nurodo klientui pateikiamus nustatytus trūkumus, apskaitos sistemos efektyvumo gerinimo galimybes – visos šios išvagos pateikiamos rašytinėje ataskaitoje



Apibendrinant šio tyrimo etapo rezultatus, teigtina, jog atlikta išorinės komunikacijos turinio analizė leido išskirti šiuos audito kokybės vertinimo kriterijus, dažniausiai minimus komunikacijos ir kurie yra aktualūs klientui:

- Auditorių pateikiamos įžvalgos dėl įmonės verslo rizikų;
- Audito metu nustatytų neatitikimų ir klaidų komunikacija;
- Finansinės apskaitos konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu;
- Mokesčių konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu;
- Orientacija į kliento poreikius;
- Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo;
- Išsamus ir naudingas laiškas vadovybei (rašytinė pastebėjimų ataskaita).

Išskirtų kriterijų visumą būtina papildyti audito atlikimo kriterijais, svarbiais klientui. Išskirtini šie kriterijai:

- Kliento suvokta audito užduoties grupės narių profesinė kompetencija (susidarytas įspūdis);
- Nustatytų audito atlikimo terminų laikymasis;
- Geri darbiniai santykiai su klientu.

Dėl audito verslo sezoniškumo klientams tampa ypač svarbus audito atlikimo laikas bei sutartų terminų laikymasis. Tai ypač pasakytina apie viešojo listingavimo įmones, kurioms yra svarbu kaip įmanoma greičiau gauti auditorius išvadą, kad nebūtų atidėliojami akcijų pirkimo-pardavimo sandoriai. Kitoms įmonėms laiko aspektas yra svarbus dėl finansinių ataskaitų informacijos senėjimo, trečiųjų šalių (pavyzdžiui, bankų) nustatytų terminų laikymosi ir pan. Taip pat svarbi audito kokybės vertinime yra suvokta auditorių kompetencija. Šis veiksnys yra reikšmingai susijęs su audito užduoties grupės narių dalyvavimu audito metu. Kaip rodo atlikti tyrimai (Schroeder ir k.t., 1986, Behn ir k.t., 1997), klientams svarbiausia, kad atliekant jų auditas, aktyvūs ir „matomi“ būtų aukščiausio lygio audito vadovai: užduoties partneris, vadybininkas. Tokiu būdu parodomas dėmesys klientui bei suteikiamas užtikrintumas, jog auditas yra „gerose rankose“, t.y. bus atliktas kompetentingai, nes profesionaliausi užduoties grupės nariai yra dėmesingi užduočiai. Šie aspektai parodo, jog siekiamos

užtikrinti aukščiausios kokybės audito paslaugas, audito įmonės taip pat turėtų valdyti ir šias išskirtas sritis.

Išskirtų kriterijų pagrindu sudarytas klausimynas, skirtas ekspertiniam vertinimui. Atliktas ekspertinis vertinimas leido nustatyti išskirtų kriterijų santykinį svarbumą. Vertinant ekspertų nuomonių suderinamumą, suformuluotos nulinė ir alternatyvioji hipotezės:

1.  $H_0 =$  ekspertų nuomonės dėl audito kokybės kriterijų yra nesuderintos.
2.  $H_0 =$  ekspertų nuomonės dėl audito kokybės kriterijų yra suderintos.

Hipotezei atmesti arba priimti skaičiuotas *Kendall* konkordancijos koeficientas, kurio statistinis patikimumas vertintas skaičiuojant Chi kvadrato (angl. *chi square*) reikšmę. Jei apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė yra didesnė už kritinę šio rodiklio reikšmę prie pasirinkto 95% patikimumo lygio, o  $p$  reikšmė (tikimybė suklysti atmetant nulinę hipotezę) mažesnė už 0,05, nulinė hipotezė atmetama ir ekspertų nuomonės vertinamos kaip suderintos bei tinkamos tolimesniems tyrimams.

Iš 18 ekspertiniame vertinime pakviestų dalyvauti ekspertų, tyrimo anketą užpildyti sutiko 8 ekspertai. 1 lentelėje pateiktas apibendrintas ekspertų kompetencijos, svarbios nagrinėjamai problemai spręsti, aprašymas (1 lentelė).

1 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo ekspertai

Ekspertas	Kompetencijos aspektai, svarbūs problemos nagrinėjimui
Ekspertas Nr. 1	Atestuotas auditorius (19 m. patirtis), tarptautinės audito įmonės vadovas, buvęs LAR prezidentas
Ekspertas Nr. 2	Viešosios priežiūros atstovas, audito metodologijos specialistas
Ekspertas Nr. 3	Audito praktikas tarptautinėje audito įmonėje (6 m. patirtis), buhalterijos paslaugų įmonės vadovas
Ekspertas Nr. 4	Audito grupės vadovas tarptautinėje audito įmonėje (8 m. patirtis), atestuotas auditorius
Ekspertas Nr. 5	Audito grupės vadovas tarptautinėje audito įmonėje (6 m. patirtis), atestuotas auditorius
Ekspertas Nr. 6	30 m. mokslinės veiklos audito srityje patirtis, 5 m. finansų kontrolieriaus-revizoriaus patirtis, audito kokybės kontrolės komiteto nario 2 m. patirtis
Ekspertas Nr. 7	18 m. audito, apskaitos ir įmonės finansų tyrėjo patirtis, mokslinis, pedagoginis darbas universitete
Ekspertas Nr. 8	Atestuotas auditorius, mokslinis tiriamasis, pedagoginis darbas universitete

*Šaltinis:* sudaryta autoriaus

Analizuojant pateiktą lentelę, matyti, jog 8 ekspertų grupę sudaro 4 audito praktikai, dirbantys tarptautinėse audito bendrovėse, trys audito ir apskaitos srities mokslininkai (vienas jų taip pat atestuotas auditorius, tačiau nepraktikuojantis), užsiimantys mokslinė tiriamąja bei pedagogine veikla. 1 ekspertas atstovauja viešosios priežiūros nuomonei.

Apibūdinta ekspertų grupė atliko kriterijų vertinimą, kurio statistiniai rezultatai pateikiami toliau. Išrangavus iš viso 10 kriterijų (be pasikartojančių rangų), apskaičiuotas konkordancijos rodiklis lygus 0,28, kai apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė lygi 20,15 (kritinė reikšmė – 3,32), o  $p$  reikšmė lygi 0,017. Šie rezultatai rodo, jog ekspertų nuomonės laikytinos suderintomis: apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė yra didesnė už kritinę reikšmę, o  $p$  reikšmė, reiškianti tikimybę nepagrįstai atmesti nulinę hipotezę, yra mažesnė už 0,05. Tai leidžia atmesti nulinę hipotezę, teigiant, jog ekspertinio vertinimo rezultatai gali būti laikomi patikimais. Tiesa, būtina pažymėti, jog ekspertų nuomonių suderinamumas yra gana žemas (0,28), kas parodo, jog ekspertams buvo sunku apsispręsti ir jų nuomonės ganėtinai išsiskyrė. Kiekvieno eksperto vertinimai ir bendrasis kriterijų santykinis svarbumas (svoris) pateikiami žemiau 2 lentelėje (žr. 2 lentelę, kurioje 1 – kriterijus svarbiausias, 10 – kriterijus nesvarbiausias).

**2 lentelė.** Pridėtinės vertės ir audito atlikimo kriterijų ekspertinio vertinimo rezultatai

Nr.	Kriterijus	Ekspertų vertinimai											
		1	2	3	4	5	6	7	8	Iš viso	M	SD	Svoris
1.	Verslo rizikų įžvalgos	1	6	1	6	2	6	1	1	24	3,00	2,35	0,145
2.	Vidaus kontrolės rekomendacijos	6	2	3	7	9	4	6	2	39	4,88	2,37	0,111
3.	Trūkumų, klaidų komunikacija klientui	4	1	4	3	4	5	3	3	27	3,38	1,11	0,139
4.	Finansinės apskaitos konsultacijos, teikiamos audito metu	8	5	8	8	6	2	4	9	50	6,25	2,28	0,086
5.	Mokesčių konsultacijos, teikiamos audito metu	10	10	7	9	5	3	5	7	56	7,00	2,40	0,073
6.	Orientacija į kliento poreikius	9	4	9	1	3	1	9	8	44	5,50	3,39	0,100
7.	Laiškas vadovybei su auditorių pastebėjimais ir rekomendacijomis	5	3	5	10	8	7	2	6	46	5,75	2,44	0,095
8.	Išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientu	7	9	10	4	10	8	10	10	68	8,50	2,00	0,045
9.	Audito paslaugos suteikimas laikantis terminų	2	7	2	5	7	9	8	4	44	5,50	2,50	0,100
10.	Kliento suvokta audito užduoties grupės narių kompetencija	3	8	6	2	1	10	7	5	42	5,25	2,90	0,105

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš 2 lentelės, svarbiausiu kriterijumi laikytinos verslo rizikų įžvalgos, pateikiamos klientui (svoris 0,145) bei audito metu nustatytų trūkumų ir klaidų komunikacija (0,139), taip pat pateikiamos rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo (0,111). Nesvarbiausiais kriterijais ekspertai įvardijo išlaikomus gerus darbinius santykius su klientu (0,045) bei audito konsultacijas: finansinės apskaitos konsultacijas (0,086) bei mokesčių konsultacijas (0,073), nemokamai teikiamas audito metu. Analizuojant ekspertų vertinimus, matyti, jog net 5 skirtingiems kriterijams ekspertai bent sykį priskyre svarbiausiąją, pirmąją vietą. Analogiškai įvertinti mažiausiai svarbūs kriterijai – 4 skirtingiems kriterijams priskirtos paskutiniosios, 10 vietos. Labiausiai ekspertų nuomonės išsiskyrė dėl orientacijos į kliento poreikius kriterijaus – jo vertinimų standartinis nuokrypis (3,39) yra didžiausias. Geriausiai ekspertai sutarė dėl audito metu nustatytų trūkumų ir klaidų komunikacijos – šio kriterijai standartinis nuokrypis yra mažiausias (1,11), o jam priskirti rangai varijuoja nuo 1 iki 5.

Apibendrinant ekspertų vertinimus, galima teigti, jog svarbiausiai audito kokybės kriterijais kliento požiūriu laikytini pridėtinės vertės kriterijai, tačiau jų visumoje mažą svarbumą priskiriant apskaitos ir mokesčių konsultacijoms. Mažiau svarbiais įvardytini audito atlikimo kriterijai.

## IŠVADOS

1. Mokslinėje literatūroje dažniausiai nagrinėjama teisingos auditoriaus išvados koncepcija nėra tinkama audito kokybei kliento požiūriu vertinti. Neturėdami pakankamos profesinės kompetencijos auditoriaus išvados teisingumui nustatyti bei turėdami kitokius nei trečiosios šalys lūkesčius, audito klientai iš auditorių tikisi įvairių nemokamų konsultacijų bei pagalbos finansinių ataskaitų rengimo procese. Dalis audito klientų auditorius pirmiausia suvokia kaip apskaitos, finansų ir verslo problemų sprendimo ekspertus. Tokiu klientų atžvilgiu, kokybiškesnis auditas būtų tas, kurio metu auditorius, be auditoriaus išvados, išdėstytų savo nuomonę ir dėl kitų svarbių įmonei klausimų. Ši problema skatina konkretizuoti ir išskirti kokybės kriterijus klientų požiūriu.

2. Atlikta Lietuvos audito įmonių išorinės komunikacijos analizė leidžia išskirti šias audito paslaugos charakteristikas, kurios gali būti naudojamos kaip kriterijai audito kokybei kliento požiūriu vertinti: (1) auditorių pateikiamos įžvalgos dėl įmonės verslo rizikų; (2) audito metu nustatytų neatitikimų ir klaidų komunikacija; (3) finansinės apskaitos konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu; (4) mokesčių konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu; (5) orientacija į kliento poreikius; (6) rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo; (7) išsamus ir naudingas laiškas vadovybei (rašytinė pastebėjimų ataskaita); (8) kliento suvokta audito užduoties grupės narių profesinė kompetencija (susidarytas įspūdis); (9) nustatytų audito atlikimo terminų laikymasis; (10) geri darbiniai santykiai su klientu.
3. Remiantis mišrios audito praktikų ir mokslininkų ekspertų grupės vertinimo rezultatais, nustatytas išskirtų kriterijų santykinis svarbumas. Svarbiausiais kriterijais laikytinos verslo rizikų įžvalgos, pateikiamos klientui, audito metu nustatytų trūkumų ir klaidų komunikacija bei pateikiamos rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo. Mažiausiai svarbiais kriterijais ekspertai įvardijo išlaikomus gerus darbinis santykius su klientu bei audito konsultacijas: finansinės apskaitos konsultacijas bei mokesčių konsultacijas, nemokamai teikiamas audito metu. Nors ekspertų nuomonės dėl kriterijų svarbumo ganėtinai išsiskyrė (nuomonių suderinamumas žemas), atliktas vertinimas laikytinas statistiškai patikimu, kas leidžia teigti, jog sudaryta audito kokybės kriterijų klientų požiūriu sistema gali būti naudojama bei adaptuojama pagal poreikius Lietuvos audito įmonėse.

## LITERATŪRA

1. Babbie, E. (2006). *The Practice of Social Research*. USA: Wadsworth Publishing, 584 p.
2. Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J., S. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 22, No 2, September, p. 71–97.
3. Beattie, V., Fearnley, S. (1998). *What Companies Want (and Don't Want) from Their Auditors*, ICAEW Research Board, London, 63 p.

4. Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Hermanson, R. H. (1997). The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons*, 11 (1). American Accounting Association. March. p. 7–24.
5. Benjamin, C. O., Archibold, E., Suarez, T. (2004). Using expert panels to evaluate new technology. *Journal of the Academy of Business and Technology*.
6. Benner, P. (1984). *From Novice to Expert: Excellence and Power in Clinical Nursing Practice*. Addison-Wesley: California, 307 p.
7. Burns, N., Grove, S. K. (2007). *Understanding Nursing Research, building an evidence-based practice*. Saunders Elsevier: St Louis, 586 p.
8. Carcello, J. V., Hermanson, McGrath, N. T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (1). p. 1–15.
9. Chadegani, A. A. (2011). Review of Studies on Audit Quality. 2011 International Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR vol. 20. IACSIT Press, Singapore. p. 312 – 317.
10. Chen, C.J.P., Shome, A. and Su, X. (2001). How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation. *International Journal of Auditing*, 5 (1), p.157–175.
11. Crosby, Ph. (1979). *Quality is Free*. New York: McGraw-Hill, 270 p.
12. Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. 148 p.
13. Financial Reporting Council. (2006). *Promoting Audit Quality*. Discussion Paper. 44 p. Prieiga per internetą: <http://www.frc.org.uk/about/promotingauditquality.cfm> (žiūrėta: 2012-02-18)
14. Fontaine, R., Pilote, C. (2012). Clients' Preferred Relationship Approach with their Financial Statement Auditor. *American Accounting Association. Current Issues in Auditing*, Vol. 6, issue 1, p. 1–6.
15. Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality? *The British Accounting Review*. Vol. 36 (4), p. 345–368.
16. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2), p. 125–152.
17. Garvin, D. A. (1984). What does „Product quality“ really mean? *Corporate Strategy, Operations Management and Research*. October 15. p. 25–43.
18. Grönroos, C. (2007). *Service Management and Marketing: Customer Management in Service Competition*, 3rd Edition, John Wiley & Sons Ltd, England, p. 483.
19. Institute of Certified Accountants in England and Wales. (2006). *Expectations Gaps*. Audit Quality Forum Audit Purpose working paper.
20. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L., Velury, U. (2012). Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature. 68 p. Prieiga per internetą: <http://ssrn.com/abstract=2040754> (žiūrėta: 2012-07-19).

21. Kustienė, A., Petraitiienė, K. (2012). Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos*, 1 (8), p. 95–104.
22. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilniaus universiteto leidykla. Monografija, 386 p.
23. Pabedinskaitė, A., Vitkauskas, R. (2009). Daugiakriterinis produkto kokybės vertinimas. *Verslas: teorija ir praktika. Business: theory and practice*. 10(3), p. 214–222.
24. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., Berry, L. L. (1990). *Delivering Quality Service: Balancing Customer Perceptions and Expectations*. The Free Press, New York, p. 226.
25. Riley, J. G. (2001). Silver Signals: Twenty-Five Years of Screening and Signalling. *Journal of Economic Literature* 39 (June), p. 432 – 478.
26. Ruževičius, J. (2006). *Kokybės vadybos metodai ir modeliai*. Vadovėlis. Vilnius. Vilniaus universitetas, 316 p.
27. Schroeder, M., Solomon, I., Vickery, D. (1986). Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5 (2), p. 86–94.
28. Sulaiman, N. A. (2011). *Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors*. Thesis submitted to the University of Manchester for the degree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities. Manchester Business School. 258 p.
29. Takiah, M. I., Mohd., M. R., Hashanah I. (2010). The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies. *International Journal of Economics and Management*, 4(1), p. 155–180.
30. Vaicekuskas, D. (2013). Audito kaina, kaip audito kokybės indikatorius: teorinis pagrindimas. *Verslo ir teisės aktualijos*. 2013 (8), p. 136–153.
31. Vaicekuskas, D., Mackevičius, J. (2014). Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, tom 75 (131), SKwP, Warszawa 2014, s. 171–193.
32. Yousuf, M. I. (2007). Using Experts' opinion through Delphi Technique. *Practical Assessment. Research and Evaluation* 12(4), p. 1–8.
33. Žvirblis, A. (2012). Finansinių ataskaitų auditavimo paslaugų kokybės bendrojo lygio vertinimo principai. *Verslo ir teisės aktualijos*, 2012, 7 (2), p. 423–436.

## CLIENT ORIENTED AUDIT QUALITY CRITERIA

Darius Vaicekauskas

### Summary

In order to measure and evaluate service quality, it is necessary to determine most appropriate quality criteria. Nowadays various approaches and frameworks regarding the quality of independent financial audit (further – audit quality) have been discussed and developed, thus raising a discussion which quality criteria are most suitable within the context of audit services.

The article analyses audit quality from the perspective of clients. In the theoretical part of the article the interpretation of audit quality definition is presented, the specifics of audit clients perceptions while assessing audit quality is investigated. In the empirical part of the article the expert evaluation study on client oriented audit quality criteria has been carried out. The mixed group of audit practitioners having in-depth knowledge about clients and their needs, as well as the audit scientists, investigating scientific problems of auditing, have assessed a relative importance of audit quality criteria distinguished while analysing related scientific literature and Lithuanian audit firms' external communication on their internet webpages.

The research conducted have allowed to point out 10 audit quality criteria important for audit clients. Insights on business risks, communication on errors and deficiencies and recommendation on internal control are the most important criteria among the framework of criteria developed. The least important criteria are good working relationships with the client and recommendation on accounting and taxation, free of charge. The estimates of the experts are agreed, thus the criteria can be used for audit quality assessment and evaluation within the audit firms.



# LYGINIMO METODAI ĮMONIŲ FINANSINĖS BŪKLĖS VERTINIMUOSE: TEORINIS ASPEKTAS

Romualdas Valkauskas

Socialinių mokslų daktaras, docentas  
Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas  
Kiekybinių metodų ir modeliavimo katedra  
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel. (370) 5 2366143  
El. paštas: romualdas.valkauskas@ef.vu.lt

***Anotacija.** Įmonės finansinė būklė tampriai susijusi ir apspręsta analitinių būdų įvairovės ir jų patikimumu. Numatyti finansinės veiklos sunkumus ir perspektyvas padeda finansinės analizės būdai: bendri ekonominiai, matematiniai, euristiniai. Straipsnyje teigiama, kad įmonių finansinė būklė ir jų padėties rinkoje perspektyvos priklauso nuo efektyvios analizės metodikos, kurios pagrindą sudaro tas ar kitas finansinės analizės būdas ar jų junginys. Straipsnio tikslas – išnagrinėti lyginimo būdo metodus ir jų taikymo galimybes atliekant finansinę analizę.*

***Reikšminiai žodžiai:** finansinė būklė, analizės metodikos, lyginimų metodai*

## ĮVADAS

Egzistuojančios tikrovės pažinimui naudojami įvairūs kokybiniai ir kiekybiniai metodai, kurių metodologija plėtojama induktyviosios ir deduktyviosios srovių autorių darbuose. Scharnbacher K. (2004), Levine D., Stephan D., Krehbiel T., Berenson M. (2005), Martišiaus S., Kėdaičio V. (2010), Čekanavičiaus V., Murausko G. (2000) ir daugelio kitų autorių darbuose rasime bendrąsias įvairių kiekybinių ir kokybinių metodų teorines nuostatas. Šie metodai padeda geram finansinės analizės atlikimui. Finansinės analizės atlikimo metu naudojami bendri ekonominiai, matematiniai, euristiniai būdai, kurie literatūroje aprašomi išsamiai. (Žr.: Bagdžiūnienė, 2005; Buškevičiūtė, Mačerinskienė, 2007; Kancerevyčius, 2004; Lazauskas, 2005; Mackevičius, 2009; Palepu, Healy, Bernard, 2004; Ковалев, 1995; Савицкая, 2005; Schlittgen, 2012). Rasime ir šių būdų taikymo metodines nuostatas bei metodikas. Kita vertus, įmonių finansinės tikrovės dinamizmas reikalauja platesnio lyginimo, grupavimo, vidurki-

nių dydžių, indeksų, operacijų tyrimo, ekonometrijos ir kitų finansinės analizės būdų naudojimo. Nepakankamas finansinės analizės tyrimo būdų metodinių klausimų teorinis iširtumas yra dažna šių būdų teikiamų galimybių menko praktinio naudojimo priežastimi.

*Tyrimo objektas* – finansinės analizės lyginimo būdas.

*Tyrimo tikslas* – išnagrinėti lyginimo būdo metodus ir jų taikymo galimybes atliekant finansinę analizę.

*Tyrimo uždaviniai*. Tyrimo tikslas apsprendžia šiuos pagrindinius tyrimo uždavinius:

- 1) aptarti lyginimo būdo vietą įmonės finansinės būklės vertinimuose;
- 2) išskirti lyginimo būdo metodus, racionalius finansinės analizės uždavinių sprendimui;
- 3) suformuoti parentą lyginimo būdo metodais vertinimo metodikų principus, kurios didintų lygimų efektyvumą.

*Tyrimo metodai* – mokslinės literatūros analizės, informacijos rinkimo, grupavimo, detalizavimo ir apibendrinimo.

## 1. ĮMONĖS FINANSINĖS BŪKLĖS VERTINIMO PRAKTIKA

Įmonės finansinės būklės problemų sprendimui svarbi kokybiška ir rezultatyvi finansinės būklės analizės metodika. Praktikoje dažniausiai naudojamos absoliutinių ir santykinų finansinių rodiklių analizės metodikos. Jos yra aprašytos daugelio užsienio (Black, 2004; Palepu, Healy, Bernard, 2004) ir Lietuvos (Bagdžiūnienė, 2008; Buškevičiūtė, Mačerinskienė, 2008; Mackevičius, 2009; Giriūnas, Mackvičius, Valkauskas, 2014; Rutkauskas, Stankevičius, 2004 ir kt.) autorių darbuose. Analizuojant įmonės finansinę būklę be absoliutinių ir santykinų rodiklių skaičiavimo siūloma naudoti ir rodiklių standartizavimo ir standartizuotų reikšmių vertinimo metodiką, integruotą įmonės finansinės būklės analizės metodiką, įmonės finansinės būklės analizės metodiką naudojant sudėtinį rodiklį (Mackevičius, Valkauskas, 2010, 2012). Minėti autoriai pažymi, kad ypač svarbu analizuoti didelės apimties absoliutinius ir santykinus rodiklius bei jų pokyčius, kurie daugiausia turi įtakos įmonės finansinei būklei, lemia jos veiklos perspektyvas, kad ypač svarbus sisteminis požiūris į įmonės

finansinę būklę ir jos analizę, kad ypač svarbus įvairių finansinės analizės būdų derinimas.

Dažnai konkrečios aplinkybės lemia metodikos turinį ir taikymą. Kita vertus, visa tai susiję ir su adekvačių situacijai reikšmingų kintamųjų identifikavimu, su pirmine kokybine jų analize. Ši analizė atliekama bendrais ekonominiais finansinės analizės būdais. Šių būdų tarpe lyginimas, grupavimas, svarbiausių grandžių išskyrimas, detalizavimas ir apibendrinimas ir daugelis kitų būdų, kurie paremti daugiau kokybiniu reiškinių ryšio buvimu ir jo identifikavimu.

Iš finansinės analizės bendrų ekonominių tyrimo būdų praktiniuose įmonių finansinės būklės vertinimuose labiausiai paplitęs yra lyginimo būdas. Šiuo būdu pirmiausia lyginami faktiniai rodikliai su projektuotais. Toks lyginimas turi statinį ir dinaminį aspektus. Literatūroje (Giriūnas, Mackvičius, Valkauskas, 2014; Buškevičiūtė, Mačerinskienė, 2008 ir kt.), pabrėžiama ataskaitinių laikotarpių planinių, normatyvinių ir faktinių rodiklių lyginimo su atitinkamais praėjusių laikotarpių rodikliais svarba, įmonės pasiektų finansinių rezultatų lyginamo su analogiškų pirmaujančių įmonių, su vidutiniais ekonominės veiklos, žinybos (ministerijos), su užsienio įmonių rodikliais svarba. Be kita ko, nurodoma, kad pagrindinis lyginimo būdo tikslas yra naujo reiškinio įvertinimas remiantis jau žinomais reiškiniais. Dažniausiai vadinami šie lyginimo būdo tikslai:

- 1) kito objekto faktinių rodiklių palyginimas. Šio lyginimo tikslas – išsiaiškinti pranašumus bei trūkumus ir siekti geresnių rezultatų;
- 2) to paties objekto rodiklių lyginimas skirtingais laikotarpiais, kurio tikslas yra nustatyti dinaminius pokyčius;
- 3) rodiklių prognozavimas, siekiant įvertinti prognozių patikimumą.

Be kita ko, Giriūnas, Mackvičius, Valkauskas (2014) nurodo, kad lyginamieji rodikliai visada turi būti kokybiškai vienuodūs. Duomenų negalima lyginti, jeigu jie apskaičiuoti nevienodais metodais. Analizuojamų rodiklių nepalyginamumas atsiranda dėl įvairių priežasčių – pakitusių kainų, ekonomikos organizacinių ir struktūrinių pokyčių, nevienodos rodiklių apskaičiavimo metodikos ir kt. Kad rodikliai būtų vienuodūs ir palyginami, kiekybiniai rodikliai (produkcijos gamybos apimtis, pardutos produkcijos apimtis ir pan.) turi būti apskaičiuojami ir įvertinami pašli-

nant kainų kitimo įtaką, o kokybiniai rodikliai (savikaina, pelningumas ir kt.) turi būti perskaičiuojami vienodam kiekiui, pašalinant kokybinio veiksnio įtaką; rodiklių dinamikai analizuoti turi būti imami vienodi laikotarpiai (darbo dienų, pamainų, valandų skaičius); analizuojamų rodiklių skaičiavimo metodika turi būti vienoda.

## 2. FINANSINĖS ANALIZĖS LYGINIMO BŪDO METODAI

Kita vertus, įmonės finansinės būklės analizėje lyginimo būdu svarbus kitas dalykas, kaip tas lyginimas atliekamas? Kokie metodai naudojami? Kiek šie metodai „patikimi“ ar naudingi toje ar kitoje situacijoje? Tai dalis klausimų į kuriuos atsakymą surasti nėra taip paprasta, kaip tai atrodo iš pirmo žvilgsnio. Šiame savo straipsnyje bandysime aptarti keletą, mūsų manymu naudingų, lyginimams naudotinų metodų.

Įmonės finansinės būklė yra dinamiška. Tai procesas, kurio visapusiškas, objektyvus atskleidimas pasiekiamas daugiamačiais lyginimo būdo metodais. Šie metodai labiau informatyvūs. Tokių metodų grupei priskiriami tie, kurių skaičiavimų pagrindą sudaro daugiamačis vidurkis, duomenų standartizavimo, santykinųjų tiesinių nuokrypių sumavimo metodas ir kt. Šių metodų naudojimo socialinių – ekonominių reiškinių tyrimuose, o, atskirais atvejais, ir atliekant įmonių finansinę analizę pavyzdžių literatūroje rasime (žr.: Chen, Plott, 2002; Kardelis, 2005; Luobikienė, 2004; Mackevičius, Valkauskas, 2010; Schlittgen, 2012; Zavadskas, Kaklauskas, Raslanas, Malienė, 2001 ir kt.). Kiekvienas šių metodų turi savų bruožų. Tačiau, nepaisant to, parenkant racionalų įmonės finansinės būklės analizės lyginimo būdu metodą svarbu tai, ko analitiniais veiksmais siekiama, kokios to ar kito metodo galimybės šių siekių įgyvendinime. Pažymėsime ir tai, kad absoliutiniai ir santykiniai finansiniai rodikliai yra įmonės finansinės veiklos indikatoriais. Jų laiko eilutės gali būti *sinchronines* (tolygiai kintančios) ir *asinchronines* (netolygiai kintančios). Į šį momentą taip pat reikia atsižvelgti.

Buškevičiūtė, Mačerinskienė (2008); Mackevičius, Valkauskas (2010); Schlittgen (2012) ir kiti autoriai tvirtina, kad įmonių veiklos ir finansinės būklės vertinimuose veiksmingi daugiamačio vidurkio ir duomenų stan-

dartizavimo metodai. Šie metodai gali būti ir finansinės analizės lyginimo būdo metodais. Santykinių nuokrypių sumavimo metodas savo metodi- niais principais yra artimas daugiamačiam vidurkiui. Skaičiavimų lygini- mų daugiamačio vidurkio metodu seka, kai lyginami du objektai gali būti tokia:

- a) pirmas skaičiavimų etapas. Šiame etape pradiniai duomenys pa- keičiami santykiais – neturinčiais mato vieneto dydžiais, t.y.:  $x_{it} / \sum x_{it} = u_{it} \quad (t = \overline{1, N} ; i = \overline{1, m})$ ;
- b) antras skaičiavimų etapas. Šiame etape apskaičiuojamas pirmame skaičiavimų etape apskaičiuotų santykių vidurkis:  $S_t = \frac{1}{m} \sum_i u_{it}$ ;
- c) trečias skaičiavimų etapas. Šiame etape apskaičiuojamas antrajame skaičiavimų etape apskaičiuotų dydžių, sudarančių laiko eilutę vi- dutinis lygis:  $\bar{S} = \frac{1}{N} \sum_t S_t$ ;
- d) ketvirtas skaičiavimų etapas. Šiame etape atliekamas trečiajame skaičiavimų etape apskaičiuotų dydžių pirmam ir antram objektui lyginimas:  
 $\bar{S}_1 = \bar{S}_2$  – objektų veikla vienoda;  
 $\bar{S}_1 > \bar{S}_2$  – geriau sekėsi pirmam objektui;  
 $\bar{S}_1 < \bar{S}_2$  – geriau sekėsi antram objektui.

Imkime kitą atvejį, kai M objektų m rodiklių laiko eilutėmis yra  $x_{tij}$  ( $t = \overline{1, N} ; i = \overline{1, m} ; j = \overline{1, M}$ ). Rodiklio m laikotarpio t etaloninis lygis yra  $x_{tj}$ . Tokiems duomenims galima apskaičiuoti:

$$\frac{x_{111}, x_{211}, \dots, x_{N11}, x_{121}, x_{221}, \dots, x_{N21}, \dots, x_{1m1}, x_{2m1}, \dots, x_{Nm1},}{x_{1e1}, x_{2e1}, \dots, x_{Ne1}, x_{1e1}, x_{2e1}, \dots, x_{Ne1}, x_{1e1}, x_{2e1}, \dots, x_{Ne1}},$$

$$\frac{x_{1mM}, x_{2mM}, \dots, x_{NmM},}{x_{1em}, x_{2em}, \dots, x_{Nem}},$$

t.y. sudaryti santykio koeficientų matricą, kurioje  $K_{tij} = \frac{x_{tij}}{x_{te1}}$ . Šių koefici- entų skaitinės reikšmės gali būti apibendrinamos skaičiuojant koeficientų geometrinį vidurkį:  $ACH_{tj} = \sqrt[m]{\prod_i K_{tij}}$ .  $ACH_{tj}$  yra t laikotarpio j objekto

bendra („apjungianti“) charakteristika, kurios skaitinės reikšmės naudojamos lyginimams. Jiems atlikti, reikia apskaičiuoti šios charakteristikos vidutinę reikšmę  $j$  objekte:  $\overline{ACH}_j = \frac{1}{N} \sum_t K_{tij}$ . Žinant  $j$  objekto bendrą charakteristikų vidutinės reikšmės, atliekamas lyginimas, kuris gali būti panašus aptartam atvejui.

Skaičiavimai artimi ir naudojant lygimo būdo metodą, kurio pagrindu yra duomenų standartizavimas. Skaičiavimams naudojama ši formulė:

$$u_{it} = \frac{x_{it} - \bar{x}_i}{\sigma_i}, \quad (1)$$

čia  $x_{it}$  –  $i$ -jo objekto  $t$  laikotarpio rodiklis ( $i = \overline{1, m}$ ;  $t = \overline{1, N}$ );

$\bar{x}_i$  –  $t$  laikotarpio rodiklio vidutinė reikšmė;

$\sigma_i$  –  $t$  laikotarpio rodiklių reikšmių standartinis nuokrypis.

Šią formulę naudojant, rodikliai pertvarkomi ir apskaičiuojami normuoti nuokrypiai. Toliau imsime atvejį, kai žinomi šešių įmonės padalinių tryš absoliutiniai finansiniai rodikliai. Atlikus skaičiavimus turime 1 lentelėje pateikiamus duomenis.

**1 lentelė.** Svarbiausi įmonės absoliutiniai finansiniai rodikliai, tūkst.eurų

Įmonės padaliniai	1	2	3	4	5	6	Vidurkis	Standartinis nuokrypis
Rodikliai								
Ilgalaikiai įsipareigojimai, tūkst.eurų	10	12	14	15	16	13	13,3	1,97
Pardavimo pajamos, tūkst.eurų	30	33	37	32	35	34	33,5	2,22
Grynasis pelnas, tūkst.eurų	50	48	45	49	43	48	47,2	2,41
Normuoti nuokrypiai								
Ilgalaikiai įsipareigojimai	-1,68	-0,66	0,36	0,86	1,37	-0,15		
Pardavimo pajamos	-1,58	-0,23	1,58	-0,68	0,68	0,23		
Grynasis pelnas	1,16	0,33	-0,91	0,75	-1,74	0,33		

Norint įmonės padalinius lyginti reikia apskaičiuoti normuotų nuokrypių vidutinės reikšmės:  $\bar{u}_i = \frac{1}{N} \sum_t |u_{it}|$ . Mažesnė  $\bar{u}_i$  reikšmė rodo ir mažesnę sėkmės finansinėje veikloje laipsnį. Pavyzdžio atvejui, atlikus skaičiavimus normuotų nuokrypių vidutinės reikšmės sudarė: pirmo objekto: 1.47; antro objekto: 0.41; trečio objekto: 0.95; ketvirto objekto: 0.76; penkto objekto: 1.26; šešto objekto: 0.24.

## IŠVADOS

Vienas svarbiausių įmonių finansinės būklės analizės tikslų yra jos atlikimo metu gautos informacijos panaudojimas. Įmonės vadovybei labai svarbu žinoti, kokia šiuo metu yra bendra finansinė būklė ir kokios jos perspektyvos. Šiems tikslams pasiekti praktikoje dažniausiai naudojami absoliutinių ir santykinų finansinių rodiklių analizės metodikos. Analizuojant įmonės finansinę būklę be absoliutinių ir santykinų rodiklių skaičiavimo siūloma naudoti ir rodiklių standartizavimo ir standartizuotų reikšmių vertinimo metodiką, integruotą įmonės finansinės būklės analizės metodiką, įmonės finansinės būklės analizės metodiką naudojant sudėtinį rodiklį.

Svarbus sisteminis požiūris į įmonės finansinę būklę ir jos analizę, įvairių finansinės analizės būdų derinimas. Adekvačių situacijai kintamųjų identifikavimas reikalauja jų pirminės kokybinės analizės. Ši analizė atliekama bendrais ekonominiais finansinės analizės būdais. Šių būdų tarpe lyginimas, grupavimas, svarbiausių grandžių išskyrimas, detalizavimas ir apibendrinimas ir daugelis kitų būdų, kurie paremti daugiau kokybinių reiškinių ryšio buvimu ir jų identifikavimu.

Iš finansinės analizės bendrų ekonominių tyrimo būdų praktiniuose įmonių finansinės būklės vertinimuose labiausiai paplitęs yra lyginimo būdas. Įmonės finansinės būklės analizėje lyginimo būdu svarbu tai, kaip tas lyginimas atliekamas, kokie metodai naudojami ir kiek šie metodai patikimi ar naudingi toje ar kitoje situacijoje. Šie ir kiti klausimai specialioje literatūroje analizuojami nepakankamai.

Daugiamačiai finansinės analizės lyginimo būdo metodai yra informatyvūs. Skaičiavimai parodė, kad lyginimuose itin efektyvus lyginimo būdas, kurio pagrindą sudaro daugiamačio vidurkio ar finansinių rodiklių standartizavimo metodas.

## LITERATŪRA

1. Bagdžiūnienė, V. (2005). Įmonių veiklos planavimas ir analizė. Esmė ir verslo situacijos. – Vilnius, Conto litera.
2. Black, G. (2004). Applied Financial Accounting and Reporting. – New York, Oxford university Press.

3. Buškevičiūtė, E., Mačerinskienė, I. (2007). Finansų analizė. – Kaunas, Technologija.
4. Chen, K.-Y., Plott, C. (2002). Information Aggregation Mechanisms: Concept, Design and Implementation for a Sales Forecasting Problem. Social Science Working Paper. No.1131. California Institute of Technology, Pasadena.
5. Scharnbacher, K. (2004). Statistik im Betrieb. – Wiesbaden, Gabler GmbH.
6. Čekanavičius, V., Murauskas, G.(2000). Statistika ir jos taikymai. I dalis. – Vilnius, TEV.
7. Giriūnas, L., Mackvičius, J., Valkauskas, R. (2014). Finansinė analizė. – Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla.
8. Kancerevyčius, G. (2004). Finansai ir investicijos. – Kaunas, Smaltijos leidykla.
9. Kardelis, K. (2005). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. – Šiauliai, Lucilijus.
10. Lazauskas, J. (2005). Įmonių ūkinės ir komercinės veiklos ekonominė analizė. – Vilnius, Technika.
11. Levine, D., Stephan, D., Krehbiel, T., Berenson, M. (2005). Statistics for Managers using Microsoft. – Pearson Education, Inc. Upper Saddle River, New Jersey.
12. Luobikienė, I. (2004). Sociologinių tyrimų metodika. – Kaunas, Technologija.
13. Mackevičius J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimai. – Vilnius, TEV.
14. Mackevičius, J., Valkauskas, R. (2010). Integruota įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų analizės metodika. Verslas: teorija ir praktika. Mokslo darbai. Vilnius, Vilniaus Gedimino technikos universitetas. Nr. 11(3). P. 213–221.
15. Mackevičius, J., Valkauskas, R. (2012). Įmonės finansinės būklės analizės metodika naudojant sudėtinį rodiklį. Tarptautinis verslas: inovacijos, psichologija, ekonomika. Mokslo darbai. Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla, 3 t. Nr. 1(4). P. 168–180.
16. Martišius, S., Kėdaitis, V. (2010). Statistika. 1 dalis. Statistinės analizės teorija ir metodai. – Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla.
17. Palepu, K., Healy, P., Bernard, V. (2004). Business Analysis and Valuation. Using Financial Statements. – Thomson, South–Western.
18. Rutkauskas, A., Stankevičius, P. (2004). Finansų analizė, valdymas ir prognozavimas. – Vilnius, Vilniaus pedagoginio universiteto leidykla.
19. Schlittgen, R. (2012). Einführung in die Statistik. Analyse und Modellierung von Daten. – München, Wien, Oldenbourg.
20. Zavadskas, E., Kaklauskas, A., Raslanas, S., Malienė, V. (2001). Die Anwendung der mehrkriteriellen Methode bei der Bewertung von Erholungsgrundstücken. Statyba. VII t. Nr. 4. P. 327–333.
21. Ковалев, В. (1995). Финансовый анализ. Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – Москва, Финансы и статистика.
22. Савицкая, Т. (2005). Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. – Москва, ИНФРА.



## COMPARISON METHODS IN ASSESSMENT OF FINANCIAL POSITION OF COMPANIES: THEORETICAL ASPECT

Romualdas Valkauskas

### Summary

The purpose of the paper is to work theoretical foundation a technique for analysing the assessment the financial conditions companies by comparisons that could be easily applied by companies' analysts so that management of the company can use the results of the analysis for the adoption of right decisions on the current assets.

Anticipating changes in financial condition help financial analysis methods: general economic, mathematical, heuristic.

Company's financial condition and prospects of their position in the market depends on effective analysis methodology, which is based on the financial analysis or other method or a combination thereof. Realization of the systemic view in assessing or calculating concrete objects, which reflect the situation and perspective of a company, is also rather poor.

A scientific study reported that the general economics methods in the praxis of financial analysis apply mostly, that assessment the financial condition company by the general economics methods is very complicated, important problem. This problem is theoretically investigated little. The general economics methods in the praxis of financial analysis apply mostly. It shall present in literature fragmentarily.

In practical assessments the financial conditions of companies by comparisons is the most common way of leveling.

In the article shown the place comparisons methods in the system of research methods the financial analysis by the general economics methods, shown variants comparisons methods and stages calculation by this methods.

Studies have shown that the financial analysis by way of multivariate methods comparisons is more informative. Calculations showed that comparisons which are based on multivariate average and on the method the standardization the financial indicators is very efficient way of leveling.

# MINERAL RESOURCES AS OBJECTS OF ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

## Svetlana Vegera

Doctor in Economics, professor,  
first Vice-Rector  
Educational Establishment  
Polotsk State University  
Blokhin street 29, Novopolotsk, Belarus  
Tel. (375) 29 711 09 88  
E-mail: svegera@mail.ru

## Olga Metla

PhD student  
Educational Establishment  
Polotsk State University  
Blokhin street 29, Novopolotsk, Belarus  
Tel. (375) 29 892 10 15  
E-mail: metla.os.90@gmail.com

---

***Annotation.** During the reform of the financial statements of economic subjects important point is the recognition of necessity of including information on the use of natural capital. An important part of the natural capital is mineral resources. However, current data on stocks of minerals is not reflected in the accounting and reporting of the organizations of the mining industry. In order to develop accounting and reporting systems in terms of generating information about used mineral resources in the article investigated the economic essence of the concepts of "minerals", "stocks of minerals", "mineral resources", "mineral raw material" have proved their (non) identity. It is proved that the object of accounting is mineral resources, meeting the criteria for the asset in its dynamic interpretation (in accordance with the dynamic theory of the balance sheet). A classification framework is developed to identify mineral resources that are expected to bring economic benefit.*

***Keywords:** mineral resources (stocks of minerals), economic essence, object of accounting, dynamic balance theory, classification framework*

---

## 1. STATEMENT OF THE PROBLEM AND ITS CONNECTION WITH IMPORTANT SCIENTIFIC AND PRACTICAL ISSUES

A significant tendency of the reform of the financial statements of economic subjects is a deliberate necessity of including the information on the use of natural capital in it. It is caused by a moderate changing of approaches towards the evaluation of economic growth and determination of the factors of long-term stability of companies. In the report (of June 2014) "Accounting for Natural Capital: The Elephant in the Boardroom",

made by The Institute of Certified Public Accountants in the sphere of management calculating (CIMA) together with the company Ernst & Young, EY, International Federation of Accountants (IFAC) and Natural Capital Coalition, it is emphasized that in XX century the natural capital with get into the list of urgent questions for business as well as guaranteeing of sufficient volume of financial capital. The report notes the necessity to raise a question of natural capital as a strategic problem; to carry out a quantitative and perhaps financial assessment of investment of natural capital and received results; to include the natural capital factor into the decision-making process; to work out skills of calculation of natural capital by the staff (The depletion of natural capital, 2014).

Earlier at the UNO conference on the stable development “Rio+20” (June 2012) seventy five countries and the European Commission supported a communique where there is an appeal towards governments, UNO, international financial establishments and other international organizations to take active measures for guaranteeing of calculation of natural capital throughout the world (A mass demonstration of support measures to integrate natural capital at a summit in Rio, 2012).

The main part of natural capital is mineral resources as the factor of energetic and economic security of the country. Developing and reproduction of mineral resources create social and economic conditions for stable economic growth, determines a development of modern industry and a variety of tendencies in scientific and technological progress.

However, current data on stocks of minerals is not reflected in the accounting and reporting of the organizations of the mining industry. It leads to the falsification of the information on the potential in organization resources, its malnutrition, the absence of a necessary informational base for truly determination of national wealth index and calculation of macroeconomic indicators of stable country development.

The importance of the information on mineral resources in accounting and reporting of organizations minerals-users is also caused by its essentiality for decision of the following tasks: stocks of minerals indicate future currency flows, therefore, they are one of the main indicators of the evaluation of future currency flows; changes in stocks of minerals may

also be an indicator of the evaluation of the enterprise activity; the volume of stocks is used for the calculation of amortization of mining assets; a sudden stocks reduction may indicate a necessity of devaluation of assets; information on stocks may help to distribute profits and costs in joint-cooperation contract and joint mastery etc (Tea, V.T., Ponkratova, V.V., 2010).

Thereupon there is a demand to further development of existing system of accounting and report for solving the problem of reflecting correlation between natural environment resources and economic indexes, to including of natural capital factor into a decision-making process.

## 2. THE ANALYSIS OF RESEARCH AND PUBLICATIONS

Various aspects of including information on the usage of natural capital in accounting and calculating are viewed in works of foreign and native authors such as: Altuhova Y.V., Rishar J., Zamula I.V., Shiribokov V.G., Shevlukov A.P. etc.

The questions of mineral resources accounting in research are illustrated only from the side of holding a geological survey works. These problems were investigated by such soviet union researches as Agoshkov M.I., Azroyants E.A., Belenkiy A.F., Dunaev V.F., Egorov V.I., Ivasenko K.V., Mautina A.A., Tischenko V.E. Current problems of calculation and analysis of mineral resources are worked out by Alibekov Sh.I., Ibragimova A.H., Zylova N.V.

The questions of financial reports of oil and gas and mining organizations are illustrated in the works of native authors Chay V.T., Pankratov V.V., Myagkih M.A., Makovey S.L.

Financial report in international oil and gas companies is viewed in details in works of foreign researchers Gallan R.A., Jonston D., Rite Sh., Horngren Ch. T., Foster D. etc.

By the way, as it was mentioned above, main attention is given to the problem of calculation of costs for holding geological survey works. Thereupon there is no research in the area of accounting and reports on used stocks. However, the question of giving the information on the

stocks of minerals in financial report has been discussed for several years by managing committee of mineral resources within the framework of the document for discussion “Mining activity”. The mentioned document includes proposals toward revealing the following information, which will be included in the auditory conclusion: volume of stocks and the evaluation of current and truly price of proved and probable stocks.

### 3. FORMULATION OF THE AIM OF RESEARCH

The necessity of development of the calculating and reporting system in terms of building up the information about used stocks of minerals foresees first of all specification of scientific terminology, that caused the aim of this article: to scientifically ground the economic essence of mineral resources as an object of accounting and report.

Theoretical and methodological basis of the study is formed on the basis of general scientific principles and methods, involving the study of economic relations and phenomena in their development and relationships. In the process of identifying key trends and patterns in the preparation of scientific advice and the proposal to use the methods of comparative analysis, economic-mathematical modeling, a set of economic and statistical methods. Method of research based on the collection of information, its generalization, assessment of knowledge and experience in the domestic and foreign theory and practice.

### 4. STATEMENT OF BASIC MATERIAL OF RESEARCH

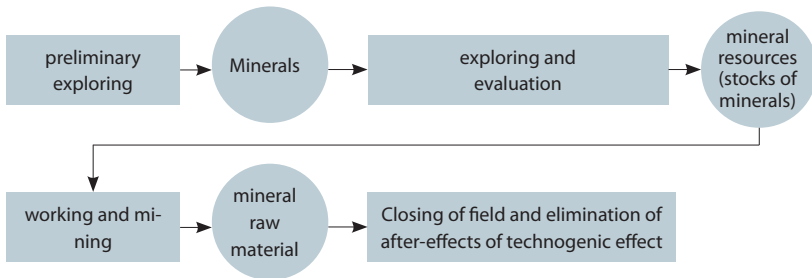
In legislative and normative documents of different countries, International Standards of Financial Reports special literature about minerals using, various and sometimes contradictory formulations of concepts are used. Such as: “minerals”, “stocks of minerals”, “mineral resources”, “mineral raw material”.

In the result of the analysis of the existing points of view on the determination of the economic matter of such categories as “minerals” and “mineral raw material” it’s possible to mark out three approaches.

According to the first one, minerals are understood as existing in the bowls of earth natural mineral formations of non-organic or organic nature, whose properties allow us to use them in industry and economy. By the way, mineral raw material is minerals, extracted from the bowls of earth and exposed to preprocessing (refinement and concentration) (Code of the Republic of Belarus on subsoil, 2008; Mining Law of Ukraine, 1999; Sekisov G.V., 1994). As for the second, opposite point of view, minerals are considered to be already products of mining industry, which is part of extracted from the bowls of earth raw material (The Law of the Republic of Kazakhstan “On Subsoil and Subsoil Use”, 2010; Tax Code of the Russian Federation (Part Two), 2000). The third approach foresees their identity (Shimova O.S., Sokolovsky N.K., 2002; Great Soviet Encyclopedia).

Besides concepts “minerals” and “mineral raw material” in special literature and regulatory legal acts of different countries there are concepts “mineral resources” and “stocks of minerals”. Their definitions are also quite contradictory as well.

The analysis of economic essence of concepts “minerals”, “stocks of minerals”, “mineral resources”, “mineral raw material” gave the possibility to detect their (non) identity and divide in accordance with the stages of life-circle of settling fields (picture 1).



**Picture 1.** Correlation of the stages of life-circle of settling fields and economic essence of concepts “minerals”, “stocks of minerals”, “mineral resources”, “mineral raw material”

*Notice:* personal working out on the basis of theoretic investigation and comparison of literary sources, legislative and normative acts

Thus, in the result of preliminary exploring we find minerals that are lying in the bowls of earth and are prognostic natural mineral formations of non-organic or organic nature, the presence of which and their economic usage are supposed with different possibility degree. After holding geological survey works minerals are transformed into mineral resources (stocks of minerals) and the possibility of their usage is proved on the basis quantitative evaluation. And in the process of mining works mineral resources are transformed into mineral raw material, so called extracted from the bowls of earth, detected and quantitatively evaluated minerals.

Let us consider each category from the possibility of their reflection in accounting and report.

From our point of view, minerals cannot be determined as objects of accounting. It's caused by the fact that minerals are prognostic resources that do not have quantitative evaluation and presence of which is considered on the basis of geological background and (or) the analogy of existing mining fields. It means they are of hypothetic nature.

It's necessary to notice that unlike minerals, mineral resources (stocks of minerals) are clearly identified.

Thus, exploring and evaluation of mineral resources (stocks of minerals) is held by minerals user on proper mining field, so called mining area, which is received in the basis of the right of using of minerals. It means that each mining field has its own individual properties (in the form of documental information), that distinguish it from other objects by its physical and legislative features. These properties are recorded in passports of mining fields and manifestations of minerals, created for the purpose of administration of state cadaster of mining fields. For each field there should be information on location (area, region, coordinates, absolute mark above sea level, the name of the nearest station, landing stage, settlement with mentioning the distance to the mining field and the direction), quality and quantity of the basic mineral and minerals that are lying together with the basic one with giving a cadaster number (Regulations on the State Cadastre of the Republic of Belarus subsoil, 1999).

The presence of clearly identified properties of minerals (stocks of minerals) assumes the possibility of their consideration as part of accounting objects. Let us view this hypothesis from the point of view of accounting.

So in the Republic of Belarus under the law “About accounting and report” assets are considered to be “property, appeared in organization as a result of performed economic operations and that causes receiving economic profit”.

Thus, in the Republic of Belarus there are the following assets peculiarities:

- 1) Right of property for the object, so called right of use, disposition (right of ownership);
- 2) The presence of economic profit

Let us consider the application of the first asset peculiarity concerned minerals (stocks of minerals).

In accordance with article 5 of code of laws of the Republic of Belarus about the bowls of earth, stocks of minerals are exclusive governmental property. Thereupon, in accordance with legislation of the Republic of Belarus, minerals (stocks of minerals) that are financial background of functioning of mining enterprises, important industry facilities, cannot be assets and cannot be reflected in the balance of mining organizations that in our opinion impairs the order of priority of content against form.

It's necessary to emphasize that the order of priority of content against form is included into “The main principles of preparation and presentation of financial reports”: if the information should truly represent operations and other events, so it's necessary for this information to be taken into account in accordance with their content and economic essence and not only with legislative form”. The principle of priority of content against form is fixed in Law “About accounting and report” of the republic of Belarus and other countries.

When there are no mineral resources of explored field in the balance of mining enterprises, it doesn't only impairs the information on resource and economic organization potential, but it also provides the integration of accounting system and system of national accounts.

Nowadays in the international system of national accounts minerals (stocks of minerals) are included into part of economic assets (AN212 mineral and energy stocks) (System of National Accounts, 2008).

In the Republic of Belarus the economic essence of minerals (stocks of minerals) is not reflected in the system of national accounts as



non-productive assets (earth, resources from the bowls of earth, water resources etc.) and values are not included into the limits of assets (National accounts, 2015). However data on mineral resources is reflected in state balance of the stocks of minerals and geothermal resources of the bowls of earth, but at the same time they are considered only quantitatively that doesn't allow to build the system of their cost calculating in accordance with demands of the national system of accounts.

It's necessary to note that minerals are national wealth of each country, however at this time in the Republic of Belarus they are not considered either the subjects of economy or they are totally excluded from part of national wealth of the country.

The system of accounting should not only form the reflecting information of stocks of minerals of organizations in the system of national accounts and of parts of national wealth, but include the calculation of their malnutrition. It will provide necessary informational base for estimation of macroeconomic indicators of stable country development (net inner product, index of adapted net savings etc.), characterizing links between environment quality, malnutrition of national wealth and economic growth.

Hence, as it was mentioned above, under the current legislation of the Republic of Belarus minerals (stocks of minerals) cannot be included into the part of assets as exceptional right of property for them belongs to the country.

The background of the reflection in balance those assets on which there is a right of property is a methodological principle of static accounting theory, based on the law concept of creditors rights defense.

In International Standards of Financial Reports in the definition of asset there is a dynamic theory of accounting, based on the opposite methodological principle, on the basic of which the applied assets are reflected in the balance irrespective of the right of property for them.

As Rishar J. emphasizes "the dynamic theory concerned asset is an antipode of static theory as it doesn't take into account such concept as property (particularly in its influence on balance)" (Richard, J., 2000).

The significance of reflection in balance all the used natural resources (belonged and non-belonged to the organization on the right of property)

is noted in works of such native and foreign scientists as Shevlyukov A.P., Semenova T.S., Altuhova Y.V., Shirobokov V.G., Makunina I.V.

In our opinion, given arguments of the necessity of the reflection of minerals in accounting of mining organizations (calculating of resource potential and its malnutrition, integration with the system of national accounts, calculation of macroeconomic indicators of stable development etc.) cause practicability of the use of theses of dynamic concept in the reflection of minerals (stocks of minerals) in part of organization assets.

Regarding the second feature of assets – the presence of economic benefit – it's necessary to take into account that minerals (stocks of minerals) are specific object that can possess a wide specter (from minimum to maximum point) of various characteristics that make impact on the possibility of getting economic benefit: the degree of readiness to exploitation; the degree of reliability of definition, the degree of geological characteristics of the deposition conditions, the degree of technical practicability of extraction from the bowls of earth etc.

At this time each of existing classification of minerals (stocks of minerals) divides them according to only one classificatory feature that doesn't allow to fully identify those minerals (stocks of minerals) that are considered to bring economic profit and that at the same way can be part of accounting object.

Thereupon it's necessary to work out clear classificatory scale for identification of minerals (stocks of minerals) in the system of accounting and reports.

To our point of view, regarding the variety of characteristics of mineral resources, influencing on the possibility of getting economic benefit, the most complete representation of classificatory scale for reflecting minerals (stocks of minerals) in calculating of economic subjects can be represented in Classification framework of United Nations Organization of extracted energetic and mineral stores and resources in 2009, where minerals (stocks of minerals) are classified at the same time on the basis of three fundamental criteria. The advantage of Frame Classification of UNO is the possibility of its application on the basis of another terminology for receiving comparable estimations (Framework Classification for

Fossil Energy and Mineral Reserves and resources of the United Nations in 2009, including the specifications for its application, 2013).

For identification of accounting objects in the whole of mineral resources of explored field classification scale was worked out, distinguishing the following criteria on the basis of current systems of classifications and terminologies of the Republic of Belarus:

- 1) availability of extraction;
- 2) geological repute;
- 3) economic practicability.

Thus, under the criteria of availability of extraction minerals (stocks of minerals) can be divided into accessible and inaccessible. Under the degree of geological repute there is a division of explored in details (A), preliminary explored (B), vaguely explored (C<sub>1</sub>) and preliminary evaluated (C<sub>2</sub>) minerals (stocks of minerals). According to economic practicability of mining the whole quantity of minerals (stocks of minerals) on the basis of existing classifications can be divided into the following categories: profitable, relatively profitable and non-profitable.

On the basis of taking care principle it's practicable to include in part of accounting objects those minerals (stocks of minerals) that are relevant to categories A, B, C<sub>1</sub>. This is caused by the fact that the stores of mentioned categories are concerned to be proved according to applied classifications at this time in the Republic of Belarus and by the way they form industrial minerals (stocks of minerals).

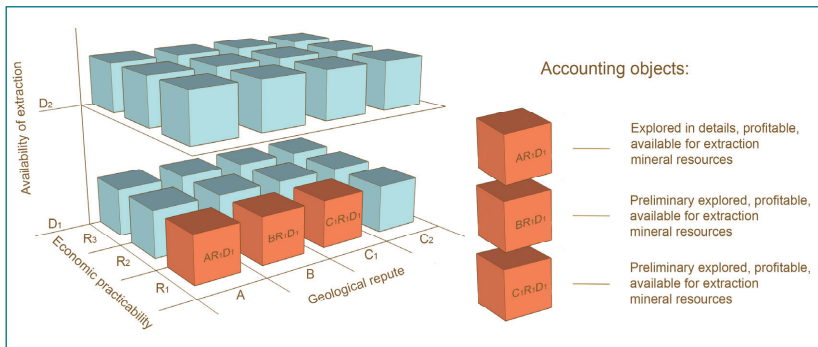
One of the terms of including minerals (stocks of minerals) in part of organization assets is propriety of their economically sufficient and practicable extraction. Because of this, under the criteria "economic practicability" only profitable minerals will be included into part of minerals (stocks of minerals) as accounting objects.

Moreover, it's necessary to note that not all the proved and profitable stores can be involved in exploitation. Thus there is a list of reasons why proved and profitable stores cannot be extracted from the bowls of earth, namely: if they are lying within the area of watersaving zones, zones of sanitary protection of natural objects, populated territories, specially protected natural territories; if mining and geological conditions of lying

don't allow to carry out extraction works; and so on. Therefore, for the aims of reflection in accounting and reports organizations minerals-users there will be a special interest towards only available for extraction proved minerals (stocks of minerals).

Thus, to the author's point of view, in the calculations of economic subjects it's necessary to reflect that part of minerals (stocks of minerals) which is at the same time relevant to the following features: 1) explored within the categories A+B+C<sub>1</sub>; 2) profitable; 3) available for extraction.

Described Classification framework of minerals (stocks of minerals) and their structure as objects of accounting is represented on the picture 2.



**Picture 2.** Classification framework of minerals (stocks of minerals) and their structure as objects of accounting

*Notice:* personal working out on the basis of investigation of special literature sources

## SUMMARY OF THE RESEARCH

In the context of stable development as well as in terms of transition to International Standards of Financial Reports there is a necessity of reflection of minerals (stocks of minerals) in accounting of mining organizations with the aim of calculation of resources potential and its malnutrition, and also of following integration of mentioned information into the system of national accounts for truly definition of National Wealth Index and calculation of macroeconomic indicators of stable country development, characterizing links between environment quality and, natural wealth malnutrition and economic growth.

The performed analysis of economic essence of the concepts of “minerals”, “stocks of minerals”, “mineral resources”, “mineral raw material” allowed us to set their (non) identity and divide them in accordance with the stages of life circle of fields exploring.

During the research there was a hypothesis raised that accounting objects can be only of minerals (stocks of minerals) which unlike other categories can be identified according to mining field, quality and quantity.

This hypothesis is proved from the point of view of accounting, but with making out some restrictions caused by asset features (the presence of property right for the object and of economic profit).

When regarding the first criteria – the presence of property right for the object – we found out the practicability of applying of dynamic concept theses when reflecting minerals (stocks of minerals) in the structure of organization assets, according to which all the applied assets are reflected in balance irrespective of right of property on them.

Under the second criteria, aiming at identification of mineral resources that are expected to bring economic profit and that at the same way may be accounting objects from the whole quantity of minerals on the mining field, there was a classification framework created. It is based on three fundamental criteria: availability of extraction ( $D_1, D_2$ ); geological repute ( $A, B, C_1, C_2$ ); economic practicability ( $R_1, R_2, R_3$ ).

Thus, in accounting and reports it's recommended to reflect that part of minerals (stocks of minerals) which meets the assets criteria in its dynamic interpretation (according to dynamic theory of accounting balance): controlled by the organization and that are expected to bring economic profit, namely explored within the sum of categories  $A+B+C_1$ , profitable, available for extraction.

## LITERATURE

1. The depletion of natural capital will be one of the most pressing business problems in the XXI century (2014). [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.pr-release.ru/cat/news/49647>.
2. A mass demonstration of support measures to integrate natural capital at a summit in Rio (2012). [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.worldbank.org/>

[ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rrio-summit](http://ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rrio-summit).

3. Tea, V.T., Ponkratova, V.V. (2010). Features of accounting in the oil and gas companies / V.T. Tea, V.V. Ponkratova // *Audit and financial analysis*. – 2010. – №1.
4. Code of the Republic of Belarus on subsoil (2008). № 406-W ot14 July 2008.
5. Mining Law of Ukraine (1999). №1127-XIV dated October 6, 1999.
6. Sekisov G.V. (1994). Mineral objects and their rational development / G.V. Sekisov. – M.: Nauka, 1994. – 259s.
7. The Law of the Republic of Kazakhstan “On Subsoil and Subsoil Use” (2010). № 291-IV dated June 24, 2010.
8. Tax Code of the Russian Federation (Part Two) (2000). N 117-FZ from 05.08.2000
9. Shimova O.S., Sokolovsky N.K. (2002). Fundamentals of ecology and environmental economics: Proc. / OS Shimova, NK Sokolovsky. 2nd ed., Rev. and add. – Mn.: BGEU, 2002. – 367 p.
10. Great Soviet Encyclopedia [Electronic resource]. – Mode of access: <http://bse.sci-lib.com/article090698.html>.
11. Regulations on the State Cadastre of the Republic of Belarus subsoil (1999), approved. The Council of Ministers of the Republic of Belarus of 16.01.1999 N 62.
12. A summary of the revised System of National Accounts 1993 (2008 SNA) and proposals for their use in phase-countries of the CIS (based on CIS-STAT).
13. National accounts (2015). [Electronic resource]. – Mode of access: [http://belstat.gov.by/ssrd-mvf/ssrd-mvf\\_2/metadannye/realnyi-sektor/natsionalnye-scheta\\_2/](http://belstat.gov.by/ssrd-mvf/ssrd-mvf_2/metadannye/realnyi-sektor/natsionalnye-scheta_2/).
14. Richard, J. (2000). Accounting: Theory and Practice / J. Richard: Per. with fr.; Ed. YV Sokolov. – Moscow: Finance and Statistics, 2000. – 160 p.
15. Framework Classification for Fossil Energy and Mineral Reserves and resources of the United Nations in 2009, including the specifications for its application (2013). – New York and Geneva, 2013.

# HEALTH INSURANCE AS A SOURCE OF FINANCING THE HEALTH CARE SYSTEM IN POLAND

**Alina Warelis, PhD**

State Higher Vocational School in Suwałki  
16-400 Suwałki, ul. T. Noniewicza 10, Poland  
Tel. (48) 501 768 707  
E-mail: alawarelis@wp.pl

**Eunika Anna Warelis, M.A.**

BNP Paribas Securities Services  
Warsaw – AFS – Milan Depo Bank Reconciliation  
Tel. (48) 511 239 861  
E-mail: e.a.warelis@gmail.com

---

***Annotation.** Since 1 January 1999, health insurance has been the main source of funding for the health care system in Poland. Citizens are charged with compulsory health insurance premium paid to the National Health Fund/the payer, responsible for fund raising and disbursement. People covered for health insurance have the right to free medical services financed from public funds.*

*In Poland a problem is observed with underfunding the health care system, which results in poor financial standing of providers and beneficiaries' problems with the availability of medical services.*

***Keywords:** health insurance, medical services, health care system.*

---

## INTRODUCTION

Health insurance has been the main source of funding for the health care system in Poland since 1 January 1999. Currently, rules of fund raising and disbursement in the system of health insurance and the use of health care services financed from public funds are specified in the Act of 27 August 2004 on health care benefits financed from public funds<sup>1</sup>.

According to the provisions in the above mentioned act, citizens are charged with obligatory health insurance premiums, which amount to 9% of the calculation basis (gross salary minus social insurance), withheld to the National Health Fund (NHF) through the Social Insurance Institution. The NHF as the payer is responsible for raising and disbursement of funds for health insurance. People covered for health insurance or entitled to the benefits of medical services financed from public funds have the right to free medical services financed from public funds.

<sup>1</sup> Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych z dnia 27 sierpnia 2004 r. (t.j. Dz. U. z 2008 r. Nr 164 ze zm.).

Benefits/highly specialized procedures are not financed from the funds of the NHF, they have their source of funding directly from the budget of the Ministry of Health. Emergency medical services are also funded from the state budget<sup>2</sup>.

In Poland a problem is observed with underfunding the health care system, which results in poor financial standing of providers and beneficiaries' problems with the availability of medical services.

A confirmation of the problem is poor financial standing of providers (public hospitals) as well as problems at the level of beneficiaries (patients).

Problems of providers include:

- debts of hospitals
- poor financial results of hospitals
- problems with liquidity
- low wages of medical staff
- rising costs of hospitals (costs of medical benefits)
- revenues of hospitals limited to the amount of contracts (notorious cases of overspending).

Problems of beneficiaries include:

- problems of availability of health care services financed from public funds (queues to physicians)
- poor living and housing conditions in public inpatient health care.

The research method used in the study is a qualitative and quantitative analysis of the research subject. Results of the study have been presented in a descriptive and tabular form. The paper concerning health insurance as a source of financing the health care system in Poland has been carried out in the descriptive convention.

## 1. HEALTH INSURANCE AS A SOURCE OF FINANCING THE HEALTH CARE SYSTEM – A RETROSPECTIVE ANALYSIS

In Poland, until 1 January 1999 financing of health care services was the budgetary financing, which meant that for each financial year (the Budget

<sup>2</sup> Since 1 January 2007 pre-hospital emergency medical service, i.e. emergency ambulance service is financed entirely from the state budget.



Act), forecasts of resources for health care were made. The budget was divided on financial resources at the disposal of a central ministerial level (the Minister of Health) and resources at the disposal of provincial governors.

Radical changes in the system have occurred since 1 January 1999, when the Act of 6 February 1997 on national health insurance came into force<sup>3</sup>. The Act introduced financing the health care system from the health insurance system, and health care financing system, therefore, changed form the budgetary in insurance one.

Established Health Care Funds have become entities gathering funds and disbursing them by way of agreements concluded with service providers, i.e. with entities providing health services. This means that the Health Care Funds have been the providers of health insurance, and financial resources at their disposal had come from the contributions of insured persons. There were 16 self-governing, regional health care funds with legal personality, one special branch fund for uniformed services and the National Association of Health Care Funds, which were entities performing tasks related to health insurance.

Since 1 April 2003 the Act on national health insurance was repealed and replaced by the Act of 23 January 2003 on the universal health insurance in the National Health Fund. On 1 April 2003, the Health Care Funds went into liquidation and the National Health Fund was established as a state entity with legal personality. The rules of financing the medical services by the National Health Fund remained similar to those used by former Health Care Funds. The Act on the universal health insurance in the National Health Fund, however, was found unconstitutional in most parts, which necessitated the enactment of new regulations on the financing of health care from public funds, which resulted in the legislation of **the Act of 27 August 2004 on health care services financed from the public funds** (Dz. U. [Journal of Laws], No. 210, item 2135 as amended), which entered into force on 1 October 2004<sup>4</sup>. The adopted law assumed the principle of providing health care services through health insurance. This means raising

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 6 lutego 1997 roku o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Dz. U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.).

<sup>4</sup> Ustawa z dn. 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135 z późn. zm.).

funds in the form of premiums paid by insured persons and the allocation of funds raised by the appointed by the Act payer (the NHF) for the cost of health care benefits of insured persons (in accordance with the provisions of the Act) (Górski, Dzienis, 2006). Citizens (potential patients) are charged with a compulsory health insurance premium, which is 9% of a calculation basis (gross salary minus social insurance). 7.75% of the premium is deducted from the income tax, and 1.25% is financed by the insured.

According to the Act on health care services financed from public funds, health insurance is (Górski, Dzienis, 2006):

- general,
- obligatory (a predominant form),
- it is also voluntary, which means that persons not covered by compulsory insurance may enter into the system;
- based on the principles of equal treatment and social solidarity (Art. 65 of the Act on health care services financed from public funds).

The principle of equal treatment means equal access to health care services financed from public funds for all persons covered by the Act. The principle of social solidarity means collecting funds in the form of contributions from all insured on a regular basis and allocating collected resources for financing the costs of health care services provided to persons in need of medical assistance, on a regular basis.

## 2. THE SUBJECTIVE SCOPE OF HEALTH INSURANCE

The subjective scope of health insurance includes groups of people covered by health insurance. The largest group consists of people subject to compulsory insurance. Health insurance obligation shall apply in accordance with Art. 66 of the Act on health care services financed from public funds to 35 groups of people, including:

- persons who meet the requirements to be covered by social insurance or social insurance for farmers (including workers, farmers, persons engaged in non-agricultural business activities or working on commission contracts, clergymen ...);

- soldiers, conscripts, professional soldiers, police officers, public officers;
- deputies and senators;
- prosecutors,
- pensioners,
- students not subject to compulsory health insurance on other grounds (e.g., an employment contract);
- unemployed,
- recipients of child care leave,
- family members of the insured persons (e.g. children continuing education under 26 years of age).

People who are not subject to compulsory insurance (35 groups in accordance with Art. 66 of the Act), and residing on the territory of the Republic of Poland may conclude an insurance agreement voluntarily on the basis of a written application (Art. 68 of the Act). Both Polish citizens and citizens of European Union member states are covered by compulsory or voluntary health insurance, if they are subject to compulsory insurance pursuant to Art. 66 of the Act, or if they arrange voluntary insurance (Art. 68 of the Act). Such people include also foreigners who work legally in Poland (Art. 3 of the Act). There are also persons not insured entitled to use health care services financed from public funds, if they meet the income criteria specified in the Act on social assistance<sup>5</sup>.

### 3. THE OBJECTIVE SCOPE OF HEALTH INSURANCE

According to Art. 5 of the Act on health care services financed from public funds, a beneficiary (the insured) has the right to obtain health care benefits that include:

- 1) **Health care services** i.e. the activity aimed at prevention, preservation, saving, recovery or improvement of health and other medical activity resulting from the treatment process or the separate provisions regulating the rules of their provision.

<sup>5</sup> Art. 8 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. Nr 64, poz. 593 z późn. zm.).

- 2) **Health care services in kind** i.e. related to the process of treatment medicinal drugs, medical products, including products being orthopaedic items and auxiliary means.
- 3) **Health services that accompany treatment** including accommodation and meals in a 24-hour or all-day health care institution and medical transport services.

In Art. 5 of the Act also a guaranteed benefit is defined as the provision of health care services financed in whole or co-financed with public funds on the basis of and within the scope specified in the Act. In Art. 15 paragraph 2 of the Act there are listed the types of guaranteed services provided for beneficiaries and financed from public funds. Beneficiaries in accordance with the provisions are entitled to benefits guaranteed within:

- 1) primary health care;
- 2) outpatient specialist care;
- 3) hospital treatment;
- 4) psychiatric care and addiction treatment;
- 5) therapeutic rehabilitation;
- 6) nursing and welfare services as a part of long-term care;
- 7) dental treatment;
- 8) spa treatment;
- 9) the supply of medical products being orthopaedic items and auxiliary means;
- 10) medical rescue services;
- 11) palliative and hospice care;
- 12) highly specialized benefits;
- 13) health programmes;
- 14) medicinal drugs.

#### 4. CONTRIBUTIONS TO HEALTH INSURANCE AS THE MAIN SOURCE OF FINANCING HEALTH CARE SYSTEM

Health insurance contributions are charged on, among others, income obtained by an employee on the basis of employment relationship. Currently, persons employed on the basis of an employment contract are subject to obligatory health insurance and pay the health insurance premium

in the amount of 9% of the calculation basis. The basis of contributions for health insurance and the amount of the premium can be determined according to the formula presented in Table 1.

**Table 1.** The rules for determining the calculation basis for contributions for health insurance

Basis for calculation of contributions for health insurance		
Basis of contributions for retirement and disability insurance	minus	The sum of insurance premiums: - retirement (9.76%) - disability (1.50%) - sickness (2.45%) deducted by the payer from the insured
When determining the contribution base for health insurance, restrictions on annual basis for contribution do not apply as in the case of social insurance.		

Source: M. Kłos, M. Kozłowska, D. Wrzask, (2008), *Obowiązki zakładów pracy wobec ZUS w 2008 roku*, GOFIN, Gorzów Wielkopolski, p. 69.

When determining the basis of health insurance contributions in respect of persons covered by social insurance (employees), except those conducting non-agricultural business activity, the provisions determining the calculation base for contributions for retirement and disability insurance are applied. The amount of the calculation base for health insurance is determined by adjusting the calculation basis of social security contributions, i.e.:

- 1) is increased by remuneration for the period of inability to work;
- 2) is reduced by the amount of contributions for retirement, disability and sickness insurance financed by the insured persons – employees; deductions are withheld by the contribution payer (employers) upon payment of remuneration of the insured.

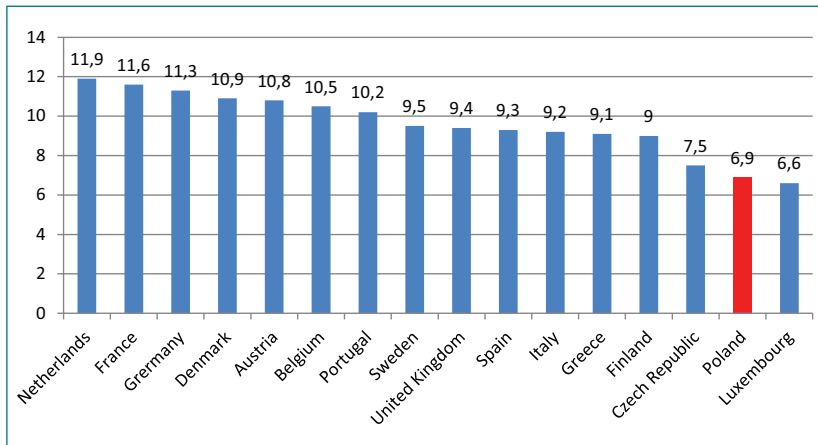
As the basis for calculating health insurance premiums paid by the persons conducting non-agricultural business activity is the amount declared, not less than 75% of the average monthly salary in the corporate sector, including payments from profit in the last quarter of the preceding year<sup>6</sup>. For 2015 it is the sum of PLN 3104.57 and on this amount a 9-percent contribution is calculated to the National Health Fund. As a result, businessmen have to pay a health insurance of PLN 279.41 monthly.

<sup>6</sup> The average salary in Poland in the fourth quarter of 2014 amounted to PLN 4139.42.

## 5. THE ANALYSIS OF FINANCING THE HEALTH CARE IN POLAND

The functioning of health care systems in each country raises a lot of controversy related to financing the system, i.e. the amount of expenditure of the state on health care, financing medical expenses by private spending or proper disbursement of resources. Most often an opinion occurs that health needs are always greater than the possibility of their funding in all countries.

Figure 1 shows expenditure on the health care in Poland in comparison with selected EU countries. The data indicate that health care spending in Poland are among the lowest in the EU.



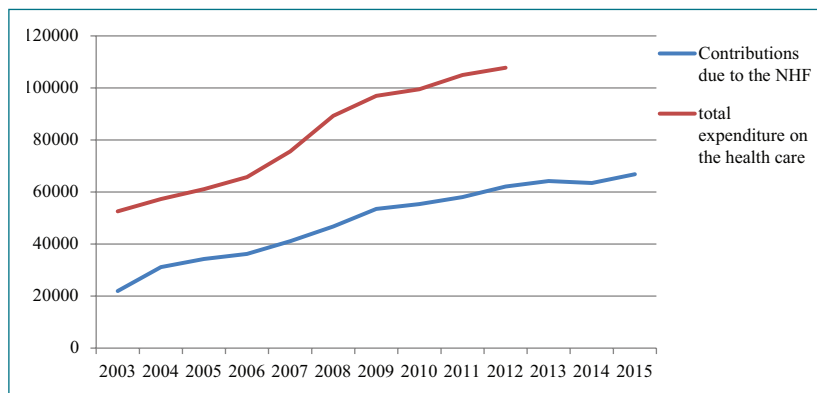
**Fig. 1.** Total expenditure on health care in selected EU countries and Poland in 2011 (% of GDP)

Source: own elaboration based on data from the Polish Central Statistical Office (GUS) and OECD.

According to estimates of the National Health Account, the share of total expenditure on the health care in Poland as a percentage of GDP, after a period of stabilization in the years 2003–2006 at the level of approx. 6.2%, increased to 7.21% in 2009, and then decreased to the level of 6.75% in 2012, which means that in Poland after 2009 the growth rate of health spending was lower than GDP growth.

Total expenditure on the health care, i.e. current and capital expenditures amounted in 2012 to 107.8 billion PLN and accounted for 6.7% of Gross Domestic Product. In relation to GDP, the current private

expenditure were in 2012 at 1.9% of GDP, while the share of current public spending on health protection amounted to 4.43%. The data presented in Fig. 2 show that the growth rate of public expenditure is lower than the growth rate of total expenditure.



**Fig. 2.** Contributions due to the NHF and total expenditure on the health care in Poland in the years 2003–2015 (in millions of PLN)

Source: Statistical data of the CSO and planned budgets of the NHF in the years 2003–2015.

Table 2 shows synthetically spending on health care. The data indicate that the public sources constitute approx. 70% of the system funding. The public spending include central and local governments spending, but health insurance in the NHF constitutes the largest share of public expenditure. As it was often emphasized, public expenditure does not meet health needs of the society, therefore private expenditure have a significant share in the structure (approx. 30%).

**Table 2.** The structure of health care expenditure in Poland in 2012 (billions of PLN,%)

Expenditure on health care	billions of PLN	% of GDP
<b>Public, including:</b>	<b>70,77</b>	4.43
- expenditure of the state budget	2,38	0,15
- expenditure of local government units	4,10	0,26
- funds of health insurance	64,29	4,03
<b>Private, including:</b>	<b>30,27</b>	1,90
- direct expenditure of households	24,52	1,54
- other private expenditure on health care	5,75	0,36
<b>Investments</b>	<b>6,76</b>	<b>0,42</b>
<b>Total expenditure</b>	<b>107,80</b>	<b>6,75</b>

Source: own elaboration based on data from the National Health Account in 2012

One of the premises of the Act on medical activity introduced in 2011 was the introduction of regulations enabling the transformation of public hospitals into companies and creating opportunities to provide additional commercial services apart from the benefits under the contract with the NHF. By the spring of 2014, 174 hospitals were involved in organizational and legal transformation, which have received grants for restructuring procedures and the debt reduction. The results of controls performed by the Supreme Audit Office (NIK) indicate, however, that the transformation of hospitals did not improve permanently their financial standing and shorten queues. There were only short-term improvements in the financial standing, it prevented the liquidation of branches and there was no deterioration in access to medical services. Therefore, government recovery programmes aimed at improving financing the health care do not always bring the expected results.

## CONCLUSIONS

The health care system in Poland is defined as a group of persons and institutions responsible for ensuring health care of citizens. Polish health care system is based on an insurance model, i.e. the public health care beneficiaries receive free medical services provided they have the rights to benefits financed from public funds, that is, having paid for health insurance in the NHF.

The reform of the social security system in Poland introducing the universal health insurance system since 1 January 1999 initiated many fundamental changes in the organization and functioning of Polish health care in the insurance system. There were significant changes introduced in the rules of coverage, financing, settlement and payment of health insurance premiums for people covered by this insurance in Poland. The reform of the insurance system has become an event completely changing the rules for collecting funds and distributing them.

Different systems of health care operate in the world and each of them causes the controversy related to financing the system, i.e. the amount of expenditure of the state on health care, financing medical expenses



through private spending or proper disbursement of resources. The opinion is confirmed that health needs of the society are always greater than the possibility of their financing by the state.

The analysis of the literature of the subject allows to formulate the following general conclusions:

1. Approx. 70% of spending on the health care in Poland is financed by the compulsory health insurance system, and private expenditures constitute approx. 30% of total expenditure. The health insurance system, being a public source of financing health care in Poland, therefore does not provide funding for all health needs of citizens.
2. Total spending in Poland on health care as a percentage of GDP for many years has amounted to less than 7%, which places Poland in the ranking of the EU countries in the last positions.
3. Government programmes of the system funding do not meet expected results, an example of which was the transformation of hospitals into companies and provided financial support for the process of restructuring and debt reduction, which brought only a temporary improvement in financial results and debts of hospitals.
4. In conclusion it should be noted that problems related to the underfunding of the health care system in Poland require large-scale reformatory efforts. However, special attention should be paid to:
  - introducing incentives to promote private health insurance
  - introducing supervision on financial management of public health care entities and resource management in a broad sense in health care

Analyses conducted in the paper and formulated conclusions confirm the problem indicated in the introduction, which is underfunding the health care system in Poland affecting the poor financial condition of public hospitals and the problems with availability of health services for beneficiaries.

## LITERATURE

1. Kłos M., Kozłowska M., Wrzask D., (2008), *Obowiązki zakładów pracy wobec ZUS w 2008 roku*, GOFIN, Gorzów Wielkopolski, p. 69.
2. Narodowy Rachunek Zdrowia za 2012 rok, Główny Urząd Statystyczny, Departament Badań Społecznych i Warunków Życia.
3. Regulacje prawne ochrony zdrowia, (2006), red. A. Górski, P. Dzieńis, WSAP, Białystok, p. 154–155.
4. Ustawa o działalności leczniczej z dnia 15 kwietnia 2011 r. (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 217 ze zm.).
5. Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych z dnia 27 sierpnia 2004 r. (t.j. Dz. U. z 2008 r. Nr 164 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 6 lutego 1997 roku o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Dz. U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.).
7. Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. Nr 64, poz. 593 z późn. zm.).
8. Statistical data:
  - of the Polish Central Statistical Office (GUS)
  - OECD
  - planned budgets of the NHF in the years 2003–2015.

# THE CHOICE OF A BANKING PARTNER, IN THE CONTEXT OF ENVIRONMENTAL RESPONSIBILITY OF BANKS

Justyna Zabawa, PhD

Department of Banking; Institute of Finance Management,  
Faculty of Management, Information Science and Finances,  
Wrocław University of Economics

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław, Poland

Tel. (48) 71 3680 355

E-mail: justyna.zabawa@ue.wroc.pl

---

***Annotation.** There are increasingly more actions in the area of environmental responsibility of entities operating on the contemporary financial markets that can be noticed when observing the markets. To an increasingly greater scale, this phenomenon relates also to banks which pursue their activities in both European and global economies. Such actions are taken both in the area of internal economy of those institutions and financing investments oriented towards respecting natural resources. Entities, such as environmentally friendly institutions, social organisations, experts, scientists, local community leaders, "green" parties, should involve in the process of shaping environmentally friendly attitudes in contemporary societies, also in the area of financial decisions. The author analysed local and global markets of banking services, in the context of their involvement in pro-environmental activities, in an attempt to evaluate the scale and the effects of such involvement. The aim of this article is to find indices, indicators, ranking lists which confirm involvement in environmental protection by public trust institutions, such as European and global banks. In the current socioeconomic situation and a continuously changing environment, a financial institution customer is incapable of analysing all CSR reports of banks pursuing activities on Polish or global financial markets. In such a case, Polish and foreign indices confirming environmental and social involvement of those institutions might prove helpful. However, the lack of projects directed exclusively at the banking sector is noticeable. This fact is undoubtedly a gap in the existing global indices which confirm environmental involvement of organisations, which may imply the creation of such an index in the near future.*

***Keywords:** bank, corporate social responsibility (CSR), eco-responsible banking, green banking*

---

## INTRODUCTION

Modern companies of the financial sector display an increased involvement in environmentally responsible activities. This trend is also evident among banking institutions, both on European and global scale. This environmentally responsible approach is manifested not only in the internal management strategies, but also in the banks' commitment in financing of environmentally friendly investments. The eco-responsible consumers already take into account the environmental dimension in their selection of suppliers of financial services, and this tendency is expected to increase in the foreseeable future. The most important force to shape this change of awareness among consumers is the strong environmental movement, actively supported by pro-ecologic institutions, social organizations and experts – scientists, local community leaders, 'green' political parties, and environmentally-conscious media [Kobyłko, Zaremba, 2007]. Those institutions should be the most active proponents of environmental awareness in contemporary societies, also with respect to financial decisions and choices. In this context, it may be useful to examine some of the most important factors to be taken into account by eco-conscious customers in their selection of banking providers. Many banking institutions already declare their eco-friendly attitude. Are there any indices or rankings that may be used to verify the environmental attitudes and the commitment of individual banks, both European and global, as institutions of public trust? Where to look for information that may facilitate the informed selection of an eco-friendly service provider? This paper is an attempt at addressing the above dilemmas. For this purpose, the author analysed local and global markets of banking services, in the context of their involvement in pro-environmental activities, in an attempt to evaluate the scale and the effects of such involvement.

### 1. MODERN BANKS AS ENVIRONMENTALLY RESPONSIBLE ENTITIES

The earliest concepts and solutions related to the environmental responsibility of economic entities on modern markets date back to the 1980s, and were developed in the context of economic disciplines involved in the

study of company operation [Graczyk, 2008]. At present, the significance of environmentally responsible activities intended to protect the natural resources can no longer be overestimated, and this attitude is expected from all economic entities, including those of the financial sector.

The awareness of the need to actively support the activities in the area of corporate social responsibility, including those related to eco-responsibility, is already observed among banks operating on the Polish market of financial services. Moreover, this trend is also observed in banking cooperatives – both in Poland and in other European countries<sup>1</sup>.

In a recent PwC study, nearly 50% of CEOs of the largest global companies concurred that limited natural resources, climate changes, urban development and demographic trends would be of key importance for the operation of their companies in the near future. At the same time, 75% of the respondents saw that responding to social needs and the regard for future generations were important not only for the society as a whole, but also for the effective operation of economic entities. Obviously, this includes the providers of financial services. The findings seem to corroborate the assumption that measuring and reporting of company social influence – also with respect to its eco-responsible activities – is of great importance for the long-term success of any enterprise, banking sector included.

Furthermore, in April 2014, the European Parliament adopted a new directive mandating companies to annually disclose non-financial information on company policies, results, environmental risks, social risks (employee interests, human rights) and corporate governance (anti-corruption, board diversity). The new reporting obligations will apply to companies with more than 500 employees, banking institutions included. It must be noted here that the concerned companies are offered a good deal of flexibility in selecting the reporting instruments. They may apply a wide range of methodologies, such as the national standards (if any) or other frameworks, such as GRI or ISO 26000.

<sup>1</sup> Szerzej nt. w: Giagnocavo S., Gerez S., Sforzi J., Cooperative banks strategies for social-economic problem solving: supporting social enterprise and local development, [w:] Annals of Public and Cooperative Economics 2012.

Lastly, in the context of financial results generated by the banking sector, investors should be particularly interested in environmental information, since the share prices of companies actively involved in the protection of natural environment tend to be higher [Lulek and Szczypa, 2013,]. It must also be noted that, based on analyses of basic financial indices, such as solvency ratios, total assets and net financial position, the standing of environmentally responsible banks is relatively better than that of the sector as a whole. In other words, those banks are more effective in terms of their economic performance<sup>2</sup>. In addition, due to the increased demand for information on the environmental impact of companies, some experts postulate the introduction of a new system – the so-called environmental accounting – to incorporate the environmental aspects of company operation [Marcinkowska, 2013]. The system consists of two elements:

- environmentally differentiated accounting – a subset of the traditional accounting system, measuring the financial impact of environmental factors on a company in monetary terms,
- ecological accounting – measuring the company impact on the natural environment, expressed in physical measurements, such as kilograms and joules.

Another important trend to be noted in the context of the above determinants of modern company operation in the area of environmental responsibility is the growing interest of customers, both individual and corporate, in Socially Responsible Investment (SRI) [Opolski et al., 2010]. This trend stems from the fact that the observance of corporate social responsibility principles has the effect of significantly improving the management standards and, consequently, diminishing the investment risk and the risk of reputation loss. Responsible investment is also perceived as a sort of investment philosophy, incorporating both financial and non-financial criteria [Sparkes, 2002]. In this context, the most prominent customers are typically offered a selection of four SRI-based investment

<sup>2</sup> Szerzej w: Zabawa J. [2013], *Ekologizacja współczesnych banków a ich ekonomiczna efektywność* [w:] *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, red. Węclawski J., Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie – Skłodowskiej, Lublin.

strategies<sup>3</sup>: negative screening, positive screening, thematic investment, and community investment.

## 2. ECO-RESPONSIBILITY OF POLISH BANKING INSTITUTIONS

The significance of natural environment protection for modern companies is also reflected in the initiatives of the Warsaw Stock Exchange, most notably – the Respect Index, a project intended to measure and evaluate the realization of CSI ideas, with strong emphasis on companies' involvement in environmentally responsible activities. The project is addressed to Polish companies listed on the Warsaw Stock Exchange (with the exclusion of those listed on the New Connect market), as well as foreign companies and dual-listed companies. The Respect Index evaluation allows to determine companies (banks included) which are managed responsibly and in a sustainable way<sup>4</sup>. As such, the Respect Index aims at identification of companies managed in accordance with the best standards of corporate governance, reporting quality and investor relations, with particular emphasis on environmental, social and personnel criteria. The screening process is carried out in three phases. It is worth noting that the environmental responsibility of companies under evaluation is properly accented in the last two phases of the process, particularly in phase III, with questionnaire items directly addressing the environmental aspects of company operation. Up to the time of this publication (April, 2014), there were seven editions of the project, with the most recent edition dated December, 2013. Tab. 1 presents the project listings with respect to banking institution.

<sup>3</sup> Szerzej na temat: Krupa D., Fundusze inwestycyjne odpowiedzialne społecznie [w:] red. Węclawski J., *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie Skłodowskiej w Lublinie, Lublin 2012, Opolski K., Potocki T., Świst T., *Wealth Management. Bankowość dla bogatych*, CeDeWu, Warszawa 2010.

<sup>4</sup> Oprac. na podst. [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014), Szczegółowy opis doboru spółek do Respect Index m.in. w: Zabawa J., *Ekogospodarka współczesnych banków jako przejaw społecznej odpowiedzialności biznesu współczesnych banków* [w:] *Zarządzanie i Finanse. Journal of Management and Finance*, red. W. Golnau, Prace Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2013, [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014).

**Table 1.** Socially responsible banks, according to the Respect Index listings

I edition (Jan. 2009)	II edition (Feb. 2010)	III edition (Jul. 2011)	IV edition (Feb. 2012)
Bank BPH S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank BPH S.A.
Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank Millennium S.A.	Bank Millennium S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.
ING Bank Śląski S.A.	BRE Bank S.A.	BRE Bank S.A.	Bank Millennium S.A.
	Bank Zachodni WBK S.A.	Kredyt Bank S.A.	ING Bank Śląski S.A.
		ING Bank Śląski SA	Kredyt Bank S.A.
V edition (Aug. 2012)	VI edition (Jan. 2013)	VII edition (Dec. 2013)	
Bank BPH S.A.	Bank BPH S.A.	Bank BPH S.A.	
Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	
Bank Millennium S.A.	Bank Millennium S.A.	Bank Millennium S.A.	
ING Bank Śląski S.A.	ING Bank Śląski S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.	
Kredyt Bank S.A.		ING Bank Śląski S.A.	

Source: own research, based on [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (Apr. 2014)

The successive editions of the Respect Index listed from three to five institutions of the banking sector, with the notable position of Bank Handlowy w Warszawie S.A., as the only bank to qualify in all the editions of the RI project. Bank Millennium S.A. and ING Bank Śląski S.A. were both listed in 6 editions, Bank BPH S.A. – in 5. The RI listing is indeed a mark of respect, attesting to the strong institutional involvement in environmental matters. The Respect Index is a good source of objective information for those investors – both individual and corporate – who place considerable value on environmentally responsible actions as basis for their selection of investment partners or financial products on offer.

Another noteworthy example of a project intended to facilitate the informed selection of environmentally responsible banking partners in Poland is the annual competition of Raporty Społeczne [Social Reports]. The initiative is based on the recognition of company reports that best address such issues as sustainable development, corporate social responsibility, protection of natural environment, and social involvement. The competition is open to all companies and organizations which include this type of non-financial information in their annual reports. The first edition took place



in 2007. The project is organized by Forum Odpowiedzialnego Biznesu [Responsible Business Forum], PwC and SGS<sup>5</sup>. The purpose of the project is to promote the above ideas, emphasize the significance of non-financial reporting, and propagate best practices. The contest recognizes companies based not only on the scale of social and environmental activities, but – most of all – on their ability to communicate those activities in a clear, transparent and credible form, as part of their annual report. The competition promotes transparency and good communication with stakeholders. The evaluation criteria focus on best practices in social reporting, taking into account the model features that characterise company non-financial reports in such areas as CSR, sustainable development, environmental impact and social involvement, based on the guidelines of the European Sustainability Reporting Association (ESRA) and verified by experts in 2008. The evaluation procedure involves two stages. In the first stage, reports submitted by companies and organizations are subject to individual scrutiny by each member of the jury, using a detailed list of criteria in three reporting aspects: completeness, credibility, and communication. In the second stage, the jury collates individual scores and determines the best reports. The final ranking reflects the following three aspects:

- completeness (40% of the final score) – a good social report should provide the reader with a full and complete overview of company operation and its effects.
- credibility (40% of the final score) – a good social report should include information attesting to the company's ability to present a true and credible picture of the effects, based on proper structures, processes and control mechanisms.
- communication (20% of the final score) – this aspect relates to the company's ability to communicate the content to target recipients. The analysed areas include the environmental effectiveness, that is: the use of environmentally responsible solutions in the preparation of reports.

Up to the time of this publication (April, 2014), seven editions of the project were published. Table 2 provides a listing of banking institutions

<sup>5</sup> Oprac. na podst. [www.odpowiedzialnybiznes.pl](http://www.odpowiedzialnybiznes.pl) (kwiecień 2014).

which qualified in the successive editions of the ranking. The most noteworthy observation is the relatively weak representation of financial institutions in the ranking. ING Bank Śląski S.A. received the best debut award in last year's edition. BRE Bank S.A. was awarded the Grand Prix in 2009, and Bank Millennium S.A. received a honourable mention in 2008.

**Table 2.** Socially responsible banks, based on the results of the annual competition Raporty Społeczne

I edition - 2007	II edition - 2008	III edition - 2009	IV edition - 2010
–	Bank Millennium S.A. Honourable mention	BRE Bank S.A. Grand Prix	–
V edition - 2011	VI edition - 2012	VII edition – 2013	
–	–	ING Bank Śląski Best debut	

Source: based on [www.odpowiedzialnybiznes.pl](http://www.odpowiedzialnybiznes.pl) (April, 2014).

Another project offering good potential for recognition of socially responsible banking institutions operating on the Polish market, with particular attention to the environmental responsibility of companies under evaluation, is the Ranking Odpowiedzialnych Firm [Ranking of Responsible Companies] project<sup>6</sup>. The ROF is a list of the largest companies operating in Poland, including those of the financial sector, evaluated from the viewpoint of CSR management quality. The evaluation surveys distributed among companies are updated annually, taking into account the major changes on the market, the growing representation of companies actively involved in CSR realization, and the opinions and postulates submitted by the participants of previous editions. The answers are scored using a weighted scale, with a maximum of 100 points awarded in each area. Verification of scores and credibility of results are examined in collaboration with PwC. The successive editions of the ROF covered a total of nearly 150 companies operating in Poland, offering a fairly good comparison of CSR results in its various areas. As such, the ROF can be seen as a valuable tool for the organization and development of CSR strategies in companies. The survey consists of 60 items grouped in five CSR areas: responsible leader-

<sup>6</sup> Opracowano na podst. [www.odpowiedzialnybiznes.pl](http://www.odpowiedzialnybiznes.pl) (kwiecień 2014 r.).

ship, communication with stakeholders, social involvement, responsible management, and social innovation. Each company to submit the completed survey is automatically included in the ranking. Table 3 presents a listing of banks qualified in the previous editions of the ranking. Of note here is the relatively good representation of banking institutions, compared with the results of the two projects described above. In this case, the number of banks qualified in the consecutive editions was between 6 and 11. Furthermore, the ROF includes all institutions ranked in the previous two projects (see above), which attests to their strong involvement in environmentally responsible activities. Another noteworthy observation is the apparent lack of banking cooperatives in all the above rankings. This may attest to the relatively low involvement and marginal activities of this particular sector of financial services in Poland with respect to environmentally responsible actions.

**Table 3.** Socially responsible banks, according to the results of Ranking Odpowiedzialnych Firm

I edition - 2007	II edition - 2008	III edition - 2009	IV edition - 2010
Bank Pekao S.A.	Bank Pekao S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.
Bank Zachodni WBK S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	GE Money Bank S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.
Bank BPH S.A.	GE Money Bank S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.	Raiffeisen Bank Polska S.A.
Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Kredyt Bank S.A.	Kredyt Bank S.A.	BRE Bank S.A.
Kredyt Bank S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.	Raiffeisen Bank Polska S.A.	ING Bank Śląski S.A.
ING Bank Śląski SA	Bank BPH S.A.	Bank Pekao S.A.	Kredyt Bank S.A.
Bank Gospodarstwa Krajowego	Bank Millennium S.A.	BRE Bank S.A.	Bank Millenium S.A.
GE Money Bank S.A.	PKO Bank Polski S.A.	Bank Millennium S.A.	Bank Gospodarstwa Krajowego S.A.
PKO Bank Polski S.A.	BRE Bank S.A.	Bank BPH S.A.	Eurobank S.A.
BRE Bank S.A.		EuroBank S.A.	
Bank Millenium S.A.		Bank Gospodarstwa Krajowego S.A.	

**Table 3 (Continued).** Socially responsible banks, according to the results of Ranking Odpowiedzialnych Firm

V edition - 2011	VI edition - 2012	VII edition - 2013	VIII edition - 2014
ING Bank Śląski S.A.	ING Bank Śląski S.A.	Bank BGŻ S.A.	ING Bank Śląski S.A.
Bank Zachodni WBK S.A.	Bank Citi Handlowy S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.
Bank Handlowy w Warszawie S.A.	Bank BPH S.A.	ING Bank Śląski S.A.	Bank BGŻ S.A.
Bank BPH S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.	Bank BPH SA S.A.	Bank Handlowy w Warszawie S.A.
BRE Bank S.A.	Bank BGŻ S.A.	Bank Zachodni WBK S.A.	Bank BPH S.A.
Bank Gospodarstwa Krajowego S.A.	PKO Bank Polski S.A.	Bank Millennium S.A.	Bank Gospodarstwa Krajowego
Bank Millenium S.A.	Bank Millenium S.A.		Bank Millennium S.A.
Kredyt Bank S.A.			PKO Bank Polski S.A.
Bank Pekao S.A.			Credit Agricole Bank Polska S.A.
Eurobank S.A.			

Source: Own research based on [www.odpowiedzialnybiznes.pl](http://www.odpowiedzialnybiznes.pl) (April, 2014).

The Liderzy Zrównoważonego Rozwoju<sup>7</sup> annual competition is yet another example of a project that may support customers in their selection of an environmentally responsible banking partner. The project, organized jointly by the Forbes magazine and PwC, is addressed to companies which utilize the principles of sustainable development to best effect in their business practice. The challenges of sustainable development apply to many Polish companies, either directly or indirectly. Other factors, such as the European Climate Policy, international conflicts, energy supply restrictions, and demographic changes, largely determine the strategies of modern companies and force them to adopt new risk management approaches. Companies are qualified for the project by vote of experts on sustainable development. The competition is organized under the patronage of the Polish Representation of the European Commission and the UN Global Compact initiative, with three editions so far (the latest one dated April, 2013). Unfortunately, the first two editions had no representation

<sup>7</sup> Oprac. na podst. [www.odpowiedzialnybiznes.pl](http://www.odpowiedzialnybiznes.pl) (kwiecień 2014).

from the financial sector. In 2013, Bank Handlowy w Warszawie S.A. received a honourable mention for their financial education programme. It may be useful to note here that Bank Handlowy was also recognized in the Respect Index and the Ranking Odpowiedzialnych Firm competition, attesting to their active involvement in environmentally responsible activities.

Bank Handlowy was also one of the two banking institutions recognized in the Environmental Management System, in accordance with the ISO 14001:2009 international standard, along with ING Bank Śląski S.A. A good example of pro-environmental activities of ING Bank Śląski S.A is the energy-saving project for cooling server rooms. The new ice water free cooling system replaced the old, Freon-based system, offering not only reduction of operating costs, but also elimination of the environmental hazard. The environmental responsibility of ING Bank Śląski is also evident in the design of Warsaw HQ facilities, recognized in the 2012 Green Building Award. The HQ building features energy-saving lifts and escalators, water leak detectors, air monitoring systems, automatic light control and low carbon technologies.

### 3. THE ENVIRONMENTAL RESPONSIBILITY OF THE LARGEST GLOBAL BANKING INSTITUTIONS

One may risk a thesis that the proliferation of socially responsible indices has become a global trend [Żądło, 2014]. The indices for evaluating the CSR performance (and the environmental responsibility) of the largest companies listed on stock exchange markets utilize various methodologies and evaluation criteria [Dziawgo, 2010]. Companies under evaluation, including those of the banking sector, are examined with respect to specific aspects of the management process. Depending on the index, these may involve such factors as climate strategy and implementation, energy consumption, or human resource management. Presently, there are more than 50 globally recognized CSR indices in use, based on various evaluation methods, such as: external evaluation based on public reports,

opinions of diverse stakeholder groups, company self-evaluation, or analytical evaluation based on ESG auditing results [Żądło, 2014]. Of these, the most widely recognized is the Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI) system<sup>8</sup>, introduced late in the 1990s by Dow Jones, STOXX Limited and SAM Group – Sustainable Asset Management. Since then, new indices were developed in a similar fashion, both for global ranking, and by region or sector. The DJSI methodology is based on positive selection and designed to recognize the ‘best in class’ companies. The indices track the operations of 10% of companies marked for their involvement in social responsibility programmes and activities. The most important criterion for the selection of contenders is the analysis of three fundamental areas: economic performance, environmental protection and social responsibility. In the sector of financial services, the present leader is the Australia & New Zealand Banking Group Ltd, founded in 1835, the third largest banking institution in Australia and the biggest bank in New Zealand.

Other global indices reflecting the most socially responsible companies include: Calvert Social Index (CSI)<sup>9</sup>, FTSE4GOOD<sup>10</sup>, FTSE Johannesburg Stock Exchange Socially Responsible Index (JSE SRI)<sup>11</sup>, Sao Paulo Stock Exchange Corporate Sustainability Index (ISE)<sup>12</sup>, MSCI KLD 400 Social Index<sup>13</sup>, and Ethibel Sustainability Index (ESI)<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> Oprac. na podst. [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014), [www.sustainability-indices.com](http://www.sustainability-indices.com) (kwiecień 2014), Dziawgo L., Zielony rynek finansowy. Ekologiczna ewolucja rynku finansowego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, Żądło K., O wartości zaufania. Komunikacja i budowa zaufania a rynkowa wartość przedsiębiorstwa, Poltext, Warszawa 2014.

<sup>9</sup> Szerzej m.in. w: <http://www.calvert.com> (kwiecień 2014), [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014), Żądło K., O wartości..., op. cit.

<sup>10</sup> Szerzej m.in. w: [http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good\\_Index\\_Series/index.jsp](http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good_Index_Series/index.jsp) (kwiecień 2014), [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014), Dziawgo L., Zielony..., op. cit., Żądło K., O wartości..., op. cit.

<sup>11</sup> Szerzej m.in. w: [http://www.jse.co.za/About-Us/SRI/Introduction\\_to\\_SRI\\_Index.aspx](http://www.jse.co.za/About-Us/SRI/Introduction_to_SRI_Index.aspx) (kwiecień 2014); [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014), Żądło K., O wartości..., op. cit.

<sup>12</sup> Szerzej m.in. w: [http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/ISE\\_ing.pdf](http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/ISE_ing.pdf) (kwiecień 2014), <http://isebvmf.com.br> (kwiecień 2014), [www.odpowiedzialni.gpw.pl](http://www.odpowiedzialni.gpw.pl) (kwiecień 2014).

<sup>13</sup> Szerzej m.in. w: [http://www.msci.com/resources/factsheets/index\\_fact\\_sheet/msci-kld-400-social-index.pdf](http://www.msci.com/resources/factsheets/index_fact_sheet/msci-kld-400-social-index.pdf) (maj 2014).

<sup>14</sup> Szerzej m.in. w: <http://www.forumethibel.org/content/home.html> (maj 2014), Żądło K., O wartości..., op. cit.

It must be noted that, apart from corporate social responsibility indices that incorporate elements of environmental evaluation, there are specific indices designed to track the environmental responsibility of companies [Dziawgo, 2010]. A good example of this trend is the UmweltBank – AktienIndex (UBAI)<sup>15</sup>.

Some of the ten largest global banking institutions<sup>16</sup> display particularly strong involvement in environmental activities, as reflected in their ranking in various CSR indices:

- HSBC Holdings - Dow Jones Sustainability Index, FTSE4Good,
- BNP Paribas - DJSI World, DJSI STOXX, FTSE4Good Europe 50 Index, FTSE4Good Global 100 Index,
- Mitsubishi UFJ Financial Group - DJSI Asia Pacific, FTSE4Good Index, Ethibel Sustainability Index (ESI) Excellence Global, Morningstar Socially Responsible Investment Index (MS-SRI).

It is also worth noting that the list of ten largest banks in the world features as much as three banking institutions from China: the Industrial & Commercial Bank of China, the China Construction Bank and the Agricultural Bank of China. However, neither of these is ranked in any global CSR index. In their CSR reports, the Chinese banks employ their own indexing systems to track the assorted activities in the sphere of ecology, such as paper use, water and energy consumption in their offices, or total sum of credits granted for green economy investment projects. Similar index systems are used by other banking institutions. One of the best examples of a banking institution deeply involved in CSR and environmental responsibility ideas is the Deutsche Bank A.G., as attested by their inclusion and strong ranking in an overwhelming number of global CSR indices. Table 4 presents an overview of major indices featuring this particular institution.

<sup>15</sup> Szerzej m.in. w: Dziawgo L., Zielony..., op. cit., [www.umweltbank.de](http://www.umweltbank.de) (maj 2014).

<sup>16</sup> Wg sumy bilansowej na 30.09.2013.

**Table 4.** The share of the Deutsche Bank A.G. in global CSR indices

Index category	Index
NASDAQ OMX	NASDAQ OMX CRD Global Sustainability Index
FTSE Indices	FTSE All-World Index Series
	FTSE Germany Index
	FTSE Europe Index
	FTSE Developed Europe Index
	FTSE Global 100 Index
	FTSE4Good Global Index
	FTSE4Good Global 100 Index
	FTSE4Good Europe Index
	FTSE4Good Europe 50 Index
	FTSE Eurotop 100 Index
	FTSE4Good Europe Index
	FTSE4Good Europe 50 Index
	FTSE Eurotop 100 Index
	FTSEurofirst 80 Index
	FTSEurofirst 100 Index
	FTSEurofirst 300 Index
FTSE RAFI All-World 3000 Index	
FTSE RAFI Developed 1000 Index	
FTSE RAFI Europe Index	
FTSE RAFI Kaigai 1000 Index	
CDP	CDP Climate Performance Leadership Index
Dow Jones	DJSI World
	DJSI Europe
STOXX	STOXX® Global ESG Leaders
	STOXX® Global ESG Environmental Leaders
	STOXX® Global ESG Social Leaders
	STOXX® Global ESG Governance Leaders
	STOXX® North America ESG Leaders 50
	STOXX® Asia/ Pacific ESG Leaders 50
	STOXX® Europe ESG Leaders 50
	EURO STOXX® ESG Leaders 50

Source: based on [www.db.com](http://www.db.com) (May, 2014).

## CONCLUSIONS

The environmentally responsible customers are interested in the informed selection of a banking partner who actively supports the realization of CSR ideas. In the present socio-economic setting, characterised by rapid changes in operational environment, individual customers are not equipped to analyse all the available CSR reports published by various



banking providers, both on domestic and international financial markets. Local and global indices designed to track the environmental and social involvement of those institutions may greatly facilitate their informed selection. The assorted rankings and competitions used for the evaluation of socially and environmentally responsible companies may also be of great help in this task. In this context, however, the most notable observation is the apparent lack of dedicated projects targeting exclusively the sector of banking services. Another important observation is the striking absence of banking cooperatives from Polish rankings of environmentally responsible companies. This leads to the conclusion that active involvement in environmental matters is also an appropriate mode of action for cooperative banks willing to maintain or improve their position on the financial market in the long perspective. Modern organizations are no longer free to operate without regard for the environmental impact of their actions. Modern banking institutions, just as any other organizations, are also expected to make the environmental and social issues an important part of their long-term investment strategies.

## LITERATURE

1. Dziawgo L. (2010), *Zielony rynek finansowy. Ekologiczna ewolucja rynku finansowego*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
2. Graczyk A. (2008), *Zarządzanie środowiskowe w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
3. Kobyłko G., Zaremba S. (2007), *Świadomość ekologiczna a funkcjonowanie przedsiębiorstwa*, [w:] *Proekologiczne zarządzanie przedsiębiorstwem*, Kobyłko G. (red.), Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
4. Krupa D. (2012), *Fundusze inwestycyjne odpowiedzialne społecznie* [w:] red. Węclawski J., *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Lublin.
5. Lulek A., Szczypa P. (2013), *Informacje ekologiczne a inwestorzy giełdowi* [w:] *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, red. Węclawski J., Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie – Skłodowskiej, Lublin.
6. Marcinkowska M. (2013), *Kapitał relacyjny banku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

7. Opolski K., Potocki T., Świst T. (2010), *Wealth Management. Bankowość dla bogatych*, CeDeWu, Warszawa.
8. Sparkes S. (2002), *Socially Responsible Investment – A Global Revolution*. Chichester, UK, John Wiley & Sons Ltd.
9. Żądło K. (2014), *O wartości zaufania. Komunikacja i budowa zaufania a rynkowa wartość przedsiębiorstwa*, Poltext, Warszawa.
10. [http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/ISE\\_ing.pdf](http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/ISE_ing.pdf) (kwiecień 2014)
11. <http://www.calvert.com> (kwiecień 2014)
12. <http://www.forumethibel.org/content/home.html> (maj 2014),
13. [http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good\\_Index\\_Series/index.jsp](http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good_Index_Series/index.jsp) (kwiecień 2014),
14. <http://isebvmf.com.br> (kwiecień 2014).
15. <http://www.kld.com/indexes/gsinde/index.html> (kwiecień 2014),
16. [http://www.msci.com/resources/factsheets/index\\_fact\\_sheet/msci-kld-400-social-index.pdf](http://www.msci.com/resources/factsheets/index_fact_sheet/msci-kld-400-social-index.pdf) (maj 2014),
17. [http://www.jse.co.za/About-Us/SRI/Introduction\\_to\\_SRI\\_Index.aspx](http://www.jse.co.za/About-Us/SRI/Introduction_to_SRI_Index.aspx) (kwiecień 2014)
18. <http://www.odpowiedzialni.gpw.pl> (kwiecień 2014).
19. <http://www.odpowiedzialnybiznes.pl> (kwiecień 2014).
20. <http://www.sustainability-indices.com> (kwiecień 2014)
21. <http://www.umweltbank.de> (kwiecień 2014)
22. <https://www.db.com> (maj 2014).

Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis. Research papers of international scientific conference held on October 15–16, 2015 at Vilnius University, Faculty of Economics, to mark 70<sup>th</sup> anniversary of Accounting and Audit Department. – Vilnius: Vilnius University Publishing House, 2015. – 475 p.

ISBN 978-609-459-584-4

26 aut. l. Išleido Vilniaus universitetas,  
Vilniaus universiteto leidykla  
Universiteto g. 3, LT-01513 Vilnius