

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**

Živilė Simonaitytė

**KONTROLĖS RIZIKOS KAIP AUDITO RIZIKOS ELEMENTO  
VERTINIMO MODELIS**

Daktaro disertacija

Vadyba (03 S)

Vilnius, 2015

Disertacija rengta 2011–2015 metais Vilniaus universitete.

Mokslinis vadovas – prof. habil. dr. Vaclovas Lakis (Vilniaus universitetas,  
socialiniai mokslai, vadyba – 03 S)

## TURINYS

SANTRUMPŲ SAŖAŠAS.....	5
LENTELIŲ SAŖAŠAS .....	6
PAVEIKSLŲ SAŖAŠAS .....	7
ĮVADAS .....	8
1. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO BŪTINUMAS .....	17
1.1. Kontrolės rizikos kaip audito rizikos elemento reikšmė.....	17
1.2. Kontrolės rizikos vertinimo įtaka audito procesui.....	26
1.3. Kontrolės rizikos vertinimas kaip atskiras audito etapas.....	30
1.4. Kontrolės rizikos vertinimo būdų analizė.....	38
1.5. Kontrolės rizikos ir verslo rizikos ryšio analizė .....	50
2. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO MODELIO KŪRIMO PRIELAIIDOS .....	55
2.1. Kontrolės rizikos vertinimo modelio poreikio tyrimas.....	55
2.2. Modelio elementų ir jų ryšio identifikavimas.....	65
2.3. Modelio vertinimo skalės sudarymas .....	72
2.4. Modelio elementų vertinimo būdai.....	77
2.5. Modelio elementų vertinimo kriterijai .....	84
2.5.1. Kontrolės aplinkos kompleksinis vertinimas .....	84
2.5.2. Įmonės rizikos valdymo proceso vertinimas.....	89
2.5.3. Kontrolės veiksmų poveikio vertinimas.....	96
2.5.4. Informacijos ir komunikacijos veikimo vertinimas .....	104
2.5.5. Kontrolės priemonių stebėjimo vertinimas .....	111
2.6. Kontrolės rizikos vertinimo modelio struktūra.....	115

3. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO MODELIO TIKRINIMAS AUDITŲ PAVYZDŽIU .....	121
3.1. Tiriamųjų auditų atranka.....	121
3.2. Tiriamuosiuose audituose taikomos kontrolės rizikos vertinimo praktikos analizė .....	129
3.3. Kontrolės rizikos vertinimo modelio tinkamumo pasirinktuose audituose nustatymas.....	134
3.4. Kontrolės rizikos vertinimo modelio naudojimo galimybės ir apribojimai .....	151
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI .....	155
LITERATŪRA.....	161
PRIEDAI.....	180

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ABREMA – veikla pagrįstas audito rizikos vertinimo modelis (angl. *Activity Based Risk Evaluation Model for Auditing*)

ACCA – Privilegijuotų sertifikuotų buhalterių asociacija (angl. *Association of Chartered Certified Accountants*)

AICPA – Amerikos sertifikuotų apskaitininkų asociacija (angl. *American Institute of Certified Public Accountants*)

CICA – Kanados privilegijuotų buhalterių institutas (angl. *Canadian Institute of Chartered Accountants*)

COBIT – Informacinių technologijų valdymo kontrolės modelis (angl. *Control Objectives for Information and Related Technologies*)

COCO – Kontrolės kriterijų gairės (angl. *The Criteria of Control Board*)

COSO – Treadway komisijos rėmėjų komitetas (angl. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)

ES – Europos Sąjunga

INTOSAI – Tarptautinė aukščiausių audito institucijų asociacija (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions*)

IT – informacinės technologijos

LAR – Lietuvos auditorių rūmai

LR – Lietuvos Respublika

PCAOB – Viešųjų bendrovių apskaitos priežiūros tarnyba (angl. *Public company accounting Oversight Board*)

VAS – verslo apskaitos standartai

VSAFAS – viešojo sektoriaus atskaitomybės ir finansinės atskaitomybės standartai

TAS – tarptautiniai apskaitos standartai

TBF – Tarptautinė buhalterių federacija

TFAS – tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai

TSA – tarptautiniai audito standartai

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

<i>1 lentelė.</i> Audito rizikos formulės interpretacijos	19
<i>2 lentelė.</i> Audito rizikos formulės modifikavimo žingsniai	24
<i>3 lentelė.</i> Lietuvos autorių išskiriamų audito etapų palyginimas	31
<i>4 lentelė.</i> Užsienio autorių išskiriamų audito etapų palyginimas	32
<i>5 lentelė.</i> Pagrindiniai vidaus kontrolės vertinimo įrankiai	39
<i>6 lentelė.</i> COSO ir Cadbury modelių vidaus kontrolės elementai	40
<i>7 lentelė.</i> Neaptikimo rizikos priklausomybė nuo reikšmingų iškraipymų rizikos	47
<i>8 lentelė.</i> Vidaus kontrolės sistemos elementai	65
<i>9 lentelė.</i> Neaptikimo rizikos kitimas (procentais)	73
<i>10 lentelė.</i> Vidaus kontrolės vertinimo klausimų charakteristikos	79
<i>11 lentelė.</i> Formali ir neformali kontrolė	81
<i>12 lentelė.</i> Kontrolės aplinkos elementai	85
<i>13 lentelė.</i> Kontrolės aplinkos elementų vertinimo sistema	88
<i>14 lentelė.</i> Rizikos valdymo proceso etapai	91
<i>15 lentelė.</i> Rizikos ir galimų padarinių matrica	92
<i>16 lentelė.</i> Tarptautiniuose audito standartuose nurodomi tvirtinimai	98
<i>17 lentelė.</i> Bendrųjų apskaitos principų ir tvirtinimų ryšys	102
<i>18 lentelė.</i> Informacijos ir komunikacijos rizikos vertinimo struktūra (kai pasitelkiami IT ekspertai)	107
<i>19 lentelė.</i> Informacijos ir komunikacijos rizikos vertinimo struktūra (kai vertinimą atlieka auditorius)	110
<i>20 lentelė.</i> 2012 ir 2013 metais atliktų metinių auditų skaičius Lietuvoje ir šio skaičiaus pokytis procentais pagal audituotų įmonių formas	122
<i>21 lentelė.</i> Tirtos audito įmonės ir auditai	127
<i>22 lentelė.</i> 2013 metų finansinio audito metu įmonių naudoti vidaus kontrolės vertinimo metodai	130
<i>23 lentelė.</i> Etinių vertybių ir sąžiningumo pasirinktų auditų pavyzdžiu	135
<i>24 lentelė.</i> Informacijos ir komunikacijos vertinimas remiantis tirtais auditais	139
<i>25 lentelė.</i> Tirtų įmonių apskaitos straipsnių vertės dalys	144
<i>26 lentelė.</i> Kontrolės priemonių stebėjimo vertinimas remiantis tirtais auditais	148
<i>27 lentelė.</i> Tirtų įmonių savarankiško patikimumo šaltiniai	152

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Audito atlikimo nuoseklumas	36
2 pav. Audito standartų, skirtų vidaus kontrolei vertinti, raidos palyginimas	43
3 pav. Audito rizikos skaičiavimas	45
4 pav. Verslo ir audito rizikos ryšys	52
5 pav. Sunkumų įvertinti kontrolės riziką priežastys	58
6 pav. Kontrolės rizikos komponentų vertinimas auditorių praktikoje	60
7 pav. Pasirinkto audito rizikos komponento vertinimo sunkumai	61
8 pav. Auditoriams svarbios kontrolės rizikos vertinimo modelio savybės	62
9 pav. Auditorių nuomonė apie elementus, vertintinus nustatant kontrolės riziką	63
10 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų ryšys	68
11 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų ryšys	70
12 pav. Kontrolės rizikos tarpiniai lygiai	74
13 pav. Vidaus kontrolės vertinimo klausimų tipai	78
14 pav. Nustatomųjų ir vertinamųjų klausimų naudojimas vidaus kontrolei įvertinti	83
15 pav. Įmonės rizikos vertinimo proceso struktūra	95
16 pav. Kontrolės veiksmų vertinimo struktūra	103
17 pav. Kontrolės priemonių stebėsenos vertinimo struktūra	114
18 pav. Kontrolės rizikos vertinimo modelio struktūra	118
19 pav. Audito įmonių ir auditoriaus padėjėjų pasiskirstymas pagal audito įmonėse dirbančių auditorių skaičių	123
20 pav. Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ekonominės veiklos rūšis (EVRK 2 red., sekcijų lygiu) metų pradžioje	128
21 pav. Su apskaitos straipsnių verte nesusijusių elementų įvertinimas remiantis tirtais auditais	141
22 pav. Su apskaitos straipsnių verte susijusių elementų įvertinimas remiantis tirtais auditais	146

## IVADAS

**Temos aktualumas.** 2001 m. pasaulį sukrėtė „Enron“ skandalas. Po jo tiek JAV, tiek Europos Sąjungos, tiek kitos valstybės ėmėsi koreguoti savo teises apskaitos ir audito sistemas. JAV priimtas Sarbanes–Oxley aktas, o Europos Sąjungoje atnaujintos pagrindinės direktyvos. Po šių reformų audito pasaulyje didelių permainų nebuvo, tačiau banko „Lehman Brothers“ žlugimas buvo impulsas naujai finansų krizei, kuri skaudžiai paveikė ir audito profesiją – ne tiek dėl prarastų klientų ir pajamų, kiek dėl kompanijų, apie kurių finansinių ataskaitų rinkinius buvo pareikšta besąlyginė nuomonė, bankrotų. Tarp šių įmonių pateko tokios garsios kompanijos, kaip antai Airijos bankas „Anglo“, Indijos kompiuterinių paslaugų įmonė „Satyam“, Japonijos fotoaparatus gamintoja „Olympus“, Jungtinių Amerikos Valstijų korporacija „Autonomy Corporation“, o šių įmonių auditai buvo atliekami pasaulio didžiausių audito įmonių: „Ernst & Young“, „Pricewaterhouse Coopers“, „KPMG“, „Deloitte & Touche“. 2008 m. įvykęs banko „Lehman Brothers“ žlugimas ir jo padariniai pasiekė ir Lietuvą, vienas po kito įvyko banko „Snoras“ ir „Ūkio bankas“ bankrotai. Po šių skandalų tiek pasaulyje, tiek Lietuvoje vėl imta kalbėti apie audito poreikį ir rezultatų naudingumą, literatūroje daugiau diskutuojama apie audito lūkesčių spragą, suinteresuotos šalys teikia įvairius komentarus ir pasiūlymus.

Auditorius, pareikšdamas 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 prižiūrinčių įstaigų išvadas apie pastaruosiu metu bankrutavusių įmonių auditus, identifikuota, kad auditoriai, kurie buvo atsakingi už minėtus auditus, nesilaikė skepticizmo požiūrio ir nesurinko pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad sumažintų audito metu nustatytas rizikas iki įprasto žemo lygio. Tai lemia, 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 buhalterių institutas paskelbė visuotinai priimtina audito rizikos vertinimo formulę. Vėliau įvairūs užsienio ir Lietuvos mokslininkai (*Dodge, 1992, Robertson, 1993, Beatie, Fearnley, Brandt, 2005, Turner, Mock, Srivastava, 2003, Jodelienė, 2010*) siūlė savo interpretacijas, tačiau jos neužtikrino, kad auditoriai, kurie atliko bankrutavusių įmonių auditą, pareikštų tinkamą auditoriaus nuomonę. Atliktas tyrimas (*2.1 skyrius*) rodo, kad auditoriai vis dar naudoja klasikinį audito rizikos vertinimą. Dėl šių priežasčių turi būti siūloma tikslinti klasikinį audito rizikos vertinimą ir tobulinti jo elementus.

Klasikinį audito rizikos vertinimą sudaro trys elementai: įgimta rizika, kontrolės rizika ir neaptikimo rizika. 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 nebepajėgus įvertinti įgimtos rizikos, o neaptikimo rizikos mažinimas lemia auditui skiriamų išteklių augimą, todėl, norint reaguoti į pastarųjų metų įvykius verslo pasaulyje ir valdyti audito riziką, reikia tobulinti kontrolės rizikos elemento vertinimą. Kontrolės rizika – tas audito rizikos elementas, kurio vertinimą patobulinus galima pasiekti kokybinio audito rizikos vertinimo pagerinimo.

**Mokslinė problema ir jos ištyrimo lygis.** Kontrolės rizikos vertinimas yra neatsiejamas nuo įmonės vidaus kontrolės vertinimo. Šios rizikos dydis tiesiogiai priklauso nuo to, kokia vidaus kontrolės sistema veikia įmonėje ir kaip valdomos visos su ja susijusios rizikos. Analizuotoje mokslinėje Lietuvos (*Bičiulaitis, 2001, Daujotaitė, 2006, Dzingulevičienė, Kustienė, 2010, Eimanavičiūtė, Kustienė, 2014, Gegužis, 2003, Giriūnas, 2012, Jodelienė, 2010, Kabašinskas, Toliatienė, 1997, Kanapickienė, 2001, Kanapickienė, 2008, Kanapickienė, 2009, Lakis, 2007, Leonavičiūtė, Vaškelaitis, 2001, Mackevičius, 2001, Mackevičius, 2005, Mackevičius, 2009, Mackevičius, Bartaška, 2003*) ir užsienio (*Adams, 1995, Akresh, 2010, Arens, Elder, Beasley, 2012, Arens, Loebbecke, 1996, Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney, 2007, Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney, LaFond, 2008, Barnabas,*

2011, Beneish, Billings, Hodder, 2008, Blokdijk, 2004, Boyson, 2014, Casterella, Jensen, Knechel, 2011, Cohen, Krishnamoorthy, Wright, 2014, Cooper, Gendron, 2001, Cosserat, Rodda, 2009, Davies, 2001, DiNapoli, 2007, Dodge, 1992, Doyle, Ge, McVay, 2007, Dunn, 1996, Fardon, 2010, Fisher, 2005, Fogarty, Graham, Schubert, 2006, 2007, Ghosh, 2005, Graham, Bedard, 2003, Grambling, Rittenberg, Johnstone, 2010, Guenin–Paracini, Malsch, Paille, 2014, Guy, Alderman, 1985, Gupta, 2005, Harrer, 2008, Helbeck, 2008, King, 2011, Knechel, 2001, Knechel, Salterio, Ballou, 2007, Louwers, Ramsay, Sinason, Strawser, Thibodeau, 2013, Millichamp, 2002, Millichamp, Taylor, 2012, Moeller, 2010, Power, 2004, Robertson, 1993, Robinson, 2010, Shim, 2011, Spira, Page, 2003, Trenerry, 2005, Sonin, 2007) autorių literatūroje, tarptautiniuose (*Tarptautiniai audito standartai*, 2009) ir valstybių, kurios netaiko tarptautinių audito standartų, audito standartuose (AICPA, 2007, ASA, 2014, AUS 402, 1996, *Council of the Institute of Chartered Accountants of India*, 2002, SAS 78, 1998, SAS 300, 1995, *UK Corporate Governance Code*, 2012) iki šiol nėra bendro sutarimo, kaip reikėtų vertinti kontrolės riziką. Sukurtas ne vienas vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis (ABREMA, 1996, Bayer, 1999, Cedergren, 2006, Chapman, 2006, CoCo, 1995, Colbert, Bowen, 1996, COSO, 1992, COSO ERM, 2004, Curtis, Wu, Craig, 2000, *Enterprise Risk Management*, 2004, *IT Governance Institute*, 2011, McConnell, Sweiger, 2007, Moeller, 2007, *The Committee of Sponsoring Organizations*, 2012). Atlikti tyrimai (Alali, Yeh, 2012, Arena, Arnaboldi, Azzone, 2010, Arnold, Benford, Canada, Sutton, 2011, Azizkhani, Monroe, Shailer, 2012, Beatie, Fearnley, Brandt, 2005, Beck, Fuller, Muriel, Reid, 2013, Bergstrand, 2009, Bhattacharjee, Moreno, 2002, Catanach, Irving, Williams, Walker, 2011, Chen, 2009, Chen, Huang, Shih, 2006, Cooper, Deo, 2006, Cushing, Loebbecke, 1983, Curtis, Turley, 2007, Dirsmith, Haskins, 1991, Ferreira, Merchant, 1992, Kannan, Skantz, Higgs, 2014, Kumar, Sharma, 2005, Lemon, Tatum, Turley, 2000, Low, 2004, Myllymäki, 2013), tai rodo, kad audito įmonės naudoja skirtingus metodus šiai integracijai, taigi nėra bendro požiūrio į kontrolės rizikos vertinimą.

Atlikti moksliniai tyrimai pateikia kontrolės rizikos sampratą ir apibrėžia vertinimo procesą, tačiau juose nepateikiama išsamios kontrolės rizikos vertinimo analizės, neatskleidžiama sisteminio požiūrio į audito rizikos vertinimą. Pastaruoju metu kilę audituotų įmonių žlugimo skandalai rodo, kad auditorių bendruomenė vis dar negali užtikrinti patikimų duomenų pateikimo. Atsižvelgiant į tai, aktuali spręstina mokslinė problema, kad nėra konceptualaus ir metodologiškai pagrįsto kontrolės rizikos vertinimo modelio..

**Tyrimo objektas** – kontrolės rizikos vertinimas.

**Tyrimo tikslas** – ištirti kontrolės rizikos vertinimo metodų būklę ir remiantis esama teorija ir praktika sudaryti kontrolės rizikos vertinimo modelį.

Šiam tikslui pasiekti keliami tokie **uždaviniai**:

- pagrįsti kontrolės rizikos vertinimo tobulinimo būtinumą šiuolaikinėmis rinkos sąlygomis;
- nustatyti kontrolės rizikos vertinimo būdus ir jų tinkamumą;
- ištirti problemas, su kuriomis susiduriama audito praktikoje vertinant kontrolės riziką, ir išskirti kontrolės rizikos vertinimo modeliui kurti būtinas sąlygas;
- sukurti kontrolės rizikos vertinimo modelį, kuris atskleistų sisteminį požiūrį į kontrolės rizikos vertinimą;
- patikrinti sudaryto modelio tinkamumą konkrečių auditų pavyzdžiu.

**Tyrimo metodai.** Atliktiems teoriniams tyrimams, analizuojant kontrolės riziką ir jos vertinimo aspektus, naudota mokslinės literatūros analizė, sisteminimas, sintezė, abstrahavimas, apibendrinimas ir lyginimas, nagrinėta ekonomikos, vadybos, apskaitos, audito ir kitų sričių mokslinė literatūra.

Siekiant išsiaiškinti praktines kontrolės rizikos vertinimo problemas, atliktas empirinis tyrimas. Jo metu naudoti socialinių tyrimų organizavimo elementai, taikytas anketinės apklausos metodas. Gauti empirinio tyrimo rezultatai apdoroti pasitelkus kokybinės ir kiekybinės duomenų analizės metodus. Kiekybinei duomenų analizei naudoti aprašomosios statistikos metodai, kurie pagrįsti statistiniu dažnumu, pavyzdžiui, procentų

apskaičiavimu, grafiniu duomenų vaizdavimu. Statistiniai duomenys apibendrinti pasitelkus statistinių išvadų teoriją, apie imtį gautos išvados panaudotos apibūdinant visumą.

Disertacijos objektui pažinti ir iškeltam tikslui pasiekti išnagrinėtos tyrimo objekto sudedamosios dalys, jų ryšiai ir sąsajos. Sudarytas kontrolės rizikos vertinimo modelis skaidomas į sudedamuosius elementus, o kiekvienas jų – į vertinimo klausimus. Tikrinant sukurto modelio praktinio taikymo galimybes buvo analizuojami atliktų auditų darbo dokumentai, bendraujama su auditą atlikusiais asmenimis, naudojama logine analize, apibendrinami ir palyginami teoriniai teiginiai ir empirinio tyrimo rezultatai, daromos išvados ir teikiami pasiūlymai.

**Tyrimo šaltiniai.** Teoriniai disertacijos tyrimai, susiję su kontrolės rizikos vertinimu, remiasi skelbiamais užsienio ir Lietuvos mokslininkų atliktais moksliniais tyrimais. Kontrolės rizikos vertinimo modeliui sudaryti remtasi atestuotų Lietuvos auditorių apklausos rezultatais ir Lietuvos bei užsienio autorių mokslinės literatūros analize. Sudaryto modelio funkcionalumui tikrinti praktinio pritaikymo tyrimai atlikti Lietuvoje veikiančiose audito įmonėse remiantis jų atliekamais finansiniais auditais.

**Pagrindiniai ginamieji teiginiai:**

1. Kontrolės rizikos vertinimo gerinimas yra tas audito vystymo aspektas, kuris gali užtikrinti kokybinį audito rizikos vertinimo pagerinimą ir sumažinti pareiškiamų neteisingų audito nuomonių skaičių.
2. Siekiant sukurti kontrolės rizikos vertinimo modelį, patikrinti jo praktinio naudojimo galimybes ir prisidėti prie bendro audito patikimumo didinimo, remiamasi auditorių praktika ir mokslinių tyrimų audito srityje rezultatais.
3. Kontrolės rizikos vertinimo modelis turėtų panaikinti spragas, kurios lemia nekokybišką audito atlikimą, užtikrinti sistemingą kontrolės rizikos vertinimą, kontrolės rizikos lygio pagrindimą surinktais audito

įrodymais, sąsajos su atliekamų procedūrų apimtimi ir pobūdžiu pateikimą.

**Darbo mokslinis naujumas ir teorinė jo vertė.** Mokslinį tyrimų naujumą ir teorinę darbo reikšmę nusako teoriniai tyrimų rezultatai:

- atlikta kontrolės rizikos ir jos vertinimo sampratos interpretacijų analizė leido pritaikyti platesnį požiūrį apibendrinant kontrolės rizikos vertinimą ir nustatyti teoriškai pagrįstą audito rizikos sampratos principinę schemą, išskirti esminius kontrolės rizikos komponentus, suklasifikuoti kontrolės riziką ir jos komponentus lemiančias sąlygas ir veiksnius;
- pasiūlytas sisteminis požiūris į kontrolės riziką ir jos vertinimą, kuris atskleidžia, kad kontrolės rizikos vertinimas turi būti siejamas su įmonės vidaus kontrolės vertinimu, tačiau tik tiek, kiek įmonės vidaus kontrolė susijusi su bendra audito rizika, identifikuoti kontrolės rizikos komponentų ryšiai, kontrolės rizikos vertinimas susietas su visu audito procesu ir rezultatų panaudojimu tolesniems auditoriaus veiksams;
- sudarytas kontrolės rizikos vertinimo modelis, kuris aiškiai parodo, kaip kontrolės rizikos vertinimas turi būti integruojamas į audito procesą, kontrolės rizikos vertinimo nuoseklumą, vertintinus kontrolės rizikos komponentus, klausimus, į kuriuos reikia atsakyti vertinant konkrečius kontrolės rizikos komponentus, galimybę klausimus keisti atsižvelgiant į vertinimą atliekančio auditoriaus patirtį, komponentų ryšius, kontrolės rizikos sąsajas su audito rizikos lygiu, nurodymus, kaip pasiekti priimtina žemą audito rizikos lygį.

Taigi sukurtame kontrolės rizikos vertinimo modelyje pateikiamas sisteminis požiūris į kontrolės rizikos vertinimą ir taip užtikrinamas atliekamų auditų kokybės gerinimas.

**Praktinė darbo reikšmė.** Pasiūlyta nauja kontrolės rizikos komponentų kiekybinio vertinimo metodika, kuri leidžia identifikuoti visus su kontrolės rizika susijusius veiksnius, įvertinant kiekvieno iš jų veikimo lygį audituojamoje įmonėje ir įtaką bendram audito rizikos lygiui, vertinti veiksnius

atsižvelgiant į kiekvieno iš jų specifiką ir įmonės veiklos specifiką bei finansinius rodiklius, nustatyti kontrolės rizikos lygį remiantis bendru audito rizikos lygiu ir užtikrinti, kad tolesni veiksmai leis išlaikyti tą lygį.

Sukurtu kontrolės rizikos vertinimo modeliu ir komponentų vertinimo metodika gali naudotis auditoriai, atlikdami finansinių ataskaitų auditą, neatsižvelgiant į audituojamos įmonės dydį, veiklos pobūdį, finansinę situaciją. Auditoriai, remdamiesi pasiūlytu kontrolės rizikos vertinimo modeliu, gali užtikrinti sisteminį audito rizikos vertinimo procesą, sustiprinti atliekamų auditų kokybę, pagerinti rezultatų patikimumą ir, rinkdami tik reikiamus audito įrodymus, taupyti išteklius ir taip mažinti audito atlikimo sąnaudas.

Kontrolės rizikos vertinimo modelis yra tinkama mokslinė priemonė akademinės profesijos atstovams skleisti žinias visuomenei apie auditą ir atlikti tolesnius kontrolės rizikos vertinimo tyrimus. Audito standartų leidėjai modelį gali panaudoti kaip gaires, kuriomis remiantis būtų parengti aiškesni, išsamesni ir suprantamesni kontrolės rizikos vertinimo standartai.

Modelis yra skirtas auditorių atliekamam vertinimui tobulinti, tačiau juo gali remtis ir kiti finansinių ataskaitų duomenų naudotojai, t. y. įmonių vadovai, akcininkai, finansų specialistai. Šiuo modeliu galima tirti verslo aplinkoje pasireiškiančias rizikas ir įmonių kontrolės sistemų pasirengimą jas įvertinti ir valdyti. Atsižvelgiant į tai, šio darbo rezultatai palengvins auditorių ir kitų rinkos dalyvių priimamus sprendimus šiuolaikinėmis verslo aplinkos sąlygomis.

**Mokslinio tyrimo rezultatų disertacijos tema skelbimas.** Pagrindiniai moksliniai darbo rezultatai disertacijos tema buvo paskelbti įvairiuose mokslo leidiniuose:

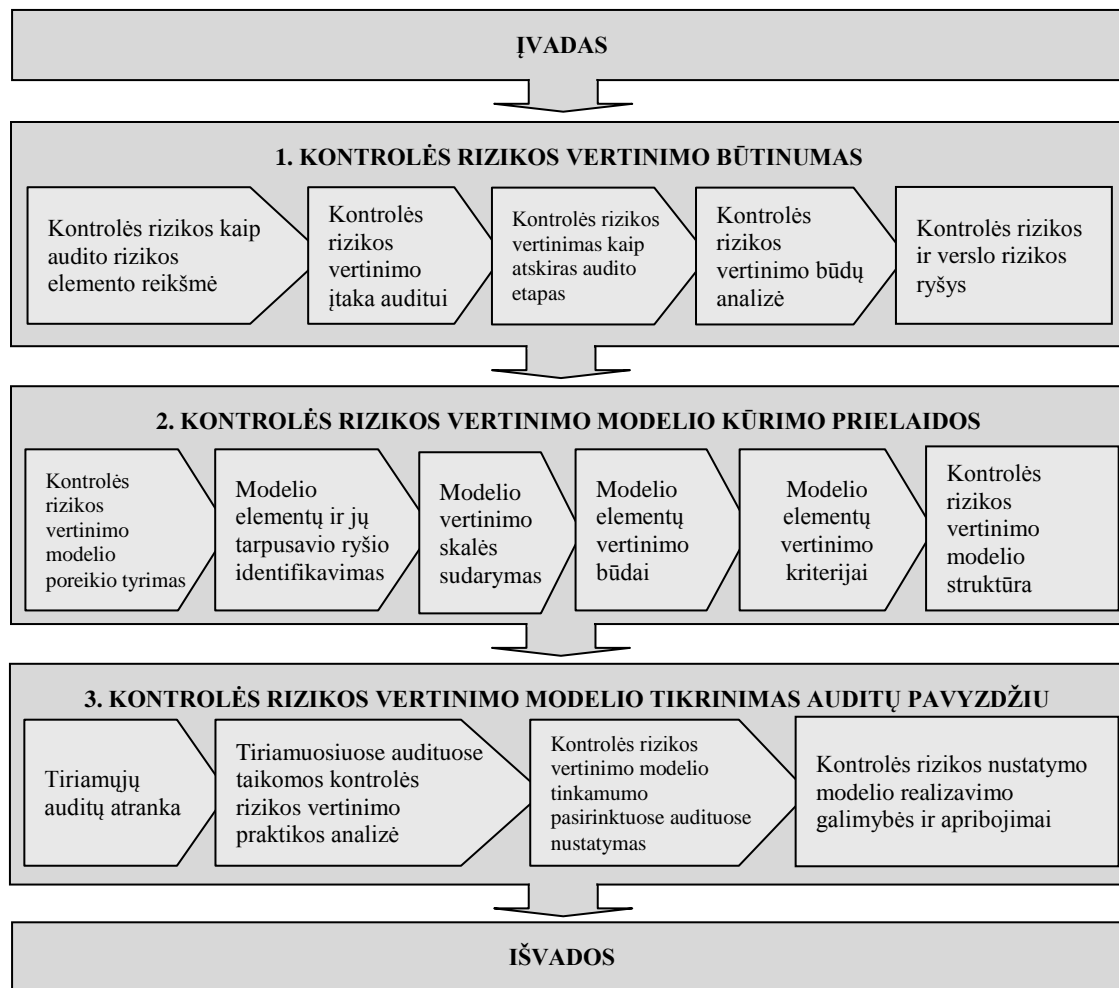
1. Kundušas, K., Simonaitytė, Ž. (2009). Tarptautiniai finansinės atskaitomybės ir JAV apskaitos standartai: pagrindiniai skirtumai, jų priežastys ir konvergencija. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 4, p. 24–35, ISSN 1822-8682.

2. Lakis, V., Simonaitytė, Ž. (2011). *The European Union structural assistance audit planning*. Economics, Nr. 2(14), p. 114–122, ISSN 2080-5977.
3. Lakis, V., Simonaitytė, Ž. (2011). Assessment of the European Union structural assistance audit model. *Ekonomika*, Nr. 90(3), p. 93–103, ISSN 1392-1258.
4. Simonaitytė, Ž. (2012). Audito atlikimas orientuojantis į audito patikimumą. *Ižvalgos*, Nr. 1(7), p. 41–49, ISSN 2029-1639.
5. Simonaitytė, Ž. (2012). *ISSAI Lietuvos valstybiniame audite: reikalavimai ir jų įtaka*. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste, p. 646–654, ISBN 978-609-459-028-3.
6. Simonaitytė, Ž. (2014). Vidaus kontrolės vertinimo modelių analizė. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 15A, p. 82–95, ISSN 1822-8682.
7. Simonaitytė, Ž. (2015). Kontrolės rizikos nustatymo tobulinimas. *Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos*, p. 254–272, ISBN 978-609-436-019-0.

Pristatant mokslinius darbo rezultatus disertacijos tema buvo dalyvauta mokslinėse konferencijose:

1. 2012 m. tarptautinėje mokslinėje konferencijoje „Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste“ (Vilnius, Lietuva).
2. 2012 m. tarptautinėje mokslinėje konferencijoje „Apskaita, auditas, analizė – nauji iššūkiai ir problemos“ (Utena, Lietuva).
3. 2014 m. tarptautinėje mokslinėje-praktinėje konferencijoje „Mokslo ir verslo dermė“ (Vilnius, Lietuva).
4. 2015 m. tarptautinėje mokslinėje-praktinėje konferencijoje „Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos“ (Vilnius, Lietuva).

**Disertacijos struktūra ir apimtis.** Pateikiama disertacijos loginė struktūra:



Disertaciją sudaro įvadas, trys pagrindiniai skyriai, darbą apibendrinančios išvados ir pasiūlymai, literatūros sąrašas ir priedai. Tekste pateiktos 27 lentelės ir 22 paveikslai, bendroji darbo apimtis be priedų yra 179 puslapiai, darbe panaudoti 196 literatūros šaltiniai.



# 1. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO BŪTINUMAS

## 1.1. Kontrolės rizikos kaip audito rizikos elemento reikšmė

Auditas priskiriamas prie veiklos sričių, kur neišvengiama rizika. Audito rizika – tai rizika, kad bus pateikta neteisinga auditoriaus nuomonė apie finansinėje atskaitomybėje esamus reikšmingus iškraipymus. Būtinybė įvertinti audito riziką audito teorijoje yra gerai žinoma, o XX a. pabaigoje auditas pradėjo transformuotis į rizika paremtą auditą, kai daug dėmesio skiriama ekonominei sistemai, kurioje veikia audituojama įmonė, ir audito įrodymams apie jos nulemtą riziką (*Jodelienė, 2010*). Nuo tada audito rizika tiek užsienio, tiek Lietuvos mokslinėje literatūroje apibūdinama kaip tikimybė, kad:

- auditorius pateiks klaidingą išvadą apie finansines ataskaitas (*Robertson, 1993*);
- auditoriui pateikus išvadą finansinėje atskaitomybėje liks materialių klaidų (*Šeremet, Suic, 1995*) dėl dviejų veiksnių – rizikos, kad yra reikšmingų klaidų, ir rizikos, kad šios klaidos liko nepastebėtos (*Dodge, 1992*);
- auditorius daro išvadą, kad finansinė atskaitomybė sudaryta teisingai, apie tai pareiškia teigiamą nuomonę, o finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų klaidų (*Arens, Loebbecke, 1996*);
- auditorius, remdamasis atliktų procedūrų rezultatais, padarys klaidingą išvadą (*Kabašinskas, Toliatienė, 1997*).

Autoriai, apibūdindami audito riziką, pabrėžia skirtingus jos aspektus, tačiau pats auditas yra priskiriamas prie veiklos sričių, kurioms būdinga neišvengiama rizika. Audito rizika – pirmoji fundamentalioji tikrinimo koncepcija, kuri pagrindžia audito procesą (*Mackevičius, 2001*). Audito praktikoje galioja nuostata, kad visi be išimties auditai yra rizikingi, nes visada yra tikimybė neaptikti iškraipymų finansinėse ataskaitose, apsirikti, atlikti neteisingus skaičiavimus, suformuoti neteisingas išvadas (*Mackevičius, 2001, 2009*). Audito rizika yra neatsiejama nuo audito, nes audito metu neįmanoma

patikrinti visų finansinėse ataskaitose nurodytų duomenų teisingumo (*Lakis, 2007*). Net jeigu auditorius būtų pasiryžęs atlikti šimtaprocentinį tikrinimą, niekas nebūtų nusiteikęs mokėti itin didelės kainos ir laukti ilgai trunkančio audito pabaigos. Tai taip pat pagrindžia paskutiniu metu susiformavusią praktiką – auditas turi būti atliekamas rizikos pagrindu.

Tačiau audito rizika nėra vien neigiamas veiksnys. Tinkamai audito riziką nustačius, įvertinus ir suvaldžius, ją galima panaudoti efektyviau ir geriau atlikti auditą. Rizikų vertinimo pagrindu atliekamas auditas gali būti naudojamas sumažinti neteisingos audito nuomonės pareiškimo tikimybę, o atliekant auditą pagal tarptautinius audito standartus (*2009*) privaloma jį daryti rizikų vertinimo pagrindu. Rizikos vertinimas padeda auditą atlikti rezultatyviai (*Gegužis, 2003*), naudoti efektyviausius testus, paremtus nustatytomis rizikomis. Auditorių dėmesys yra nukreipiamas į pagrindines ar esmines rizikas, sritis, kur yra didžiausia tikimybė, kad dėl įrašų klaidų ir netinkamai apskaičiuotų likučių atsiras reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose. Būtų neefektyvu orientuotis į nereikšmingų ir nerizikingų sričių tikrinimą, tačiau auditorius turi tinkamai nuspręsti, ar tam tikra sritis yra rizikinga. Netinkamai atlikus rizikos vertinimą, ištekliai gali būti nukreipti neteisinga linkme, o esminės vietos likti nepatikrintos, todėl sprendimas, ar tam tikra sritis yra rizikinga, audito rizikos koncepcijos pasirinkimas yra vienas iš svarbiausių klausimų atliekant auditą.

Audito rizikos koncepcija (*Mackevičius, 2001*) – tai svarbiausios nuostatos, padedančios auditoriui kokybiškai atlikti auditą ir apginti savo pateiktas išvadas. Ši koncepcija nustato rizikingesnes sritis, daugiau dėmesio ir darbo reikalaujančias sritis, mažiau rizikingas sritis ir mažiau darbo reikalaujančias sritis. Nepaisant esamos koncepcijos, skirtingi auditoriai dažniausiai nustato skirtingą tos pačios įmonės audito rizikos lygį. Tai aiškinama situacijų skirtingumu, su rizikos mažinimu susijusių sąnaudų poreikiu, galimais finansinių ataskaitų rinkinio informacijos naudotojų nuostoliais. Tačiau daugiausiai audito rizika priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos, patirties ir etikos. Iki dabar yra ieškoma idealaus varianto,

padedančio skirtingiems auditoriams vienodai įvertinti tam tikrą riziką (*Dodge, 1992, Robertson, 1993, Cushing, Loebbecke, 1983, Beatie, Fearnley, Brandt, 2005, Turner, Mock, Srivastava, 2003, Jodelienė, 2010*).

Pirmą kartą sisteminis požiūris į audito riziką suformuotas 1983 metais – Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterijų institutas (angl. sutr. *AICPA*) paskelbė visuotinai priimtina klasikinę audito rizikos formulę. Vėliau mokslininkai siūlė savo formulės interpretacijas, tačiau jos iš esmės neprigijo – ir toliau naudojama klasikinė audito rizikos formulė. Klasikinė audito rizikos formulė ir kelios jos interpretacijos pateikiamos 1 lentelėje.

**1 lentelė. Audito rizikos formulės interpretacijos**

<b>Formulė</b>	<b>Autorius</b>	<b>Sutrumpinimų paaiškinimas</b>
$AR=IR \times KR \times NR$	AICPA	AR – audito rizika, IR – įgimta rizika, KR – kontrolės rizika, NR – neaptikimo rizika, BR – buvimo rizika, SR – susekimo rizika, aR – atrankos rizika, AP – analitinių procedūrų rizika, ST – savarankiškų testų rizika
$AR=IR \times KR \times AP \times ST$	R. Dodge	
$AR=BR \times KR \times SR \times aR$	J. Kabašinskas ir I. Toliatienė	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis AICPA, 1983, Dodge, 1992, Kabašinskas, Toliatienė, 1997.

Klasikinėje formulėje audito rizika – tai rizika, kad apie finansinėje atskaitomybėje esamus reikšmingus iškreipimus bus pateikta neteisinga auditoriaus nuomonė, o ją sudaro trys rizikos (*Mackevičius, 2005*):

- įgimta – tai rizika, kad klaidų gali būti kiekvienoje finansinėje ataskaitoje, neatsižvelgiant į įmonės veiklos sudėtingumą, ūkinių operacijų skaičių, pobūdį ar įvairovę;
- kontrolės – tai rizika, kad klaidos nebus laiku pastebėtos ar ištaisytos apskaitos ir vidaus kontrolės sistemose;
- neaptikimo – tai tokia rizika, kai naudojami audito testai ir procedūros nepadedą aptikti klaidų ir apgaulės.

Įgimta ir kontrolės rizikos kartu dar yra vadinamos reikšmingų iškreipimų rizika, nes auditorius gali jas tik įvertinti, bet negali pakeisti jų

dydžio, t. y. nesvarbu, kiek audito procedūrų bus atlikta, įgimtos ir kontrolės rizikos dydžiai nepasikeis. Kitaip nei reikšmingų iškraipymų rizika, neaptikimo rizika gali būti valdoma, t. y. jos dydis gali būti keičiamas didinant tikrinamų elementų skaičių arba pasirenkant išsamesnį jų tikrinimo būdą. Analogiškai kaip ir neaptikimo rizika gali būti keičiama ir pati audito rizika, t. y. auditorius gali nuspręsti, koks audito rizikos dydis jam yra priimtinas, ir, įvertinęs reikšmingų iškraipymų riziką, pasirinkti jo siekiamos audito rizikos dydį padedančią pasiekti neaptikimo rizikos reikšmę.

Kiti mokslininkai pateikia iš esmės panašias audito rizikos vertinimo formules. J. Kabašinsko ir I. Toliatienės (1997) siūloma audito rizikos formulė pateikia tokį patį reikšmingų iškraipymų rizikos suvokimą (buvimo (įgimta) ir kontrolės rizikos), tačiau neaptikimo riziką išskaido į dvi dalis – susekimo ir atrankos. Susekimo rizika – tai rizika, kad per audito procedūras nebus rasta netikslumo, o atrankos rizika – tai rizika, kad auditoriaus apibendrinanti išvada, padaryta remiantis imties duomenimis, gali skirtis nuo išvados, jei tos pačios audito procedūros būtų taikomos visai visumai. Toks neaptikimo rizikos išskaidymas negali būti laikomas atskira audito rizikos formule, nes kuriant klasikinę audito rizikos formulę buvo aiškiai nurodyta, kad neaptikimo rizika gali būti keičiama didinant tikrinamų elementų skaičių (atrankos rizika) arba pasirenkant išsamesnį jų tikrinimo būdą (susekimo rizika).

R. Dodge (1992) pateikta audito rizikos formulė pakeičia tam tikras principines nuostatas, kurios naudojamos klasikinėje audito rizikos formulėje. Naudojant klasikinę formulę kiekvienai rizikai vertinti naudojami atskiri testai – įgimta rizika vertinama susipažįstant su įmone ir jos aplinka, kontrolės rizika – atliekant kontrolės testus, o neaptikimo rizika – atliekant savarankiškas procedūras. R. Dodge formulėje papildomai išskiriamos analitinės procedūros, kurios gali būti naudojamos tiek susipažįstant su įmone ir jos aplinka, tiek kontrolės testams, tiek savarankiškomis procedūroms atlikti. Tačiau šios formulės naudojimas yra itin komplikuoatas, nes joje panaikinama aiški takoskyra tarp reikšmingų iškraipymų rizikos ir kitų rizikų, t. y. naudojant šią

formulę neįmanoma aiškiai pasakyti, kokios reikšmės gali būti tik įvertintos, o kokios gali būti keičiamos atsižvelgiant į poreikį.

Peržiūrėjus klasikinę audito rizikos formulę ir jos interpretacijas buvo identifikuota, kad auditorius, pasirinkdamas testus ir jų apimtį, gali daryti įtaką tik neaptikimo rizikai, t. y., norėdamas pasiekti priimtina audito rizikos lygį, jis turi įvertinti, kokia neaptikimo rizika jam bus priimtina. Remiantis klasikine audito rizikos formule, jei įgimta ir kontrolės rizikos yra mažos, tai neaptikimo rizika yra didelė, ir, atvirkščiai, neaptikimo rizika maža, kai įgimta ir kontrolės rizika yra didelė. Toks formulės naudojimas turėtų padėti auditoriui apibrėžti reikiamą savarankiškų procedūrų kiekį ir jų mastą, tačiau taip nėra, nes literatūroje pateikti veiksniai, kuriais remiantis reikėtų vertinti įgimtą ir kontrolės rizikas, tačiau nėra pateikta, kaip auditorius turėtų įvertinti, kokio lygio jos yra. Praktikoje yra vartojami terminai: maža rizika (iki 30 proc.), didelė rizika (daugiau kaip 70 proc.), vidutinė (apie 50 proc.), tačiau šie procentai nėra pagrįsti jokiais tyrimais, o net jei ir būtų pagrįsti, nėra aišku, kiek ir kokių procedūrų reikia atlikti, norint parinkti šiuos rizikos procentus. Tai rodo, kad teorinė audito rizikos formulė negali būti vienodai taikoma praktiškai, nes nėra aišku, kaip turi būti parenkami formulėje naudojami parametrai ir jų įverčiai.

Mokslininkai (*Arens, Loebbecke, 1996*) yra pateikę audito rizikos lygio ir įrodymų kiekio priklausomybę (ryšį), tai padeda įvertinti neaptikimo riziką, tačiau informacijos, kaip reikėtų parinkti kontrolės ir įgimtos rizikos lygį, nesuteikia. Patys autoriai kaip vieną iš šio ryšio trūkumų nurodė tai, kad, nepaisant visų auditoriaus pastangų kuo tinkamiau sudaryti audito planą, jo atlikti priimtinos audito rizikos, įgimtos ir kontrolės rizikos vertinimai yra subjektyvūs ir geriausiu atveju tik artimi tikrovei.

Klasikinė audito rizikos formulė ir jos modifikacijos turi savo apribojimų, todėl audito rizikai vertinti gali būti pasirenkami ir kiti audito rizikos vertinimo metodai. Pagrindiniai jų yra ABREMA (*1996*), rizikos pagrindu atliekamas auditas (*Bayer, 1999*) ir Beatie, Fearnley bei Brandt (*2005*) pasiūlyti audito rizikos vertinimo metodai. ABREMA – tai audito

rizikos vertinimas, kai rizika vertinama remiantis veikla. Audito rizika skaidoma į du pagrindinius elementus: rizika, kad finansinėje atskaitomybėje yra klaida, ir rizika, kad auditorius šios klaidos neaptiks. Pirmoji rizika dar dalijama į tikimybę, kad klaida yra, ir tikimybę, kad įmonė šios klaidos neaptiko. Išanalizavus ABREMA elementus nustatyta, kad iš esmės tikimybė, jog klaida yra, tai įgimta rizika, tikimybė, kad įmonės kontrolė jos neaptiks, tai kontrolės rizika, o rizika, kad auditorius tos klaidos neaptiks, – neaptikimo rizika. Taigi iš esmės ABREMA – dar viena klasikinės audito rizikos formulės variacija. Rizika pagrįstame audito rizikos vertinime (*Bayer, 1999*) išskirta, kad klasikinis audito rizikos vertinimas yra nepakankamas, nes jis neapima verslo rizikos vertinimo, o tai gali lemti, kad auditai atliekami tinkamai, tačiau įmonės vis tiek vėliau bankrutuoja (*Cedergren, 2006*). M. Davies (*2001*) skiria šiuos tris pagrindinius rizika grindžiamo audito rizikos vertinimo pranašumus:

- efektyvumas – kreipiamas dėmesys į audito procedūras, skirtas didelės rizikos sritims, auditorius daugiau laiko praleidžia formuluodamas išvadas, kurios yra svarbios įmonei ir finansinei atskaitomybei;
- produktyvumas – auditorius sugaišta mažiau laiko mažos rizikos sritims;
- vertė – auditorius gali suteikti audituojamos įmonės vadovybei daug vertingos ir verslo operacijoms reikalingos informacijos, pažindamas verslą visais lygiais.

Šie pranašumai pagrindžia verslo rizikos vertinimo integravimo į kontrolės rizikos vertinimą, kuris atliktas šiame darbe (žr. 1.5 skyrių), poreikį. Beatie, Fearnley ir Brandt (*2005*) audito rizikos vertinime prie klasikinių audito rizikos elementų taip pat priskiriami auditoriaus nepriklausomumo ir kompetencijos elementai. Kadangi tinkamas kontrolės rizikos vertinimo standartizavimas prisideda prie šių elementų patikimumo didinimo, tolesniame kūrimo etape šie elementai papildomai neišskiriami. Išanalizavus pagrindinius audito rizikos vertinimus nustatyta, kad nė vienas iš jų, kaip ir audito standartai (*2009*), taip pat nenurodo konkrečių audito rizikos vertinimo reikšmių, todėl audito įmonės atsakingos už savo metodikų rengimą, o tai lemia, kad nė vienas

auditas, ypač atliktas skirtingų audito įmonių, negali būti palygintas ir negali būti įsitinkinta ir nenuginčijamai patvirtinta, kad auditas buvo atliktas tinkamai ir patikimai.

Dėl šių priežasčių audito rizikos vertinimas turi būti tobulinamas, tai užtikrintų audito patikimumą ir neleistų individualių ir subjektyvių kiekvieno auditoriaus interpretacijų dėl to, koks turėtų būti vidaus kontrolės patikimumo lygis, kaip pasiekti priimtinaai žemą audito rizikos laipsnį ir pan. Šio tikslo siekimas yra apribotas, nes šiuolaikiniame globalizacijos ir nuolatinio vystymosi pasaulyje pokyčiai vyksta itin greitai, todėl stabilus ir nekintamas vertinimas po kelių metų būtų nebeaktualus. Įvertinti, kokie ateities rizikos veiksniai darys įtaką auditui, nėra galimybių, todėl reikia pradėti vadovautis kitokiu požiūriu į audito riziką, t. y. tarti, kad kiekvieną kartą audito rizika yra skirtinga ir jai įtaką darantys veiksniai nuolatos kinta. Siekiant vadovautis šiuo požiūriu, tačiau pateikti sistemingą požiūrį į audito riziką siūlytina modifikuoti J. Kabašinsko ir I. Toliatienės (1997) audito rizikos formulę, kuri yra detalesnė nei klasikinė audito rizikos formulė, tačiau išlaiko auditoriaus įvertinamos rizikos ir rizikos, kurią auditorius gali keisti, takoskyrą. Žingsniai, kurie modifikuoja pagrindines J. Kabašinsko ir I. Toliatienės vertinimo prielaidas, pateikiami 2 lentelėje.

**2 lentelė. Audito rizikos formulės modifikavimo žingsniai**

Žingsnio Nr.	Pavadinimas	Modifikuota formulė	Sutrumpinimų paaiškinimas
1	Sąvokų suvienodinimas	$AR = IR \times KR \times nR \times aR$ arba $AR = RIR \times NR$	AR – audito rizika, IR – įgimta rizika, KR – kontrolės rizika, nR – nenustatymo rizika, aR – atrankos rizika, RIR – reikšmingų iškreipimų rizika, NR – neaptikimo rizika, kR – kontrolės neveikimo rizika, KaR – kontrolės atrankos rizika, naR – nenustatymo atrankos rizika
2	Įgimtos rizikos vertinimo panaikinimas	$AR = KR \times nR \times aR$	
3	Atrankos rizikų atskyrimas	$AR = kR \times KaR \times nR \times naR$ arba $AR = KR \times NR$	

Šaltinis: sudaryta autorės

Pirmas žingsnis, kurį reikėtų atlikti, – suvienodinti sąvokas. Kai kurie autoriai (*Bayer, 1999, Cushing, Loebbecke, 1983, Dodge, 1992, Kabašinskas, Toliatienė, 1997*) vartoja skirtingas sąvokas nagrinėdami audito rizikos elementus. Siekiant sukurti universalų audito rizikos vertinimą reikia vartoti dažniausiai audito teorijoje tam tikroms sąvokoms apibrėžti taikomus terminus. Dėl šios priežasties sąvoka „buvimo rizika“ keičiama į sąvoką „įgimta rizika“, „susekimo rizika“ į „nenustatymo riziką“. Siekiant kartu apibūdinti įgimtą riziką ir kontrolės riziką vartotina reikšmingų iškraipymų rizikos sąvoka, o sujungiant nenustatymo ir atrankos riziką vartojama sąvoka „neaptikimo rizika“. Tokios sąvokos ir jų reikšmės vartojamos toliau darbe siekiant apibūdinti tam tikrą audito rizikos elementą.

Antras žingsnis – įgimtos rizikos vertinimo panaikinimas. Tokį žingsnį lemia aptarti pastaraisiais metais itin pagausėję įmonių, kurių finansinių ataskaitų rinkiniai buvo audituoti ir apie kuriuos buvo pareikšta besąlyginė nuomonė, bankrotai. Tai rodo, kad net stabiliai atrodančios įmonės ir korporacijos gali slėpti savo tikrąją padėtį, o auditoriai, kurie atlieka tikrinimus, to nepastebėti, todėl įgimtos rizikos vertinimas nebetenka savo prasmės. Įgimtos rizikos lygį lemia įmonių veiklos sudėtingumas, ten atliekamų ūkinių operacijų skaičius, pobūdis ir įvairovė (*Mackevičius, 2001*). Įmonių veiklai sudėtingėjant, plečiantis techninėms galimybėms auditorius nebepajėgus įvertinti įgimtos rizikos. Atsisakius įgimtos rizikos vertinimo, auditoriui reikėtų smarkiai didinti savo kitų tikrinimų apimtį, o tai didintų audito kainą, tačiau yra finansinių auditų, kuriuos atliekant įgimtas patikimumas yra prilygintas nuliui (Europos Sąjungos struktūrinės paramos audituose, atliekamuose visoje Europos Sąjungoje pagal Europos Komisijos parengtas audito atrankos gaires (*Committee for, 2009*)), o padidėjusios audito sąnaudos yra kompensuojamos didesniu audito patikimumu.

Iš audito rizikos formulės pašalinus įgimtos rizikos vertinimą, svarstytinas ir kontrolės rizikos eliminavimas. Jau sukūrus klasikinį audito rizikos vertinimą buvo padaryta prielaida (*Jodelienė, 2010*), kad auditorius gali visiškai pasitikėti savarankiškų procedūrų metu surinkta informacija net ir tuo



atveju, jei vidaus kontrolės sistema yra neefektyvi. Matematinis šios prielaidos patvirtinimo pavyzdys yra  $AR(0,01)=KR(1)\times NR(0,01)$ . Siekiant patvirtinti arba paneigti šią prielaidą, galimybės iš audito rizikos vertinimo eliminuoti kontrolės rizikos vertinimą analizuojamos 1.2 skyriuje.

Neaptikimo rizikos eliminavimas iš audito rizikos vertinimo yra susijęs su audito rizikos formulėje taikoma dar viena prielaida. Ši prielaida nurodo, kad visiškai pasitikėti vidaus kontrolės efektyvumu negalima, savarankiškos procedūros turi būti atliekamos (*Cosserat, Rodda, 1999*). Prielaida reiškia, kad auditas negali būti atliekamas taip, kad būtų visiškai nevertinama neaptikimo rizika. Šios prielaidos modifikavimas nėra priimtinas, nes net pati efektyviausia vidaus kontrolės sistema turi savo apribojimų (žmogiškos klaidos faktorius, netipinių operacijų atlikimas, specialus kontrolės sistemos apėjimas ir kt.). Nevertinant neaptikimo rizikos ir visiškai pasitikint vidaus kontrole atliekant auditą būtų ignoruojami šie vidaus kontrolės apribojimai, o įrodyti, kad jų nėra, neįmanoma.

Paskutinis žingsnis, kuris atliekamas modifikuojant audito rizikos vertinimą, yra susijęs su atrankos rizika. Iš savo prigimties atrankos rizika yra tuo atveju, kai tikrinimas nėra atliekamas 100 procentų, t. y. taikoma atranka. Audito rizikos formulėje atrankos rizika pateikiama kaip vienas atskiras elementas. Toks pateikimas nėra teisingas, nes kontrolės ir savarankiškiems testams atlikti yra naudojamos skirtingos atrankos, kurios turi skirtingas visumas, imtis ir kt. Naudojant skirtingus atrankos parametrus kontrolės ir savarankiškų procedūrų atrankos rizikos yra skirtingos, todėl jų rizika negali būti pateikta vienoje bendroje išraiškoje. Atrankos rizika turi būti skaidoma į dvi dalis (pridedant jas atitinkamai prie kontrolės ir nenustatymo rizikų).

Atlikus audito rizikos formulės modifikavimo analizę buvo nustatyta, kad, siekiant įvertinti audito riziką, tam tikrų elementų galima atsisakyti ir nevertinti (pavyzdžiui, įgimtos rizikos), tačiau kitus elementus kaip tik derėtų išplėsti ir išskaidyti (pavyzdžiui, atrankos riziką). Audito rizikos formulėje iš esmės nekinta tik du elementai – kontrolės ir neaptikimo rizika. Analizės metu taip pat nustatyta, kad savarankiško patikimumo (neaptikimo rizikos) gavimo

atsisakyti neįmanoma, tačiau jis, kaip ir abi atrankos rizikos, gali būti modifikuojamas atsižvelgiant į norimą pasiekti audito rizikos lygį. Nepaisant modifikavimo galimybių, atrankos ir neaptikimo rizikos dydžių keisti nėra itin norima, nes tai lemia smarkiai padidėjusią auditoriaus darbo apimtį, todėl lieka vienintelė kontrolės rizika, kurios vertinimą modifikavus galima pasiekti kokybinio audito rizikos vertinimo pagerinimo. Darytina išvada, kad nuo kontrolės rizikos tinkamo įvertinimo priklauso, kaip bus įvertinta visa audito rizika ir kokią įtaką ji turės bendriems audito rezultatams.

## **1.2. Kontrolės rizikos vertinimo įtaka audito procesui**

Kontrolės rizikos vertinimas yra neapibrėžtas ir todėl bendro požiūrio, kaip jį atlikti, nėra. Tai lemia daugelis priežasčių, kaip antai įmonių vidaus kontrolės skirtumai, kurie neleidžia taikyti to paties standartinio požiūrio į įmonių vidaus kontrolę, kokybinis kontrolės rizikos vertinimo pobūdis, auditoriaus kompetencija, kuri turi būti itin aukšta, kad jis galėtų perprasti įmonės specifiką ir įvertinti, kad šios sukurta vidaus kontrolė yra tinkama. Auditoriaus kompetencijos svarba neapibrėžtomis situacijomis patvirtinama atliktais tyrimais. Vieno iš jų metu (*Low, 2004*) buvo vertinama, kaip auditoriaus žinios tam tikrame sektoriuje veikia jo atliekamą rizikos vertinimą ir audito planavimą. Eksperimento metu auditoriai, turintys žinių skirtinguose sektoriuose, atliko hipotetinę audito rizikos analizės ir planavimo užduotį banke. Eksperimente dalyvavo tiek auditoriai, turintys bankų sektoriaus žinių, tiek jų neturintys. Eksperimento rezultatai parodė, kad tie auditoriai, kurie turėjo bankų sektoriaus žinių, atliko išsamesnę rizikos analizę, o jų parengti audito planai buvo kokybiškesni.

Kontrolės rizikos vertinimas tebėra itin opi problema. Analizuotoje mokslinėje literatūroje, tarptautiniuose ir kitų valstybių audito standartuose iki šiol nėra bendro sutarimo, kaip reikėtų vertinti kontrolės riziką ir įmonės vidaus kontrolę. Vienas iš galimų būdų, kurį galima svarstyti, siekiant užtikrinti objektyvesnę audito atlikimą, atsisakyti vidaus kontrolės vertinimo.

Atsisakius šio vertinimo, galima išvengti iki šiol neatsakyto klausimo, kaip tinkamai ir vienodai vertinti vidaus kontrolę ir kontrolės riziką, sprendimo. Siekiant tai iširti, reikia nagrinėti, ar vidaus kontrolės vertinimas yra būtina audito proceso dalis, ar galima įvertinti audito riziką atsisakius kontrolės rizikos vertinimo.

Siekiant įvertinti, ar vidaus kontrolės vertinimas yra būtinas atliekant auditą, audito procesas yra vertinamas efektyvumo ir proceso optimizavimo požiūriu. Procesų optimizavimo tyrimai buvo pradėti dar XIX–XX amžiaus sandūroje. F. B. Gilbreth ir L. M. Gilbreth pradėjo nagrinėti vadybos procesus ir siekė rasti pačius ekonomiškiausius veiksmus kiekvienai užduočiai atlikti. Jų tyrimai orientavosi į tai, ar tam tikrą judesį apskritai būtina atlikti tam, kad užduotis būtų sėkmingai įvykdyta (*Guillen, 1994*). To laiko tyrimai daugiausiai orientavosi į gamybos procesų optimizavimą, tačiau šiais laikais, kai išsivysčiusiose ekonomikose daugiau kaip 70 procentų bendrojo vidaus produkto sukuria paslaugų sektorius, optimizuoti vien gamybą nepakanka, todėl audito, kaip teikiamos paslaugos, optimizavimas taip pat vertintinas. Paslaugų optimizavimo principai išliko tokie patys kaip ir tie, kurie naudojami optimizuojant gamybos procesus. Siekiant įvertinti proceso optimizavimo galimybes turi būti nustatyta, ar visi veiksmai, kurie yra atliekami siekiant rezultato, yra būtini, t. y. kurių iš proceso žingsnių galima atsisakyti ir gauti tą patį rezultatą. Priežastys, kodėl atliekant auditą turi būti vertinama kontrolės rizika, yra:

1. Audito atlikimo nuoseklumas.
2. Poreikis informuoti audituojamos įmonės vadovybę apie vidaus kontrolės trūkumus.
3. Trumpalaikis išteklių taupymas.
4. Ilgalaikis išteklių taupymas.

Pirmoji priežastis, kodėl reikia vertinti kontrolės riziką, – audito atlikimo nuoseklumas. Ši priežastis yra tiesiogiai susijusi su audito proceso optimizavimu, todėl jos analizei skirta daugiausia dėmesio. Kontrolės rizikos vertinimo vieta audito procese yra analizuojama 1.3 skyriuje.

Antroji priežastis, kodėl reikia vertinti kontrolės riziką, – reikalavimas informuoti įmonės vadovybę apie vidaus kontrolės būklę. Vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus – itin dažnas reikalavimas profesiniuose audito standartuose (*AICPA, 2007; Tarptautiniai audito, 2009; ASA, 2014*). Audituose, atliekamuose pagal tarptautinius audito standartus, auditorius turi pareigą informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie vidaus kontrolės trūkumus. Šį informavimą galima laikyti atskiru audito atsiskaitymo elementu, skirtu būtent vidaus kontrolei ir kontrolės rizikai, todėl auditorius privalo įvertinti sukurtą sistemą ir apie šio vertinimo rezultatus informuoti įmonės vadovybę.

Trečioji priežastis, kodėl reikia vertinti kontrolės riziką, – trumpalaikių audito išteklių taupymas. Tai lemia pačių kontrolės testų pobūdis. Pavyzdžiui, įsitikinus, kad įmonėje egzistuoja politika visus pirkimus, kurie viršija tam tikrą ribą, patvirtinti pirkimų padalinio vadovo parašu, galima daryti prielaidą, kad tokie pirkimai bus įvykdyti ir apskaityti tinkamai. Šiuo atveju auditorius, atlikdamas vidaus kontrolės vertinimą, turi įsitikinti, ar tikrai tokia politika egzistuoja ir ar pirkimai, viršijantys nustatytą ribą, yra patvirtinami. Jei minėta kontrolės sistema įmonėje neegzistuoja – auditorius pats turi atlikti pirkimų, viršijančių tam tikrą sumą, patikrinimą ir įsitikinti, kad įmonės lėšos buvo panaudotos tinkamai. Šiuo atveju tikrinamų elementų kiekis ir pobūdis smarkiai padidėja, todėl jeigu auditorius pasirenka atlikti išsamius detalius testus, tai trunka daugiau laiko, reikia daugiau žmogiškųjų ir finansinių išteklių, nei atliekant ribotus detalius testus. Tokį kontrolės ir detalių testų apimtį ryšį savo darbuose mini ir kiti autoriai. Pavyzdžiui, K. Gupta (2005) kaip pavyzdį nurodo įmonės pardavimų tikrinimą – jei pardavimų vidaus kontrolės sistema yra efektyvi, auditorius pats gali tikrinti mažiau sąskaitų ir, atvirkščiai, jeigu ji neefektyvi, auditorius pats turi atlikti daugiau darbo. Svarbu pabrėžti ir tai, kad neefektyvi vidaus kontrolės sistema gali versti auditorių ne tik didinti detalių procedūrų apimtį, bet ir keisti jų pobūdį. Pavyzdžiui, remdamasis tuo pačiu įmonės pardavimų vertinimu, auditorius, nustatęs, kad vidaus kontrolės sistema neefektyvi, turėtų daugiau dėmesio skirti ir atlikti

papildomas procedūras, siekdamas gauti trečiųjų šalių (šiuo atveju – pirkėjų) patvirtinimus, kad visi pardavimai užfiksuoti tinkamai. Patvirtinimų iš trečiųjų šalių gavimas yra daugiau išteklių reikalaujanti audito procedūra, todėl jos atlikimas taip pat didintų auditui reikalingus skirti išteklius.

Ketvirtoji priežastis, kodėl reikia vertinti kontrolės riziką, – ilgalaikis išteklių taupymas. Savarankiškos procedūros turi būti atliekamos kiekvienais metais su tų metų duomenimis. Kitaip nei jos, vidaus kontrolė nekinta kasmet arba kinta nedaug (išskyrus išimtinius atvejus, kai įmonėje daromi esminiai pokyčiai), todėl jos vertinti kiekvienais metais nebūtina. Jei auditas toje pačioje įmonėje ar organizacijoje atliekamas ne pirmus metus, įsitikinus, kad vidaus kontrolės sistema iš esmės nepasikeitė, vertinant kontrolės riziką galima pasinaudoti ankstesnių metų vidaus kontrolės vertinimo rezultatais ir taip sumažinti darbo apimtį (*Cooper, Deo, 2006*). Dažnai tas pačias įmones bent kelis metus iš eilės audituoja tos pačios audito kompanijos, yra sričių, kur šie santykiai apskritai nenutrūkstami (pvz., nacionalinė audito institucija, atlikdama valstybinį auditą, visada audituos kitas valstybės institucijas), todėl toks išteklių taupymas yra itin aktualus. Taupyti ilgalaikius išteklius numatyta ir tarptautinių audito standartų nuostatose (*Tarptautiniai audito, 2009*). Standartuose numatyta, kad šis pasitikėjimas ankstesnių metų rezultatais gali būti tęsiamas ne daugiau kaip trejus metus. Kodėl standartuose pasirinktas būtent toks metų skaičius, – neaišku. Auditorius, įvertinęs, kad reikšmingų pokyčių nėra, turi turėti galimybę pats spręsti, kurį laikotarpį apima anksčiau atliktas darbas. Ir, atvirkščiai, jei pokyčių yra įvykę, nesvarbu, nuo jų yra praėję treji metai ar ne, auditorius privalo atlikti pokyčių vertinimą. Dėl šių priežasčių tokia nelanksti nuoroda į metus yra kritikuotina kaip nesukurianti jokios pridėtinės vertės, o tik nustatanti papildomų apribojimų siekiant taupyti išteklius. Siūlytina tokios nuostatos atsisakyti, nes realiai vertinimas priklauso nuo esamos situacijos, o auditorius turi būti pajėgus nustatyti, kelių pastarųjų metų informacija jis gali pasitikėti.

Apibendrinant reikia pažymėti, kad vidaus kontrolės ir atitinkamai kontrolės rizikos vertinimas yra neatsiejamas audito proceso elementas, kurį

atlikti yra keturios pagrindinės priežastys: audito atlikimo nuoseklumas, poreikis informuoti vadovybę apie vidaus kontrolės būklę bei trumpalaikis ir ilgalaikis audito išteklių taupymas. Identifikavus pagrindines kontrolės rizikos vertinimo priežastis, reikia ieškoti tinkamų vidaus kontrolės vertinimo būdų, kurie sumažintų dabar atliekamo vertinimo subjektyvumą ir sudėtingumą, nepaliktų vietos interpretacijoms ir nepagrįstiems auditoriaus sprendimams, tačiau kartu užtikrintų, kad vertinimas nepakeičia audito nuoseklumo, suteikia galimybę informuoti įmonės vadovybę apie nustatytus trūkumus bei padeda trumpuoju ir ilguoju periodu taupyti išteklius.

### **1.3. Kontrolės rizikos vertinimas kaip atskiras audito etapas**

Auditas yra baigtinis procesas, turintis savo pradžią, pabaigą ir žingsnius, kurie atliekami siekiant galutinio tikslo. Pabrėžtina, kad konkretūs audito etapai praktikoje yra nusistovėję, tačiau nėra įrodyta, kad būtent toks audito nuoseklumas geriausiai padeda pasiekti užsibrėžtus tikslus. Įmonės vidaus kontrolės vertinimas arba kontrolės rizikos vertinimas yra identifikuojamas kaip vienas iš galimų audito etapų, tačiau tiksli jo vieta nėra apibrėžta. Kontrolės rizikos vertinimas kaip atskiras audito etapas neišskiriamas. Literatūroje galima rasti įvairių audito skirstymų į etapus ar žingsnius. Lietuvos autorių skiriami audito etapai analizuojami 3 lentelėje

**3 lentelė. Lietuvos autorių išskiriamų audito etapų palyginimas**

<b>J. Mackevičius ir D. Raziūnienė</b>	<b>V. Lakis</b>	<b>D. Daujotaitė</b>	<b>J. Mackevičius</b>	<b>J. Kabašinskas, I. Toliatienė</b>	
1. Audito strategija ir taktika	1. Veiklos strategijos nustatymas	1. Audito strategija	1. Pasirengimas auditui: strategija	1. Audito plano paruošimas	
	2. Klientų priėmimas ir išsaugojimas				
2. Susipažinimas su audituojamos įmonės veikla		2. Žinių apie kliento verslą ir jo aplinką rinkimas	2. Susipažinimas su audituojamos įmonės veikla ir jos verslu	2. Pažintis su sistema ir kontrole	
				3. Sistemos ir kontrolės dokumentavimas	
				4. Sistemos ir kontrolės atlikimo patvirtinimas	
				5. Sistemos ir kontrolės veikimo įvertinimas	
3. Audito planų kūrimas	3. Audito planavimas	3. Audito planavimas	3. Audito planų ir programų sudarymas		
4. Informacijos rinkimas	4. Audito įrodymų rinkimas	4. Audito medžiagos rinkimas	4. Audito medžiagos rinkimas	6. Pasitikėjimo (kontrolės) testų atlikimas	
5. Informacijos tikrinimo, auditoriaus išvados rengimo bei pateikimo, atlikto audito peržvalgos		5. Tikrinimas	5. Tikrinimas	7. Rašto vadovybei apie vidaus kontrolės trūkumus rengimas	
		5. Rezultatų apibendrinimas ir nuomonės formulavimas	6. Auditoriaus išvados parengimas ir pateikimas	6. Auditoriaus ataskaitos ir išvados parengimas	8-9. Savarankiškų testų atlikimas
					10. Baigiamosios apžvalgos atlikimas
6. Poauditinė veikla	7. Atlikto audito kontrolė	7. Atlikto audito kontrolė.		11. Ataskaitos nariams rengimas	
				12. Baigiamojo rašto vadovybei pateikimas	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Kabašinskas, Toliatienė, 1997, Mackevičius, 2001, Daujotaitė, 2006, Lakis, 2007, Mackevičius, Raziūnienė, 2011.

Peržiūrėjus ir susisteminius Lietuvos autorių skiriamus audito etapus, nustatyta, kad Lietuvos autoriai nurodo skirtingus audito atlikimo etapus ir jų kiekį, ne visi išskiria vidaus kontrolę arba kontrolės rizikos vertinimą kaip atskirą audito etapą. Siekiant iširti to priežastis ir atlikti sisteminę audito etapų analizę, buvo identifikuoti užsienio autorių nurodomi audito atlikimo etapai (žr. 4 lentelę).

**4 lentelė. Užsienio autorių išskiriamų audito etapų palyginimas**

<b>T. Louwers ir kiti</b>	<b>C. Montalbano</b>	<b>L. Hart-Fanta</b>	<b>A. Arens, J. Loebbecke</b>	
1. Audito užduoties gavimas	1. Pranešimas apie atliekamą auditą	1. Audito užduoties gavimas		
2. Užduoties atlikimo planavimas	2. Planavimas	2. Informacijos apie audito subjektą rinkimas	1. Pirminio plano parengimas	
		3. Audito kriterijų nustatymas	2. Faktų susirinkimas	
			3. Informacijos apie kliento teisinius įsipareigojimus susirinkimas	
			5. Preliminarių analitinių procedūrų atlikimas	
3. Rizikos vertinimas		4. Rizikos analizės atlikimas	6. Reikšmingumo, audito ir įgimtos rizikos nustatymas	7. Susipažinimas su vidaus kontrole ir kontrolės rizikos įvertinimas.
		5. Audito tikslo ir uždavinių nustatymas		
		6. Metodų pasirinkimas		
		7. Metodų efektyvumo įvertinimas		
		8. Audito plano parengimas	8. Audito plano ir audito programų parengimas	
		9. Audito programų parengimas		
	3. Įvadinis susitikimas su audituojamaisiais			
4. Detalus testavimas	4. Įrodymų rinkimas	10. Audito atlikimas	9. Kontrolės testų atlikimas	
		11. Audito rezultatų dokumentavimas darbo dokumentuose	10. Detalių testų atlikimas	
	5. Komunikacija	12. Darbo dokumentų peržiūra	11. Reikšmingų iškraipymų galimybės finansinėje atskaitomybėje įvertinimas	
			12. Analitinių procedūrų, balanso likučių, kitų rizikingų sričių testų atlikimas	
5. Audito ataskaitos ir išvados rengimas	6. Audito rezultatų projektas	13. Pastebėjimų rašymas		
	7. Audituojamos įmonės atsakymų į projektą gavimas	14. Pastebėjimų derinimas su audituojamaisiais		
		15. Apibendrinimas	13. Rezultatų įvertinimas	
	8. Galutinių audito rezultatų parengimas	16. Galutinių audito rezultatų parengimas	14. Rezultatų įvertinimas	
	9. Audito rezultatų viešinimas		15. Ataskaitos parengimas	
	10. Atlikto audito rezultatų stebėjimas		16. Komunikacija su audito komitetu ir vadovybe	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Arens, Loebbecke, 1996, Hart-Fanta, 2007, Montalbano, 2012, Louwers ir kiti, 2013.



Kiekvieno autoriaus išskiriami etapai 3 ir 4 lentelėse buvo išdėstyti nuosekliai, t. y. laikantis autorių pateiktos audito atlikimo logikos. Sujungti tie etapai, kurie, autorės nuomone, apima kelis kito autoriaus smulkiau detalizuotus etapus. Pilkai nuspalvinti langeliai – tai etapai, kurie neatsispindi vienuose skirstymuose, tačiau pateikiami kituose. Atlikus analizę įsitikinta, kad lentelėse nurodyti autorių pateikiami audito etapai skiriasi iš esmės. Lietuvos autoriai, kitaip nei užsienio autoriai, yra linkę išskirti mažiau audito etapų, tačiau, nepaisant didelio etapų kiekio, užsienio autorių darbuose neapimamas vienas žingsnis, kuris išskiriamas Lietuvos autorių darbuose. Visi Lietuvos autoriai išskiria audito strategijos ar panašų etapą. Pasak V. Lakio (2007), šiame etape yra nustatoma audito įmonės strategija klientų ir audito atžvilgiu: apibrėžiama, kokias paslaugas teiks auditorius, kokie specialistai turi dirbti audito įmonėje, jų išsilavinimas, patirtis, dalykinės savybės, atrankos principai, bendravimo su esamais ir potencialiais klientais pagrindinis principas, apibrėžiama audito atlikimo, jo rezultatų vertinimo ir audito kokybės kontrolės sistema. Iš tokio apibūdinimo darytina išvada, kad audito strategijos etapas – tai tarsi būsimo audito rėmų nubrėžimas, kuris padeda tinkamai ir nuosekliai atlikti visus įmonės auditus. Pabrėžtina, kad toks Lietuvos autorių audito strategijos apibūdinimas nesutampa su tarptautinių audito standartų nuostatomis, nes pagal juos (*Tarptautiniai audito, 2009*), remdamasis bendrąja audito strategija, auditorius turi:

1. Nustatyti užduoties ypatybes, kurios apibrėžia jos apimtį.
2. Nustatyti užduoties atskaitomybės tikslus, kad būtų galima planuoti audito laiką ir reikiamo informavimo pobūdį.
3. Apsvarstyti veiksnius, kurie, remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu, yra svarbūs nukreipiant užduoties grupės pastangas.
4. Apsvarstyti parengiamųjų užduoties darbų rezultatus ir, jeigu taikytina, įvertinti, ar žinios, gautos užduoties partneriui vykdant kitas užduotis šioje įmonėje, gali būti svarbios.

5. Įvertinti išteklių, reikalingų užduočiai atlikti, pobūdį, skyrimo laiką ir kiekį.

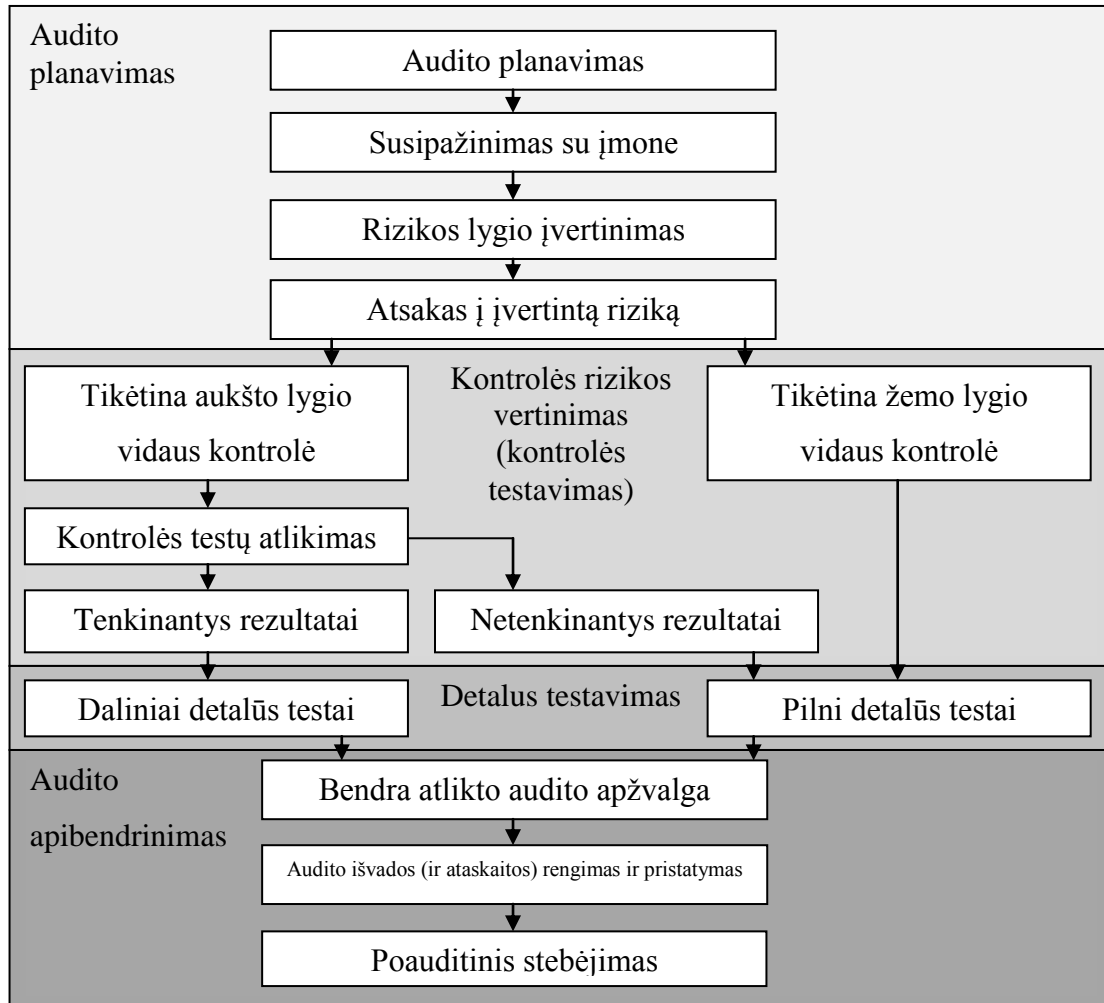
Audito standartų apibrėžiama audito strategijos sąvoka – tai konkretaus audito elementas, o Lietuvos autorių išskiriama audito strategija svarbi tiek konkrečiam auditui, tiek visai bendrai audito įmonės veiklai, todėl vertinama, kad Lietuvos autorių audito etapų skirstymas orientuotas į konkretaus audito kaip vienos iš įmonės veiklos dalių atlikimą, o užsienio – į konkretaus audito atlikimą nesiejant jo su konkrečia įmone ar auditoriais.

Dar vienas skirtumas tarp autorių pateikiamų etapų – audito pradžia. Vieni autoriai audito pradžia laiko audito užduoties gavimą, kiti – procedūras, skirtas susipažinti su įmonės veikla. Šios datos gali smarkiai skirtis (pvz., sutartis su audituojama įmone pasirašoma pavasarį, o pirmieji darbai pradedami rudenį), todėl būtų tikslinga audito pradžia laikyti tą patį atskaitos tašką. Savo darbuose nė vienas autorius išsamiai nepaaiškina audito pradžios atskaitos taško pasirinkimo prielaidų, todėl negalima žinoti, kokiais argumentais remiantis padaryti jų pasirinkimai. Autorės manymu, audito pradžios momentas priklauso nuo požiūrio į audito atlikimo nuoseklumą, t. y. jei prie audito etapų priskiriamas audito strategijos etapas, tokiu atveju turėtų būti išskiriamas ir konkrečios audito užduoties gavimo etapas, jei strategijos etapas nenurodomas, – audito pradžia turėtų būti laikoma konkrečių audito procedūrų, t. y. susipažinimo su įmonės veikla, pradėjimas. Toks skirstymas yra nuoseklus tęsinys pasirinkimo, į ką orientuojamas audito nuoseklumo pateikimas: audito kaip vienos iš įmonės veiklos dalių atlikimą ar konkretaus audito atlikimą nesiejant jo su įmone ar auditoriais. Laikantis šio požiūrio, pateikiant audito nuoseklumą galima atskirti audito ir administracinius veiksmus, t. y. audito strategijos formavimas ir užduoties gavimas yra administraciniai veiksmai prieš audito atlikimą, o ne konkretaus audito etapai, todėl abu turi būti arba pridėti prie audito atlikimo etapų, arba iš jų eliminuoti.

Tolesni autorių pateikiami audito atlikimo etapai iš esmės panašūs, skirtumai nedideli. Audito planavimo etapui išskirtinai daug dėmesio skiria L. Hart-Fanta ir A. A. Arens bei L. J. Loebbecke (aštuoni etapai), tai yra

kritikuotina, nes audito planavimas išskirtinai priklauso nuo audito, kuris bus atliekamas, dydžio ir, skyrus planavimui per daug laiko (pusę iš visų nurodytų etapų kaip nurodo minėti autoriai), gali nukentėti visų kitų audito žingsnių atlikimas. Kritikuotinas ir C. Montalbano išskiriamas įvadinio susitikimo su audituojamaisiais etapas, nes atliekant auditą nuolatinis bendradarbiavimas su audituojamaisiais yra labai svarbus, todėl atskiro dėmesio konkrečiam susitikimui skyrimas atrodo dviprasmiškai: viena vertus, bendradarbiavimo svarba išryškinta ir parodyta kaip etapas, kita vertus, nepaaiškinta, kodėl būtent šiam susitikimui skirta tiek daug dėmesio, todėl susidaro įspūdis, kad kitokio bendradarbiavimo su audituojamaisiais nevyksta. Didesnis atotrūkis pastebimas paskutiniuose etapuose, kuriuose vieni auditoriai auditą baigia audito ataskaitos (ar išvados) parengimu, kiti papildomai prideda audito rezultatų viešinimą ar komunikavimą, tretį prideda ir veiklą po audito. Audito rezultatų viešinimo etapas neturėtų būti pateiktas kaip atskiras audito etapas, nes audito išvada yra pagrindinis dokumentas, kuris yra pateikiamas kaip atlikto darbo rezultatas audito užsakovams, todėl jis yra neatsiejamas nuo audito ataskaitos ir išvados parengimo. Atvirkščiai, stebėjimas po audito – būtinas etapas, tam tikrais atvejais galintis lemti auditoriaus nuomonės pasikeitimą, todėl jo praleisti negalima. Poauditinis stebėjimas gali sudaryti prielaidų rengti naujus audito rezultatus, todėl jį išskirti yra būtina.

Visi nagrinėti audito nuoseklumo skirstymai turi trūkumų, taip pat nė vienas iš nagrinėtų skirstymų aiškiai nenurodo, kodėl pasirenkamas vienoks ar kitoks etapas, koks etapų ryšys. Siūlytinai kitoks audito etapų pateikimas, kuriame ne tik aiškiai nurodomi visi etapai, bet ir pateikiama jų sąsaja (žr. 1 pav.).



**1 pav. Audito atlikimo nuoseklumas**

Šaltinis: sudaryta autorės

Iš 1 paveikslu matyti, kad audito atlikimo nuoseklumas pradedamas nuo audito planavimo, ne nuo audito strategijos ar užduoties gavimo, nes jis iliustruoja konkretaus audito atlikimą, t. y. atskiriami administraciniai veiksmai, kurie turi būti atlikti prieš pradedant auditą, nuo audito darbų. Audito planavimo etapas apima pagrindinių audito planavimo dokumentų – audito strategijos ir audito plano – rengimą. Kitas žingsnis – susipažinimas su įmone, jis atitinkamai apima reikšmingų iškraipymų rizikos įvertinimą ir atsaką į įvertintą riziką. Šioje dalyje audito nuoseklumo pavaizdavimas turi tiesioginę sąsają su 1.2 skyriuje nagrinėta kontrolės rizikos samprata: įrodžius, kad tinkamiausias kontrolės rizikos vertinimo sampratos pateikimas yra įvertinant bendrą audito rizikos elementą, jis pateikiamas ir nusakant audito nuoseklumą.

Vertindamas audito riziką (rizikos lygį kaip tai nurodyta 1 paveiksle) auditorius turėtų įvertinti priimtina kontrolės riziką. Atsižvelgiant į šiuos vertinimus planuojami veiksmai pagal nustatytas rizikas. 1 paveiksle pavaizduotas vienas iš dviejų galimų pasirinkti būdų:

1. Nesitikima, kad įmonės vidaus kontrolės sistema patikima.
2. Tikimasi, kad įmonės vidaus kontrolės sistema patikima.

Kai auditorius nesitiki, kad vidaus kontrolės sistema patikima, (žr. 1 pav. dešinę pusę), iš karto planuojami išsamūs detalūs testai. Kai numatoma, kad vidaus kontrolės sistema yra patikima, planuojami ir atliekami kontrolės testai (žr. 1 pav. kairę pusę). Jeigu atlikus kontrolės testus gaunami auditoriaus netenkinantys rezultatai, t. y. nustatoma, kad vidaus kontrolės sistema, priešingai nei buvo tikėtasi, pasitikėti negalima, atliekami išsamūs detalūs testai (analogiškai kaip ir iš karto nusprendus, kad vidaus kontrolė nepatikima), o gavus tenkinančius kontrolės testų rezultatus apsiribojama dalinių detalių testų atlikimu. Tokiu skirstymu pabrėžiama kontrolės rizikos svarba, nes parodoma, kokią pridėtinę vertę atliekamam auditui turi vidaus kontrolės vertinimas ir jo pagrindu nustatomas kontrolės rizikos lygis.

Baigus pagrindinius audito testus vykdomas kitas etapas – bendroji atlikto audito apžvalga. Šiame etape auditorius patikrina, ar audito pradžioje tinkamai nustatė rizikos lygius, ar nereikia jų patikslinti ir atitinkamai atlikti papildomų procedūrų. Užbaigus visus šiuos procesus rengiama audito išvada (ir ataskaita, jeigu tai privaloma arba prašoma pagal susitarimą). Paskutinis etapas – poauditinis stebėjimas, kurį privalo atlikti auditorius, siekdamas įsitikinti, ar nepaaiškėjo naujų aplinkybių, galinčių pakeisti audito išvados turinį.

Siūlomas audito nuoseklumo vaizdavimas grafiškai pateikia audito atlikimo etapus ir parodo kontrolės rizikos vertinimo vietą atliekant auditą. Visais atvejais (įskaitant ir kai auditorius net nesitiki gauti patikimumo iš vidaus kontrolės) apie vidaus kontrolę „pagal nutylėjimą“ yra pasisakoma. Pasirinkus vertinti vidaus kontrolę, tai atliekama, o numačius, kad vidaus kontrolė nebus vertinama, daroma prielaida, kad sistema yra netinkama ir ja

nepasitikima. Dėl šios priežasties reikia analizuoti, kaip kuo kokybiškiau atlikti kontrolės rizikos vertinimą ir užtikrinti, kad vertinimas suteiktų pridėtinės vertės atliekamam auditui.

#### **1.4. Kontrolės rizikos vertinimo būdų analizė**

Kontrolės rizikos vertinimas atliekamas remiantis audituojamos įmonės vidaus kontrolės įvertinimu. Vidaus kontrolės vertinimas nėra naujas audito elementas, todėl yra sukurtas ne vienas vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis. Jungtinėse Amerikos Valstijose sukurtas COSO modelis, Kanadoje – CoCo, Jungtinėje Karalystėje – Cadbury modelis. Vidaus kontrolei vertinti pasitelkiami ir kiti įrankiai, kurių pirminis tikslas nėra vidaus kontrolės vertinimas, pavyzdžiui, visuotinai naudojami ir pripažįstami ISO standartai. Kiekvienas šių įrankių pateikia skirtingą požiūrį į vidaus kontrolę, tačiau iš esmės visi modeliai turi tą patį tikslą – pasiūlyti vidaus kontrolės sistemų vertinimo ir tobulinimo gaires. Kiekvienas modelis pasižymi savo specifika, kuri atspindi šalies, kurioje modelis buvo sukurtas, ar pagrindinių naudotojų grupių, kurioms buvo kurtas modelis, aktualijas. Pagrindinė informacija apie dažniausiai naudojamus vidaus kontrolės vertinimo įrankius pateikiama 5 lentelėje.

**5 lentelė. Pagrindiniai vidaus kontrolės vertinimo įrankiai**

<b>Pavadinimas</b>	<b>Kilmė</b>	<b>Kilmės metai</b>	<b>Daugiausia naudojamas</b>	<b>Tikslai</b>
<b>COSO</b>	JAV apskaitos ir audito organizacijos	1992 m.	Europos, JAV privačiame sektoriuje	Finansinės atskaitomybės patikimumas
<b>Cadbury</b>	Jungtinė Karalystė, Adrian Cadbury	1992 m.	Didžiojoje Britanijoje	Finansinės atskaitomybės patikimumas
<b>CoCo</b>	Kanada, Kanados audito institutas (CICA)	1995 m.	Kanadoje	Vidaus ir išorės atskaitomybės patikimumas
<b>ISO 31000</b>	Tarptautinė standartizacijos organizacija	2009 m.	Įvairiose valstybėse	Rizikos valdymas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis The Committee, 2012, UK Corporate, 2012, Chartered Accountants, 2012, The International, 2012

COSO modelyje vidaus kontrolė apibrėžiama kaip procesas, kuriam turi poveikį įmonės valdyba, vadovybė ir kitas personalas, kurio tikslas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad tikslai būtų pasiekti. Naudojant COSO modelį daug dėmesio skiriama finansinės atskaitomybės patikimumui. Cadbury modeliu vertinama kontrolės aplinka, rizikos identifikavimas, kontrolės prioritetai ir tikslai, kontrolės veiksmai, stebėseną ir korekciniai veiksmai. COSO ir Cadbury modeliai yra suskirstyti į penkias panašias sritis, kurios turi tik minimalius aiškinimo skirtumus. Dažnai šie modeliai netgi turi bendrą pavadinimą CRIME, kuris apima pagrindinius juose nurodomus vertinimo elementus: kontrolės veiksmus (angl. *control activity*), rizikas (angl. *risks*), informaciją (angl. *information*), stebėseną (angl. *monitoring*) ir aplinką (angl. *environment*). Pagrindiniai COSO ir Cadbury vidaus kontrolės vertinimo elementų aiškinimai pateikiami 6 lentelėje.

**6 lentelė. COSO ir Cadbury modelių vidaus kontrolės elementai**

<b>Vidaus kontrolės sritis</b>	<b>COSO modelis</b>	<b>Cadbury modelis</b>
Kontrolės aplinka	Atmosfera, kurioje žmonės vykdo veiklą ir savo kontrolės pareigas. Kontrolės aplinka yra kitų komponentų pagrindas	Vadovybė turi užtikrinti, kad visi darbuotojai žino kontrolės svarbą, kiekvienas darbuotojas turi ypatingą vaidmenį kontrolės sistemoje ir kiekvienas vaidmuo yra susijęs su kitais darbuotojais
Rizikos vertinimas	Vadovybė turi įvertinti riziką, kuri gali kilti siekiant konkrečių tikslų	Procesas, kuriuo metu vadovybė nustato verslo rizikas ir, įvertinusi turimus išteklius, numato prioritetinius kontrolės tikslus
Kontrolės veiksmai	Įgyvendinami tam, kad būtų užtikrintas nustatytų rizikų kontroliavimas	Detalios kryptys ir procedūros, kurių tikslas pasiekti įmonės kontrolės tikslus ir suteikti pakankamą užtikrinimą, kad vidaus kontrolės prioritetams yra skiriama pakankamai dėmesio
Informacija ir komunikacija	Tikslas – surinkti ir perduoti tinkamą informaciją visoje organizacijoje	
Stebėseną	Visas procesas yra stebimas ir keičiamas pagal pasikeitusias sąlygas	Stebėseną ir korekciniai veiksmai turi suteikti pakankamų įrodymų, kad finansinė kontrolės sistema praktiškai veikia. Stebėseną atliekama aukštesniu lygiu nei kasdieniai tikrinimai

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis The Committee, 2012, UK Corporate, 2012

Panašiai kaip COSO ir Cadbury modeliai, CoCo modelis yra skirtas siekti numatytų tikslų, ir vidaus kontrolė čia apibūdinama kaip organizacijos elementų visuma, kuria šių tikslų yra siekiama. CoCo modelis yra skirtas vidinės ir išorinės atskaitomybės patikimumui vertinti. CoCo modelį sudaro keturi pagrindiniai kriterijai:

1. Tikslai (tikslai turi būti nustatyti ir komunikuojami, reikšmingi vidaus ir išorės pavojai siekiant tikslų turi būti identifikuoti ir įvertinti, turi būti sukurta organizacijos tikslus įtvirtinanti vidaus politika ir planai, kad žmonės suprastų, ko iš jų tikimasi ir kokios yra jų veiklos



ribos, tikslai ir susiję planai turi turėti aiškius ir išmatuojamus veiklos tikslus ir rodiklius).

2. Atsidavimas (bendrų etinių vertybių, įskaitant sąžiningumo, skatinimas, žmogiškųjų išteklių politika turi būti suderinta su organizacijos etinėmis vertybėmis ir tikslais, labai aiškiai nustatyti įgaliojimai, atsakomybė ir atskaitomybė, puoselėjama abipusio pasitikėjimo aplinka).

3. Pajėgumai (žmonės turi turėti reikiamų žinių, įgūdžių ir priemonių, komunikacija turi užtikrinti organizacijos vertybes ir tikslų siekimą, turi būti užtikrintas pakankamas, tinkamas ir laiku informacijos perdavimas, skirtingų organizacijos padalinių sprendimai ir veiksmai turi būti koordinuojami, kontrolės veiksmai integruoti į organizacijos veiklą).

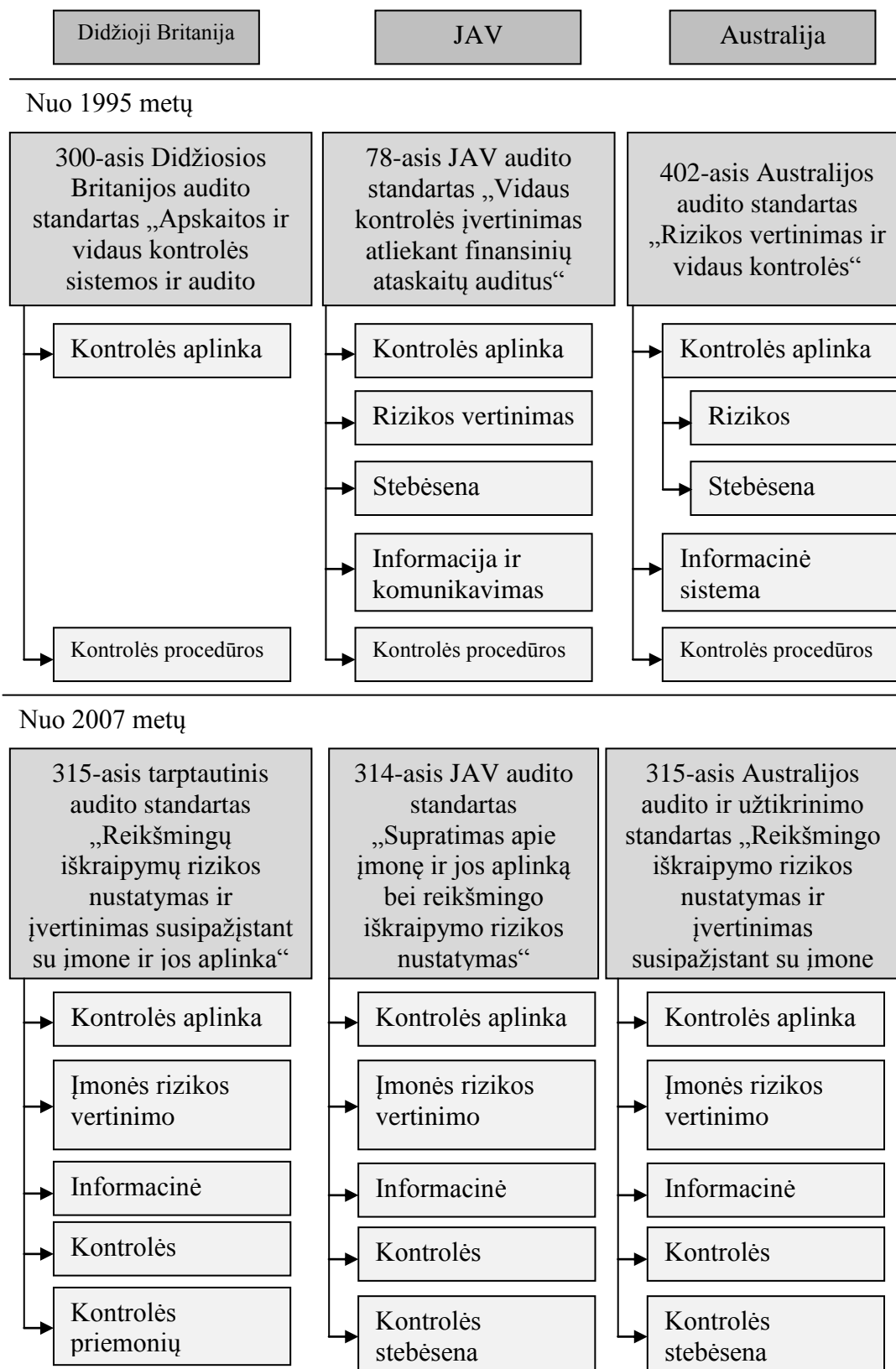
4. Stebėseną ir mokymasis (turi būti nuolat stebima aplinka, nes jos pasikeitimai gali reikalauti pervertinti organizacijos tikslus ar kontrolę, veikla turi būti vertinama remiantis planuose numatytais tikslais ir rodikliais, organizacijos tikslų prielaidos turi būti nuolat kritiškai peržiūrimos, informacijos poreikis ir susijusios informacinės sistemos peržiūrimi kiekvieną kartą, kai pasikeičia organizacijos tikslai arba nustatomi trūkumai ataskaitose, turi būti numatytos tolesnių veiksmų stebėsenos procedūros, vadovybė turi nuolat vertinti organizacijos kontrolės veiksmų efektyvumą ir apie šio vertinimo rezultatus informuoti visus atskaitingus asmenis).

Pastaruoju metu JAV plinta ISO 31000 naudojimas, kuris pateikia rizikos identifikavimo, analizavimo, vertinimo, valdymo, stebėsenos ir perdavimo pagrindą. Skirtingai nei COSO modelis, ISO 31000 yra standartas, pritaikytas tiesiogiai naudoti praktikoje. Standartas yra suderintas su COSO modeliu, jį būtų galima laikyti naujesne COSO modelio versija, kuri apima rizikos valdymo požiūrius tarptautiniu mastu. ISO yra praktiškesnis, mažiau orientuotas į teoriją, jame pateikiama daugiau praktinių detalių. Didžiausias skirtumas tarp ISO 31000 ir COSO modelio – rizikos apibrėžimas. ISO rizika apibrėžiama kaip netikrumas dėl tikslų. Dėl šios priežasties ISO 31000 labiau

koncentruotas į netikrumo padarinius ir siūlo daugiau požiūrių į riziką nei COSO modelis. COSO įmonės rizikos valdymo modelis apibrėžia riziką kaip galimybę, kad įvyks tam tikras įvykis, kuris gali turėti neigiamą poveikį siekiant tikslų, todėl šis apibrėžimas yra labiau orientuotas į pačius įvykius, o ne jų padarinius. Tačiau reikia pabrėžti, kad ISO 31000 negali būti laikomas atskiru vidaus kontrolės vertinimo modeliu, o tik COSO modelio atšaka, todėl atskirai jo taikymo analizavimas pridėtinės vertės nesuteikia.

Išanalizavus pagrindinius vidaus kontrolės vertinimo įrankių veikimo principus identifikuota, kad COSO ir Cadbury modelių elementai itin panašūs, todėl jie net gali būti laikomi visiškai atskirais modeliais, ISO 31000 – tai taip pat tik šių modelių modifikacija, kuri savarankiškai neegzistuoja. Nustatyta, kad iš esmės nuo šios grupės skiriasi tik CoCo modelis. Tiek jis, tiek bet kuri COSO modelio variacijų gali būti taikomi tiek įmonės vadovybės, tiek išorės ar vidaus auditorių, tiek kitų institucijų, vertinančių įmonių vidaus kontrolę.

Siekiant iširti, ar atliekant finansinių ataskaitų auditą yra naudojami šie modeliai ir kurie iš jų naudojami, buvo peržiūrėti kuriami ir naudojami audito standartai, kuriais privalo vadovautis auditoriai vertindami vidaus kontrolę, kai atlieka finansinių ataskaitų auditą. Peržiūrėta pagrindinių apskaitos profesiją kuriančių valstybių audito standartų raida nuo tada, kai buvo sukurti pagrindiniai modeliai – COSO ir CoCo. Tokia analizė padeda įvertinti, ar ir koku mastu standartų kūrėjai atsižvelgė į modelių atsiradimą. Kitas analizuotas laikotarpis – tai metas po „Enron“ skandalo, kai buvo peržiūrėti ir atnaujinti pagrindinių valstybių standartai, kurie turėjo prisidėti prie kelio panašiams atvejams užkirtimo. Skirtingų profesinių organizacijų skirtingose valstybėse leidžiamų audito standartų raida pateikiama 2 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis SAS 300, 1995, SAS 78, 1998, AUS 402, 1996, Tarptautiniai audito, 2009, AICPA, 2007, ASA, 2014.

**2 pav. Audito standartų, skirtų vidaus kontrolei vertinti, raidos palyginimas**

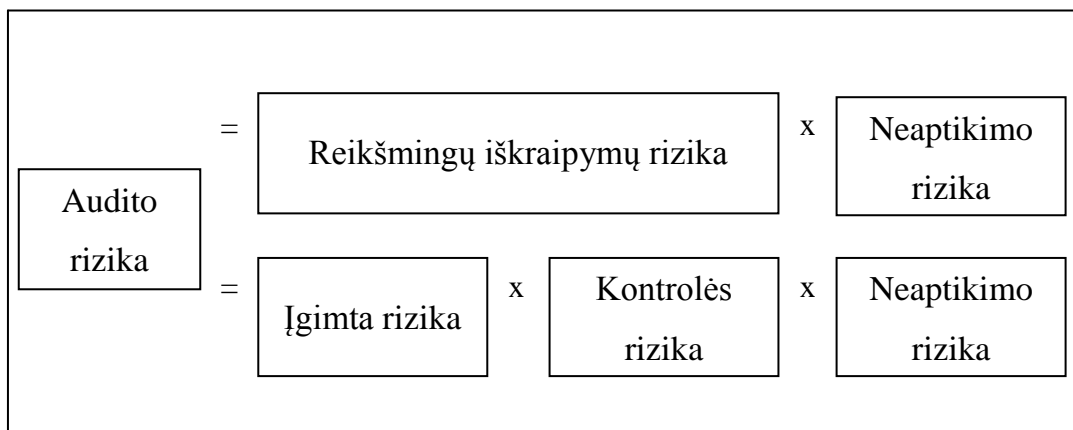
Atlikus vidaus kontrolės modelių ir audito standartų analizę identifiukuota, kad ne visuose iki 1997 metų galiojusiuose standartuose atsispindėjo COSO modelio elementai (Didžioji Britanija) arba jie atsispindėjo ne visai tiksliai (Kanada), tačiau naujausiose ir dabar galiojančiose standartų versijose iš esmės naudojami COSO modelio vidaus kontrolės elementai. Kitaip nei Didžiojoje Britanijoje ar Australijoje, JAV jau nuo 1998 metų galiojusiuose audito standartuose buvo naudojami COSO modelio elementai. Tai gali būti aiškinama tuo, kad COSO modelis, kurio pirmasis variantas buvo sukurtas 1992 metais, būtent ir buvo sukurtas didžiausių JAV profesinių organizacijų, kurios jį integravo ir į audito standartų nuostatas.

Nepaisant ankstesnio ar vėlesnio COSO modelio integravimo į profesinius audito standartus, nė viename iš standartų modelis nebuvo specializuotas ir pritaikytas auditui. Standartuose atkartojamos tos pačios nuostatos, kurios pateikiamos ir visoms kitoms vidaus kontrole suinteresuotoms šalims, todėl integruoti vidaus kontrolės sistemos vertinimą į finansinių ataskaitų audito atlikimą tenka pačiam auditoriui. Atlikti tyrimai (*Lemon, 2000, Dirsmith 1991, McConnell, Sweiger, 2007*) rodo, kad audito įmonės naudoja skirtingus metodus šiai integracijai: vienos audito įmonės naudoja itin struktūrizuotą požiūrį, kitos taiko vertinamąjį požiūrį.

Taigi nėra bendro požiūrio į vidaus kontrolės vertinimą atliekant finansinių ataskaitų auditą. Pastaruoju metu kilę audituotų įmonių žlugimo skandalai rodo, kad auditorių bendruomenė vis dar negali užtikrinti patikimų duomenų visuomenei pateikimo. Iš dalies tai lemia skirtingas auditorių požiūris į tam tikrų elementų vertinimą. Bendras vidaus kontrolės sistemos vertinimas ir kontrolės rizikos vertinimas, užtikrinantys vienesnių audito rezultatų pateikimą audito metu, nėra užtikrintas. Tolesnės analizės metu turi būti tiriama, kaip naudojant COSO (ar kitą) vidaus kontrolės vertinimo modelį užtikrinti, kad būtų gaunami patikimi rezultatai, nes 2008 metais prasidėjusi krizė parodė, kad audito patikimumas vis dar nėra pakankamai didelis, o auditorių profesinis skepticizmas visais atvejais nėra pakankamas. Pabrėžtina ir tai, kad po 2001 metų „Enron“ bankroto audito bendruomenės beveik visame

pasaulyje ėmėsi peržiūrėti audito standartus, juos tobulinti ir pritaikyti, o po 2008 metų krizės apie tokius veiksmus nėra kalbama. Visi bendrai sutaria, kad įmonių veikla kuo toliau, tuo labiau sudėtingėja, todėl didesni reikalavimai turi būti keliami ne tik įmonių vidaus kontrolės sistemoms, bet ir šių sistemų vertinimui, kurį atlieka auditoriai.

Kontrolės rizika yra viena iš rizikų, kuri turi būti įvertinta siekiant įvertinti bendrą audito riziką. Metodų, kuriuose būtų nagrinėjamas tik kontrolės rizikos vertinimas, nėra, todėl analizuojamas bendros audito rizikos vertinimas, kuris apima ir kontrolės rizikos vertinimą. Kaip išanalizuota 1.1 skyriuje, audito rizikai vertinti dauguma autorių siūlo naudoti klasikinę audito rizikos formulę, kuria pagrįstas audito rizikos skaičiavimas pateikiamas 4 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

### 3 pav. Audito rizikos skaičiavimas

Reikšmingų iškraipymų rizika<sup>1</sup> – tai rizika, kurios auditorius negali paveikti, o gali tik įvertinti, audito rizika – bendra auditoriui priimtina rizika, todėl pateikta formulė yra taikoma siekiant apskaičiuoti neaptikimo riziką (Knechel, 2007). Pavyzdžiui, auditoriui priimtina audito rizika yra 5 proc.,

<sup>1</sup> 1.1 skyriuje buvo įrodyta, kad šiais laikais įgimtos rizikos, kuri yra reikšmingo iškraipymo rizikos sudedamoji dalis, vertinti nereikia, tačiau visi darbai, kuriuose analizuojamas audito rizikos formulės taikymas, apima įgimtą riziką, todėl, siekiant iširti autorių vertinimus, įgimta rizika šioje analizėje nėra eliminuojama.

atliekant auditą buvo nustatyta, kad įgimta rizika yra 60 proc., o kontrolės rizika yra 50 proc., tada neaptikimo rizika apskaičiuojama:

1.  $0,05 = 0,6 \times 0,5 \times \text{Neaptikimo rizika}$ .
2.  $\text{Neaptikimo rizika} = 0,05 / (0,6 \times 0,5)$ .
3.  $\text{Neaptikimo rizika} = 0,167$ , t. y. 16,7 proc.

Remdamiesi šia formule ir siekdami norimo neaptikimo rizikos lygio, auditoriai gali keisti savo atliekamų procedūrų pobūdį (tipą), atlikimo laiką ir apimtį (*Louwers ir kiti, 2013*). Procedūrų pobūdis – tai procedūrų rūšis, kurią gali pasirinkti auditorius, siekdamas patikrinti tam tikrą sritį. Pavyzdžiui, vadovybės apklausa nebus tokia efektyvi kaip patvirtinimo iš trečiosios šalies gavimas, ir pan. Atlikimo laikas – tai laikas, kada atliekamos procedūros. Siekiant kuo anksčiau baigti auditą, dažniausiai auditorius turi atlikti audito procedūras dar nepasibaigus finansiniams metams, už kuriuos jis pasisakys. Tokiais atvejais, kuo procedūros atliekamos anksčiau finansinių metų pabaigos, tuo jos efektyvesnės. Pavyzdžiui, jei auditorius nori gauti patvirtinimų iš įmonės tiekėjų dėl atsiskaitymo likučių, tai patvirtinimai, gauti finansiniams metams pasibaigus, bus patikimesni nei tie, kurie gauti metų viduryje, nes reikšmingų iškraipymų galėjo atsirasti nuo patvirtinimo gavimo iki metų pabaigos. Apimtis – atliekamų procedūrų kiekis. Kuo daugiau procedūrų auditorius atlieka, tuo daugiau įrodymų jis turi. Toks audito rizikos formulės panaudojimas parenkant detalių testų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį galimas, nes tarp reikšmingų iškraipymų rizikos ir neaptikimo rizikos yra atvirkštinis ryšys, t. y. siekiant išlaikyti tą patį rizikos lygį, kuo didesnė reikšmingų iškraipymų rizika, tuo mažesnė neaptikimo rizika yra priimtina (*Arens, Loebbecke, 1996*). Toks ryšys paaiškinamas ir praktiškai – kuo sritis rizikingesnė ir kuo prastesnė įmonės vidaus kontrolės sistema toje srityje, tuo daugiau savarankiškų procedūrų turi atlikti auditorius, kad įsitikintų, jog nėra reikšmingų iškraipymų. Audito rizikos formulės logika atspindi audito rizikos koncepciją, praktiškai ją panaudoti nėra įmanoma, nes nėra sukurta jokių metodų, kaip reikėtų nustatyti įgimtos ir kontrolės rizikos lygį. Nepaisant to visuose analizuotuose profesiniuose audito standartuose (*AICPA, 2007*;

Tarptautiniai audito, 2009; ASA, 2014) šis vertinimas yra naudojamas apskaičiuojant rizikas ir su jomis susijusius atrankos dydžius. Tai reiškia, kad audito atranka atliekama ir savarankiško testavimo apimtis yra nustatoma pasitikint auditoriaus profesiniu reikšmingų iškraipymų rizikos vertinimu, kuris gali paskatinti skirtingą rezultatų interpretavimą, jų vertinimą ir pateikimą, o tai lemia, kad pareiškiami netinkamų auditoriaus nuomonių apie finansinę atskaitomybę.

Aiškių metodų, kaip įvertinti reikšmingų iškraipymų riziką, nėra, todėl vertinimas dažniausiai yra pagrįstas ne kiekybiniais įverčiais, kurie pateikiami audito rizikos formulėje, o kokybiniais apibūdinimais. Literatūroje yra pasiūlyta (Mackevičius, 2001; Louwers ir kiti, 2013; Cosserat, Rodda, 2009), kaip kokybinio požiūriu reikėtų sieti neaptikimo ir reikšmingų iškraipymų riziką. Ši kokybinė praktikoje naudojamų skaitinių rizikos įverčių sąsaja pateikiama 7 lentelėje.

**7 lentelė. Neaptikimo rizikos priklausomybė nuo reikšmingų iškraipymų rizikos**

Skaičiuota, kai audito rizika 5 proc.			Kontrolės rizika					
			Didelė		Vidutinė		Maža	
			0,81-1,00		0,61-0,80		0,40-0,60	
Įgimta rizika	Didelė	<b>0,81-1,00</b>	Maža neaptikimo rizika	0,05-0,08	Maža - vidutinė neaptikimo rizika	0,06-0,10	Vidutinė neaptikimo rizika	0,08-0,15
	Vidutinė	<b>0,61-0,80</b>	Maža - vidutinė neaptikimo rizika	0,06-0,10	Vidutinė neaptikimo rizika	0,08-0,15	Vidutinė - didelė neaptikimo rizika	0,10-0,20
	Maža	<b>0,40-0,60</b>	Vidutinė neaptikimo rizika	0,08-0,15	Vidutinė - didelė neaptikimo rizika	0,10-0,20	Didelė neaptikimo rizika	0,14-0,31

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Mackevičius, 2001; Cosserat, Rodda, 2009; Louwers ir kiti, 2013

Paveiksle nurodytas audito rizikos elementų ryšys nusako, kaip gali būti apskaičiuojama neaptikimo rizika, kai kontrolės ir įgimta rizika yra tam tikro lygio, tačiau neatsako į klausimus, kaip nustatyti, kad įgimta ar kontrolės rizika yra tam tikro lygio ir ar matematiškai proporcingai parinkti rizikos lygiai yra tinkamiausias metodas vertinti reikšmingų iškraipymų riziką. Iš audito rizikos formulės eliminavus įgimtą riziką (žr. 1.1 skyrių), vienintelis įvertis, kuris negali būti objektyviai įvertintas, tačiau kurio vertinimas turi tiesioginį poveikį tolesnei audito eigai, yra kontrolės rizika. Nuo kontrolės rizikos įvertinimo priklauso reikalingų įrodymų kiekis. Auditorius, atlikdamas auditą, gali pasirinkti daugelį parametrų – reikšmingumą, patikimumą, rizikos lygį, tačiau objektyviai ir neginčijamai nustatyti kontrolės rizikos lygio neįmanoma. Šį įvertinimą kiekvienas auditorius remia savo profesiniu sprendimu, todėl nėra užtikrinamas skirtingų auditorių ir audito įmonių atliekamų vidaus kontrolės vertinimų rezultatų homogeniškumas, o jis yra būtinas siekiant patikimų ir tinkamų audito rezultatų.

Siekiant įvertinti kontrolės riziką, reikia modelio ar principo, kuriuo remiantis būtų galima kontrolės rizikai objektyviai priskirti tam tikrą įvertį. Šiuo metu vienintelis objektyvus įvertis, kurį galima naudoti, tai kontrolės rizikos vertinimas kaip maksimalios (100 proc.). Toks vertinimas gali būti pasirenkamas tuo atveju, kai auditorius nevertina vidaus kontrolės, tačiau galimybė to nedaryti yra tik teorinė (žr. 1.2 skyrių). Taigi kontrolės rizika turi būti vertinama, o skyrus šiam vertinimui išteklių, kiekvienas auditorius, kuris nori atlikti auditą efektyviai, norėtų šios rizikos įvertį sumažinti. Tais atvejais, kai šią riziką norima sumažinti, reikia suprasti, kokia vidaus kontrolės sistema veikia įmonėje, įvertinti, kaip ši sistema turėtų veikti, ir įsitikinti, kad sistema iš tikrųjų veikia (*Arens ir kiti, 2012*). Siekiant įgyvendinti šį žingsnį gali būti naudojamas COSO ar kitas vidaus kontrolės vertinimo modelis, tačiau aiškumo dėl kokybinių vertinimų nė vienas iš šių modelių nepateikia, todėl vis dar lieka neaišku, kaip reikėtų objektyviai įvertinti, koks kontrolės rizikos dydis procentine išraiška yra konkrečioje įmonėje.



Taigi metodų, kaip kiekybiškai turėtų būti vertinama kontrolės rizika, nėra. Tarptautiniuose audito standartuose, kitų valstybių standartuose siūloma vertinimui naudoti COSO modelio elementus. Tarptautiniuose audito standartuose papildomai pateikiama nuorodų, į ką reikėtų atkreipti dėmesį atliekant kiekvieno elemento vertinimą, tačiau kaip reikėtų apibendrinti atlikto vertinimo rezultatus, lieka neaišku. Dažniausiai kontrolės rizikai vertinti naudojami trys požymiai: „didelė“, „vidutinė“ ir „maža“, tačiau kaip kuris nors iš šių požymių yra parenkamas, nėra aišku. Reikalinga sistema, kuri užtikrins aiškesnį ir tiesiogiai su auditoriaus surinktais įrodymais susijusį vertinimą. Siekiant sukurti tokią vidaus kontrolės vertinimo sistemą, darbe buvo parengtos kontrolės rizikos vertinimo prielaidos. Šios prielaidos yra rizikos vertinimo pagrindas ir neatsižvelgiant į kitus vėliau atliekamus vertinimus, negali kisti:

1. Auditorius, norėdamas sumažinti kontrolės riziką, privalo tai pagrįsti atliktu vertinimu. Jei dėl kontrolės rizikos įvertinimo nebuvo atlikta jokio darbo, ji negali būti vertinama kitaip nei 100 procentų. Ši prielaida reikalauja, kad kiekvienas vertinimas būtų pagrįstas atliktu darbu.
2. Net ir efektyviausia vidaus kontrolės sistema negali būti visiškai patikima, t. y. kontrolės rizika niekada negali būti vertinama kaip neegzistuojanti. Praktiškai negali būti tokio atvejo, kai kontrolės rizika yra vertinama 0 proc., t. y. kad ir kokia gera būtų vidaus kontrolės sistema, ji turi įgimtų apribojimų, o auditorius turi tą įvertinti ir padidinti kontrolės riziką.
3. Kontrolės rizika negali būti mažesnė už bendrą audito riziką. Buvo nustatyta, kad audito riziką sudaro kontrolės, neaptikimo ir atrankos rizikos. Pastarosios dvi – tai auditoriaus rizikos, kurias jis gali sumažinti savo atliekamu darbu, o kontrolės rizika auditoriaus gali būti tik įvertinta, bet ne pakeista. Jei auditorius įvertins, kad kontrolės rizika yra mažesnė už audito riziką, jam pačiam nereikės atlikti jokių savarankiškų procedūrų, nes įmonės vidaus kontrolės sistema suteiks pakankamą

finansinių ataskaitų tinkamo parengimo garantiją. Mokslinėje literatūroje ir praktikoje buvo įrodyta audito nauda (*Power, 1999*), todėl kuriant modelį vadovaujamosi prielaida, kad kontrolės rizika negali būti mažesnė už audito riziką.

Visos trys prielaidos yra susijusios su procentiniais kontrolės rizikos įverčiais. Prielaidos apibrėžia, kad mažiausias kontrolės rizikos įvertis turi būti didesnis už bendrą audito rizikos įvertį, o didžiausias gali būti lygus 100 procentų. Šie du procentiniai įverčiai yra vieninteliai, kuriuos objektyviai galima pagrįsti. Kitų įverčių parinkimas yra subjektyvus, lieka neatsakyta į tokius klausimus: kiek darbo turi atlikti auditorius, kad kontrolės rizikos vertinimas būtų sumažintas bent vienu procentiniu punktu, kokia mažiausia kontrolės rizika gali būti taikoma skaičiuojant audito riziką; kokie yra kontrolės rizikos vertinimo lygiai, kaip parinkti vienokį ar kitokį įvertinimo procentą. Siekiant užtikrinti vienodą kontrolės rizikos vertinimą turi būti sukurta sistema, kuri leistų auditoriams objektyviai įvertinti kontrolės riziką.

### **1.5. Kontrolės rizikos ir verslo rizikos ryšio analizė**

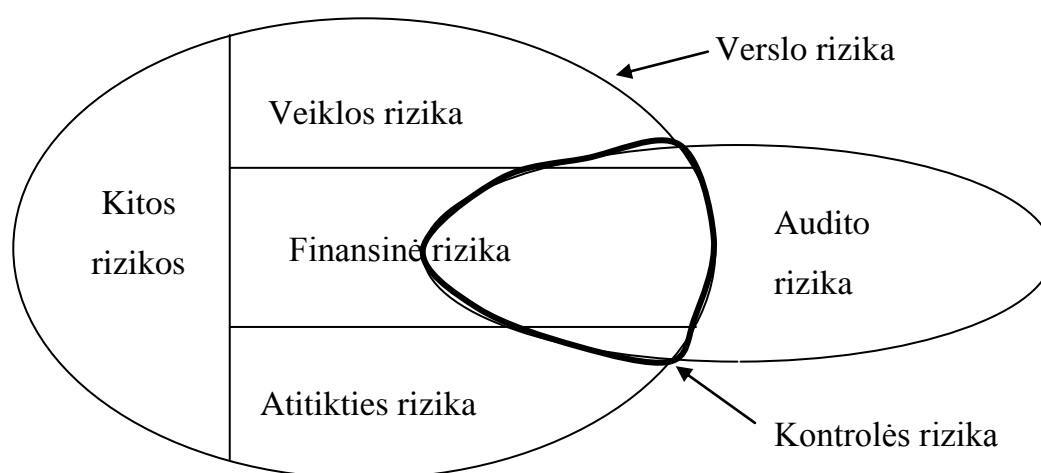
Kontrolės rizikos vertinimas yra neatsiejamas nuo įmonės vidaus kontrolės vertinimo. Šios rizikos dydis tiesiogiai priklauso nuo to, kokia vidaus kontrolės sistema įdiegta įmonėje ir kaip valdomos visos su ja susijusios rizikos. Tačiau įmonės kuria vidaus kontrolės sistemas ne tam, kad auditoriai galėtų įvertinti kontrolės riziką. Efektyvios vidaus kontrolės įdiegimas, palaikymas ir priežiūra šiuolaikinėmis ekonomikos sąlygomis sudaro prielaidas pasiekti konkurencinį pranašumą prieš kitas įmones. Vidaus kontrolės sąvoka dažnai ir plačiai vartojama audito moksliniame ir praktiniame pasaulyje. Prinstono universiteto žodyne (*Princeton, 2006*) vidaus kontrolė apibūdinama kaip apskaitos procedūra ar sistema, sukurta tam, kad skatintų efektyvumą ir užtikrintų politikos įgyvendinimą arba apsaugotų išteklius, padėtų išvengti sukčiavimo, klaidų ir pan. Šis sąvokos paaiškinimas padeda susidaryti įspūdį, kas yra vidaus kontrolė, tačiau apibrėžime sąvokos aiškinamos skirtingai:

vidaus kontrolė – tai arba procedūra, arba sistema, vidaus kontrolės tikslas – arba įgyvendinti politiką, arba apsaugoti išteklius. Tarptautiniuose audito standartuose pateikiamas toks vidaus kontrolės apibrėžimas (*Tarptautiniai audito, 2009*): vidaus kontrolė – už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų suplanuotos, įdiegtos ir taikomos procedūros, skirtos tam, kad būtų pakankamai užtikrinama, jog bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės patikimumo, veiklos efektyvumo ir veiksmingumo, taikomų įstatymų ir teisės aktų laikymosi tikslai. Lietuvos ir užsienio autorių bei pasaulyje pripažintuose vidaus kontrolės vertinimo modeliuose naudojami vidaus kontrolės apibrėžimai pateikiami 1 priede.

Išanalizavus skirtingus vidaus kontrolės apibrėžimus identifikuota, kad vidaus kontrolės sąvoka pabrėžia du skirtingus sistemos reikšmės aspektus. Pirmasis aspektas – tai vidaus kontrolės svarba įmonei: vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir palaikymas yra būdas išvengti klaidų ir apsaugoti turtą. Antrasis aspektas – vidaus kontrolės svarba auditoriams, kurie audito metu, jeigu audituojamos įmonės vidaus kontrolės sistema yra gera, gali surinkti mažiau įrodymų, daryti mažiau testų, mažiau rizikuoti (*Mackevičius, 2005*). Mažesnio rizikos lygio vertinant vidaus kontrolę sąvoka neatsiejama nuo kontrolės rizikos sąvokos. Kontrolės rizikos apibrėžimai pateikiami 2 priede.

Dauguma analizuotų autorių apibūdina kontrolės riziką kaip riziką, kad įmonėje bus sukurta netinkama vidaus kontrolės sistema arba ši sistema netinkamai veiks, tačiau nė vienas iš analizuotų autorių nenurodo, kaip reikėtų vidaus kontrolės vertinimą panaudoti nustatant kontrolės rizikos lygį, t.y. kaip vidaus kontrolės vertinimo rezultatai turi būti integruojami į bendrą audito atlikimą ir jo rezultatų vertinimą. Nepateikus šio ryšio vidaus kontrolės vertinimo rezultatai negali būti lengvai integruojami į bendrą audito rezultatų vertinimą, todėl negali būti užtikrinta, kad šie rezultatai tinkamai atspindimi bendruose audito rezultatuose (*Blokdišk, 2004*). Vidaus kontrolės sistema yra kuriama įmonės ir visų pirma tarnauja jos, o ne audito tikslams. Kontrolės rizika yra tik auditoriui aktuali sąvoka, kuri taikoma vertinant įmonės vidaus kontrolę, todėl, siekiant apibrėžti kontrolės rizikos ir vidaus kontrolės ryšį,

reikia palyginti vidaus kontrolės reikšmės įmonėms ir auditoriams aspektus. Įmonės kuria vidaus kontrolės sistemas, kad galėtų valdyti savo verslo riziką (Coenen, 2007). Verslo rizika – tai rizika, kylanti dėl svarbių aplinkybių, įvykių, sąlygų, veikslių ar neveikimo, galinčių padaryti neigiamą įtaką įmonės galimybėms pasiekti savo tikslus ir įgyvendinti strategiją, arba kylanti dėl nustatytų netinkamų tikslų ir strategijų (Tarptautiniai audito, 2009). Audito rizika – tai rizika, kad auditorius gali pareikšti netinkamą nuomonę apie finansinę atskaitomybę. Audito rizika neapima tų įmonės veiklos sričių, kurios nėra susijusios su finansinės atskaitomybės rengimu, o verslo rizika neapima audito rizikos aspektų, susijusių su netinkamu auditoriaus darbo atlikimu. Verslo rizikos ir audito rizikos ryšio analizė pateikiama 4 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

**4 pav. Verslo ir audito rizikos ryšys**

Šiame paveiksle pavaizduota, kad verslo rizika apima ir tris rizikas, kurios aktualios auditoriui:

- veiklos rizika – tai rizika, kad įmonei nepasiseks jos vykdomoje veikloje (pavyzdžiui, pasitrauks pagrindinis tiekėjas, itin sustiprės konkurentai ir kt.);
- finansinė rizika – tai rizika, kad įmonės finansai bus netinkamai tvarkomi ar apskaitomi (pavyzdžiui, netinkamai įvertintos įmonės

turimos atsargos, klaidos perkeliant duomenis iš vienos informacijos sistemos į kitą ir kt.);

- atitikties rizika – tai rizika, kad įmonės veikla neatitiks jai keliamų reikalavimų (dažniausiai tai teisės aktų reikalavimai, neatitiktis kuriems gali lemti finansinius padarinius (pavyzdžiui, baudas už aplinkos teršimą), tačiau ši rizika gali apimti ir vietos gyventojų ar įmonės klientų pagrįstus reikalavimus).

Nesėkmė bet kurioje iš šių trijų sričių gali lemti netinkamos finansinės informacijos parengimą ar nevisišką jos atskleidimą, todėl turi būti įvertintos audito metu (*Curtis, Turley, 2007*). Paveiksle taip pat pavaizduota, kad audito rizika visiškai neapima veiklos, finansinės ir atitikties rizikos, nes kiekvienoje iš jų yra elementų, kurie atliekamam auditui neaktualūs. Pavyzdžiui, dalį finansinės rizikos sudaro rizika, kad netinkamai rengiami ir tvarkomi valdymo apskaitos duomenys, tačiau auditorius, atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, neturi vertinti valdymo apskaitos duomenų patikimumo. Dėl šios priežasties ne visa įmonės veiklos, finansinė ar atitikties rizika yra tapati audito rizikai. Kaip jau minėta, yra audito rizikos dalis, kuri nėra susijusi įmonės verslo rizika, o apima auditoriaus atliekamo darbo kokybę – procedūrų apimtį, gylį, paties auditoriaus žinias, patirtį, profesinį pasirėngimą, taip pat yra susijusi ir su audito profesijos pasiekta raida – sukurtais tikrinimo metodais, atrankos būdais ir pan. Taigi, atlikdamas auditą, auditorius turi skirti dėmesio tai verslo rizikos daliai, kuri aktuali vertinant audito riziką.

Apibendrinant verslo ir audito rizikos ryšį įrodyta, kad vidaus kontrolės sistemą įmonės kuria verslo rizikai valdyti, t. y. vidaus kontrolės sistema kuriama ne tik užtikrinti tinkamą finansinių ataskaitų parengimą, bet ir kitiems tikslams, tai lemia, kad ne visa vidaus kontrolės sistema ir ne visa verslo rizika yra aktuali auditoriui vertinant audito riziką. Darbe išanalizuota, kad audito rizika susideda iš kontrolės rizikos, neaptikimo rizikos ir atrankos rizikų (žr. 1.1 skyrių). Neaptikimo rizika – tai rizika, kad auditorius nepastebės trūkumo. Atrankos rizika – tai rizika, kad auditorius atliks netinkamą atranką. Tiek neaptikimo, tiek atrankos rizika priklauso nuo auditoriaus, jo profesionalumo ir

atliekamo darbo kokybės, o ne nuo įmonės, kurios auditas yra atliekamas, todėl daroma išvada, kad neaptikimo rizika ir atrankos rizika yra audito, tačiau nėra verslo rizikos. Vienintelė rizika, kuri yra ir audito, ir verslo – tai kontrolės rizika, todėl auditui atlikti aktuali ta įmonės vidaus kontrolės sistemos dalis, kuri užtikrina, kad įmonės sukurtos ir taikomos prevencinės, korekcinės ir aptikimo procedūros suteiktų pakankamą garantiją, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų iškraipymų. Toks vidaus kontrolės sistemos dalies išskyrimas aiškiai nurodo, koks yra audito metu atliekamo vidaus kontrolės vertinimo tikslas ir į ką turėtų orientuotis auditorius siekdamas šio tikslo.

## 2. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO MODELIO KŪRIMO PRIELAIDOS

### 2.1. Kontrolės rizikos vertinimo modelio poreikio tyrimas

Siekiant išsiaiškinti kontrolės rizikos vertinimo problemos praktinį aktualumą ir ištirti kuriamo modelio naudojimo galimybes, buvo atliktas kontrolės rizikos vertinimo modelio 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 Lietuvos Respublikos 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 Lietuvoje veikia 171 audito įmonė, jose dirba 257 atestuoti auditoriai (*Lietuvos auditorių, 2014b*). Visumos elementai tyrimui buvo pasirinkti vykdant tikimybinę atsitiktinę atranką, kai visi audito įmonėse dirbantys atestuoti auditoriai turėjo vienodas galimybes patekti į atranką, neatsižvelgiant į jų savybes ar skirtumus (*Čekanavičius, Murauskas, 2000*). Remiantis šiuo visumos 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*):

$$n_{min} = \frac{z_{\alpha}^2 N p (1 - p)}{(\Delta p)^2 (N - 1) + z_{\alpha}^2 p (1 - p)}$$

čia:

- $N$  – visumos dydis; tiriami 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; tariama, kad tyrimo rezultatus gausime su 95 proc. tikimybe, tokiu atveju normaliojo skirstinio koeficientas yra 1,96.

Visus pasirinktus dydžius surašius į formulę buvo gauta, kad  $n_{min}$  yra 70, t. y. norint rezultatus gauti su 95 proc. tikimybe ir 10 proc. paklaida, duomenys turi būti surinkti iš mažiausiai 70 atestuotų auditorių. Pasirenkant duomenų rinkimo metodą įvertinta, kad apklausa, palyginti su kitais duomenų rinkimo metodais, pasižymi gana dideliu patikimumu (*Kardelis, 2002*). Nuspręsta, kad didžiausias efektyvumas ir respondentų anonimiškumas bus pasiektas apklausos anketą respondentams išsiunčiant elektroniniu paštu. Šis būdas taip pat sumažina reikiamo laiko skyrimą ir užtikrina didelį duomenų patikimumą.

Tyrimui naudotą anketą (žr. 3 priedą) sudaro keturios dalys:

1. Įvadinė dalis, kurioje nurodyta, kas organizuoja anketinę apklausą, paaiškintas tyrimo tikslas, išdėstyta, kur bus naudojami apklausos rezultatai, išryškinta apklausos svarba, užtikrintas surinktų duomenų anonimiškumas, paaiškintos taisyklės, kaip užpildyti anketą ir ją gražinti.
2. Egzistuojančios praktikos tyrimo dalis, kurioje išdėstyti klausimai, tiriantys esamą auditorių praktiką, pagrindinius jos trūkumus ir poreikį tobulinti šią praktiką.
3. Pagrindinė dalis, kurioje pateikti sukurto modelio pritaikymo klausimai, patikrintos pagrindinės modelio sukūrimo prielaidos ir galimas jo praktinis veikimas.



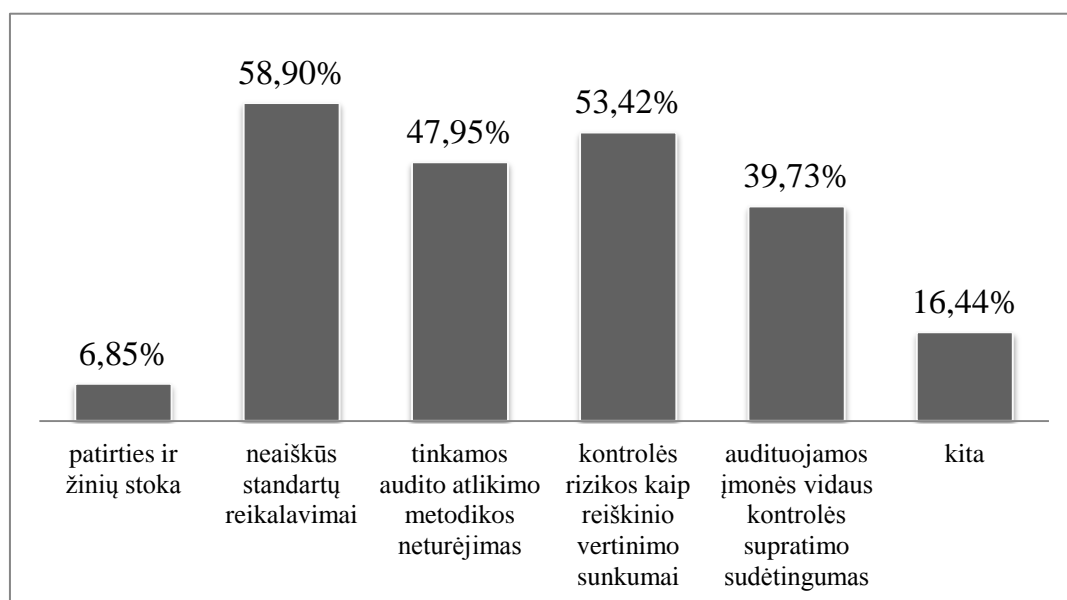
4. Demografinė dalis, kuri apima klausimus apie apklausiamo auditoriaus darbo patirtį, audito įmonę, kurioje jis dirba, atliekamų per metus auditų skaičių.

2015 metų kovo mėnesį buvo išplatinta 120 anketų, 73 anketos gražintos. Atsakymo lygis apskaičiuojamas kaip atsakusių respondentų skaičiaus ir visų pasirinktų respondentų skaičiaus santykis (*Čekanavičius, Murauskas, 2004*), jis 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.

Apdorojant surinktus duomenis buvo naudojami kiekybiniai ir kokybiniai metodai. Kokybiniai metodai – tai analizė, sintezė, abstrahavimas, indukcija, dedukcija, sisteminimas ir klasifikavimas, kurie padeda išsiaiškinti dėsningus priežastinius reiškinių ryšius (*Kardelis, 2002*). Kokybinė surinktos informacijos analizė grindžiama teoretizavimu, individualia tyrėjo patirtimi, sugebėjimu įsigilinti į pakankamai didelius informacijos srautus, surasti juose tai, kas esmingiausia, ir interpretuoti (*Luobikienė, 2002*). Kiekybinei duomenų analizei panaudoti aprašomosios statistikos, kuri pagrįsta statistiniu dažnumu, pavyzdžiui, procentų apskaičiavimu, grafiniu duomenų vaizdavimu. Statistiniai duomenys apibendrinti pasitelkus statistinių išvadų teoriją, apie imtį gautos išvados panaudotos apibūdinant visumą.

Nagrinėjant surinktus duomenis nustatyta, kad 93,15 proc. apklaustų auditorių turi didesnę nei trejų metų auditoriaus darbo patirtį, o šioje dalyje 56,16 proc. sudaro auditoriai, kurie turi didesnę nei 10 metų auditoriaus darbo patirtį. Tai rodo, kad apklausoje dalyvavo didelę audito patirtį turintys auditoriai. Analizuojant atliekamų per metus auditų skaičių nustatyta, kad 75,34 proc. tirtų auditorių atlieka daugiau kaip 20 auditų per metus, o iki 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. teigė, kad kartais, o 65,75 proc. tirtų auditorių nurodė, kad kiekvieno finansinio audito metu vertina kontrolės riziką. Nepaisant to, kad dauguma auditorių supranta kontrolės rizikos vertinimo poreikį ir vertina ją auditų metu, nebuvo nė vieno respondento, kuris nurodytų, kad vertindamas šią riziką nesusiduria su sunkumais: 86,30 proc. respondentų teigė su sunkumais vertindami kontrolės riziką susiduriantys visada, o likusieji – kartais. Šie tyrimo duomenys patvirtina ir kitų panašių tyrimų (*Jodelienė, 2010, Eimanavičiūtė, Kustienė, 2014*) rezultatus, kad Lietuvos auditoriai, vertindami audito riziką, susiduria su įvairiomis problemomis. Tai rodo, kad, 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 (žr. 5 pav.).



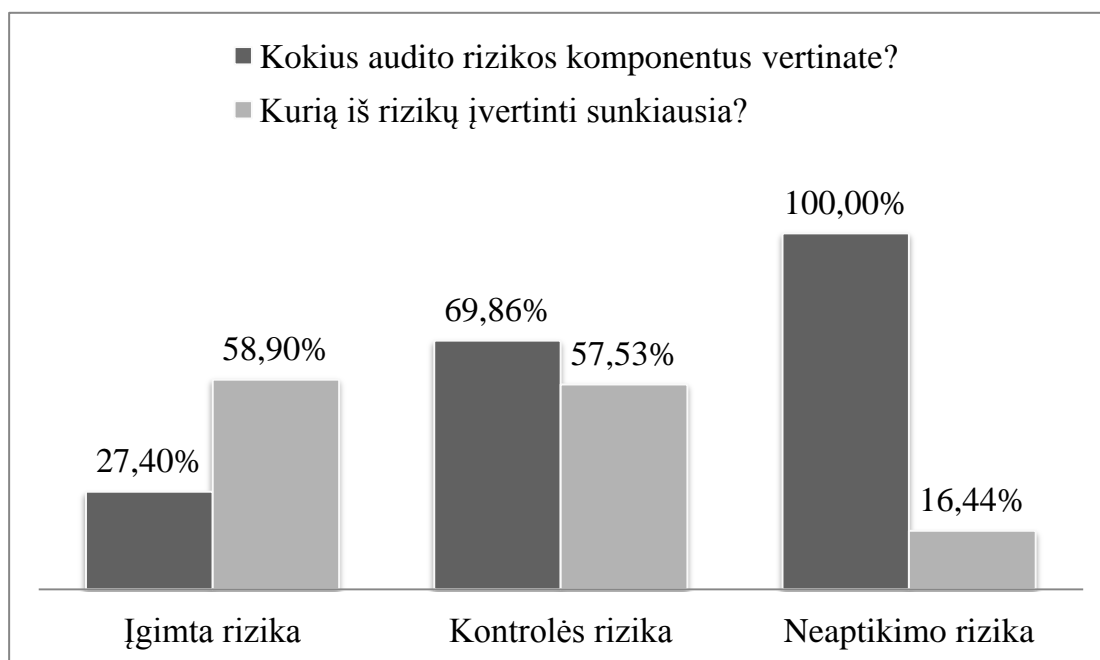
Šaltinis: sudaryta autorės.

**5 pav. Sunkumų įvertinti kontrolės riziką priežastys**

Kaip matyti iš 5 paveikslo, pagrindiniai kontrolės rizikos vertinimo sunkumai yra neaiškūs standartų reikalavimai ir kontrolės rizikos kaip reiškinio vertinimo sunkumai, atitinkamai 58,90 proc. ir 53,42 proc., tačiau kontrolės rizikos vertinimą apsunkina ir kitos priežastys: neturima tinkamos audito metodikos (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 kontrolės rizikos vertinimo sunkumus nurodė neaiškius standartų reikalavimus, kontrolės rizikos kaip reiškinio vertinimo sunkumus ir tai, kad neturima tinkamos audito metodikos, vertėtų pabrėžti, kad kontrolės rizikos vertinimas turi būti tobulinamas ir aiškinamas. Šį 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 naudojama metodika yra tinkama vertinant kontrolės riziką, tai rodo esant problemą ir būtinumą ją spręsti.

Kadangi kontrolės rizikos vertinimas yra tiesiogiai susijęs su bendra audito rizika, buvo tirti bendros audito rizikos vertinimo aspektai. Tiriant bendruosius audito rizikos vertinimo klausimus nustatyta, kad 83,56 proc. auditorių audito metu naudoja klasikinį audito rizikos vertinimo modelį ir 87,67 proc. respondentų audito rizikos lygį pasirenka 2 proc. arba 5 proc. Likę respondentai (12,33 proc.) nurodė, kad naudoja didesnę audito rizikos lygį arba audito riziką vertina kokybiškai. Įvertinus tai, kad tik vienas respondentas iš 87,67 proc. audito rizikai vertinti naudoja 2 proc. lygį, nustatyta, kad tinkamiausia kontrolės rizikos vertinimo modelį kurti pasirinkus 5 proc. bendrą audito rizikos lygį, nes tokį lygį naudoja 86,30 proc. visų apklausoje dalyvavusių auditorių.

Tiriant audito rizikos komponentų vertinimą auditorių praktikoje nustatyti rezultatai pateikiami 6 paveiksle.

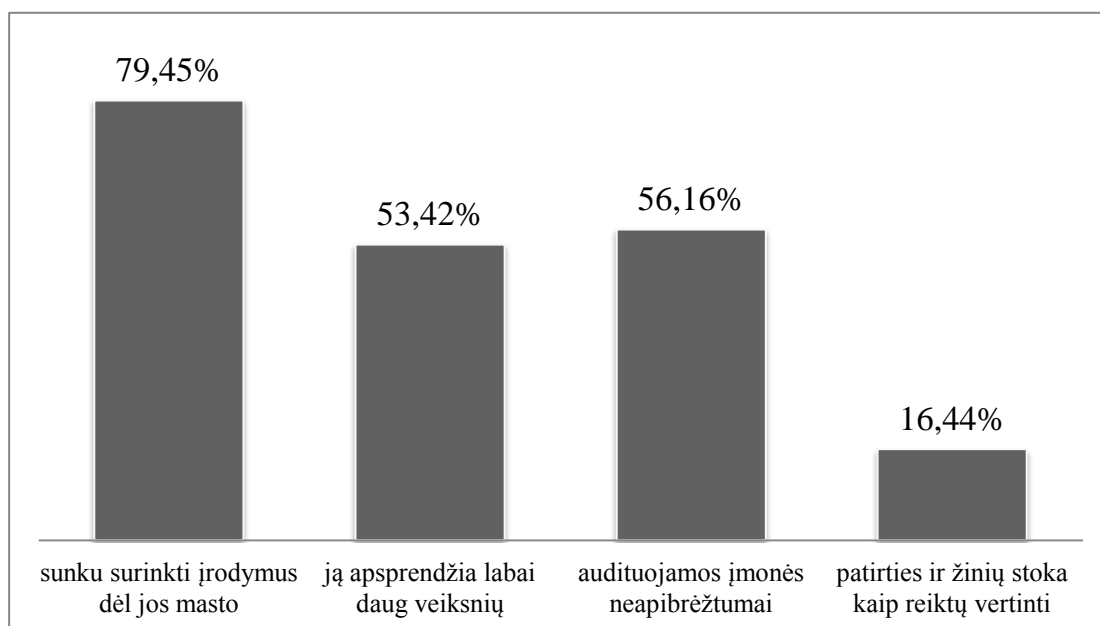


Šaltinis: sudaryta autorės

#### 6 pav. Kontrolės rizikos komponentų vertinimas auditorių praktikoje

Tamsesne spalva 6 paveiksle pažymėtas atsakymas į 12 apklausos klausimą – kokius audito rizikos komponentus vertinate, o šviesesne – į 13 klausimą – kurią iš rizikų įvertinti sunkiausia. Kaip matyti 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 1.1 skyriuje atliktą audito rizikos vertinimo modifikavimą, kuriuo nustatyta, kad įgimta rizika gali būti apskritai nevertinama audito metu. Atlikus kontrolės rizikos vertinimo būtinumo analizę (1.4 skyrius) nustatyta, kad ji turi būti vertinama, o tyrimo metu nustačius, kad 57,53 proc. apklaustųjų auditorių susiduria su sunkumais vertindami šią riziką, patvirtinta, kad turi būti atliekamas kontrolės rizikos vertinimo tobulinimas..

Siekiant sukurti kontrolės rizikos vertinimo modelio kūrimo prielaidas, buvo tirtos pagrindinės problemos, su kuriomis susiduria auditoriai atlikdami kontrolės rizikos vertinimą. Veiksniai, nulemiantys auditorių nurodytos sunkiausiai įvertinamos rizikos vertinimą, pateikiami 7 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

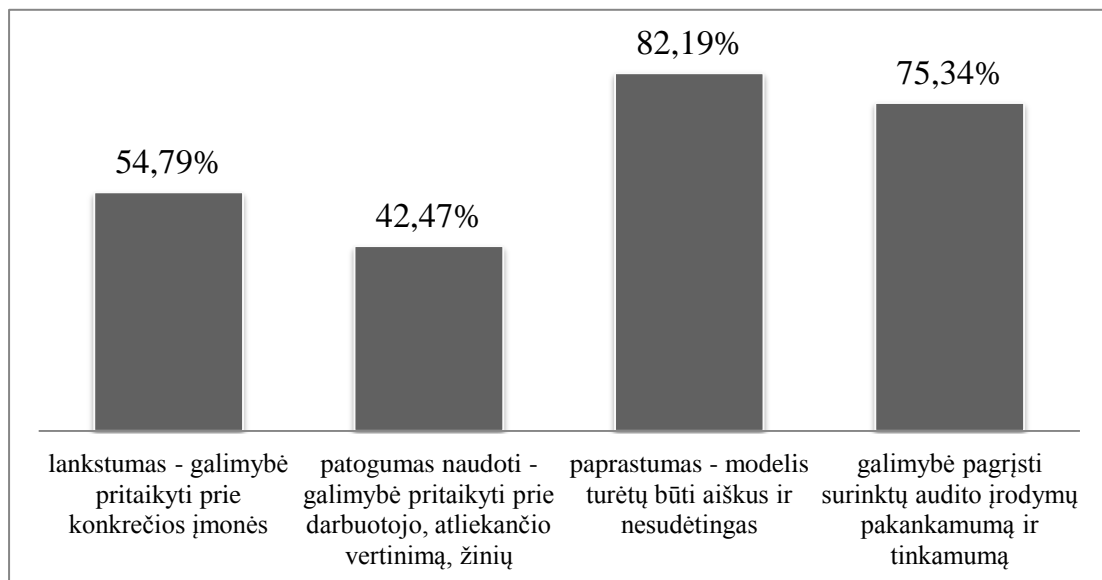
### 7 pav. Pasirinkto audito rizikos komponento vertinimo sunkumai

Iš 7 paveikslo matoma, kad pagrindinė priežastis, kodėl sunku įvertinti auditoriaus pasirinktą audito rizikos komponentą, yra ta, kad sunku surinkti įrodymų dėl komponento masto. Įvertinus tai, kad daugiau negu pusė (57,53 proc.) auditorių nurodė susiduriantys su sunkumais vertindami kontrolės riziką, daroma išvada, kad turėtų būti patobulintas būtent audito įrodymų rinkimas siekiant įvertinti šią riziką. Auditoriai taip pat nurodė, kad sunkumus lemia tai, jog komponento vertinimas priklauso nuo daugelio veiksnių (53,42 proc.) ir sunkumai susiję su audituojamos įmonės neapibrėžtumais (56,16 proc.), todėl kuriant kontrolės rizikos vertinimo modelį turi būti atsižvelgta į aiškų ir galutinį vertinimo veiksnių apibrėžimą bei nurodymą, kuriuos audituojamos įmonės aspektus reikėtų įvertinti siekiant nustatyti kontrolės riziką.

Daugelis (98,63 proc.) apklaustų auditorių nurodė, kad kontrolės rizikai vertinti visada (69,86 proc.) arba kartais (28,77 proc.) turėtų būti naudojami vidaus kontrolės vertinimo rezultatai, todėl kontrolės rizikos vertinimo modelį reikėtų kurti remiantis vidaus kontrolės vertinimu. Įvertinus tai, kad 82,19 proc. apklaustųjų nurodė, jog jiems neaišku, kaip nustatyti vidaus

kontrolės ir kontrolės rizikos sąsaja, įsitikinta, kad kontrolės rizikos vertinimo modelis turėtų atspindėti šį aspektą.

Siekiant ištirti modelio panaudojimo galimybes buvo klausiama, ar auditoriai naudotų modelį, kuris susieja įmonės vidaus kontrolės vertinimą ir kontrolės rizikos lygį (17 klausimas). Daugelis (83,56 proc.) respondentų nurodė, kad naudotų tokį modelį, iš to skaičiaus 49,32 proc. teigė, kad tokį modelį naudotų visada, o 34,25 proc. – kartais. Tai rodo, kad kontrolės rizikos vertinimo modelio poreikis yra ir jis būtų naudojamas. Tam, kad modelį būtų galima naudoti, jis turi pasižymėti naudotojui svarbiomis savybėmis. Apklaustų auditorių lūkesčiai dėl modelio savybių atspindėti 8 paveiksle.



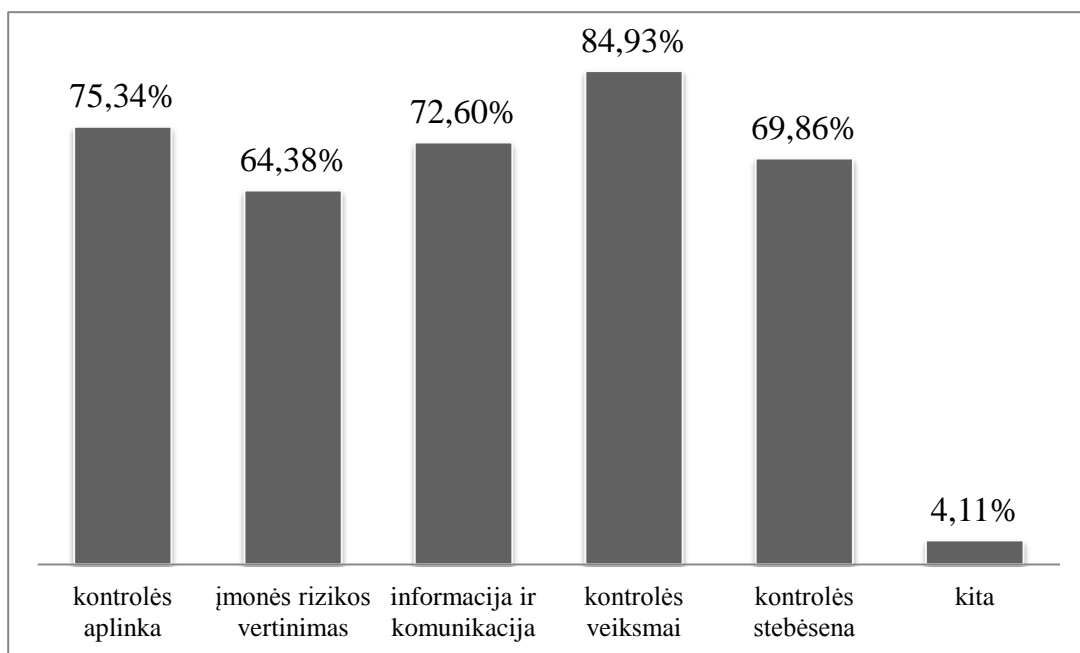
Šaltinis: sudaryta autorės

### **8 pav. Auditoriams svarbios kontrolės rizikos vertinimo modelio savybės**

Daugiausiai respondentų (82,19 proc.) nurodė, kad svarbiausia modelio savybė – paprastumas, t. y. modelis turi būti aiškus ir nesudėtingas, todėl kuriant modelį bus stengiamasi nenaudoti sudėtingų aprašymų ir formulių, užtikrinamas modelio „draugiškumas“ naudotojui. Kita svarbi savybė (75,34 proc.) – tai galimybė pagrįsti surinktų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą. Ši savybė įgyvendinama kuriamą modelį tiesiogiai susiejant su audito rizikos lygiu, kontrolės rizikai vertinti naudojant vidaus kontrolės

vertinimo rezultatus, taip pat nurodant tolesnius modelio naudojimo žingsnius, t. y. atsižvelgiant į įvertintą kontrolės rizikos lygį parenkant reikiamą savarankiškų procedūrų kiekį. Apklaustiems auditoriams taip pat svarbu, kad modelis būtų lankstus ir patogus naudoti (atitinkamai 54,79 proc. ir 42,47 proc.), todėl kuriant modelį į tai taip pat bus atsižvelgiama.

Tyrimo metu buvo klausiama, kokie, auditorių nuomone, elementai turėtų būti vertinami nustatant kontrolės riziką (20 klausimas). Auditorių nuomonė apie šiuos elementus pateikiama 9 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

### **9 pav. Auditorių nuomonė apie elementus, vertintinus nustatant kontrolės riziką**

9 paveiksle parodyta, kad svarbiausias elementas, kurį reikia vertinti audito metu nustatant kontrolės riziką, auditoriams yra kontrolės veiksmi (84,93 proc.), tačiau svarbūs ir kiti elementai: kontrolės aplinka (75,34 proc.), informacija ir komunikacija (72,60 proc.), kontrolės stebėseną (69,86 proc.), įmonės rizikos vertinimas (64,38 proc.). Šie elementai atitinka COSO modelio elementus, taip pat yra nurodyti tarptautiniuose audito standartuose, tai rodo, kad auditoriams svarbu, jog naudojamas kontrolės rizikos vertinimo modelis

atitiktų jiems keliamų reikalavimų nuostatas ir nereikėtų atlikto vertinimo keisti ir papildomai pritaikyti prie reikalavimų nuostatų. Tai patvirtina ir tai, kad kitus elementus (ne tarptautinių audito standartų) kaip vertintinus nurodė tik 4,11 proc. auditorių. Atsižvelgiant į šiuos rezultatus modelis bus kuriamas remiantis pagrindiniais penkiais COSO elementais, kad būtų užtikrintas jo praktinis pritaikymas.

Siekiant iširti, ar kuriamo modelio vertinimas turi būti pritaikomas prie konkrečios įmonės pagal jos audituojamų metų finansinę atskaitomybę, auditorių buvo klausama, ar modelio elementų įvertinimas turi priklausyti nuo su jais susijusių apskaitos straipsnių vertės (pvz., kuo didesnė ilgalaikio turto vertė, tuo reikšmingesnė su juo susijusios kontrolės priemonė). Daug (67,12 proc.) respondentų nurodė, kad kartais, 30,14 proc. atsakė, kad visada, todėl daroma išvada, kad ši modelio savybė auditoriams yra svarbi ir kuriant modelį į ją turi būti atsižvelgta.

Paskutinis aspektas, dėl kurio buvo klausama auditorių nuomonės, tai nustatyto kontrolės rizikos lygio ir savarankiškų procedūrų kiekio sąsaja. Daugelio (78,08 proc.) apklaustų auditorių teigimu, jiems nėra aišku, kaip turi būti susietas nustatytas kontrolės rizikos lygis ir atliekamų savarankiškų procedūrų kiekis, ir 71,23 proc. respondentų nurodė, kad naudotų modelį, kuriuo įvertinus kontrolės riziką, nurodomas reikalingų savarankiškų procedūrų kiekis. Atsižvelgiant į šiuos rezultatus nuspręsta, kad kuriamas modelis atspindės būtent šias savybes.

Atliktas empirinis tyrimas patvirtino kontrolės rizikos vertinimo svarbą atliekant auditą ir parodė, kad auditoriai susiduria su kontrolės rizikos vertinimo sunkumais. Tai rodo, kad turėtų būti sukurtas kontrolės rizikos vertinimo modelis, kuris atspindėtų sisteminį požiūrį į kontrolės riziką. Svarbu, kad modelis būtų tinkamas naudoti, todėl, nustatant pagrindines jo savybes ir elementus, turi būti atsižvelgiama į pagrindinius atlikto tyrimo rezultatus.



## 2.2. Modelio elementų ir jų ryšio identifikavimas

Siekiant įvertinti kontrolės riziką reikia visų pirma įvertinti įmonės vidaus kontrolę, susijusią su finansinės atskaitomybės rengimu. Literatūroje sutariama, kad vidaus kontrolė yra sistema. Šią sistemą, kaip ir kiekvieną sistemą, sudaro tam tikros dalys ar elementai, kurių veikimas ir sąveika užtikrina bendrą efektyvų sistemos veikimą. Bendros nuomonės, kokie elementai sudaro vidaus kontrolės sistemą, nėra (Chen, Huang, Shih, 2006). 8 lentelėje pateikiama autorių nuomonės apie vidaus kontrolės sistemos sudedamųjų dalių skaičių ir pačius elementus analizė.

8 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Išskirti vidaus kontrolės sistemos elementai / Autoriai	Kontrolės aplinka	Kontrolės procedūros <sup>2</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 <sub>3</sub>	X					

<sup>2</sup> Dalis priskirtų autorių išskiria elementą „Kontrolės veiksmi“.

<sup>3</sup> Išskirtas elementas „Informacinė (apskaitos) sistema“.

Išskirti vidaus kontrolės sistemos elementai / Autoriai	Kontrolės aplinka	Kontrolės procedūros <sup>2</sup>	Apskaitos sistema	Turto apsauga	Rizikos vertinimas	Informacinė sistema	Vidaus auditas	Informacijos perdavimas	Kontrolės priemonių stebėjimas	Ryšiai	Personalas	Biudžetai
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>4</sup>	X	X <sup>5</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, 1988; 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

Įvairiuose literatūros šaltiniuose galima rasti skirtingų nuomonių apie vidaus kontrolės sistemos elementus. Skiriasi tiek vidaus kontrolę sudarančių elementų skaičius, tiek jų apibrėžimai. Remiantis 8 lentelėje pateikta informacija vidaus kontrolė sistemą sudarančių elementų skaičius gali svyruoti nuo dviejų iki septynių. Taigi bendro sutarimo, kas sudaro vidaus kontrolės sistemą, tarp autorių, nagrinėjančių šį aspektą, nėra. Vidaus kontrolės modeliai taip pat nepateikia bendrų elementų sąrašo (žr. 1.4 skyrių). Siekiant nustatyti, kokia vidaus kontrolės sistema būtų tinkamiausia, ir išanalizavus skirtingų autorių ir modelių pateikiamus vidaus kontrolės sistemos elementus, pabrėžiamos penkios pagrindinės (esminės) ir dažniausiai nurodomos vidaus kontrolės sistemos sudedamosios dalys:

- kontrolės aplinka;

<sup>4</sup> Išskiriami du elementai „Organizacija“ ir „Politika“.

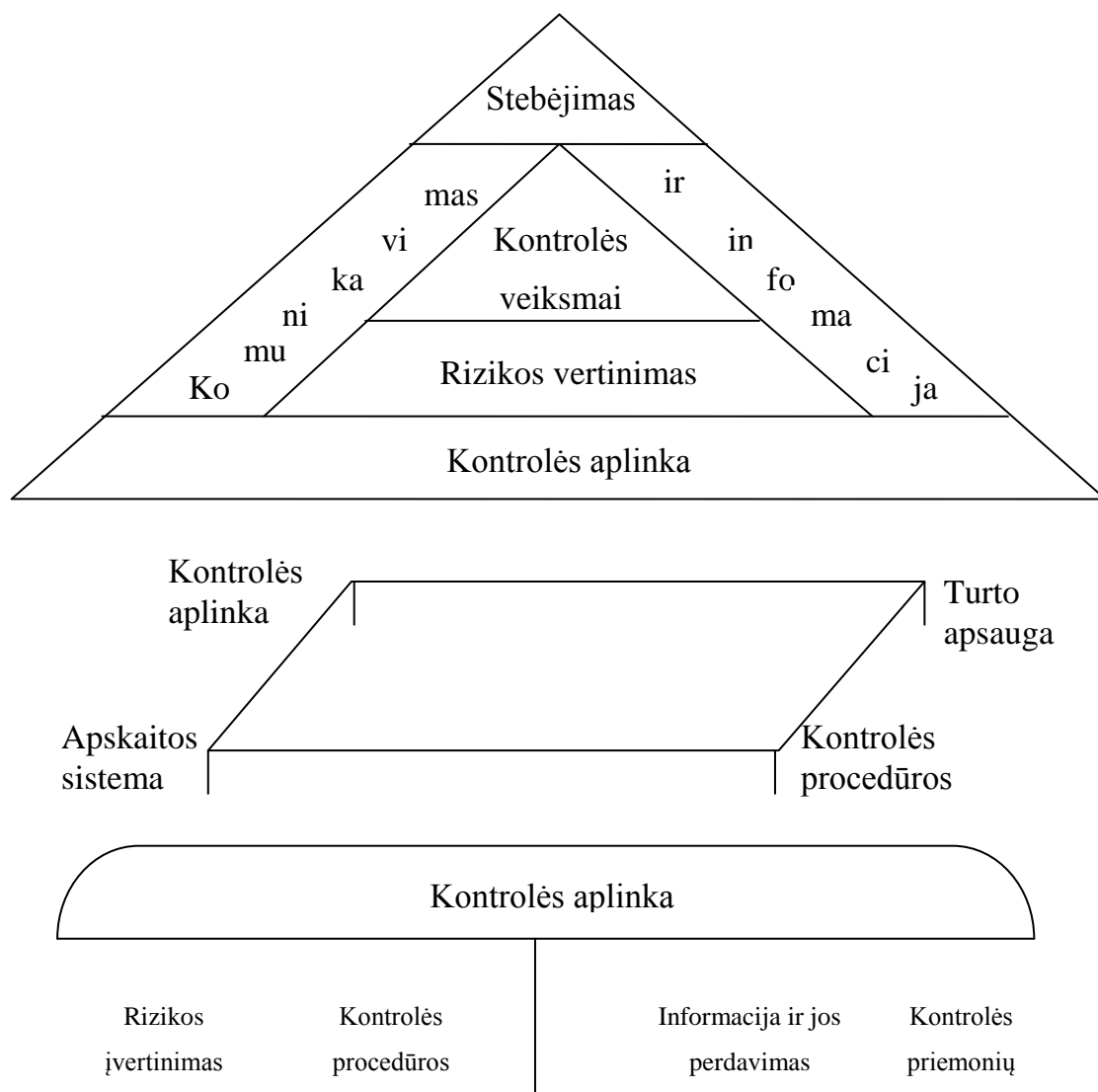
<sup>5</sup> Išskiriami du elementai „Apskaita“ ir „Atskaitomybė“.

- rizikos vertinimas;
- kontrolės procedūros;
- informacinė ir apskaitos sistemos arba informacija ir komunikacija;
- kontrolės priemonių stebėjimas.

Atlikta auditorių apklausa parodė (žr. 2.1 skyriaus 9 pav.), 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 tobulinti veikiančią vidaus kontrolės sistemą (*Cooper, Gendron, 2001*). Jeigu sistema susideda tik iš kelių stambių elementų, juos keisti 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 iš esmės keisti visą sistemą, o dažniausiai tokiems pokyčiams reikia daugybės ne tik finansinių, bet ir kitų išteklių. Todėl vertinama, kad tinkamiausia yra mažiausiai penkių elementų vidaus kontrolės sistema. Tokia sistema galėtų padėti įmonėms valdyti riziką ir pagreitintų efektyvius, veiksmingus valdymo procesus bei reikalingus jų pakeitimus. Kitas penkių elementų vidaus kontrolės modelio pranašumas yra jo sutapimas su COSO 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, kad atitiktų standartų nuostatas. Tokia sistema taupo ne tik audituojamų įmonių, bet ir auditorių turimus išteklius.

Siekiant sudaryti kontrolės rizikos vertinimo modelį svarbu nustatyti, kaip šie penki elementai turėtų sąveikauti: ar visi šie elementai turi vienodą svarbą vidaus kontrolės sistemai, ar vieno elemento veikimas / neveikimas turi įtakos kito elemento veikimui / neveikimui ir pan. Analizuotų autorių darbuose skiriasi ne tik elementų skaičius, bet ir vidaus kontrolės sistemos dalių ryšio 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. Aptinkamas ir vidaus kontrolės sistemos elementų vaizdavimas kaip stalo su kojomis – sulūžus nors vienai stalo kojai, sugrius arba susvyruos ir pats stalas. Dar vienas galimas vaizdavimo variantas – vidaus kontrolės elementų išdėstymas kaip skėčio ar trikampio, kurio pagrindą sudaro kontrolės aplinka, apgaubianti vidaus kontrolės sistemos elementus. Skirtingi autorių požiūriai į vidaus kontrolės sistemos elementų ryšius pateikiami 10 paveiksle.



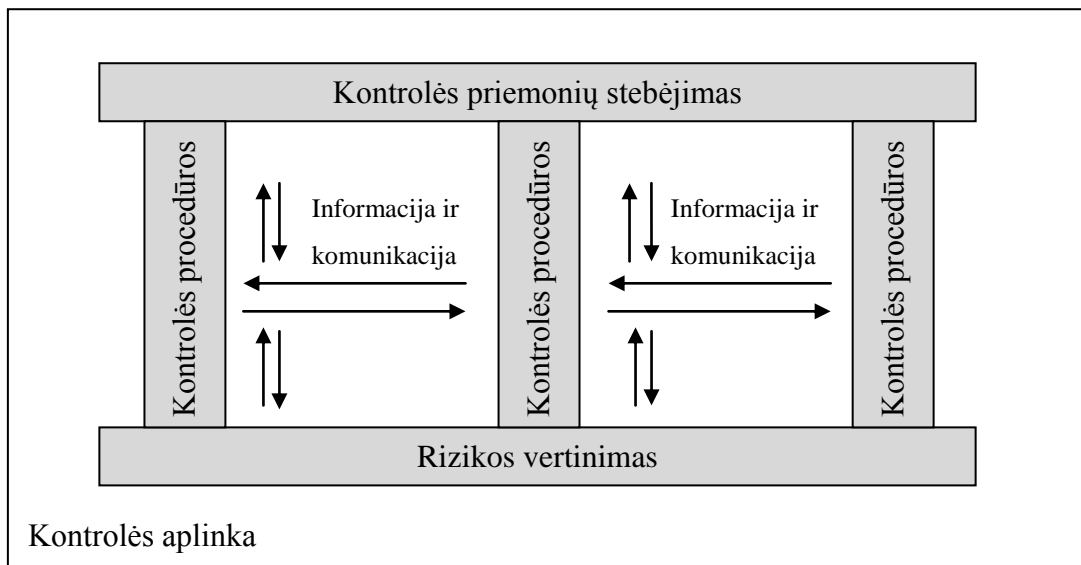
Šaltinis: Knechel, Salterio, Ballou, 2007; Mackevičius, 2001; Arens, Elder, Beasley, 2012.

**10 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų ryšys**

Visi analizuoti vidaus kontrolės sistemos elementų ryšio vaizdavimo būdai galimi, tačiau detalai nepaaiškina, kodėl toks elementų ryšys buvo pasirinktas. Siekiant surasti ir pagrįsti jų ryšį buvo analizuotas vidaus kontrolės elementų pobūdis:

- kontrolės aplinka – tai išorėje esančių, supančių, lemiančių ir darančių įtaką aplinkybių, jėgų ir objektų visuma;
- rizikos vertinimas – 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 sklidimą, dalijimąsi 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 ryšiai, kurie jungia visas proceso dalis. Išanalizavus siūlomų vidaus kontrolės sistemos elementų pobūdį, siūlomas šių elementų ryšio vaizdavimo principas pateikiamas 11 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

### 11 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų ryšys

Siūloma vidaus kontrolės sistemos elementų ryšio schema parodo, kad **kontrolės aplinka** yra visų kitų elementų fone. Ji visada yra, visų veikiamą ir mažiausiai kintama. Daugelis nagrinėtų autorių nurodo, kad kontrolės aplinka sudaro vidaus kontrolės sistemos pagrindą, turi įtakos siekiant įmonės tikslų. J. Mackevičiaus (2001) teigimu, kontrolės aplinką galima apibendrinti kaip vyraujančią įmonėje kolektyvinį požiūrį į vidaus kontrolės sistemą, skirtingus veiksniai, turinčius įtakos ją kuriant, įdiegiant ir įgyvendinant. Kitaip tariant – tai aplinka, kurioje veikia vidaus kontrolės sistema, o įmonės darbuotojai pagal pareigines nuostatas atlieka savo darbo funkcijas. Dėl tokio kontrolės aplinkos pobūdžio ji ir yra pavaizduota visų kitų vidaus kontrolės sistemos elementų fone, nes aplinka tai ne vidaus kontrolės sistemos pagrindas, o fonas, kuris supa ir daro įtaką visiems kitiems elementams.

Kitaip nei nurodo daugelis nagrinėtų autorių, vidaus kontrolės sistemos pagrindu reikėtų laikyti ne kontrolės aplinką, kuri supa viską, o **rizikos vertinimą**. Rizika dažniausiai siejama su nustatyta įvykio nepageidaujama, nelaukiama išsipildymo tikimybe (Dunn, 1996). Kiekviena įmonė, neatsižvelgiant nei į jos dydį, nei į ypatybes, nuolat susiduria su rizika. Norint sukurti tinkamą vidaus kontrolės sistemą, reikia šią riziką įvertinti ir sukurti

veiksmus ar planus, kaip su ja elgtis (šalinti, vengti, apeiti, kt.). Netinkamai nustatčius riziką dėmesys bus koncentruojamas į ne pačias svarbiausias sritis, todėl visos kitos procedūros nebetenka prasmės, nes net atliktos nepriekaištingai jos neapims to, ką reikėjo apimti.

**Kontrolės procedūros** – tai aiškiai ir tiksliai apibrėžtos procedūros ir veiksmai, kuriuose užtikrinama, kad nurodymai būtų vykdomi, imamasi reikalingų veiksmų, kai nustatoma reikšmingų iškraipymų ar šalinama rizika, kuri kelia pavojų įmonės tikslams pasiekti. Yra autorių, kurie nurodo (*Kanapickienė, 2009a*), kad kontrolės veiksmai ir procedūros privalo būti įdiegtos visoje įmonėje, visais lygiais ir apimti visas jos funkcijas. Ši auditorių nuomonė yra perteklinė, nes vidaus kontrolės procedūros turi būti adekvačios, t. y. nustatomos tik ten, kur yra reikalingos rizikai valdyti, ir 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**. Šį vidaus kontrolės sistemos elementą sudaro žmonės, kompiuterinė sistema, apskaitos sistema, programinė įranga, duomenys ir informacija, procedūros ir ryšio priemonės. Tai visuma, skirta informacijai apdoroti, kurti ir skleisti bei sudaryta iš informacijos apdorojimo sistemų ir įmonės išteklių, kurie reikalingi, kad ta visuma galėtų reikiamai veikti.

Paskutinis siūlomas vidaus kontrolės elementas – **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 kuria dažniausiai reikia susitaikyti ir prie jos prisitaikyti), tačiau dažniausiai stebimos tik kontrolės procedūros. Nustačius, kad kontrolės procedūros neveikia, veikia nepakankamai arba yra perteklinės, analizuojamos priežastys. Atitinkamai rezultatai gali turėti poveikį ne pačioms kontrolės procedūroms, bet ir kitiems kontrolės sistemos elementams. Pavyzdžiui, nustačius, kad nėra tikrinamas pakankamas darbuotojų funkcijų atskyrimas, gali būti įvertinta, kad tą lemia ne reikiamas darbuotojo, atsakingo už

tikrinimą, atsakingumas ar pareigų vykdymas, o tai, kad nėra pakankamai personalo, kuris reikalingas skirtingoms funkcijoms vykdyti.

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 leidžia auditoriui įsivaizduoti visą vidaus kontrolės sistemą, kuri veikia ir daro įtaką įmonei.

### **2.3. Modelio vertinimo skalės sudarymas**

Siekiant sukurti kontrolės rizikos įverčių sistemą turi būti nustatyta, koks yra mažiausias ir didžiausias galimi kontrolės rizikos įvertinimai, kokie galimi tarpiniai kontrolės rizikos įvertinimai ir kaip turi būti pasirenkamas vienas ar kitas dydis.

Analizuojant pradinį rizikos dydžio tašką nustatyta, kokia gali būti mažiausia kontrolės rizika. Žinoma, kad kontrolės rizika negali būti lygi 0 (žr. 1.4 skyrių), todėl mažiausiai galimai kontrolės rizikai nustatyti naudojama audito rizikos formulė. Audito rizika apskaičiuojama neaptikimo riziką dauginant iš kontrolės rizikos (žr. 1.1 skyrių,  $AR=KR*NR$ ), tačiau ši formulė dažniausiai naudojama neaptikimo rizikai apskaičiuoti ( $NR=AR/KR$ ). Kadangi audito rizika yra auditoriui priimtinas dydis, dėl kurio jis turi apsispręsti dar audito pradžioje, tai vienintelis įvertinimas, kuris turi įtakos neaptikimo rizikai, – kontrolės rizikos įvertinimas. 9 lentelėje pateikiamas neaptikimo rizikos kitimas nustačius skirtingus audito rizikos lygius ir atitinkamai keičiant kontrolės rizikos įvertinimą.



**9 lentelė. Neaptikimo rizikos kitimas (procentais)**

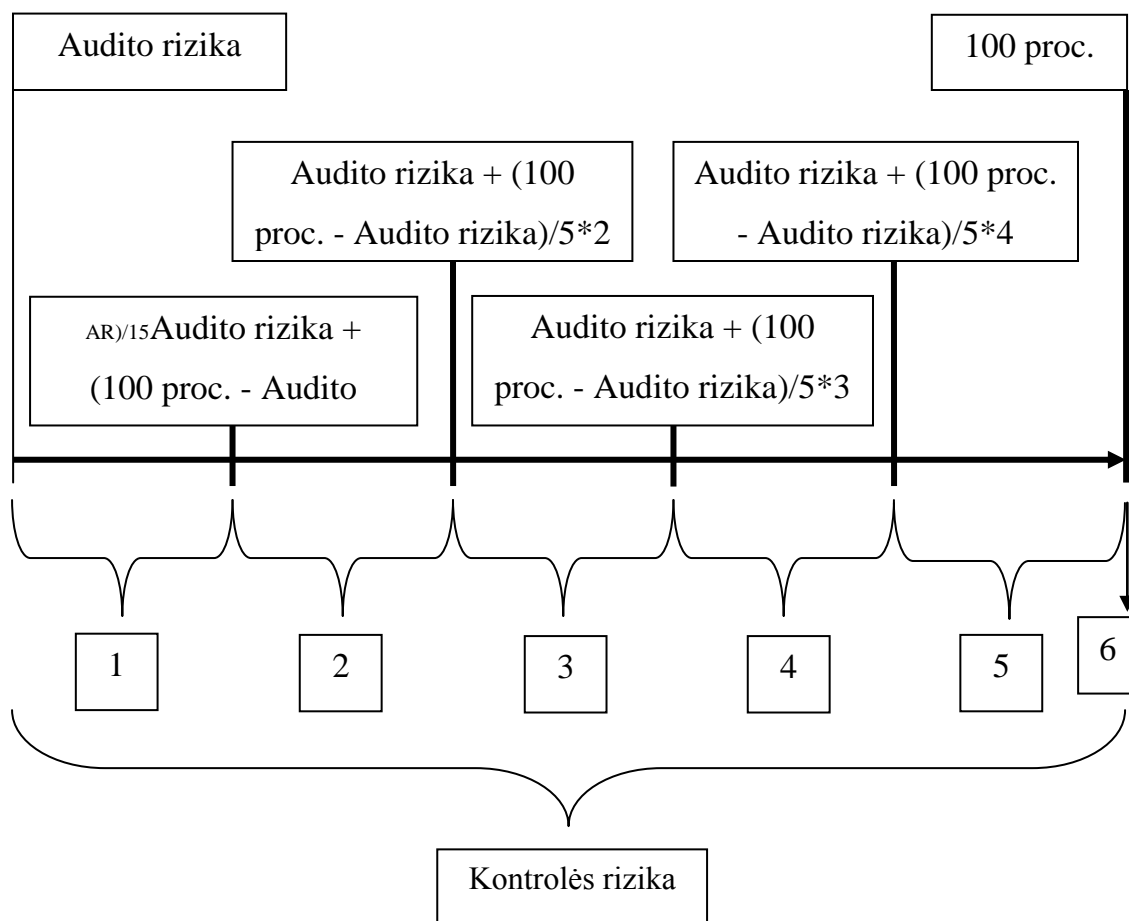
		Kontrolės rizika, proc.						
		1	2	3	5	7	10	12
Audito rizika, proc.	2	200	100	66,67	40	28,57	20	16,67
	5	500	250	166,67	100	71,43	50	41,67
	10	1000	500	333,33	200	142,86	100	83,33

Šaltinis: sudaryta autorės

Šioje lentelėje parinkti trys dažniausiai naudojami audito rizikos dydžiai – 2 proc., 5 proc. ir 10 proc. (*Robinson, 2010*). Kontrolės rizikos dydžiai parinkti taip, kad už kiekvieną audito rizikos procentą būtų bent vienas mažesnis kontrolės rizikos procentas, bent vienas toks pats ir bent vienas didesnis. Kaip matoma iš 9 lentelės, tais atvejais, kai kontrolės ir audito rizikos lygiai sutampa, neaptikimo rizika yra 100 proc., o tais atvejais, kai kontrolės rizika yra mažesnė už audito rizika, neaptikimo rizika yra net didesnė nei 100 procentų. Praktikoje taip būti negali, nes neaptikimo rizikos įvertinimas 100 proc. ar daugiau reikštų, kad auditorius gali pareikšti savo nuomonę vien pasitikėdamas įmonės vidaus kontrolės sistema ir pats neatlikti savarankiškų procedūrų. Kadangi buvo įrodyta, kad vidaus kontrolės sistema negali būti visiškai patikima (žr. 1.2 skyrių), neatlikti savarankiškų procedūrų auditorius negali, todėl kontrolės rizikos mažiausias įvertinimas, kurio negalima naudoti, yra ne 0, o audito rizikos dydis, t. y. kontrolės rizika negali būti mažesnė ar lygi audito rizikai.

Didžiausio kontrolės rizikos lygio nustatymas yra pagrįstas prielaida, kad auditorius pasirenka vidaus kontrolės sistemos nevertinti. Toks pasirinkimas reiškia, kad įmonėje vidaus kontrolės sistema neveikia arba ji neefektyvi ir ja negalima pasitikėti. Atlikus tokį pasirinkimą kontrolės rizika turi būti vertinama kaip maksimali, t. y. 100 procentų. Prielaidų sumažinti kontrolės riziką nėra, nes auditorius pasirenka vidaus kontrolės nevertinti, taigi visas audito patikimumas turi būti gautas iš savarankiškų procedūrų, kurias auditorius atlieka siekdamas reikiamos neaptikimo rizikos. Taigi didžiausia galima kontrolės rizika yra lygi 100 procentų.

Nustačius, kad kontrolės rizika, tai įvertis, kuris negali būti mažesnis ar lygus audito rizikai (dažniausiai 2 proc., 5 proc. ar 10 proc.) ir daugiausia gali siekti 100 proc., gaunamas itin didelis galimas kontrolės rizikos kitimo intervalas, todėl turi būti nustatyti tarpiniai įverčiai, kurie gali būti naudojami kontrolės rizikai nustatyti. 2.2 skyriuje nustatyta, kad kontrolės rizikai vertinti geriausiai naudoti vidaus kontrolės modelį, kurį sudaro penki elementai (žr. 8 lentelę ir 11 paveikslą), todėl sudarant kontrolės rizikos tarpinius lygius naudojami penki lygiaverčiai žingsniai. Tarpinių kontrolės rizikos lygių nustatymas pateikiamas 12 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

### 12 pav. Kontrolės rizikos tarpiniai lygiai

Šiame paveiksle parodyta, kad kontrolės rizika negali būti 0 proc., yra didesnė už audito riziką, tačiau gali būti iki 100 procentų. Prielaidos šiems įverčiams įrodytos 1.4 skyriuje. Kadangi kontrolės rizika turi būti didesnė nei

audito rizika (negali būti jai lygi), tačiau gali būti lygi 100 proc., tai visi galimi kontrolės rizikos dydžiai pažymėti tamsesnėmis rodyklėmis. Remiantis tuo, kad kontrolės rizikai vertinti naudojamas vidaus kontrolės modelis, kurį sudaro penki elementai, išskirti šeši galimi kontrolės rizikos lygiai (žr. 12 pav. žymėjimą skaičiais):

1. Mažiausia kontrolės rizika – tai rizikos lygis, kuriam pasiekti reikia atlikti daugiausia vidaus kontrolės vertinimo procedūrų. Skaitine išraiška šis lygis yra, kai kontrolės rizika didesnė nei audito rizika ir siekia dydį, kuris gaunamas prie audito rizikos pridėjus  $1/5$  skirtumo iš 100 proc. atėmus audito riziką. Pavyzdžiui, jei audito rizika yra 10 proc., tai skirtumas tarp 100 proc. ir audito rizikos yra 90 proc.,  $1/5$  šio dydžio yra 18 proc., todėl 10 proc. < Mažiausia kontrolės rizika  $\leq$  28 proc.

2. Maža kontrolės rizika – antras pagal dydį kontrolės rizikos lygis, kuriam pasiekti reikia atlikti mažiau kontrolės vertinimo procedūrų. Šis kontrolės rizikos lygis yra, kai kontrolės rizika didesnė nei prie audito rizikos pridėjus  $1/5$  skirtumo iš 100 proc. atėmus audito riziką ir siekia audito riziką pridėjus  $2/5$  skirtumo tarp 100 proc. ir audito rizikos. Jei audito rizika yra 10 proc., tai antras kontrolės rizikos lygis yra nuo 28 proc. iki 46 proc., t. y. 28 proc. < Maža kontrolės rizika  $\leq$  46 proc.

3. Vidutinė kontrolės rizika – trečias kontrolės rizikos lygis, kuriam pasiekti reikia atlikti vidutinį kiekį vidaus kontrolės vertinimo procedūrų. Šis lygis yra nuo  $2/5$  skirtumo tarp 100 proc. ir audito rizikos iki  $3/5$  skirtumo tarp 100 proc. ir audito rizikos. Tęsiant skaičiavimus tuo atveju, kai audito rizika yra 10 proc., trečias kontrolės rizikos lygis yra 46 proc. < Vidutinė kontrolės rizika  $\leq$  64 proc.

4. Didelė kontrolės rizika – ketvirtas kontrolės rizikos lygis, kuriam pasiekti reikia atlikti nedaug audito procedūrų. Šis lygis yra nuo  $3/5$  skirtumo tarp 100 proc. ir audito rizikos iki  $4/5$  skirtumo tarp 100 proc. ir audito rizikos. Tuo atveju, kai audito rizika yra 10 proc., ketvirtas kontrolės rizikos lygis yra 64 proc. < Didelė kontrolės rizika  $\leq$  82 proc.

5. Didžiausia kontrolės rizika – priešpaskutinis, penktas kontrolės rizikos lygis, kuriam pasiekti reikia atlikti mažiausiai kontrolės vertinimo procedūrų. Lygio ribos yra nuo 4/5 skirtumo tarp 100 proc. ir audito rizikos iki 100 proc. Jei audito rizika yra 10 proc., tai didžiausia kontrolės rizika yra 82 proc. < Didžiausia kontrolės rizika < 100 proc.

6. Absoliuti kontrolės rizika – šeštas kontrolės rizikos lygis, kurio įverčiui gauti nereikia atlikti jokių kontrolės rizikos procedūrų. Auditorius priima sprendimą, kad vidaus kontrolė nebus vertinama, todėl absoliuti kontrolės rizika = 100 proc. Šis lygis taip pat gali būti pasiekiamas ir tuo atveju, kai vidaus kontrolė yra vertinama, tačiau atlikus testus yra nustatoma, kad sistema pasitikėti negalima, todėl kontrolės rizika yra įvertinama kaip absoliuti.

Išskirti šeši kontrolės rizikos lygiai, kurie naudojami nustatant kontrolės rizikos lygį. Kiekvienas rizikos lygis gali būti pasiekiamas atlikus tam tikrą kiekį vidaus kontrolės vertinimo procedūrų, tačiau tik tuo atveju, jei atliktos procedūros parodo, kad vidaus kontrolės sistema neefektyvi. Pavyzdžiui, jei auditorius nusprendžia, kad jam priimtina surinkti vidutinės kontrolės rizikos (trečio lygio) įrodymus, tačiau tikrinimo metu nustato, kad ne visos vidaus kontrolės priemonės veikia efektyviai, jam gali tekti įvertinti, kad kontrolės rizika yra didelė, didžiausia ar net absoliuti. Taigi faktinis auditoriaus nustatytas kontrolės rizikos lygis negali būti didesnis nei tas, kurio auditorius siekė.

Nei audito teorijoje, nei praktikoje nėra apibrėžti kontrolės rizikos lygiai ir jų apskaičiavimas, todėl atliekamas kontrolės rizikos vertinimas yra grindžiamas subjektyviu kontrolės rizikos lygio vertinimu, vadinasi, galima neaptikti reikšmingų informacijos iškraipymų. Siekiant struktūrizuoti kontrolės rizikos vertinimą buvo nustatyta, kad kontrolės rizika negali būti mažesnė nei audito rizika, o didžiausias galimas kontrolės rizikos lygis yra 100 procentų. Siekiant turėti tarpines mažiausios ir didžiausios galimų kontrolės rizikų reikšmes, išskirti šeši kontrolės rizikos lygiai, kurie gali būti matematiškai apskaičiuoti ir pagrįsti atliekant audito procedūras. Kiekvienam iš šių lygių

pasiekti (išskyrus absoliučiam audito rizikos lygiui) turi būti atliekamas tam tikras kiekis vidaus kontrolės vertinimo procedūrų, todėl reikia nagrinėti, kokios vidaus kontrolės vertinimo procedūros yra naudojamos ir kiek jų pakankama, kad būtų pasiektas vienas ar kitas kontrolės rizikos lygis.

## **2.4. Modelio elementų vertinimo būdai**

Visi vidaus kontrolės vertinimo tyrimai iš esmės gali būti suskirstyti į du dar XX a. paskutiniame dešimtmetyje (*Dirsmith, Haskins, 1991*) išskirtus tipus – tai struktūrizuoti (mechaniniai) ir vertinamieji (organiniai) vidaus kontrolės vertinimo modelių tyrimai ir pristatymai. Struktūrizuotiems modeliams atstovaujantys mokslininkai (*Doyle, Ge, McVay, 2007*) teigia, kad kiekvienos įmonės struktūra gali būti pritaikyta vertinti. Sukurta daugybė modelių, skirtų atlikti vertinimą remiantis iš anksto parengta struktūrizuota informacija. Šie modeliai turi keletą trūkumų – jie yra itin kompleksiški ir apima daugybę elementų, todėl yra sudėtingi. Dėl šios priežasties modelius yra sudėtinga taikyti. Šie modeliai taip pat pasižymi tuo, kad kiekvieną vidaus kontrolės vertinimo elementą siūlo pateikti kaip atskirą kategoriją. Tam tikrais atvejais kategorijų išskyrimas yra diskutuotinas, nes pateikiamos vertinimo skalės vadovybės kompetencijai ar darbuotojų, atsakingų už vidaus kontrolę, etinėms savybėms įvertinti. Nors ir įmanoma, tačiau itin sudėtinga suteikti vienareikšmiškas kategorijas kokybiniam įmonės veiklos elementams. Sukurtų vertinamųjų modelių atstovai (*Doyle, Ge, McVay, 2007*), atvirkščiai, pateikia kur kas mažiau apibrėžtus vertinimus, palieka gerokai daugiau laisvės vidaus kontrolės vertinimo atlikėjui. Šie modeliai taip pat turi trūkumų. Modeliai yra itin bendri, todėl galutinis vidaus kontrolės įvertinimas priklauso nuo vertintojo kompetencijos. Atlikti tyrimai (*Bhattacharjee, Moreno, 2002, Low, 2004*) parodė, kad auditoriaus žinios tam tikroje srityje yra itin svarbios, nuo jų priklauso auditoriaus vertinimas ir galutinis rezultatas, todėl modelių neapibrėžtumai negali užtikrinti, kad juos taikant kiekvieną kartą bus pasiekiami tie patys rezultatai. Taip pat vertinamuosiuose modeliuose dažnai

pateikiami itin bendri klausimai, todėl nėra aišku, kas konkrečiai turėtų būti įvertinta. Daroma išvada, kad tiek vieni, tiek kiti vidaus kontrolės vertinimo modeliai turi trūkumų, todėl, siekiant pasiūlyti universalų vidaus kontrolės vertinimo modelį, reikia sukurti priemones, kurios padės panaudoti abiejų modelių stipriausias savybes ir panaikins kiekvieno trūkumus.

Siekiant tinkamai panaudoti kiekvieno iš modelių tipų elementus, tikslinga juos suskaidyti iki smulčiausių elementų. Pats smulčiausias kiekvieno tipo modelio elementas – tai vertinimo teiginys ar klausimas, į kurį turi būti atsakyta. Nustatyta, kad visus klausimus taip pat galima skirstyti į dvi grupes. Šis skirstymas pateikiamas 13 paveiksle.

Nustatomieji klausimai	Vertinamieji klausimai
<p>Trumpi ir aiškūs klausimai, dažniausiai prasidedantys žodžiu „ar“. Atsakant į tokio tipo klausimą užtenka sutikrinti tam tikrus duomenis, atlikti perskaičiavimus ar pan.</p>	<p>Gali būti pateikiami ne kaip klausimai, o kaip vertinimo teiginiai, taip pat gali prasidėti klausimu „ar“. Atsakant į tokio tipo klausimus reikia ne tik surinkti įrodymus, bet ir apsispręsti, kokius duomenis reikės rinkti.</p>
<p>Dažniausiai atsakymas į klausimą pateikiamas „Taip / ne“ forma ir duodama nuoroda į atsakymą pagrindžiančius dokumentus.</p>	<p>Atsakymas į klausimą taip pat pateikiamas „Taip / ne“ forma, tačiau papildomai turi būti paaiškinama, kodėl pasirinkti vieni ar kiti vertinimo metodai, taip pat pateikti konkretūs pritaikytų metodų rezultatai.</p>
<p><b>Klausimų pavyzdžiai</b>                      Ar įmonėje yra patvirtintas etikos kodeksas?                      Ar yra aprašyta apmokėjimo tiekėjams kontrolės sistema?                      Ar išrašomos sąskaitos turi seriją ir yra numeruojamos?</p>	<p><b>Klausimų pavyzdžiai</b>                      Įmonės nustatytos etikos politikos pakankamumas.                      Ar įmonės atsiskaitymo su tiekėjais sistema užtikrina tinkamą lėšų apskaitą?                      Ar visi įmonės pardavimai yra fiksuojami apskaitos sistemoje?</p>

Šaltinis: sudaryta autorės

### 13 pav. Vidaus kontrolės vertinimo klausimų tipai

Paveiksle parodyti du klausimų tipai (nustatomieji ir vertinamieji klausimai), kurių esminės koncepcijos atitinka struktūrizuotų ir vertinamųjų vidaus kontrolės vertinimo modelių tipus. Modelių suskaidymas iki klausimų lygio yra naudingas, nes konkrečiai klausimų grupei yra lengviau orientuoti tam tikro modelio tipo trūkumus ir tada juos maksimaliai sumažinti arba visiškai pašalinti. Siekiant tai atlikti reikia apibrėžti kiekvieno klausimų tipo charakteristikas, nustatyti, kaip jos yra integruojamos į modelius, apibrėžti kiekvieno tipo ribas. Klausimų charakteristikos pateikiamos 10 lentelėje.

**10 lentelė. Vidaus kontrolės vertinimo klausimų charakteristikos**

<b>Klausimo tipas</b>	<b>Nustatomasis</b>	<b>Vertinamasis</b>
<b>Laikas, per kurį atsakoma į klausimą</b>	Trumpas	Ilgas
<b>Bendras klausimų, reikiamų įvertinti tam tikrą situaciją, kiekis</b>	Didelis	Mažas
<b>Reikalinga vertintojo, atsakančio į klausimą, kompetencija</b>	Maža	Didelė
<b>Vertintojo šališkumo įtaka</b>	Maža	Didelė
<b>Išankstinio pasiruošimo rengiant klausimus laikas</b>	Ilgas	Trumpas
<b>Tinkamumas vertinti kokybinius ir kiekybinius aspektus</b>	Kiekybiniai	Kokybiniai

Šaltinis: sudaryta autorės

Pirmoji iš charakteristikų, kuri skiriasi lyginant du klausimų tipus, tai laikas, per kurį galima atsakyti į klausimą. Nustatomiesiems klausimams dažniausiai reikia tik patikrinti dokumentus, perskaičiuoti ar surinkti informaciją, todėl, atlikus atitinkamus veiksmus, iš karto galima pateikti atsakymą į klausimą. Atvirkščiai, atsakant į vertinamuosius klausimus reikia apsispręsti, ką reikia tikrinti, o atlikus tikrinimą reikia dar kartą apgalvoti, ar tikrai visa informacija surinkta ir reikiamos procedūros atliktos. Dėl šios priežasties atsakyti į vertinamuosius klausimus užtrunka gerokai ilgiau.

Kita charakteristika, kuri skiria du klausimų tipus, tai bendras klausimų, kurie turi būti pateikti norint įvertinti tam tikrą situaciją, kiekis. Vertinamieji

klausimai yra platesni, nurodo sritį, kuri turi būti patikrinta, todėl jų kiekis dažniausiai sutampa su tikrintinų sričių skaičiumi. Atvirkščiai, nustatomieji klausimai pateikia tikslius nurodymus, kas kiekvienoje srityje turi būti patikrinta, todėl jų yra kur kas daugiau. Pavyzdžiui, norint patikrinti įmonės etikos nuostatas, vertinamasis klausimas bus pateiktas taip: „Ar įmonės nuostatos yra etiškos?“, o nustatomieji klausimai bus tokie: „Ar įmonėje yra etikos kodeksas?“, „Ar užtikrinama, kad jo būtų laikomasi?“, „Kaip prižiūrimas jo laikymasis?“ ir pan. Dėl tokio detalumo nustatomųjų klausimų bus pateikta daugiau nei vertinamųjų.

Trečiasis klausimų tipų skirtumas –atsakančiojo į klausimus kompetencijos poreikis. Tam, kad būtų galima atsakyti į nustatomojus klausimus užtenka mažesnės patirties ir žinių, nei renkant informaciją vertinamiesiems klausimams. Negalima teigti, kad naudojant nustatomojus klausimus apskritai nereikalingos jokios žinios, nes, pavyzdžiui, atsakant į klausimą, ar įmonėje yra etikos kodeksas, reikia žinoti, kas yra etikos kodeksas ir kaip įsitikinti, ar jis yra, tačiau, lyginant su vertinamaisiais klausimais, vertintojo kompetencija, žinių ir patirties poreikis yra mažesnis. Vertinamojo klausimo atsakymui reikia žinoti, ką apima klausimas, kokia šio klausimo kilmė, kokia rizika į klausimą atsakyti netinkamai, kokie dažniausi tikrinamos srities trūkumai. Iš esmės nustatomojo ir vertinamojo klausimų atsakymams reikalingą kompetenciją galima prilyginti auditoriaus padėjėjo ir auditoriaus kompetencijoms, t. y. auditorius turi pakankamai žinių ir patirties įvertinti, kiek audito įrodymų reikia surinkti siekiant užtikrinti jų pakankamumą, tinkamai įžvelgti visas rizikas, o padėjėjas sugeba surinkti tinkamus audito įrodymus.

Ketvirtasis klausimų tipų skirtumas –galimybė pasireikšti vertintojo šališkumui. Nustatomieji klausimai palieka mažiau erdvės interpretacijoms, todėl vertintojo įtaka galutiniam rezultatui yra maža. Atvirkščiai, atsakydamas į vertinamuosius klausimus pats vertintojas pasirenka, kurias sritis tikrinti ir kokius konkrečius klausimus užduoti, kiek klausimų pakanka, todėl čia vertintojo įtaka galutiniam atsakymui yra itin didelė.



Dar vienas klausimų tipų skirtumas – išankstinio pasiruošimo poreikis. Iš esmės naudojant vertinamuosius klausimus iš anksto klausimus parengti trunka nedaug laiko, nes tik susidūręs su konkrečia sritimi vertintojas sprendžia, ką konkrečiai tikrinti. Atvirkščiai, nustatomiesiems klausimams reikia iš anksto pasirengti, nustatyti konkrečius tikrintinus elementus ir pan. Taigi nustatomoosius klausimus reikia iš anksto parengti, o tai sudaro pakankamai didelį išankstinio pasirengimo poreikį.

Paskutinysis klausimų tipų skirtumas – klausimų tinkamumas vertinti kokybinius ir kiekybinius vidaus kontrolės aspektus. Vertinant vidaus kontrolę skiriamos formalios ir neformalios kontrolės priemonės. Prie formalių kontrolės priemonių priskiriama įmonės politika ir vidaus procedūros, organizacinė struktūra, biurokratiniai elementai, apriboti formalūs procesai. Neformalios kontrolės priemonės – kompetencija, pasitikėjimas, bendros vertybės, lyderystė, lūkesčiai, atsidavimas. Formalių ir neformalių kontrolės priemonių palyginimas pateikiamas 11 lentelėje.

**11 lentelė. Formalios ir neformalios kontrolės**

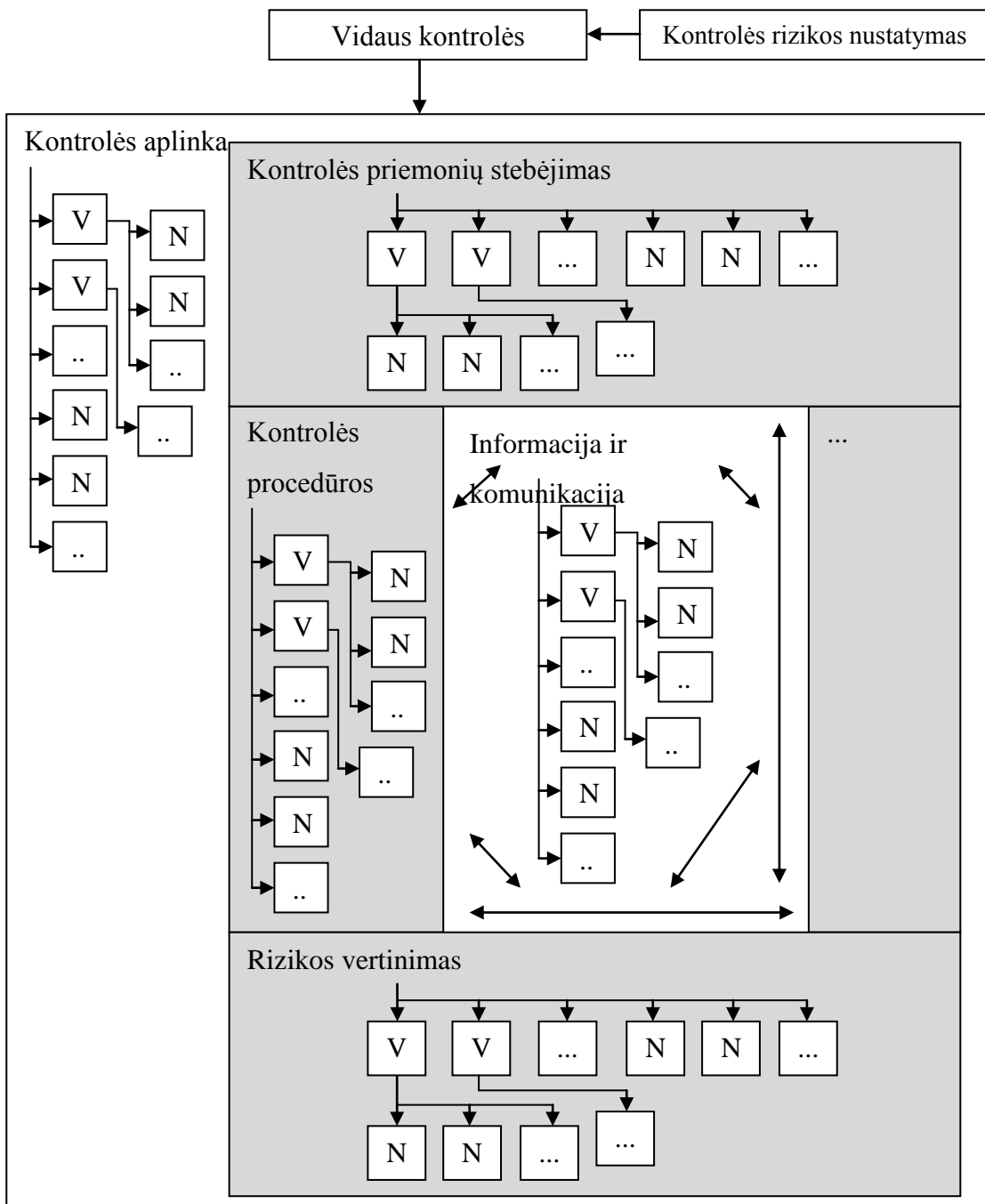
<b>Formalios kontrolės</b>	<b>Neformalios kontrolės</b>
<b>Bendrosios charakteristikos</b>	
Objektyvios	Subjektyvios
Išmatuojamos kiekybiškai	Neišmatuojamos
<b>Pavyzdžiai</b>	
Politika / procedūros	Kompetencija
Organizavimas	Pasitikėjimas
Struktūra	Bendros vertybės
Biurokratija	Aiški lyderystė
Ribojantys formalūs procesai	Dideli lūkesčiai, atvirumas
Centralizuotas sprendimų priėmimas	Etiniai standartai

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibrėžtos 11 lentelėje formalios ir neformalios kontrolės priemonės iš esmės atitinka kiekybinius ir kokybinius vertinimo aspektus. Nustatomieji klausimai, kurie yra griežtesni, mažiau interpretuojami ir modifikuojami, yra tinkamesni vertinti kiekybinius vidaus kontrolės aspektus, o vertinamieji

klausimai, kuriuos galima keisti prisitaikant prie situacijos, tinkamesni kokybiniams vidaus kontrolės elementams vertinti.

Išanalizavus abu klausimų tipus nustatyta, kad nė vienas iš jų nėra pranašesnis. Kritikuotini ne klausimų tipai, o modeliai, kuriuose naudojami tik vieno tipo klausimai, nes vienodo tipo klausimų naudojimas modelyje panaikina jo lankstumą, gebėjimą prisitaikyti prie vertinamų aplinkybių ir vertintojo galimybes modifikuoti modelį. Pavyzdžiui, jeigu vidaus kontrolės vertinimą atlieka didesnė, tačiau mažiau patyrusių žmonių komanda, tikėtina, kad jiems bus patogiau naudoti daugiau nustatomųjų klausimų, o jei vertinimą atliks patyręs auditorius, jis naudos vertinamuosius klausimus. Atskyrus du klausimų tipus ir apibrėžus jų charakteristikas, galima pasiūlyti modelį, kuris apima klausimų tipus ir gali būti pritaikytas tiek prie vertinamos situacijos, tiek prie vertintojų. Siekiant sujungti abiejų klausimų tipų stiprybes ir eliminuoti silpnybes buvo sukurta struktūra, kurioje kartu pateikiami vertinamieji ir nustatomieji klausimai. 2.2 skyriuje nustatyta, kad vertinant vidaus kontrolę galima išskirti penkis konkrečius vertintinus elementus. Kiekvienas šių elementų gali būti išskaidytas į nustatomuosius ir vertinamuosius klausimus, o kiekvienas vertinamasis klausimas suskaidytas į nustatomuosius klausimus. Siūloma klausimų sujungimo struktūra pateikiama 14 paveiksle.



*Paaiškinimai: V – vertinamasis klausimas, N – nustatomasis klausimas, ... – ir taip toliau.*

Šaltinis: sudaryta autorės.

#### **14 pav. Nustatomųjų ir vertinamųjų klausimų naudojimas vidaus kontrolei įvertinti**

14 paveiksle pavaizduota kaip vertinamuosius ir nustatomoosius klausimus pritaikyti vidaus kontrolės vertinimui atlikti. Paveiksle atspindėta, kad pagrindinis auditoriaus tikslas – įvertinant vidaus kontrolę nustatyti

kontrolės riziką, todėl klausimai grupuojami pagal vidaus kontrolės sistemos elementus. Kiekvieną vidaus kontrolės sistemos elementą galima laikyti uždaviniu, o uždavinių visuma padeda pasiekti tikslą – įvertinti įmonės vidaus kontrolę, susijusią su finansinės atskaitomybės rengimu, ir nustatyti kontrolės rizikos lygį. Uždaviniai skaidomi į konkrečius vertinamuosius ir nustatamuosius klausimus. Kiekvienam uždaviniui pasiekti (vidaus kontrolės sistemos elementui įvertinti) gali būti užduota nuo vieno iki daugybės klausimų. Klausimų kiekis ir jų tipas priklauso nuo to, kas atlieka auditą, nuo vertintojo kompetencijos ir kokio tipo klausimus jam priimtinau naudoti. Struktūroje pabrėžiama, kad vertinamuosius klausimus galima skaidyti į nustatamuosius klausimus. Galimybė keisti klausimų tipus suteikia vertinimui lankstumo ir palengvina struktūros taikymą. Klausimų lankstumas ir galimybė juos keisti yra išskirtinis vertinimo modelio požymis, kuriuo nepasižymi nė vienas iki šiol sukurtas ir naudojamas modelis.

## **2.5. Modelio elementų vertinimo kriterijai**

### **2.5.1. Kontrolės aplinkos kompleksinis vertinimas**

Kontrolės aplinka yra susijusi su organizacijos atmosfera ir turi įtakos tam, kaip jos darbuotojai suvokia kontrolę. Kontrolės aplinka – tai visų kitų vidaus kontrolės elementų pagrindas, kuris suteikia discipliną ir kultūrą. Skirtinguose šaltiniuose pateikiamas nevienodas kontrolės aplinką sudarančių elementų skaičius ir jų vertinimas. Skirtinguose šaltiniuose nurodomi kontrolės aplinkos elementai pateikiami 12 lentelėje.

**12 lentelė. Kontrolės aplinkos elementai**

Autorius / Elementas	Etinės vertybės ir sąžiningumas	Kompetencija	Vadovų dalyvavimas	Vadovybės filosofija ir veiklos stilius	Organizacinė struktūra	Igaliojimai ir atsakomybė	Personalo politika	Išoriniai veiksniai
Arens, Loebbecke (1996)	X	X	X	X	X	X	X	
Mackevičius (2001)				X	X		X	X
Knechel (2001)	X	X	X	X	X	X	X	
Daujotaitė (2006)	X			X	X		X	
Lakis (2007)	X	X		X	X	X	X	
Tarptautiniai audito standartai (2009)	X	X	X	X	X	X	X	
Mackevičius, Raziūnienė (2011)	X	X	X	X	X	X	X	
Arens ir kiti (2012)	X	X	X	X	X	X	X	
Louwers ir kiti (2013)	X	X	X	X	X	X	X	
Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (2014)	X	X		X	X		X	
Iš viso:	9	8	6	10	10	7	10	1

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Arens, Loebbecke, 1996; Mackevičius, 2001; Knechel, 2001; Daujotaitė, 2006; Lakis, 2007; Tarptautiniai audito standartai, 2009; Mackevičius, Raziūnienė, 2011; Mackevičius, Raziūnienė, 2011; Arens ir kiti, 2012; Louwers ir kiti, 2013; Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2014

Šioje lentelėje pateiktų šaltinių apibendrinimas rodo, kad bendro sutarimo, kokie turėtų būti kontrolės aplinkos elementai, nėra. Skiriama nuo 4 iki 7 kontrolės aplinkos elementų, tačiau neatsižvelgiant į pateikiamų elementų skaičių bendrai sutariama dėl trijų elementų:

- vadovybės (vadovų) filosofija (vertybės) ir darbo (veiklos, valdymo) stilius;
- organizacinė struktūra;
- žmogiškųjų (intelektinių) išteklių (personalo valdymo) strategija (politika) ir praktika (metodai, veikla), skyrimas.

Analizuojant šiuos tris iš esmės sutampančius elementus pastebima sąvokų – vadovybė ir vadovai, filosofija ir vertybės, praktika ir veikla ir kt.

skirtumų, tačiau, įvertinus skirtinguose šaltiniuose pateikiamus elementų apibūdinimus, nustatyta, kad iš esmės apibūdinami tapatūs elementai. Nustatyta, kad šių trijų sutampančių elementų apibūdinimai skiriasi tiek, kiek jie apima kitus išskiriamus elementus. Pavyzdžiui, už valdymą atsakingų asmenų (aukščiausio lygio vadovybės) dalyvavimą išskiria šeši analizuoti šaltiniai. Kituose šaltiniuose šis elementas priskiriamas prie vadovybės filosofijos ir darbo stiliaus, t. y. nurodoma, kad vadovybės filosofija apima ne tik polinkį imtis verslo rizikos ir ją valdyti, vadovybės požiūrį ir atitinkamus su finansine atskaitomybe susijusius veiksmus bei vadovybės požiūrį į informacijos apdorojimą, apskaitos funkcijas ir darbuotojus, bet ir nepriklausomumą nuo vadovybės, patirtį ir statusą, mastą, kuriuo už valdymą atsakingi asmenys dalyvauja veikloje, jiems teikiamą informaciją ir jų veiklos tikrinimą, šių asmenų veiksmų tinkamumą, sunkių klausimų kėlimą ir jų sprendimą, bendradarbiavimą su vidaus ir išorės auditoriais. Toks sujungimas yra neteisingas, nes įmonės, kurių vidaus kontrolė ir atitinkamai kontrolės aplinka turi būti įvertintos, yra labai skirtingos (dydis, veiklos pobūdis, tikslai ir kt.), todėl, išskyrus kelis esminius elementus, kurie apima daugiau aspektų, neatspindimas visas kontrolės aplinkos vertintinų aspektų spektras. Detalus kontrolės aplinkos elementų pateikimas suteikia galimybę kiekvieno audito metu prisitaikyti prie konkrečios įmonės aspektų, tačiau taip pat užtikrina, kad visi svarbiausi kontrolės aplinkos aspektai yra įvertinami. Išanalizavus autorių nurodomus kontrolės aplinkos elementus vienintelis elementas, kurio siūloma atsisakyti, tai J. Mackevičiaus išskiriamas išorinių veiksnių elementas, nes jis nėra kontrolės aplinkos ir vidaus kontrolės elementas. Šis elementas yra tiesiogiai susijęs su įgimta rizika, kurios įmonė negali veikti ir valdyti, todėl jį analizuoti prie kontrolės aplinkos vertinimo nėra tikslinga. Pateikiami tokie kontrolės aplinkos elementai:

1. Etinės vertybės ir sąžiningumas.
2. Kompetencija.
3. Vadovų dalyvavimas.
4. Vadovybės filosofija ir veiklos stilius.

5. Organizacinė struktūra.
6. Įgaliojimai ir atsakomybė.
7. Personalo politika.

Autorės nuomone, tikslingiausia kontrolės aplinkai vertinti naudoti šiuos septynis kontrolės aplinkos elementus, kurie apibendrina pagrindinius aplinkai keliamus reikalavimus ir jos savybes. Pasirinkus septynių elementų vertinimą jiems gali būti suteikiami vertinimo įverčiai. 2.3 skyriuje nustatyta, kad kontrolės rizikos vertinimą tikslingiausia skirstyti į 6 lygius, tačiau šeštas lygis – tai absoliuti rizika, jam pasirinkti nereikia atlikti jokių procedūrų, todėl iš esmės vidaus kontrolės vertinimas siejamas su pirmų penkių kontrolės rizikos lygių nustatymu. Kadangi kontrolės rizika yra vienas iš penkių išskirtų vidaus kontrolės elementų (žr. 2.2 skyrių), septynis kontrolės aplinkos elementus atitinkamai siūloma priskirti vienam kontrolės rizikos lygiui. Tęsiant 2.3 skyriuje analizuotą pavyzdį, kai audito rizika yra 10 proc., o vienas kontrolės rizikos lygio intervalas yra 18 proc., atitinkamai kiekvieno iš 7 kontrolės aplinkos elementų įvertinimas suteiktų galimybę kontrolės riziką sumažinti 2,57 procento. Toks skyrimas parodo, kiek ir kokių procedūrų turi būti atlikta, kad būtų pasiektas tam tikras kontrolės rizikos lygis. Tarkime, jei auditorius nori pasiekti ketvirtą kontrolės rizikos lygį, jis gali vertinti tik kontrolės aplinką (nevertinti kitų vidaus kontrolės elementų) ir tikėtis, kad visa sistema, susijusi su kontrolės aplinka, bus įvertinta teigiamai. Jei vertinimo metu kontrolės aplinkos sistemoje bus nustatyta trūkumų, kontrolės rizika bus penkto lygio, jei bus nustatyta, kad kontrolės aplinkos sistema apskritai neveikia, bus pasiektas absoliučios kontrolės rizikos (šeštas) lygis.

Vadovaujantis šiuo vertinimu reikia pateikti kiekvieno iš septynių kontrolės aplinkos elementų vertinimo gaires, kurios užtikrins, kad elementas tinkamai įvertintas ir kontrolės rizika gali būti sumažinta. Remiantis sukurtu modelio struktūra (2.2 skyrius) kiekvienas kontrolės aplinkos elementas suskaidomas į smulkesnius vertinimo teiginius bei identifikuojama, kokio tipo nustatomojo (N) ar vertinamojo (V) yra šis vertinimo teiginys. Kontrolės aplinkos elementų vertinimo sistema pateikiama 13 lentelėje.

**13 lentelė. Kontrolės aplinkos elementų vertinimo sistema**

Kontrolės aplinkos elementas	Elemento tipas	Įvertis	Vertinimo teiginys	Elemento tipas	Įvertis
Etinės vertybės ir sąžiningumas	V	(100 proc.-AR)/35	Etikos kodeksas	N	(100 proc.-AR)/105
			Atsispindėjimas misijoje, vizijoje, tiksluose	N	(100 proc.-AR)/105
			Nuolatinis deklarasavimas ir siekimas	N	(100 proc.-AR)/105
Kompetencija	V	(100 proc.-AR)/35	Reikiamo kompetencijos lygio nustatymas	N	(100 proc.-AR)/70
			Užtikrinimas, kad lygis palaikomas	N	(100 proc.-AR)/70
Vadovų dalyvavimas	V	(100 proc.-AR)/35	Nepriklausomumas nuo vadovybės	N	(100 proc.-AR)/105
			Patirtis ir kompetencija	N	(100 proc.-AR)/105
			Dalyvavimo veikloje mastas	N	(100 proc.-AR)/105
Vadovybės filosofija ir veiklos stilius	V	(100 proc.-AR)/35	Polinkis į verslo riziką	N	(100 proc.-AR)/105
			Požiūris į finansinę atskaitomybę	N	(100 proc.-AR)/105
			Požiūris į darbuotojus	N	(100 proc.-AR)/105
Organizacinė struktūra	V	(100 proc.-AR)/35	Aiškumas	N	(100 proc.-AR)/140
			Atitiktis įmonės veiklai	N	(100 proc.-AR)/140
			Tolygumas	N	(100 proc.-AR)/140
			Funkcijų ir atsakomybių pasidalijimas	N	(100 proc.-AR)/140
Įgaliojimai ir atsakomybė	V	(100 proc.-AR)/35	Įgaliojimų suteikimo sistema	N	(100 proc.-AR)/70
			Atsakomybės nustatymo ir atsiskaitymo sistema	N	(100 proc.-AR)/70
Personalo politika	N	(100 proc.-AR)/35	-	-	-

Šaltinis: sudaryta autorės.

Remiantis pateikiamu 13 lentelėje kontrolės aplinkos sistemos vertinimu kontrolės aplinka skirstoma į septynis elementus, kurių šeši yra vertinamieji (V), t. y. jiems įvertinti reikia daugiau žinių ir patirties, tačiau jų įvertinimas



(neskaidymas į nustatomojus klausimus) leidžia daugiau sumažinti bendrą kontrolės riziką. Kiekvienas vertinamasis klausimas gali būti suskaidomas į nustatomojus (N) klausimus, jiems vertinti galima pasitelkti mažiau patyrusius auditorius ar auditoriaus padėjėjus. Šis kontrolės aplinkos vertinimas yra tik pavyzdinis, nes kiekviena įmonė yra specifinė ir joje gali būti kiek kitokie ar papildomi kontrolės aplinką stiprinantys ar silpninantys elementai, tačiau, siekiant pateikti pagrįstą ir struktūrizuotą kontrolės rizikos vertinimą, turi būti vadovaujama šia struktūra, kuri užtikrina, kad kiekvienas auditoriaus atliekamas vertinimas prisideda prie kontrolės rizikos vertinimo, tačiau taip pat neleidžia, kad ši rizika būtų nepagrįstai sumažinta ir nuvertinta.

### **2.5.2. Įmonės rizikos valdymo proceso vertinimas**

Įmonės rizikos vertinimo procesas – tai pagrindas, kuriuo remdamasi vadovybė nusprendžia, kokia rizika turi būti valdoma. Jeigu toks procesas tinkamas pagal aplinkybes, įskaitant įmonės pobūdį, dydį ir jos veiklos sudėtingumą, jis padeda auditoriui nustatyti reikšmingų iškraipymų riziką. Ar įmonės rizikos vertinimo procesas yra tinkamas atsižvelgus į aplinkybes, priklauso nuo auditoriaus sprendimo (*Tarptautiniai, 2009*). J. Mackevičius ir D. Raziūnienė (2011) teigia, kad rizika yra tam tikras neapibrėžtumas, kuris gali daryti įtaką įmonės veiklai, dėl kurio ji gali patirti nuostolių ir kuris gali sumažinti įmonės galimybes siekti numatytų tikslų. Jie išskiria įmonės rizikos vertinimo struktūrą, tačiau detalesnių paaiškinimų, kaip reikia vertinti įmonės rizikos vertinimo procesą, nepateikia. Panašius veiksnius, veikiančius riziką, į kuriuos reikia atkreipti dėmesį, nurodo ir kiti autoriai. I. N. Gleim (2012) skiria verslo aplinkos pasikeitimą, naują personalą, naujos arba patobulintos informacinės sistemos įdiegimą, spartų augimą, naujas technologijas, naują verslo liniją, produktus ar veiklą, organizacijos restruktūrizaciją. D. Daujotaitė (2006) pateikia galimus rizikos vertinimo metodus – kokybinis ir kiekybinis rangavimas, vadovybės susirinkimai, prognozavimas, strateginis planavimas, audito ir kitų vertinimo rezultatų aptarimas bei nurodo, kad rizikos analizė yra rizikos reikšmingumo įvertinimas, nustatant jos įvykio tikimybę ir

nusprendžiant, kaip riziką valdyti ir kokių imtis kontrolės priemonių. Pateikiama pavyzdžių, ką reikėtų vertinti audito metu, siekiant patikrinti įmonės rizikos vertinimo procesą, tačiau išsamaus ir apibendrinto rizikos įvertinimo nėra. V. Lakis (2007) skiria panašius rizikos vertinimo elementus kaip ir J. Mackevičius su D. Raziūniene, tačiau, skirtingai nei D. Daujotaitė, nurodo, kad vertindamas įmonės riziką auditorius turi tik apklausti įmonės vadovybę ir nusprendęs, kad yra rizikos valdymo trūkumų, apie tai pranešti aukščiausio lygio vadovybei.

Siekiant tinkamai įvertinti įmonės rizikos vertinimo procesą, kurio rezultatus būtų galima integruoti į kontrolės rizikos lygio nustatymą, reikia identifikuoti elementus, kurie turi sudaryti rizikos valdymo procesą. Įvairiuose šaltiniuose skiriami rizikos valdymo proceso etapai pateikiami 14 lentelėje.

**14 lentelė. Rizikos valdymo proceso etapai**

<b>Šaltinis</b>	<b>Etapai</b>
G. Leonavičiūtė, V. Vaškelaitis (2001)	1) tikslų, kuriuos įmonė nori pasiekti, nustatymas; 2) visų įmonei reikšmingų rizikų identifikavimas; 3) pagrindinių rizikų nustatymas; 4) esamos pagrindinių rizikų kontrolės įvertinimas; 5) pagrindinių rizikų valdymo būdo parinkimas; 6) reikšmingų rizikų stebėseną ir kontrolę bei pagrindinių rizikų valdymo priemonių taikymas; 7) rezultatų vertinimas.
COSO ERM (2004)	1) vidaus aplinka; 2) tikslų nustatymas; 3) įvykio identifikavimas; 4) rizikos vertinimas; 5) atsakas į riziką; 6) kontrolės veiksmai; 7) informacija ir informavimas; 8) stebėseną.
R. J. Chapman (2006)	1) rizikos identifikavimas; 2) rizikos vertinimas; 3) rizikos įvertinimas; 4) rizikos planavimas (atsakas į riziką); 5) rizikos valdymas (vykdymas, stebėseną ir kontrolę).
R. R. Moeller (2007)	1) rizikos identifikavimas; 2) dokumentuotų rizikų kokybinis ir kiekybinis vertinimas; 3) rizikų išdėstymas pagal svarbą ir atsako planavimas; 4) rizikos stebėseną.
J. Mackevičius (2009)	1) rizikos nustatymas; 2) veiksmai rizikai šalinti; 3) pasiekti rezultatai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Leonavičiūtė, Vaškelaitis, 2001; COSO ERM, 2004; Chapman, 2006; Moeller, 2007; Mackevičius, 2009

Analogiškai ir išskiriant kontrolės rizikos vertinimo elementus išanalizavus autorių siūlomus rizikos valdymo procesus nustatyta, kad priimtinausias tas procesas, kuriame nenaudojama itin daug žingsnių arba kuris neatkartoja kitų vidaus kontrolės vertinimo elementų (pvz., kaip COSO ERM). Dėl šių priežasčių tolesnei analizei naudojamas J. Mackevičiaus (2009) rizikos vertinimo procesas, kurio pirmasis žingsnis papildomas su rizikos

valdymu susijusiais aspektais, t. y. J. Mackevičiaus pateikiamas rizikos vertinimo procesas papildomas rizikos vertinimo etape išskirtais tokiais elementais:

1. Rizikos identifikavimas.
2. Rizikos pasireiškimo tikimybės nustatymas.
3. Galimo poveikio įvertinimas.

Toks papildomas rizikos nustatymo skaidymas padeda užtikrinti, kad rizika yra ne tik nustatoma, bet ir įvertinama, pvz. „nustačius, kad tam tikra rizika turi kur kas didesnę tikimybę pasireikšti ir gali turėti didesnių padarinių nei kita identifikuota rizika, turi būti imamasi skirtingų veiksmų kiekvienai iš šių rizikų valdyti. Remiantis pirmame žingsnyje nustatytu rizikos tipu, nurodomi keturi būdai reaguoti į riziką. 15 lentelėje atspindima, kad rizika gali turėti ne tik neigiamų, bet ir teigiamų padarinių. Atsižvelgiant į galimą naudą iš tam tikros veiksmų eigos ir į tai, kiek rizikinga tam tikrą veiksmą įgyvendinti, pateikiama siūlomų imtis veiksmų matrica.

**15 lentelė. Rizikos ir galimų padarinių matrica**

Rizika		Veiksmo rizikingumas	
		Mažas	Didelis
Galimybė pasiekti konkurencinį pranašumą	Maža	Kasdienė veikla	Vengimas
	Didelė	Identifikavimas ir vystymas	Detali analizė

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis ACCA Paper 1, 2012; Franck, 2015; Morgan, Stocken, 2008

Pavaizduota 15 lentelėje rizikos ir galimų padarinių matrica teikia galimybę atitinkamai reaguoti į riziką. Jei yra orientuojamasi į mažo rizikingumo veiklą, jos labai dažnai sukuria tik nedidelį konkurencinį pranašumą. Dažniausiai veiklos sritys, kur nereikia susidurti su didele rizika, negali sukurti reikšmingo pranašumo. Taip yra todėl, kad jeigu tam tikra veikla yra mažai rizikinga ir sukuria didelį pranašumą, tikėtina, kad jos imsis ir konkurentai ir taip visų veikiančiųjų konkurencinis pranašumas sumažės. Nepaisant to, veiklą, kurios rizika yra maža, o sukuriamas konkurencinis

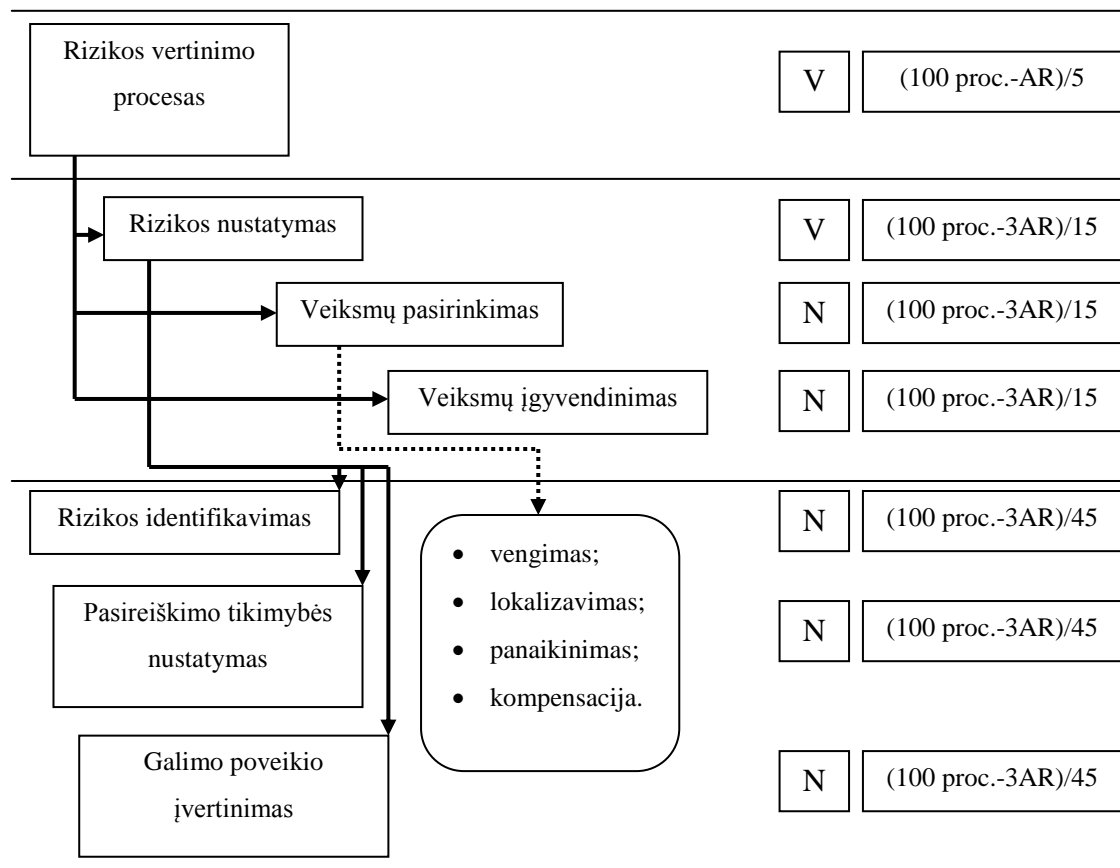
pranašumas didelis, tobulinti verta, nes net per trumpą laiką gali būti sukuriama reikšminga pelno ar pajamų dalis. Tiek mažos rizikos veikla, tiek didelės rizikos veikla gali sukurti ir didelį, ir mažą konkurencinį pranašumą. Veiklos, kurios rizika yra didelė, o sukuriamas pranašumas mažas, vengiama, nes tas nedidelis pranašumas, kurį gali sukurti tam tikra veikla, yra nevertas tokios didelės rizikos. Veikla, kuri yra rizikinga, tačiau gali sukurti didelį konkurencinį pranašumą, turėtų būti vystoma, nes iš esmės ji yra pagrindinis įmonės konkurencinio pranašumo didinimo šaltinis. Verslo rizikų matrica parodo, kad įmonės veikla yra neatsiejama nuo rizikos, ir pateikiama siūlymų, kaip reikia elgtis susidūrus su tam tikro tipo rizika. Identifikavus riziką ir suplanavus reikiamus veiksmus, jai šalinti atliekamas pasiektų rezultatų įvertinimas. Įmonės gali būti pasirengusios tinkamai identifikuoti riziką, nustatyti veiksmų, kaip reaguoti į nustatytą riziką, planą, tačiau būti nepajėgios šio plano įgyvendinti. Dėl šios priežasties auditorius turi įvertinti, ar įmonės vadovybė imasi tinkamų veiksmų rizikos valdymo procesui užbaigti. Detalių procedūrų ir aprašymų, kaip tai turi būti atliekama, negali būti pateikta, nes kiekviena rizika yra specifinė ir kiekvieną kartą yra pasirenkamas individualus sprendimas, tačiau turėtų būti nenukrypstama nuo pagrindinių naudojamų rizikos valdymo būdų:

1. Vengimo metodai – būdai, kurie naudojami siekiant nesusidurti su tam tikra rizika (pvz., norint išvengti gamybinės programos nutraukimo dėl žaliavų, medžiagų ir detalių pristatymo terminų pažeidimų, atsisakoma įtartinų ir nežinomų tiekėjų paslaugų).
2. Lokalizacijos metodai naudojami rečiau, nes tam reikia pakankamai tiksliai ir konkrečiai ištirti ir nustatyti rizikos šaltinius (pvz., rizikingiausia projekto dalis gali būti lokalizuojama naujai sukurtoje, nedidelę autonomiją turinčioje įmonėje ar sukurtame specialiaame padalinyje).
3. Rizika panaikinimo metodais išskaidoma, susijungus keliems ta veikla užsiimantiems dalyviams (pvz., gali jungtis vienos pramonės šakos projektai, kad sukurtų bendrą kainų politiką, pasidalytų

ekonomines zonas, arba vienodų technologijų, tiekimo ir realizacijos operacijų projektai). Šiai rizikos reguliavimo grupei priskiriami įvairūs diversifikacijos variantai.

4. Kompensacijos metodai priskiriami įspėjamiems valdymo metodams, kurie gali panaikinti didelę netikslumų dalį, leidžia nuspėti gamybos cikle atsirasiančius trūkumus, nustatyti pozicijų rinkos sektoriuje silpnėjimą, identifikuoti specifinį verslo projekto rizikos profilį.

Auditoriui svarbu suvokti, kad visi rizikos valdymo būdai savaime nėra geri arba blogi. Kiekvienas iš jų turi būti naudojamas atitinkamoje situacijoje ir tam tikromis aplinkybėmis. Pasirenkant vieną iš būdų veikia ir įmonės „būdo“ veiksnys, t. y. ar įmonė iš esmės laikosi konservatyvesnio, ar rizikingesnio požiūrio į verslo valdymą. Atsižvelgiant į įmonės tipą gali būti dažniau naudojamas vienas ar kitas metodas, tačiau auditorius turi nepamiršti, kad tam tikro būdo pasirinkimo priskyrimas tik įmonės sprendimui nėra teisingas, t. y. auditorius turi įvertinti, ar tikrai įmonė pasirenka geriausius rizikos valdymo būdus. Apibendrinant išanalizuotą informaciją, siūlomas įmonės rizikos vertinimo tikrinimo procesas pateikiamas 15 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

### 15 pav. Įmonės rizikos vertinimo proceso struktūra

Paveiksle kiekvienas rizikos vertinimo žingsnis yra susietas su kontrolės rizikos lygio nustatymu, todėl, atlikus šį vertinimą, rezultatus galima susieti su bendresniais audito rezultatais. Svarbu tai, kad, kitaip nei vertinant kontrolės aplinką, kur kiekvienas kontrolės aplinkos vertinimo elementas turėjo savo įvertį, rizikos vertinimo proceso elementai yra vienas nuo kito priklausomi. Tarkime, jei įmonėje tinkamai veikia rizikos nustatymo procesas, tačiau vėliau nėra nei pasirenkami, nei atliekami tinkami veiksmai, tai visas įmonės rizikos vertinimo procesas yra vertinamas kaip nepatikimas.

Naudodamas pateiktą įmonės rizikos vertinimo struktūrą auditorius gali išanalizuoti įmonės turimas procedūras, nustatyti, ar įmonė yra įvertinusi, kaip reikia valdyti riziką, bei patikrinti, ar iš tikrųjų šios procedūros taikomos, t. y. įsitikinti, kad įmonės rizika tikrai valdoma. Norėdamas patikrinti šiuos elementus, auditorius gali naudoti tiek nagrinėtų autorių siūlomą apklausos

metodą, tiek ir kitus metodus – tikrinimą, stebėseną ir kt. Pateikti klausimai yra suskaidyti į vertinamuosius ir nustatamuosius, kurių vienus galima keisti kitais, kiekvieną klausimą įvertinus teigiamai gaunamas tam tikras įvertis, jį galima naudoti vertinant bendrą kontrolės riziką.

Atliekant rizikos vertinimą taip pat svarbu, kad rizikos lygis, kurį nustato auditorius, gali būti susijęs su konkrečiomis apskaitos klasėmis, t. y. turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ar sąnaudų apskaitymu. Atlikęs vertinimą ir nustatęs, kad kurios nors apskaitos klasės yra rizikingesnės už kitas, auditorius turėtų padidinti riziką, susijusią su šiomis klasėmis, atitinkamai kitų klasių, kurios nėra tokios rizikingos, rizika gali būti sumažinta. Taigi įmonės rizikos vertinimo proceso kontrolės vertinimas padeda ne tik sumažinti kontrolės riziką, bet ir nustatyti, kurioje srityje rizika yra didesnė ir kam turėtų būti skiriama daugiau dėmesio.

Apibendrinant rizikos vertinimo proceso kontrolės vertinimą įmonėje, nustatyta, kad tikslingiausia jį skaidyti į tris dalis – rizikos nustatymą (jį galima skaidyti dar smulkiau), veiksmų pasirinkimą ir veiksmų įgyvendinimą. Rizikos nustatymo rezultatus auditorius gali panaudoti ne tik bendrai kontrolės rizikai sumažinti, bet ir rizikingoms įmonės veiklos sritims, kurios, atliekant tolesnį vertinimą, turi reikšmingesnę poveikį kontrolės rizikai (tiek ją didina, tiek mažina), identifikuoti.

### **2.5.3. Kontrolės veiksmų poveikio vertinimas**

Kontrolės veiksmai – tai įvairios procedūros, priemonės ir politikos, kurios užtikrina, kad vadovybės nurodymai tinkamai vykdomi. Viena vertus, tai pakankamai lengvai įvertinamas elementas, nes auditoriui tiesiog reikia sužinoti, kokias kontrolės procedūras yra įvedusi vadovybė, ir patikrinti, ar jos yra taikomos, kita vertus, auditorius turi įvertinti, ar vadovybės nustatytų procedūrų pakanka, ar jos apima visus reikiamus aspektus bei sunkiai „apeinamos“, o tai padaryti gana sunku, nes kiekvienos įmonės kontrolės procedūros yra skirtingos, pritaikytos prie atitinkamos įmonės veiklos. Tarptautiniuose audito standartuose (2009) apibrėžta, kad kontrolės veiksmai



gali būti susiję su įgaliojimų suteikimu, veiklos peržiūra, informacijos apdorojimu, fizinėmis kontrolės priemonėmis, pareigų atskyrimu, taip pat nurodoma, kad svarbūs kontrolės veiksmai gali būti tie veiksmai, kurie yra susiję su reikšmingų iškraipymų rizika ir kuriems patikrinti nepakanka atlikti tik pagrindines procedūras, tačiau jokių detalesnių paaiškinimų, kaip reikėtų identifikuoti ir patikrinti svarbius kontrolės veiksmus, standartuose nepateikiama. Suprantama, kontrolės procedūrų pobūdis priklauso nuo specifinės įmonės, kurioje jos taikomos, ar bent šakos, kurioje įmonė veikia. Pavyzdžiui, gavybos pramonės įmonėse svarbiausios bus taikomos atsargų kontrolės procedūros (*Giriūnas, 2012*), tačiau pateikti bendruosius kontrolės procedūrų vertinimo principus, kurie gali būti taikomi visose įmonėse, įmanoma. Siekiant apibrėžti šiuos bendruosius principus turi būti identifikuotos pagrindinės sritys, kurių veikimas turi būti užtikrinamas kontrolės veiksmis. 1.5 skyriuje nustatyta, kad auditoriui įdomi tik ta įmonės vidaus kontrolės dalis, kuri užtikrina, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų, t. y. ta, kuria įmonės vadovai patvirtina ataskaitų duomenis. Auditorius turi įsitikinti, ar įmonės vadovų patikinimas apie duomenų teisingumą, tikrumą ir kt. yra teisingas. Tarptautiniuose audito standartuose (*2009*) nurodomi tvirtinimai pateikiami 16 lentelėje. Atkreiptinas dėmesys, kad autoriai, rašantys audito tema, kitų tvirtinimų, nei nurodyta tarptautiniuose audito standartuose, nepateikia.

16 lentelė. Tarptautiniuose audito standartuose nurodomi tvirtinimai

Tvirtinimai apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu	Tvirtinimai apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	Tvirtinimai apie pateikimą ir atskleidimą
Įvykimas – registruotos ūkinės operacijos ir įvykiai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone.	Teisės ir įsipareigojimai – įmonė turi arba kontroliuoja teisę į turtą ir atsako už įmonės įsipareigojimus.	Įvykimas, teisės ir įsipareigojimai – atskleisti įvykiai, ūkinės operacijos ir kiti dalykai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone.
	Egzistavimas – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybės dalys egzistuoja.	
Išsamumas – visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti.	Išsamumas – visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti.	Išsamumas – visa informacija, kuri turėjo būti atskleista finansinėse ataskaitose, yra atskleista.
Tikslumas – su registruotomis ūkinėmis operacijomis ir įvykiais susijusios sumos ir kiti duomenys yra tinkamai įregistruoti.		Tikslumas ir vertinimas – finansinė ir kita informacija atskleista teisingai ir tinkamomis sumomis.
Priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui – ūkinės operacijos ir įvykiai į apskaitą įtraukti tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu.	Vertinimas ir priskyrimas – finansinėse ataskaitose nurodytos teisingos turto, įsipareigojimu ir nuosavybės dalies sumos, o atsiradę vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai įregistruoti.	
Grupavimas – ūkinės operacijos ir įvykiai įregistruoti tinkamose sąskaitose.		Grupavimas ir suprantamumas – finansinė informacija yra tinkamai pateikta ir apibūdinta, o atskleista informacija aiškiai išreikšta.

Šaltinis: sudaryta autorės

Standartuose pateiktas tvirtinimų skirstymas nėra suprantamas ir aiškus. Kaip parodyta 16 lentelėje, standartuose siūloma skirstyti tvirtinimus į tris grupes: tvirtinimus apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu, tvirtinimus apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir tvirtinimus apie pateikimą ir atskleidimą, tačiau lieka nepateikta daugiau jokių nurodymų, todėl lieka neaišku, kodėl būtent tokios tvirtinimų grupės siūlomos ir kodėl tam tikri tvirtinimai dubliuojami (yra keliose ar net visose grupėse), o kiti kurioje nors grupėje praleisti (nors atrodytų, kad jų tikrai reikia). Pavyzdžiui, prie tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu nurodytas *įvykimo* tvirtinimas, kuris apima (žr. lentelės 2–4 eilutes) 1) patį *įvykimą* ir 2) *sąsają su įmone*. Suprantama, kad prie tvirtinimų apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje šis tvirtinimas šiek tiek pakeistas, nes įvykių audituojamu laikotarpiu fiksavimas skiriasi nuo sąskaitų likučių vaizdavimo, tačiau neaišku, kodėl pagal savo prasmę čia jau pateikiami du tvirtinimai: 1) *teisių ir įsipareigojimų* tvirtinimas ir 2) *egzistavimo* tvirtinimas. Lieka dar labiau neaišku, kodėl prie tvirtinimų apie pateikimą ir atskleidimą taip pat nurodomi du tvirtinimai 1) *įvykimo* ir 2) *teisių ir įsipareigojimų*, tačiau jie apibūdinami lygiai taip pat kaip prie tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu nurodytas vienas įvykimo tvirtinimas. Taip pat neaišku, ką turi patikrinti auditorius, pavyzdžiui, tikrindamas balanse atskleistą ilgalaikio turto sumą – viena vertus, jam aktualūs egzistavimo bei teisių ir įsipareigojimų tvirtinimai, kita vertus – reikia patikrinti ir įvykimą. Tačiau neaišku, ką reikėtų tikrinti ilgalaikiame turte, siekiant nustatyti, kad tai tikrai įvyko, nes turto buvimo faktas yra patikrinimas siekiant patvirtinti egzistavimo tvirtinimą, o visiems kitiems vertės pokyčiams, kurie veikia ilgalaikį turtą, yra skirtas vertinimo tvirtinimas. Panašių klausimų kyla ties visais tvirtinimais ir jų pateikimu, todėl standartuose nurodytas jų pateikimas tikrai nėra nei patogus, nei tinkamas naudoti. Tuo labiau kad pačiuose standartuose, tarsi suprantant, kad pateiktas skirstymas turi trūkumų, nurodoma (2009), kad auditorius gali naudoti tvirtinimus taip, kaip aprašyta, arba gali išreikšti juos kitaip, jei tik įtraukiami

visi nurodyti aspektai. Išanalizavus tvirtinimus nustatyta, kad, pavyzdžiui, auditorius gali nuspręsti sujungti tvirtinimus dėl ūkinių operacijų ir įvykių su tvirtinimais dėl sąskaitų likučių. Siekiant tinkamai atskleisti tvirtinimų ir auditoriaus atliekamo darbo ryšį, nagrinėtini kiti galimi tvirtinimų pateikimai.

Tvirtinimai yra siejami su tam tikromis finansinės atskaitomybės dalimis (turtu, pajamomis, sąnaudomis, nuosavu kapitalu, įsipareigojimais), todėl, norint juos pritaikyti kontrolės veiksams vertinti, atliekami pakeitimai. Nors tvirtinimai tiesiogiai skirti finansinei atskaitomybei parengti, tačiau reikia juos sieti su kontrole, nes vidaus kontrolės sistema įmonėje, kuri aktuali finansinio audito metu, yra kuriama ir palaikoma tam, kad užtikrintų finansinių ataskaitų, kuriose nėra reikšmingų iškreipimų, parengimą. Analizuojant tarptautiniuose audito standartuose (2009) tvirtinimų ir kontrolės veiksmų ryšį, nustatyta, kad kiekvienas tvirtinimas, kurio įvykdymo tikimasi iš įmonės vadovybės, turi turėti ryšį su apskaita, nes įmonės vadovybė užtikrina atitiktį apskaitos standartams ir normoms, o ne auditoriaus ar audito standartų reikalavimams. Taigi įmonės pagrindinis tikslas – parengti finansinę atskaitomybę taip, kad ji atitiktų apskaitos standartus, o auditoriaus – patikrinti, kad joje užtikrinami pagrindiniai audito standartuose nurodyti tvirtinimai.

Apskaitos požiūriu, siekiant užtikrinti, kad visi suinteresuoti asmenys, susipažindami su finansinės atskaitomybės duomenimis, būtų tikri, kad šiuos duomenis supranta taip, kaip juos traktavo atskaitomybės rengėjai, tarptautiniuose apskaitos standartuose, Europos Sąjungos direktyvose, reglamentuojančiose buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinės apskaitos parengimą, taip pat analogiškuose nacionaliniuose reglamentuose formuluojami bendrieji apskaitos principai – taisyklės, kuriomis vadovaujasi rengiant finansinę atskaitomybę. Nors minėtuose norminiuose aktuose šie principai kartais traktuojami šiek tiek skirtingai, vis dėlto iš esmės jie deklaruoja vienodas finansinės apskaitos tvarkymo ir atitinkamos atskaitomybės rengimo normas. Bendrieji apskaitos principai yra nuostatos, kuriomis grindžiamos kiekvienos laisvosios rinkos šalies konceptualios apskaitos taisyklės. Patys bendriausi apskaitos principai apibrėžti

Tarptautiniuose apskaitos standartuose (2008) ir Europos Sąjungos ketvirtojoje direktyvoje (1978). Visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansinę atskaitomybę, turi vadovautis šiais bendraisiais apskaitos principais:

1. *Įmonės principas*. Kiekviena įmonė, kuri sudaro finansines ataskaitas, laikoma atskiru apskaitos vienetu. Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos.
2. *Veiklos tęstinumo principas*. Tvarkant apskaitą, daroma prielaida, kad įmonės veiklos laikotarpis neribotas, įmonės nenumatoma likviduoti.
3. *Periodiškumo principas*. Įmonės veikla tvarkant apskaitą suskirstoma į finansinius metus arba kitos trukmės ataskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus sudaromos finansinės ataskaitos.
4. *Pastovumo principas*. Įmonė pasirinktą apskaitos metodą turi taikyti nuolat.
5. *Piniginio mato principas*. Visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos, pinigų srautai finansinėse ataskaitose pateikiami pinigine išraiška.
6. *Kaupimo principas*. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą traukiami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami tų ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į pinigų gavimą arba išmokėjimą. Pagal kaupimo principą pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos.
7. *Palyginimo principas*. Įmonės pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas. Finansinės ataskaitos turi būti sudaromos taip, kad finansinių ataskaitų informacijos naudotojai galėtų palyginti jose pateikiamą informaciją su kitų ataskaitinių laikotarpių bei kitų įmonių pateikiama informacija ir teisingai įvertinti įmonės finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų pokyčius. Finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama ataskaitinių ir praėjusių bent vienų finansinių metų atitinkama informacija.

8. *Atsargumo principas*. Įmonė pasirenka tokius apskaitos metodus, kuriais įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba nepagrįstai sumažinta.

9. *Neutralumo principas*. Apskaitos informacija pateikiama nešališkai. Jos pateikimas neturi daryti įtakos finansinių ataskaitų informacijos naudotojų priimamiems sprendimams ir neturi būti siekiama iš anksto numatyto rezultato.

10. *Turinio svarbos principas*. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą traukiami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik pagal jų juridinę formą.

Išanalizuota, kad audito požiūriu kontrolės veiksmus teisinga vertinti atsižvelgiant į tvirtinimams užtikrinti sukurtų kontrolės priemonių vertinimą, todėl, norint sukurti apskaitos ir audito ryšį, sukurta bendrųjų apskaitos principų ir tvirtinimų sąsaja (žr. 17 lentelė).

**17 lentelė. Bendrųjų apskaitos principų ir tvirtinimų ryšys**

Bendrasis apskaitos principas  / Tvirtinimas	Įmonės	Veiklos tęstinumo	Periodiškumo	Pastovumo	Piniginio mato	Kaupimo	Palyginimo	Atsargumo	Neutralumo	Turinio svarbos
<b>Įvykimas / Egzistavimas</b>						X		X		X
<b>Išsamumas</b>									X	
<b>Tikslumas</b>					X					
<b>Grupavimas / Priskyrimas</b>			X			X				
<b>Teisės ir įsipareigojimai</b>	X									X
<b>Vertinimas</b>		X		X	X			X		
<b>Suprantamumas</b>				X	X		X			

Šaltinis: Sudaryta autorės.

Remiantis bendrųjų apskaitos principų ir tvirtinimų susiejimu galima užtikrinti, kad tiek įmonės vadovybė, rinkdamasi kontrolės priemonės, tiek

auditorius, vertindamas vadovybės tvirtinimus, supras vienas kitą. Apibendrinant šį ryšį ir siekiant abipusio audituojamos įmonės ir auditoriaus supratimo, auditoriui, vertinant įmonės kontrolės procedūras, siūloma remtis bendrųjų apskaitos principų ir tvirtinimų ryšiu.

Taigi auditorius, analizuodamas kontrolės veiksmus, turi tirti, kaip įmonėje užtikrinami pagrindiniai tvirtinimai, kurie aktualūs kiekvienam finansinės atskaitomybės straipsniui, o šie tvirtinimai yra tiesiogiai siejami su bendraisiais apskaitos principais.. Auditoriui užsitikrinus, kad įmonės kontrolės veiksmai apima visus tvirtinimus, bus užsitikrinta, kad įmonėje yra kontroliuojamas visų apskaitos principų įgyvendinimas, o tai leis sumažinti kontrolės riziką. Remiantis šiuo ryšiu siūloma kontrolės veiksmų sistemos vertinimo sistema pateikiama 16 paveiksle.

Tvirtinimas	Susijusių bendrųjų apskaitos principų	Susijusių kontrolės veiksmų dalies įvertis
Įvykimas /	3	$3/16((100-AR)/5)$
Išsamumas	1	$1/16((100-AR)/5)$
Tikslumas	1	$1/16((100-AR)/5)$
Grupavimas / priskyrimas	2	$2/16((100-AR)/5)$
Teisės ir	2	$2/16((100-AR)/5)$
Vertinimas	4	$4/16((100-AR)/5)$
Suprantamumas	3	$3/16((100-AR)/5)$
Iš viso:	16	$(100-AR)/5$

Šaltinis: sudaryta autorės

### 16 pav. Kontrolės veiksmų vertinimo struktūra

Sudarant kontrolės veiksmų vertinimo matricą buvo laikomasi tų pačių prielaidų, kurios taikomos vertinant kontrolės aplinką – tai reiškia, kad visas kontrolės veiksmų vertinimas gali sudaryti 1/5 bendro vidaus kontrolės įvertinimo, o kiekviena su kontrolės veiksmais susijusi priemonė gali sumažinti bendrą kontrolės riziką. Siekiant nustatyti kiekvieno tvirtinimo įverčius buvo skaičiuojama, su keliais bendraisiais apskaitos principais tas tvirtinimas susijęs, t. y. su kuo daugiau bendrųjų apskaitos principų tvirtinimas susijęs, tuo reikšmingesnis jo kontrolės veiksmų įgyvendinimas. Dar vienas aspektas, kuris turi būti taikomas atliekant konkrečių finansinių metų auditą, – tai tvirtinimų susiejimas su finansinės atskaitomybės straipsnių verte, t. y. kuo didesnė tam tikros finansinės atskaitomybės straipsnio vertė, tuo reikšmingesnis su ja susijęs tvirtinimas ir tuo didesnė jo reikšmė vertinant bendrą kontrolės riziką. Kiekvienas tvirtinimas yra susijęs su tam tikra finansinės atskaitomybės verte, tačiau su tam tikra verte yra susijęs ne vienas tvirtinimas (pvz., egzistavimas ir vertinimas – abu yra susiję su ilgalaikio turto verte), todėl bendras dalių skaičius turi būti didesnis nei 100 procentų.

Atlikus vertinimą įrodyta, kad, norint tinkamai įvertinti įmonės kontrolės veiksmus, reikia sieti bendruosius apskaitos principus ir vadovybės tvirtinimus. Bendrieji apskaitos principai – tai įmonės apskaitoje taikomi, todėl yra suprantami įmonės vadovybei, o tvirtinimai – tai auditoriams suvokiami ir prie bendrųjų apskaitos principų pritaikomi kriterijai. Principų ir tvirtinimų sąsaja užtikrina, kad įmonės atstovai ir auditoriai vienodai supranta audito tikslus, taip pat palengvina auditoriaus atliekamą kontrolės priemonių ir procedūrų vertinimą, padeda auditoriui lengviau įvertinti kontrolės riziką.

#### **2.5.4. Informacijos ir komunikacijos veikimo vertinimas**

Informacija ir komunikacija, kuri aktuali atliekant finansinių ataskaitų auditą, tai informacinė sistema, apimanti informacinių technologijų ir rankinių sistemų procedūras, susijusias su įrašais apie ūkines operacijas ir įvykius. Ši sistema skirta įrašams inicijuoti, registruoti, apdoroti, ataskaitoms apie juos parengti. Informacinė sistema turi didelę reikšmę sudarant įmonės finansines



ataskaitas ir jų patikimumui, todėl auditoriui ypač svarbu ją suprasti ir tinkamai įvertinti.

Informacijos ir komunikacijos svarba buvo išskirta jau pirmuosiuose vidaus kontrolės vertinimo modeliuose. Dar 1992 m. sukurtame COSO modelyje (*COSO, 1992*) informacija ir komunikacija buvo pateikiama kaip vienas iš vidaus kontrolės vertinimo elementų. Nuo to laiko įmonės skiria vis daugiau savo lėšų informacinėms ir komunikacijų technologijoms, kelia vis didesnius reikalavimus šių technologijų funkcionalumams, kurie leistų atlikti išsamesnius vertinimus, efektyviau vykdyti procesus, optimaliai apdoroti informaciją (*Waema, Mwamburi, 2009*). Toks technologijų tobulėjimas suteikia ir reikšmingesnę informacijos ir komunikacijos, kaip vidaus kontrolės elemento, vaidmenį visoje vidaus kontrolės sistemoje.

2012 m. atnaujintame COSO modelyje buvo pripažinta, kad nuo 1992 m. informacijos ir komunikacijos šaltiniai, jų kiekis ir formos pasikeitė drastiškai (*COSO, 2012*). Atsirado kur kas daugiau ir įvairesnių informacijos šaltinių, plėtėsi jų rūšys. Papildomai atsirado ir naujų darinių, kurie anksčiau nebuvo vertinami. Pavyzdžiui, anksčiau visi įmonės komunikacijos šaltiniai buvo skirstomi į vidinius (įmonės viduje) ir išorinius (už įmonės ribų), tačiau dabar vis dažniau aptinkama tokių išorinių šaltinių, kuriuos įmonė kontroliuoja, stebi ir analizuoja tarsi vidinius (pavyzdžiui, paslaugų pasitelkimas iš trečiųjų asmenų (angl. *outsourcing*), bendrų įmonių steigimas ir valdymas (angl. *venture capital*). Informacijos ir komunikacijos aplinka ne tik pasipildė naujais šaltiniais, bet ir išsiplėtė savo plėtros būdais, pavyzdžiui, vis svarbesnį vaidmenį vaidina informacijos platinimas ir gavimas per socialinius tinklus. Vystantis informacinėms technologijoms keičiasi ir surenkamos informacijos kiekis – jis itin sparčiai didėja. Toks informacijos kiekio (ypač pradinių, neapdorotų duomenų) kiekio augimas kiekvienai įmonei gali suteikti tiek tinkamas progas ir pasiūlyti galimybes, tiek sukelti susijusias problemas, t. y. neišvengiamai yra neatsiejamas nuo rizikos. Turint didesnę kiekį duomenų yra didesnės galimybės analizuoti įmonės veiklą, daryti reikiamus žingsnius, tačiau tai taip pat reiškia, kad ir auditorius nori turėti daugiau informacijos apie

įmonės veiklą, jos apibendrinimus. Dar viena problema, kuri yra neatsiejama nuo didelio duomenų kiekio valdymo,– duomenų srauto nuoseklumo užtikrinimas, suprantamumo įvertinimas, jautrios informacijos apsauga. Taigi organizacijos auga, verslo modeliai tampa vis sudėtingesni, įmonės padaliniai vis labiau geografiškai nutolę vienas nuo kito. Visa tai lemia, kad nuolatos kinta informacijos ir komunikacijos formos, apimtis, norai, poreikiai, prie to įmonės turi prisitaikyti ir pritaikyti savo sistemas, o auditorius būti pasirengęs visa tai įvertinti.

Taip smarkiai padaugėjus reikiamos įvertinti informacijos ir aspektų, kurių vertinimas vis labiau sudėtingėja, auditorius ar audito komanda neišvengiamai turi turėti specifinių informacinių technologijų žinių. Su informacinių technologijų vidaus kontrolės vertinimo sistema ir jos vertinimu sietinas 1996 m. pristatytas COBIT vertinimo modelis. COBIT (angl. *Control objectives for Information and Related Technology*) – tai vertinimo įrankių rinkinys, skirtas sujungti kontrolės sistemos reikalavimus, techninius reikalavimus ir verslo rizikas. Jame vidaus kontrolės veikimas skirstomas į šešis lygius, pateikiamas kiekvieno lygio aprašymas ir metodai, kaip reikėtų įvertinti, ar tas lygis yra pasiektas (4 priedas). Nors modelyje skiriami šeši lygiai, tačiau jų numeracija yra nuo 0 iki 5, tai reiškia, kad 0 lygis – tai būklė, kai vidaus kontrolės sistema įmonėje neegzistuoja. Remiantis COBIT modeliu ir 2.4 skyriuje sukurta įverčių sistema, siūlomas su informacija ir komunikacija susijęs rizikos vertinimas, kai vertinant pasitelkiami COBIT išmanantys informacinių sistemų auditoriai, pateikiamas 18 lentelėje.

**18 lentelė. Informacijos ir komunikacijos rizikos vertinimo struktūra (kai pasitelkiami IT ekspertai)**

Informacinių sistemų brandos lygis	Gaunamas kontrolės rizikos įvertis
0	Neegzistuojantis
1	Pirminis / <i>ad hoc</i>
2	Pasikartojantis, bet intuityvus
3	Apibrėžtas
4	Valdomas ir vertinamas
5	Optimalus

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis 18 lentelėje pasiūlyta informacijos ir komunikacijos vertinimo skale, atsižvelgiant į esamą informacinių sistemų brandos lygį pagal COBIT modelį, auditorius, vertindamas kontrolės riziką, gali ją sumažinti tam tikru lygiu. Toks COBIT ir kontrolės rizikos sujungimas užtikrina, kad yra informacijos ir komunikacijos vidaus kontrolės sistemos ir kontrolės rizikos vertinimo sąsaja. Vadovaujantis šia sąsaja finansinių ataskaitų auditorius į pagalbą pasitelkdamas informacinių sistemų auditorius, kurie vertina sistemas pagal egzistuojantį ir jiems žinomą COBIT modelį, gali jų atlikto darbo rezultatus integruoti į bendrus audito rezultatus ir kontrolės bei audito rizikos vertinimą.

Sujungti COBIT modelį ir audito riziką yra naudinga tokiu atveju, kai auditorius gali savo darbe pasitelkti informacinių sistemų auditorių, turintį pakankamai žinių atlikti technologinį vertinimą. Tačiau tokios galimybės ne visada yra arba kainuoja itin brangiai. Dėl šios priežasties turi būti sukurtas metodas, kuris užtikrins, kad su informacija ir komunikacija susijusią riziką gali įvertinti pats auditorius. Remiantis pagrindiniais šių laikų informacijos ir komunikacijos požymiais, pagrindiniais rodikliais ir prekybos įmonės specifika, išskirti tokie rizikos vertinimo elementai:

1. *Naudotojų vardų ir slaptažodžių saugumo užtikrinimas.* Šiais laikais beveik visos programos reikalauja, kad naudotojas susikurtų savo prisijungimo vardą ir slaptažodį, kuris, atsižvelgiant į saugomos informacijos svarbą, turi būti ir atitinkamo saugumo lygio. Naudojant

šiuos duomenis sistemos naudotojas kiekvieną kartą prisijungdamas yra identifikuojamas, o jo atliekami veiksmai fiksuojami, siekiant užtikrinti didesnę informacijos patikimumo kontrolę. Naudotojų vardų ir slaptažodžių atskleidimas arba pernelyg primityvus jų sukūrimas, gali sukelti neigiamų padarinių, pavyzdžiui:

- kitas darbuotojas arba asmuo iš išorės, norintis padaryti žalą, gali lengvai prieiti prie informacijos, kuri turėtų būti jam nepasiekiamo, ir taip pakenkti ne tik saugomos informacijos patikimumui, bet ir visai įstaigos veiklai;
- gali būti pažeistas funkcijų atskyrimo principas, kai darbuotojas atliks funkciją, kuri konfliktuoja su jo paties atliekama;
- sistemoje atliktų veiksmų sekos įrašai neužtikrins atsakingų už atliktus pakeitimus asmenų nustatymo.

Kuo daugiau darbuotojų įmonėje žino vieni kitų slaptažodžius ir kuo pastarieji yra primityvesni, tuo sudėtingiau užtikrinti informacinių sistemų patikimumą.

2. *Prieigos teisių valdymas.* Vis daugiau informacinių sistemų yra pagrįstos nuotolinio veikimo principu (t. y. prie jų galima prisijungti iš bet kurios vietos), todėl tinkamas naudotojų teisių valdymas yra itin svarbus. Auditorius, atlikdamas vertinimą, turėtų įsitikinti, kad sistemoje yra užtikrinamas vaidmenų atskyrimas, nuolatos prižiūrimi darbuotojų išėjimai, perkėlimai, pareigų pakeitimai ir atitinkamai atnaujinamos ar panaikinamos jų teisės informacinėje sistemoje.

3. *Duomenų atkūrimo užtikrinimas.* Saugomų elektroninių duomenų kiekis sparčiai didėja, todėl užtikrinti jų saugumą tampa vis sudėtingiau. Dėl gaisro, elektros trikdžių, įrangos gedimų, piktavališkų prisijungimų prie sistemos ar kitų įvykių, galinčių negrįžtamai sugadinti informaciją, turi būti daromos duomenų kopijos, užtikrinamas jų saugojimas ir periodiškai testuojamas duomenų atkūrimas. Siekdamas įsitikinti, ar užtikrinamas duomenų atkūrimas, auditorius turėtų:

3.1. Patikrinti įmonės dokumentaciją, kuria turi būti vadovaujamasi siekiant užtikrinti atsarginių kopijų valdymą ir duomenų atkūrimą.

3.2. Įsitikinti, kad duomenų atsarginės kopijos ne tik daromos, bet periodiškai atliekami ir informacijos atkūrimo testai.

4. *Programinės įrangos licencijavimas.* Nelicencijuotos programinės įrangos naudojimas gali lemti įvairias bausmes, baudas ar bylinėjimosi procesus. Tai įmonei bus nenaudinga ne tik finansiškai, bet gali pakenkti ir jos reputacijai, lemti didesnes oficialios programinės įrangos kainas. Siekdamas įvertinti programinės įrangos legalumą, auditorius turėtų patikrinti tokius elementus:

4.1. Programinės įrangos įsigijimo dokumentus.

4.2. Kiekvienos programinės įrangos licencijos sąsaja su konkrečiu kompiuteriu ar įrengimu.

4.3. Įsitikinti, kad programinės įrangos licencijos yra perkamos prieš įdiegiant konkrečią įrangą.

4.4. Įsitikinti, kad įmonėje yra stebimi ir palaikomi reikalingi programinės įrangos papildymai, ištrynimai, galiojimo pasibaigimas.

5. *Informacinių technologijų įrangos inventorizacija.* Siekiant efektyviai valdyti informacijos ir komunikacijos srautą, nuolat atliekama įrangos inventorizacija yra kritinis elementas. Jei neužtikrinama kompiuterinės įrangos apskaita, didinama tiek finansinė, tiek atitikties, tiek veiklos rizika. Atliekant šio vidaus kontrolės elemento tikrinimą turėtų būti peržiūrima įmonės procedūra, kuri taikoma inventorizacijai, ir įsitikinama, kad ji taikoma ir palaikoma.

6. *Internetinio puslapio saugumas.* Yra įmonių, kurios savo prekes ar paslaugas parduoda naudodamos internetinius puslapius, o juose vykdomi užsakymai, atsiskaitymai ir judėjimai tiesiogiai patenka į apskaitą, todėl taip pat turi būti užtikrintas jų internetinių puslapių saugumas. Įmonė turi užtikrinti, kad internetinio puslapio kūrėjai naudoja saugias programavimo technologijas, nuolatos tikrina, ar nėra galimybių patobulinti saugumo lygį, o internetinio puslapio duomenų

naudotojai naudoja visas reikiamas saugumo priemones (pavyzdžiui, įmonė gali neleisti naudotojams kurti itin paprastų slaptažodžių).

Išskyrus šiuos elementus informacijos ir komunikacijos vertinimas gali būti atliekamas ir paties auditoriaus, nepasitelkiant informacinių technologijų specialistų. Tačiau būtų neteisinga teigti, kad auditorius, kuris neturi specialių technologinių žinių, gali įvertinti informacijos ir komunikacijos vidaus kontrolę taip pat gerai kaip informacinių sistemų auditorius, todėl daroma prielaida, kad pačiam auditoriui vertinant vidaus kontrolę ir kontrolės riziką IT srityje, ji gali būti ne didesnė kaip pusė informacinių sistemų auditoriaus vertinamos rizikos, t. y.  $((100-AR)/5)/2=(100-AR)/10$ , atitinkamai kiekvienas iš šešių elementų paskirstomas tolygiai (žr. 19 lentelę).

**19 lentelė. Informacijos ir komunikacijos rizikos vertinimo struktūra (kai vertinimą atlieka auditorius)**

Kontrolės elementas		Kontrolės rizikos mažinimo dalis
1	Naudotojų vardų ir slaptažodžių saugumo užtikrinimas	(100-AR)/60
2	Prieigos teisių valdymas	(100-AR)/60
3	Duomenų atkūrimo užtikrinimas	(100-AR)/60
3.1	<i>Dokumentacijos tinkamumas</i>	<i>(100-AR)/120</i>
3.2	<i>Dokumentacijos veikimas</i>	<i>(100-AR)/120</i>
4	Programinės įrangos licencijavimas	(100-AR)/60
4.1	<i>Įsigijimo dokumentai</i>	<i>(100-AR)/240</i>
4.2	<i>Sąsajos su konkrečiais kompiuteriais</i>	<i>(100-AR)/240</i>
4.3	<i>Įdiegimo laikas</i>	<i>(100-AR)/240</i>
4.4	<i>Nuolatinė priežiūra</i>	<i>(100-AR)/240</i>
5	Informacinių technologijų įrangos inventORIZACIJA	(100-AR)/60
6	Internetinio puslapio saugumas	(100-AR)/60

Šaltinis: sudaryta autorės

Atlikus informacijos ir komunikacijos vertinimo audito metu tyrimą nustatyta, kad šį elementą gali vertinti pats auditorius arba jo į pagalbą pasitelktas informacinių technologijų ekspertas. Kai vertinimą atlieka pasitelktas ekspertas, auditorius gali daugiau sumažinti kontrolės riziką (tuo

atveju, jei informacinių sistemų specialistas nustato, kad sistema veikia), tačiau ekspertą pasitelkti yra brangu, taip pat auditorius turi papildomai atlikti eksperto pasitelkimo procedūras. Dėl šių priežasčių buvo sukurta ir informacijos bei komunikacijos vertinimo skalė, kai vertinimą atlieka pats auditorius. Naudojantis šia skale nereikia specifinių informacinių technologijų žinių, tačiau suteikiamas mažesnis kontrolės patikimumas.

### **2.5.5. Kontrolės priemonių stebėjimo vertinimas**

Kontrolės priemonių stebėseną – tai procesas, kurio tikslas yra įvertinti visų kitų vidaus kontrolės priemonių efektyvumą. Pagrindinis kontrolės priemonių stebėjimo tikslas yra veikla, kuri skirta užtikrinti, kad vidaus kontrolės procedūros veiktų taip kaip numatyta, ir kad jos būtų keičiamos pasikeitus veiklos aplinkos sąlygoms (*Rekomendacinės vidaus kontrolės, 2014*). Dažniausiai vertinant vidaus kontrolės priemonių efektyvumą vertinamas tam tikras laikotarpis, t. y. kontrolės priemonių veikimas tam tikru laikotarpiu, o identifikavus trūkumus, imamasi būtinų veiksmų padėčiai ištaisyti. Atlikti tyrimai (*Masli ir kiti, 2009*) rodo, kad efektyvi kontrolės priemonių stebėseną gali sumažinti reikšmingų iškraipymų riziką ir audito kainą, nes auditorius gali pasitikėti įmonės kontrolės sistema. Nagrinėti autoriai (*Mackevičius, 2009, Daujotaitė, 2006, Lakis, 2007*) pabrėžia, kad kontrolės priemonių stebėseną turi būti atliekama ir nuolat, ir nustatytu laiku – stebėseną negali būti daroma tik tam tikrais atvejais, vertinant tam tikrą laikotarpį, ji turi būti nuolatos palaikoma, todėl galima skirti dvi kontrolės priemonių stebėjimo rūšis:

1. Nuolatinė kontrolė – tai kontrolė, kuri vykdoma kiekvieną dieną, apima įprastinius vadovavimo ir priežiūros veiksmus.
2. Nenuolatinė kontrolė – tai reguliariai arba nereguliariai atliekama tam tikrų kontrolės priemonių peržiūra, kurios metu skiriama dėmesio tam tikrai specifinei veiklos sričiai ar darbui.

Dažniausiai nuolatinė kontrole užsiima vadovaujantys darbuotojai, t. y. jie prižiūri ir stebi savo pavaldinių darbą, užtikrina, kad jis būtų atliekamas

tinkamai. Vertinti nuolatinę kontrolės priemonių stebėseną yra itin sudėtinga, nes dažnai ji yra sunkiai atskiriama nuo kasdienės įmonės veiklos. Kas dar labiau susipina, tai – kasdienės kontrolės priemonių stebėsenos ir kasdienės kontrolės priemonių funkcijos. Pavyzdžiui, papildomas kito darbuotojo patvirtinimas kiekvieną kartą, kai atliekamas tam tikrą sumą viršijantis banko pavedimas, yra kasdienė kontrolės priemonė, o stebėjimas, ar kiekvienas toks pavedimas buvo patvirtintas kito darbuotojo, – tai kasdienė kontrolės priemonių stebėseną. Dažnai nuolatinę kontrolės priemonių stebėseną vykdo kompiuterinės programos ir jose įdiegti funkcionalumai, pvz., nuolatinę kito darbuotojo patvirtinimo stebėseną gali vykdyti kompiuterių programa, kuri užtikrina, kad pavedimas nėra atliekamas tol, kol jo nepatvirtino kitas darbuotojas. Skiriami tokie kontrolės priemonių stebėsenos informacinių sistemų aspektai (Masli, 2009):

- automatizavimas – žmogaus darbo pakeitimas informacinėmis technologijomis;
- informavimas – informacinės sistemos geriau nei žmogus gali apdoroti ir apibendrinti duomenis bei šiuos rezultatus pateikti vadovybei;
- transformavimas – naudojant informacines sistemas dalies veiksmų ar procedūrų galima atsisakyti ir taip padidinti efektyvumą.

Auditorius, atlikdamas nuolatinės kontrolės priemonių stebėsenos vertinimą, turėtų įvertinti visus šiuos aspektus. Sukurtame modelyje šių aspektų vertinimas priskirtas prie nuolatinės kontrolės priemonių stebėsenos procedūrų tinkamumo įvertinimo ir procedūrų taikymo patikrinimo. Atkreiptinas dėmesys, kad auditorius turėtų aiškiai atskirti, kurie informacinės technologijos aspektai priskiriami prie kontrolės priemonių stebėsenos, o kurie prie informacijos ir komunikacijos užtikrinimo.

Nenuolatinei kontrolei gali būti sudaroma speciali darbo grupė, pasiteikiamas vidaus ar išorės auditas, naudojami kiti metodai. Ši stebėseną yra aiškiau pastebima ir atskiriama nuo kitų vidaus kontrolės elementų nei

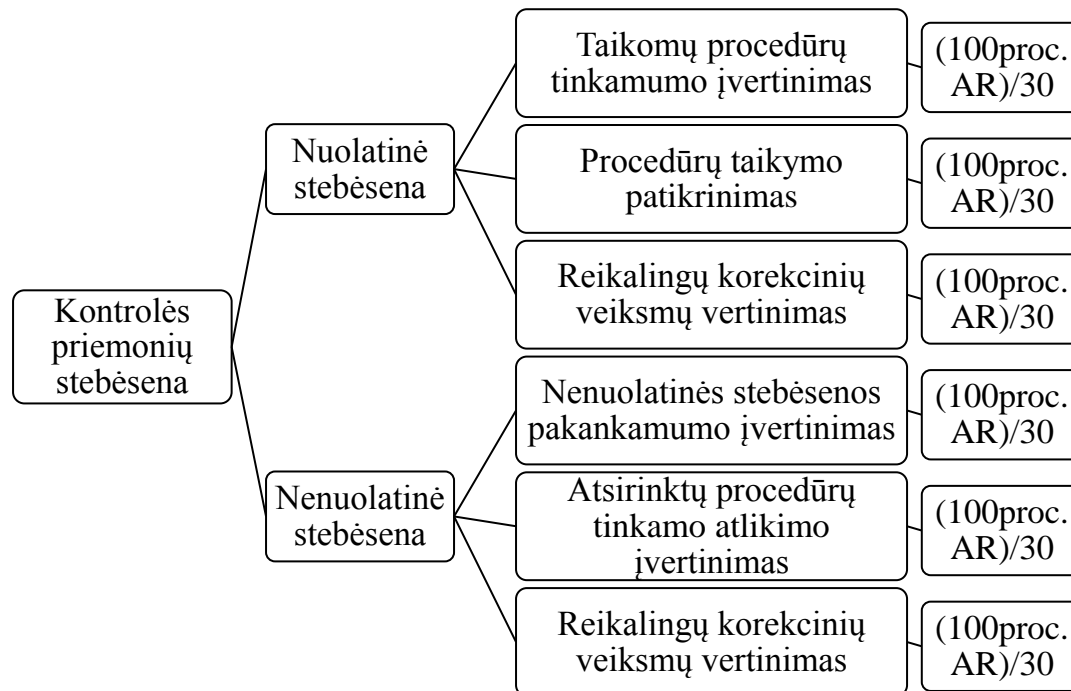


nuolatinė stebėseną. Galima išskirti du nenuolatinės kontrolės stebėsenos aspektus, kurie turi poveikį auditoriaus darbui:

- vertindamas įmonės vidaus kontrolės sistemą, auditorius gali pasinaudoti nenuolatinės kontrolės priemonių stebėsenos rezultatais (pavyzdžiui, įvertinęs patikimumą ir nepriklausomumą, pasinaudoti vidaus auditorių darbu);
- nenuolatinės kontrolės stebėsenos pakankamumas turi būti įvertintas tam, kad būtų gautas bendras vidaus kontrolės patikimumo vertinimas.

Siekiant sumažinti kontrolės riziką, svarbus antrasis nenuolatinės kontrolės stebėsenos aspektas. Atliekant tikrinimą, turi būti įsitikinama, kad svarbiausioms sritims yra skiriama pakankamai dėmesio, parenkamos tyrimo sritys, kurios yra reikšmingos įmonės veikloje, jos peržiūrimos ir atnaujinamos ir galiausiai pats stebėjimo ir vertinimo procesas atliekamas gerai, o jo rezultatai tinkamai panaudojami.

Tiek nuolatinė, tiek nenuolatinė vidaus kontrolės priemonių stebėseną yra svarbios ir turi būti tinkamai atliekamos, todėl auditorius, vertindamas šias kontroles, turi pakankamai dėmesio skirti kiekvienai iš jų. Reikia įvertinti ne tik jų vykdymą įmonėje (pakankamumą), bet ir įsitikinti, kad atliekamas stebėjimas vykdomas tinkamai ir jo metu nustatyti rezultatai yra panaudojami (įgyvendinami reikiami korekciniai veiksmai). Visi trys aspektai svarbūs kiekvienai iš kontrolės stebėjimo rūšių, todėl siūlomas kontrolės priemonių stebėsenos vertinimo modelis (žr. 17 paveikslą) suskaidytas į šiuos tris aspektus.



Šaltinis: sudaryta autorės

### 17 pav. Kontrolės priemonių stebėsenos vertinimo struktūra

Remiantis 17 paveiksle pateikta struktūra yra vertinama visa kontrolės priemonių stebėsenos sistema. Kiekvienas sistemos elementas tam tikru patikimumo lygiu prisideda prie kontrolės rizikos mažinimo ir gali būti integruojamas į bendrą audito rizikos vertinimą. Auditorius, atlikdamas kiekvienos iš kontrolės stebėsenos rūšies elemento vertinimą taip pat turėtų įvertinti, kad jie tiesiogiai vienas su kitu susiję. Pavyzdžiui, auditorius nustato, kad nenuolatinė kontrolės stebėseną yra vykdoma, nepakankama. Nepaisant šio nepakankamumo įmonėje yra tinkamai įgyvendinamos stebėsenos priemonės ir imamasi reikiamų korekcinį veiksmų. Tokiu atveju nė vienas iš nenuolatinės kontrolės stebėsenos elementų negali būti įvertintas aukščiausiu balu, nes nepakankamumas pirmajame etape apriboja ir kitus kontrolės stebėsenos veiksmus. Taigi abiejų kontrolės stebėsenos rūšių elementai veikia po savęs einantį elementą, kuris negali būti įvertintas geriau nei prieš tai buvęs elementas.

Tiriant kontrolės priemonių stebėseną taip pat nustatyta, kad ji, analogiškai kaip rizikos vertinimas ir kontrolės veiksmai, gali būti tiek susijusi

su visa įmone ir veikti visą finansinę atskaitomybę ir jos parengimą, tiek su konkrečiais atskaitomybės straipsniais, kurie atspindimi finansinėje atskaitomybėje. Dėl šios priežasties kontrolės priemonių stebėsenos rizika turi būti pritaikoma ir prie straipsnių vertės, t. y. rizika mažinama ar didinama tik ta proporcija, kokia yra bendra tam tikro straipsnio vertė finansinėje atskaitomybėje. Tokia sąsaja užtikrina, kad reikšmingesni straipsniai ir su jais susijusi rizika suteikia daugiau patikimumo (jei yra tinkamai stebima) arba, atvirkščiai, padidina riziką (jei stebėseną nevykdoma).

Apibendrinant reikia pažymėti, kad kontrolės priemonių stebėseną – tai dar vienas vidaus kontrolės vertinimo elementas, kurio struktūrizuotas vertinimas aiškiai nurodo, kas turi būti įvertinta ir koks kiekvieno iš vertinimų rezultatas bendram vidaus kontrolės veikimui bei galimam kontrolės rizikos mažinimui. Kontrolės priemonių stebėsenos vertinimą tikslingiausia skirstyti į nuolatinį ir nenuolatinį, o kiekvieno iš šių dviejų elementų išskirti smulkesnius vertintinus elementus. Kiekvienas iš šių smulkesnių elementų sudaro po 1/6 kontrolės priemonių stebėsenos rizikos, todėl, įsitikinęs, kad jis veikia, visą kontrolės riziką galima sumažinti 1/30. Tačiau toks skaidymas yra tik preliminarus, nes vertinamą kontrolės priemonių stebėseną taip pat reikia sieti su konkrečių straipsnių vertės dalimi finansinėje atskaitomybėje, nes taip atliekant mažiau savarankiškų procedūrų bus užtikrinta, kad auditas yra atliekamas su priimtina audito rizika.

## **2.6. Kontrolės rizikos vertinimo modelio struktūra**

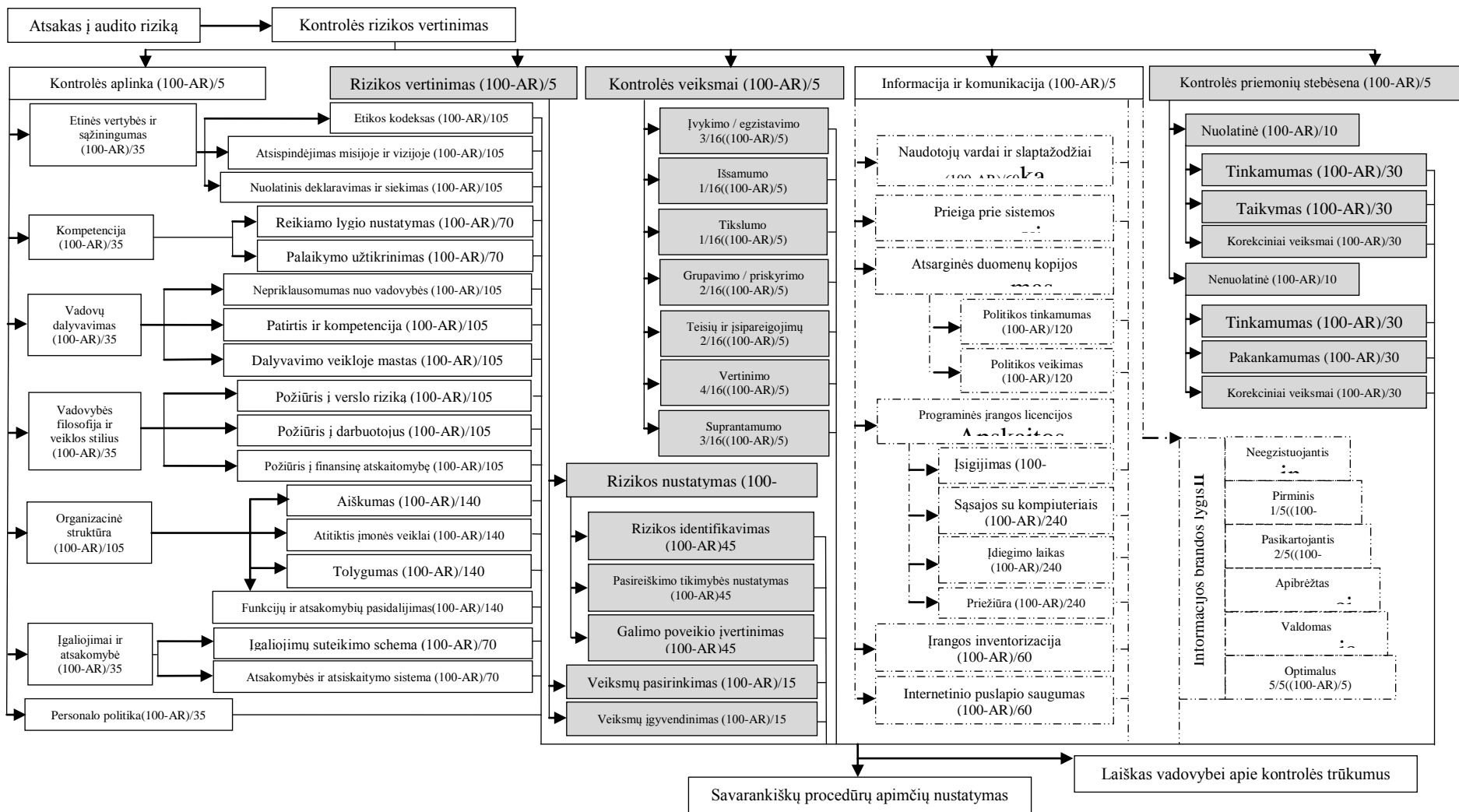
Ankstesniuose skyriuose buvo apibrėžti modelio elementai, detaliam išnagrinėtas kiekvieno elemento vertinimas ir nustatytas elementų ryšys, sukurta modelio vertinimo skalė. Apibrėžta, kad kontrolės rizikos lygis turi būti nustatomas įvertinus tą įmonės vidaus kontrolės dalį, kuri yra susijusi su finansinės atskaitomybės parengimu. Vertinant kontrolės rizikos vertinimo modelio elementus nustatyta (2.2 skyrius), kad, vertinant kontrolės riziką, tikslingiausia naudoti penkių elementų vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelį, kurio elementai yra kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės

procedūros, informacija ir komunikacija, kontrolės priemonių stebėjimas. Tiek naudojamų elementų užtikrina pakankamą modelio lankstumą ir gebėjimą prisitaikyti prie pokyčių, atitinka dažniausiai naudojamų audito standartų nuostatas, todėl taupo išteklius bei leidžia auditoriui įsivaizduoti visą vidaus kontrolės sistemą, kuri veikia ir daro įtaką įmonei.

Siekiant sukurti kontrolės rizikos vertinimo skalę buvo išanalizuota (2.3 skyrius), kad nei audito teorijoje, nei praktikoje nėra apibrėžti kontrolės rizikos lygiai ir jų skaičiavimas, todėl atliekamas kontrolės rizikos vertinimas yra grindžiamas subjektyviu kontrolės rizikos lygio nustatymu, dėl to galima neaptikti reikšmingų informacijos iškraipymų. Siekiant struktūrizuoti kontrolės rizikos vertinimą buvo nustatyta, kad kontrolės rizika negali būti mažesnė nei audito rizika, o didžiausias galimas kontrolės rizikos lygis yra 100 procentų. Tarpinės reikšmės tarp mažiausios ir didžiausios galimų kontrolės rizikų yra šešios. Kiekviena iš šių tarpinių reikšmių gali būti matematiškai apskaičiuota ir pagrįsta atliekant audito procedūras. Norint sumažinti kontrolės riziką, turi būti atliekamos vidaus kontrolės vertinimo procedūros, jos tiesiogiai susietos su atitinkamu kontrolės rizikos mažinimo lygiu.

Siekiant susieti vidaus kontrolės vertinimo elementus ir kontrolės rizikos mažinimo lygį (2.4 skyrius) buvo nustatyta, kad kiekvienas vidaus kontrolės elementas yra tokios pat svarbos, todėl tinkamas jo veikimas gali sumažinti kontrolės riziką penktadaliu, t. y.  $(100 \text{ proc.} - \text{Audito rizika})/5$ . Kiekvieną vidaus kontrolės elementą patogiau vertinti jį suskaidžius į klausimus. Tikslingiausia vertinant naudoti vertinamuosius ir nustatamuosius klausimus. Klausimų kiekis ir jų tipas priklauso nuo to, kas atlieka auditą, vertintojo kompetencijos ir kokio tipo klausimus jam priimtinau naudoti. Vertinamuosius klausimus galima skaidyti į nustatamuosius klausimus. Galimybė keisti klausimų tipus suteikia vertinimui lankstumo ir palengvina struktūros taikymą. Klausimų lankstumas ir galimybė juos keisti yra išskirtinis vertinimo modelio požymis, juo nepasižymi nė vienas iki šios sukurtas ir naudojamas modelis.

Detaliai išnagrinėjus visus vidaus kontrolės vertinimo elementus (2.5 skyrius) nustatyta, kad trijų elementų (rizikos vertinimo, kontrolės veiksmų ir kontrolės priemonių stebėjimo) vertinimas priklauso nuo audituojamos įmonės apskaitos straipsnių (ilgalaikio ir trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų) vertės. Atsižvelgus į kiekvieno elemento vertinimo pobūdį ir jam aktualiausią vertinimo metodą, sukurtas kontrolės rizikos vertinimo modelis (žr. 18 paveikslą), kuriuo remiantis atliktas kontrolės rizikos vertinimo modelio tikrinimas pasirinktų auditų pavyzdžiu (žr. 3 skyrių).



Šaltinis: sudaryta autorės. 18 pav. Kontrolės rizikos vertinimo modelis

Pateikiamas 18 paveiksle kontrolės rizikos vertinimo modelis buvo sudarytas remiantis pagrindiniais 2.2–2.5 skyriuose nustatytais principais. Modelyje atsispindi pagrindiniai aspektai, kuriuos reikia vertinti audito metu.

Visų pirma kontrolės rizika yra suskaidyta į penkis išskirtus elementus:

1. Kontrolės aplinkos rizika.
2. Įmonės rizikos vertinimo proceso rizika.
3. Įmonės taikomų kontrolės veiksmų rizika.
4. Informacijos ir komunikacijos proceso rizika įmonėje.
5. Įmonės kontrolės priemonių stebėsenos rizika.

Nustatyti kontrolės rizikos elementai atitinka vidaus kontrolės elementus, nes kontrolės rizika yra atvirkščias vidaus kontrolės patikimumo dydis, todėl tikslingiausia kontrolės rizikos lygį nustatyti vertinant įmonės vidaus kontrolę.

Modelyje pateikiamas kiekvieno elemento vertintinų klausimų sąrašas, kuris buvo išskirtas 2.5 skyriuje. Kiekvienas klausimas yra pateikiamas kaip nustatomasis arba vertinamasis. Toks klausimų skaidymas padeda pritaikyti modelį prie konkretaus auditoriaus, kuris atlieka auditą, t. y. jo patirties, įgūdžių ir žinių, nes vieno tipo klausimus yra lengva keisti kito tipo klausimais.

Galiausiai kontrolės rizikos vertinimo modelyje pateikiama kiekvieno elemento ir klausimo vertė. Remiantis atliktais skaičiavimais (žr. 2.3 ir 2.5 skyrius) nurodoma, koks kontrolės rizikos lygis gali būti pasiektas, jei tam tikras klausimas ar elementas yra įvertinamas ir nustatoma, kad jis veikia tinkamai. Konkretūs klausimų ar elementų įverčių dydžiai priklauso nuo auditoriui priimtinos audito rizikos, todėl pateikiamas apskaičiavimas, kuris siejasi su bendru audito rizikos dydžiu. Modelyje taip pat pažymėti (tamsiau) elementai, kurie priklauso ne tik nuo audito rizikos dydžio, bet ir nuo apskaitos straipsnių, su kuriais yra susiję, vertės. Atliekant konkrečios įmonės vertinimą šis aspektas taip pat turi būti įvertintas ir įtrauktas į bendrą kontrolės rizikos skaičiavimą. Matematinis modelio skaičiavimo pavyzdys, sudarytas remiantis

paslaugų įmonės balansu (žr. 5 priedą) ir pelno (nuostolio) ataskaitos (žr. 6 priedą) pavyzdžiu, pateikiamas 7 priede.

Kuriant kontrolės rizikos vertinimo modelį buvo įrodyta, kad tikslingiausia kontrolės riziką vertinti nustatant vidaus kontrolės patikimumą ir detalizuojant esamus vidaus kontrolės elementus. Kiekvienas vidaus kontrolės elementas gali būti skaidomas į smulkesnius vertinamuosius ir nustatamuosius klausimus, kuriuos reikia įvertinti atliekant auditą. Kiekvienas kontrolės rizikos elementas ir jame esantis klausimas išreikštas kaip procentinis dydis, kuris tiesiogiai priklauso nuo auditoriaus pasirinktos priimtinos audito rizikos. Atlikdamas auditą ir naudodamas šį kontrolės rizikos vertinimo modelį, auditorius gali aiškiai sieti kiekvieną atliktą vertinimą su sutektu kontrolės rizikos įvertinimu.



### **3. KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO MODELIO TIKRINIMAS AUDITŲ PAVYZDŽIU**

#### **3.1. Tiriamųjų auditų atranka**

Atlikus auditorių apklausą (2.1 skyrius) nustatyta, kad auditoriams trūksta praktikoje lengvai pritaikomo kontrolės rizikos vertinimo modelio, todėl toks turėtų būti pasiūlytas. Remiantis pagrindiniais auditorių lūkesčiais ir moksline analize toks modelis buvo sukurtas, tačiau, siekiant įsitikinti jo tinkamumu naudoti, turi būti atliekamas modelio praktinio veikimo tyrimas. Siekiant atlikti sukurto modelio pritaikymo galimybių tyrimą buvo atliktas kontrolės rizikos vertinimo modelio tyrimas.

Tyrimo tikslas – ištirti sukurto kontrolės rizikos vertinimo modelio praktinio pritaikymo galimybes. Tyrimo objektas – kontrolės rizikos vertinimas. 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. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (2001) nurodyta, kad finansinių ataskaitų auditas yra privalomas:

- valstybės ir savivaldybės įmonėse;
- viešojo intereso įmonėse;
- akcinėse bendrovėse;
- uždarosiose akcinėse bendrovėse, kuriose akcininkė yra valstybė ir (arba) savivaldybė;
- uždarosiose akcinėse bendrovėse, kooperatinėse bendrovėse (kooperatyvuose), tikrosiose ūkinėse bendrijose ir komanditinėse ūkinėse bendrijose, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės, jeigu jų ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija šiuos dydžius:

- pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 3 500 000 eurų;
- balanse nurodyto turto vertė – 1 800 000 eurų;
- vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50.

Remiantis Lietuvos auditorių rūmų duomenimis (2014a), kasmet Lietuvoje yra atliekama daugiau kaip trys tūkstančiai penki šimtai auditų. Auditų skaičius ir pasiskirstymas pagal audituotų įmonių formas pateikiamas 20 lentelėje.

**20 lentelė. 2012 ir 2013 metais atliktų metinių auditų skaičius Lietuvoje ir šio skaičiaus pokytis procentais pagal audituotų įmonių formas**

<b>Įmonės forma</b>	<b>2013 metai</b>	<b>2012 metai</b>	<b>Pokytis, proc.</b>
Viešojo intereso įmonės	178	161	11
Kitos akcinės bendrovės	201	221	(9)
Valstybės ir savivaldybių įmonės	155	156	(1)
Uždarnosios akcinės bendrovės, kurioms privalomas auditas	1977	1987	(1)
Kitos įmonės, kurioms privalomas auditas <sup>6</sup>	241	128	88
Kitos įmonės <sup>7</sup>	861	927	(7)
<b>Iš viso</b>	<b>3613</b>	<b>3580</b>	<b>1</b>

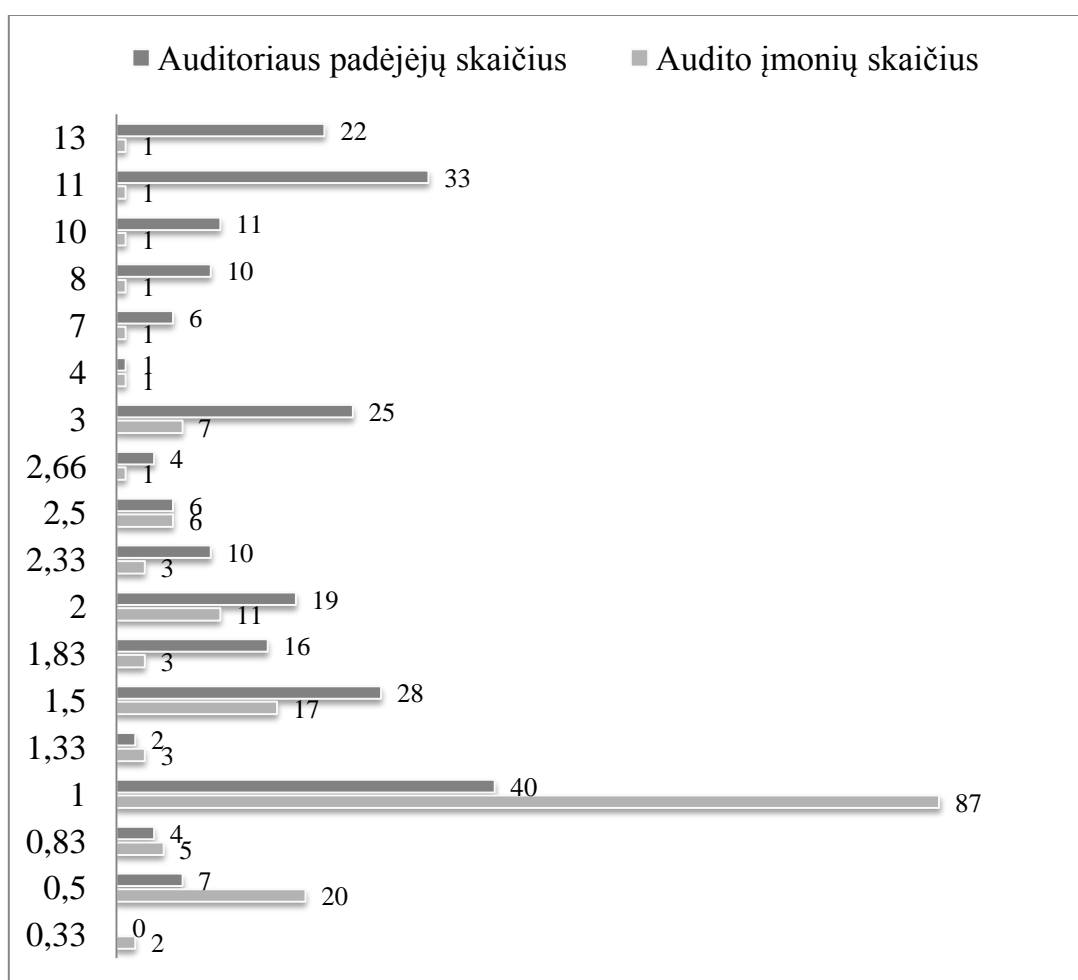
Šaltinis: Lietuvos auditorių (2014a)

Iš 20 lentelės matoma, kad daugiausia auditų kasmet atliekama uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms auditas yra privalomas, o antroje vietoje įmonės, kurių auditas nėra privalomas. Pastarosios įmonės 2013 m. sudarė 24 procentus visų atliekamų auditų, 2012 metais – 26 procentus. Sumažėjimas gali rodyti, kad įmonės dėl pastarųjų metų audito skandalų atsisako neprivalomų auditų, nes nepasitiki jų patikimumu, o vienas iš būdų

<sup>6</sup> Kooperatins bendrovės (kooperatyvai), tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės.

<sup>7</sup> Įmonės, kurioms auditas pagal teisės aktus yra neprivalomas.

didinti patikimumą – audito kokybės gerinimas. Auditas yra paslauga, kurios kokybė tiesiogiai priklauso nuo jos atlikėjų, todėl, siekiant iširti audito rinkoje veikiančius dalyvius, buvo analizuotas audito įmonių, auditorių ir auditorių padėjėjų, kurie reikšmingai prisideda prie audito atlikimo, skaičius. Šiuo metu (2014 m. rugpjūčio 27 d. duomenimis) Lietuvoje veikia 171 audito įmonė (*Lietuvos auditorių, 2014b*), jose dirba 257 auditoriai (remiantis Lietuvos auditorių rūmų duomenimis, 120 atestuotų auditorių nedirba audito įmonėse) ir 244 registruoti auditorių padėjėjai. Audito įmonių ir auditorių padėjėjų pasiskirstymas pagal jose dirbančių auditorių skaičių pateikiamas 19 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Lietuvos auditorių, 2014b

**19 pav. Audito įmonių ir auditoriaus padėjėjų pasiskirstymas pagal audito įmonėse dirbančių auditorių<sup>8</sup> skaičių**

<sup>8</sup> Jeigu Lietuvos auditorių rūmų pateikiamame sąrašė buvo nurodoma, kad auditorius dirba dviejose audito įmonėse, kiekvienai įmonei buvo suteikiamas koeficientas 0,5, jeigu trijose audito įmonėse – 0,33.

Kaip matoma iš 19 paveikslo, Lietuvoje daugiausia mažų įmonių, kuriose dirba vienas auditorius (87), arba įmonių, kuriose auditorius dirba ne visu etatu (27). Įmonių, kuriose dirba iki 3 auditorių, – 44, o didesnių, kuriose dirba trys ir daugiau auditorių, – 13. Auditorių padėjėjų, įdarbintų atitinkamose audito įmonėse, skaičius pasiskirsto kiek skirtingai – mažiausiose įmonėse (iki vieno auditoriaus) dirba 51 padėjėjas, didesnėse (iki 3 auditorių) įmonėse yra įdarbinti 85 auditoriaus padėjėjai, na o didžiausios 13 audito įmonių turi 108 auditorių padėjėjus. Vidutinis vienam auditoriui tenkantis padėjėjų skaičius didžiausių įmonių grupėje yra 1,46, vidutinių įmonių grupėje – 1,04, o mažiausių įmonių grupėje – 0,5. Tai rodo, kad didesnės audito įmonės, atsižvelgiant į jose dirbančių auditorių skaičių, yra pajėgios priimti daugiau auditorių padėjėjų. Tai gali lemti labiau standartizuotos didelių įmonių procedūros, sukurta kokybės kontrolės priežiūros sistema ir kiti veiksniai. Tačiau analizuojant padėjėjų skaičių nereikia daryti prielaidos, kad didelis jų skaičius yra vien teigiamas dalykas. Kiekviena įmonė ir joje veikiantis auditorius pasirenka savo darbo kryptį ir įvertina auditoriaus padėjėjo poreikį (*Turner, Bienstock, Reed, 2010*). Išanalizavus Lietuvos audito įmonių, auditorių ir padėjėjų visumą nustatyta, kad daugiausia audito įmonių yra itin mažos (114), todėl gali būti nepajėgios skirti daug išteklių metodikai tobulinti, o tai lemia, kad daugiausia dėmesio turi būti skiriama būtent jų audito atlikimo kokybei gerinti. Siekiant tai patvirtinti buvo atlikta anketinės apklausos (2.1 skyrius) duomenų analizė. Iš 73 apklaustų auditorių 83,56 proc. nurodė (3 priedo 26 klausimas), kad dirba lietuviško kapitalo audito įmonėse, o 49,32 proc. respondentų teigė (27 klausimas), kad yra vieninteliai atestuoti auditoriai savo įmonėje. Atliekant duomenų analizę taip pat nustatyta, kad nė vienas iš respondentų, kuris teigė, kad yra vienintelis auditorius savo įmonėje, nenurodė, kad dirba tarptautinio kapitalo įmonėje. Šie tyrimo rezultatai rodo, kad mažos įmonės, kuriose dirba vienas auditorius, yra išskirtinai lietuviško kapitalo, todėl jos negali turėti tarptautinio tinklo, kuriam priklauso, sukurtų metodikų ir jų atliekamų auditų kokybei gerinti turėtų būti skiriama atitinkamai dėmesio. Šį teiginį patvirtinta tai, kad visi respondentai, kurie apklausos metu

atsakė, kad audito metu visada susiduria su sunkumais vertindami kontrolės riziką, nurodė, kad yra vieninteliai auditoriai audito įmonėse, kuriose dirba. Atlikta apklausos duomenų analizė patvirtino, kad daugiausia kontrolės rizikos vertinimo neaiškumų turi mažų įmonių auditoriai, todėl sukurto kontrolės rizikos vertinimo modelio taikymas tirtas būtent šiose įmonėse.

Siekiant nustatyti, kokius auditus pasirinkti tyrimui, įvertinta Lietuvoje atliekamų auditų statistika. Remiantis Lietuvos auditorių rūmų duomenimis (*Lietuvos auditorių, 2014a*), audito įmonės, kuriose dirba vienas auditorius (jų pateikiamuose duomenyse neatspindima, ar auditorius nedirba keliose įmonėse), atlieka 19 proc. visų auditų, detalus jų pasiskirstymas pagal įmonių formas 2013 metais yra:

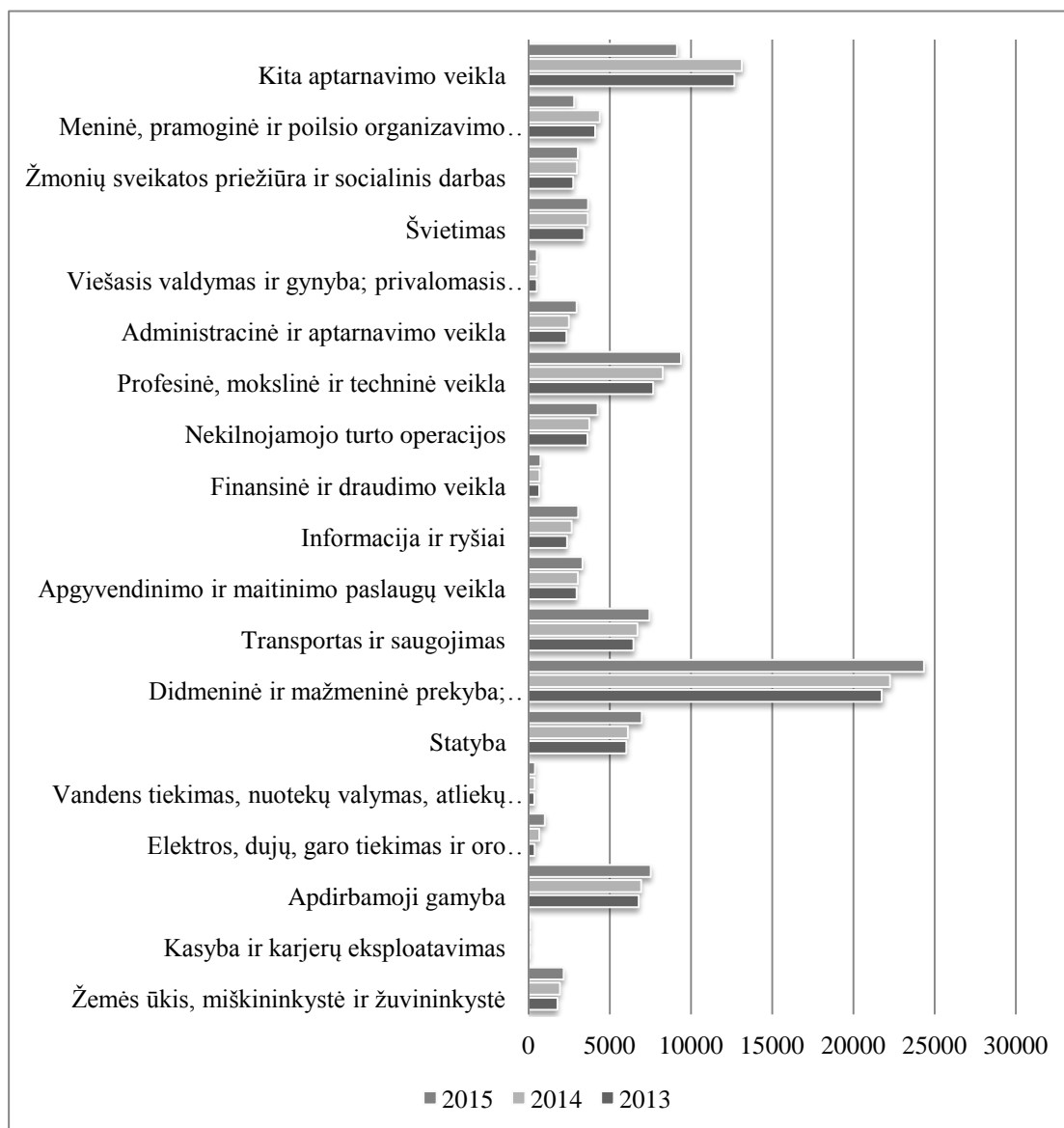
- 382 auditai uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms auditas privalomas;
- 164 auditai įmonėse, kurioms auditas neprivalomas;
- 45 auditai kitose įmonėse (ne uždarosiose akcinėse bendrovėse ir ne viešojo intereso įmonėse), kurioms auditas privalomas;
- 43 auditai akcinėse bendrovėse, ne viešojo intereso audito įmonėse;
- 22 auditai valstybių ir savivaldybių įmonėse;
- 3 auditai viešojo intereso įmonėse.

Pateikta vieno auditoriaus audito įmonių statistika rodo ir bendrą auditų pasiskirstymo tendenciją, t. y. daugiausia auditų atliekama uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms auditas yra privalomas. Siekiant, kad vėlesnis modelio pritaikymas būtų aktualiausias mažoms įmonėms, modelio taikymo praktikoje tyrimo dėmesys bus skiriamas uždarujų akcinių bendrovių, kurioms auditas yra privalomas, auditams (382 auditai) ir jų atlikimo kokybei gerinti.

Taigi daugiausia dėmesio turi būti skiriama 114 audito įmonių, kuriose dirba vienas auditorius ir kurios sudaro 66 proc. visų audito įmonių. Atitinkamai 56 proc. šių įmonių auditų yra uždarujų akcinių bendrovių, kurioms auditas yra privalomas, auditai, todėl daugiausia dėmesio skiriama šiems auditams. Įvertinus tai, kad 2013 m. yra paskutiniai finansiniai metai, kurių auditai buvo visiškai baigti tyrimo metu, pasirenkama būtent šių auditų

visuma. Išanalizavus populiaciją taip pat nustatyta, kad 114 audito įmonių tenka 382 auditai, t. y. vidutiniškai po 3,3 audito kiekvienai įmonei, todėl tikslingiausia tirti po 3 auditus atitinkamo skaičiaus audito įmonių.

Siekiant pasirinkti konkrečias audito įmones ir auditus buvo įvertinta tai, kokios srities įmonių auditus jos atlieka. Lietuvos statistikos departamento duomenys (2015) apie veikiančių ūkio subjektų skaičių pagal ekonominės veiklos rūšis (EVRK 2 red., sekcijų lygiu) pateikiami 20 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos, 2015

**20 pav. Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ekonominės veiklos rūšis (EVRK 2 red., sekcijų lygiu) metų pradžioje**

Remiantis šiais duomenimis tikslingiausia yra tirti didmeninės ir mažmeninės prekybos sektorių, kuris 2015 metų pradžioje sudarė 26,18 proc.

visų įmonių skaičiaus, nes šiame sektoriuje netinkamai atlikti auditai gali turėti įtakos didžiausiam įmonių skaičiui. Įvertinus šias aplinkybes sukurto modelio taikymo tyrimui buvo pasirinkti vertinti 9 atlikti prekybos įmonių finansiniai auditai už finansinius metus, pasibaigusius 2013 metais. Šiuos auditus atliko trys skirtingos audito įmonės, trys auditoriai, penki auditorių padėjėjai ir dvidešimt kitų darbuotojų. Audituočių įmonių, audito įmonių, auditorių ir auditorių padėjėjų pasiskirstymas pateikiamas 21 lentelėje.

**21 lentelė. Tirtos audito įmonės ir auditai**

<b>Audito įmonė</b>	<b>Auditorius</b>	<b>Auditas</b>	<b>Auditorių padėjėjai</b>	<b>Kiti darbuotojai</b>
Auditas A	Auditorius A	Auditas A1	–	Darbuotojas A1
				Darbuotojas A2
		Auditas A2	–	Darbuotojas A1
				Darbuotojas A3
		Auditas A3	–	Darbuotojas A1
				Darbuotojas A3
Darbuotojas A4				
Auditas B	Auditorius B	Auditas B1	Auditoriaus padėjėjas B1	Darbuotojas B1
				Darbuotojas B2
				Darbuotojas B3
		Auditas B2	Auditoriaus padėjėjas B2	Darbuotojas B1
				Darbuotojas B3
				Darbuotojas B4
		Auditas B3	Auditoriaus padėjėjas B2	Darbuotojas B1
				Darbuotojas B5
				Darbuotojas B6
Auditas C	Auditorius C	Auditas C1	Auditoriaus padėjėjas C1	Darbuotojas C1
				Darbuotojas C2
				Darbuotojas C3
		Auditas C2	Auditoriaus padėjėjas C2	Darbuotojas C4
				Darbuotojas C5
				Darbuotojas C6
		Auditas C3	Auditoriaus padėjėjas C3	Darbuotojas C7
				Darbuotojas C8
				Darbuotojas C9
				Darbuotojas C10

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matoma iš 21 lentelės, audito įmonėje „Auditas A“ auditus atliko auditorius „Auditorius A“, kuriam šiame darbe netalkino nė vienas iš auditorių

padėjėjų sąrašą įtrauktas padėjėjas, tačiau darbą padėjo atlikti keturi kiti darbuotojai. Vienas iš šių darbuotojų „Darbuotojas A1“ dalyvavo visuose audituose, o kiti – viename ar dviejuose. Tyrimo metu nustatyta, kad įmonėje „Auditas A“ pagrindines procedūras atlieka darbuotojai, kurie nėra nei auditoriai, nei auditoriaus padėjėjai, o auditorius dalyvauja tik tada, kai jiems iškyla problemų ir reikia konsultacijos. Peržiūrėjus šią įmonės struktūrą ir išanalizavus Apskaitos ir audito tarnybos sprendimą dėl audito įmonės UAB „Deloitte Lietuva“ ir auditoriaus Sigito Babarsko atlikto AB Ūkio bankas 2011 metų atskirų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų audito tyrimo išvadą (*Apskaitos ir audito tarnyba, 2014b*), įmonei „Auditas A“ buvo rekomenduota peržiūrėti auditoriaus įsitraukimą į darbuotojų atliekamo darbo atlikimą. Tirtoje audito įmonėje „Auditas B“ auditus taip pat atliko vienas auditorius, tačiau jam talkino į Lietuvos auditorių rūmų sudaromus sąrašus įtraukti auditoriaus padėjėjai. Kiekviename audite dalyvavo po du padėjėjus ir du kitus darbuotojus, kurie specializuojasi apskaitoje (auditoriaus padėjėjai B1 ir B2, kiti darbuotojai B2-B6), ir tas pats vienas kitas darbuotojas (darbuotojas B1), kuris yra informacinių sistemų specialistas. Jis kiekviename audite dalyvavo tik šiuo aspektu. Paskutinė tirta audito įmonė „Auditas C“ – tai audito įmonė, kurioje, kaip ir kitose, dirba vienas auditorius, tačiau joje į audito procedūras įtraukiama daugiausia audito padėjėjų ir kitų darbuotojų. Šioje įmonėje visuose audituose dalyvavo vis kitas auditoriaus padėjėjas, taip pat buvo įtraukta dešimt kitų darbuotojų. Kiekvienas darbuotojas taip pat dalyvavo kuriame nors viename iš tirtų auditų. Dėl tokio didelio darbuotojų skaičiaus įmonė buvo pajėgi auditus atlikti itin greitai, tačiau atkreiptas dėmesys, kad šios įmonės didelę (apie 70 proc.) pajamų dalį sudaro pajamos ne iš audito, t. y. ne audito atlikimo metu įmonė yra priversta teikti kitas paslaugas ir taip užtikrinti darbuotojų užimtumą visus metus. Išanalizavus visas tris audito įmones ir jų atliktus prekybos sektoriaus įmonių auditus nustatyta, kad nors visose įmonėse dirba tik po vieną atestuotą auditorių ir iš pažiūros įmonės yra panašaus dydžio, tačiau įmonių struktūra, darbuotojų skaičius ir ištekliai, skiriami atliekamiems auditams, skiriasi gan reikšmingai. Nuspręsta tolesnio tyrimo



metu tirti sukurto modelio pritaikymą visose trijose įmonėse ir įsitikinti, ar jis tinkamas visais skirtingais atvejais.

Taigi, ištyrus Lietuvos audito rinką, buvo nustatyta, kad:

- daugiausia joje veikia audito įmonių, kuriose dirba po vieną atestuotą auditorių;
- daugiausia auditų atliekama uždariesiose akcinėse bendrovėse, kurioms auditas yra privalomas;
- daugiausia įmonių Lietuvoje veikia didmeninės ir mažmeninės prekybos sektoriuje.

Apibendrinus šiuos rezultatus tyrimui buvo pasirinkta tirti audito įmones, kuriose dirba vienas atestuotas auditorius, ir jų auditus, atliktus prekybos sektoriaus uždariesiose akcinėse bendrovėse, kurioms auditas yra privalomas. Neatmetama, kad sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį galima taikyti ir kituose audituose, tačiau pagrindinis dėmesys ir jo parametrų nustatymas koncentruojami į aprašyto tipo auditų atlikimą, nes tokiu atveju tyrimo rezultatų pritaikymas yra didžiausias.

### **3.2. Tiriamuosiuose audituose taikomos kontrolės rizikos vertinimo praktikos analizė**

Analizuojant pasirinktas audito įmones ir jų atliktus auditus buvo atlikta kontrolės rizikos vertinimo peržiūra, t. y. ištirta, kokius metodus taiko skirtingos audito įmonės ir jų auditoriai, kad užtikrintų tinkamą audito atlikimą. Tyrimo metu buvo peržiūrimi audito įmonių atliktų auditų parengti darbo dokumentai, bendraujama su auditą atlikusiais auditoriais, jų padėjėjais, kitais atliekant auditą dalyvavusiais darbuotojais. Tyrimo metu buvo ištirti devyni prekybos sektoriaus uždaryjū akcinių bendrovių, kurioms auditai yra privalomi, auditai, juos atliko trys skirtingos audito įmonės, kuriose dirba po vieną auditorių. Auditą atlikusių ir audituotų įmonių pavadinimai ir kita konfidenciali finansinė bei veiklos informacija, negavus šių įmonių sutikimo,

neatskleidžiama. Apibendrinti 2013 metų finansinio audito metu įmonių naudoti vidaus kontrolės vertinimo metodai pateikiami 22 lentelėje.

**22 lentelė. 2013 metų finansinio audito metu įmonių naudoti vidaus kontrolės vertinimo metodai**

<b>Audito įmonė</b>	<b>Auditas</b>	<b>Audito įmonių taikyti metodai atliekant prekybos įmonių auditus</b>
Auditas A	Įmonė A1	Audituojamos įmonės vadovų apklausa.
	Įmonė A2	
	Įmonė A3	
Auditas B	Įmonė B1	Audituojamos įmonės reikšmingų kontrolės veiksmų tikrinimas. Informacijos ir komunikacijos vertinimas.
	Įmonė B2	
	Įmonė B3	Tarptautiniuose audito standartuose nurodytų aspektų bendra peržiūra, atskiras informacijos ir komunikacijos vertinimas.
Auditas C	Įmonė C1	Audito įmonės sukurto klausimyno pildymas.
	Įmonė C2	
	Įmonė C3	

Šaltinis: sudaryta autorės

Atlikus šią analizę nustatyta, kad pirmoje įmonėje, kurioje visus pagrindinius audito darbus atliko auditorius ir vienas įmonės darbuotojas, vidaus kontrolei ir kontrolės rizikai vertinti nenaudojami jokie iš anksto parengti specialūs klausimynai ar vertinimo modeliai. Atliekant auditą, darbuotojas atlieka įmonės vadovų apklausą apie pagrindinius pasikeitimus įmonėje, rizikas, kurias mato vadovai, ir pan. Atliktos apklausos rezultatai užfiksuojami audito darbo dokumentuose. Vėliau ši informacija naudojama atsirenkant tikrintinas sritis (pvz., pardavimai ar grynujų pinigų apskaita) arba konkrečias operacijas (pvz., vykdytos nestandartinės operacijos: ilgalaikio turto įsigijimas, akcijų emisijos išleidimas ir pan.), tačiau tai neturi jokio aiškaus ryšio su vėliau atliekamų tikrinimų kiekiu ar pobūdžiu. Auditorius, atlikęs finansinį auditą, negali atsakyti, koks buvo jo audito patikimumas, kokia buvo įgimta, kontrolės ar neaptikimo rizika, kurie jo testai prisidėjo prie kurios rizikos vertinimo. Taigi šioje įmonėje ir joje atliekamų auditų praktikoje

negalima įsitikinti, kad auditas buvo atliktas efektyviai. Pagal galiojančią praktiką nėra aišku, ar auditui skiriamos sąnaudos yra ne per didelės, ar atliktas auditas ir pareikšta audito nuomonė yra tinkami.

Antroje įmonėje auditoriui pagrindines audito procedūras padėjo atlikti į Lietuvos auditorių rūmų sąrašus įtraukti auditoriaus padėjėjai, o atlikti pagrindines audito procedūras buvo patikėta būtent jiems, todėl buvo tikrintas dviejų skirtingų auditoriaus padėjėjų atliktas darbas. Nors visiems auditams čia vadovauja tas pats auditorius, tačiau pagrindines procedūras parinkti ir atlikti auditorius leidžia savo padėjėjams. Nustatyta, kad pirmasis auditoriaus padėjėjas audito darbo dokumentuose užfiksavo, jog vidaus kontrolė yra tikrinama tose srityse, kurios kito daugiau, nei nustatytas kiekybinis reikšmingumas remiantis finansinės atskaitomybės duomenimis. Pavyzdžiui, auditoriaus padėjėjas, nustatęs, kad ilgalaikio turto vertė įmonėje yra 62 mln. Lt, taiko šiai vertei 5 proc. kiekybinį reikšmingumą. Tokiu atveju, jei per metus įmonės ilgalaikio turto vertė pasikeitė daugiau nei 3,1 mln. Lt, yra tikrinama, kokios kontrolės priemonės buvo taikomos šioje srityje. Toks požiūris padeda įvertinti vidaus kontrolę labiausiai pakitusiose srityse, tačiau neįvertina tų sričių, kurių vertė galimai turėjo keistis. Taip pat nustatyta, kad audito metu yra vertinami įmonės kontrolės veiksmai, tačiau nevertinama nei kontrolės aplinka, nei rizikos valdymas, nei informacija ir komunikacija, nei kontrolės priemonių stebėseną. Taip įvertinamas tik vienas iš penkių pagrindinių vidaus kontrolės elementų. Audito metu, identifikavus reikšmingas sritis, patikrinus joms įmonės taikytus kontrolės veiksmus ir nenustačius trūkumų, auditoriaus padėjėjas daro išvadą, kad tose srityse kontrolė iš esmės veikė, todėl papildomų savarankiškų procedūrų atlikti nereikia. Toks požiūris neužtikrina, kad tam tikra įmonės veiklos sritis yra iš esmės patikrinama. Kitas antros įmonės auditoriaus padėjėjas, vertindamas įmonės vidaus kontrolę, naudoja tarptautiniuose audito standartuose pateiktus vidaus kontrolės vertinimo elementus. Šio padėjėjo naudojamas vidaus kontrolės vertinimo šablonas pateikiamas 8 priede. Skirtingai nei pirmojo padėjėjo atliekamuose audituose, toks vidaus kontrolės vertinimas apima visus pagrindinius vidaus kontrolės

elementus, tačiau antrojo padėjėjo darbo dokumentuose nėra užfiksuota jokių tolesnių veiksmų, t. y. nėra įrodymų, kad auditoriaus padėjėjas šio atlikto vertinimo rezultatus kaip nors panaudoja. Tyrimo metu pasitikslinus, kur toliau naudojami šie rezultatai, buvo nurodyta, kad jie naudojami tik tuo atveju, jei nustatoma rizikų, kurios vėliau tikrinamos nuodugniau, tačiau tirtų auditų atvejų tokių rizikų nustatyta nebuvo. Dėl šios priežasties antrojo auditoriaus padėjėjo atliekamas tikrinimas yra kontrolės rizikų identifikavimo įrankis, tačiau nebuvo gauta įrodymų, kad šios rizikos vėliau yra mažinamos atliekant savarankiškas procedūras. Išskirtinis audito įmonės B bruožas tas, kad yra informacinių sistemų specialistas, kuris kiekvienoje audituotoje įmonėje vertina informacijos ir komunikacijos sritį. Jo atliekamas vertinimas remiasi COBIT metodika, po vertinimo kiekvienai įmonei pateikiama rekomendacijų, ką reikėtų tobulinti šioje srityje. Atskiras ir specifinių žinių reikalaujantis informacijos ir komunikacijos vertinimas yra vertinamas teigiamai, tačiau pagrindinis jo trūkumas yra tai, kad vėliau šio vertinimo rezultatai nėra panaudojami bendrai vertinti kontrolės riziką. Taigi audito įmonė skiria išteklių informacinių technologijų specialistui, jo atliekamam darbui, tačiau nepasinaudoja visais galimais jo darbo rezultatais.

Paskutinė tirta įmonė – audito įmonė C, kurios visiems auditams naudojamas vienodas įmonėje patvirtintas vidaus kontrolės vertinimo klausimynas. Šis klausimynas pateikiamas 9 priede. Atlikus klausimyno analizę nustatyta, kad iš esmės tai klausimynų, pateiktų Rekomendacinėse vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėse viešojo sektoriaus subjektams (2014), santrauka. Pasitikslinus, kodėl audito įmonėje naudojamas šis vidaus kontrolės vertinimo klausimynas, buvo nurodyta, kad iki 2013 m. finansinių auditų atlikimo pradžios įmonėje nebuvo bendro vidaus kontrolės vertinimo metodo, o pradėjus pastarųjų metų auditus, buvo patvirtintos šios gairės, kurios, atlikus jų modifikavimą, ir buvo naudojamos. Įmonės teigimu, gairės buvo naudotos tik paslaugų (įskaitant ir tirtąsias prekybos įmones) įmonių vidaus kontrolės vertinimui atlikti. Tokį pasirinkimą lėmė viešojo sektoriaus ir privataus paslaugų sektoriaus

panašumai. Pasak įmonės, viešasis sektorius, kurio vidaus kontrolės vertinti skirtos šios gairės, iš esmės užsiima paslaugų teikimu gyventojams, todėl, jas modifikavus, įmonė pritaikė privačioms įmonėms tikrinti. Tyrimo metu peržiūrėjus klausimyną nustatyta, kad klausimai gali būti pritaikomi privačiame sektoriuje, tačiau identifikuota, kad klausimai, kurie aktualūs tik viešajam sektoriui, buvo panaikinti, o papildomi klausimai ir rizikos, aktualios tik privačiam sektoriui, nebuvo identifikuoti. Analizuojant šių klausimynų rezultatų panaudojimą buvo nustatyta, kad įmonėje šių vidaus kontrolės vertinimo rezultatai yra naudojami tik laiškui įmonės vadovybei parengti, o auditoriaus tolesnių veiksmų jie niekaip nelemia. Tai rodo, kad šioje įmonėje vidaus kontrolės vertinimas nepadedą kontrolės rizikos vertinimui ir niekaip jo nelemia. Dėl šios priežasties auditorius negali būti užtikrintas, koks yra atliekamo audito patikimumas ir kokia rizika.

Apibendrinus atliktų auditų peržiūrą nustatyta, kad dviejuose iš analizuotų įmonių nenaudojami bendri vidaus kontrolės vertinimo požiūriai. Dėl šios priežasties auditoriai, jų padėjėjai ir kiti atliekant auditą dalyvaujantys darbuotojai kiekvienam auditui pasirenka kitokį metodą vidaus kontrolei vertinti. Tai lemia, kad auditai nėra palyginami, nėra aišku, ar jiems skiriama pakankamai išteklių. Nebuvo tirtas nė vienas auditas, kuriame nebuvo vertinta vidaus kontrolė, tai rodo, kad auditoriai supranta vidaus kontrolės vertinimo poreikį, tačiau nepanaudoja vertinimo rezultatų efektyviai. Tik viena iš tirtų auditų įmonių naudoja vidaus kontrolės vertinimo klausimyną, remiantis kuriuo galima įsitikinti vidaus kontrolės vertinimo apimtimi, tačiau jo naudojimas neužtikrina reikiamos tikrinimo apimties ir neparodo, kaip atliktas vertinimas daro įtaką tolesniam auditoriaus darbui. Atsižvelgiant į šiuos rezultatus nustatyta, kad audito įmonės skiria laiko atlikti vienokį ar kitokį vidaus kontrolės vertinimą, tačiau jo niekaip nesieja su kontrolės rizika ir vėliau pasirenkamų detalių testų apimtimi ir pobūdžiu. Įvertinus tai, kad pastaruoju metu dažnėja įmonių, kurių finansinės ataskaitos buvo audituotos, bankrotų, daroma prielaida, kad toks vidaus kontrolės vertinimas nėra

pakankamas, todėl turi būti tiriama, kaip jį galima patobulinti taikant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį.

### **3.3. Kontrolės rizikos vertinimo modelio tinkamumo pasirinktuose audituose nustatymas**

Siekiant patikrinti kontrolės rizikos vertinimo modelio tinkamumą pasirinktuose audituose visų pirma apibrėžti bendri audito rizikos parametrai. Kiekvieno iš šių elementų įvertis tiesiogiai priklauso nuo bendros audito rizikos lygio, todėl prieš pradėdant kiekvieno elemento detalų vertinimą buvo nustatytas bendras siektinas audito rizikos lygis. Ankstesniuose skyriuose (žr. 2.3 skyrių) išanalizuota, kad literatūroje nėra aiškiai apibrėžta, koks audito rizikos procentas turi būti naudojamas auditų metu. Siekiant užtikrinti visų tiriamų auditų rezultatų palyginamumą buvo nuspręsta, kad tyrimo metu bus naudojamas 5 proc. bendros audito rizikos siektinas lygis, kuris, remiantis atlikto tyrimo duomenimis (žr. 2.1 skyrių), yra dažniausiai naudojamas. Modelyje galima lengvai modifikuoti pasirinktą rizikos lygį, todėl atliktas pasirinkimas neapriboja modelio pritaikymo galimybių.

Vertinimo metu buvo peržiūrėti audito įmonių darbo dokumentai, skirti audituojamų įmonių vidaus kontrolei vertinti, ir juose pateikti audito rezultatai analizuojami sukurto kontrolės rizikos vertinimo modelio pagrindu. Tais atvejais, kai audito įmonė kurio nors kontrolės elemento nevertino, jam suteikiamas 0 procentų galimas kontrolės rizikos sumažinimas. Analizės metu audito įmonių praktikoje identifikuoti pertekliniai kontrolės vertinimo klausimai, kurių vertinimas audito metu neturi ryšio su kontrolės rizikos sumažinimu, todėl audito metu jis neturėtų būti atliekamas. Detalus kiekvieno elemento vertinimas pateikiamas 10 priede.

Sudarant kontrolės rizikos vertinimo modelį buvo nustatyta, kad du iš penkių elementų neturi tiesioginio ryšio su apskaitos straipsnių verte, t. y. jų įverčiai neturi būti koreguojami priklausomai nuo straipsnių vertės, nes

kiekvieną iš šių straipsnių veikia vienodai. Tokie elementai yra kontrolės aplinka bei informacija ir komunikacija.

Vertinant pirmąjį elementą – kontrolės aplinką – pasirinktuose devyniuose įmonių audituose buvo naudota 2.5.1 skyriaus 13 lentelėje pateikta įverčių sistema. Kontrolės aplinkos elementą sudaro septynios vertinimo sritys:

- etinės vertybės ir sąžiningumas;
- kompetencija;
- vadovų dalyvavimas;
- vadovybės filosofija ir veiklos stilius;
- organizacinė struktūra;
- įgaliojimai ir atsakomybė;
- personalo politika.

Apibendrintas pirmojo išskirto kontrolės aplinkos elemento – etinių vertybių ir sąžiningumo vertinimas pateikiamas 23 lentelėje.

**23 lentelė. Etinių vertybių ir sąžiningumo vertinimas tirtuose audituose**

Vertinamas elementas	Įmonė A1		...	Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3	
	Įvertis	Atsakymas	...	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas
Etinės vertybės ir sąžiningumas	0,00%	-	...	0,00%	-	1,36%	Iš dalies	1,58%	-	1,36%	-	1,36%	-
Etikos kodeksas	0,00%	Ne	...	0,00%	Ne	0,00%	-	0,68%	Iš dalies	0,45%	Iš dalies	0,45%	Iš dalies
Atsispindėjimas misijoje ir vizijoje	0,00%	Ne	...	0,00%	Ne	0,00%	-	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne
Nuolatinis deklaravimas ir siekimas	0,00%	Ne	...	0,00%	Ne	0,00%	-	0,90%	Taip	0,90%	Taip	0,90%	Taip

Šaltinis: sudaryta autorės

Naudojant sukurtą modelį atlikus 9 finansinių auditų analizę nustatyta, kad atliekant įmonės A1, įmonės A2, įmonės A3, įmonės B1 ir

įmonės B2 auditus etinės vertybės ir sąžiningumas jose nebuvo vertintas. Dėl šios priežasties joms visoms suteiktas 0 proc. įvertis, t. y. bendra audito rizika dėl šio elemento negali būti sumažinta. Sukurtas kontrolės rizikos vertinimo modelis užtikrina, kad rizika nebūtų sumažinta, jei auditorius neatliko jokių vidaus kontrolės vertinimo veiksmų. Tai atliepia auditorių apklausos metu nustatytą lūkestį (2.1 skyrius), kad modelis sudarytų galimybę pagrįsti surinktų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, t. y. modelyje negalima kontrolės rizikos įvertinti geriau nei audituojamos įmonės įvertintų veikiančių vidaus kontrolės elementų bendras įvertinimas.

Įmonės B3 finansinio audito metu detalus etinių vertybių ir sąžiningumo elementų vertinimas nebuvo atliekamas, tačiau vertintas bendras kontrolės aplinkos elementas. Tyrimo metu nustatyta, kad auditoriaus padėjėjas, atlikdamas šį vertinimą, įsitikino, kad įmonėje B3 yra etikos kodeksas ir pabrėžiama etinių vertybių svarba. Kadangi įmonėje B3 nebuvo įvertinti visi etinių vertybių ir sąžiningumo elementai, B3 įmonei suteiktas per pusę sumažintas bendras galimas įvertis, t. y. 1,36 proc. Su įmonės B3 vidaus kontrolės vertinimą atlikusiu auditoriaus padėjėju peržiūrėjęs kitus modelyje pateikiamus etinių vertybių ir sąžiningumo vertinimo elementus, jis nurodė, kad sunkumų įvertinti juos visus audito metu nemato, todėl dėl etinių vertybių ir sąžiningumo vertinimo įmonės B3 kontrolės riziką būtų galima sumažinti dar labiau.

Paskutinė įmonių auditų grupė – tai auditai, kuriuos atliko įmonė C. Šiuose audituose buvo naudojamas standartizuotas vidaus kontrolės vertinimo klausimynas (žr. 9 priedą), kuriame etinėms vertybėms ir sąžiningumui vertinti skirti 1.1 – 1.10 klausimai. Atlikus analizę nustatyta, kad šio klausimyno 1.1, 1.4 ir 1.5 klausimai yra skirti nuolatinio deklaravimo ir siekimo vertinimui, o 1.6 – 1.9 klausimai – etikos kodeksui. Dėl šios priežasties nustatant auditų C1, C2 ir C3 etinių vertybių ir sąžiningumo įverčius buvo peržiūrimi atsakymai į nurodytus klausimus. Naudojant sukurtą modelį nustatyta, kad dalis audito įmonės C naudojamų klausimų (1.2, 1.3 ir 1.10 klausimai) yra pertekliniai ir ryšio su kontrolės rizikos sumažinimu neturi. Jiems vertinti reikia papildomų



išteklių ir nesuteikiama pridėtinės vertės, todėl klausimai turi būti pašalinti iš klausimyno. Analogiškai kaip ir įmonės B3 audito metu nustatyta, kad klausimai, kurie užtikrina atsispindėjimo misijoje ir vizijoje tikrinimą, nėra vertinami, todėl visas galimas kontrolės rizikos sumažinimas nėra gaunamas.

Pritaikius sukurta kontrolės rizikos vertinimo modelį devyniems finansiniams auditams atlikti nustatyta, kad etinių vertybių ir sąžiningumo elementas buvo netirtas penkių auditų metu. Likusių keturių auditų metu elementas buvo tikrintas, todėl kontrolės rizikos sumažinimas yra galimas. Trijuose audituose (B3, C2, C3) šis sumažinimas pusę bendro galimo įverčio (1,36 proc., jei audito rizika 5 proc.), vienoje įmonėje (C1) – 1,58 proc., tačiau tai nėra maksimalūs galimi sumažinimai, nes jie yra apriboti audito įmonių iki šiol taikytų metodikų, kurios nepadengė visų etinių vertybių ir sąžiningumo vertinimo aspektų audituojamose įmonėse ir taip nesuteikė viso galimo kontrolės rizikos sumažinimo.

Kiti kontrolės aplinkos elementai vertinti analogiškai kaip ir etinių vertybių ir sąžiningumo elementas. Detalus kiekvieno elemento vertinimas pateikiamas 10 priede. Apibendrinant atliktą vertinimą taikant sukurta modelį, buvo nustatyta, kad penkių auditų metu (įmonės A1, A2, A3, B1 ir B2) kontrolės aplinkos vertinimas nėra atliekamas, todėl kontrolės rizika negali būti sumažinama. Neatlikus šio vertinimo, auditoriai, atliekantys finansinį auditą, turi atlikti daugiau savarankiškų procedūrų, o joms reikia daugiau laiko (žr. 1.2 skyrių), todėl auditas nėra atliekamas efektyviausiu būdu. Naudodamos siūlomą modelį audito įmonės turėtų atlikti kontrolės aplinkos vertinimą finansinių auditų metu ir taip taupyti savo išteklius, surinktų pakankamų įrodymų ir užtikrintų, kad auditai yra atliekami efektyviai.

Atliekant įmonės B3 kontrolės aplinkos vertinimo tyrimą nustatyta, kad vertinant naudojamas bendras vidaus kontrolės elementų sąrašas, todėl auditoriaus padėjėjas, kuris pildo klausimyną, dažniausiai neįtraukia visų vertinamų aspektų, kuriuos būtina įvertinti prie tam tikro elemento. Dėl šio trūkumo kontrolės aplinka nėra iki galo įvertinama, tai lemia, kad kontrolės aplinkos vertinimas neužtikrina galimybės maksimaliai sumažinti kontrolės

riziką. Kaip ir pirmųjų penkių auditų atveju, tai lemia, kad reikia atlikti daugiau savarankiškų procedūrų, joms skirti daugiau audito įmonės turimų išteklių. Įmonei B3 šis klausimas ypač opus, nes auditorius jau būna įsigilinęs į audituojamos įmonės kontrolės aplinką ir tik dėl to, kad jo naudojamas klausimynas nėra pakankamai aiškus, praranda visą galimą gauti atliekamo vertinimo naudą. Naudojant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį kontrolės aplinkos vertinimas detalizuojamas, numatoma, kokie elementai turi būti įvertinami ir taip užtikrinti maksimalų kontrolės rizikos sumažinimą.

C grupės įmonių atveju nustatyta, kad visiems auditams naudojamas tas pats kontrolės aplinkos vertinimo klausimynas, tačiau klausimyne yra perteklinių klausimų, kurie neturi ryšio su kontrolės aplinkos vertinimu, neprisideda prie bendro kontrolės aplinkos vertinimo, o trūksta klausimų, kurie įvertintų visus kontrolės aplinkos elementus. Naudojant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį įmonės C atveju yra panaikinami pertekliniai klausimai, kuriems vertinti skiriama išteklių, tačiau nesukuriama pridėtinės vertės, o vietoj jų pridedami trūkstami klausimai, kurie padeda dar labiau sumažinti kontrolės riziką ir taupyti savarankiškoms procedūroms atlikti skiriamus išteklius.

Vertinant kitą nuo apskaitos straipsnių vertės nepriklausantį kontrolės rizikos elementą – informaciją ir komunikaciją nustatyta, kad audito įmonėje A šis vertinimas neatliekamas, audito įmonėje B jį atlieka informacinių sistemų specialistas, o audito įmonėje C naudojamas tas pats bendras vidaus kontrolės klausimynas kaip ir vertinant kontrolės aplinką. Apibendrintas informacijos ir komunikacijos vertinimas pateikiamas 24 lentelėje, detalus vertinimas – 10 priede.

**24 lentelė. Informacijos ir komunikacijos vertinimas tirtuose audituose**

Vertinamas elementas	Įmonės A1-A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3	
	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas
Informacija ir komunikacija	0,00%	-	15,20%	-	3,80%	-	11,40%	-	4,75%	-	4,75%	-	4,75%	-
Informacijos brandos lygis	0,00%	-	15,20%	-	3,80%	-	11,40%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-
arba														
Naudotojų vardai ir slaptažodžiai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58%	Taip	1,58%	Taip	1,58%	Taip
Prieigos teisių valdymas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58%	Taip	1,58%	Taip	1,58%	Taip
Duomenų atkūrimo užtikrinimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-
Programinės įrangos licencijavimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-
Įrangos inventorizacija	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-
Internetinio puslapio saugumas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58%	Taip	1,58%	Taip	1,58%	Taip

Šaltinis: sudaryta autorės

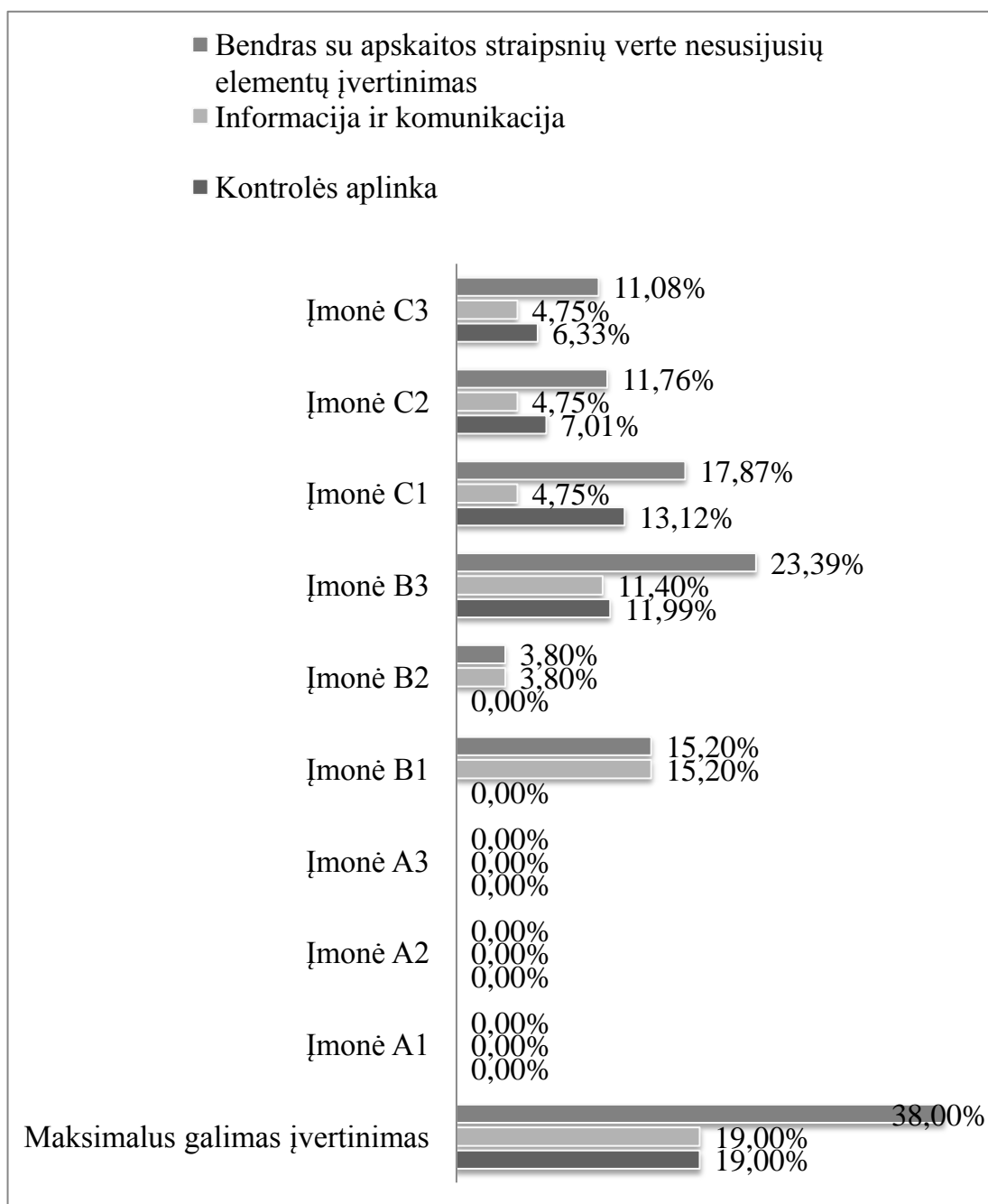
Kaip matoma iš 24 lentelės, daugiausia galima sumažinti įmonių B auditų kontrolės riziką, jose vertinimą atliko informacinių technologijų specialistas. Tokį apribojimą sukuria pati sukurto modelio struktūra, pagal kurią, vertinimą atlikus informacinių sistemų specialistui galima gauti dvigubai didesnę įvertinimą, nei vertinimą atliekant pačiam auditoriui. Modelio taikymo tyrimo metu gautas įmonės B2 kontrolės rizikos sumažinimas yra mažesnis nei C grupės įmonių auditų atveju, nes, neatsižvelgiant į tai, kad įmonės B2 vertinimas, leidžiantis kontrolės riziką sumažinti dvigubai daugiau, atliktas informacinių sistemų specialisto, tačiau pačioje įmonėje B2 veikianti

informacijos ir komunikacijos sistema buvo įvertinta kaip pirminė, t. y. tokia, kuri negali suteikti daug patikimumo auditoriui. Šie tyrimo metu gauti duomenys rodo, kad audito įmonės turėtų įvertinti informacinių sistemų specialisto pasitelkimo informacijos ir komunikacijos elementui vertinti efektyvumą, t. y. kas audito įmonei labiau apsimoka – turėti tokį specialistą ir skirti mažiau išteklių savarankiškomis audito procedūroms ar specialisto neturėti, atitinkamai bus blogesnis informacijos ir komunikacijos įvertis ir didesnis savarankiškų procedūrų kiekis, tenkantis kitiems darbuotojams. Sukurtas modelis leidžia užtikrinti, kad pasitelkus specialistą pasiekama didesnio kontrolės patikimumo, tačiau taip yra tik tuo atveju, kai audituojamos įmonės informacijos ir komunikacijos sistema yra stipri. Siekiant taupyti auditui skiriamus išteklius ir, remiantis sukurto modelio naudojimo duomenimis, siūlytina apsvarstyti pirminį informacijos įvertinimą, pavyzdžiui, jei įmonės auditas atliekamas ne pirmus metus, ankstesniais metais šį vertinimą atlikęs informacinių sistemų specialistas nustatė, kad audituojamos įmonės informacijos ir komunikacijos sistema yra žemo lygio ir prieš pradėdant detalią vertinimą įsitikinta, kad šios vertintos sistemos audituojamoji įmonė iš esmės nepatobulino, nerekomenduojama skirti išteklių pakartotiniam tos pačios informacinės sistemos vertinimui, nes jau ankstesnio audito metu buvo surinkta duomenų apie jos lygį ir galimą kontrolės rizikos sumažinimą.

Analizuojant kitus auditus nustatyta, kad, kaip ir vertinant kontrolės aplinką, informacija ir komunikacija įmonių grupės A nebuvo vertinta, todėl joks kontrolės rizikos sumažinimas dėl šio elemento nėra galimas. C grupės įmonių vertinimas buvo atliktas, tačiau iš šešių reikiamų įvertinti kontrolės rizikos vertinimo modelio elementų auditorių buvo vertinti tik trys, o šiam vertinimui atlikti pakako dviejų (iš dvylikos) įmonės C naudojamo klausimyno klausimų. Taigi įmonė C kaip ir kontrolės aplinkos atveju išteklių skyrė ne visiems elemento aspektams įvertinti, todėl elementui negalima suteikti maksimalaus įverčio, o C įmonės ištekliai, kurie buvo skirti nesusijusiems elementams vertinti, nesuteikia jokios pridėtinės vertės. Kontrolės rizikos vertinimo modelio naudojimas įmonei C atliekant auditus panaikintų

perteklinius klausimus, kurių įvertinti šiuo metu yra skiriami ištekliai, tačiau nesukuriama norima pridėtinė vertė, o vietoj jų būtų vertinami klausimai, kurie padėtų sumažinti kontrolės riziką ir taupyti savarankiškoms procedūroms atlikti skiriamus išteklius.

Naudojant sukurtą modelį atlikus visų trijų audito įmonių devynių finansinių auditų kontrolės aplinkos bei informacijos ir komunikacijos elementų vertinimą buvo nustatyta, kiek kiekvienoje iš audituotų įmonių buvo galima sumažinti kontrolės riziką, identifikuotos modelio taikymo galimybės ir jo teikiama nauda audito įmonėms. Devynių auditų kontrolės aplinkos bei informacijos ir komunikacijos, t. y. su apskaitos straipsnių verte nesusijusių elementų įverčių palyginimas, pateikiamas 21 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

**21 pav. Su apskaitos straipsnių verte nesusijusių elementų įvertinimas  
tirtuose audituose**

Kaip matoma iš 21 paveikslo, naudojant sukurtą modelį maksimalus galimas kontrolės aplinkos bei informacijos ir komunikacijos įvertinimas yra 38 proc. (po 19 proc.) kiekvienam iš dviejų elementų. Audito įmonės A auditų metu nė vienas iš elementų nebuvo vertintas, todėl jų įverčiai yra 0 proc.

Įmonių B1 ir B2 buvo vertinama tik informacija ir komunikacija, todėl bendrą kontrolės rizikos įvertį galimai sumažinti tik dėl šio elemento. Įmonių B3, C1, C2 ir C3 buvo vertinti abu elementai, todėl juose galimas kontrolės rizikos sumažinimas yra didžiausias (išskyrus įmonę B1, kurioje informacija ir komunikacija viena įvertinta geriau nei C2 ir C3 įmonių abu elementai kartu). Taigi dviejose iš trijų tirtų audito įmonių vienoks ar kitoks vidaus kontrolės elementų, tiesiogiai nepriklausančių nuo apskaitos straipsnių vertės, vertinimas yra atliekamas, tačiau jis atliekamas neefektyviai, jam atlikti skiriami neracionalūs ištekliai, vertinami klausimai, kurie yra pertekliniai, o neįvertinami klausimai, kurie galėtų sukurti pridėtinę vertę. Kitas trūkumas, kuris nustatytas dabartinėje audito įmonių praktikoje, – tai tolesnis rezultatų panaudojimas. Nė viena audito įmonė ar jos auditorius neturi tiesioginės sąsajos ir atlikto vertinimo rezultato ryšio su tolesnėmis atliekamomis savarankiškoms procedūromis. Auditų metu įmonės skiria išteklius ir kontrolės aplinkai, ir informacijai bei komunikacijai vertinti, ir savarankiškoms procedūroms atlikti, tačiau nėra įsitikinusios dėl jų pakankamumo ar pertekliaus. Apklausus dalyvaujančius atliekant auditą asmenis nustatyta, kad pagrindinės priežastys, kodėl tai nėra daroma, yra neaiškumas, kaip turi būti siejami šie rezultatai, todėl tai laikoma sukurto modelio išskirtiniu pranašumu, o tolesnio tyrimo metu bus išryškinama, kaip turi būti atlikta modeliu nustatyto kontrolės rizikos lygio ir savarankiškų procedūrų kiekio sąsaja.

Sukurtas kontrolės rizikos vertinimo modelis turi tris elementus, kurių veikimas tiesiogiai susijęs su audituojamos įmonės apskaitos straipsnių verte. Šie elementai – tai rizikos vertinimas, kontrolės veiksmai ir kontrolės priemonių stebėseną. Vertinant šių trijų elementų kontrolės riziką, buvo atsižvelgiama į kiekvienos įmonės apskaitos straipsnių vertę ir konkretaus straipsnio dalį visumoje. Pavyzdžiui, jei įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos iš viso (sudėjus jų vertes) sudaro 13 mln. eurų, o ilgalaikio turto vertė yra 2,3 mln. eurų, tai kontrolės rizikos vertinimo modelio elementas, susijęs su ilgalaikio turto verte, sudarys 18 proc. bendro

viso elemento įverčio. Kiekvienos tirtos įmonės apskaitos straipsnių vertės dalis pateikiama 25 lentelėje.

**25 lentelė. Tirtų įmonių apskaitos straipsnių vertės dalys**

Įmonė	Įmonė A1	Įmonė A2	Įmonė A3	Įmonė B1	Įmonė B2	Įmonė B3	Įmonė C1	Įmonė C2	Įmonė C3	
Dalis vertinant pajamas ir sąnaudas	Ilgalaikis turtas	7,87%	10,89%	9,92%	7,32%	14,86%	16,63%	12,07%	2,96%	13,27%
	Trumpalaikis turtas	14,00%	19,11%	8,71%	25,88%	2,83%	9,30%	14,05%	6,03%	15,22%
	Nuosavas kapitalas (be pelno)	1,92%	27,93%	6,12%	3,75%	17,45%	5,55%	23,27%	1,81%	0,88%
	Ilgalaikiai įsipareigojimai	4,07%	0,33%	4,71%	19,08%	0,05%	10,65%	0,16%	0,96%	1,58%
	Trumpalaikiai įsipareigojimai	15,88%	1,75%	7,81%	10,37%	0,19%	9,74%	2,70%	6,22%	26,03%
	Pajamos	28,88%	20,00%	31,57%	17,85%	35,99%	26,63%	25,28%	37,69%	24,65%
	Sąnaudos	27,37%	19,99%	31,17%	15,76%	28,63%	21,50%	22,46%	44,33%	18,36%
Dalis nevertinant pajamų ir sąnaudų	Ilgalaikis turtas	17,99%	18,15%	26,62%	11,02%	41,99%	32,06%	23,10%	16,45%	23,29%
	Trumpalaikis turtas	32,01%	31,85%	23,38%	38,98%	8,01%	17,94%	26,90%	33,55%	26,71%
	Nuosavas kapitalas	4,38%	46,54%	16,41%	5,64%	49,32%	10,70%	44,53%	10,05%	1,55%
	Ilgalaikiai įsipareigojimai	9,31%	0,55%	12,64%	28,73%	0,15%	20,53%	0,31%	5,36%	2,77%
	Trumpalaikiai įsipareigojimai	36,31%	2,91%	20,95%	15,62%	0,53%	18,77%	5,16%	34,59%	45,67%

Šaltinis: sudaryta autorės

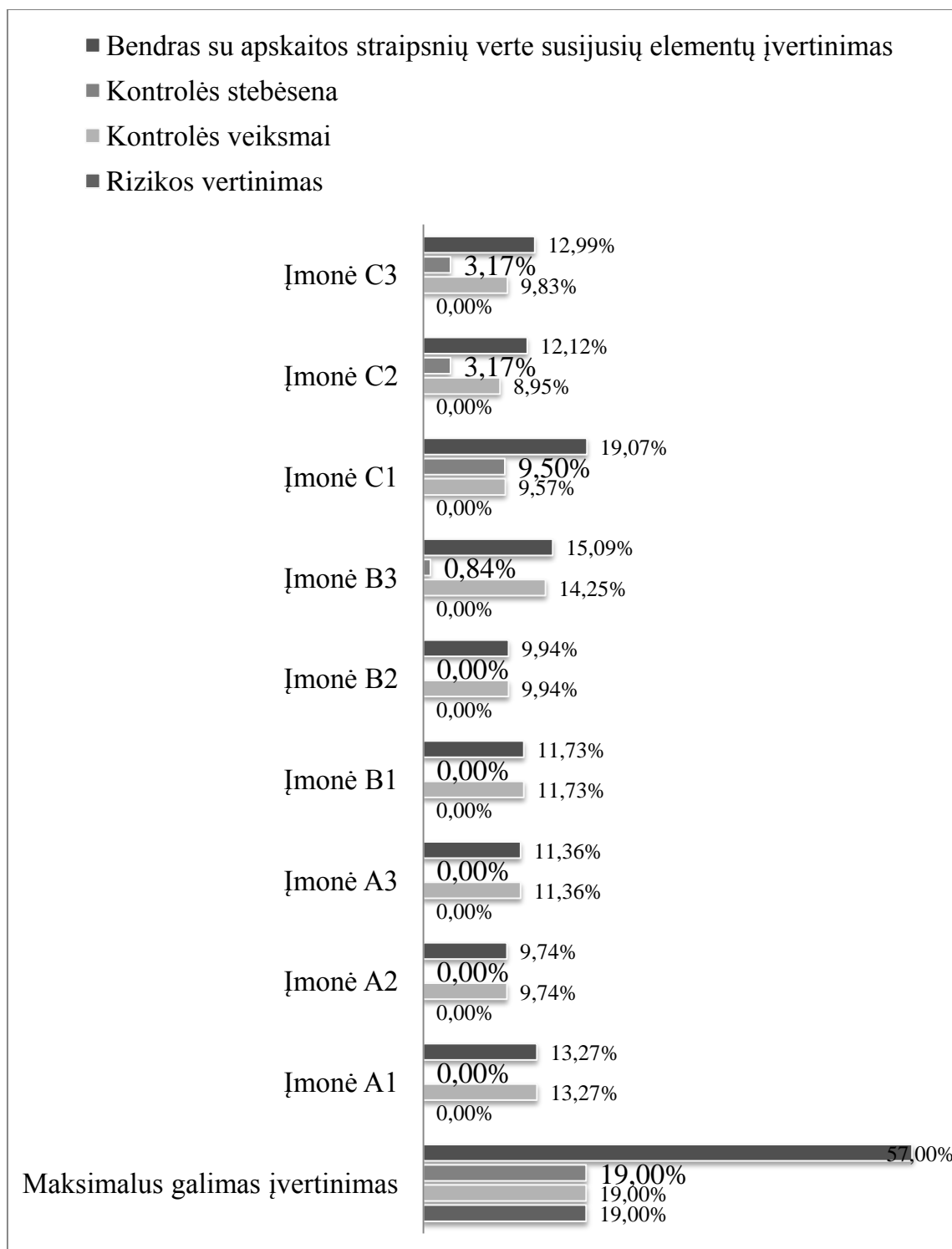


25 lentelėje pateiktas kiekvienos tirtos įmonės konkretaus straipsnio vertės ir bendros tos įmonės apskaitos straipsnių vertės santykis. Toks skaidymas leidžia nustatant kontrolės rizikos lygį jį atitinkamai padidinti arba sumažinti esant atitinkamai vertei, t. y. jei įmonėje didžiausią vertės dalį sudaro trumpalaikis turtas, tai su juo susijusios kontrolės priemonės turi suteikti didžiausią patikimumą arba, atvirkščiai, jeigu su trumpalaikiu turtu, kurio vertė yra didžiausia, susijusios kontrolės priemonės neveikia, tai visos įmonės kontrolės rizika turi būti didesnė nei tuo atveju, jei neveikia kontrolės priemonės, susijusios su mažesnę vertę turinčiu apskaitos straipsniu. Taigi kuo didesnė apskaitos straipsnio vertė, tuo svarbesnės su šia verte susijusios įmonės vidaus kontrolės priemonės. Atkreiptinas dėmesys, kad kiekvienoje įmonėje buvo apskaičiuotos dvi apskaitos straipsnių vertės bendroje visumoje – įvertinus pajamas ir sąnaudas bei jų neįvertinus. Taip padaryta todėl, kad tiriant kontrolės veiksmus (žr. 2.5.3 skyrių) nustatyta, jog egzistavimo bei teisių ir įsipareigojimų tvirtinimai (ir su šiais tvirtinimais susijusios kontrolės priemonės) nedaro įtakos įmonės pajamų ir sąnaudų straipsnių vertei, o yra aktualūs ilgalaikiam ir trumpalaikiam turtui, nuosavam kapitalui ir įsipareigojimams, todėl skaičiuojant šių tvirtinimų veikimo patikimumą įmonėse turi būti eliminuojami pajamų ir sąnaudų elementai.

Kiekvieno iš šių elementų įvertis taip pat tiesiogiai priklauso nuo bendro audito rizikos lygio, todėl prieš pradėdant kiekvieno elemento detalų vertinimą buvo nustatyta bendras siektinas audito rizikos lygis. Kaip ir vertinant su apskaitos straipsnių verte nesusijusius elementus, ir siekiant užtikrinti visų tiriamų auditų rezultatų palyginamumą buvo nuspręsta, kad tyrimo metu bus naudojamas 5 proc. bendros audito rizikos siektinas lygis, kuris, remiantis atlikto tyrimo duomenimis (žr. 2.1 skyrių, yra dažniausiai naudojamas. Modeliu galima lengvai modifikuoti pasirinktą rizikos lygį, todėl atliktas pasirinkimas neapriboja modelio pritaikymo galimybių.

Remiantis kiekvieno kontrolės rizikos vertinimo modelio elemento verte ir kiekvienos audituotos įmonės apskaitos straipsnių dalies vertėmis buvo atlikta kiekvienos įmonės rizikos vertinimo, kontrolės veiksmų ir kontrolės

priemonių stebėsenos auditų analizė. Detalūs atlikto tyrimo rezultatai pateikiami 10 priede, bendras kiekvieno elemento įvertinimas pateikiamas 22 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

**22 pav. Su apskaitos straipsnių verte susijusių elementų įvertinimas  
tirtuose audituose**

Rizikos vertinimas visų tirtų auditų įvertintas 0 procentų (žr. 22 pav.). Naudojant sukurtą modelį buvo nustatyta, kad įmonių grupės A ir įmonių B1 ir B2 atveju auditoriai neatliko jokių veiksmų, susijusių su audituojamų įmonių rizikos vertinimu, o audito B3 ir įmonių grupės auditų C atveju veiksmai, susiję su rizikos vertinimu, buvo atlikti, tačiau audito metu buvo nustatyta, kad rizikos vertinimas šiose įmonėse nėra atliekamas. Įvertinus šiuos rezultatus įmonių grupės A ir įmonių B1 ir B2 auditų atveju buvo rekomenduota atlikti įmonių rizikos vertinimą, nes jo rezultatai gali sumažinti bendrą kontrolės riziką ir taip leisti auditoriui atlikti mažiau savarankiškų procedūrų, o įmonės B3 ir įmonių grupės C atveju auditoriai laiške vadovybei turėtų rekomenduoti audituojamoms įmonėms atlikti rizikos vertinimą. Rizikos vertinimo elementas įtrauktas į kontrolės rizikos vertinimo modelį tam, kad sukurtas modelis būtų naudojamas Lietuvoje atliekamuose audituose. Šiuo metu Lietuvoje visi finansiniai auditai turi būti atliekami pagal tarptautinius audito standartus (2009), todėl rizikos vertinimo elementą vertinti ir naudoti yra naudinga keliais aspektais. Auditoriai, kurie atlieka įmonių finansinius auditus, vertindami kontrolės riziką pagal tarptautinius audito standartus privalo įvertinti audituojamų įmonių rizikos vertinimo procesą. Sukurtas modelis užtikrina, kad atlikto vertinimo rezultatai yra panaudojami ir auditas atliekamas efektyviai, taip pat įmonės, kurių rizikos vertinimo procesas yra analizuojamas finansinių auditų metu, gali tikėtis jo atlikimo rekomendacijų, o tai padėtų joms identifikuoti rizikingas savo veiklos sritis ir imtis reikiamų veiksmų šioms rizikos valdyti.

Kitas su apskaitos straipsnių verte susijęs elementas –kontrolės priemonių stebėjimas. Sukurto modelio taikymo šiam elementui vertinti rezultatai pateikiami 26 lentelėje.

**26 lentelė. Kontrolės priemonių stebėjimo vertinimas tirtuose audituose**

Vertinamasis elementas		Įmonės A1-A3, B1-B2	Įmonė B3	Įmonė C1	Įmonė C2	Įmonė C3
<b>Kontrolės priemonių stebėseną</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,84%</b>	<b>9,50%</b>	<b>3,17%</b>	<b>3,17%</b>
1	Nuolatinė	0,00%	0,00%	3,17%	3,17%	3,17%
1.1	Procedūrų tinkamumas	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
1.2	Procedūrų taikymas	0,00%	0,00%	3,17%	3,17%	3,17%
1.2.1	Ilgalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,38%	0,09%	0,42%
1.2.2	Trumpalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,45%	0,19%	0,48%
1.2.3	Nuosavas kapitalas	0,00%	0,00%	0,74%	0,06%	0,03%
1.2.4	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,01%	0,03%	0,05%
1.2.5	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,09%	0,20%	0,82%
1.2.6	Pajamos	0,00%	0,00%	0,80%	1,19%	0,78%
1.2.7	Sąnaudos	0,00%	0,00%	0,71%	1,40%	0,58%
1.3	Korekcinių veiksmų įgyvendinimas	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
2	Nenuolatinė	0,00%	0,84%	6,33%	0,00%	0,00%
2.1	Pakankamumas	0,00%	0,42%	1,58%	0,00%	0,00%
2.1.1	Ilgalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,19%	0,00%	0,00%
2.1.2	Trumpalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,22%	0,00%	0,00%
2.1.3	Nuosavas kapitalas	0,00%	0,00%	0,37%	0,00%	0,00%
2.1.4	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
2.1.5	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,04%	0,00%	0,00%
2.1.6	Pajamos	0,00%	0,42%	0,40%	0,00%	0,00%
2.1.7	Sąnaudos	0,00%	0,00%	0,36%	0,00%	0,00%
2.2	Tinkamumas	0,00%	0,42%	1,58%	0,00%	0,00%
2.2.1	Ilgalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,19%	0,00%	0,00%
2.2.2	Trumpalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,22%	0,00%	0,00%
2.2.3	Nuosavas kapitalas	0,00%	0,00%	0,37%	0,00%	0,00%
2.2.4	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
2.2.5	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,04%	0,00%	0,00%
2.2.6	Pajamos	0,00%	0,42%	0,40%	0,00%	0,00%
2.2.7	Sąnaudos	0,00%	0,00%	0,36%	0,00%	0,00%
2.3	Korekcinių veiksmų įgyvendinimas	0,00%	0,00%	3,17%	0,00%	0,00%
2.3.1	Ilgalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,38%	0,00%	0,00%
2.3.2	Trumpalaikis turtas	0,00%	0,00%	0,45%	0,00%	0,00%
2.3.3	Nuosavas kapitalas	0,00%	0,00%	0,74%	0,00%	0,00%
2.3.4	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	0,00%
2.3.5	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	0,00%	0,09%	0,00%	0,00%
2.3.6	Pajamos	0,00%	0,00%	0,80%	0,00%	0,00%
2.3.7	Sąnaudos	0,00%	0,00%	0,71%	0,00%	0,00%

Šaltinis: sudaryta autorės

Vertinant kontrolės priemonių stebėseną nustatyta, kad įmonių grupės A ir įmonių B1 ir B2 šis vertinimas nebuvo atliekamas. Naudojant sukurtą modelį į kontrolės rizikos vertinimą įtraukus kontrolės priemonių stebėjimą, taip pat kaip ir rizikos vertinimo atveju galima sumažinti bendrą kontrolės riziką ir taip

leisti audito metu atlikti mažiau savarankiškų procedūrų. Analogiškai kaip ir vertinant riziką, kontrolės priemonių stebėseną buvo vertinta įmonės B3 ir įmonių grupės C auditų metu. Kitaip nei vertinant riziką, įmonėje B3 ir C įmonių auditų metu nustatyta, kad audituojamose įmonėse kontrolės priemonių stebėseną yra atliekama ir jos rezultatai gali būti panaudojami kontrolės rizikai sumažinti. Atliekant kontrolės priemonių stebėsenos tikrinimo tyrimą nustatyta, kad įmonėje B3 buvo naudotas vienas apibendrintas klausimas (žr. 8 priedą), todėl auditoriaus padėjėjas, atlikęs šį vertinimą, neįvertino visų reikiamų kontrolės priemonių stebėsenos aspektų. Įmonių C auditų atveju nustatyta, kad atliekamas išsamesnis kontrolės priemonių stebėsenos vertinimas, tačiau jis kaip ir įmonės B3 audito atveju neapima visų kontrolės priemonių stebėsenos elementų. Naudojant sukurtą vertinimo modelį šie trūkumai būtų pašalinti, įvertinti visi kontrolės priemonių stebėsenos aspektai ir maksimaliai pasinaudojama audituojamos įmonės atliekamais kontrolės priemonių stebėsenos rezultatais.

Detaliausiai kiekvienos įmonės audito metu buvo atliekamas kontrolės veiksmų vertinimas. Nė vieno tirtos įmonės audito atveju nenustatyta, kad kontrolės veiksmai audituotoje įmonėje buvo nevertinami, taip pat auditoriai, tikrindami įmones, nenustatė, kad įmonėse nėra jokių kontrolės veiksmų. Taigi kontrolės veiksmai – tai tas kontrolės rizikos vertinimo elementas, kuriam tiek auditoriai, tiek įmonės skiria daugiausiai dėmesio.

Detaliai analizuojant kiekvieno audito kontrolės veiksmų vertinimą, nustatyta, kad visais atvejais buvo vertinami kontrolės veiksmai, susiję su ilgalaikiu turtu, nuosavu kapitalu, pajamomis ir sąnaudomis, trumpalaikiai įsipareigojimai buvo vertinami šešių įmonių, ilgalaikiai įsipareigojimai – vienos, o nuosavas kapitalas – nė vienos įmonės. Šiuos skirtumus lėmė skirtinga tirtų audito įmonių praktika pasirenkant kontrolės veiksmų tikrinimo aspektus, todėl atliekamų auditų palyginti nėra galima. Naudojant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį būtų užtikrina, kad auditai yra atliekami pagal tokią pačią metodiką ir galima palyginti jų rezultatus ir užtikrinti reikiamą audito atlikimo kokybę.

Tiriant kontrolės veiksmų tikrinimą auditų metu nustatyta, kad visų auditų nebuvo užtikrintas sistemingas kontrolės veiksmų vertinimo dokumentavimas, kuris leidžia lengvai identifikuoti tirtus kontrolės veiksmus, tačiau reikia papildomo darbo norint atliktus kontrolės veiksmų vertinimo rezultatus panaudoti bendrai kontrolės rizikai įvertinti. Pritaikius sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį ir tiksliai nurodžius, kokie kontrolės veiksmai buvo vertinami ir kokia kiekvieno iš jų vertė atliekamam auditui, buvo užtikrinta galimybė pagrįsti surinktų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, ji auditorių apklausos metu (2.1 skyrius) buvo išskirta kaip svarbi modelio savybė.

Apibendrinant rezultatus buvo nustatyta, kad naudojant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį visų tirtų auditų atveju kontrolės rizika gali būti sumažinama, tačiau dėl auditorių atliekamo ne viso kontrolės rizikos elementų vertinimo šis sumažinimas nėra toks didelis koks galėtų būti. Vienos įmonės apskritai neatlieka tokio vertinimo, kitos – atlieka jį per daug bendrai, trečios – per daug detalai. Naudojant sukurtą modelį kiekvienos įmonės praktika yra peržiūrima ir užtikrinama, kad su minimaliais rezultatais būtų pasiekiami maksimalūs rezultatai. Auditoriai, atlikdami finansinius auditus, vertina ne visus kontrolės elementus, vertina juos ne iki galo, nepakankamai dokumentuoja savo atliktą darbą, todėl negalima auditų kokybės palyginti, audito metu atliktų vertinimų pagrįsti įrodymais, gautų rezultatų panaudoti tolesniems auditoriaus veiksams apibrėžti. Naudojant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį visi šie trūkumai yra pašalinami, užtikrinamas tinkamas ir pakankamas audito dokumentavimas, parenkamas tikslus kontrolės rizikos lygis, atsižvelgiama į kiekvienos įmonės specifiką. Kontrolės rizikos vertinimas turi tiesioginį poveikį neaptikimo rizikai ir leidžia sumažinti savarankiškų procedūrų kiekį, todėl kontrolės vertinimo rezultatai turi būti panaudoti tikslingai tam. Nustatyta (2.1 skyrius), kad auditoriai tiksliai nežino, kaip panaudoti atliktus vidaus kontrolės vertinimo rezultatus nustatant savarankiškų procedūrų kiekį, o tai gali būtų pagrindinė neišsamos kontrolės rizikos vertinimo priežastis, t. y. auditoriai neatlieka šio vertinimo, nes nemato

jo panaudojimo galimybių. Atlikus tyrimą nustatyta, kad sukurtas kontrolės rizikos vertinimo modelis gali būti naudojamas kontrolės rizikai vertinti ir tobulinti atliekamus auditus, o siekiant maksimalaus jo pritaikymo turi būti sukurtas tolesnių jo rezultatų panaudojimo būdas.

### **3.4. Kontrolės rizikos vertinimo modelio naudojimo galimybės ir apribojimai**

Atlikus kontrolės rizikos vertinimo modelio taikymo tyrimą devynių finansinių auditų atveju buvo įsitikinta, kad sukurto modelio naudojimas audito metu užtikrina struktūrizuotą darbo rezultatą ir identifikuoja sritis, kurioms auditorius audito metu ir tikrinamos įmonės savo veikloje turi skirti daugiau dėmesio. Pagrindinis sukurto modelio pranašumas yra tas, kad jis leidžia identifikuoti tikslų tikrinamos įmonės kontrolės rizikos lygį, kurį vėliau galima integruoti į bendrą rizikos lygio nustatymą ir taip užtikrinti, kad auditas yra atliekamas su pakankamu ir auditoriaus siekiamu patikimumu.

Analizuojant modelio pritaikymo galimybes buvo ištirtas modeliu nustatyto kontrolės rizikos lygio ir reikiamo savarankiško patikimumo (neaptikimo rizikos) ryšys. Prieš pradėdant tyrimą buvo nustatyta, kad audito rizika – tai kontrolės rizikos ir savarankiškos rizikos sandauga (1.1 skyrius). Taigi, jei auditoriui priimtina audito rizika yra 5 proc., o nustatytas kontrolės rizikos lygis yra 60 proc., tai siekiamas savarankiškas patikimumas yra 55 proc. Toks skaičiavimas apibūdina bendrą dydžių vertę, tačiau nenurodo, iš kokių sričių ir kokia apimtimi reikiamas patikimumas turi būti gautas. Kadangi auditas yra atliekamas remiantis apskaitos straipsnių verte, tinkamiausias savarankiško patikimumo skirstymas tas, kuris tiesiogiai priklauso nuo šių straipsnių vertės, t. y. kuo didesnė tam tikro apskaitos straipsnio vertė įmonėje, tuo didesnis reikiamas savarankiškų procedūrų kiekis toje srityje. Pavyzdžiui, jei įmonėje didžiausią dalį sudaro ilgalaikis turtas, tai su juo turi būti atliekama daugiausiai savarankiškų procedūrų. Remiantis šiomis nuostatomis, kiekvieno

iš devynių tirtų įmonių auditų atveju apskaičiuotas savarankiško patikimumo lygis pateikiamas 27 lentelėje.

**27 lentelė. Tirtų įmonių savarankiško patikimumo šaltiniai**

Įmonė	Įmonė A1	Įmonė A2	Įmonė A3	Įmonė B1	Įmonė B2	Įmonė B3	Įmonė C1	Įmonė C2	Įmonė C3
<b>Reikalingas savarankiškas patikimumas</b>	75,40%	78,92%	77,30%	61,73%	74,93%	50,19%	51,72%	64,79%	64,59%
<b>Ilgalaikis turtas</b>	5,93%	8,59%	7,67%	4,52%	11,13%	8,35%	6,24%	1,92%	8,57%
<b>Trumpalaikis turtas</b>	10,56%	15,09%	6,73%	15,98%	2,12%	4,67%	7,27%	3,91%	9,83%
<b>Nuosavas kapitalas</b>	1,45%	22,04%	4,73%	2,31%	13,07%	2,79%	12,03%	1,17%	0,57%
<b>Ilgalaikiai išipareigojimai</b>	3,07%	0,26%	3,64%	11,78%	0,04%	5,34%	0,08%	0,62%	1,02%
<b>Trumpalaikiai išipareigojimai</b>	11,98%	1,38%	6,04%	6,40%	0,14%	4,89%	1,40%	4,03%	16,81%
<b>Pajamos</b>	21,78%	15,78%	24,40%	11,02%	26,97%	13,37%	13,08%	24,42%	15,92%
<b>Sąnaudos</b>	20,64%	15,78%	24,09%	9,73%	21,45%	10,79%	11,62%	28,72%	11,86%

Šaltinis: sudaryta autorės

Šioje lentelėje nurodyti dydžiai yra tiesiogiai susiję su kiekvienos iš tirtų įmonių kontrolės rizikos lygiu ir tos įmonės apskaitos straipsnių verte. Eilutėje „Reikalingas savarankiškas patikimumas“ nurodyta, koks kiekvienos iš įmonių procedūrų kiekis būtų pakankamas, kad audito rizika būtų sumažinta iki priimtina žemo lygio (tyrime pasirinktas 5 proc. dydis), kai kontrolės rizika įvertinta remiantis sukurtu modeliu. Apskaitos straipsnių vertės aspektu kiekvienoje įmonėje reikiamų procedūrų kiekis priklauso nuo toje įmonėje užfiksuotos atitinkamos straipsnio vertės, pavyzdžiui, įmonėje A1, kurioje didžiausią dalį sudaro pajamos, reikia atlikti daugiau savarankiškų procedūrų,



susijusių su jomis nei įmonėje A2, kurioje didžiausia yra nuosavo kapitalo vertė. Įverčių nustatymas užtikrina, kad auditoriaus darbas yra paskirstomas proporcingai tiriamoms įmonėms sritims ir auditas gali būti atliktas atitinkamu audito rizikos ir patikimumo lygiu.

Tiriant sukurto modelio naudojimo apribojimus įvertinta tai, kad svarbu nustatyti reikalingą savarankiškų procedūrų kiekį, tačiau neapibrėžiamas jų pobūdis. Skirtingos audito procedūros suteikia auditoriui skirtingus audito įrodymų patikimumo lygius (*Cooper, Deo, 2006*), todėl tolesnių tyrimų metu turi būti analizuojama kiekio ir reikalingų savarankiškų procedūrų pobūdžio sąsaja.

Analizuojant sukurto modelio naudojimo galimybes įvertinta tai, kad modelis yra grindžiamas įmonės vidaus kontrolės vertinimu, todėl, jei audituojamos įmonės vidaus kontrolė yra silpna, auditorius negali pasinaudoti jos teikiamu patikimumu ir sumažinti savarankiškų procedūrų kiekio. Šį apribojimą lemia pati audito rizikos, kuriai vertinti naudojami kontrolės rizikos vertinimo modelio rezultatai, pobūdis. Vienintelė rizika, kurią auditorius gali valdyti (atlikdamas daugiau procedūrų), – neaptikimo rizika, tačiau ją mažinti yra pats sunkiausias darbas (žr. 1.1 skyrių). Tam, kad audito metu ištekliai nebūtų skiriami ir neefektyviai vidaus kontrolei kurios rezultatais vėliau negalima sumažinti bendros audito rizikos, vertinti ir dideliame savarankiškų procedūrų kiekiui, tolesnių tyrimų metu turi būti analizuojami būdai, kaip atlikti pirminę audituojamos įmonės vidaus kontrolės sistemos apžvalgą ir, prieš pradėdant išsamų vertinimą, įsitikinti, kad kontrolės riziką bus galima atitinkamai sumažinti.

Atliekant devynių auditų trijose skirtingose audito įmonėse atlikimo analizę ir sukurto kontrolės rizikos vertinimo modelio taikymo tyrimą nustatyta, kad ne visų auditų metu tiriami visi vidaus kontrolės elementai, todėl modelis buvo pritaikytas tokiems atvejams, t. y. auditorius, naudodamas sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį, gali pasirinkti, kuriuos iš penkių kontrolės rizikos elementų jis tirs ir kiek dėl to galės sumažinti kontrolės riziką.

Sukurtame modelyje tam tikras vidaus kontrolės elementas vertinamas neigiamai, jeigu su juo susijusios įmonės kontrolės neveikė, tačiau vertinant tolesnes sukurto modelio plėtojimo galimybes turėtų būti įvertintas atrankos rizikos elemento integravimas ir tikrinimų metų nustatytų klaidų vertinimas. Tai leistų tam tikrų elementų dalinį veikimą panaudoti kontrolės rizikai sumažinti ir taip dar labiau sumažinti reikiamų savarankiškų procedūrų kiekį bei didinti remiantis modeliu atliekamų auditų efektyvumą.

Apibendrinant modelio naudojimo galimybes ir tobulinimo sritis nustatyta, kad, siekiant efektyviai taikyti modelį, kiekviena audito įmonė turėtų atsižvelgti į savo specifiką, t. y. modelis turėtų būti pritaikomas prie audito įmonės naudojamos praktikos, klausimai vidaus kontrolės vertinimo klausimynuose susieti su konkrečiais kontrolės rizikos vertinimo modelio įverčiais ir taip užtikrinama, kad įmonės praktika yra panaudojama efektyviai. Tolesnių tyrimų metu turėtų būti lyginamos skirtinga įmonių praktika, išskiriama efektyviausia, atsižvelgiama į audito įmonių patirtį, audituojamų įmonių pobūdį, auditorių, jų padėjėjų ir kitų darbuotojų darbo efektyvumą.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Ištyrus teorinius ir praktinius kontrolės rizikos vertinimo aspektus, suformuluotos šios išvados:

1. Šiuolaikinėmis rinkos sąlygomis siekiant įvertinti audito riziką įgimtos rizikos elemento reikia atsisakyti ir nevertinti, todėl audito rizikos formulėje lieka tik du elementai –kontrolės ir neaptikimo rizika. Savarankiško patikimumo (neaptikimo rizikos) vertinimo atsisakyti neįmanoma, tačiau vienintelis būdas didinti savarankišką patikimumą ir mažinti neaptikimo riziką yra didinti auditoriaus darbo apimtį, o tai lemia ilgesnį ar / ir brangesnį audito atlikimą. Šios prielastys lemia, kad kontrolės rizika yra vienintelė, kurios vertinimo modifikavimas padeda pasiekti kokybinio audito rizikos vertinimo pagerinimo labiau nedarant įtakos audito atlikimo sąnaudoms. Nuo tikslaus kontrolės rizikos įvertinimo priklauso, kaip bus įvertinta visa audito rizika, kokie bus bendri audito rezultatai.
2. Kontrolės rizikos vertinimas yra neatsiejamas audito elementas, kurio atlikimą ir vertinimo poreikį lemia keturios pagrindinės prielastys: audito atlikimo nuoseklumas, poreikis informuoti vadovybę apie vidaus kontrolės būklę bei trumpalaikis ir ilgalaikis audito išteklių taupymas.
3. Bendro požiūrio į kontrolės rizikos vertinimą atliekant finansinių ataskaitų auditą nėra. Pastaruoju metu kilę audituotų įmonių žlugimo skandalai rodo, kad auditorių bendruomenė vis dar negali užtikrinti patikimų duomenų pateikimo. Po 2001 m. „Enron“ bankroto audito bendruomenės visame pasaulyje ėmėsi peržiūrėti audito standartus, juos tobulinti ir pritaikyti prie besikeičiančių sąlygų. Po 2008 m. krizės struktūrizuoti standartai nėra tobulinami, o siekiant užtikrinti homogeniškesnį audito rezultatų pateikimą kontrolės rizikos vertinimas turėtų būti standartizuotas.

4. Bendrų metodų, kaip kiekybiškai turėtų būti vertinama kontrolės rizika, nėra. Tarptautiniuose audito standartuose, kitų valstybių standartuose vidaus kontrolei vertinti siūloma naudoti COSO modelio elementus. Tarptautiniuose audito standartuose papildomai pateikiama nuorodų, į ką reikėtų atkreipti dėmesį atliekant kiekvieno elemento vertinimą, tačiau juose nenurodoma, kaip reikia apibendrinti atlikto vertinimo rezultatus ir nustatyti kontrolės rizikos lygį. Reikalinga sistema, kuri užtikrins aiškų, t. y. tiesiogiai su auditoriaus surinktais įrodymais susijusį vertinimą.

5. Siekiant sukurti kontrolės vertinimo sistemą išskirtos kontrolės rizikos vertinimo prielaidos, kurios yra kontrolės rizikos vertinimo pagrindas:

- auditorius, norėdamas sumažinti kontrolės riziką, privalo tai pagrįsti atliktu vertinimu; jei dėl kontrolės rizikos įvertinimo nebuvo atlikta jokio darbo, ji negali būti vertinama kitaip nei 100 procentų;
- net ir efektyviausia vidaus kontrolės sistema negali būti visiškai patikima, t. y. kontrolės rizika niekada negali būti vertinama kaip neegzistuojanti; praktikoje negalimas toks atvejis, kai kontrolės rizika yra vertinama 0 proc., t. y. kad ir kokia gera būtų vidaus kontrolės sistema, ji turi įgimtų apribojimų, o auditorius turi tai įvertinti ir padidinti kontrolės riziką;
- kontrolės rizika negali būti mažesnė už bendrą audito riziką; jei auditorius nustatys, kad kontrolės rizika yra mažesnė už audito riziką, jam pačiam nereikės atlikti jokių savarankiškų procedūrų, nes įmonės vidaus kontrolės sistema suteiks pakankamą finansinių ataskaitų tinkamo parengimo garantiją; įrodyta audito nauda, todėl kontrolės rizika negali būti mažesnė už audito riziką.

6. Vidaus kontrolės sistemą įmonės kuria verslo rizikai valdyti, t. y. vidaus kontrolės sistema kuriama ne tik siekiant užtikrinti tinkamą finansinių ataskaitų parengimą, bet ir kitiems tikslams, tai lemia, kad ne

visa vidaus kontrolės sistema ir ne visa verslo rizika yra aktuali auditoriui vertinant audito riziką. Vienintelė rizika, kuri yra ir audito, ir verslo, – tai kontrolės rizika, todėl auditui atlikti aktuali ta įmonės vidaus kontrolės sistemos dalis, kuri užtikrina, kad įmonės sukurtos ir taikomos prevencinės, korekcinės ir aptikimo procedūros leistų patikimai užtikrinti, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų iškraipymų.

7. Atliktas empirinis tyrimas patvirtino, kad auditoriai susiduria su kontrolės rizikos vertinimo problemomis. Tai rodo, kad kontrolės rizikos vertinimo modelis, kuris atspindėtų sisteminių požiūrį į kontrolės riziką, turi būti sukurtas. Siekiant, kad modelis būtų tinkamas naudoti, nustatant pagrindines jo savybes ir elementus buvo įvertinami pagrindiniai atlikto tyrimo rezultatai ir galimybė modelį taikyti praktiškai.

8. Nei audito teorijoje, nei praktikoje nėra apibrėžti kontrolės rizikos lygiai ir jų skaičiavimas, todėl atliekamas kontrolės rizikos vertinimas yra grindžiamas subjektyviu kontrolės rizikos lygio nustatymu, todėl gali būti neaptikta reikšmingų informacijos iškraipymų. Siekiant struktūrizuoti kontrolės rizikos vertinimą buvo apibrėžti kontrolės rizikos vertinimo lygiai:

- kontrolės rizika negali būti mažesnė nei audito rizika;
- didžiausias galimas kontrolės rizikos lygis yra 100 proc.;
- tarpiniai lygiai tarp mažiausios ir didžiausios kontrolės rizikos reikšmės yra penki.

Siekiant pateikti patikimus audito rezultatus sukurtame modelyje kiekvienas tarpinis lygis turi būti pagrįstas surinktais audito įrodymais, t. y. kiekvienam iš šių lygių pasiekti turi būti atliekamas tam tikras kiekis audituojamos įmonės vidaus kontrolės vertinimo procedūrų.

9. Pagrindinis auditoriaus tikslas vertinant vidaus kontrolę yra nustatyti kontrolės rizikos lygį, todėl sukurto modelio klausimai sugrupuoti pagal vidaus kontrolės sistemos elementus. Kiekvienas vidaus kontrolės

sistemos elementas yra uždavinys, jų visuma padeda pasiekti tikslą – įvertinti įmonės vidaus kontrolę, susijusią su finansinės atskaitomybės rengimu, ir nustatyti kontrolės rizikos lygį. Uždaviniai skaidomi į konkrečius vertinamuosius ir nustatamuosius klausimus. Kiekvienam uždaviniui pasiekti (vidaus kontrolės sistemos elementui įvertinti) gali būti užduota nuo vieno iki daugybės klausimų. Klausimų kiekis ir jų tipas priklauso nuo to, kas atlieka auditą, nuo vertintojo kompetencijos ir kokio tipo klausimus jam priimtinau naudoti. Vertinamuosius klausimus galima skaidyti į nustatamuosius klausimus. Galimybė keisti klausimų tipus suteikia vertinimui lankstumo ir palengvina modelio taikymą. Klausimų lankstumas ir galimybė juos keisti yra išskirtinis vertinimo modelio požymis.

10. Vertinant kontrolės riziką naudojamas penkių elementų vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis, kurio elementai yra kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija, kontrolės priemonių stebėjimas. Remiantis vertinimo skale ir išskirtais klausimų tipais detalus kiekvieno elemento vertinimas apibrėžiamas taip:

- kontrolės aplinkos elementas turi būti vertinamas analizuojant audituojamos įmonės etines vertybes ir sąžiningumą, kompetenciją, vadovų dalyvavimą, vadovybės filosofiją ir veiklos stilių, organizacinę struktūrą, įgaliojimus ir atsakomybę, personalo politiką;
- rizikos vertinimo proceso vertinimo metu audituojamas įmonės rizikos nustatymas (rizikos identifikavimas, pasireiškimo tikimybės nustatymas, galimo poveikio įvertinimas), veiksmų parinkimas ir jų įgyvendinimas;
- atsižvelgiant į auditą atliekančių asmenų kompetenciją, informacijos ir komunikacijos elementas gali būti vertinimas vienu iš dviejų būdų: 1) nustatant informacinių sistemų brandos lygį (neegzistuojantis, pirminis, pasikartojantis, bet intuityvus,

apibrėžtas, valdomas ir vertinamas, optimalus) arba 2) vertinant įmonės duomenų apsaugos ir judrumo politiką;

- kontrolės veiksmų elementas susietas su vadovybės tvirtinimais, o šie – su bendraisiais apskaitos principais, t. y. kuo daugiau bendrųjų apskaitos principų apima tam tikras tvirtinimas, tuo labiau su juo susiję kontrolės veiksmai gali sumažinti bendrą kontrolės riziką;

- kontrolės priemonių stebėjimo elementas vertinamas analizuojant audituojamos įmonės nuolatinę ir nenuolatinę stebėseną; kiekvienos iš stebėsenos atveju vertinamos taikomos procedūros, jų pakankamumas ir tinkamumas bei reikiamų korekcinų veiksmų įgyvendinimas.

11. Atlikus sukurto kontrolės rizikos vertinimo modelio taikymo tyrimą pasirinktų auditų pavyzdžiu, įsitikinta, kad modelis užtikrina struktūrizuotą įmonės vidaus kontrolės vertinimą ir remiantis audito metu surinktais įrodymais pagrindžia nustatytą kontrolės rizikos lygį. Modelio tikslas – nustatyti kontrolės rizikos lygį, tačiau papildomai modeliu galima parinkti tolesnių savarankiškų procedūrų apimtį, todėl kontrolės rizikos vertinimo modelis audito kokybę ne tik gerinant kontrolės rizikos vertinimą, bet ir nustatant tolesnių procedūrų apimtį.

12. Nagrinėjant modelio naudojimo galimybes nustatyta, kad, siekiant efektyviai taikyti modelį, kiekviena audito įmonė turi atsižvelgti į savo veiklos ir atliekamų auditų specifiką, t. y. modelis turi būti pritaikomas prie audito įmonės naudojamos praktikos, klausimai vidaus kontrolės vertinimo klausimynuose susieti su konkrečiais kontrolės rizikos vertinimo modelio įverčiais, atsižvelgiama į audito įmonės darbuotojų patirtį, kompetenciją ir galimybes įvertinti tam tikrus kontrolės rizikos elementus.

13. Tolesnių mokslinių kontrolės rizikos vertinimo modelio tyrimų metu turi būti toliau lyginama skirtinga įmonių praktika, išskiriama naudingiausia ir tinkamiausia šiuolaikinėmis rinkos sąlygomis,

įvertinama audito įmonių patirtis, audituojamų įmonių pobūdis, auditorių, jų padėjėjų ir kitų darbuotojų darbo efektyvumas, įtraukiamas audito atrankos taikymas, analizuojamas tolesnių savarankiškų procedūrų pobūdžio parinkimas ir atlikimas siejant su rezultatais, gautais taikant sukurtą kontrolės rizikos vertinimo modelį.



## LITERATŪRA

1. *ABREMA – Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing* (1996). Prieiga per internetą: <http://www.abrema.net> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
2. ACCA Paper 1. (2012). *Governance, Risk and Ethics*. Berkshire: Kaplan Publishing UK, 558 p.
3. Adkins, L. C., Hill, R. C. (2011). *Using Stata for Principles of Econometrics 4th Revised Edition*. New Jersey: John Wiley & Sons. 611 p.
4. Adams, P. (1995). *Audit*. Maskva: Unity. 178 p.
5. AICPA (1983) AICPA Professional Standards: Accounting and Review Standards as of June 1, 1983, 4117 p. Prieiga per internetą: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aicpa/id/6954> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
6. 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.).
7. Akresh, A. D. (2010). A Risk Model to Opine Internal Control. *Accounting Horizons*, Vol. 24, No. 1, p. 65–78.
8. Alali, F. A., Yeh, C. L. (2012). Cloud Computing: Overview and Risk Analysis. *Journal of Information Systems*, Vol. 26, Issue 2, p. 13–33.
9. Apskaitos ir audito tarnyba (2011). *Atliktas audito įmonės UAB „Ernst & Young Baltic“ ir auditoriaus Ramūno Bartašiaus atlikto AB banko SNORAS 2010 metų finansinių ataskaitų audito tyrimas*. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=1034> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 12 d.).
10. Apskaitos ir audito tarnyba (2014a). *ES teisės aktai*. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=577> (žiūrėta 2014 m. gruodžio 22 d.).

11. Apskaitos ir audito tarnyba (2014b). *Paskirtos drausminės nuobaudos audito įmonei UAB „Deloitte Lietuva“ ir auditoriui Sigitui Babarskui*. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=1255> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 12 d.).
12. 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.
13. Arens, A. A., Loebbecke, J. K. (1996). *Auditing: An Integrated Approach*. International 7th ed. New Jersey: Prentice Hall. 823 p.
14. Arena, M., Arnaboldi, M., Azzone, G. (2010). The organizational dynamics of Enterprise Risk Management. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Issue 7, p. 659–675.
15. Arnold, V., Benford, T., Canada, J., Sutton, S. G. (2011). The role of strategic enterprise risk management and organizational flexibility in easing new regulatory compliance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, Issue 3, p. 171–188.
16. ASA *Australian Auditing Standards* (2014). Prieiga per internetą: <http://www.auasb.gov.au/Pronouncements/Australian-Auditing-Standards.aspx> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 19 d.).
17. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., Kinney, W. (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, p. 166–192.
18. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., Kinney, W., LaFond, R. (2008). Internal control deficiencies, remediation and accrual quality. *The Accounting Review*, Vol. 83, p. 217–250.
19. AUS 402 (1996) Institute of Chartered Accountants in Australia. – *Risk Assessments and Internal Controls*. Prieiga per internetą: <http://www.auasb.gov.au/admin/file/content402/c3/AUS402.pdf> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).

20. Azizkhani, M., Monroe, G. S., Shailer, G. (2012). Audit Partner Tenure and Cost of Equity Capital. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Issue 1, p. 183–202.
21. Bayer, T. E. (1999) *Risk-based auditing: a new approach*. Prieiga per internetą: <http://www.sikich.com/sg/pdf/bayer.pdf> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
22. Barker, T. (2011). *Disaggregation in econometric modeling*. London: Routledge. 364 p.
23. Barnabas, C. (2011). *Internal Control*. Seattle: Code Publishing. 144 p.
24. 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.
25. Beck, A. K., Fuller, R. M., Muriel, L., Reid, C. D. (2013). Audit Fees and Investor Perceptions of Audit Characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 25, Issue 2, p. 71–95.
26. Beneish, D., Billings, M., Hodder, L. (2008). Internal control weaknesses and information uncertainty. *The Accounting Review*, Vol. 83, No 3, p. 665–773.
27. Bergstrand, J. (2009). *Accounting and management control*. Lund: Studentlitteratur. 394 p.
28. Bezruchko, B. P., Smirnov, D. A. (2010). *Extracting knowledge from time series: an introduction to nonlinear empirical modeling*. Berlin: Springer–Verlag Berlin and Heidelberg GmbH&Co. 429 p.
29. Bhattacharjee, S., Moreno, K. (2002). The impact of Effective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced Auditors. *Journal of Behavioral Decision Making*, No. 15, p. 361–377.
30. Bičiulaitis, R. (2001). *Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą*. Daktaro disertacija. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas. 156 p.

31. Blokdijk, J. H. (2004). Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? *International Journal of Auditing*, Vol. 8, p. 185–194.
32. Boyson, S. (2014). Cyber supply chain risk management: Revolutionizing the strategic control of critical IT systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, Issue 7, p. 342–353.
33. Casterella, J. R., Jensen, K. L., Knechel, W. R. (2011). Litigation Risk and Audit Firm Characteristics. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, Issue 2, p. 71–82.
34. Catanach, A., Irving, J. H., Williams, S. P. Walker, P. L. (2011). An Ex Post Examination of Auditor Resignations. *Accounting Horizons*, Vol. 25, Issue 2, p. 267–283.
35. Cedergren, R. (2006). Audits: Moving from Traditional to Risk–Based Approach. *North Western Financial Review* , Vol. 191, Issue 16, 22 p.
36. Chapman, R. J. (2006). *Simple Tools and Techniques for Enterprise Risk Management*. New Jersey: John Wiley & Sons. 466 p.
37. Chartered Accountants of Canada (CICA). Prieiga per internetą: <http://www.cica.ca/> (žiūrėta 2012 m. gruodžio 31 d.).
38. Chen, G. (2009). *Satyam scandal rattles confidence in accounting Big Four*. Prieiga per internetą: <http://in.reuters.com/article/2009/01/08/us-satyam-accounting-sb-idINTRE5072FD20090108> (žiūrėta 2012 m. gruodžio 31 d.).
39. 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.
40. Church, B. K., Jenkins, J. G., McCracken, S. A. Roush, P. B., Stanley, J. D. (2014). Auditor Independence in Fact: Research, Regulatory, and Practice Implications Drawn from Experimental and Archival Research. *Accounting Horizons*. Vol. 29, Issue 1, p. 217–238.
41. CoCo (1995). *Guidance for Directors. Guidance on Control Board*. Prieiga per internetą: <https://www.cpacanada.ca/en/business-and->

- [accounting-resources/audit-and-assurance/internal-control](http://www.aicpa.org/technical/accounting-resources/audit-and-assurance/internal-control) (žiūrėta 2012 m. gruodžio 31 d.).
42. Coenen, T. (2007). The fraud triangle and what you can do about it. Prieiga per internetą: <http://www.allbusiness.com/the-fraud-triangle-and-what-you-can-do-about-it-4968017-1.html> (žiūrėta 2014 m. balandžio 27 d.).
  43. Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., Wright, A. (2014). *Enterprise Risk Management and the Financial Reporting Process: The Experiences of Audit Committee Members, CFOs, and External Auditors*. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2444397](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2444397) (žiūrėta 2014 m. gruodžio 31 d.), 61 p.
  44. Colbert, P. L., Bowen, P. (1996). A comparison of internal controls: CobiT, SAC, COSO, SAS55/78. *Audit and Control Journal*, Vol. 4, p. 26–35.
  45. Committee for the Coordination of Funds (2009). *Audit Reference Manual for Structural Fund*. Luxembourg: Office for the Official publications of the European Union. 345 p.
  46. Committee of Sponsoring Organizations of the Treatway Commission (COSO). (1992). *Internal Control – Integrated Framework*. Coopers & Lybrand, September, Vol. 1–4.
  47. Committee of Sponsoring Organizations of the Treatway Commission (COSO). (2012) *An Update of COSO’s Internal Control – Integrated Framework*. Prieiga per internetą: [http://www.coso.org/documents/cosoicifoutreachdeck\\_05%2018%2012.pdf](http://www.coso.org/documents/cosoicifoutreachdeck_05%2018%2012.pdf) (žiūrėta 2014 m. balandžio 27 d.).
  48. COSO ERM (2004). Committee of Sponsoring Organizations of the Treatway Commission. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Executive Summary)*. Prieiga per internetą: <http://www.coso.org> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 30 d.).
  49. Cooper, D. J., Gendron, Y. (2001). Power and criteria of control. *CA magazine*, Vol. 134, Issue 2, p. 33–43.

50. Cooper, K., Deo, H. (2006). Maximize audit fees and minimize audit risk: „A recipe for auditing success or failure?“. *The Journal of American Academy of Business*, Vol. 8, Issue 2, p. 210–215.
51. Cosserrat, G., W., Rodda, N. (2009). *Modern auditing*. New Jersey: John Wiley & Sons. 733 p.
52. Council of the Institute of Chartered Accountants of India (2002). *Auditing and Assurance Standard 6: Risk Assessments and Internal Control*. 20 p.
53. Chung, J. O., Y., Cullinan, C., P., Frank, M., Long, J. H., Mueller–Phillips, J., O'Reilly, D. M. (2012). *The Auditor's Approach to Subsequent Events: Insights from the Academic Literature*. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, p. 167–207.
54. Cushing, B. E., Loebbecke, J. K. (1983). *Analytical approaches to audit risk: a survey and analysis*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 3, No. 1, p. 23–41.
55. Curtis, E., Turley, S. (2007). *The business audit risk – a longitudinal case study of an audit engagement*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 32, Issues 4–5, p. 439–461.
56. 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.
57. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2000). *Statistika ir jos taikymai: I knyga*. Vilnius: TEV. 240 p.
58. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2004) *Statistika ir jos taikymai: II knyga*. Vilnius: TEV. 268 p.
59. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas*. Mokomoji knyga. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla. 189 p.
60. Davies, M. (2001). *Auditing in the new millennium*. Prieiga per internetą: <http://www.yuatac.com> (žiūrėta 2012 m. lapkričio 11 d.).

61. Debreceeny, R. S., Gray, G. L. (2011). *Data Mining of Electronic Mail and Auditing: A Research Agenda*. Journal of Information Systems, Vol. 25, Issue 2, p. 195–226.
62. DiNapoli, T. P. (2007). *Standards for Internal Control*. 39 p. Prieiga per internetą:  
[http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol\\_stds.pdf](http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf) (žiūrėta 2012 m. lapkričio 11 d.).
63. Dirsmith, M. W., Haskins M. E. (1991). *Inherent Risk Assessment and Audit Firm Technology: A Contrast in World Theories*. – Accounting Organisations and Society, Vol. 16, No 1, p. 61–90.
64. Dodge, R. (1992). *Quick Guide to the standards and norms of audit*. Nashville: South – Western, 260 p.
65. Doyle, J. T., Ge, W., McVay, S. (2007). *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting*. Journal of Accounting and Economics, Vol. 44, p. 193–223.
66. Dunn, J. (1996). *Auditing. Theory and practice*. Second edition. London: Prentice Hall Europe. 328 p.
67. Dzingulevičienė, A., Kustienė, A. (2010). *Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse*. LŽŪU mokslo darbai, Nr. 86 (39), p. 13–19.
68. Eimanavičiūtė, L., Kustienė, A. (2014). *Audito rizikos vertinimo problematika: teoriniai ir praktiniai aspektai*. Jaunųjų mokslininkų darbai. Nr. 1 (41), p. 31–37.
69. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (2004). Executive Summary, 7 p. Prieiga per internetą:  
[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf) (žiūrėta 2013 m. sausio 2 d.).
70. Fardon, M. (2010). *Internal control and accounting systems*. Tutorial. London: Osborne books limited. 114 p.



71. Ferreira, L. D., Merchant, K. A. (1992). *Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 5, Issue 4, p. 49–59.
72. Fisher, C. (2005). *Performing an Audit: do I have to?* Chartered Accountants Journal. Prieiga per internetą:  
<http://web.ebscohost.com/bsi/pdf> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 12 d.).
73. Fisher, D. (2012). *With Autonomy, H–P Bought An Old–Fashioned Accounting Scandal. Here's How It Worked*. Prieiga per internetą:  
<http://www.forbes.com/sites/danielfisher/2012/11/20/with-autonomy-h-p-bought-an-old-fashioned-accounting-scandal/> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 12 d.).
74. Fogarty, J. A., Graham, L. Schubert, D. R. (2006). *Assessing and Responding to Risks in a Financial Statement Audit: auditors must leave a clear record in a private company audits*. Journal of Accountancy, Vol. 49, p. 43–46.
75. Fogarty, J. A., Graham, L. Schubert, D. R. (2007). *Assessing and Responding to Risks in a Financial Statement Audit (Part II): guidance for audit standards for nonissuers that took effect on or after December 15, 2006*. Journal of Accountancy, Vol. 1, p. 1–10.
76. Fourth Directive: annual accounts of companies with limited liability (1978). Prieiga per internetą:  
[http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/businesses/company\\_law/l26009\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/businesses/company_law/l26009_en.htm) (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 12 d.).
77. Franck, C. J. (2015). *Business risk management*. Prieiga per internetą:  
<http://www.aiu.edu/publications/student/english/Business%20Risk%20Management.html> (žiūrėta 2015 m. balandžio 25 d.)
78. Gegužis, A. (2003). *Neapibrėžtumo ir rizikos samprata ekonomikoje*. Ekonomika, Vilniaus universitetas, Nr. 62, p. 63–81.
79. Ghosh, B. K. (2005). *Audit risk: Its relevance, assessment and minimization*. The chartered accountant, 2005 May, p. 1475–1482.



80. Giriūnas, L. (2012). *Vidaus kontrolės sistemos gavybos pramonės įmonėse vertinimas*. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas, 226 p.
81. Gleim, I. N. (2012). *Internal Audit Role in Governance, Risk, and Control*, 16th edition. CIA publications: CIA Review, part I, 320 p.
82. Graham, L., Bedard, J. C (2003). *Fraud Risk and Audit Planning*. *International Journal of Auditing*, No 7, p. 55–70.
83. Grambling, A. A., Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M. (2010). *Auditing, 7th edition*. Nashville: South–Western. 736 p.
84. Gross, M. J., McCarthy, J. H., Shelmon, N. E. (2005). *Financial and Accounting Guide for Not–for–Profit Organizations*. New Jersey: John Wiley & Sons. 770 p.
85. Guenin–Paracini, H., Malsch, B., Paille, A. M. (2014). *Fear and risk in the audit process*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, Issue 4, p. 264–288.
86. Guillen, M. E. (1994). *Models of management*. London: The University of Chicago Press, Ltd. 424 p.
87. Guy, D. M., Alderman, C. W. (1985). *Auditing*. San Diego: Harcourt Brace Javanovich Publications. 940 p.
88. Guy, D. M., Carmichael, D. R., Lach, L. A. (2003). *Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2003: Covering all SASs, SSAESs, SSARSs, and Interpretations*. New Jersey: John Wiley & Sons. 832 p.
89. Gupta K. (2005). *Contemporary Auditing*, Sixth Edition. Delis: Tata McGraw–Hill Publishing. 1530 p.
90. Arena, M., Arnaboldi, M., Azzone, G. (2010). *The organizational dynamics of Enterprise Risk Management*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Issue 7, p. 659–675.
91. Hall, M., Mikes, A., Millo, Y. (2015). *How do risk managers become influential? A field study of toolmaking in two financial institutions*. *Management Accounting Research*, Vol. 26, p. 3–22.

92. Harrer, J. (2008). *Internal control Strategies: A Mid to Small Business Guide*. – New Jersey: John Wiley & Sons. 308 p.
93. Hart–Fanta, L. (2007). *Steps of an Audit*. – Leita Hart–Fanta CPA. Auditing Skills. Prieiga per internetą: <http://www.auditskills.com/archives/200705.html> (žiūrėta 2012 m. vasario 13 d.).
94. Helbeck, J. C. (2008). *Internal Control System in der Praxis: Ein Umsetzungsleitfaden zur Steuerung operationeller Risiken in Geschäftsprozessen*. Saarbruecken. 144 p.
95. Huang, H. W., Parker, R. J., Anderson Yan, J. C., Lin, Y. H. (2014). *CEO Turnover and Audit Pricing*. Accounting Horizons, Vol 28, Issue 2, p. 297–312.
96. *Internal Control Frameworks: COSO, CoCo, and the UK Corporate Governance Code* (2012). Prieiga per internetą: <http://www.qfinance.com/corporate-governance-checklists/internal-control-frameworks-coso-coco-and-the-uk-corporate-governance-code> (žiūrėta 2010 m. birželio 24 d.).
97. IT Governance Institute (2011). *CobiT 4.1: metodika, kontrolės tikslai, valdymo gairės, brandos modeliai*. Vilnius: Tarptautinės informacinių sistemų audito ir valdymo asociacijos (ISACA) skyrius Lietuvoje, 213 p.
98. Jodelienė, R. (2010). *Audito rizikos vertinimo modelis*. Daktaro disertacija. Kaunas: Vilniaus universitetas. 267 p.
99. Johnstone, K. M. (2000). *Client-Acceptance Decisions: Simultaneous Effects of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation*. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol. 19, No. 1, p. 1–25.
100. Kabašinskas, J., Toliatienė, I. (1997). *Auditas*. Vilnius: Amžius. 382 p.
101. Kanapickienė, R. (2001). *Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms*. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas. 157 p.

102. Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: LBAŠTA. 272 p.
103. Kanapickienė, R. (2009a). *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.
104. Kanapickienė, R. (2009b). *Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos*. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas. Vilnius: Vilniaus universitetas. 44 p.
105. Kanapickienė, R. (2013). *Vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų apskaitos politikoje*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija, Nr. 14, p. 17–29.
106. Kannan, Y. H., Skantz, T. R., Higgs, J. L. (2014). The Impact of CEO and CFO Equity Incentives on Audit Scope and Perceived Risks as Revealed Through Audit Fees. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 33, Issue 2, p. 111–139.
107. Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodai ir metodologija: vadovėlis*. Kaunas: Judex. 398 p.
108. Khalil, S. K., Cohen, J. R., Trompeter, G. M. (2011). Auditor Resignation and Firm Ownership Structure. *Accounting Horizons*, Vol. 25, Issue 4, p. 703–727.
109. Khalil, S. K., Cohen, J. R., Schwartz, K. B. (2011). Client Engagement Risks and the Auditor Search Period. *Accounting Horizons*, Vol. 25, Issue 4, p. 685–702.
110. Kelton, A. S., Pennington, R. R., Tuttle, B. M. (2011). The Effects of Information Presentation Format on Judgment and Decision Making: A Review of the Information Systems Research. *Journal of Information Systems*, Vol. 24, Issue 2, p. 79–105.
111. King, A. M. (2011). *Internal control of fixed assets: a controller and auditor's guide*. New Jersey: John Wiley & Sons. 564 p.

112. Knechel, R. W. (2001). *Auditing, Assurance and Risk*. 2nd edition. Canada: Thomson Learning. 732 p.
113. Knechel, R. W., Salterio, S. E., Ballou, B. (2007). *Auditing: Assurance and Risk*. Cincinnati, OH: Thomson South-West College Publishing. 857 p.
114. Krishnan, G. V., Wang, C. H. (2013). Are Capitalized Software Development Costs Informative About Audit Risk? *Accounting Horizons*. Vol. 28, Issue 1, p. 39–57.
115. Kumar, R., Sharma, V. (2005). *Auditing Principles and Practice*. Delhi: Prentice – Hall. 641 p.
116. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universitetas. 386 p.
117. Landsman, W. R., Nelson, K. K., Rountree, B. R. (2011). Auditor Switches in the Pre- and Post-Enron Eras: Risk or Realignment? *The Accounting Review*, Vol. 84, Issue 2, p. 531–558.
118. Laux, V., Newman, D. P. (2011). Auditor Liability and Client Acceptance Decisions. *The Accounting Review*, Vol. 85, Issue 1, p. 261–285.
119. *Lehman Brothers Holdings Inc. Chapter 11 Proceedings Examiner Report* (2010). Prieiga per internetą: <http://jenner.com/lehman/> (žiūrėta 2014 m. rugpjūčio 12 d.).
120. Lemon, W. M., Tatum, K. W., Turley, W. S. (2000). *Developments in The Audit Methodologies of Large Accounting Firms*. Auditing Practice Board. . UK: Stephen Austin & Sons Limited. 38 p.
121. Leonavičiūtė, G., Vaškelaitis, V. (2001). *Verslo rizikos ir įmonės vidaus kontrolės sąveikos*. Kaunas: Technologija, inžinerinė ekonomika, Nr. 4 (24), p. 37–41.
122. Lietuvos auditorių rūmai (2014a). *2013 metų audito rinkos apžvalga*. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/www/new/request.php?6619> (žiūrėta 2015 m. vasario 2 d.), 18 p.

123. Lietuvos auditorių rūmai (2014b). *Audito įmonių, auditorių ir auditoriaus padėjėjų sąrašai*. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?55> (žiūrėta 2015 m. vasario 2 d.).
124. Lietuvos bankas (2014). *Lietuvos ekonomikos apžvalga*. Prieiga per internetą: [http://www.lb.lt/lietuvas\\_ekonomikos\\_apzvalga\\_2014\\_m\\_gruodzio\\_men](http://www.lb.lt/lietuvas_ekonomikos_apzvalga_2014_m_gruodzio_men) (žiūrėta 2015 m. vasario 2 d.).
125. Lietuvos Respublikos audito įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, Nr. 59–1916, aktuali redakcija.
126. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, Nr. 99–3516, aktuali redakcija.
127. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas (1995). *Valstybės žinios*, Nr. 51–1243, aktuali redakcija.
128. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 123–5540, aktuali redakcija.
129. Lietuvos statistikos departamentas (2015). *Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ekonominės veiklos rūšis (EVRK 2 red., sekcijų lygiu) metų pradžioje*. Prieiga per internetą: <http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?portletFormName=visualization&hash=23259c80-3334-42b4-9378-aa7fdf0d7f0f> (žiūrėta 2015 m. balandžio 25 d.)
130. Lopez, C., Salmeron, J. L. (2014). Dynamic risks modelling in ERP maintenance projects with FCM. *Information Sciences*, Vol. 256, p. 25–45.
131. Luobikienė, I. (2002). *Sociologinių tyrimų metodika*. Kaunas: Technologija. 135 p.
132. Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R., Thibodeau, J. C. (2013). *Auditing and Assurance Services*. 5th edition. New York: McGraw–Hill/Irwin. 884 p.
133. Low, K.–Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessment and Audit–Planning Decisions. *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 1, p. 201–219.

134. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Monografija. Vilnius: AB „Spauda“. 827 p.
135. Mackevičius, J. (2005). Audito rizikos veiksnių vertinimas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Nr. 33, p. 111–124.
136. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius: TEV. 389 p.
137. Mackevičius, J., Bartaška, R. (2003). Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija. *Pinigų studijos*. Vilnius: Lietuvos bankas, Nr. 2, p. 37–59.
138. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai*: Mokomoji knyga. Vilnius: Vilniaus universitetas. 223 p.
139. Mande, V., Son, M. (2012). Do Financial Restatements Lead to Auditor Changes? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Issue 2, p. 119–145.
140. Martišius, S. (1997). *Statistinių išvadų teorijos pradmenys*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 119 p.
141. Masli, A., Peters G. F., Richardson V. J., Sanchez J. M. (2009). *Examining the potential benefits of internal control monitoring technology*. Prieiga per internetą: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.365.7784&rep=rep1&type=pdf> (žiūrėta 2015 m. kovo 14 d.).
142. McConnell, D. K. Jr., Sweiger, C. H. (2007). Implementing the new ASB risk assessment audit standards. *The CPA Journal*, June issue, p. 20–26.
143. Merchant, K. A. Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. New York: Pearson Education. 850 p.
144. Millichamp, A. H. (2002). *Auditing*. 8<sup>th</sup> edition. London: Thompson. 441 p.
145. Millichamp, A. H., Taylor, D. H. (2012). *Auditing*. Tenth edition. Andover: Cengage Learning EMEA. 250 p.

146. Myllymäki, E. R. (2013). The Persistence in the Association between Section 404 Material Weaknesses and Financial Reporting Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 33, Issue 1, p. 93–116.
147. Moeller, R. R. (2007). *COSO Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framework*. New York: John Wiley and Sons. 367 p.
148. Moller, B. (2010). *Internal Control Systems within the Framework of the 8th EU Directive*. Brussels: GRIN Verlag OHG. 100 p.
149. Montalbano, C. (2012). *10 Steps of the Audit Process*. – “eHow” *Business Accounting, Audits*. Prieiga per internetą: [http://www.ehow.com/how-does\\_5296119\\_steps-audit-process.html](http://www.ehow.com/how-does_5296119_steps-audit-process.html) (žiūrėta 2012 m. vasario 13 d.).
150. Morgan, J., Stocken, P. (2008). *The Effects of Business Risk on Audit Pricing*. *Review of Accounting Studies*. Vol. 3, issue 4, p. 365–385.
151. Nacionaliniai audito standartai. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?478> (žiūrėta 2013 m. kovo 12 d.).
152. Nakayama, A. (2005). *Interview of Kirk Hanson, executive director of the Markkula Center. Lessons from the Enron Scandal*. Prieiga per internetą: <http://www.scu.edu/ethics/publications/ethicalperspectives/enronlessons.html> (žiūrėta 2012 m. vasario 19 d.).
153. 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.
154. Pfister, A. J. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: from Practice to Theory*. Berlin: Physica–Verlag Berlin Heidelberg. 23 p.
155. Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. London: CPI Antony Rowe, 169 p.
156. Po „Snoro“ bankroto auditorių reputacija pašlijo (2012). Prieiga per internetą: <http://www.veidas.lt/po-snoro-bankroto-auditoriu-reputacija-paslijo> (žiūrėta 2012 m. vasario 13 d.).

157. Power, M. (1999). *The Audit Society Rituals of Verification*. UK: Oxford University Press. 208 p.
158. Power, M. (2004). The risk management of everything, *The Journal of Risk Finance*, Vol. 5, Issue 3, p. 58–65.
159. Pranulis, V. (1998). *Marketingo tyrimai*. Vilnius: Kronta. 166 p.
160. Princeton University: WordNet (2006). *A lexical database for English*. Prieiga per internetą: <http://wordnetweb.princeton.edu/perl/webwn> (žiūrėta 2012 m. rugsėjo 9 d.).
161. *Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams* (2014). Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?id=8> (žiūrėta 2014 m. gruodžio 9 d.).
162. Robertson, J. C. (1993). *Auditing, 7th edition*. Boston: BPJ, 814 p.
163. Robinson, D. J. (2010). *Deciding on a Model for Evaluating Internal Controls*. NFP Audit and Accounting. Prieiga per internetą: <http://nfpauditacctg.wordpress.com/2010/03/26/deciding-on-a-model-for-evaluating-internal-controls/#comments> (žiūrėta 2012 m. sausio 2 d.).
164. SAS 78 (1998). American Institute of Certified Public Accountants. *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*. Prieiga per internetą: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/SAS-00078.pdf> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
165. SAS 300 (1995). Auditing Practices Board of United Kingdom and the Republic of Ireland. *Internal Control Systems and Audit Risk Assessment*. Prieiga per internetą: [http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6\\_standards/standards/sas300.pdf](http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6_standards/standards/sas300.pdf) (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
166. Schelleman, C. Knechel, W. R. (2011). Short–Term Accruals and the Pricing and Production of Audit Services. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, Issue 1, p. 221–250.



167. Schroeder, J. H., Hogan, C. E. (2013). The Impact of PCAOB AS5 and the Economic Recession on Client Portfolio Characteristics of the Big 4 Audit Firms. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Issue 4, p. 95–127.
168. Sharrock, D. (2008). *Anglo Irish Bank bosses quit after hiding loans of 87m*. Prieiga per internetą: <http://www.thetimes.co.uk/tto/business/industries/banking/article2159910.ece> (žiūrėta 2013 m. sausio 3 d.).
169. Shim, J. K. (2011). *Internal Control and Fraud Detection*. Kent: Global Professional Publishing Ltd. 250 p.
170. Simmons, M. R. (1995). *COSO – the Framework for Internal: a strategic approach to internal audits*. Prieiga per internetą: [http://www.mrsciacef.cjb.net/fra\\_int\\_audit](http://www.mrsciacef.cjb.net/fra_int_audit) (žiūrėta 2012 m. lapkričio 11 d.).
171. Soble, J. (2011). *Olympus used takeover fees to hide losses*. Prieiga per internetą: <http://www.ft.com/cms/s/2/8745be6a-09af-11e1-a2bb-00144feabdc0.html> (žiūrėta 2012 m. lapkričio 11 d.).
172. Spira, L. F., Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 Issue 4, p. 640–661.
173. Stanley, J. D. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, Issue 3, p. 157–179.
174. Stefaniak, C. M., Houston, R. W., Cornell, R. M. (2012). The Effects of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Deficiencies. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, Issue 1, p. 39–56.
175. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K., Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 560 p.

176. Taylor, D., Glezen, G. (1988). *Auditing: Integrated concepts and procedures*. Fourth edition. New York: John Wiley and Sons. 149 p.
177. *Tarptautiniai audito standartai* (2009), aktuali redakcija. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326> (žiūrėta 2015 m. kovo 9 d.).
178. Tarptautinė standartizavimo organizacija (2009). *ISO 31000:2009 Risk management – Principles and Guidelines*, 24 p.
179. *Tarptautiniai apskaitos standartai* (2008), aktuali redakcija. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=198> (žiūrėta 2015 m. kovo 9 d.).
180. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO (2012). Prieiga per internetą: <http://www.coso.org/> (žiūrėta 2012 m. gruodžio 31 d.).
181. The International Organization for Standardization. Prieiga per internetą: <http://www.iso.org/iso/home.html> (žiūrėta 2012 m. gruodžio 31 d.).
182. The Sarbanes–Oxley Act (2002). Prieiga per internetą: <http://www.soqlaw.com/index.htm> (žiūrėta 2014 m. gruodžio 22 d.).
183. Toliatienė, I. (2002). Vidaus kontrolės vertinimas ir audito rizika. *Mokesčių žinios*, Nr. 14(268), p. 6.
184. Trenerry, A. (2005). *Principles of Internal Control*. Sydney: University of New South Wales Press. 351 p.
185. 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 2013 m. liepos 7 d.).
186. Turner, K. F., Bienstock, C. C., Reed, R. O. (2010). *An Application of the Conceptual Model of Service Quality to Independent Auditing Services*. Prieiga per internetą: <http://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JABR/article/view/300> (žiūrėta 2013 m. liepos 7 d.).

187. UK Corporate Governance Code (2012). Prieiga per internetą: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Corporate-governance/UK-Corporate-Governance-Code.aspx> (žiūrėta 2012 m. gruodžio 31 d.).
188. Valstybinio audito reikalavimai (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 20–790, aktuali redakcija.
189. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (2014). INTOSAI: INTOSAI GOV 9100. Prieiga per internetą: [http://www.issai.org/media/13329/intosai\\_gov\\_9100\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf) (žiūrėta 2014 m. kovo 1 d.).
190. Vilniaus vertybinių popierių birža NASDAQ OMX Vilnius (2010). Įmonių finansinė analizė. Rodiklių skaičiavimo metodika. Prieiga per internetą: [http://www.nasdaqomxbaltic.com/files/vilnius/leidiniai/Rodikliu\\_skaicia\\_vimo\\_metodika-final.pdf](http://www.nasdaqomxbaltic.com/files/vilnius/leidiniai/Rodikliu_skaicia_vimo_metodika-final.pdf) (žiūrėta 2015 m. sausio 29 d.), 97 p.
191. Waema, T. M., Mwamburi, C. M. (2009). Ex Ante Evaluation of Information and Communication Technology Projects; Case Studies of Kenyan Universities. *International Journal of Computing and ICT Research*, Vol. 3, No. 1, p. 65–76.
192. Wang, C., Raghunandan, K., McEwen, R. A. (2013). Non-Timely 10-K Filings and Audit Fees. *Accounting Horizons*, Vol. 27, Issue 4, p. 737–755.
193. Winiarska, K. (2010). *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*. Warszawa: PWE. 260 s.
194. Скобара, В. В. (1998). *Аудит: Методология и организация*. Москва: Дело и сервис. 576 с.
195. Сонин, А. М. (2007). *Внутренний аудит. Современный подход*. Москва: Финансы и статистика. 64 с.
196. Шеремет, А. Д., Суйц, В. П. (1995). *Аудит*. Москва: ИНФРА. 240 с.

## **PRIEDAI**

## VIDAUS KONTROLĖS APIBRĖŽIMAI

1 lentelė. *Lietuvių autorių pateikiami vidaus kontrolės apibrėžimai*

Autorius	Vidaus kontrolės apibrėžimas
<b>R. Bičiulaitis</b>	Vidaus kontrolė – koordinuotų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinką, procesų ir valdymo informacijos riziką.
<b>J. Mackevičius</b>	Vidaus kontrolės sistemą reikia vertinti kaip tam tikrų taisyklių, normų ir priemonių visumą įmonės verslo politikai ir ūkiniams procesams užtikrinti bei įmonės tikslams pasiekti.
<b>I. Toliatienė</b>	Vidaus kontrolės sistema yra įmonės valdymo sistemos dalis. Tai – įmonės vidaus kontrolės planas, priemonės ir būdai, padedantys apsaugoti turtą, patikrinti veiklos teisingumą, garantuoti veiklos efektyvumą ir politiką. Ji padeda išvengti klaidų, jas išsiaiškinti ir laiku ištaisyti, pasiekti įmonės tikslus ir numatyti veiklos perspektyvas.
<b>D. Daujotaitė</b>	<i>Pateikia nuorodą į nacionalinius audito standartus (Nacionaliniai, 2013):</i> Vidaus kontrolė – tai aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos užtikrinti, kad įmonės tikslai, susiję su veiklos efektyvumu ir veiksmingumu, būtų pasiekti. Vidaus kontrolė kuriama ir taikoma siekiant išvengti verslo rizikos, dėl kurios galėtų būti nepasiekti įmonės tikslai.
<b>V. Lakis</b>	Vidaus kontrolė – tai įmonės administracijos sukurta kontrolės sistema, padedanti tinkamai tvarkyti įmonės reikalus pagal nurodytą strategiją, užtikrinti turto saugumą, racionalų jo naudojimą, apskaitos duomenų išsamumą ir tikslumą.

<b>Autorius</b>	<b>Vidaus kontrolės apibrėžimas</b>
<b>R. Kanapickienė</b>	Vidaus kontrolė – dinaminis procesas, kuris turi būti planuojamas, atliekamas ir patikrinamas vadovybės.
<b>L. Giriūnas</b>	Vidaus kontrolės sistema – įmonės valdymo sistemos dalis, užtikrinanti įmonės užsibrėžtų tikslų įgyvendinimą, efektyvią ūkinę ir komercinę organizacijos veiklą, apskaitos principų laikymąsi bei efektyvų veiklos rizikos valdymą, kuris įgalina minimizuoti tyčinių ar netyčinių klaidų skaičių, išvengti vadovybės ar darbuotojų inicijuojamų apgaulių įmonės veiklos procesuose.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Bičiulaitis, 2001, Mackevičius, 2001, Toliatienė, 2002, Daujotaitė, 2006, Lakis, 2007, Kanapickienė, 2009b, Giriūnas, 2012.

**2 lentelė. Užsienio autorių pateikiami vidaus kontrolės apibrėžimai**

<b>Autorius</b>	<b>Vidaus kontrolės apibrėžimas</b>
<b>COSO, Gross</b>	Vidaus kontrolė yra procesas, kuriam daro įtaką įmonės vadovų taryba, vadovybė ir kitas personalas, paskirtas tam, kad būtų gautas pakankamas užtikrinimas, jog bus pasiekti nustatyti tikslai šiose srityse: – operacijų efektyvumas ir rezultatyvumas; – finansinių ataskaitų patikimumas; – atitiktis susijusiems teisės aktams ir reglamentams.
<b>Robertson, Grambling, Pfister</b>	Vidaus kontrolė – klaidų, atsirandančių apdorojant informaciją, išvengimo, aptikimo ir ištaisymo sistema.
<b>Simmons</b>	Vidaus kontrolė – plačiai nustatytas procesas, reikalingas nustatyti protingą garantiją, kad šie tikslai bus pasiekti: – efektyvumas ir ekonomiškumas; – finansinės atskaitomybės patikimumas; – įstatymų ir taisyklių laikymasis.

Autorius	Vidaus kontrolės apibrėžimas
<b>CoCo, Moller, Barnabas</b>	Vidaus kontrolė – kompanijos komponentų (įskaitant jos išteklius, sistemas, procesus, kultūrą, struktūrą ir užduotis) visuma, kuri padeda darbuotojams siekti kompanijos tikslų.
<b>Colbert</b>	Vidaus kontrolė – procesų, įskaitant normas, procedūras, veiklas ir organizacinę struktūrą, visuma, sukurta suteikti pagrįstas garantijas, kad būtų pasiekta verslo tikslų ir išvengta nepageidaujamų įvykių arba jie būtų aptikti ir ištaisyti.
<b>Millicham</b>	Vidaus kontrolės sistema – tai visa kontrolių sistema (finansinių ir kt.) sukurta vadovybės tam, kad verslas būtų vykdomas tinkamai ir rezultatyviai, užtikrintas atsižvelgimas į vadovybės nustatytą politiką, apsaugotas turtas ir, kiek tai įmanoma, viskas tiksliai apskaitoma.
<b>Kumar</b>	Vidaus kontrolė – tai visa kontrolių sistema, vykdoma per automatinius patikrinimus ir bendrą apskaitos duomenų peržiūrą, įdiegta vadovybės tam, kad verslas būtų vykdomas tinkamai ir rezultatyviai.
<b>Trenerry</b>	Įvairaus lygio vadovybės sukurta kontrolės ir patikrinimų sistema, nepriklausoma nuo kitų sistemų bei tarpusavio elementų ir kuri yra integruota į finansines ir nefinansines įmonės veiklas bei operacijas, kad užtikrintų, jog verslo operacijos yra atliekamos rezultatyviai ir efektyviai ir kad visų įmonės veiklos aspektų rezultatai yra tinkamai atspindėti, kad būtų užtikrinta, kad vadovybės sprendimų priėmimo procesas yra pagrįstas ir laikomasi susijusių teisės aktų ir kitų susitarimų reikalavimų.

<b>Autorius</b>	<b>Vidaus kontrolės apibrėžimas</b>
<b>DiNapoli</b>	Vidaus kontrolė apibrėžiama kaip įmonės veiklą, planus, požiūrius, politiką, sistemų integraciją, žmogiškųjų išteklių valdymą jungianti sistema, padedanti organizacijai pasiekti išskeltus tikslus, vadovaujantis organizacijos misija.
<b>Doyle, Pickett</b>	Vidaus kontrolė – koordinuotų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinką, procesų ir valdymo informacijos riziką.
<b>Harrer</b>	Vidaus kontrolės tikslas finansinėje apskaitoje – parengti patikimą, reikšmingų iškraipymų nepaveiktą finansinę atskaitomybę
<b>Helbeck, Shim</b>	Vidaus kontrolės sistema yra įmonės valdymo sistemos dalis. Tai – įmonės vidaus kontrolės planas, priemonės ir būdai, padedantys apsaugoti turtą, patikrinti veiklos teisingumą, garantuoti veiklos efektyvumą ir politiką. Ji padeda išvengti klaidų, jas išsiaiškinti ir laiku ištaisyti, pasiekti įmonės tikslus ir numatyti veiklos perspektyvas.
<b>Fardon, King</b>	Vidaus kontrolė – procesas, kuriuo siekiama įmonės tikslų, rezultatas įmonės vadovybės veiklos planavimo, organizavimo, stebėsenos srityse visos įmonės ir jos padalinių mastu.

Šaltinis: sudaryta autorės COSO, 1992, Gross, 2005, Robertson, 1993, Grambling, 2010, Pfister, 2009, Simmons, 1995, CoCo, 1995, Moller, 2010, Barnabas, 2011, Colbert, 1996, Millicham, 2002, Kumar, 2005, Trenerry, 2005, DiNapoli, 2007, Doyle, 2007, Pickett, 2010, Harrer, 2008, Helbeck, 2008, Shim, 2011, Fardon, 2010, King, 2011.



## KONTROLĒS RIZIKOS APIBRĒŽIMAI

Autorius	Kontrolēs rizikos apibrēžimas
<b>J. Kabašinskas, I. Toliatienē</b>	Kontrolēs rizika – tai rizika, kad netikslumai, kurie gali pasitaikyti ūkiniu likučiuose ar ūkiniu operaciju klase, bus laiku nepastebēti ir vidaus kontrolēs sistema neužkirs jiems kelio.
<b>J. Mackevičius</b>	Kontrolēs rizika – tai rizika, kad klaidos nebus laiku pastebētos ir ištaisytos apskaitos ir vidaus kontrolēs sistemose. Kuo blogiau sutvarkyta įmonēs vidaus kontrolēs sistema, tuo ši rizika didesnē.
<b>B. Ghosh</b>	Kontrolēs rizika – tai rizika, kad įmonēs apskaitos ir vidaus kontrolēs sistemos laiku neaptiks, neištaisyš iškraipymo ir neužkirs jam kelio.
<b>Tarptautiniai audito standartai</b>	Kontrolēs rizika – tai rizika, kad iškraipymas, kuris gali atsirasti ūkiniu likutyje ar ūkiniu operaciju grupėje ir būti reikšmingas pats savaime arba kartu su iškraipymais kitu ūkiniu likučiuose arba ūkiniu operaciju grupėje, nebus laiku pastebētas, ištaisytas ar sutrukdytas su apskaitos ir vidaus kontrolēs sistemų pagalba. arba Kontrolēs rizika – tai rizika, kad įmonēs vidaus kontrolē laiku neaptiks ir neištaisyš ar neužkirs kelio tvirtinime galinčiam pasitaikyti iškraipymui, kuris gali būti reikšmingas pats savaime arba kartu su kitais iškraipymais.
<b>J. Mackevičius, J. Raziūnienē</b>	Kontrolēs rizika – tai rizika, kad įmonēs vidaus kontrolēs sistema laiku neaptiks, neištaisyš ar neužkirs kelio galimiems ūkiniu ar ūkiniu operaciju grupiu informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais.

Autorius	Kontrolės rizikos apibrėžimas
<b>A. Arens, R. Elder, M. Beasley</b>	Kontrolės rizika – tai pavojus, kad vidaus kontrolės sistema neištaisys ar neaptiks reikšmingų iškraipymų.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Kabašinskas, Toliatienė, 1997, Mackevičius, 2001, 2005, Ghosh, 2005, Tarptautiniai, 2009, Mackevičius, Raziūnienė, 2011, Arens, Elder, Beasley, 2012.

### 3 PRIEDAS

#### KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO TYRIMO ANKETA

*Gerbiamas auditoriau,*

*Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto doktorantė Živilė Simonaitytė atlieka tyrimą, kurio siekia išsiaiškinti Lietuvos auditorių patirtį vertinant kontrolės riziką ir nustatyti, ar jos sukurtas kontrolės rizikos vertinimo modelis gali būti pritaikomas praktikoje.*

*Surinktų duomenų anonimiškumas garantuojamas, atsakymai bus analizuojami tik apibendrintai. Jūsų nuomonę atitinkančio atsakymo variantą (-us) pažymėkite atitinkamame laukelyje  arba įrašykite atsakymą tam skirtoje vietoje.*

*Nuoširdžiai dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą.*

1	Ar svarbu audito metu vertinti kontrolės riziką?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	Kartais <input type="checkbox"/>
2	Ar kiekvieno finansinio audito metu vertinate kontrolės riziką?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	
3	Jei atsakėte ne / kartais, kodėl?	..... .....		
4	Ar susiduriate su sunkumais vertindami kontrolės riziką?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	Kartais <input type="checkbox"/>
5	Jei taip / kartais, nurodykite priežastis? <input type="checkbox"/> patirties ir žinių stoka <input type="checkbox"/> neaiškūs standartų reikalavimai <input type="checkbox"/> tinkamos audito atlikimo metodikos neturėjimas <input type="checkbox"/> kontrolės rizikos kaip reiškinių vertinimo sunkumai <input type="checkbox"/> audituojamos įmonės vidaus kontrolės supratimo sudėtingumas <input type="checkbox"/> kita	..... ..... .....		
6	Ar vertindami kontrolės riziką naudojate klasikinį audito rizikos vertinimo modelį?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	Kartais <input type="checkbox"/>
7	Jei atsakėte ne / kartais, kodėl?	..... .....		
8	Koks audito rizikos lygis Jums priimtinas (proc.)	2 proc. <input type="checkbox"/>	5 proc. <input type="checkbox"/>	Kitas ...
9	Ar turite audito rizikos vertinimo metodiką?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	

10	Jei taip, kokia ji: <input type="checkbox"/> LAR platinama metodika <input type="checkbox"/> savo sukurta metodika <input type="checkbox"/> audito įmonių tinklo, kuriam priklausome, metodika <input type="checkbox"/> kita	..... ..... .....		
11	Jei ne, nurodykite priežastis	..... ..... .....		
12	Kokius audito rizikos komponentus vertinate? <input type="checkbox"/> įgimtą riziką <input type="checkbox"/> kontrolės riziką <input type="checkbox"/> neaptikimo riziką <input type="checkbox"/> kita	..... ..... .....		
13	Kurią iš rizikų įvertinti sunkiausia? <input type="checkbox"/> įgimtą riziką <input type="checkbox"/> kontrolės riziką <input type="checkbox"/> neaptikimo riziką <input type="checkbox"/> kita	..... ..... .....		
14	Kodėl, Jūsų nuomone, šios rizikos vertinimas sunkiausias? <input type="checkbox"/> sunku surinkti įrodymus dėl jos masto <input type="checkbox"/> ją lemia labai daug veiksnių <input type="checkbox"/> audituojamos įmonės neapibrėžtumai <input type="checkbox"/> patirties ir žinių, kaip reikėtų vertinti, stoka <input type="checkbox"/> kita	..... ..... .....		
15	Ar, Jūsų nuomone, kontrolės rizikai vertinti turėtų būti naudojami įmonės vidaus kontrolės vertinimo rezultatai?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	Kartais <input type="checkbox"/>
16	Jeigu atsakėte taip / kartais, ar Jums aišku, kaip susieti šiuos rezultatus?	Taip <input type="checkbox"/>		Ne <input type="checkbox"/>
17	Ar naudotumėte modelį, kuris susieja įmonės vidaus kontrolės vertinimą ir kontrolės rizikos lygį?	Taip <input type="checkbox"/>	Ne <input type="checkbox"/>	Kartais <input type="checkbox"/>
18	Jeigu atsakėte ne / kartais, kodėl?	..... ..... .....		

19	<p>Jeigu atsakėte taip / kartais, kokios pagrindinės modelio savybės jums būtų svarbios?</p> <p><input type="checkbox"/> lankstumas – galimybė pritaikyti prie konkrečios įmonės</p> <p><input type="checkbox"/> patogumas naudoti – galimybė pritaikyti prie darbuotojo, atliekančio vertinimą, žinių</p> <p><input type="checkbox"/> paprastumas – modelis turėtų būti aiškus ir nesudėtingas</p> <p><input type="checkbox"/> galimybė pagrįsti surinktų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą</p> <p><input type="checkbox"/> kita</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>		
20	<p>Kokie elementai turėtų būti vertinami nustatant kontrolės rizikos lygį?</p> <p><input type="checkbox"/> kontrolės aplinka</p> <p><input type="checkbox"/> įmonės rizikos vertinimas</p> <p><input type="checkbox"/> informacija ir komunikacija</p> <p><input type="checkbox"/> kontrolės veiksmai</p> <p><input type="checkbox"/> kontrolės stebėseną</p> <p><input type="checkbox"/> kita</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>		
21	<p>Ar modelio elementų įvertinimas turi priklausyti nuo su jais susijusių apskaitos straipsnių vertės (pvz., kuo didesnė ilgalaikio turto vertė didesnė, tuo reikšmingesnės su juo susijusios kontrolės priemonės)?</p>	<p>Taip</p> <p><input type="checkbox"/></p>	<p>Ne</p> <p><input type="checkbox"/></p>	<p>Kartais</p> <p><input type="checkbox"/></p>
22	<p>Jeigu atsakėte taip / kartais, kodėl?</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>		
23	<p>Jeigu atsakėte ne / kartais, kodėl?</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>		
24	<p>Ar Jums aišku, kaip turi būti susietas nustatytas kontrolės rizikos lygis ir atliekamų savarankiškų procedūrų kiekis?</p>	<p>Taip</p> <p><input type="checkbox"/></p>		<p>Ne</p> <p><input type="checkbox"/></p>
25	<p>Ar naudotumėte kontrolės rizikos vertinimo modelį, kuris, įvertinus kontrolės riziką, nurodo reikalingų savarankiškų procedūrų kiekį?</p>	<p>Taip</p> <p><input type="checkbox"/></p>		<p>Ne</p> <p><input type="checkbox"/></p>
26	<p>Audito įmonė, kurioje dirbate</p>	<p>Lietuviško kapitalo įmonė</p>		<p>Tarptautinio kapitalo įmonė</p>

27	Audito įmonėje, kurioje dirbate	Jūs esate vienintelis auditorius <input type="checkbox"/>	Dirba nuo 2 iki 10 auditorių <input type="checkbox"/>	Dirba daugiau kaip 10 auditorių <input type="checkbox"/>
28	Jūsų kaip auditoriaus darbo patirtis	Iki 3 metų <input type="checkbox"/>	Nuo 3 iki 10 metų <input type="checkbox"/>	Daugiau kaip 10 metų <input type="checkbox"/>
29	Kiek auditų Jums tenka atlikti per metus	Iki 5 <input type="checkbox"/>	Nuo 6 iki 20 <input type="checkbox"/>	Daugiau kaip 20 <input type="checkbox"/>

*Ačiū už atsakymus. Jei turite kokių nors pastabų dėl atliekamo tyrimo ar nagrinėjamos temos, labai prašyčiau jas išdėstyti.*

.....

.....

.....

.....

**Užpildytą anketą siųskite el. paštu: [zivile.simonaityte@ef.vu.lt](mailto:zivile.simonaityte@ef.vu.lt)**

4 PRIEDAS

COBIT VIDAUS KONTROLĖS BRANDOS MODELIS

Brandos lygis	Vidaus kontrolės aplinkos būklė	Vidaus kontrolės priemonių nustatymas
0	Negzistuojantis	Nesuprantama apie vidaus kontrolės poreikį. Kontrolė nėra organizacijos kultūros ar misijos dalis. Yra didelė kontrolės trūkumų ir incidentų rizika.
1	Pirminis / <i>ad hoc</i>	Nesuprantama apie vidaus kontrolės poreikį. Požiūris į rizikos ir kontrolės reikalavimus yra <i>ad hoc</i> , nesisteminis, nėra informacijos perdavimo ar stebėsenos. Nenustatomi trūkumai. Darbuotojai nežino savo atsakomybės.
2	Pasikartojantis, bet intuityvus	Sukurtos, tačiau nedokumentuotos kontrolės priemonės. Jų veikimas priklauso nuo individualių darbuotojų žinių ir motyvacijos. Nepakankamai įvertinamas rezultatyvumas. Yra daugybė kontrolės trūkumų, į kuriuos tinkamai neatsižvelgiama. Kontrolės trūkumai gali turėti labai stiprų poveikį. Vadovų veiksmai, sprendžiant kontrolės problemas, nėra išdėstyti svarbos tvarka ar nuoseklūs. Darbuotojai gali nežinoti savo atsakomybės.

Brandos lygis	Vidaus kontrolės aplinkos būklė	Vidaus kontrolės priemonių nustatymas	
3	Apibrėžtas	<p>Kontrolės priemonės sukurtos ir tinkamai dokumentuotos. Jų veikimo rezultatyvumas yra periodiškai vertinamas, nenustatoma per daug problemų. Tačiau vertinimo procesas nėra dokumentuotas. Nors vadovybė gali, kaip numatyta, išspręsti daugumą kontrolės problemų, kai kurie kontrolės trūkumai nuolat kartojasi ir jų poveikis vis dar gali būti labai stiprus. Darbuotojai supranta apie savo atsakomybę už kontrolę.</p>	<p>Remiantis verte ir riziką skatinančiais veiksniais, nustatomi ypač svarbūs IT procesai. Atliekama išsami analizė, skirta nustatyti kontrolės reikalavimus ir pagrindines trūkumų priežastis bei plėtoti tobulėjimo galimybes. Be moderuojamų praktinių seminarų, naudojamos priemonės ir vykdomi pokalbiai, prisidedantys prie analizės bei užtikrinantys, kad IT proceso savininkas atsako už vertinimo ir tobulinimo procesą ir jį skatina.</p>
4	Valdomas ir vertinamas	<p>Veikia rezultatyvi vidaus kontrolės ir rizikos valdymo aplinka. Dažnai atliekamas formalus, dokumentuotas kontrolės priemonių vertinimas. Daugelis kontrolės priemonių yra automatizuotos ir reguliariai peržiūrimos. Tikėtina, kad vadovybė aptinka didžiąją dalį kontrolės problemų, bet ne visos problemos nustatomos įprastine tvarka. Nuosekliai imamasi priežiūros priemonių, sprendžiančių nustatytus kontrolės trūkumus. Kontrolės priemonės automatizuojamos ribotai nedideliu mastu naudojant technologijas.</p>	<p>IT procesų svarba yra nustatoma reguliariai, aktyviai dalyvaujant veiklos procesų savininkams. Kontrolės reikalavimų vertinimas remiasi politika ir šių procesų faktine branda bei yra pagrįstas kruopščia ir apgalvota analize, kurioje dalyvauja pagrindinės suinteresuotosios šalys. Aiškiai paskirta ir vykdoma atskaitomybė už šiuos vertinimus. Tobulinimo strategijos yra pagrįstos veiklos poreikiais. Vykdoma nuosekli veiklos rezultatų siekimo stebėseną. Kartais rengiamos kontrolės išorės peržiūros.</p>



Brandos lygis	Vidaus kontrolės aplinkos būklė	Vidaus kontrolės priemonių nustatymas
5	Optimalus	<p>Visos organizacijos rizikos ir kontrolės programa užtikrina nuolatinį rezultatyvų kontrolės ir rizikos problemų sprendimą. Vidaus kontrolė ir rizikos valdymas yra integruoti į organizacijos praktiką ir atliekama automatizuota stebėseną realiuoju laiku, užtikrinant visą atsakomybę už kontrolės priemonių stebėseną, rizikos valdymą bei atitikties įgyvendinimą. Vyksta nuolatinis kontrolės vertinimas, paremtas savianalize bei trūkumų ir esminių priežasčių analize. Darbuotojai aktyviai įsitraukę į kontrolės tobulinimą.</p> <p>Veiklos pokyčiai atsižvelgia į IT procesų svarbą ir patenkina poreikį iš naujo įvertinti proceso kontrolės gebėjimus. IT proceso savininkai reguliariai atlieka savianalizę siekdami patvirtinti, kad kontrolės priemonės būtų pasiekusios reikiamą brandos lygį ir atitiktų veiklos poreikius, bei nagrinėja brandos požymius ieškodami būdų, kaip kontrolės priemonės padaryti efektyvesnes ir rezultatyvesnes. Remdamasi išorės gera praktika organizacija atlieka lyginamąją analizę bei tariasi su išorės konsultantais dėl vidaus kontrolės rezultatyvumo. Vykdomos nepriklausomos svarbių procesų peržiūros, teikiančios užtikrinimą, kad kontrolės priemonės yra pasiekusios norimą brandos lygį ir veikia pagal planą.</p>

## 5 PRIEDAS

## PREKYBOS ĮMONĖS BALANSAS

Eil. Nr.	Straipsnis	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
<b>A.</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>	<b>322300</b>	<b>295880</b>
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS	124200	120860
I.1.	Plėtros darbai		
I.2.	Prestižas	93650	93500
I.3.	Patentai, licencijos	30550	27360
I.4.	Programinė įranga		
I.5.	Kitas nematerialusis turtas		
II.	MATERIALUSIS TURTAS	148080	137400
II.1.	Žemė		
II.2.	Pastatai ir statiniai	72000	66400
II.3.	Mašinos ir įrengimai		
II.4.	Transporto priemonės	11000	10800
II.5.	Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai	65080	60200
II.6.	Nebaigta statyba		
II.7.	Kitas materialusis turtas		
II.8.	Investicinis turtas		
II.8.1.	Žemė		
II.8.2.	Pastatai		
III.	FINANSINIS TURTAS	39020	26620
III.1.	Investicijos į dukterines ir asocijuotas įmones	17000	11300
III.2.	Paskolos asocijuotoms ir dukterinėms įmonėms		
III.3.	Po vienerių metų gautinos sumos	22020	15320
III.4.	Kitas finansinis turtas		
IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS	11000	11000
IV.1.	Atidėtojo mokesčio turtas		
IV.2.	Kitas ilgalaikis turtas	11000	11000
<b>B.</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>	<b>198500</b>	<b>173400</b>
I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS	71000	62500
I.1.	Atsargos	71000	62500
I.1.1.	Žaliavos ir komplektavimo gaminiai		
I.1.2.	Nebaigta gamyba		
I.1.3.	Pagaminta produkcija		
I.1.4.	Pirktos prekės, skirtos perparduoti	71000	62500
I.2.	Išankstiniai apmokėjimai		

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Straipsnis</b>	<b>Finansiniai metai</b>	<b>Praėję finansiniai metai</b>
I.3.	Nebaigtos vykdyti sutartys		
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS	56270	68190
II.1.	Pirkėjų įsiskolinimas	29190	36200
II.2.	Dukterinių ir asocijuotų įmonių skolos		
II.3.	Kitos gautinos sumos	27080	31990
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS	15630	5710
III.1.	Trumpalaikės investicijos		
III.2.	Terminuoti indėliai		
III.3.	Kitas trumpalaikis turtas	15630	5710
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	55600	37000
	<b>TURTO IŠ VIŠO:</b>	<b>520800</b>	<b>469280</b>
<b>C.</b>	<b>NUOSAVAS KAPITALAS</b>	<b>101600</b>	<b>88880</b>
I.	KAPITALAS	17620	17620
I.1.	Įstatinis (pasirašytasis)	17620	17620
I.2.	Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-)		
I.3.	Akcijų priedai		
I.4.	Savos akcijos (-)		
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)		
III.	REZERVAI	23000	23000
III.1.	Privalomasis	13000	13000
III.2.	Savoms akcijos įsigyti		
III.3.	Kiti rezervai	10000	10000
IV.	NEPASKIRSTYTAS PELNAS (NUOSTOLIAI)	60980	48260
IV.1.	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	12720	19810
IV.2.	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)	48260	28450
<b>D.</b>	<b>DOTACIJOS, SUBSIDIJOS</b>		
<b>E.</b>	<b>MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI</b>	<b>419200</b>	<b>380400</b>
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	135200	116200
I.1.	Finansinės skolos	95000	75000
I.1.1.	Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai		
I.1.2.	Kredito įstaigoms	95000	75000
I.1.3.	Kitos finansinės skolos		

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Straipsnis</b>	<b>Finansiniai metai</b>	<b>Praėję finansiniai metai</b>
I.2.	Skolos tiekėjams		
I.3.	Gauti išankstiniai apmokėjimai		
I.4.	Atidėjiniai	27950	27850
I.4.1.	Įsipareigojimų ir reikalavimų padengimo	27950	27850
I.4.2.	Pensijų ir panašių įsipareigojimų		
I.4.3.	Kiti atidėjiniai		
I.5.	Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas	4300	3800
I.6.	Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	7950	9550
II.	<b>PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI</b>	284000	264200
II.1.	Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	27000	25000
II.2.	Finansinės skolos		
II.2.1.	Kredito įstaigoms		
II.2.2.	Kitos skolos		
II.3.	Skolos tiekėjams	172800	165000
II.4.	Gauti išankstiniai apmokėjimai		
II.5.	Pelno mokesčio įsipareigojimai	42000	35100
II.6.	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	10200	10100
II.7.	Atidėjiniai		
II.8.	Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	32000	29000
	<b>NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:</b>	<b>520800</b>	<b>469280</b>

Šaltinis: *Vilniaus vertybinių popierių (2010).*

## 6 PRIEDAS

## PREKYBOS ĮMONĖS PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Eil. Nr.	Straipsnis	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
<b>I.</b>	<b>PARDAVIMO PAJAMOS</b>	<b>869000</b>	<b>768800</b>
<b>II.</b>	<b>PARDAVIMO SAVIKAINA</b>	<b>-687000</b>	<b>-604050</b>
<b>III.</b>	<b>BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)</b>	<b>182000</b>	<b>164750</b>
<b>IV.</b>	<b>VEIKLOS SAŃAUDOS</b>	<b>-151600</b>	<b>-127000</b>
IV.1.	Pardavimo	-96000	-79000
IV.2.	Bendrosios ir administracinės	-55600	-48000
<b>V.</b>	<b>TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)</b>	<b>30400</b>	<b>37750</b>
<b>VI.</b>	<b>KITA VEIKLA</b>	<b>4540</b>	<b>2940</b>
VI.1.	Pajamos	6700	4000
VI.2.	Sąnaudos	-2160	-1060
<b>VII.</b>	<b>FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA</b>	<b>-5380</b>	<b>-4690</b>
VII.1.	Pajamos	670	510
VII.2.	Sąnaudos	-6050	-5200
<b>VIII.</b>	<b>ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)</b>	<b>29560</b>	<b>36000</b>
<b>IX.</b>	<b>PAGAUTĖ</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>X.</b>	<b>NETEKIMAI</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>XI.</b>	<b>PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ</b>	<b>29560</b>	<b>36000</b>
<b>XII.</b>	<b>PELNO MOKESTIS</b>	<b>-7400</b>	<b>-8110</b>
<b>XIII.</b>	<b>GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)</b>	<b>22160</b>	<b>27890</b>

Šaltinis: *Vilniaus vertybinių popierių (2010)*

## KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMO MODELIO TAIKYMO PAVYZDYS

Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
<b>1</b>	<b>Kontrolės aplinka</b>	<b>(100 proc. - AR)/5</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>
<i>1.1</i>	<i>Etinės vertybės ir sąžiningumas</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>
1.1.1	Etikos kodeksas	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%
1.1.2	Atsispindėjimas misijoje ir vizijoje	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%
1.1.3	Nuolatinis deklaravimas ir siekimas	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%
<i>1.2</i>	<i>Kompetencija</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>
1.2.1	Reikiamo kompetencijos lygio nustatymas	(100-AR)/70	1,36%	1,36%	1,36%
1.2.2	Užtikrinimas, kad lygis palaikomas	(100-AR)/70	1,36%	1,36%	1,36%
<i>1.3</i>	<i>Vadovų dalyvavimas</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>
1.3.1	Nepriklausomumas nuo vadovybės	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%
1.3.2	Patirtis ir kompetencija	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%
1.3.3	Dalyvavimo veikloje mastas	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%
<i>1.4</i>	<i>Vadovybės filosofija ir veiklos stilius</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>
1.4.1	Požiūris į verslo riziką	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%

<sup>9</sup> Skaičiuotos pagal 5 ir 6 prieduose pateiktus pavyzdinius balansą ir pelno (nuostolių) ataskaitą.

Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė			
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>		
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai	
1.4.2	Požiūris į finansinę atskaitomybę	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%	
1.4.3	Požiūris į darbuotojus	(100-AR)/105	0,90%	0,90%	0,90%	
1.5	<i>Organizacinė struktūra</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	
1.5.1	Aiškumas	(100-AR)/140	0,68%	0,68%	0,68%	
1.5.2	Atitiktis įmonės veiklai	(100-AR)/140	0,68%	0,68%	0,68%	
1.5.3	Tolygumas	(100-AR)/140	0,68%	0,68%	0,68%	
1.5.4	Funkcijų ir atsakomybių pasidalijimas	(100-AR)/140	0,68%	0,68%	0,68%	
1.6	<i>Įgaliojimai ir atsakomybė</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	
1.6.1	Įgaliojimų suteikimo sistema	(100-AR)/70	1,36%	1,36%	1,36%	
1.6.2	Atsakomybės nustatymo ir atsiskaitymo sistema	(100-AR)/70	1,36%	1,36%	1,36%	
1.7	<i>Personalo politika</i>	<i>(100-AR)/35</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	<i>2,71%</i>	
<b>2</b>	<b>Rizikos vertinimas</b>	<b>(100 proc. - AR)/5</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>	
2.1	<i>Rizikos nustatymas</i>	<i>(100-AR)/15</i>	<i>6,33%</i>	<i>6,33%</i>	<i>6,33%</i>	
2.1.1	Rizikos identifikavimas	(100-AR)/45	2,11%	2,11%	2,11%	
-	Ilgalaikis turtas	(IT*(100-AR)/45)/(IT+TT+NK+II+TI+P+N)		0,25%	0,26%	
-	Trumpalaikis turtas	(TT*(100-AR)/45)/(IT+TT+NK+II+TI+P+N)		0,15%	0,15%	
-	Nuosavas kapitalas	(NK*(100-		0,08%	0,08%	

Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
		$AR/45)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$			
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\ddot{I}*(100-AR)/45)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,10%	0,10%	
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\ddot{I}*(100-AR)/45)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,22%	0,23%	
-	Pajamos	$(P*(100-AR)/45)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,67%	0,67%	
-	Sąnaudos	$(S*(100-AR)/45)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,65%	0,64%	
2.1.2	Pasireiškimo tikimybės nustatymas	$(100-AR)/45$	2,11%	2,11%	2,11%
-	(taip pat kaip rizikos identifikavimas)	-	-	2,11%	2,11%
2.1.3	Galimo poveikio įvertinimas	$(100-AR)/45$	2,11%	2,11%	2,11%
-	(taip pat kaip rizikos identifikavimas)	-	-	2,11%	2,11%
2.2	<i>Veiksmų pasirinkimas</i>	$(100-AR)/15$	6,33%	6,33%	6,33%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*(100-AR)/15)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$	0,74%	0,77%	
-	Trumpalaikis turtas	$(IT*(100-AR)/15)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,45%	0,45%	
-	Nuosavas kapitalas	$(TT*(100-AR)/15)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,23%	0,23%	
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(NK*(100-AR)/15)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+N)$	0,31%	0,30%	



Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$AR/15)/(IT+TT+NK+I_t+T_t+P+N)$ $(I_t*(100-$ $AR)/15)/(IT+TT+NK+I_t+T_t+P+N)$	0,65%	0,68%	
-	Pajamos	$(T_t*(100-$ $AR)/15)/(IT+TT+NK+I_t+T_t+P+N)$	2,01%	2,00%	
-	Sąnaudos	$(P*(100-$ $AR)/15)/(IT+TT+NK+I_t+T_t+P+N)$	1,94%	1,91%	
2.3	<i>Veiksmų įgyvendinimas</i>	$(100-AR)/15$	6,33%	6,33%	
-	(taip pat kaip veiksmų pasirinkimas)	-	6,33%	6,33%	

Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
<b>3</b>	<b>Informacija ir komunikacija</b>	<b>(100 proc. - AR)/5</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>
<i>3a</i>	<i>Informacijos brandos lygis</i>	<i>(100 proc. - AR)/5</i>	<i>19,00%</i>	<i>19,00%</i>	<i>19,00%</i>
3a.0	Neegzistuojantis	0	0,00%	0,00%	0,00%
3a.1	Pirminis	1/5((100-AR)/5)	3,80%	3,80%	3,80%
3a.2	Pasikartojantis	2/5((100-AR)/5)	7,60%	7,60%	7,60%
3a.3	Apibrėžtas	3/5((100-AR)/5)	11,40%	11,40%	11,40%
3a.4	Valdomas	4/5((100-AR)/5)	15,20%	15,20%	15,20%
3a.5	Optimalus	5/5((100-AR)/5)	19,00%	19,00%	19,00%
<i>3b.1</i>	<i>Naudotojų vardai ir slaptažodžiai</i>	<i>(100-AR)/60</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>
<i>3b.2</i>	<i>Prieigos teisių valdymas</i>	<i>(100-AR)/60</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>
<i>3b.3</i>	<i>Duomenų atkūrimo užtikrinimas</i>	<i>(100-AR)/60</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>
3b.3.1	Dokumentacijos tinkamumas	(100-AR)/120	0,79%	0,79%	0,79%
3b.3.2	Dokumentacijos veikimas	(100-AR)/120	0,79%	0,79%	0,79%
<i>3b.4</i>	<i>Programinės įrangos licencijos</i>	<i>(100-AR)/60</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>

<b>Audito rizika (pasirinktinai)</b>					<b>5,00%</b>	
<b>Eil. Nr.</b>	<b>Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)</b>	<b>Vertė</b>	<b>Galima rizikos sumažinimo vertė</b>			
			<b>Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes</b>	<b>Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes<sup>9</sup></b>		
				<b>Finansiniai metai</b>	<b>Praėję finansiniai metai</b>	
3b.4.1	Įsigijimas	(100-AR)/240	0,40%	0,40%	0,40%	
3b.4.2	Sąsajos su kompiuteriais	(100-AR)/240	0,40%	0,40%	0,40%	
3b.4.3	Įdiegimo laikas	(100-AR)/240	0,40%	0,40%	0,40%	
3b.4.4	Priežiūra	(100-AR)/240	0,40%	0,40%	0,40%	
3b.5	<i>Įrangos inventorizacija</i>	<i>(100-AR)/60</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	
3b.6	<i>Internetinio puslapio saugumas</i>	<i>(100-AR)/60</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	<i>1,58%</i>	

Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
4	Kontrolės veiksmai	(100 proc. - AR)/5	19,00%	19,00%	19,00%
4.1	Ivykimo / išsamumo	3/16((100-AR)/5)	3,56%	3,56%	3,56%
-	Ilgalaikis turtas	(IT*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		0,42%	0,43%
-	Trumpalaikis turtas	(TT*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		0,26%	0,25%
-	Nuosavas kapitalas	(NK*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		0,13%	0,13%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	(II*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		0,17%	0,17%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	(TI*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		0,37%	0,38%
-	Pajamos	(P*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		1,13%	1,12%
-	Sąnaudos	(S*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)		1,09%	1,07%
4.2	Egzistavimo	1/16((100-AR)/5)	1,19%	1,19%	1,19%
-	Ilgalaikis turtas	(IT*1/16((100-		0,37%	0,37%

Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
-	Trumpalaikis turtas	$(AR)/5)/((IT+TT+NK+I\grave{I}+T\grave{I}) \cdot (TT \cdot 1/16 \cdot ((100 - AR)/5))$	0,23%	0,22%	
-	Nuosavas kapitalas	$(NK \cdot 1/16 \cdot ((100 - AR)/5)))/((IT+TT+NK+I\grave{I}+T\grave{I})$	0,12%	0,11%	
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\grave{I} \cdot 1/16 \cdot ((100 - AR)/5)))/((IT+TT+NK+I\grave{I}+T\grave{I})$	0,15%	0,15%	
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\grave{I} \cdot 1/16 \cdot ((100 - AR)/5)))/((IT+TT+NK+I\grave{I}+T\grave{I})$	0,32%	0,33%	

Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
4.3	<i>Tikslumo</i>	$1/16((100-AR)/5)$	1,19%	1,19%	1,19%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,14%	0,14%
-	Trumpalaikis turtas	$(TT*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,09%	0,08%
-	Nuosavas kapitalas	$(NK*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,04%	0,04%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\check{I}*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,06%	0,06%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\check{I}*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,12%	0,13%
-	Pajamos	$(P*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,38%	0,37%
-	Sąnaudos	$(S*1/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,36%	0,36%

Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
4.4	Grupavimo / priskyrimo	$2/16((100-AR)/5)$	2,38%	2,38%	2,38%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,28%	0,29%
-	Trumpalaikis turtas	$(TT*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,17%	0,17%
-	Nuosavas kapitalas	$(NK*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,09%	0,09%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\check{I}*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,12%	0,11%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\check{I}*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,24%	0,26%
-	Pajamos	$(P*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,75%	0,75%
-	Sąnaudos	$(S*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\check{I}+T\check{I}+P+S)$		0,73%	0,71%

Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
4.5	<i>Teisių ir įsipareigojimų</i>	$2/16((100-AR)/5)$	2,38%	2,38%	2,38%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\dot{I}+T\dot{I})$		0,73%	0,75%
-	Trumpalaikis turtas	$(TT*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\dot{I}+T\dot{I})$		0,45%	0,44%
-	Nuosavas kapitalas	$(NK*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\dot{I}+T\dot{I})$		0,23%	0,22%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\dot{I}*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\dot{I}+T\dot{I})$		0,31%	0,29%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\dot{I}*2/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\dot{I}+T\dot{I})$		0,65%	0,67%



Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
4.6	<i>Vertinimo</i>	$4/16((100-AR)/5)$	4,75%	4,75%	4,75%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,55%	0,57%
-	Trumpalaikis turtas	$(TT*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,34%	0,34%
-	Nuosavas kapitalas	$(NK*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,17%	0,17%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\ddot{I}*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,23%	0,23%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\ddot{I}*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,49%	0,51%
-	Pajamos	$(P*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		1,51%	1,50%
-	Sąnaudos	$(S*4/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		1,45%	1,43%

Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
4.7	<i>Suprantamumo</i>	$3/16((100-AR)/5)$	3,56%	3,56%	3,56%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		0,42%	0,43%
-	Trumpalaikis turtas	$(TT*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		0,26%	0,25%
-	Nuosavas kapitalas	$(NK*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		0,13%	0,13%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(II*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		0,17%	0,17%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(TI*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		0,37%	0,38%
-	Pajamos	$(P*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		1,13%	1,12%
-	Sąnaudos	$(S*3/16((100-AR)/5))/(IT+TT+NK+II+TI+P+S)$		1,09%	1,07%

Audito rizika (pasirinktinai)					5,00%
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
<b>5</b>	<b>Kontrolės priemonių stebėseną</b>	<b>(100 proc. - AR)/5</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>	<b>19,00%</b>
5.1	Nuolatinė	(100 proc. - AR)/10	9,50%	9,50%	9,50%
5.1.1	Procedūrų tinkamumas	(100 proc. - AR)/30	3,17%	3,17%	3,17%
-	Ilgalaikis turtas	$(IT*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,37%	0,38%
-	Trumpalaikis turtas	$(TT*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,23%	0,22%
-	Nuosavas kapitalas	$(NK*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,12%	0,11%
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	$(I\ddot{I}*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,15%	0,15%
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	$(T\ddot{I}*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,33%	0,34%
	Pajamos	$(P*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		1,00%	1,00%
	Sąnaudos	$(S*(100-AR)/30)/(IT+TT+NK+I\ddot{I}+T\ddot{I}+P+S)$		0,97%	0,95%
5.1.2	Procedūrų taikymas	(100 proc. -	3,17%	3,17%	3,17%

Audito rizika (pasirinktinai)				5,00%	
Eil. Nr.	Vertinamas elementas (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)	Vertė	Galima rizikos sumažinimo vertė		
			Neatsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes	Atsižvelgus į apskaitos straipsnių vertes <sup>9</sup>	
				Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
		AR)/30			
-	(taip pat kaip procedūrų tinkamumas)		-	3,17%	3,17%
5.1.3	Korekcinių veiksčių įgyvendinimas	(100 proc. - AR)/30	3,17%	3,17%	3,17%
-	(taip pat kaip procedūrų tinkamumas)		-	3,17%	3,17%
5.2	<i>Nenuolatinė</i>	(100 proc. - AR)/10	9,50%	9,50%	9,50%
5.2.1	Pakankamumas	(100 proc. - AR)/30	3,17%	3,17%	3,17%
-	(taip pat kaip procedūrų tinkamumas)		-	3,17%	3,17%
5.2.2	Tinkamumas	(100 proc. - AR)/30	3,17%	3,17%	3,17%
-	(taip pat kaip procedūrų tinkamumas)		-	3,17%	3,17%
5.2.3	Korekcinių veiksčių įgyvendinimas	(100 proc. - AR)/30	3,17%	3,17%	3,17%
-	(taip pat kaip procedūrų tinkamumas)		-	3,17%	3,17%
<b>Iš viso (galimas kontrolės rizikos sumažinimas)</b>			<b>95,00%</b>	<b>95,00%</b>	<b>95,00%</b>
<b>Kontrolės rizika</b>			<b>5,00%</b>	<b>5,00%</b>	<b>5,00%</b>

Šaltinis: sudaryta autorės

## B ĮMONĖS B3 AUDITE NAUDOTAS VIDAUS KONTROLĖS

## KLAUSIMYNAS

Klausimo numeris	Vidaus kontrolės sudedamoji dalis	Vertinimo elementas	Įvertinimas (Taip/Ne/Komentaras)
1	Kontrolės aplinka	Sąžiningumo ir etinių vertybių deklaravimas ir ugdytas	
2	Kontrolės aplinka	Kompetencijos siekimas	
3	Kontrolės aplinka	Už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimas	
4	Kontrolės aplinka	Vadovybės filosofija ir darbo stilius	
5	Kontrolės aplinka	Organizacinė struktūra	
6	Kontrolės aplinka	Įgaliojimų suteikimas ir pareigų skyrimas	
7	Kontrolės aplinka	Žmogiškųjų išteklių valdymo politika ir praktika	
8	Įmonės rizikos vertinimo procesas	Įmonės rizikos vertinimo procesas	
9	Informacinė sistema	Informacinė sistema	<i>COBIT vertinimas</i>
10	Kontrolės veiksmai	Veiklos rezultatų peržiūra	
11	Kontrolės veiksmai	Informacijos apdorojimas	
12	Kontrolės veiksmai	Fizinės kontrolės priemonės	
13	Kontrolės veiksmai	Pareigų atskyrimas	
14	Kontrolės priemonių stebėseną	Kontrolės priemonių stebėseną	
15	Vidaus kontrolė	Bendras įvertinimas	

Šaltinis: B įmonės vidaus dokumentai, 2014

## 9 PRIEDAS

### C ĮMONĖS NAUDOJAMAS VIDAUS KONTROLĖS KLAUSIMYNAS

#### Kontrolės aplinka

EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
1.	Vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas ir moralinės vertybės.			
1.1.	Ar trečiųjų asmenų aplinkoje vyrauja teigiamas požiūris į vadovybę?			
1.2.	Ar vadovai anksčiau yra dirbę vadovaujamą darbą?			
1.3.	Ar dažna vadovų kaita?			
1.4.	Ar buvo atskleista vadovų piktnaudžiavimo pareigomis faktų?			
1.5.	Ar vadovų elgesys yra sektinas?			
1.6.	Ar yra rašytinės elgesio normos ir etikos taisyklės?			
1.7.	Ar darbuotojai informuojami apie netinkamo elgesio padarinius?			
1.8.	Ar yra nustatytos (pageidautina rašytinės) taisyklės, reguliuojančios vadovybės santykius su darbuotojais, žiniasklaida, trečiaisiais asmenimis?			
1.9.	Ar nustatyta konkreti politika (pageidautina raštu), susijusi su pinigine ir kita parama bei finansiniais interesais (įskaitant pašalpas, rėmimą, premijavimą ir kt.) aukštesnio valdymo lygio personalui?			
1.10.	Ar atliekami nepriklausomi tikrinimai giminystės ir šeimos ryšiams nustatyti priimant svarbius sprendimus?			
2.	Vadovybės ir darbuotojų kompetencija			

EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
2.1.	Ar numatomas naujų darbuotojų priėmimas yra plačiai viešinamas kvalifikuotų specialistų aplinkoje? Ar organizuojami konkursai į laisvas pareigybes skelbiami viešai?			
2.2.	Ar įmonė susiduria su aukštos kvalifikacijos darbuotojų trūkumo problema?			
2.3.	Ar numatytos tinkamos procedūros, padedančios nustatyti pretendento patirtį, kvalifikaciją, gebėjimus?			
2.4.	Ar nauji darbuotojai pasirašytinai supažindinami su jų įgaliojimais ir atsakomybe ir su tuo, ko iš jų tikisi vadovybė?			
2.5.	Ar atsižvelgiant į veiklą nagrinėjami darbuotojų kvalifikacijos kėlimo poreikiai ir numatomi jų veiklos planai?			
2.6.	Ar yra nustatyti kriterijai, kuriais remiantis darbuotojai keliama į aukštesnes pareigas arba jiems didinamas atlyginimas?			
2.7.	Ar subjekte sudarytos sąlygos darbuotojams kelti kvalifikaciją?			
2.8.	Ar analizuojamos darbuotojų kaitos priežastys?			
3.	Valdymo filosofija ir vadovavimo stilius			
3.1.	Požiūris į vidaus kontrolės vaidmenį valdant			
3.1.1.	Ar vadovybė skiria dėmesį kontrolės procedūroms nustatyti?			
3.1.2.	Ar yra nustatyta organizacinė ir valdymo struktūra, kurioje yra numatytas pavaldumas ir atskaitomybė?			
3.1.3.	Ar nustatytos posėdžiuose, pasitarimuose, susirinkimuose ir			

EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
	pan. priimtų sprendimų protokolavimo, apskaitos ir įgyvendinimo kontrolės procedūros?			
3.2.	Informacijos ir apskaitos įvertinimas			
3.2.1.	Ar yra nustatyta tvarka, kad, įvykus veiklos pokyčiams, su nauja informacija būtų supažindinami subjekto darbuotojai?			
3.2.2.	Ar yra kontrolės procedūros, kurios užtikrintų, kad vadovybė būtų laiku informuojama apie: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ planuoto biudžeto poreikvojimą (ar per didelį likutį)?</li> <li>▪ nuostolius ar grobstymus?</li> <li>▪ vidaus kontrolės trūkumus?</li> <li>▪ rizikos veiksnių atsiradimą?</li> </ul>			
3.2.3.	Ar vadovybė pabrėžia, kad apskaitos darbuotojų reikalavimai yra visiems darbuotojams privalomi vykdyti?			
3.2.4.	Ar nustatyta (pageidautina raštu) atsiskaitymo už pavestus darbus tvarka?			
3.2.5.	Ar turi nustatytą ir patvirtintą paslaugų kainų nustatymo metodiką?			
3.2.6.	Ar turi patvirtintus vidaus tvarkų aprašus, kuriuose numatyta, kaip kontroliuojama, kad išlaidos transportui, ryšiams, pristatymui ir kitoms sritims būtų susijusios su įmonės tikslais ir neviršytų nustatytų normatyvų?			
3.2.7.	Ar turi patvirtintus vidaus tvarkų aprašus dėl turto pripažinimo nereikalingu ar netinkamu naudoti ir to turto išardymo, nurašymo ir likvidavimo, atsargų, atsarginių dalių ir reprezentacinių			



EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
	prekių nurašymo? Ar paskirtas atsakingas asmuo, tvirtinantis šių vertybių nurašymo aktus?			
3.2.8.	Ar užtikrinama turto fizinė apsauga (patalpos rakinamos, įdiegta signalizacija ir panašiai), paskirti materialiai atsakingi asmenys?			
3.3.	Vadovų ir auditorių santykis			
3.3.1.	Ar subjekte yra vidaus auditas, ar jo pavaldumas nustatytas teisingai?			
3.3.2.	Ar vadovai teikia pasiūlymus planuojant vidaus audito veiklą?			
3.3.3.	Ar aptariamoms vidaus audito ataskaitoms?			
3.3.4.	Ar vidaus kontrolės sistema yra vertinta vidaus audito?			
3.3.5.	Ar vadovybė dažnai konsultuojasi su auditoriais apskaitos ir vidaus kontrolės klausimais?			
3.4.	Vadovybės polinkis rizikuoti			
3.4.1.	Ar siekiant iškeltų strateginių ir kitų tikslų yra nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti?			
3.4.2.	Ar vadovybė prieš priimdama sprendimus nustato ir išanalizuoja su jais susijusią riziką?			
3.4.3.	Ar vadovybė tinkamai ir laiku informuojama ir įvertina visas galimas veiklos rizikas?			
3.4.4.	Ar vadovybė skiria pakankamai dėmesio veiklos rizikos veiksnių analizei?			
3.4.5.	Ar yra reglamentuota pavaldžių ar valdymo sričiai priskirtų subjektų sąmatų projektų sudarymo, derinimo, tvirtinimo ir pakeitimo ar papildymo tvarka?			
3.4.6.	Ar visos atliekamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai			

EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
	registruojami ir fiksuojami?			
3.4.7.	Ar vykdoma priežiūra ir kontrolė duomenis perkeliant į apskaitos registrus?			
3.4.8.	Ar vadovybė patvirtino asmenų, turinčių teisę surašyti ir pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą?			
3.4.9.	Ar keičiantis apskaitos darbuotojams visais atvejais atliekamas veiklos patikrinimas ir dokumentų perdavimas įforminamas priėmimo ir perdavimo aktais?			
3.4.10.	Ar keičiantis materialiai atsakingiems asmenims atliekamos inventorizacijos?			
3.4.11.	Ar yra paskirti asmenys, atsakingi už apskaitoje įdiegtų kontrolės priemonių priežiūrą ir kontrolę?			
4.	Subjekto organizacinė ir valdymo struktūra			
4.1.	Ar yra apibrėžta organizacinė ir valdymo struktūra, ar ji pateikta scheme?			
4.2.	Ar organizacinėje ir valdymo struktūroje yra nustatytas atskaitingumas?			
4.3.	Ar struktūrinių padalinių pavaldumas, kompetencija, teisės ir pareigos išdėstytos padalinių nuostatuose?			
4.4.	Ar visi darbuotojai turi savo pareigybės aprašymus, ar jie yra supažindinti su jais pasirašytinai?			
4.5.	Ar yra patvirtinti norminiai dokumentai, nustatantys jo struktūrinių padalinių priskyrimą atitinkamai valdymo sričiai, pavaldumą ir atskaitingumą?			
4.6.	Ar yra reglamentuoti ataskaitų rengimo ir jų teikimo vadovybei procesai, datos?			

EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
4.7.	Ar yra paskirti asmenys, atsakingi už organizacinės ir valdymo struktūros tinkamumo analizę, prireikus – už jos pakeitimą?			
5.	Personalo valdymas			
5.1.	Ar vertinama darbuotojų kompetencija?			
5.2.	Ar parengti visų darbuotojų pareigybių aprašymai?			
5.3.	Ar darbuotojų pareigos ir atsakomybė yra aprašyti pareigybių aprašymuose?			
5.4.	Ar fiksuojamas ir analizuojamas darbuotojų darbo krūvis, stebimas jų darbo laiko naudojimas?			
5.5.	Ar pasitaiko atvejų, kai darbuotojas atlieka funkcijas, nenumatytas jo pareigybės aprašyme?			
5.6.	Ar visi darbuotojai turi reikiamą profesinę kvalifikaciją, reikalingą tinkamai įgyvendinti struktūrinių padalinių uždavinius?			
5.7.	Ar raštu reglamentuotos darbuotojų vykdomos išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės procedūros?			
5.8.	Ar raštu reglamentuotos atliekamų ūkinių operacijų, įvykių ir veiksmų priežiūros procedūros?			
5.9.	Ar egzistuoja procedūros arba raštu patvirtinta tvarka, užtikrinanti darbuotojų sugebėjimą save įvertinti ir vykdyti savo pareigas?			
5.10.	Ar galimos duomenų, rodiklių ar kitos informacijos fiksavimo apskaitos dokumentuose, įvedimo į apskaitą, pateikimo ataskaitose klaidos?			
5.11.	Ar atliekamas sistemingas			

EIL. NR.	KLAUSIMAI	TAIP	NE	PATVIRTINANTI INFORMACIJA / PASTABOS
	darbuotojų veiklos rezultatų vertinimas?			

### Rizikos valdymas

EIL. NR.	KLAUSIMAS	VERTINIMAS	
		TAIP/NE	KOMENTARAI
1.	Rizikos valdymo aplinka		
1.1.	Ar rizikos valdymo procesas yra dokumentuotas (yra rizikos valdymo procesą reglamentuojanti tvarka arba procesas reglamentuotas keliuose tvarkų aprašuose ir pan.)?		
1.2.	Ar rizikos valdymas organizuotas pagal veiklos procesus? Jeigu ne, tai pagal ką jis organizuotas (ar, vertintojo nuomone, tai yra tinkama pagal aplinkybes)?		
1.3.	Ar yra paskirti už rizikos valdymą ir / ar veiklos procesus atsakingi asmenys?		
2.	Rizikos veiksnių identifikavimas		
2.1.	Ar rizikos veiksnius nustato tam įgaliojimus turintys ar tinkamą supratimą / kompetenciją turintys asmenys?		
2.2.	Ar rizikos veiksnių nustatymas vyksta periodiškai (pvz., kartą per metus)?		
2.3.	Ar identifikuojant rizikos veiksnius atsižvelgiama į įvykusius aplinkos ir subjekto pokyčius?		
3.	Rizikos analizė ir vertinimas		
3.1.	Ar analizuojant ir vertinant riziką įvertinama kiekvienos rizikos tikimybė, poveikis ir svarba?		
3.2.	Ar įvertinus riziką sudaromas rizikų žemėlapis, kuriame matyti visi rizikos veiksniai pagal procesus ir svarbą?		
3.3.	Ar yra nustatytas (arba nustatomas kiekvieno rizikos vertinimo metu) rizikos tolerancijos lygis?		
3.4.	Ar rizikos vertinimą atlieka tinkamą supratimą turintys arba su tuo susiję asmenys?		

EIL. NR.	KLAUSIMAS	VERTINIMAS	
		TAIP/ NE	KOMENTARAI
4.	Elgsena su rizika (rizikos valdymo priemonių sukūrimas, naudojimas ir tobulinimas)		
4.1.	Ar sprendžiant, kaip elgtis su rizikomis, dirbama su didžiausios svarbos rizikomis (esančiomis virš rizikos tolerancijos lygio)?		
4.2.	Ar kiekvienai rizikai yra parinktas rizikos valdymo būdas?		
4.3.	Ar kiekvienai rizikai yra parinkta rizikos valdymo priemonė?		
4.4.	Ar kiekvienai rizikai yra nustatyti rizikos valdymo priemonės įgyvendinimo terminai ir atsakingi asmenys?		
4.5.	Ar sudarytas ir patvirtintas rizikos valdymo planas, kuriame nurodyti 4.2–4.4 p. nurodyti dalykai? Jeigu nesudaro rizikos valdymo plano, tai kur yra numatyti prioritetiniai rizikos veiksniai, rizikos valdymo priemonės, terminai ir atsakingi asmenys?		
5.	Rizikos valdymo proceso stebėseną ir peržiūrą		
5.1.	Ar rizikos valdymo procesas vykdomas reguliariai – bent kartą per metus, o atsakingi asmenys privalo nuolat stebėti jiems priskirtų rizikų valdymą?		
5.2.	Ar rengiama metinė rizikos valdymo ataskaita?		
5.3.	Jeigu rengiama metinė rizikos valdymo ataskaita, ar ji teikiama vadovybei arba rizikos valdymo komisijai (jeigu tokia sudaryta)?		
6.	Informacija ir komunikacija, susijusios su rizikos valdymo procesu		
6.1.	Ar dokumentai, susiję su rizikos valdymu (rizikos valdymo tvarka, rizikos valdymo planas), yra prieinami visiems darbuotojams (skelbiami subjekto intranete ar kitomis priemonėmis)?		

EIL. NR.	KLAUSIMAS	VERTINIMAS	
		TAIP/NE	KOMENTARAI
6.2.	Ar vykdant rizikos valdymo procesą yra organizuojami rizikos vertinimo aptarimai, kurių metu identifikuojami rizikos veiksniai, atliekamas rizikos vertinimas, apibendrinami rizikos vertinimo rezultatai?		
6.3.	Ar informacija apie rizikos valdymą teikiama vadovybei kitais būdais, jeigu nėra rizikos valdymo ataskaitos, įvertinti, informacijos būdų tinkamumą.		
6.4.	Ar informacija, susijusi su rizika, kaupiama ir perduodama nustatytu laiku, kad darbuotojai, vadovai galėtų atlikti jiems pavestas funkcijas?		

### Kontrolės veiksmai

EIL. NR.	KONTROLĖS PROCEDŪRŲ TIKSLAI
PAJAMOS (UŽ PARDUOTĄ TURTAŲ IR SUTEIKTAS PASLAUGAS, TURTO NUOMĄ IR KITĄ PAJAMOS TEIKIANČIĄ VEIKLĄ) IR GAUTINOS SUMOS	
1.	Užtikrinti, kad pirkėjų (klientų) užsakymai būtų <b>tinkamai</b> registruojami ir vykdomi.
2.	Užtikrinti, kad pardavimų, gautinų sumų ūkinės operacijos būtų <b>pagrįstos</b> apskaitos dokumentais.
3.	Užtikrinti, kad <b>visos</b> pardavimų ir gautinų sumų ūkinės operacijos būtų registruojamos apskaitos registruose.
4.	Užtikrinti, kad visos pardavimų, gautinų sumų ūkinės operacijos, būtų užregistruotos apskaitos registruose <b>teisinga verte</b> , kad prekių pardavimo, paslaugų suteikimo ūkinės operacijas pagrindžiančiuose dokumentuose būtų nurodytos teisingos sumos.
5.	Užtikrinti, kad visos pardavimų, gautinų sumų ūkinės operacijos apskaitoje būtų rodomos <b>tinkamais</b> buhalteriniais įrašais ir <b>tinkamuose finansinių ataskaitų straipsniuose</b> .
VEIKLOS ŠAŅAUDOS IR MOKĖTINOS SUMOS	
1.	Užtikrinti, kad visos veiklos sąnaudų, mokėtinų sumų ūkinės operacijos būtų <b>pagrįstos</b> apskaitos dokumentais.
2.	Užtikrinti, kad <b>visos</b> veiklos sąnaudų ir mokėtinų sumų ūkinės operacijos būtų užregistruotos apskaitos registruose.
3.	Užtikrinti, kad apskaitos registruose užregistruotos mokėtinų sumų ūkinės operacijos <b>atitiktų faktiškai</b> įvykusias ūkinės operacijas.
4.	Užtikrinti, kad visos veiklos sąnaudų, mokėtinų sumų ūkinės operacijos būtų užregistruotos apskaitos registruose <b>teisinga verte</b> .

EIL. NR.	KONTROLĖS PROCEDŪRŲ TIKSLAI
5.	Užtikrinti, kad visos veiklos sąnaudų, mokėtinų sumų ūkinės operacijos apskaitoje būtų rodomos <b>tinkamais</b> buhalteriniais įrašais ir <b>tinkamuose finansinių ataskaitų</b> straipsniuose.
<b>DARBO UŽMOKESČIO, SOCIALINIO DRAUDIMO ĮMOKŲ IR IŠMOKŲ SĄNAUDOS</b>	
1.	Užtikrinti, kad <b>visos</b> darbo užmokesčio, socialinio draudimo įmokų ir išmokų sąnaudų ūkinės operacijos būtų užregistruotos apskaitos registruose.
2.	Užtikrinti, kad būtų registruojamos <b>visos</b> sukauptos, bet faktiškai neišmokėtos išmokos darbuotojams, tiesiogiai susijusios su darbo santykiais.
3.	Užtikrinti, kad gyventojų pajamų mokesčio, pensijų socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos, išmokos darbuotojams, tiesiogiai susijusios su darbo santykiais, išeitinės, socialinės ir kitos išmokos būtų <b>tinkamai apskaičiuotos</b> .
4.	Užtikrinti, kad išmokos darbuotojams, tiesiogiai susijusios su darbo santykiais, būtų skaičiuojamos ir išmokamos <b>tik už dirbtą laiką, atliktus darbus</b> .
5.	Užtikrinti, kad išmokos darbuotojams, tiesiogiai susijusios su darbo santykiais, išeitinės, socialinės ir kitos išmokos <b>nebūtų išmokamos</b> pareigybių sąrašė neįrašytiems arba atleistiems iš darbo darbuotojams.
6.	Užtikrinti, kad, išmokant išmokas darbuotojams, tiesiogiai susijusias su darbo santykiais, išeitines, socialines ir kitas išmokas, būtų <b>išvengta nustatytos tvarkos pažeidimų</b> .
7.	Užtikrinti, kad išskaitymai iš priskaityto darbo užmokesčio (gyventojų pajamų mokesčio, privalomojo sveikatos draudimo, pensijų socialinio draudimo įmokų, pagal vykdomuosius dokumentus) būtų vykdomi <b>tinkamai</b> .
8.	Užtikrinti, kad darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudų buhalterinėje apskaitoje būtų <b>tinkamai grupuojamos</b> .
9.	Užtikrinti, kad darbo užmokesčio priskaitymo pagal mokėjimo rūšis išmokų darbuotojams, tiesiogiai susijusių su darbo santykiais, socialinių ir kitų išmokų ūkinės operacijos būtų rodomos apskaitoje <b>tinkamais buhalteriais įrašais ir atitinkamuose finansinių ataskaitų straipsniuose</b> .
<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>	
1.	Užtikrinti, kad <b>visos</b> ilgalaikio turto įsigijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nuomos, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų vykdomos tik gavus vadovo <b>patvirtinimą</b> .
2.	Užtikrinti, kad visos ilgalaikio turto įsigijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nuomos, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų <b>pagrįstos</b> apskaitos dokumentais.

EIL. NR.	KONTROLĒS PROCEDŪRŪ TIKSLAI
3.	Uztikrinti, kad <b>visos</b> ilgalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nuomos, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų <b>užregistruotos</b> apskaitos registruose.
4.	Uztikrinti, kad visos ilgalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nuomos, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų užregistruotos apskaitos registruose <b>teisinga verte</b> .
5.	Uztikrinti, kad būtų <b>užkirstas</b> kelias prarasti ilgalaikį turta.
6.	Uztikrinti, kad ilgalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nuomos, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų rodomos apskaitoje <b>tinkamais buhalteriniais įrašais</b> ir atitinkamuose <b>finansinių ataskaitų straipsniuose</b> .
TRUMPALAIKIS TURTAS (IŠSKYRUS GAUTINAS SUMAS, PINIGUS IR JŲ EKVIVALENTUS)	
1.	Uztikrinti, kad <b>visos</b> trumpalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų vykdomos tik gavus vadovo <b>patvirtinimą</b> .
2.	Uztikrinti, kad trumpalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų <b>pagrįstos apskaitos dokumentais</b> .
3.	Uztikrinti, kad <b>visos</b> trumpalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų <b>užregistruotos</b> apskaitos registruose.
4.	Uztikrinti, kad visos trumpalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos būtų užregistruotos apskaitos registruose <b>teisinga verte</b> .
5.	Uztikrinti, kad būtų <b>užkirstas</b> kelias prarasti trumpalaikį turta.
6.	Uztikrinti, kad visos trumpalaikio turto iegijimo, naudojimo, pardavimo, perdavimo, nurašymo ir likvidavimo ūkinės operacijos apskaitoje būtų rodomos <b>tinkamais</b> buhalteriniais įrašais ir atitinkamuose <b>finansinių ataskaitų straipsniuose</b> .
PINIGAI IR JŲ EKVIVALENTAI	
1.	Uztikrinti, kad <b>visos</b> kasos operacijos būtų patvirtintos ir <b>užregistruotos</b> apskaitoje.
2.	Uztikrinti, kad <b>visos</b> banko sąskaitų operacijos būtų <b>patvirtintos</b> ir <b>užregistruotos</b> apskaitoje.
3.	Uztikrinti, kad į buhalterinę apskaitą būtų įtrauktos <b>visos gautos</b> ir sumokėtos sumos.
4.	Uztikrinti, kad būtų <b>užkirstas kelias prarasti grynus pinigus</b> .
5.	Uztikrinti, kad visos kasos operacijos ir banko sąskaitų operacijos apskaitos dokumentuose ir apskaitos registruose būtų užregistruotos <b>teisinga verte</b> .



EIL. NR.	KONTROLĖS PROCEDŪRŲ TIKSLAI
6.	Užtikrinti, kad kasos operacijos ir banko sąskaitų operacijos apskaitoje būtų rodomos <b>tinkamais</b> buhalteriniais įrašais ir atitinkamuose <b>finansinių ataskaitų straipsniuose</b> .

### Informacija ir komunikacija

EIL. NR.	KLAUSIMAS	VERTINIMAS	
		Taip/Ne	Komentarai
1.	Ar sisteminami ataskaitinių metų veiklos dokumentai sudarant ataskaitinių metų dokumentacijos planą?		
2.	Ar vadovas nustatė veiklos dokumentų registrus?		
3.	Ar vadovas paskyrė už veiklos dokumentų registravimą, tvarkymą, apskaitą, saugojimą, naikinimą atsakingus asmenis ir paskyrė jų įgaliojimus?		
4.	Ar nustatyta dokumentų saugojimo tvarka ir terminai?		
5.	Ar užtikrinama informacijos įstaigos interneto svetainėje sauga?		
6.	Ar pasirinko tinkamiausią jam informacijos priėmimo būdą (telefonu ir (ar) internetu)?		
7.	Ar yra nustatyta tvarka, kuria subjektui pateikta informacija registruojama ir nagrinėjama?		
8.	Ar vadovas įgyvendina organizacines, technines ir programines priemones, kurios padeda užtikrinti informacijos apsaugą nuo atsitiktinio ar neteisėto sunaikinimo, pakeitimo, atskleidimo, atsitiktinio praradimo, neteisėtos tiesioginės ar netiesioginės priegijos prie jos ar kitokio neteisėto tvarkymo? Ar vadovas nustatė šių priemonių peržiūros, o prireikus – atnaujinimo periodiškumą?		
9.	Ar įgyvendinamos organizacinės ir techninės asmens duomenų saugumo priemonės atitinka išdėstytas rašytinės formos dokumente?		
10.	Ar užtikrinami minimalūs vidaus administravimo ir kitų bendrųjų veiklos dokumentų saugojimo terminai?		
11.	Ar vadovas nustatė informacijos naikinimo tvarką pasibaigus jos saugojimo laikui?		
12.	Ar darbuotojas nesinaudoja ir neleidžia naudotis su darbu susijusia informacija?		

**Kontrolės stebėseną**

EIL. NR.	KLAUSIMAS	VERTINIMAS	
		TAIP/ NE	KOMENTARAI
1.	Ar yra paskirti tinkami atsakingi už vidaus kontrolės stebėseną asmenys?		
2.	Ar vykdant vidaus kontrolės procedūras yra vykdoma nuolatinė stebėseną?		
3.	Ar atliekami atskiri vidaus kontrolės vertinimai?		
4.	Ar atskirų vidaus kontrolės vertinimų rezultatai pateikiami vadovybei ar kitam vadovaujančiam personalui, kuris priima su tuo susijusius sprendimus?		
5.	Ar vadovybė laiku reaguoja į jai pateiktus stebėsenos rezultatus?		

Šaltinis: C įmonės vidaus dokumentai, 2014

10 PRIEDAS

KONTROLĖS RIZIKOS VERTINIMAS PASIRINKTOSE ĮMONĖSE

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
1	Kontrolės aplinka	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	11,99%	-	13,12%	-	7,01%	-	6,33%	-	-
1.1	<i>Etinės vertybės ir sąžiningumas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,36%	Iš dalies	1,58%	-	1,36%	-	1,36%	-	B3 - etikos kodeksas, nuolatinis deklarasas.
1.1.1	Etikos kodeksas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,68%	Iš dalies	0,45%	Iš dalies	0,45%	Iš dalies	C grupė: 1.6, 1.7, 1.8, 1.9 klausimai. C1 - 3 "Taip", C2 - 2 "Taip", C1 - 1 "Taip", 2 "Iš dalies".
1.1.2	Atsispindėjimas misijoje ir vizijoje	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
1.1.3	Nuolatinis deklaravimas ir siekimas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,90%	Taip	0,90%	Taip	0,90%	Taip	C grupė: 1.1, 1.4, 1.5 klausimai, visose įmonėse visi trys atsakymai "Taip".
1.2	<i>Kompetencija</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,36%	Taip	2,71%	-	1,36%	-	0,00%	-	B3 - kompetencijos įvertinimas.
1.2.1	Reikiamo kompetencijos lygio nustatymas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	1,36%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	C grupė: 2.1, 2.2, 2.3 klausimai.
1.2.2	Užtikrinimas, kad lygis palaikomas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	1,36%	Taip	1,36%	Taip	0,00%	Ne	C grupė: 2.5, 2.7 klausimai.
1.3	<i>Vadovų dalyvavimas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,90%	Iš dalies	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	B3 - dalyvavimo veikloje mastas.

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
1.3.1	Nepriklausomumas nuo vadovybės	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
1.3.2	Patirtis ir kompetencija	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
1.3.3	Dalyvavimo veikloje mastas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
1.4	<i>Vadovybės filosofija ir veiklos stilius</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,90%	Is dalies	1,36%	-	0,23%	-	0,90%	-	B3 - požiūris į verslo riziką.
1.4.1	Požiūris į verslo riziką	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,90%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	C grupė: 3.4.1 - 3.4.4 klausimai.
1.4.2	Požiūris į finansinę atskaitomybę	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,45%	Is dalies	0,23%	Is dalies	0,90%	Taip	C grupė: 3.2.1 - 3.2.8 klausimai.
1.4.3	Požiūris į darbuotojus	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
1.5	Organizacinė struktūra	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	2,04%	Iš dalies	2,04%	-	1,36%	-	1,36%	-	B3 - aiškumas, atitiktis įmonės veiklai, tolygumas.
1.5.1	Aiškumas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,68%	Taip	0,68%	Taip	0,68%	Taip	C grupė: 4.1 klausimas.
1.5.2	Atitiktis įmonės veiklai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,68%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	C grupė: 4.7 klausimas.
1.5.3	Tolygumas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
1.5.4	Funkcijų ir atsakomybių pasidalijimas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	0,68%	Taip	0,68%	Taip	0,68%	Taip	C grupė: 4.2, 4.3, 4.5 klausimai.
1.6	Įgaliojimai ir atsakomybė	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	2,71%	Taip	2,71%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
1.6.1	Įgaliojimų suteikimo sistema	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	1,36%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	C grupė: 4.4 klausimas.

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
1.6.2	Atsakomybės nustatymo ir atsiskaitymo sistema	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	-	1,36%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	C grupė: 4.6 klausimas.
1.7	<i>Personalo politika</i>	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	2,71%	Taip	2,71%	Taip	2,71%	Taip	2,71%	Taip	C grupė: 5.1-5.11 klausimai.
2	Rizikos vertinimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
2.1	<i>Rizikos nustatymas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
2.1.1	Rizikos identifikavimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
2.1.2	Pasireiškimo tikimybės nustatymas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
2.1.3	Galimo poveikio įvertinimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
2.2	<i>Veiksmų pasirinkimas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
2.3	<i>Veiksmų įgyvendinimas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3	Informacija ir komunikacija	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	15,20%	-	3,80%	-	11,40%	-	4,75%	-	4,75%	-	4,75%	-	-
3a	<i>Informacijos brandos lygis</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	15,20%	-	3,80%	-	11,40%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įvertis suteiktas remiantis įmonės B specialisto darbu.
3a.0	<i>Neegzistuojantis</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įvertis suteiktas remiantis įmonės B specialisto darbu.
3a.1	<i>Pirminis</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	3,80%	Taip	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įvertis suteiktas remiantis įmonės B specialisto darbu.



Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
3a.2	<i>Pasikartojantis</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	
3a.3	<i>Apibrėžtas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	11,40%	Taip	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	
3a.4	<i>Valdomas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	15,20%	Taip	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	
3a.5	<i>Optimalus</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	
3b.1	<i>Naudotojų vardų ir slaptažodžių saugumo užtikrinimas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58%	Taip	1,58%	Taip	1,58%	Taip	C grupė: 12 klausimas
3b.2	<i>Prieigos teisių valdymas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58%	Taip	1,58%	Taip	1,58%	Taip	C grupė: 12 klausimas
3b.3	<i>Duomenų atstatymo užtikrinimas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
3b.3.1	Dokumentacijos tinkamumas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.3.2	Dokumentacijos veikimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.4	<i>Programinės įrangos licencijos</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.4.1	Įsigijimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.4.2	Sąsajos su kompiuteriais	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.4.3	Įdiegimo laikas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.4.4	Priežiūra	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
3b.5	<i>Įrangos inventorizacija</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
3b.6	<i>Internetinio puslapio saugumas</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58%	Taip	1,58%	Taip	1,58%	Taip	C grupė: 5 klausimas
4	Kontrolės veiksmai	13,27%	-	9,74%	-	11,36%	-	11,73%	-	9,94%	-	14,25%	-	9,57%	-	8,95%	-	9,83%	-	-
4.1	<i>Įvykimo / išsamumo</i>	2,37%	-	1,84%	-	2,07%	-	2,19%	-	1,92%	-	2,60%	-	1,83%	-	1,66%	-	1,89%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,28%	Taip	0,39%	Taip	0,35%	Taip	0,26%	Taip	0,53%	Taip	0,59%	Taip	0,43%	Taip	0,11%	Taip	0,47%	Taip	-
-	Trumpalaikis turtas	0,50%	Taip	0,68%	Taip	0,31%	Taip	0,92%	Taip	0,10%	Taip	0,33%	Taip	0,50%	Taip	0,21%	Taip	0,54%	Taip	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-

Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentariai
		Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,38%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,57%	Taip	0,06%	Taip	0,28%	Taip	0,37%	Taip	0,01%	Taip	0,35%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Pajamos	1,03%	Taip	0,71%	Taip	1,12%	Taip	0,64%	Taip	1,28%	Taip	0,95%	Taip	0,90%	Taip	1,34%	Taip	0,88%	Taip	-
-	Sąnaudos	0,98%	Taip	0,71%	Taip	1,11%	Taip	0,56%	Taip	1,02%	Taip	0,77%	Taip	0,80%	Taip	1,58%	Taip	0,65%	Taip	-
4.2	<i>Egzistavimo</i>	1,02%	-	0,63%	-	0,84%	-	0,78%	-	0,60%	-	1,06%	-	0,59%	-	0,59%	-	0,59%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,21%	Taip	0,22%	Taip	0,32%	Taip	0,13%	Taip	0,50%	Taip	0,38%	Taip	0,27%	Taip	0,20%	Taip	0,28%	Taip	-
-	Trumpalaikis turtas	0,38%	Taip	0,38%	Taip	0,28%	Taip	0,46%	Taip	0,10%	Taip	0,21%	Taip	0,32%	Taip	0,40%	Taip	0,32%	Taip	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,24%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,43%	Taip	0,03%	Taip	0,25%	Taip	0,19%	Taip	0,01%	Taip	0,22%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
4.3	<i>Tikslumo</i>	0,70%	-	0,49%	-	0,57%	-	0,64%	-	0,46%	-	0,67%	-	0,47%	-	0,52%	-	0,47%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,09%	Taip	0,13%	Taip	0,12%	Taip	0,09%	Taip	0,18%	Taip	0,20%	Taip	0,14%	Taip	0,04%	Taip	0,16%	Taip	-
-	Trumpalaikis turtas	0,17%	Taip	0,23%	Taip	0,10%	Taip	0,31%	Taip	0,03%	Taip	0,11%	Taip	0,17%	Taip	0,07%	Taip	0,18%	Taip	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,13%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,19%	Taip	0,02%	Taip	0,09%	Taip	0,12%	Taip	0,00%	Taip	0,12%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Pajamos	0,34%	Taip	0,24%	Taip	0,37%	Taip	0,21%	Taip	0,43%	Taip	0,32%	Taip	0,30%	Taip	0,45%	Taip	0,29%	Taip	-
-	Sąnaudos	0,33%	Taip	0,24%	Taip	0,37%	Taip	0,19%	Taip	0,34%	Taip	0,26%	Taip	0,27%	Taip	0,53%	Taip	0,22%	Taip	-
4.4	Grupavimo / priskyrimo	1,58%	-	1,23%	-	1,38%	-	1,46%	-	1,28%	-	1,73%	-	1,22%	-	1,11%	-	1,26%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,19%	Taip	0,26%	Taip	0,24%	Taip	0,17%	Taip	0,35%	Taip	0,40%	Taip	0,29%	Taip	0,07%	Taip	0,32%	Taip	-
-	Trumpalaikis turtas	0,33%	Taip	0,45%	Taip	0,21%	Taip	0,61%	Taip	0,07%	Taip	0,22%	Taip	0,33%	Taip	0,14%	Taip	0,36%	Taip	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,25%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,38%	Taip	0,04%	Taip	0,19%	Taip	0,25%	Taip	0,00%	Taip	0,23%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Pajamos	0,69%	Taip	0,47%	Taip	0,75%	Taip	0,42%	Taip	0,85%	Taip	0,63%	Taip	0,60%	Taip	0,90%	Taip	0,59%	Taip	-
-	Sąnaudos	0,65%	Taip	0,47%	Taip	0,74%	Taip	0,37%	Taip	0,68%	Taip	0,51%	Taip	0,53%	Taip	1,05%	Taip	0,44%	Taip	-
4.5	<i>Teisių ir įsipareigojimų</i>	2,05%	-	1,26%	-	1,69%	-	1,56%	-	1,20%	-	2,12%	-	1,19%	-	1,19%	-	1,19%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,43%	Taip	0,43%	Taip	0,63%	Taip	0,26%	Taip	1,00%	Taip	0,76%	Taip	0,55%	Taip	0,39%	Taip	0,55%	Taip	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Trumpalaikis turtas	0,76%	Taip	0,76%	Taip	0,56%	Taip	0,93%	Taip	0,19%	Taip	0,43%	Taip	0,64%	Taip	0,80%	Taip	0,63%	Taip	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,49%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,86%	Taip	0,07%	Taip	0,50%	Taip	0,37%	Taip	0,01%	Taip	0,45%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
4.6	<i>Vertinimo</i>	3,17%	-	2,46%	-	2,76%	-	2,92%	-	2,56%	-	3,47%	-	2,44%	-	2,22%	-	2,52%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,37%	Taip	0,52%	Taip	0,47%	Taip	0,35%	Taip	0,71%	Taip	0,79%	Taip	0,57%	Taip	0,14%	Taip	0,63%	Taip	-
-	Trumpalaikis turtas	0,67%	Taip	0,91%	Taip	0,41%	Taip	1,23%	Taip	0,13%	Taip	0,44%	Taip	0,67%	Taip	0,29%	Taip	0,72%	Taip	-



Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,51%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,75%	Taip	0,08%	Taip	0,37%	Taip	0,49%	Taip	0,01%	Taip	0,46%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Pajamos	1,37%	Taip	0,95%	Taip	1,50%	Taip	0,85%	Taip	1,71%	Taip	1,26%	Taip	1,20%	Taip	1,79%	Taip	1,17%	Taip	-
-	Sąnaudos	1,30%	Taip	0,95%	Taip	1,48%	Taip	0,75%	Taip	1,36%	Taip	1,02%	Taip	1,07%	Taip	2,11%	Taip	0,87%	Taip	-
4.7	Suprantamumo	2,37%	-	1,84%	-	2,07%	-	2,19%	-	1,92%	-	2,60%	-	1,83%	-	1,66%	-	1,89%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,28%	Taip	0,39%	Taip	0,35%	Taip	0,26%	Taip	0,53%	Taip	0,59%	Taip	0,43%	Taip	0,11%	Taip	0,47%	Taip	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Trumpalaikis turtas	0,50%	Taip	0,68%	Taip	0,31%	Taip	0,92%	Taip	0,10%	Taip	0,33%	Taip	0,50%	Taip	0,21%	Taip	0,54%	Taip	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,38%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,57%	Taip	0,06%	Taip	0,28%	Taip	0,37%	Taip	0,01%	Taip	0,35%	Taip	0,00%	Ne	0,00%	Ne	0,00%	Ne	-
-	Pajamos	1,03%	Taip	0,71%	Taip	1,12%	Taip	0,64%	Taip	1,28%	Taip	0,95%	Taip	0,90%	Taip	1,34%	Taip	0,88%	Taip	-
-	Sąnaudos	0,98%	Taip	0,71%	Taip	1,11%	Taip	0,56%	Taip	1,02%	Taip	0,77%	Taip	0,80%	Taip	1,58%	Taip	0,65%	Taip	-
5	Kontrolės priemonių stebėseną	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,84%	-	9,50%	-	3,17%	-	3,17%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
5.1	Nuolatinė	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	3,17%	-	3,17%	-	3,17%	-	-
5.1.1	Procedūrų tinkamumas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentariai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Pajamos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Sąnaudos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
5.1.2	Procedūrų taikymas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	3,17%	-	3,17%	-	3,17%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,38%	-	0,09%	-	0,42%	-	-
-	Trumpalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,45%	-	0,19%	-	0,48%	-	C grupė: 1-2 klausimai.
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,74%	-	0,06%	-	0,03%	-	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,01%	-	0,03%	-	0,05%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,09%	-	0,20%	-	0,82%	-	-
-	Pajamos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,80%	-	1,19%	-	0,78%	-	-
-	Sąnaudos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,71%	-	1,40%	-	0,58%	-	-
5.1.3	Korekcinių veiksmų įgyvendinimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Pajamos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Sąnaudos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
5.2	<i>Nenuolatinė</i>	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,84%	-	6,33%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
5.2.1	Pakankamumas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,42%	-	1,58%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įmonėje C1: 3 klausimas.
-	Ilgalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,19%	-	0,00%	-	0,00%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
-	Trumpalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,22%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,37%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,04%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Pajamos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,42%	Is dalies	0,40%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įmonėje B3 atliktas pardavimų vidaus auditas.
-	Sąnaudos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,36%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
5.2.2	Tinkamumas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,42%	-	1,58%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įmonėje C1: 3 klausimas.

Audito rizika (5 proc.)		Īmonē A1		Īmonē A2		Īmonē A3		Īmonē B1		Īmonē B2		Īmonē B3		Īmonē C1		Īmonē C2		Īmonē C3		Komentari
Eil. Nr.	Vertinamais elements	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	Īvertis	Atsakymas	
-	Ilgalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,19%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,22%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Nuosavas kapitālas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,37%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Ilgalaikāi īsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikāi īsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,04%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Pajamos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,42%	Is dalies	0,40%	-	0,00%	-	0,00%	-	Īmonēje B3 atliktais pardavimū vīdaus auditas.



Audito rizika (5 proc.)		Įmonė A1		Įmonė A2		Įmonė A3		Įmonė B1		Įmonė B2		Įmonė B3		Įmonė C1		Įmonė C2		Įmonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
-	Sąnaudos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,36%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
5.2.3	Korekcinių veikslių įgyvendinimas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	3,17%	-	0,00%	-	0,00%	-	Įmonėje C1: 4-5 klausimas.
-	Ilgalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,38%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikis turtas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,45%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Nuosavas kapitalas	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,74%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	Ne	0,01%	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,09%	-	0,00%	-	0,00%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentarai
Eil. Nr.	Vertinamas elementas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	Ivertis	Atsakymas	
-	Pajamos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,80%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
-	Sąnaudos	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,71%	-	0,00%	-	0,00%	-	-
	Kontrolės patikimumas	13,27%	-	9,74%	-	11,36%	-	26,93%	-	13,74%	-	38,48%	-	36,94%	-	23,88%	-	24,08%	-	-
	Kontrolės rizika	86,73%	-	90,26%	-	88,64%	-	73,07%	-	86,26%	-	61,52%	-	63,06%	-	76,12%	-	75,92%	-	-
	Reikalingas savarankiškas patikimumas	75,40%	-	78,92%	-	77,30%	-	61,73%	-	74,93%	-	50,19%	-	51,72%	-	64,79%	-	64,59%	-	-
-	Ilgalaikis turtas	5,93%	-	8,59%	-	7,67%	-	4,52%	-	11,13%	-	8,35%	-	6,24%	-	1,92%	-	8,57%	-	-
-	Trumpalaikis turtas	10,56%	-	15,09%	-	6,73%	-	15,98%	-	2,12%	-	4,67%	-	7,27%	-	3,91%	-	9,83%	-	-

Audito rizika (5 proc.)		Imonė A1		Imonė A2		Imonė A3		Imonė B1		Imonė B2		Imonė B3		Imonė C1		Imonė C2		Imonė C3		Komentarai
		Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	Įvertis	Atsakymas	
-	Nuosavas kapitalas	1,45%	-	22,04%	-	4,73%	-	2,31%	-	13,07%	-	2,79%	-	12,03%	-	1,17%	-	0,57%	-	-
-	Ilgalaikiai įsipareigojimai	3,07%	-	0,26%	-	3,64%	-	11,78%	-	0,04%	-	5,34%	-	0,08%	-	0,62%	-	1,02%	-	-
-	Trumpalaikiai įsipareigojimai	11,98%	-	1,38%	-	6,04%	-	6,40%	-	0,14%	-	4,89%	-	1,40%	-	4,03%	-	16,81%	-	-
-	Pajamos	21,78%	-	15,78%	-	24,40%	-	11,02%	-	26,97%	-	13,37%	-	13,08%	-	24,42%	-	15,92%	-	-
-	Sąnaudos	20,64%	-	15,78%	-	24,09%	-	9,73%	-	21,45%	-	10,79%	-	11,62%	-	28,72%	-	11,86%	-	-