

**VILNIAUS UNIVERSITETAS  
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

Apskaita, finansai ir bankininkystė  
Kodas 62104S105

**SIGITA RAGUCKAITĖ**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**VIDAUS KONTROLĖS EFEKTYVUMO ĮTAKA AUDITO RIZIKAI**

Kaunas 2007

**VILNIAUS UNIVERSITETAS  
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

**SIGITA RAGUCKAITĖ**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**VIDAUS KONTROLĖS EFEKTYVUMO ĮTAKA AUDITO RIZIKAI**

Darbo vadovas \_\_\_\_\_  
(parašas)

\_\_\_Doc. Rasa Kanapickienė\_\_\_  
(darbo vadovo mokslo laipsnis,  
mokslo pedagoginis vardas,  
vardas ir pavardė)

Magistrantas \_\_\_\_\_  
(parašas)

Darbo įteikimo data 2007.05.10

Registracijos Nr. \_\_\_\_\_

Kaunas 2007

## TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS .....	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	7
ĮVADAS.....	8
1. ĮMONĖS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA IR AUDITO RIZIKA.....	11
1.1. Įmonės vidaus kontrolės sistemos sampratų interpretacijos .....	11
1.2. Vidaus kontrolės modelių analizė .....	18
1.3. Audito rizikos ir vidaus kontrolės santykis .....	29
2.1. Vidaus kontrolės tyrimo Kauno mieste organizavimas.....	42
2.2. Vidaus kontrolės tyrimo rezultatų analizė.....	44
2.2.1. Kontrolės aplinkos būklė įmonėse .....	44
2.2.2. Įmonės rizikos vertinimo procesas .....	49
2.2.3. Kontrolės procedūrų įvertinimas .....	52
2.2.4. Informacijos ir komunikacijos veiksnių analizė.....	56
2.2.5. Monitoringo efektyvumo analizė .....	59
2.3. Audito rizikos tyrimo organizavimas.....	62
2.4. Vidaus kontrolės įtakos audito rizikai tyrimo rezultatų analizė.....	64
3. VIDAUS KONTROLĖS EFEKTYVUMO ĮTAKOS AUDITO RIZIKAI ĮVERTINIMO METODIKOS TIKSLINIMAS .....	72
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	79
SANTRAUKA .....	81
SUMMARY .....	82
MOKSLINĖS LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	83
INFORMACIJOS ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	89
PRIEDAI.....	94

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

NAS - Nacionalinis audito standartas  
TAS - Tarptautinis audito standartas  
LAR - Lietuvos auditorių rūmai  
COSO - Tradvejaus komisijos orgianizacijų rėmimo komitetas  
PCAOB – Viešųjų kompanijų apskaitos priežiūros komisija  
IIA – Tarptautinis vidaus auditorių institutas  
FEE - Europos apskaitininkų federacija  
ES – Europos sąjunga  
AUS – Australijos nacionalinis audito standartas  
RUS – Rusijos nacionalinis audito standartas  
ISACA - informacinės sistemos audito ir kontrolės asociacija  
SAC - U.S. apsaugos ir keitimosi komisija  
ICAEW - Anglijos ir Velso privilegijuotų apskaitininkų institutas  
IR – Įgimta rizika  
CR – Kontrolės rizika  
DR – Neaptikimo rizika  
VK- Vidaus kontrolė  
T.y. – tai yra  
Angl. - angliškai

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Įmonės vidaus kontrolės sampratos vaizdavimas schematiškai.....	13
2 pav. Vidaus kontrolės proceso veiksmų seka.....	13
3 pav. Vidaus auditas kaip vidaus kontrolės sistemos dalis.....	17
4 pav. COSO vidaus kontrolės modelio elementai.....	18
5 pav. COSO Bendrovės rizikos valdymo modelio grafinis pavaizdavimas.....	19
6 pav. COSO vidaus kontrolės modelis mažoms įmonėms.....	20
8 pav. CoCo vidaus kontrolės modelis.....	21
7 pav. Vidaus kontrolės modelių raida.....	24
8 pav. Kontrolės procedūros.....	26
9 pav. Nepriklausomo audito proceso etapai.....	29
10 pav. Vidaus kontrolės priemonių įvertinimas.....	32
11 pav. Audito rizikos grafinis pavaizdavimas.....	34
12 pav. Praplėstasis audito rizikos modelis susietas su firmos rizika.....	36
13 pav. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas.....	37
14 pav. Kontrolės rizikos įvertinimas.....	40
15 pav. Finansinės atskaitomybės audito atlikimas.....	41
16 pav. Veikiančių ūkio subjektų skaičiaus palyginimas Lietuvos ir Kauno miesto.....	43
17 pav. Veikiančių ūkio subjektų palyginimas Lietuvos ir Kauno miesto pagal darbuotojų skaičių.....	44
18 pav. Įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas.....	45
19 pav. Didelių įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas.....	47
20 pav. Vidutinių įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas.....	48
21 pav. Mažų įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas.....	49
22 pav. Įmonių rizikos efektyvumo įvertinimas.....	50
23 pav. Įmonių rizikos elementų efektyvumo įvertinimas.....	52
24 pav. Įmonių kontrolės procedūrų efektyvumo įvertinimas.....	53
25 pav. Didelių įmonių kontrolės procedūrų elementų efektyvumo įvertinimas.....	53
26 pav. Pareigybinių nuostatų sudarymas įmonėse.....	54
27 pav. Vidutinių įmonių kontrolės procedūrų elementų efektyvumo įvertinimas.....	54
28 pav. Mažų įmonių kontrolės procedūrų elementų efektyvumo įvertinimas.....	55
29 pav. Įmonių informacijos ir komunikacijos efektyvumo įvertinimas.....	56
30 pav. Didelių įmonių apskaitos sistemos kontrolė.....	57
31 pav. Vidutinių įmonių apskaitos sistemos kontrolė.....	58
32 pav. Mažų įmonių apskaitos sistemos kontrolė.....	59
33 pav. Monitoringo įmonių efektyvumo įvertinimas.....	60

34 pav. Įmonių monitoringo elementų efektyvumo įvertinimas.....	61
35 pav. Turto grobstymo atvejai įmonėse.....	61
36 pav. Atestuotų auditorių skaičius.....	62
37 pav. Nacionalinių ir tarptautinių audito standartų taikymas.....	63
38 pav. Informacijos apie įmonę ir jos aplinkimą rinkimas.....	65
39 pav. Rizikos vertinimo atliekamos procedūros.....	65
40 pav. Vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimo procedūros.....	66
41 pav. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą aptariami klausimai.....	67
42 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas.....	68
43 pav. Klaidų ir apgaulės rizikos veiksnių vertinimas.....	68
44 pav. Klasikinio audito rizikos modelio taikymas.....	69
45 pav. Vidaus kontrolės rizikos vertinimo būdų taikymas.....	70
46 pav. Vidaus kontrolės modelių žinojimas.....	71
47 pav. Vidaus kontrolės sistemų vertinimas atliekant auditą didelėse įmonėse.....	75
48 pav. Vidaus kontrolės sistemų vertinimas atliekant auditą vidutinėse įmonėse.....	76
49 pav. Vidaus kontrolės sistemų vertinimas atliekant auditą mažose įmonėse.....	77
50 pav. Aptikimo rizikos nustatymas.....	78

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Įmonės vidaus kontrolės tikslai.....	14
2 lentelė Įgimti vidaus kontrolės apribojimai.....	15
3 lentelė Kontrolės koncepcijų palyginimas IT.....	23
4 lentelė Kontrolės koncepcijų JAV palyginimas.....	23
5 lentelė Vidaus kontrolės modeliai audito standartuose.....	24
6 lentelė Vidaus kontrolės sistemos elementai.....	25
7 lentelė Kontrolės aplinkos elementai.....	26
8 lentelė Kontrolės procedūrų elementai.....	27
9 lentelė Vidaus kontrolės sistemos įvertinimas.....	30
10 lentelė Vidaus kontrolės patikimumo modelis.....	31
11 lentelė Įvertintos vidaus kontrolės kategorijos.....	33
12 lentelė Bendrieji audito rizikos modelių privalumai ir trūkumai.....	36
13 lentelė Audito rizikos elementų tarpusavio ryšys.....	37
14 lentelė Kontrolės rizikos įvertinimas.....	39
15 lentelė Audito atlikimo procedūros.....	41

## ĮVADAS

*Temos aktualumas.* XX pab. – XXI pr. a. sandūroje Jungtines Valstijas ir Europą sukrėtę stambūs finansų skandalai parodė, kad kai asmenys atsakingi už valdymą neskatina sukurti vidaus kontrolės sistemą – įmonės yra pasmerktos žlugti, o pasitikėjimas kapitalo rinka ir įmonėmis atsiduria pavojuje.

Jungtinėse Valstijose reakcija į finansų skandalus (kaip pvz., Enron ir WorldCom) baigėsi „Viešųjų įmonių apskaitos reformos ir investuotojų apsaugos įstatymo“ (2002 m.) priėmimu (dar žinomas Sarbanes – Oxley akto pavadinimu), kuris numato, kad listinguojamų įmonių vadovybė privalo įvertinti su bendrovės finansine atskaitomybe susijusios vidaus kontrolės efektyvumą. Europoje nėra tokio įstatymo, kurį būtų galima laikyti Sarbaney – Oxley akto ekvivalentu. Europos Komisijoje šiuo metu vyksta aktyvios diskusijos dėl to, ar reikia ir kokia forma reglamentuoti vadovybės atsakomybę ir atsiskaitymą už vidaus kontrolės sistemos veiksmingumą.

Europos apskaitininkų federacija (toliau FEE) reaguodama į Europos Komisijos ketinimą reikalauti, kad įmonės į metines savo ataskaitas įtrauktų įmonės vidaus kontrolės ir rizikos valdymo sistemų aprašymus, 2003-2005 m. atliko tiriamąjį darbą 25-iose ES šalyse-narėse, kad susidarytų supratimą apie dabartines geriausias praktikas, naudojamas įmonėse, ir reglamentuotus reikalavimus dėl rizikos valdymo ir vidaus kontrolės. Ištyrus prieita prie išvados, kad šalyse-narėse egzistuoja skirtingi kodeksai ir teisiniai aktai reglamentuojantys vidaus kontrolės vykdymą įmonėse, bet dažniausiai jie yra neprivalomi.

Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, įmonėms svarbu yra sukurti savo konkurencinį pranašumą. Vienas iš tai padaryti galinčių padėti būdų yra įmonių efektyvios vidaus kontrolės sistemos sukūrimas. Neturint efektyvios vidaus kontrolės sistemos, tai gali tapti sudėtinga padaryti Lietuvos įmonėms kuriant konkurencinį potencialą Europos Sąjungoje.

Vidaus kontrolė reikšminga ne tik pačiai įmonei, jos būklė svarbi ir auditoriams atliekant finansinės atskaitomybės auditą. Kaip nurodoma Tarptautiniuose audito standartuose (toliau TAS), siekdamas nustatyti galimų iškraipymų rūšis bei tolimesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį auditorius turi remtis žiniomis apie vidaus kontrolę. Įmonės vidaus kontrolės efektyvumas tiesiogiai daro įtaką audito rizikos nustatymui. Vadinasi, negalėdamas tinkamai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemos auditorius gali pateikti klaidingą auditoriaus išvadą, kuria vadovaudamiesi įmonės verslo partneriai gali priimti neteisingus sprendimus.

*Problemos ištyrimo lygis.* Kalbant apie Lietuvą, yra nedaug tiriamųjų darbų, kurie analizuoja besikeičiantį vidaus kontrolės pobūdį, trūksta faktinių vidaus kontrolės sistemų įvertinimų. Apie vidaus kontrolės sistemos kūrimą ir tobulinimą įmonėse rašė R. Kanapickienė (2001), R. Bičiulaitis (2001), J. Mackevičius (2001), A. Kustienė (2003).



Vidaus kontrolės ir audito rizikos klausimais rašė šie Lietuvos mokslininkai ir auditoriai: I. Toliatienė, J. Kabašinskas (1997), V. Lakis (1999, 2003, 2004, 2006) J. Mackevičius (2001, 2005, 2006), A. Mažeika, R. Rupšys (2003), A. Laskauskienė (2005), V. Kačergienė (2005), R. Jankūnaitė (2005, 2006).

Vidaus kontrolės sistemos elementus ir modelius analizavo daugelis užsienio šalių mokslininkų ir praktikų: COSO (1992, 2004, 2006), N. Luscombe (1995), D.J. Cooper, Y. Gendron (2001), M. Spira (2003), V.P. Suic, L. R. Smirnova, T. A. Dubrovina (2005) T. McCollum (2005), L.E. Rittenberg, M. Everson, F. Martens (2006), IFAC (2006).

Audito rizikos klausimais savo darbuose rašė užsienio šalių mokslininkai: J.C. Robertson (1990), W.S. Waller (1993), R. Dusenbury, J. Reimers, S. Wheeler (1996, 2000), K. Sell (1999), M. William, A. Lizabeth (2000), G.W. Cossarat (2004), S. Fearnley, V. A. Beattie, R. Brandt (2005).

Vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimo metodiką nagrinėjo: W. Ramos (2004), W. E. Perry ir H. C. Warner (2005), IIA (2005), H. M Scott (2005).

Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad daugelyje mokslų darbų audito rizika ir įmonės vidaus kontrolė analizuojama atskirai.

**Darbo objektas** – vidaus kontrolės efektyvumo įtaka audito rizikai.

**Darbo tikslas** - vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai nustatymo metodikos tobulinimas.

**Darbo uždaviniai.** Darbo tikslui pasiekti buvo keliami tokie pagrindiniai uždaviniai:

- 1) atlikti vidaus kontrolės sampratos analizę;
- 2) palyginti siūlomus vidaus kontrolės modelius ir išnagrinėti vidaus kontrolės elementus;
- 3) išanalizuoti audito rizikos sampratos interpretacijas bei pagrįsti audito rizikos ryšį su vidaus kontrole;
- 4) apklausos būdu nustatyti ir išanalizuoti Kauno mieste veikiančių įmonių vidaus kontrolės sistemą;
- 5) auditorių apklausos būdu pagrįsti vidaus kontrolės efektyvumo įtaką audito rizikos nustatymui finansinės atskaitomybės audito metu;
- 6) remiantis mokslo darbų analize bei empirinio tyrimo gautais rezultatais pateikti vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai nustatymo metodiką atliekant auditą.

**Darbo struktūra.** Šį darbą sudaro trys dalys. Pirma dalis yra skirta pasirinktos temos teorinei analizei. Šioje dalyje apibrėžiama, kas tai yra vidaus kontrolė, lyginami skirtingi vidaus kontrolės modeliai, nagrinėjamas audito rizikos ryšys su vidaus kontrole.

Antroje darbo dalyje trumpai pristatoma atliktų vidaus kontrolės ir audito rizikos tyrimų organizavimas, pateikiama detali šių tyrimų gautų rezultatų analizė.

Trečioje dalyje pateikiama patobulinta vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai įvertinimo metodika atliekant auditą, kuri sudaryta remiantis tyrimo metu gautais rezultatais bei mokslų darbų analize. Darbo pabaigoje pateikiamos koncentruotos išvados bei pasiūlymai, taip pat darbo santrauka lietuvių ir anglų kalbomis.

**Naudota literatūra ir metodai.** Darbui atlikti informacija buvo renkama, analizuojama, sisteminama, lyginama iš įvairių tiek Lietuvos, tiek užsienio autorių išleistų knygų, periodinės spaudos leidinių, informacinių interneto svetainių, mokslo duomenų bazių. Rengiant darbą taip pat panaudoti tyrimų metu gauti apklausos rezultatai.

**Praktinė ir teorinė darbo reikšmė.** Mokslinį darbo naujumą, teorinį ir praktinį reikšmingumą sudaro išsami vidaus kontrolės ir audito rizikos sampratos analizė remiantis moksliniais ir išleistais naujausiais vidaus kontrolės nuostatais. Pirmą kartą nagrinėjami detalieji skirtingų šalių pasaulyje pripažinti vidaus kontrolės modeliai: Kanados, JAV ir Jungtinės Karalystės. Taip pat darbe siekiama pagrįsti kaip vieną iš svarbiausių veiksnių, vidaus kontrolės efektyvumą, audito rizikos nustatymui, sukurta vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai įvertinimo metodika atliekant auditą. Taigi darbas gali pasitarnauti kaip teorinė bazė ir praktinė atliekant finansinės atskaitomybės auditą.

**Publikacijos magistro darbo tema.** Magistro darbo tema skaitytas pranešimas:

1. Raguckaitė, S. (2006) *Vidaus kontrolės modeliai*. Tarptautinėje konferencijoje “Development of economy: theory and practice”.

Magistro darbo tema paskelbtos publikacijos:

2. Kanapickienė, R., Raguckaitė S. (2006) *Vidaus kontrolės modeliai: teoriniai tyrimai*. Tarptautinės mokslinės konferencijos “Development of economy: theory and practice” straipsnių santrumpų rinkinys. Kaunas: VUKHF, p. 42.
3. Kanapickienė, R., Raguckaitė S. (2006) *Vidaus kontrolės modeliai: teoriniai tyrimai*. Lietuvos auditoriai - 10 metų patirtis ir perspektyvos. 4-osios Tarptautinės mokslinės – praktinės konferencijos medžiaga. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, p. 95-107.

Darbo apimtis – 93 puslapiai (be priedų). Darbe yra 50 paveikslų, 15 lentelių, 39 priedai ir 108 literatūros šaltiniai.

# 1. ĮMONĖS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA IR AUDITO RIZIKA

Kiekvienoje įmonėje turėtų būti sukurta vidaus kontrolės sistema adaptuota jos veiklai, todėl šiame skyriuje analizuojama, lyginami skirtingų autorių, norminių dokumentų vidaus kontrolės ir audito rizikos sąvokų aspektai, nagrinėjami įmonės vidaus kontrolės ir audito rizikos elementai, pateikiami labiausiai pasaulyje praktikuojami vidaus kontrolės sistemos modeliai bei akcentuojami jų skirtumai, analizuojama vidaus kontrolės įtaka audito rizikos nustatymui.

## 1.1. Įmonės vidaus kontrolės sistemos sampratų interpretacijos

Vidaus kontrolė literatūroje apibrėžiama skirtingai, akcentuojant vieną ar kitą aspektą. Jau daugiau kaip pusę amžiaus literatūroje pripažįstama, kad vidaus kontrolė svarbi. (Cosserat, 2004, p. 211).

Svarbu yra palyginti vidaus kontrolės sąvokų apibrėžimus pateikiamus Lietuvos, tarptautiniuose, šalių nacionaliniuose audito standartuose ir vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme. Kaip matome iš pateiktų apibrėžimų, išskyrus Rusijos NAS 8-ąjį (toliau RUS 8-asis) (2002), PCAOB audito standartą nr. 2 (2004), vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą (2002), standartuose akcentuojama, kad vidaus kontrolė tai sistema arba dar įvardijama kaip struktūra, kuri padeda siekti įmonės užsibrėžtų tikslų. Taip pat visuose analizuojamuose dokumentuose, išskyrus Australijos NAS 402-ąjį (toliau AUS – 402 asis) (2002) nurodoma, kad vidaus kontrolė tai visuma priemonių, metodikų ir procedūrų, kuriomis siekiama ne tik įmonės tikslų, bet ir pateikti patikimas finansines ataskaitas ir finansinę atskaitomybę. RUS 8 –jame (2002) nurodoma, kad vidaus kontrolė yra kaip priemonė apskaitos klaidoms surasti ir užkirsti kelią joms atsirasti. 34 - asis NAS ir 315 - asis TAS (2005) nurodoma, kad vidaus kontrolė taikoma verslo rizikai išvengti (žr. 1 priedą).

Išnagrinėjus norminius dokumentus galima teigti, kad vidaus kontrolė tiek tarptautiniuose, tiek šalių nacionaliniuose dokumentuose yra apibrėžiama panašiai, tai įmonės priemonių, metodikų, procedūrų visuma kuria siekiama įmonės tikslų ir teisingos finansinės atskaitomybės pateikimo.

Per pastaruosius 15 metų kilę finansiniai skandalai paskatino apskaitos institutus kaip Kanados privilegijuotų apskaitininkų institutas (1995 m.), Anglijos ir Velso privilegijuotų apskaitininkų institutas (1999 m.) ir komisijas kaip savanorišką privataus sektoriaus organizaciją (toliau COSO) (1992 m.), informacinės sistemos audito ir kontrolės asociaciją kartu su IT valdymo asociacija (toliau ISACA) (2005 m.), U.S. apsaugos ir keitimosi komisiją (toliau SAC) (2003 m.) išleisti vidaus kontrolės nuostatus.

Remiantis išvardintų komisijų vidaus kontrolės nuostatais sudaryta 2 priedas, kuriame pateikiama vidaus kontrolės apibrėžimų sąvokos. COSO (1992), CoCo (1995), Turnbull (1999) papildė viena kita, nes vidaus kontrolę apibrėžia kaip procesą apimantį įvairius veiksmus skirtus verslo tikslų siekimui palengvinti. CobiT vidaus kontrolės apibrėžimą perėmė iš COSO ir apibrėžia

kaip procesą, apimantį politiką, procedūras, praktiką ir organizavimo struktūrą, tuo tarpu SAC – vidaus kontrolę kaip sistemą įvairių funkcijų, subsystemų, individų ir jų santykių.

Taip pat tiek COSO (1992), CoCo (1995), Turnbull (1999) akcentuoja ne tik įmonės tikslų pasiekimą, bet ir teisingų ataskaitų pateikimą, kaip nagrinėjamuosiuose audito standartuose. SAC (2003) ir CobiT (2005) yra skirti informacinėms technologijoms, kurie akcentuoja ne finansinių ataskaitų teisingą pateikimą, o efektingą uždavinių sprendimą.

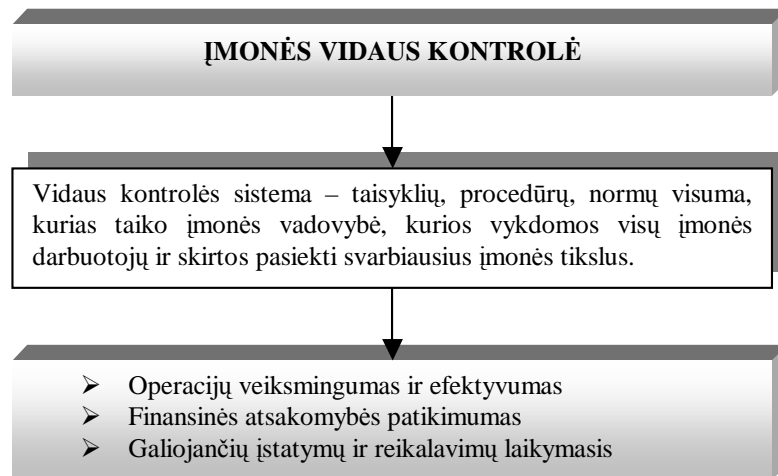
Svarbu yra aptarti kaip vidaus kontrolė apibrėžiama pačių auditorių ir mokslo darbuose. Nagrinėjamus autorius pagal jų pateikiamus apibrėžimus suskirstytume į 4 grupes. Pirmai grupei priskirtume J. Mackevičių (2001), T.G. Šiešukova, M. A. Gorodulov (2005), R. Kanapickienę (2006), kurie akcentuoja įmonės tikslų pasiekimą, kaip ir RUS 8-asis (2002), PCAOB audito standartas nr. 2 (2004), vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002).

Antrai grupei priskirtume R. Bičiulaitį (2001) kaip ir nurodyta 34-NAS ir 315-TAS (2005), kuris teigia, kad vidaus kontrolė padeda išvengti rizikos. Trečią grupę sudarytų A. Laskauskienė (2005), V. Kačerginė (2005), V.P. Suic, L.R. Smirnova, T.A. Dubrovina (2005), taip pat šiai grupei priskirtume verslo žodyną (2002), kurie į pirmą vietą iškelia apskaitos duomenų teisingumą ir patikimos finansinės atskaitomybės pateikimą, kaip ir NAS 34–asis (2005), TAS 315–asis (2005), PCAOB Audito standartas nr. 2 (2006), AUS 402–asis (2002), vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002), Federalinės valdžios vidaus kontrolės standartas (1999).

Ketvirtajai grupei priskirtume autorius, kurie vidaus kontrolės apibrėžimą parėmė iš COSO, šių autorių grupė būtų didžiausia S.M. Byčkova, M.V. Raixman, B.J. Sokolov, A.A. Tieriejov, L.Z. Šneidman (2003), G. Idzikowska (2003), Ch. Menzies (2004), G. W. Cosserrat (2004), S. Pickett (2005), L. Dičpertis (2005) (žr. 3 priedą)..

Išanalizavus mokslo darbus galima teigti, kad visi nagrinėjami autoriai pabrėžia, kad vidaus kontrolė padeda valdyti riziką (sumažinti ir užkirsti kelią nukrypimams) ir įgyvendinti įmonei išskeltus tikslus. Vidaus kontrolės nereikia suprasti siaurai, tai ne tik sistema skirta klaidoms ar trūkumams pašalinti, tačiau ir tam tikra taisyklių ir priemonių visuma įmonėje vykstantiems procesams užtikrinti ir įmonės tikslams pasiekti. Taigi vidaus kontrolė suvokiama kaip visos organizacijos “aprėpimas”, pradedant mažiausiu jos vienetu – individu.

Remiantis nagrinėtais audito standartais, vidaus kontrolės nuostatais, auditorių ir šios srities mokslinės literatūros atstovais pateikiame įmonės vidaus kontrolės sampratos pavaizdavimą schematiškai (žr. 1 pav.). Galime teigti, kad vidaus kontrolę galime traktuoti kaip procesą arba kaip sistemą, kuri padeda siekti įmonei jos svarbiausių tikslų ir pateikti patikimą finansinę atskaitomybę.

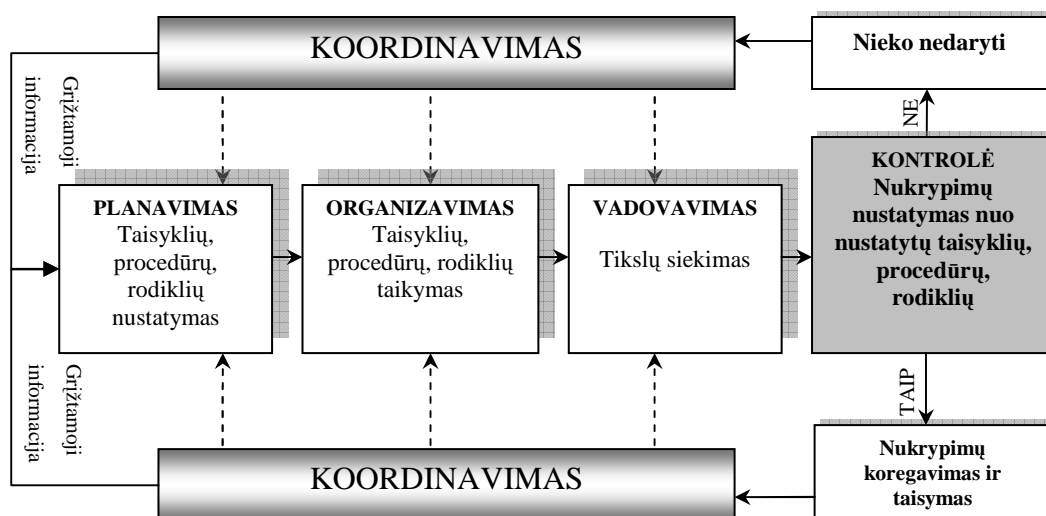


Šaltinis: sudaryta autorės

**1 pav. Įmonės vidaus kontrolės sampratos vaizdavimas schematiškai**

2 paveiksle pateikiama vidaus kontrolės veiksmų sekos schema. Autorės nuomone vidaus kontrolės procesas susideda iš šių pagrindinių 4 etapų. Pirmas etapas standartų, rodiklių, procedūrų įdiegimo, taisyklių nustatymas, sekantis etapas šių taisyklių, procedūrų ir rodiklių taikymas, tikslų siekimas ir kontrolė t.y. šių rodiklių faktinių ir planinių duomenų palyginimas ir sprendimų priėmimas, jei nustatomi neatitikimai koreguoti vidaus kontrolės procedūras, nustatyti jų trūkumus. Įmonės funkcionavimas reikalauja ypatingo ir nuolatinio ryšio tarp planavimo ir kontrolės. Vadovai arba paskirti atsakingi asmenys už vidaus kontrolę rengia planus, o vėliau kontroliuoja jų vykdymo eigą ir esant didesniai skirtumui tarp to kas numatyta, ir to kas vyksta, gali būti imamasi koreguojančių veiksmų.

Vidaus kontrolė yra nenutrūkstamas, neatsiejamas operacijų elementas. Tai ne pavienis įvykis, bet visa serija veiksmų ir veiklų, kurios nuolat vykdomos organizacijos operacijų metu. Vidaus kontrolę reikėtų laikyti kiekvienos įmonės sistemos sudėtine dalimi, o ne kaip atskirą sistemą įmonės struktūroje. Kuo sudėtingesnė įmonės struktūra, tuo reikšmingesnė vidaus kontrolė.



Šaltinis: sudaryta autorės

**2 pav. Vidaus kontrolės proceso veiksmų seka**

Tikslinga išskirti šiuos vidaus kontrolės tikslus (žr. 1 lentelę) .t.y. įmonės konkurencingumo didinimas ir tikslų siekimas, turto ir dokumentų apsaugos užtikrinimas, klaidų ir apgaulių aptikimas, įmonės efektyvios veiklos užtikrinimas, vertinimas ekonominių sprendimų racionalumo ir patikimos informacijos pateikimas, apskaitos principų laikymasis, patikimų finansinių ataskaitų pateikimas, padėti prisitaikyti prie besikeičiančių verslo sąlygų, užtikrinti įstatymų ir priimtų įmonės taisyklių laikymąsi, užtikrinti verslo rizikos valdymą, sumažinti audito atlikimo išlaidas.

1 lentelė

### Įmonės vidaus kontrolės tikslai

Tikslas	Tikslo apibūdinimas
<i>Įmonės konkurencingumo didinimas ir tikslų siekimas</i>	Konkurencingoje rinkoje gerai valdoma vidaus kontrolės sistema saugo verslo vienetą nuo žlugimo. Vidaus kontrolė gerina darbuotojų supratimą apie įmonės tikslus ir siekius bei kuria vidaus kontrolės suvokimą; tokiu atveju darbuotojai būna linkę griežčiau laikytis įmonės politikos ir programų, todėl pagerėja apskritai visos veiklos efektyvumas.
<i>Turto ir dokumentų apsaugos užtikrinimas</i>	Įdiegus kompiuterines sistemas, kai kurių turto rūšių apsauga įgavo ypatingą svarbą, kadangi didelis informacijos kiekis saugomas kompiuterinėse laikmenose, gali būti sunaikintas, jei nebus pasirūpinta jų apsauga.
<i>Klaidų ir apgaulių aptikimas.</i>	Pagerinus vidaus kontrolės aplinkos nustatymą ir tobulinimą, apskaitos sistemą ir kontrolės programą, galima iki minimumo sumažinti klaidų ir apgaulių atsiradimo galimybes.
<i>Įmonės efektyvios veiklos užtikrinimas, vertinimas ekonominių sprendimų racionalumo ir patikimos informacijos pateikimas</i>	Vidaus kontrolės procesai turėtų lemti didesnę veiklos efektyvumą ir pagerinti duomenų kokybę, kuriais pasikliaudami vadovai, direktoriai ir akcininkai gali priimti sprendimus, taip pat padėti pastebėti, kad sprendimas buvo neracionalus jį įgyvendinus.
<i>Apskaitos principų laikymasis, patikimų finansinių ataskaitų pateikimas</i>	Vidaus kontrolė turi užtikrinti, kad yra laikomasi nustatytų vadovybės apskaitos taisyklių ir metodų, kad finansinė atskaitomybė ir ataskaitos yra patikimos.
<i>Padėti prisitaikyti prie besikeičiančių verslo sąlygų</i>	Kontrolės buvimas leidžia atskleisti vykstančias permainas ir imtis reikiamų priemonių.
<i>Užtikrinti įstatymų ir priimtų įmonės taisyklių laikymąsi.</i>	Vidaus kontrolės įdiegimas ir tobulinimas skatina laikytis statymų ir priimtų įmonės tvarkos nuostatų ir taisyklių.
<i>Užtikrinti verslo rizikos valdymą</i>	Vidaus kontrolė reiškia, kad rizikos yra įvardijamos ir su jomis deramai kovojama. Ji padeda nustatyti, išanalizuoti ir minimizuoti įmonės veiklai reikšmingiausias rizikas.
<i>Auditorių mokesčių mažinimas</i>	Veiksminga vidaus kontrolės sistema leidžia auditoriams ja pasikliauti ir sumažina audito atlikimui reikalingas pastangas bei laiko sąnaudas, todėl atitinkamai galima sumažinti užmokestį už audito atlikimą.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Guptor M. Vidaus audito vaidmuo šiuolaikinėje įmonėje, 2006, p. 35; Liu T.M. The Case Analysis on Failures of Enterprise Internal Control in Mainland China, 2005, p. 94; Lakis V. Vidaus kontrolės plėtojimosi tendencijos, 2003a, p. 15; Lakis V. Veiksniai turintys įtakos vidaus kontrolės būklei, 2003b, p. 23; Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002; Lakis V. Vidinė kontrolė įmonėje, 1999, p. 7; Toliatienė I, Kabašinskas J. Auditas, 1997, p. 93; COSO, 1992.

Tačiau norint pasiekti šiuos vidaus kontrolės tikslus, kontrolė turi būti visuotina, t.y. kiekvienas įmonės darbuotojas, nepriklausomai nuo jo lygio turi vykdyti kontrolę kaip neatskiriama savo pareigų dalį. Daugumai įmonių ir toliau būdinga pasikliauti išorės kontrolės sistemomis. K.L.

Jensen (2005) įrodė, kad kontrolės poreikis yra susijęs su atstovavimų kaštų (angl. agency cost) buvimu, kuriuos galima sumažinti samdant tokius išorinius kontrolės mechanizmus kaip pvz. išorės (nepriklausomas) auditas. Tačiau vidaus ir išorės mechanizmai iš esmės skiriasi, nes išorės mechanizmai skirti tik patikrinti finansinę atskaitomybę, tuo tarpu vidaus kontrolės tikslas yra daug platesnis ir išorinės kontrolės procesais jos pakeisti negalima.

D. Caplan (1999) teigimu, vidaus kontrolės priemonės turėtų padėti aptikti ir užkirsti kelią netyčiniams klaidoms ir darbuotojų pažeidimams, bet jos tiesiogiai nesulaiko nuo apgaulių.

Svarbu pažymėti, kad vidaus kontrolė tik su tam tikra tikimybe gali garantuoti, kad įmonės tikslai bus siekti, nes egzistuoja "įgimti" (dar vadinami esminiais) vidaus kontrolės apribojimai, kurie pateikiami 2 lentelėje.

J. Mackevičius (2001), V. Lakis (1999) nurodo, kad vidinė kontrolė turi būti ekonomiškai naudinga. Ją kurdami vadovai atsižvelgia į jos naudingumą ir išlaidas jai išlaikyti.

J. Mackevičius (2006), R. Bičiulaitis (2001) teigia, kad silpna vidaus kontrolės sistema gali būti bankrutuojančių įmonių viena iš bankroto priežasčių. Kaip matome vidaus kontrolės sistema yra labai svarbi įmonėms.

2 lentelė

### Įgimti vidaus kontrolės apribojimai

Įgimti apribojimai	Įgimti apribojimų apibūdinimas
<i>Žmogiškasis veiksnys</i>	Darbuotojas gali neatlikti ar netinkamai atlikti jam pavestas užduotis dėl to, kad nesupranta instrukcijų, yra išsiblaškęs, nerūpestingas.
<i>Tyčinių klaidų ir sąmokslų tikimybė</i>	Galimybė "pergudrauti" nustatytas vidaus kontrolės procedūras, ypač jei susitariama su kontrolę atliekančiu asmeniu.
<i>"Numatymo" veiksnys</i>	Sudėtinga iš anksto numatyti visus įmanomus įvykius ir pasikeitus verslo sąlygoms atitinkamai koordinuoti darbuotojų veiksmus ir procedūras. Jos gali neatitikti pasikeitusių sąlygų ir jų poveikis gali sumažėti.
<i>Kaštų ir naudos santykis</i>	Įmonės vidaus kontrolės sąnaudos neturėtų viršyti iš jų laukiamos naudos.
<i>Neigiamas vadovybės požiūris į vidaus kontrolę</i>	Savininko-vadovo galimybė nepaisyti kontrolės labai priklauso nuo kontrolės aplinkos ir ypač nuo savininko-vadovo požiūrio į vidaus kontrolės svarbą. Vadovas atsakingas už vidaus kontrolę asmuo gali piktnaudžiauti šia atsakomybe.
<i>Apsiribojimas įprastomis operacijomis</i>	Dauguma vidaus kontrolės procedūrų apsiriboja įprastomis operacijomis, o sudėtingos ir neįprastos ūkinės operacijos lieka nekontroliuojamos.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos 34-asis NAS, 315-asis TAS. Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas, 2005; Kačergienė V. Vidaus kontrolės sistemos teoriniai ir praktiniai aspektai., 2005a, p. 16; Toliatienė, I. Vidaus kontrolės supratimo ir reikšmingų iškraipymų sąsajos, 2004a, p. 13; Cosserat G.W. Modern auditing, 2004, p. 221; Vidaus kontrolės standartų komitetas. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2004, p. 10; Mackevičius J. Auditas, 2001, p. 522; Toliatienė I, Kabašinskas J. Auditas, 1997, p. 93; COSO, 1992.

Kaip nurodo V. Lakis (2003 a) ilgus dešimtmečius vidaus kontrolė buvo suprantama kaip pažeidimų, klaidų ir grobstymo išaiškinimo priemonė. Dabar pastebimos tokios tendencijos:

- individualus darbas vis rečiau kontroliuojamas nuolat, labiau akcentuojama savikontrolė ir darbo rezultatų kontrolė;
- labiau akcentuojama padalinių, o ne atskirų darbuotojų kontrolė;
- kontrolės struktūra atitinka planavimo struktūrą, kontrolė padeda tobulinti valdymą;
- vis labiau plečiasi kontrolė pagal normatyvus
- naujosios valdymo sistemos remiasi decentralizavimu ir kontrole, tai išryškina dar vieną jos aspektą kontroliuoti susijusių padalinių veiklos sinchroniškumą (Lakis, 2003a, p.15).

V. Lakis (2003c) teigia, kad diegiant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, svarbu yra nustatyti jos apimtis. Vidaus kontrolės sistemos turi būti nei per daug, nei per mažai. Vidaus kontrolės perteklius kausto darbuotojus, o dėl nepakankamos vidaus kontrolės gali trūkti reikalingos informacijos.

W. R. Kinney (2000) analizuoja reglamentavimo įtaką vidaus kontrolės efektyvumui ir pripažįstama, kad siekiant veiksmingos vidaus kontrolės svarbu yra peržiūrėti kontrolės kriterijus.

Įmonės vidaus kontrolės sistemą turi įdiegti įmonės vadovybė, o ją vykdo visi darbuotojai. 240–jame TAS „Apgaulė ir klaida“ (2003) aiškiai nustatyta, kad atsakomybė už kokybiškos buhalterinės apskaitos sistemos, kuri nustatytų klaidas ir apgaulės bei apsaugotų nuo jų, sukūrimą, taikymą ir naudojimą tenka vadovybei. Enotes mokslų žinyne nurodoma įmonės vadovybė ir audito komitetas yra atsakingi už vidaus kontrolės sistemos tinkamumą organizacijai.

Turbūt pats griežčiausias reglamentavimas, kaip nurodo Ch. Menzies (2004) yra Jungtinėse Valstijose, kur Sarbaneys – Oxley aktas nuo 2002 m., o konkrečiai 404 jo skyrius, reikalauja, kad vadovybė viešai konstatuotų priiimanti atsakomybę už adekvačių finansinės atskaitomybės kontrolės priemonių įdiegimą ir vykdymą, ir kad kiekvienų finansinių metų pabaigoje įvertintų savo pačių darbo veiksmingumą šiuo klausimu.

V. Lakis (2004) nurodo, kad kartais vidaus kontrolė tapatinama su kontroliu, tačiau tai nėra teisingas požiūris. Įmonėse, kuriose įdiegtas kontroliingas, vidaus kontrolė neišnyksta, tačiau jos funkcijos kiek susiaurėja. Susiformuoja lyg ir dvi vidaus kontrolės grandys t.y. vidaus kontrolė funkcionuojanti pagal kontroliingą<sup>1</sup> ir vidaus kontrolė funkcionuojanti kaip ir kitose įmonėse.

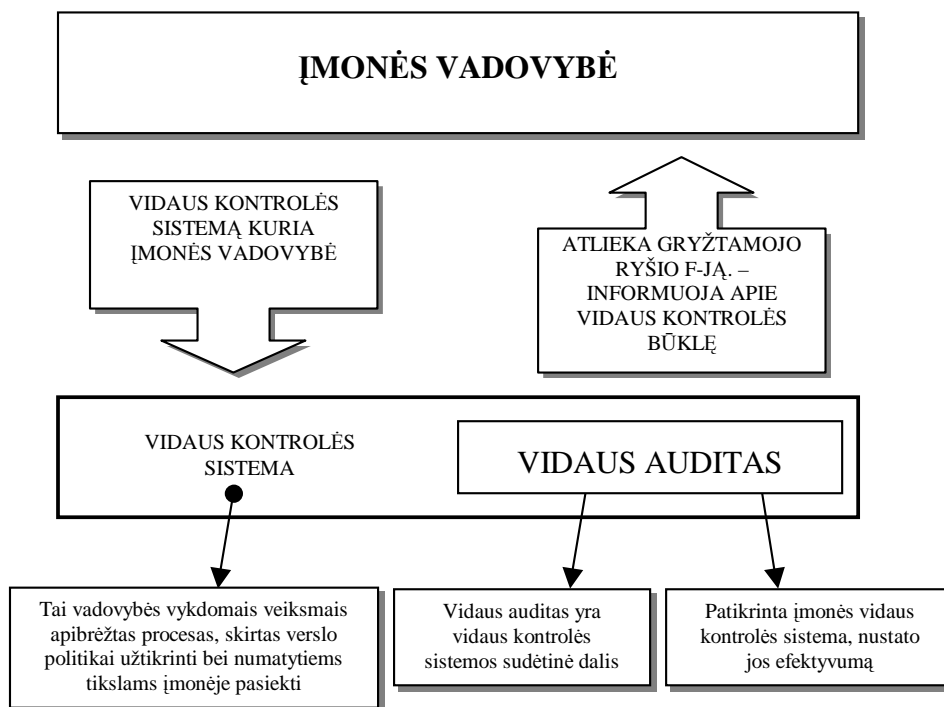
Taipogi netikslinga tapatinti vidaus kontrolės ir vidaus audito, kadangi M. Guptor (2006), S. Juškevičienė (2005), R. Bartaška (2005), O. Montvydienė (2005), S. Palubinskienė (2004), J. Makara (2004) G. Idzikowska (2003), 10-asis NAS (2003), Vidaus kontrolės ir vidaus audito

---

<sup>1</sup> galima būtų pavadinti gamybos kontrole, nes jo vaidmuo apsiriboja nukrypimų nuo planinių užduočių nustatymu ir jų priežasčių išaiškinimu (Lakis, 2004, p. 8).



įstatymas (2002) nurodo, kad vidaus audito tarnyba ar vidaus auditorius vertina ar vidaus kontrolės sistema funkcionuoja veiksmingai ir efektyviai. Vidaus auditas yra vidaus kontrolės sistemos sudėtinė dalis, todėl negalima jo tapatinti su vidaus kontrolės visuma (žr. 3 pav.). Vidaus auditas šioje sistemoje atlieka grįžtamojo ryšio funkciją – vidaus auditas informuoja vadovybę apie vidaus kontrolės būklę (detaliau žr.4 priedą).



Šaltinis: Palubinskienė S., Makara J., Vidaus audito tapatinimo su vidaus kontrolės sistema ir vidaus auditoriaus nepriklausomumo problemos, 2004, p. 139.

### 3 pav. Vidaus auditas kaip vidaus kontrolės sistemos dalis

Susistemiant autorės nuomone galima išskirti šiuos svarbiausius vidaus kontrolės sistemos aspektus:

- vidaus kontrolė svarbi pačiai įmonei. Įmonės vadovybei turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema padedanti siekti įmonės tikslų;
- vidaus kontrolė tik su tam tikra tikimybe gali garantuoti, kad įmonės tikslai bus pasiekti, nes egzistuoja “įgimti” vidaus kontrolės apribojimai;
- negalima vidaus kontrolės tapatinti su vidaus auditu, kadangi vidaus auditas yra vidaus kontrolės sistemos sudėtinė dalis.

Vidaus kontrolės sistemos modelių yra keletas, todėl svarbu kiekvienai įmonei pasirinkti jos veiklai labiausiai adaptuotą modelį, todėl kitame skyrelyje analizuojami dažniausiai išskiriami vidaus kontrolės modeliai.

## 1.2. Vidaus kontrolės modelių analizė

Įmonės vadovai, auditoriai supranta vidaus kontrolės svarbą, tam tikslui įvairios suinteresuotos institucijos yra parengusios kontrolės modelius. Dažniausiai minimi šie vidaus kontrolės modeliai COSO (JAV), CoCo (Kanada), Turnbull (D. Britanija), SAC (JAV), CoBiT (JAV)<sup>2</sup>. Taip pat buvo išleisti šie vidaus kontrolės modeliai kaip The King Report (Pietų Afrikos Respublika), The Vienot Report (Prancūzija), ACC (Australija)<sup>3</sup>, Greenbury ir Hampel committee, Rutterman, Cadbury (D. Britanija), Peters committee (Olandija)<sup>4</sup>.

Vienas labiausiai paplitusių - COSO<sup>5</sup> vidaus kontrolės modelis išleistas 1992 m. pavadinimu „Vidaus kontrolė – integruotas modelis“ (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework). Šis modelis priimtas kaip pavyzdinis standartas, pagal kurį organizacijos vertina savo vidaus kontrolės sistemų efektyvumą. Šiame išleistame COSO modelyje vidaus kontrolės sistemą sudaro 5 tarpusavyje susiję elementai: rizikos įvertinimas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija, monitoringas, kontrolės aplinka (žr. 4 pav.).



. Šaltinis: sudaryta autorės pagal COSO, Internal Control - Integrated Framework Executive Summary, [interaktyvus].

### 4 pav. COSO vidaus kontrolės modelio elementai

Aplinkos kontrolė apibrėžia pagrindinius aplinkos veiksnius turinčius įtaką vidaus kontrolei, rizikos nustatymas apima vidaus ir išorės rizikų identifikavimą, analizavimą, priemonių joms išvengti kūrimą, kontrolės procedūros tai būtini veiksmai, susiję su rizikos kontrole, informacija ir komunikacija pagrindinis bruožas yra tai, kad vidaus ir išorės informacija turi būti renkama ir pateikiama tokia forma ir laiku, kad padėtų darbuotojams atlikti savo pareigas, tikrinimas (monitoringas) apibrėžia vidaus kontrolės stebėjimą bei įvertinimą.

Tačiau nuo 1992 m. išleisto vidaus kontrolės modelio buvo padaryta daugybė pakeitimų. 2004 m. COSO Vidaus kontrolės modelis buvo integruotas į COSO bendrovės rizikos valdymo modelį *COSO ERM* (angl. COSO Enterprise Risk Management – Integrated Framework).

<sup>2</sup> IFAC. Internal Controls—A Review of Current Developments, 2006, p. 1.

<sup>3</sup> Deloitte&Touche. Moving Forward—A Guide to Improving Corporate Governance Through Effective Internal Control. A Response to Sarbanes-Oxley, 2004, p. 15.

<sup>4</sup> ARMOUR, M. Internal control: governance framework and business risk assessment at reed elsevier, 2000, p. 76

<sup>5</sup> COSO - savanoriška privataus sektoriaus organizacija (angl. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) skirta pagerinti finansinių ataskaitų kokybę per verslo etiką, efektyvią vidaus kontrolę, ir vadovavimą. Įsteigta 1985 m., kurios pirmininkas buvo James C. Treadway, ir kuri nuo tada imta vadinti „Treadway komisija“, dabartinis COSO pirmininkas yra Larry E. Rittenberg.

COSO ERM modelis susideda iš 8 pagrindinių elementų (žr. 5 pav.) Modelis gali būti pritaikytas skirtingiems valdymo lygiams, nuo aukščiausios iki žemiausios valdymo grandies (įmonė, struktūrinis padalinys, verslo padalinys, dukterinė įmonė). Aštuoni bendrovės rizikos valdymo modelio komponentai (kontrolės aplinka, tikslų nustatymas, įvykių identifikavimas, rizikos vertinimas, rizikos valdymas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija, monitoringas) pritaikomi keturiose tikslų kategorijose (strateginiai, operaciniai, informaciniai, atitikimo) pritaikomi keturiose tikslų kategorijose (strateginiai, operaciniai, informaciniai, atitikimo tikslai).



Šaltinis: COSO. Enterprise risk management – Integrated Framework, 2004, p. 11.

### 5 pav. COSO Bendrovės rizikos valdymo modelio grafinis pavaizdavimas.

Vidaus auditorių institutas remiasi T.L. Barton, W.G. Shenker, P.L. Walker (2003) kurie teigia, kad COSO ERM yra efektyviausias kai vidaus audito funkcija atlieka pagrindinį vaidmenį COSO ERM įgyvendinime, ypač kai vadovybė žiūri į vidaus auditorių kaip į pagrindinį konsultantą.

Tuo tarpu R. Hirth (2005) nurodo šiuos modelio privalumus, kaip pavyzdžiui šis modelis pasiūlo integruotus atsakymus daugiaplanes rizikas, efektyviai reaguoja į realiu pasaulio įvykius su realiais sprendimais, padeda kompanijoms pasinaudoti galimybės ir racionaliai panaudoti kapitalą.

T. McCollum (2005) nurodo, kad smulkioms įmonėms su ribotais žmogiškaisiais ir piniginiiais ištekliais buvo sudėtinga taikyti šiuos COSO principus. 2006 COSO inicijavo projektą, skirtą padėti mažesnėms organizacijoms įdiegti vidaus kontrolės programą COSO “Vidaus kontrolė – integruotas modelis” ir išbandyti veiksmingas vidaus kontrolės priemonės per finansinę atskaitomybę. Kaip atsakymą COSO pateikė ataskaitą “*Vidaus kontrolės finansinių ataskaitų gairės mažoms viešosioms įmonėms*” (angl. Internal control over financial reporting-guidance for smaller public companies”).

Ši ataskaita pagrįsta 1992 sistemos gairėmis, papildoma originalą susitelkdama į keletą temų, kurios nurodo tuos dalykus, su kuriais susiduria smulkusis verslas (žr. 6 pav.). Siūlomuose

patarimuose nurodoma 20 pagrindinių principų, kurie siejami su COSO modelio penkiais svarbiausiais vidaus kontrolės komponentais. 20 principų susistemini į:

1. *Rizikos įvertinimas* – į kurią įeina 3 principai svarbūs finansinės atskaitomybės tikslams, finansinės atskaitomybės rizikų atpažinimui ir analizei bei apgaulės rizikų įvertinimui;

2. *Informacija ir komunikacija* – apima 4 principus, kaip pvz.: finansinės atskaitomybės informacija, vidaus kontrolės informacija, vidaus ir išorės komunikacija.

3. *Kontrolės aplinka* apjungia 7 principus, kurie atspindi šio COSO modelio elemento bruožus, pvz.: kaip organizacinė struktūra skatina veiksmingą vidaus kontrolę per finansinę atskaitomybę, vadovybės filosofija ar padeda pasiekti veiksmingą vidaus kontrolę ir finansinę atskaitomybę, ar žmogiškųjų išteklių politika ir praktika yra sukurtos ir įgyvendintos siekiant pagerinti vidaus kontrolės per finansinę atskaitomybę veiksmingumą ir kt.

4. *Kontrolės procedūros* - priskiriami 4 principai, kurie taip pat atspindi detaliau šį COSO modelio elementą, pvz.: kontrolės veikla yra parenkama ir vystoma atsižvelgiant į jos kaštų ir potencialų veiksmingumą mažinant finansinės atskaitomybės tikslų pasiekimo pavojų, ar imamasi veiksmų vertinant finansinės atskaitomybės tikslų pasiekimo pavojų ir kt.

5. *Monitoringą* – į kurią eina 2 principai, atspindintys šio COSO modelio savybes pvz.: nuolatinę priežiūrą, atskirus įvertinimus ir atskaitomybės trūkumus (COSO, 2006, p. 11-12).

L.E. Rittenberg, M. Everson, F. Martens (2006) teigia, kad siūlomas vidaus kontrolės modelis smulkioms įmonėms paremtas COSO integruotu modeliu, tačiau į šiuos elementus žiūrima per finansinės atskaitomybės prizmę, t.y. pritaikant konkrečius principus.



Šaltinis: COSO. Internal control over financial reporting-guidance for smaller public companies, 2006, p. 8.

### **6 pav. COSO vidaus kontrolės modelis mažoms įmonėms**

Kaip matome JAV vidaus kontrolės sistemos modelių kūrimui ir tobulinimui skiria daug dėmesio. Išleisti finansiniai pranešimai yra peržiūrimi ir tobulinami, pritaikomi prie besikeičiančių sąlygų. Taip pat svarbu yra apžvelgti JAV kaimynės Kanados privilegijuotų apskaitininkų instituto siūlomą vidaus kontrolės modelį.

Remiantis COSO (1992) pagrindu t.y. Kanados privilegijuotų apskaitininkų institutas (CICA) 1995 m. pasiūlė vidaus kontrolės modelį “*Kontrolės nurodymai*” (angl. Guidance on Control), kuris pristato kontrolės modelį minima kaip kontrolės kriterijai “CoCo”, kuriuose aprašoma vidaus kontrolės kriterijai, kuriais remiantis galima siekti didesnio vidaus kontrolės efektyvumo (žr. 7 pav.). Jei COSO modelis nurodo vidaus kontrolės kūrimo elementus, tai CoCo siūlomas vidaus kontrolės modelis susideda iš 4 pagrindinių elementų grupių, kurios kartu sudaro 20 kontrolės kriterijų:

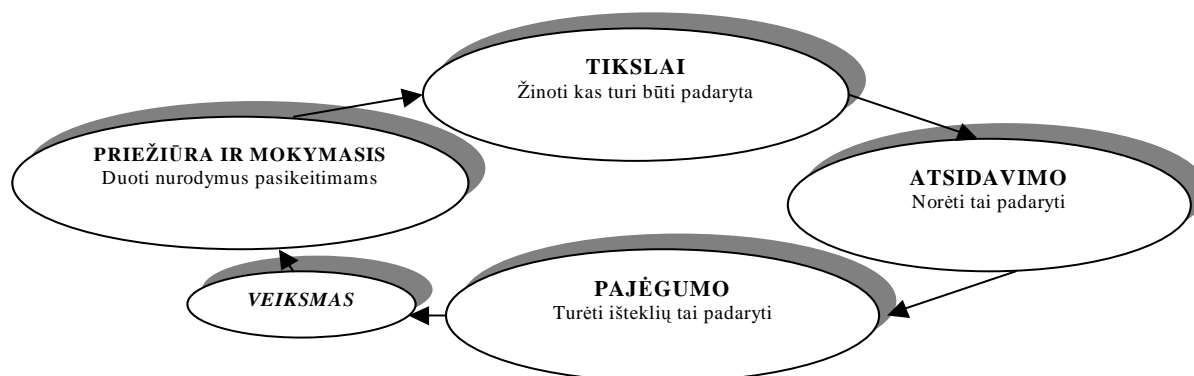
1. *Tikslo kriterijai* – išskiriami 5, kurie atsižvelgia į įmonės tikslus (įskaitant misiją, viziją, strategiją), rizikas ir galimybes, politikas, planus ir planines užduotis bei rodiklius.

2. *Atsidavimo kriterijai* – išskiriami 4, kurie užtikrina organizacijos identiteto jausmą ir atsižvelgia į organizacijos vertybes, žmogiškųjų išteklių politiką, valdžią, atsakomybę ir atskaitomybę, savitarpio pasitikėjimą.

3. *Pajėgumo kriterijai* – išskiriami taip pat 5, kurie teikia informaciją apie organizacijos kompetenciją, t.y. žinias, įgūdžius, įrangą, komunikacinius procesus, informaciją, koordinuojamą ir kontroliuojamą veiklą.

4. *Priežiūros ir mokymosi kriterijai* – yra 6 ir kurie teikia informaciją apie kompanijos vystymąsi. Jie apima vidaus ir išorės aplinkos peržiūrėjimą, veiklos rezultatų lyginimą su užsibrėžtais tikslais, informacinių poreikių ir sistemų pakartotinį įvertinimą, procedūrų įvedimą ir kontrolės efektyvumo įvertinimą (Luscombe, 1995, p. 3.).

D.J. Cooper, Y. Gendron (2001) teigia, nors CoCo vidaus kontrolės modelyje yra elementų, kuriuos tikrai verta pagirti, pvz.: kriterijai turėtų padėti apskaitininkams ir auditoriams priimti sprendimus dėl vidaus kontrolės veiksmingumo, taip pat skatina prisitaikyti prie aplinkos pokyčių ir juos išnaudoti, tačiau kaip trūkumus CoCo galima išskirti tai, kad beveik nieko nepasakyta apie santykius tarp vadovų ir auditorių, kurie ypač sustiprintų kontrolės efektyvumą.



Šaltinis: HERREMANS M. I. Integrating internal control in MBA programmes using the COSO and CoCo models, 1997, p. 62.

**8 pav. CoCo vidaus kontrolės modelis**

COSO ataskaitoje pristatytas požiūris buvo perkeltas į *“Geriausios praktikos kodeksą”* (angl. The Financial aspects of corporate governance) taip vadinamą *“Cadbury ataskaitą”*, kuri buvo paskelbta Didžiojoje Britanijoje 1992 m.

G. W. Cosserat (2004) nurodo, kad su vidaus kontrole susijusi dalis pavadinimu „Vidaus kontrolė ir finansinis atsiskaitymas“ yra vadinama „Rutteman ataskaita“, kuri atsirado 1994 m. Joje pateikti vidaus kontrolės ir apskaitos kontrolės sistemų apibrėžimai.

Tai savo ruožtu paskatino 1999 m. Anglijos ir Velso privilegijuotų apskaitininkų institutą *“Vidaus kontrolė: nuorodos direktoriams dėl jungtinio kodekso”* (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code”) dar vadinama Turnbull ataskaita (patarimai), kurios priede išvardinti vidaus kontrolės elementai t.y. rizikos įvertinimas, kontrolės aplinka, kontrolės procedūros, informacija ir komunikavimas ir monitoringas.

Finansų ir apskaitos tarybos (FRC) 2004 m. atlikti tyrimai parodė, Turnbull patarimai pagerino rizikos supratimą ir valdymą bei patobulino Jungtinės Karalystės kompanijų vidaus kontrolę ir atliko tik nežymius pakeitimus. Reikšmingiausi pakeitimai buvo susiję su tuo, kad valdybos dabar privalės patvirtinti metinėje ataskaitoje, kad būtini veiksmai buvo ar yra atliekami, siekiant išvengti pastebėtų kliūčių jų vidaus kontrolės sistemoje. Šie pakeitimai buvo pateikti 2005 m. peržiūroje ataskaitoje *“Vidaus kontrolė: peržiūrėtos nuorodos direktoriams dėl jungtinio kodekso”*) ir pradėti taikyti finansiniams metams nuo 2006 01 01 ir vėliau.

Papildant COSO, CoCo, Turnbull modelius, pora kitų protokolų nagrinėja vidaus kontrolės modelius:

- Pirmasis - valdymo ir audito sistema (SAC), išleistas vidaus auditorių tyrimo fondo instituto.
- Antrasis - informacinės sistemos audito ir kontrolės fondo CoBiT t.y. kontrolės tikslai informacijai ir su ja susijusioms technologijoms modelis.

Kartu su COSO yra naudojamas CobiT<sup>6</sup> kontrolės modelis skirtas IT procesui. CoBiT yra modelis, kurį įmonių vadovai naudoja kaip instrumentą, kad galėtų efektyviai vykdyti savo IT kontrolės įsipareigojimus. CoBiT susitelkia ties efektyviu ir veiksmingu informacijos sistemų monitoringu (schema pateikiama 5 priede).

SAC yra savotiška pagalba vidaus auditoriams informacinių sistemų ir technologijų kontrolės ir audito klausimais (schematinis pavaizdavimas pateikiama 6 priede). Tuo tarpu CobiT yra nurodymai, teikiantys priemones įmonės vadovams pagerinti jų IT vidaus kontrolę, palengvinti vidaus kontrolės komunikaciją ir analizę. CoBiT išskiriamos 4 IT sritys, SAC siūlomas modelis susideda iš trijų elementų (žr. 3 lentelę).

---

<sup>6</sup> Teigiama, kad Lietuvoje CoBiT naudoja Hansa-LTB Bankas, Bitė GSM, BĮ UAB Ingman Vega [interaktyvus]. Prieiga per internetą <<http://www.isaca.lt/lt/cobit/?PHPSESSID=a04c8968bf74facfbaf1b20c27b43e3a>>

**Kontrolės koncepcijų palyginimas IT**

	<b>COBIT</b>	<b>SAC</b>
<b>Pirminė auditorija</b>	Vadovybė, vartotojai, informacinės sistemos auditoriai	Vidaus auditoriai
<b>VK organizaciniai tikslai</b>	Efektyvios ir efektingos operacijos; Konfidencialumas; Informacijos vientisumas ir prieinamumas; Patikimas finansinis atsiskaitymas Įstatymų ir reglamentų laikymasis	Efektyvios ir efektingos operacijos; Patikimas finansinis atsiskaitymas Įstatymų ir reglamentų laikymasis
<b>Elementai arba sritys</b>	Planavimas ir organizavimas Įsigijimas ir įdiegimas Pristatymas ir palaikymas Priežiūra (monitoringas)	Kontrolės aplinka Rankinė ir automatizuota sistemų kontrolė Kontrolės procedūros
<b>Dėmesio centras</b>	Informacinės technologijos	Informacinės technologijos
<b>Atsakomybė už VK sistemą</b>	Vadovybė	Vadovybė

Šaltinis: Janet L. Colbert, Ph.D., CPA, CIA, and Paul L. Bowen, Ph.D., CPA. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78, [interaktyvus].

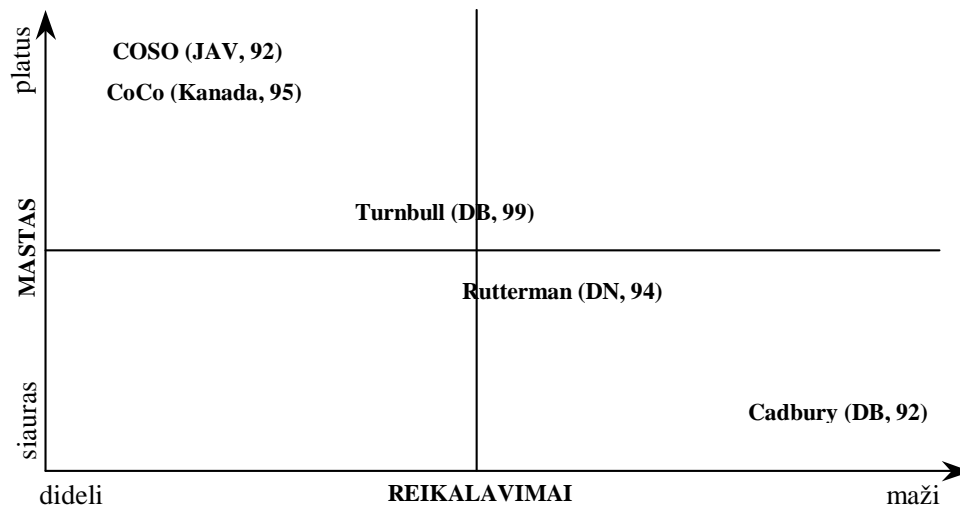
4 lentelėje pateikiama JAV kontrolės koncepcijų palyginimas. Esminės idėjos, kurių laikosi šie modeliai yra tai, kad vadovai turi nešti atsakomybę ir atsiskaityti už vidaus kontrolės modelio įdiegimą, priežiūrą ir vystymą įmonėje ir už vidaus kontrolės priemonių dinamišką proceso stebėjimą. Iš lentelės išplaukia, kad vidaus kontrolės informacijos auditorija gali būti nevienoda. Įmonės vidaus kontrolės sistema gali domėtis tokie subjektai kaip vadovai, valdybos nariai, vidaus ir išorės auditoriai, įstatymų leidėjai, tiekėjai ir klientai, investuotojai ir skolintojai.

**Kontrolės koncepcijų JAV palyginimas**

	<b>COSO</b>	<b>COBIT</b>	<b>SAC</b>	<b>SAS 55, 78, 94</b>
<b>Pirminė auditorija</b>	Vadovybė	Vadovybė, vartotojai, IT auditoriai	Vidaus auditoriai	Išorės auditoriai
<b>Vidaus kontrolės tikslai</b>	1.veiksmingos ir efektyvios operacijos; 2.patikima finansinė atskaitomybė; ir 3.galiojančių įstatymų ir reikalavimų laikymasis	1.veiksmingos ir efektyvios operacijos; 2.konfidencialumas; 3.informacijos nuoseklumas ir prieinamumas; 4.patikima finansinė atskaitomybė; 5.galiojančių įstatymų ir reikalavimų laikymasis	1.veiksmingos ir efektyvios operacijos; 2.patikima finansinė atskaitomybė; ir 3.galiojančių įstatymų ir reikalavimų laikymasis	1.veiksmingos ir efektyvios operacijos; 2.patikima finansinė atskaitomybė; ir 3.galiojančių įstatymų ir reikalavimų laikymasis
<b>Dėmesio centre...</b>	visas verslo vienetas	informacinės technologijos	informacinės technologijos	finansinė ataskaita
<b>Atsakomybė tenka</b>	vadovybei	vadovybei	vadovybei	vadovybei

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Janet L. Colbert, Ph.D., CPA, CIA, and Paul L. Bowen, Ph.D., CPA. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78, [interaktyvus].

Kaip keitėsi vidaus kontrolės koncepcija parodyta 6 pav. COBIT ir SAC modelių grafike nėra, nes jie liečia konkretesnius įmonės aspektus (IT), o ne ją visą. Didžiausi reikalavimai keliami taikant COSO, CoCo modelį, mažiausi reikalavimai buvo keliami taikant Cadbury ataskaitą.



Šaltinis: SPIRA, M. Risk management. The reinvention of internal control and the changing role of internal audit, 2003, p. 651.

### 7 pav. Vidaus kontrolės modelių raida

Taip pat kitose šalyse skiriama daug dėmesio vidaus kontrolės sistemai, pavyzdžiui olandiškas požiūris paremtas 1997 metais Peters komiteto išleista ataskaita “*Kompanijų valdymas Olandijoje; 40 patarimų*”. Honkongo sertifikuotų buhalterių Institutas remiantis Jungtinės Karalystės, COSO modeliais išleido 2005 m. “*Vidaus kontrolė ir rizikos valdymas – pagrindiniai nurodymai*” kuriuos būtų galima naudoti siekiant vidaus kontrolės efektyvumo įmonėje. Pietų Afrikos Respublika išleido 2002 m. “*Karaliaus ataskaita apie kompanijų valdymą PAR*” kuri siūlo, kad valdyba turėtų naudoti visuotinai pripažintas rizikos valdymo ir vidaus kontrolės modelius tam, kad suformuotų efektyvią sistemą, kuri padėtų siekti kompanijos tikslų (IFAC, 2006, p. 10-11).

Šalių Nacionaliniuose audito standartuose vidaus kontrolės modeliai siūlomi iš 3 arba 5 pagrindinių elementų (žr. 5 lentelę). RUS – 8 asis, NAS 6-asis, TAS 400 - asis (neteko galios nuo 2006m. sausio 1d.) siūlomas vidaus kontrolės modelis susideda iš trijų elementų kontrolės aplinkos, apskaitos sistemos, kontrolės procedūrų.

Tuo tarpu analizuojant šalies NAS 34–ąjį ir TAS 315-ąjį, taip pat JAV 55/77-ąjį, AUS 402 – ąjį audito standartuose galima pastebėti, kad siūlomas vidaus kontrolės modelis yra ekvivalentiškas COSO modeliui ir susideda iš 5 elementų: kontrolės aplinkos, rizikos įvertinimo, kontrolės procedūrų, monitoringo, priežiūros ir komunikavimo.

5 lentelė

#### Vidaus kontrolės modeliai audito standartuose

34-asis NAS, 315-asis TAS, SAS 55/78, AUS 402,	RUS 8, NAS 6 (netekęs galios), TAS 400 (netekęs galios)
1. Kontrolės aplinka	1. Kontrolės aplinka
2. Rizikos įvertinimas	2. Apskaitos sistema
3. Kontrolės procedūros	3. Kontrolės procedūros
4. Informacija ir komunikavimas	
5. Priežiūra (monitoringas)	

Šaltinis: sudaryta autorės



Vidaus kontrolės sistema, kaip ir kiekviena sistema susideda iš tam tikrų elementų. Tačiau nėra bendros nuomonės, kokie elementai turi sudaryti šią sistemą. Mokslinėje literatūroje ir auditoriai siūlo įvairius vidaus kontrolės modelius.(žr. 6 lentelę). Kaip matome vidaus kontrolės sistemos elementų skaičius svyruoja nuo 3 iki 6 elementų.

6 lentelė

### Vidaus kontrolės sistemos elementai

<i>A. Laskauskienė (2005)</i>	<i>V. Kačergienė (2005b)</i>	<i>T.G. Šiešukova, M. A. Gorodulov (2005)</i>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Turto apsauga</li> <li>2. Kompetentingas personalas</li> <li>3. Atsakomybė ir pareigų paskirstymas</li> <li>4. Darbo padalijimas</li> <li>5. Personalo pakeitimas</li> <li>6. Vidaus auditas</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka</li> <li>2. Vadovybės rizika</li> <li>3. Informacijos perdavimas</li> <li>4. Buhalterinės apskaitos sistema</li> <li>5. Kontrolės procedūros ir turto apsaugos sistema</li> <li>6. Sistemos priežiūra (monitoringas)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka</li> <li>2. Kontrolės procedūros</li> </ol>
<i>G. Idzikowska (2003), G. Cosserat (2004), L. Dičpertis (2005), Menzies Ch. (2004), L. F. Konrath (2002)</i>	<i>R. Kanapickienė (2001)</i>	<i>J. Mackevičius (2001)</i>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka</li> <li>2. Rizikos įvertinimas</li> <li>3. Kontrolės procedūros</li> <li>4. Informacija ir komunikacija</li> <li>5. Priežiūra ir monitoringas</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka</li> <li>2. Rizikos įvertinimas</li> <li>3. Informacinės ir buh. apskaitos sistemos</li> <li>4. Kontrolės procedūros</li> <li>5. Vidaus auditas</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka</li> <li>2. Apskaitos sistema</li> <li>3. Kontrolės procedūros</li> <li>4. Turto apsauga</li> </ol>
<i>V. M. O'Reilly, M. B. Hirsch, H. R. Jaenicke, P.L. DeFliese (1997), J. Kabašinskas, J., Toliatienė (1997), V. Lakis (1999), V.C. Suic, A.N. Axmetbiekov, T. A. Dubrovina (2005), L. R. Smirnova (2005), C. O'leary, E. Iselin D. Sharma (2006)</i>		
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka</li> <li>2. Kontrolės procedūros</li> <li>3. Apskaitos sistema</li> </ol>		

Šaltinis: sudaryta autorės

Išnagrinėjus vidaus kontrolės modelius autorės nuomone tikslingiausia būtų remtis COSO modeliu, kadangi audito standartai jį taip pat perėmė, todėl remiantis nagrinėtais užsienio šalių vidaus kontrolės modeliais išskirtume šiuos vidaus kontrolės elementus: kontrolės aplinką, rizikos įvertinimą, informaciją ir komunikaciją, kontrolės procedūras, monitoringą.

**Kontrolės aplinka.** Vienas iš vidaus kontrolės elementų yra kontrolės aplinka. Remiantis V. Lakiu (1999) tai aplinka, kurioje turi funkcionuoti įmonės vidaus kontrolės sistema.

Remiantis COSO, NAS, TAS vertindamas įmonės kontrolės aplinką auditorius atsižvelgia į šiuos elementus ir į tai, kaip jie buvo įtraukti į įmonės procesus (žr. 7 lentelę). C. O'leary, E. Iselin D. Sharma (2006) tyrimais nustatė, kad kontrolės aplinkos elemento silpnumas turi didžiausią įtaką bendram vidaus kontrolės įvertinimui. Taip pat vadovų požiūris į kontrolę t.y. „iš viršaus paduodamas tonas“ ir jo reikšmė darbuotojų elgsenai yra pati svarbiausia veiksmingos kontrolės

sudedamoji dalis. J. Toliatienė (2004b) taip pat teigia, kad kontrolės aplinka yra efektyvios vidaus kontrolės sukūrimo pagrindas.

7 lentelė

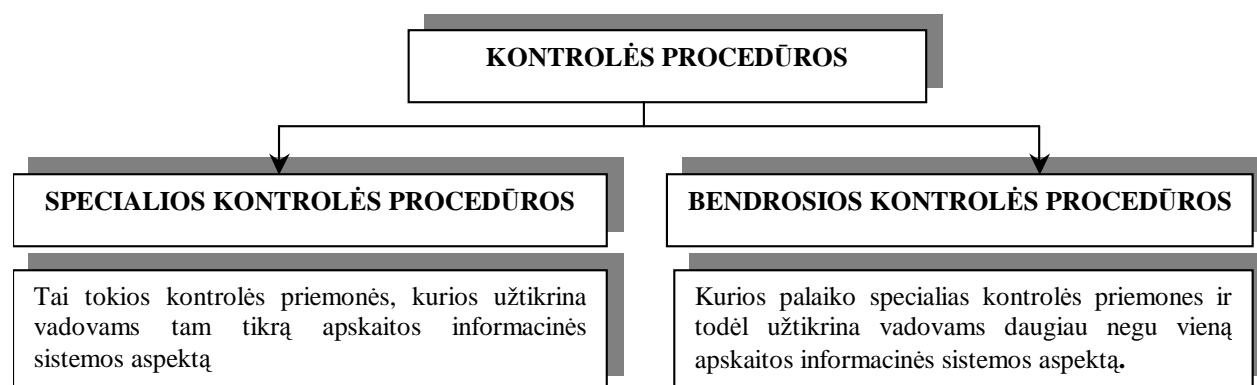
### Kontrolės aplinkos elementai

COSO (1992) modelis	Lietuvos 34-asis NAS (2005) ir 315-asis TAS (2005)
1. Integracija ir etinės vertybės; 2. Įsipareigojimas ir kompetencija; 3. Organizacinė struktūra; 4. Vadovų filosofija ir darbo stilius 5. Žmogiškųjų išteklių panaudojimo politika ir darbo tvarka.	1. Sąžiningumo ir moralinių vertybių tvirtinimas; 2. Kompetencijos svarba; 3. Aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimas; 4. Vadovų filosofija ir darbo stilius; 5. Organizacinė struktūra; 6. Įgaliojimų ir atsakomybės skyrimas; 7. Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika.

Šaltinis: sudaryta autorės

Auditorius siekdamas įvertinti kontrolės aplinkos efektyvumą, kaip nurodyta 34-jame NAS (2005) surenka svarbius audito įrodymus, atlikdamas paklausimus, stebėdamas ar tikrindamas dokumentus, taip pat apklausęs vadovus ir darbuotojus gali suprasti, kaip vadovybė perduoda darbuotojams savo požiūrį į verslą ir etišką elgesį.

**Kontrolės procedūros.** V. Lakis (1999), J. Mackevičius (2001) teigia, kad kontrolės procedūros tai priemonės ir procedūros sukurtos vadovybės ir skirtos vidaus kontrolės efektyvumui užtikrinti. ABREMA (angl. Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing) yra išskiriama dvi vidaus kontrolės procedūrų kategorijos (žr. 8 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal ABREMA, Internal control procedures. [interaktyvus].

### 8 pav. Kontrolės procedūros

Taigi specialios kontrolės procedūros kurios užtikrina vadovams sekančių dalykų pagrįstumą arba tikslumą:

- konkrečios duomenų apdorojimo stadijos, pvz., duomenų įvedimo, apdorojimo, atnaujinimo arba išvedimo stadijos tikslumą;
- tam tikros apskaitos informacinės sistemos taikymo išsamumą, pagrįstumą arba tikslumą. Pvz. sąskaitų faktūrų už pardavimus apdorojimas yra speciali vidinės

kontrolės procedūra, nes ji užtikrina duomenų apdorojimo stadijos išsamumą ir vienos sistemos (pardavimų) taikymo išsamumą<sup>7</sup>.

Bendrosios kontrolės priemonės tokia procedūra, kuri užtikrina, kad organizacijoje įdarbintas darbuotojas dirbs sąžiningai ir pakankamai kompetentingai yra bendrosios kontrolės procedūros pavyzdys. Jeigu auditorius planuoja remtis arba bendrosiomis, arba specialiosiomis kontrolės procedūromis, tai jis pirmiausiai susirenka įrodymus apie tos kontrolės procedūros operatyvinių efektyvumą<sup>8</sup>.

8 lentelėje pateikiama vidaus kontrolės procedūrų siūlomi ir išskiriami elementai.

8 lentelė

### Kontrolės procedūrų elementai

COSO modelis	Lietuvos 34-asis NAS (2005) ir 315-asis TAS (2005) GAO/AIMD-00-21.3.1 (1999)
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Veiklos kryptys ir darbo tvarka;</li> <li>2. Apsauga;</li> <li>3. Pritaikomumo keitimo valdymas;</li> <li>4. Verslo nuoseklumas / dubliavimas;</li> <li>5. Rangos sutarčių sudarinėjimas.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Realių veiklos rezultatų peržiūrėjimas aukščiausiam lygyje;</li> <li>2. Vadovų vykdomos apžvalgos funkciniam arba atskirų veiklų lygyje;</li> <li>3. Žmogiškojo kapitalo valdymas;</li> <li>4. Kontrolės priemonės, taikomos informacijos apdorojimui;</li> <li>5. Pažeidžiamo turto fizinė kontrolė;</li> <li>6. Veiklos matų ir rodiklių suformulavimas ir peržiūrėjimas;</li> <li>7. Pareigų atskyrimas;</li> <li>8. Operacijų ir įvykių deramas vykdymas;</li> <li>9. Tikslus ir savalaikis operacijų ir įvykių registravimas;</li> <li>10. Priėmimo prie išteklių ir įrašų ribojimas ir atskaitingumas už juos;</li> <li>11. Operacijų ir vidinės kontrolės tinkamas dokumentavimas.</li> </ol>

Šaltinis: sudaryta autorės.

**Informacija ir komunikacija.** Lietuvos 34-jame NAS (2005) nurodoma, kad auditorius turi suprasti informacinę sistemą, įskaitant finansinei atskaitomybei svarbius susijusius verslo procesus, bei šias sritis:

- “finansinei atskaitomybei reikšmingas ūkinės operacijų grupės;
- IT ir rankinės sistemos procedūras, kurių pagalba šios ūkinės operacijos inicijuojamos, registruojamos, apdorojamos ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje;
- kaip informacijos sistema užregistruoja finansinei atskaitomybei svarbius įvykius ir sąlygas, nesusijusias su ūkinės operacijų grupėmis;
- tiek elektroniniu, tiek rankiniu būdu atliktus susijusius apskaitos įrašus;
- finansinės atskaitomybės procedūras ūkinės finansinėms ataskaitoms paruošti”. (34 –asis NAS, 2005, p. 12-13).

ABREMA. Specific control procedures. [interaktyvus] Prieiga per internetą:<  
[http://www.abrema.net/abrema/specific\\_controls\\_g.html](http://www.abrema.net/abrema/specific_controls_g.html) >

<sup>8</sup> ABREMA. General internal control procedures. [interaktyvus] Prieiga per internetą:<  
[http://www.abrema.net/abrema/general\\_controls\\_g.html](http://www.abrema.net/abrema/general_controls_g.html) >

COSO (1992) modelyje prie informacijos ir komunikacijos išskiriama informacijos kokybė ir komunikacijos efektyvumas.

V. Lakis (1999), J. Mackevičius (2001) šį vidaus kontrolės elementą įvardina kaip apskaitos sistemą. Kuriant apskaitos sistemos kontrolę yra svarbu kompiuterinės apskaitos programos ir duomenų bazės apsaugojimas nuo galimybių jomis naudotis pašaliniais asmenimis

V. Lakis (1999) teigia, kad efektyvi apskaitos sistema turi atitikti tokius reikalavimus:

- Vidaus kontrolės negali leisti fiksuoti dokumentuose išgalvotas ir neegzistuojančias operacijas;
- Visos operacijos turi būti sankcionuotos;
- Visos atliktos operacijos turi būti užfiksuotos dokumentuose;
- Atliktos operacijos turi būti suklasifikuotos pagal sąskaitų plano reikalavimus;
- Operacijos fiksuojamos turi būti laiku;
- Visos operacijos turi būti registruojamos ir teisingai susumuojamos (registravimo ir sumavimo kontrolė) (Lakis, 1999, p. 7).

**Priežiūra (monitoringas).** Lietuvos 34-jame NAS (2005) nurodoma, kad “auditorius turi suprasti pagrindinius įmonės veiksmus finansinės atskaitomybės vidaus kontrolei stebėti, įskaitant auditui svarbius kontrolės veiksmus ir tai, kaip įmonė imasi kontrolės procedūrų koregavimo veiksmų” (34-asis NAS, 2005, p. 15.)

COSO<sup>9</sup> (1992) modelyje išskiriami šie aspektai monitoringo:

- Einamasis monitoringas;
- Skirtumų analizė;
- Ataskaitų trūkumas.

**Rizikos įvertinimas.** Lietuvos 34-jame NAS ir 315-jame TAS teigiama, kad auditorius turi nustatyti, kaip vadovybė nustato finansinei atskaitomybei svarbią verslo riziką, įvertina rizikos dydį, jos pasireiškimo tikimybes ir priima sprendimus, kaip ją valdyti. Vidaus kontrolė turi užtikrinti rizikų įvertinimą, su kuriomis įmonė susiduria tiek iš vidinių, tiek iš išorinių šaltinių.

COSO (1992) modelyje išskiriami šie rizikos įvertinimo aspektai:

- Visos kompanijos siekiai;
- Proceso lygmens siekiai;
- Rizikos atpažinimas ir nustatymas;
- Vadovaujančiojo keitimas.

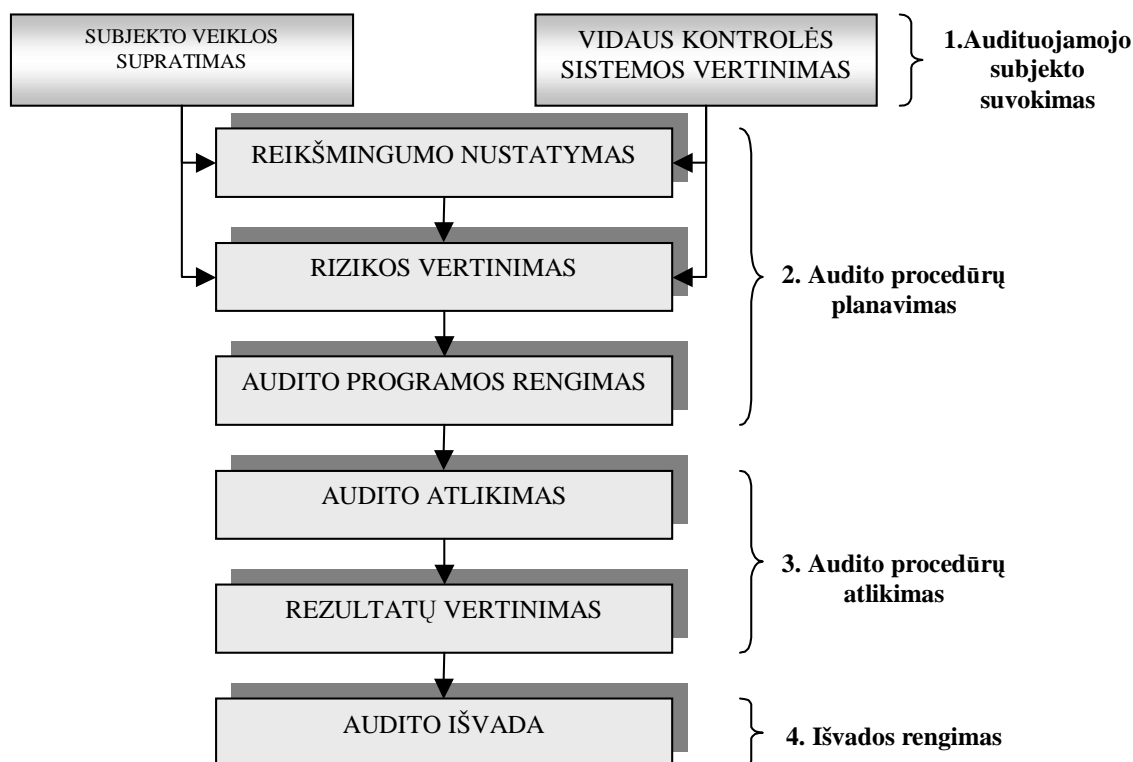
Šie 5 vidaus kontrolės elementai kartu sukuria pagrindą vidaus kontrolei įmonėje per tiesioginį vadovavimą, vertybių dalinimąsi ir kultūrą kas pabrėžia atsakingumą valdyme.

---

<sup>9</sup> COSO Framework Description. [interaktyvus] Iš KnowledgeLeader. Prieiga per internetą:<<http://www.knowledgeleader.com/iafreewebsite.nsf/content/COSOFrameworkDescription!OpenDocument>>

### 1.3. Audito rizikos ir vidaus kontrolės santykis

Įmonės vidaus kontrolės funkcionavimas yra vienas iš svarbiausių veiksnių auditoriams atliekant auditą. Vidaus kontrolės efektyvumas tiesiogiai daro įtaką audito rizikos nutatymui, kartu ir visą audito procesą, todėl šiuos etapus aptarsime detaliau. Audito atlikimo procesas susideda iš keturių pagrindinių etapų: audituojamo subjekto suvokimo ir vidaus kontrolės įvertinimo, audito procedūrų planavimo, audito procedūrų atlikimo ir išvados bei ataskaitos rengimo (žr. 9 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos, 2001, p. 167., KONTRATH, Larry F. Auditing: a risk analysis approach, 2002, p. 234.

#### 9 pav. Nepriklausomo audito proceso etapai

**Audituojamo subjekto suvokimas.** Šiame pirmame etape pagal surinktą informaciją rengiama išankstinė programa. Joje numatomos ūkinės operacijos, kurias reikės patikrinti, tikrinimo apimtis ir laikotarpis. Šiame etape atliekama bendra įmonės veiklos analizė ir vidaus kontrolės tikrinimas. Tiriant vidaus kontrolės būklę nagrinėjama įmonės organizacinė struktūra, darbo vietų ir pareigybių aprašymas, funkcijų paskirstymas, darbo instrukcijos, turto fizinė apsauga ir kt. vidaus kontrolės sistemos procedūros.

Ypatingai auditorius dominančios vidaus kontrolės priemonės yra tokios, kurios užtikrina pateikiamos informacijos patikimumą, nes auditoriai paprastai nori remtis (pasitikėti) tomis kontrolės priemonėmis, kad galėtų sumažinti laiko sąnaudas, kurios reikalingos norint atlikti audito procedūras. Kai auditoriai išsiaiškina vidaus kontrolės procedūrų silpnąsias vietas, tada jie apie tai praneša vadovams, o planavimas mažiau remiasi šiomis procedūromis.

J. H. Heuberger ir B. J. Nepf (2005) vidaus kontrolės sistemos įvertinimai ir auditai turi būti pritaikyti pagal įmonės dydį, verslo rūšį, operacijas, rizikas ir procedūras, o ne orientuojami pagal

standartizuotus kontrolinius sąrašus. V. Lakis (2003d) siūlo, kad numatyta kontroliuoti veikla turėtų būti reglamentuota, t.y. nustatyti kriterijus pagal kuriuos auditoriai galėtų galėtų vertinti vidaus kontrolę, lyginti pageidaujamus rodiklius su faktiniu jų įvykdymu.

Vidaus kontrolę yra sunku įvertinti, nes kontrolė veikia tik tuoj atveju jei yra padaroma klaida. Kontrolės sistema turi ją aptikti ir ištaisyti (žr. 9 lentelę).

9 lentelė

### Vidaus kontrolės sistemos įvertinimas

ŪKINIŲ OPERACIJŲ APSKAITA	VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA	VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS ĮVERTINIMAS
Klaida	Klaida	Neefektyvi
	Klaida ištaisyta	Efektyvi
Klaidų nėra	Klaida	Neefektyvi
	Klaidų nėra	Neįmanoma tiksliai įvertinti

MACKEVIČIUS, Jonas. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Monografija, 2001, p. 654.

Mokslinėje literatūroje yra nagrinėjama keletas vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimo metodikų, kai kurios šios metodikos sukurtos visai neseniai.

Pradinę informaciją apie įmonės vidaus kontrolės efektyvumą patogiausia rinkti naudojant vidaus kontrolės klausimyną (Pečiūrienė, 2003, p. 46).

A. Mažeika ir R. Rupšys (2003) siūlo testuojant atskirus vidaus kontrolės elementus naudoti dažninę<sup>10</sup> atranką ir imtį apskaičiuoti šia formule:

(1)

$$I = (V \times pf) / (TK)$$

Čia: *I* – imties dydis; *V* – audituojamos visumos pinigine išraiška; *pf* – patikimumo arba rizikos koeficientas; *TK* – toleruotina klaida.

R. Kanapickienė (2002) siūloma vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimo metodika gali būti taikoma atliekant klausimyną vidaus kontrolės. Susumuojami atskirai atsakymai "taip", "ne", "nežinau", paskui kiekvienas atsakymas įvertinamas balais: "taip" – 2, "ne" – 0, "nežinau" – 1 ir apskaičiuojamas bendras anketos įvertinimo balas pagal formulę (2) ir toliau apskaičiuojama kiekvieno vidaus kontrolės elemento efektyvumas pagal formulę (3) ir siūloma iki 45 proc. efektyvumą vertinti kaip žemą, 46-70 proc. kaip vidutinį ir virš 70 proc. gerai.

(2)

$$\text{Iš viso taip} * 2 + \text{Iš viso nežinau} * 1$$

Čia: *Iš viso taip* – bendras atsakymų "taip" į anketos klausimus suma; *Iš viso nežinau* – bendra atsakymų suma.

<sup>10</sup>Dažninė atranka – kuomet reikia nustatyti kiek tiksliai audituojamos visumos elementų neatitinka tam tikro požymio. Pvz. privalomų rekvizitų nebuvimas dokumentuose, turto fakto neatitikimas su apskaita, pirminių dokumentų ūkinėmis operacijomis pagrįsti nebuvimas (Mažeika, Rupšys, 2003, p. 35).

$$VKSE = ((ABk) * (2 * AKLk)) * 100\%$$

Čia: VKSE-vidaus kontrolės sistemos elemento efektyvumas; ABk-bendra vidaus kontrolės sistemos elementą apibūdinančios k-osios anketos balų suma; AKLk- vidaus kontrolės sistemos elementą apibūdinančios k-osios anketoje pateiktų klausimų suma

W. Ramos (2004) analizuoja CoBiT modelyje siūlomą vidaus kontrolės įvertinimo metodiką. CoBiT modelyje aprašomi keli patikimumo lygiai arba vidaus kontrolės sistemos brandos lygiai. Lygiai svyruoja nuo „pirminio“ – mažiausio patikimo – lygio iki „optimalaus“ – didžiausio patikimumo lygio. Bendras vidaus kontrolės sistemos patikimumas priklauso nuo charakteristikų, būdingų kiekvienam lygiui (aprašyta 10 lentelėje).

10 lentelė

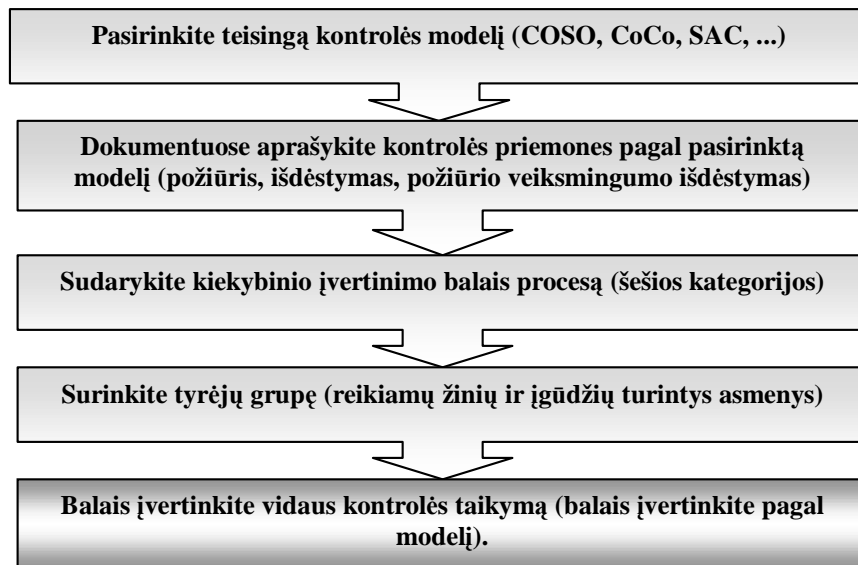
### Vidaus kontrolės patikimumo modelis

Patikimumo lygis	Patikimumo charakteristikos				
	Aprašymas dokumentuose	Žinojimas ir supratimas	Suvokta vertė	Kontrolės procedūros	Stebėseną (monitoringas)
<b>Pirminis</b>	Labai ribotas	Bazinės žinios	Nesuformuotos	Nesusietos, specialios	Netaikoma
<b>Neoficialus</b>	Pavienis, nenuoseklus	Supratimas nekomunikuojamas už vadovybės ribų	Kontrolės priemonės atskirtos nuo įmonės operacijų	Vykdomos intuityviai, pakartotinai	Netaikoma
<b>Sisteminis</b>	Išsamus ir nuoseklus	Oficialus komunikavimas ir kai kurie apmokymai	Kontrolės priemonės yra sudedamoji operacijų dalis	Oficialios, standartizuotos	Netaikoma
<b>Integruotas</b>	Išsamus ir nuoseklus	Išsamūs mokymai apie su kontrole susijusius klausimus	Kontrolės procesai laikomi strategijos dalimi	Oficialios, standartizuotos	Periodiška stebėseną
<b>Optimalus</b>	Išsamus ir nuoseklus	Išsamūs mokymai apie su kontrole susijusius klausimus	Įsipareigojimas nuolatiniam tobulinimui	Oficialios, standartizuotos	Stebėseną realiaje laike

Šaltinis: Ramos W. Evaluate the control environment, 2004, p. 75.

W. E. Perry ir H. C. Warner (2005) pasiūlė 5 žingsnių modelį, skirtą kiekybiškai įvertinti vidaus kontrolės sistemą (šis modelis aprašytas 10 pav.). Pats svarbiausias šio modelio aspektas yra atskirų kontrolės tikslų įvertinimas balais pagal pasirinktą modelį. Naudojant tam tikrą modelį kaip pagrindą įvertinimui, lengviau išsamiai ir struktūruotai įvertinti, nepraleidžiant jokių svarbių vidaus kontrolės aspektų. Auditoriai turėtų naudoti pasirinktą modelį kiekvieno kontrolės tikslo procentinės dalies nuo maksimalaus įmanomo balo nustatymui ir tęsti šį procesą tol, kol balais įvertins visus kontrolės tikslus bei susumavę gaus bendrą kiekybinį vidaus kontrolės balą.

Modelis tinkamas būti pagrindu įvertinimui, kada jis yra netendencingas, kadangi jis leidžia atlikti pakankamai nuoseklius kokybinius ir kiekybinius įvertinimus ir yra pakankamai išsamus auditoriams atliekant auditą, kad nebūtų praleisti svarbūs veiksniai, kurie galėtų pakeisti išvadą apie įmonės finansinės atskaitomybės vidaus kontrolę (Perry, Warner, 2005, p. 55).



Šaltinis: PERRY E, W.; WARNER. H. C. A quantitative assessment of internal controls, 2005, p. 52 –55.

### 10 pav. Vidaus kontrolės priemonių įvertinimas.

E. Peryy, H. Warner (2005) taip pat aprašo Jungtinių Valstijų Vidaus auditorių instituto metodiką, kurie vertindami vidaus kontrolės komponentus, išskiria šešias kategorijas: pradedant nuo „reakcinių kontrolės priemonių“ ir baigiant „pasaulinės klasės sistema“ (žr. 11 lentelę). Kiekviena kategorija įvertinama procentais proporcingai pasiektam kontrolės lygiui. Konkrečiai 1 kategorija įvertinta  $16 \frac{2}{3}$  (1/6) procento, o 6 kategorija reiškia aukščiausią brandos lygį ir yra įvertinta 100%. Taškai kiekvienam kontrolės principui turi būti skiriami pagal įvertintą procentinę dalį nuo maksimalaus balo, paskui apibendrinami ir paruošiama įvertinimo ataskaita (Peryy, Warner, 2005, p. 52-55).

Tarptautinių auditorių institutas siūlo atsižvelgus į įmonės poreikius pasirinkti arba binarinę (veiksminga – neveiksminga), arba laipsniavimo sistema pvz. 1-2-3-4-5.<sup>11</sup>

Autorės nuomone, COBIT vidaus kontrolės patikimumo modelis atkreipia auditorių dėmesį į skirtingas veiksmingumo charakteristikas ir gali būti naudingas vidaus kontrolės veiklų veiksmingumo vertinimui. E. Perry ir H. Warner (2005) modelis leidžia pateikti bendrą nuomonę, išreikštą skaičiais, apie vidaus kontrolės sistemą, paskirstant procentus skirtingiems kontrolės principams ir komponentams.

**Audito procedūrų planavimas.** Šiame antrame etape nustatoma audito rizika ir reikšmingumo ribos. Įvertinus vidaus kontrolę, audito riziką ir nustačius reikšmingumo ribas parengiama audito programa.

<sup>11</sup>The Institute of internal auditors (2005). *Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/additional-resources/expressing-an-opinion-on-internal-control/>>



**Įvertintos vidaus kontrolės kategorijos**

	<b>Kategorija</b>	<b>Įvertinimo aprašymas</b>
1	Reakcinės kontrolės priemonės	Nėra sistemingo požiūrio į vidaus kontrolę ir beveik nėra bendro supratimo apie tai, kaip kontrolės priemonės reiktų įgyvendinti. Kai iškyla problema, kas nors imasi veiksmų, kad ją išspręstų, arba nesiima; greičiau tai yra reagavimas į problemas, o ne nuoseklus požiūris.
2	Ankstyvasis sisteminis požiūris	Požiūris į vidaus kontrolę nėra iki galo išvystytas ir nėra nuosekliai išdėstytas padaliniuose.
3	Veiksmingas požiūris yra vystomas, bet išdėstomas nuosekliai	Vis dar būdingas nenuoseklumas – neaišku, kaip vidaus kontrolės priemonės yra įgyvendinamos ir vykdomos.
4	Veiksmingas požiūris yra pilnai išdėstytas ir duoda teigiamų rezultatų	Nors kontrolės priemonės yra veiksmingos, jos nėra integruotos ir nėra suderintos su bendra organizacijos misija. Kiekvienas padalinys pats stengiasi optimizuoti savo kontrolės priemonės, bet tai nereiškia, kad optimizuoja jas žiūrint iš visos organizacijos perspektyvos.
5	Funkcionuojanti integruota kontrolės priemonių sistema	Požiūris į vidaus kontrolę išdėstytas be jokių didesnių spragų. Vykdomas sistemingas vertinimas ir nuolatinis tobulinimas. Atskiri padaliniai pradeda integruoti savo atskiras sistemas visos organizacijos veiklos gerinimo linkme.
6	Pasaulinės klasės vidaus kontrolės priemonių sistema	Požiūris į vidaus kontrolę visiškai išdėstytas, neturi jokių reikšmingų trūkumų ar spragų, nematyti padalinių atsiskyrimo. Požiūris puikiai suderintas su organizacijos poreikiais ir analize.

Šaltinis: PERRY E, W.; WARNER. H. C. A quantitative assessment of internal controls, 2005, p. 52 –55.

Kaip nurodo J. Robertson (1990), T.F. Pupšys, S.M Galūzina (2001), V. Lakis (2004) klaidų ir apgaulių išaiškinimo galimybė yra ribota, nes audito metu neįmanoma patikrinti, ar yra teisingi visi duomenys, nurodyti finansinėse ataskaitose. Tai reiškia, kad auditas yra priskiriamas prie veiklos sričių, kurioms būdinga neišvengiama audito rizika.

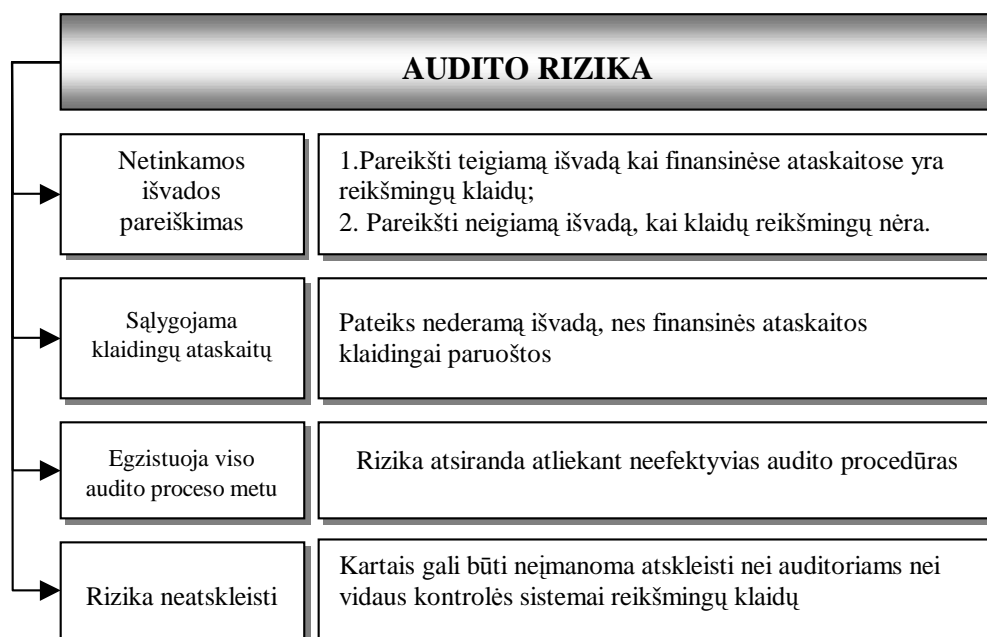
A.Kustienė (2005) audito rizika susijusi su materialumu ir reiškia, kad auditorius gali pateikti klaidingą išvadą nes: a) auditorius gali pareikšti teigiamą išvadą, tačiau finansinėse ataskaitose yra reikšmingų klaidų ir atvirkščiai, b) auditoriaus išvada neigiama, tačiau finansinėse ataskaitose reikšmingų klaidų nėra.

L. F. Kontrath (2002), S.M. Byčkova, M.V. Raixman, B.J. Sokolov, A.A. Terexov, L. Z. Šneidman (2003), T. G. Šiešukova, M. A. Gorodilov (2005), J. Mackevičius (2005), NAS 1-asis (2006), RUS 8-asis nurodo, kad audito rizika – reiškia auditoriaus nepriklausomos išvados pareiškimo riziką, kai finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų klaidų. T.F. Pupšys ir S.M Galūzina (2001) akcentuoja neįmanomų atskleisti reikšmingų klaidų ir todėl pateikti klaidingą išvadą. J. Robertson (1990), ABREMA, 402-asis AUS (2002), W.G Cosserat (2004) rizika, kad auditorius pateiks nederamą audito išvadą, kai finansinės ataskaitos yra iš esmės klaidingai paruoštos.

V.P. Suic, L.R. Smirnova, T.A. Dybrovina (2005) – tai auditoriaus, auditorių firmos rizika pasireiškianti neefektyviai įvertinus riziką audito metu. J. Kabašinskas, I. Toliatienė (1997), K. Sell (1999), M. Jasienė (2001) teigia, kad auditorius remdamasis atliktų procedūrų rezultatais pateiks klaidingą išvadą.

P.R. Bitterli (2002) audito riziką įvardina skirtingai nuo minėtų šaltinių. Jis teigia, tai rizika, kai versle slypinti esminė klaida nebus atrasta nei auditoriaus nei įmonės vidaus kontrolės sistemos dėka.

Aptarus nagrinėjamus autorius pateikiama grafinis audito rizikos pavaizdavimas 11 paveiksle. T. Kizirian, B. Mayhew, D. Sneathen (2005) atlikto tyrimo rezultatai rodo, kad vadovybės sąžiningumas turi įtakos audito rizikos įvertinimui ir faktiniam iš esmės neteisingo duomenų pateikimo atskleidimui.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. PRANCKEVIČIŪTĖ, L. Audit risk assessment in the National audit office of the Republic of Lithuania: evaluation and development, 2004, p. 45.

### 11 pav. Audito rizikos grafinis pavaizdavimas

Audito rizika gali būti išreiškiama matematiškai, parodant ryšį tarp audito rizikos komponentų. Mokslo literatūroje yra dažniausiai analizuojami šie audito rizikos modeliai:

- Klasikinis modelis;
- Praplėstasis
- ABREMA.
- Praplėstasis susietas su firmos rizika ( S. Fearnley, V. A. Beattie, R. Brandt 2005)

*Klasikinis audito rizikos modelis* sujungia įgimtą, kontrolės ir aptikimo riziką. Remiantis W.S. Waller (1993), K. Sell (1999), M. William, A. Lizabeth (2000), J. Mackevičiumi (2001), V. Lakiu (2001), 402-uoju AUS (2002), A. Kustiene (2005), V. P. Suic, L. R. Smirnova, T. A. Dubrinova (2005) iš to seka toks audito rizikos modelis:

(4)

$$AR = IR \times CR \times DR$$

Čia: AR- bendra audito rizika; IR- įgimta audito rizika; CR- kontrolės rizika; DR- (ne)aptikimo rizika.

Nors dauginamoji audito rizikos modelio forma reiškia, kad jo komponentai yra nepriklausomi tarpusavyje, tačiau atlikti tyrimai rodo, kad tarp komponentų egzistuoja tarpusavio priklausomybės. Jei tarp IR ir CR įvertinimų yra žinių pobūdžio priklausomybė, tai W.S. Waller (1993) spėja, kad tarp IR ir CR turėtų būti teigiamas sąryšis. Galiausiai J. Mock, A.M. Wright (1999), M. William, A. Lizabeth (2000), R. Dusenbury, J. Reimers, S. Wheeler (2000, 1996) atlikti tyrimai taip pat patvirtino, kad tarp IR ir CR egzistuoja ir apie tai auditoriai žino.

*Praplėstasis audito rizikos modelis* yra paremtas aptikimo rizika, kuri pakeičiama į analitinių procedūrų (AP) ir savarankiškų testų (TP) rizikomis. Šiuo modeliu remiasi J. Robertson (1990), R. B.Dusenbury, J.L. Reimers, S.W. Wheeler (1996, 2000).

(5)

$$AR = IR \times CR \times AP \times TP$$

Čia: AP- rizika, kad analitinės procedūros nepajėgs išaiškinti reikšmingų klaidų. TD-rizika, kad detalūs testai nepajėgs atskleisti esminių klaidų.

*ABREMA rizikos modelis* – Australijos mokslininkų siūlomas modelis (1995) pagrįstas veikla. Audito riziką galima suskaidyti į dvi sudedamąsias dalis:

1. finansinės ataskaitos straipsnio iš esmės klaidingo pateikimo neaudituojamose finansinėse ataskaitose rizika [RMM], kurią galima suskaidyti į tokias dalis: įgimta iš esmės klaidingo informacijos pateikimo rizika (RMMi) ir rizika, kad ši klaida nebus organizacijos aptikta (lygi  $(1 - \text{Pr}(\text{De}))$ )
2. ir rizika, kad auditorius neaptiks klaidingos ataskaitos (kuri yra lygi iš vieneto atimti auditoriaus aptikimo tikimybę  $(1 - \text{Pr}(\text{Da}))$ )

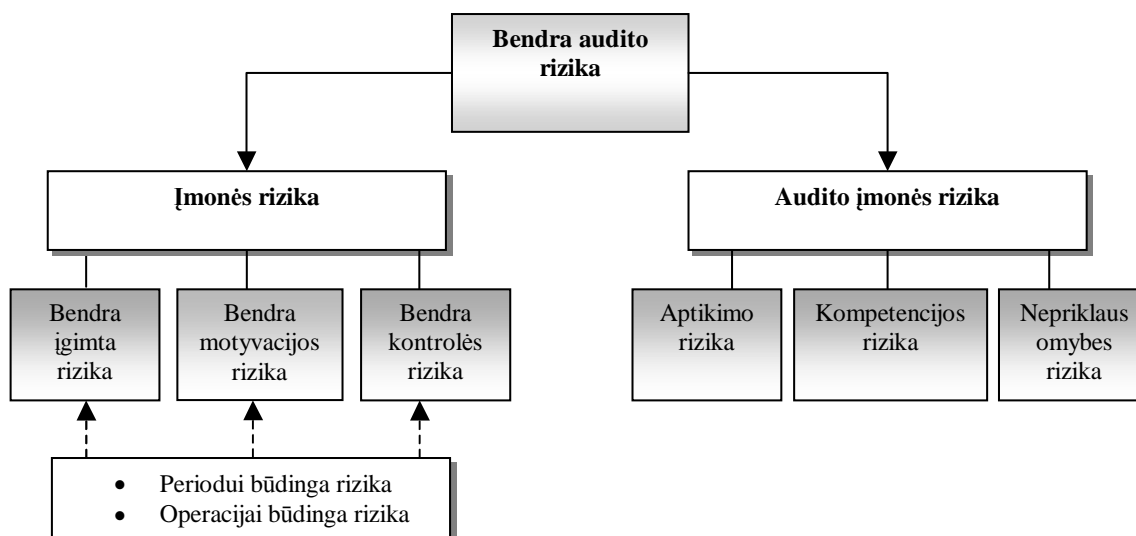
Taigi, sukeitus du RMM elementus, audito riziką matematiškai galima apibrėžti taip:

(6)

$$AR = \text{RMMi} \times (1 - \text{Pr}(\text{De})) \times (1 - \text{Pr}(\text{Da}))$$

Praktinis paskaičiavimo pavyzdys pateikiamas 7 priede. Trys audito rizikos elementai (RMMi,  $1 - \text{Pr}(\text{De})$ , ir  $1 - \text{Pr}(\text{Da})$ ) yra atitinkamai laikomi įgimta rizika [IR], kontrolės rizika [CR] ir neaptikimo rizika [DR].

*Praplėstasis susietas su firmos rizika* (S. Fearnley, V. A. Beattie, R. Brandt 2005) modelis audito riziką suskaido priklausančią nuo audito įmonės ir nuo audituojamos įmonės (žr. 12 pav.) Kaip matome audito rizika priklausanti nuo audito įmonės yra aptikimo, kompetencijos ir nepriklausomybės rizika. Rizika priklausanti nuo įmonės yra įgimta, kontrolės ir motyvacijos rizika. Kuo auditoriaus nepriklausomybė ir kompetentingumas mažesni, tuo didesnis aptikimo rizikos lygis, kurį galima pasiekti.



Šaltinis: S. Fearnley, V. A. Beattie, R. Brandt 2005, p. 68.

### 12 pav. Praplėstasis audito rizikos modelis susietas su firmos rizika

R. Jankūnaitė (2005) išskiria šiuos audito rizikos modelių trūkumus ir privalumus (žr. 12 lentelę). Kaip matome audito rizikos modeliai išreikti formulėmis, pavaizduoti schematiškai gali būti panaudoti audito procese.

12 lentelė

#### Bendrieji audito rizikos modelių privalumai ir trūkumai

Privalumai	Trūkumai
1. Pateikia supratimą apie audito riziką 2. Išskiria audito rizikos komponentus; 3. Leidžia išreikšti vieną audito rizikos komponentą per kitus 4. Nurodo, jog nei vienas iš audito rizikos komponentų negali būti lygus nuliui. 5. Naudingas planuojant auditą	1. Nepateikia būdo kaip apskaičiuoti audito riziką 2. Neparodo, kad audito rizika ir jos komponentai turi būti (per) įvertinti skirtinguose pareiškimo lygmenyse bei skirtingose audito proceso stadijose 3. Neįtraukia kitų rizikų, kurios gali nulemti audito rezultatus

Šaltinis: JANKŪNAITĖ, R. Audito rizikos modelių panaudojimo galimybės praktikoje, 2005, p. 81.

Auditorius įvertinęs įgimtą ir kontrolės riziką turi nustatyti, koks aptikimo rizikos laipsnis jam priimtinas. Nustatyta, kad tarp aptikimo rizikos ir bendro įgimtos ir kontrolės rizikos lygio egzistuoja atvirkštinis ryšys. Pavyzdžiui, jei įgimta ir kontrolės rizika yra didelės, neaptikimo rizika turėtų būti maža, kad audito rizika sumažėtų iki priimtino lygio (pagal ABREMA priimtinas audito rizikos lygis yra toks iš esmės klaidingos finansinės ataskaitos lygis, kuris auditoriui yra priimtinas). Kita vertus, kai įgimta ir kontrolės rizika yra mažos, leidžiama didesnė neaptikimo rizika, kad audito rizika sumažėtų iki priimtino lygio. 13 lentelėje pateikiama audito rizikos komponentų tarpusavio ryšiai. Smulkesnis šriftas lentelėje žymi neaptikimo riziką.

Kaip minėjome auditorius nustato jam priimtina bendrą audito rizikos lygį audituodamas subjekto veiklą, apskaitos sistemą ir vidaus kontrolę, nustatydamas įgimtos ir kontrolės rizikos lygį

tam, kad tinkamai suplanuotų savarankiškas procedūras, reikalingas sumažinti audito riziką iki priimtino lygio.

13 lentelė

**Audito rizikos elementų tarpusavio ryšys**

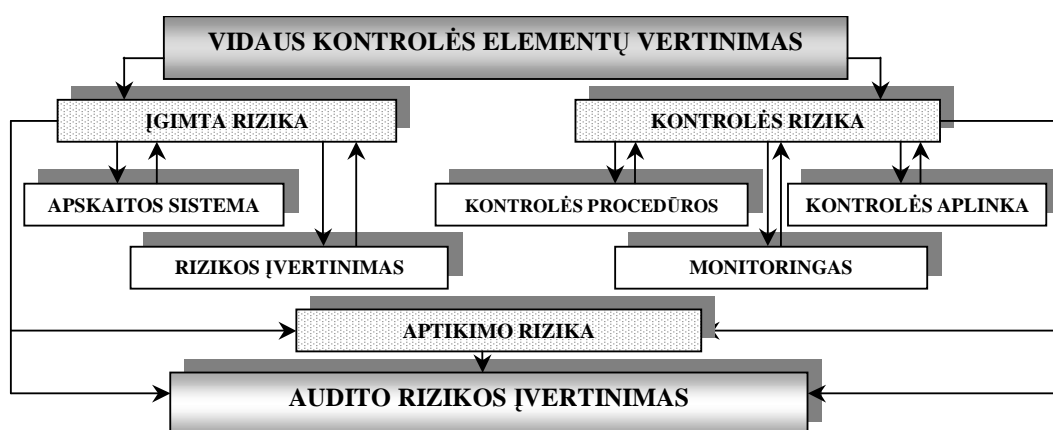
AUDITORIAUS ĮVERTINTA ĮGIMTA RIZIKA	AUDITORIAUS ĮVERTINTA KONTROLĖS RIZIKA		
	Didelė	Vidutinė	Maža
Didelė	Mažiausia	Mažesnė	Vidutinė
Vidutinė	Mažesnė	Vidutinė	Didesnė
Maža	Vidutinė	Didesnė	Didžiausia

Šaltinis: ROBERTSON, J. Auditing, 1990, p. 181.

Audito rizikos terminas dažniausiai vartojamas kartu su reikšmingumo terminu. Reikšmingumo ribą auditorius nustato planuodamas auditą ir ji taikoma klaidoms, kurias auditorius nustato finansinėje atskaitomybėje.

J. Mackevičius (2001) vertinant rodiklių reikšmingumą siūlo nukrypimą 5 procentų arba mažiau laikyti nereikšmingu dydžiu. Nukrypimas tarp 5-10 procentų gali būti laikomas tiek reikšmingu, tiek nereikšmingu, tai sprendžia pas auditorius. 10 procentų arba didesnę nukrypimą nuo vidurkio laikyti reikšmingu. 7 – ajame VAS (2004) siūloma reikšmingumo dydžius nustatyti atsižvelgiant ar įmonė dirba pelningai ar nuostolingai (išsamiau žr. 8 priedą).

Svarbu yra išsamiau aptarti audito rizikos elementus. Autorės nuomone įgimtos rizikos vertinimas apima apskaitos sistemą (informaciją ir komunikaciją) ir rizikos įvertinimą, kontrolės rizika nustatoma atsižvelgiant į kontrolės procedūras ir aplinką, monitoringą (žr. 13 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

**13 pav. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas**

**Įgimta rizika.** Įgimta rizika yra audito rizikos modelio sudedamoji dalis. 1 –ajame NAS (2006) įgimta rizika “siejama su sąskaitos likučio ar ūkinių operacijų grupės jautrumu informacijos iškraipymams, darant prielaidą, kad nebuvo susijusios vidaus kontrolės” (1-asis NAS, 2006, p. 4).

Užsienio literatūroje P.R. Bitterli (2002) įgimtą riziką vadina verslo rizika, kuri kyla iš specifinės ir tam tikros įmonės veiklos ir kelia grėsmę įmonei. M. Jasienė (2001) įgimtą riziką įvardija kaip bazinę, kai dėl nepakankamos vidaus kontrolės balanso sąskaitų likučiuose yra klaidų.

Galima teigti, kad ši rizika atsiranda su verslo įkūrimu. Ši rizika reiškia, kad klaidos gali būti bet kurioje finansinėje ataskaitoje. Todėl yra svarbu nustatyti įgimtos rizikos lygį, t.y. atkreipti dėmesį į svarbiausių išorės ir vidaus veiksnių pokyčius, dėl kurių gali atsirasti daugiausia klaidų finansinėse ataskaitose. Remiantis G.W. Cosserrat ir J. (2004) Mackevičiumi (2005) pateikiama veiksnių sąrašas, turintis įtakos įgimtai rizikai. Kaip matome įgimtai rizikai įtaką daro labai daug veiksnių pradedant nuo tokių didelių veiksnių kaip makroekonominė aplinka, ir tokių smulkių kaip turto judėjimas ar buvusių audito rezultatai (žr. 9 priedą).

Remiantis J. Mackevičiumi (2005) nustatydamas įgimtos rizikos lygį auditorius visus veiksnius vertina dviem atžvilgiais:

- ūkinių operacijų atvaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumu;
- finansinių ataskaitų sudarymo teisingumu.

Pažymėtina, kad įgimta rizika mažėja kartojant auditą ir yra didesnė darant auditą pirmą kartą, didesnė naujose įsteigtose įmonėse (Mackevičius, 2005, p. 115).

**Aptikimo rizika.** Įgimtos ir kontrolės rizikos laipsnio nustatymas daro tiesioginę įtaką tolesnei audito eigai, o kartu ir aptikimo rizikai. 1-asis NAS, 200-jame TAS aptikimo rizika apibūdinama kaip “rizika, kad auditorius neaptiks reikšmingų iškreipimų, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškreipimais”.

J. Kabašinskas, I. Toliatienė (1997) šia riziką vadina susekimo rizika, M. Jasienė (2001) šią riziką vadina nustatymo rizika. Tačiau tikslingiausia šią riziką būtų autorės nuomone vadinti neaptikimo rizika, kaip ir vadina J. Mackevičius (2001), kadangi yra kalbama, apie klaidų neaptikimą, kad patikrinimo metu auditoriui nepavyks išaiškintų klaidų, kurios buvo padarytos įmonės apskaitoje ir kurių neaptiko įmonės vidaus kontrolės sistema.

Remiantis J. Mackevičiumi (2001) aptikimo rizikai įtaką daro taip pat veikianti vidaus kontrolės sistema. Kartais įmonėse sukuriamos vidaus kontrolės sistemos būna per daug sudėtingos t.y. teorinio pobūdžio ir praktikoje sunkiai įgyvendinamos, todėl jos dažnai keičiamos ir tai sąlygoja klaidų ir apgaulių riziką. Aptikimo rizika gali būti suskirstyta į dvi rūšis:

- *Analitinė rizika* – tai rizika nerasti klaidų atliekant audito testus ir procedūras;
- *Statistinė rizika* – rizika nerasti klaidų darant imtį. (Mackevičius, 2001, p. 26).

**Kontrolės rizika.** Skirtingai nuo įgimtos ir aptikimo rizikos, visuose šaltiniuose kontrolės rizika vadinama tik kontrolės rizika. 1-jame NAS (2006) kontrolės rizika apibrėžiama kaip “rizika, kad įmonės vidaus kontrolė laiku neaptiks ir neištaisys ar neužkirs kelio tvirtinime galintiems

pasitaikyti informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais, kurios lygis priklauso nuo vidaus kontrolės” (1-asis NAS, 2006, p. 4).

P.R. Bitterli (2002) kontrolės riziką aiškina, kaip riziką kai klaidos nebus laiku pastebėtos ar pataisytos dėl vidaus kontrolės sistemos trūkumų. Ši rizika didesnė, kuo blogiau sutvarkyta vidaus kontrolės sistema. Todėl auditorius turi įvertinti, ar vidaus kontrolės sistema gali apsaugoti nuo klaidų ir padėti laiku jas ištaisyti.

Remiantis J. Mackevičiumi (2005), G.W. Cossarat (2004), pateikiami veiksmų sąrašas turintis sąlygojantis kontrolės rizikos atsiradimą (žr. 10 priedą). Savaime suprantama, kad šie visi veiksniai yra sąlygojami vidaus kontrolės sistemos trūkumų.

Remiantis ABREMA pateikiama informacija, kaip kontrolės riziką galima vertinti įvairiuose sumavimo lygiuose (žr 14 lentelę).

*Kontrolės rizika finansinių ataskaitų lygyje.* Kontrolės riziką finansinių ataskaitų lygyje galima apibrėžti kaip riziką, kad nepavyks laiku aptikti ir ištaisyti iš esmės klaidingo informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose. Kontrolės rizika finansinės ataskaitos lygyje yra vertinama pirmoje ir paskutinėje audito stadijoje ( CR<sub>1</sub>, CR<sub>5</sub> ).

*Kontrolės rizika apskaitos balanso lygyje.* Kontrolės riziką apskaitos balanso lygyje galima apibrėžti kaip riziką, kad vadovų naudojamos vidaus kontrolės procedūros nesugebės laiku aptikti ir ištaisyti iš esmės klaidingos informacijos pateikimo balanso ataskaitos tvirtinimuose. Auditoriai vertina šią apskaitos balanso tvirtinimo lygyje remdamiesi detaliomis žiniomis apie klientų verslą. Auditoriai gali vertinti šią riziką antroje, trečioje ir ketvirtoje audito stadijoje (CR<sub>2</sub>, CR<sub>3</sub> ir CR<sub>4</sub>).

14 lentelė

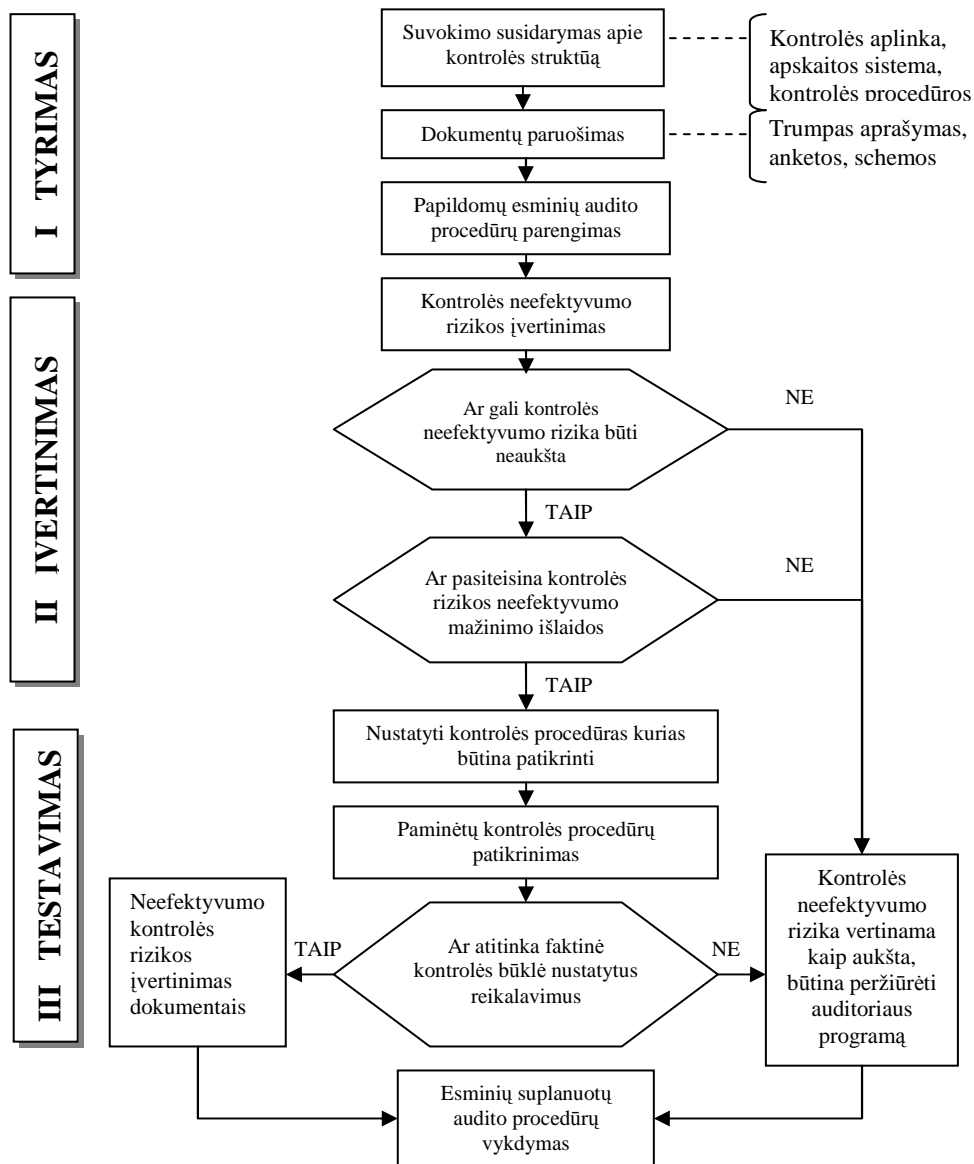
### Kontrolės rizikos įvertinimas

Sumavimo lygis	Audito stadijos				
	Kliento priėmimas ir (arba) išlaikymas	Audito planavimas	Kontrolės tikrinimas	Nepriklausomas tikrinimas	Išvados formulavimas
Finansinės ataskaitos lygis	CR <sub>1</sub>	Netaikoma	Netaikoma	Netaikoma	CR <sub>5</sub>
Apskaitos balanso lygis	Netaikoma	CR <sub>2</sub>	CR <sub>3</sub>	CR <sub>4</sub>	Netaikoma

Šaltinis: ABREMA, Control risk CR, interaktyvus.

Išsamią kontrolės rizikos vertinimo schemą pateikia J. Robertson (1990). Kaip matome rizikos įvertinimas sudarytas iš 3 stadijų tyrimo, įvertinimo ir testavimo, kuriais remiantis siūloma įvertinti kontrolės riziką ir remiantis gautu įvertinimu suplanuoti audito procedūras (žr. 14 pav.).

Taip pat išsami kontrolės rizikos schema pateikiama 402-ajame AUS (2002). Kaip matome auditorius atsižvelgia į preliminarų kontrolės rizikos įvertinimą (kartu su įgimtos rizikos įvertinimu), kad nustatytų atitinkamą aptikimo riziką finansinės ataskaitos vertinimų priėmimui ir kad galėtų nustatyti audito procedūrų pobūdį, išdėstymą laike ir mastą (žr. 10 priedą).



Šaltinis: ROBERTSON, J. Auditing, 1990, p. 146.

### 14 pav. Kontrolės rizikos įvertinimas

Kontrolės rizika egzistuoja visada, nes vidaus kontrolės sistema negali būti absoliučiai efektyvi dėl įgimtų trūkumų. Įgimta rizika ir kontrolės rizika yra įmonės rizikos. H. M Scott. (2005) atsižvelgiant į įgimta ir kontrolės rizikas siūlo audito “piramidę” (žr. 15 pav.). Įgimta ir kontrolės rizika priklauso nuo audituojamos įmonės vadovybės ir personalo, o aptikimo rizika – nuo auditoriaus, jo darbo patirties, įgūdžių ir kvalifikacijos. Įvertinęs įgimtą ir kontrolės riziką auditorius turi nustatyti, koks aptikimo rizikos laipsnis jam priimtinas.

**Audito procedūrų atlikimas.** Šiame trečiame etape atliekamas detalus tyrimas. Kaip pateikta 15 lentelėje gali būti atliekami tiek dokumentinės ir nedokumentinės procedūros. Šios procedūros gali būti taikomos taip pat vertinant vidaus kontrolės sistemos efektyvumą. Auditorius gali pareikalauti įmonės vadovybės, kad būtų pakviesti tam tikros srities ekspertai, jei jam trūksta specifinių žinių ir įgūdžių klaidoms išaiškinti.





Šaltinis: Scott M. H. Audit risk part two, 2005, p. 51.

### 15 pav. Finansinės atskaitomybės audito atlikimas

R. Jankūnaitė (2006) nurodo, kad auditoriaus sprendimą apie tai kas yra pakankamai tinkami audito įrodymai, vienu iš svarbių lemiančių veiksnių gali būti įmonės vidaus kontrolės supratimas.

15 lentelė

#### Audito atlikimo procedūros

NAS–35, 34, 12, 8, V. Lakis, 2006, p. 22, G. W. COSSERAT, 2004, p. 238.	Matickienė I., 1997, p. 34.	T.F. Pupšys, S.M Galūzina, 2001, p. 155.
1. Vidaus apklausos 2. Analizės procedūros 3. Kontrolės procedūros – stebėjimas ir tikrinimas (inspekcija). 4. Kontrolės testai 5. Analitinės procedūros 6. Įrašų ir dokumentų tikrinimas 7. Patvirtinimas 8. Perskaičiavimas	1. Perskaičiavimas 2. Apžiūra 3. Atsakingų asmenų rašytiniai patvirtinimai 4. Žodinė apklausa 5. Anketavimas 6. Dokumentų tikrinimas 7. Matematinų modelių taikymas 8. Kompiuterinis skanavimas	1. Visuotinis patikrinimas 2. Atrankinis patikrinimas 3. Dokumentinis patikrinimas 4. Faktinis patikrinimas 5. Analitinis patikrinimas 6. Kombinuotas patikrinimas

Šaltinis: sudaryta autorės.

**Išvados rengimas.** Šiame paskutiniame etape atlikus auditą prasideda auditoriaus poauditinė veikla. Jos metu auditorius dar kartą turi išanalizuoti visą surinktą medžiagą, ją susisteminti. Baigęs darbą auditorius pareiškia išvadą. Pagal 2006 m. sausio 20 d. LR audito pakeitimo įstatymą, kartu su audito išvada turi būti pateikiama audito ataskaita. Šioje ataskaitoje pateikiami tik tie reikšmingi dalykai, kuriuos auditorius pastebėjo audito metu bei rekomendacijos *vidaus kontrolės sistemai gerinti*.

Išanalizavus audito procesą nustatyta, kad įmonės vidaus kontrolės funkcionavimas daro įtaką visiems audito proceso etapams, tačiau didžiausią įtaką daro audito rizikos nustatymui, kadangi įtakoja visus audito rizikos komponentus t.y. įgimtą, aptikimo ir ypač kontrolės riziką.

## 2. VIDAUS KONTROLĖ IR JOS SVARBA AUDITO RIZIKOS NUSTAYMUI

Šioje dalyje analizuojama atliktų vidaus kontrolės ir auditorių tyrimų Kauno mieste organizavimas, analizuojami vidaus kontrolės tyrimo gauti rezultatai pagal kiekvieną vidaus kontrolės sistemos elementą atskirai ir pagrindžiama vidaus kontrolės efektyvumo įtaka audito rizikai gautais audito tyrimo rezultatais.

### 2.1. Vidaus kontrolės tyrimo Kauno mieste organizavimas

Atliekant tyrimą yra svarbu apibrėžti tyrimo tikslą, objektą, tiriamąją visumą, atranką, tyrimo imtį ir tyrimo pirminių duomenų rinkimo metodą.

*Tyrimo tikslas* - iširti, kokia vidaus kontrolės sistema egzistuoja Kauno miesto įmonėse.

*Tyrimo objektas* – įmonių vidaus kontrolės sistema.

*Tiriamoji visuma*- tai aibė išskirtų pagal tam tikrą požymį objektų, iš kurių norima gauti informacijos. Šio darbo tiriamoji visuma yra Kauno mieste įsteigtos veikiančios įmonės. Pagal statistikos departamento duomenimis<sup>12</sup> Kauno mieste 2006-09-04 buvo 8473 įregistruotų juridinių asmenų galinčių vykdyti savo veiklą. Veikiančių ūkio subjektų skaičiaus palyginimas Lietuvos ir Kauno miesto pateikiamas 16 paveiksle.

*Atranka*. Tyrimuose informacija apie tiriamąją visumą dažnai renkama atrankos būdu. Todėl atranka apibūdinama kaip tyrimui atrinkta visumos dalis, galinti tinkamai ir pakankamai atstovauti visumai bei teikti reikiamą informaciją. Šiam tyrimui visumos elementai buvo pasirinkti vykdant atsitiktinę nekartotinę atranką.

*Tyrimo imtis* - 71 respondentai dirbantys Kauno miesto įmonėse. Tyrimo paklaida apklausus 71 respondentus apskaičiuojama pagal šią formulę (Martišius, 1997):

(6) formulė

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

čia:

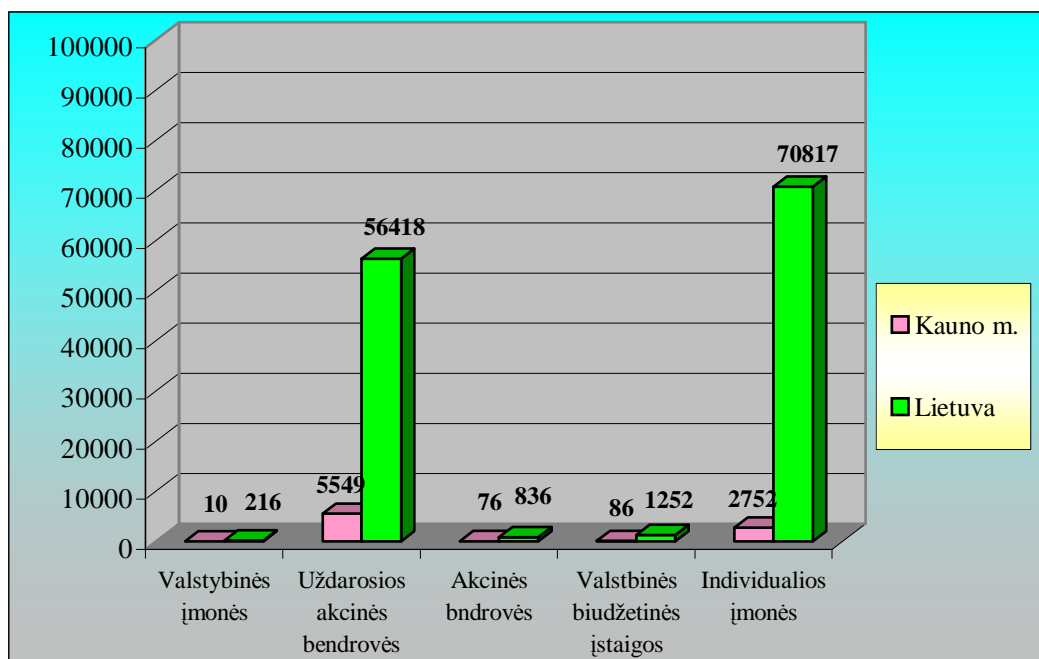
N – visumos dydis. Darbe tiriami 8473 Kaune įregistruoti juridiniai asmenys;

p – požymio tikimybė, imamas jos dydis 0,5;

$\Delta p$  – požymio dalies paklaida. Visus dydžius įsistatę į formulę, gausime kad  $\Delta p = 12$  proc., t.y. darbe rezultatus pateiksime su 12 proc. paklaida.

$z_{\alpha}$  – normaliojo skirstinio koeficientas. Priimkime, kad visus tyrimo rezultatus gausime su 90 proc. tikimybe, tai tada normaliojo skirstinio koeficientas  $z_{\alpha} = 1,96$ .

<sup>12</sup> Statistikos departamentas. Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal savivaldybes ir ūkio subjektų teises formas [interaktyvus]. Iš stat.gov.lt. Prieigai per internetą <<http://kaunastsv.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1887>>



Šaltinis: sudaryta autorės pagal statistikos departamento duomenis.

### 16 pav. Veikiančių ūkio subjektų skaičiaus palyginimas Lietuvos ir Kauno miesto

*Pirminių duomenų rinkimo metodas.* Informacijai gauti buvo pasirinktas anketavimo būdas. S. Puškorius (2004) išskiria šiuos anketavimo privalumus: ganėtinai pigus informacijos rinkimo būdas, išvengiama tiesioginio bendravimo su respondentais, pasiekiamas didesnis anonimiškumas, respondentas turi pakankamai laiko savo atsakymams apmąstyti.

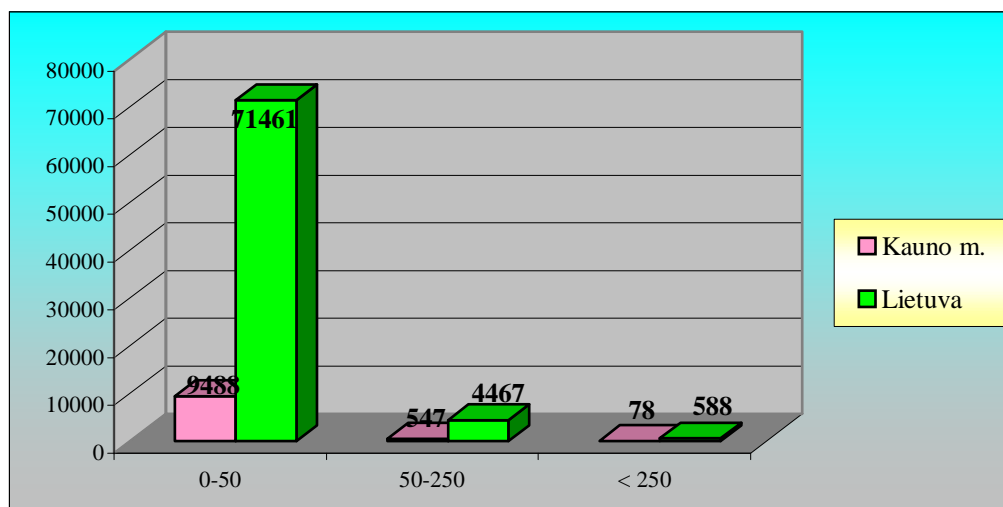
Anketos buvo platinamos elektroniniu būdu ir tiesiogiai pateikiant anketą apklausos dalyviui. Į anketą buvo įtraukta su vidaus kontrole susiję klausimai. Klausimynas buvo sudarytas remiantis COSO modeliu, 34 –uoju NAS, 315 –uoju TAS, AICPA<sup>13</sup> (2005), J. Mackevičiumi (2001) pateiktomis rekomendacijomis.

Respondentų apklausa buvo vykdoma 2007 m. nuo vasario 3 d. iki kovo 19 d. Atliekant tyrimą buvo išplatinta apie 400 anketų. Iš jų buvo užpildyta tik 71. Anketos klausimai buvo suformuluoti labai aiškiai, kad kiekvienas galėtų atsakyti nedvejodamas „taip“ arba „ne“, arba pasirinkti langelį „nežinau“ (nei patvirtinti nei paneigti).

*Surinktų duomenų analizė.* Anketoje pateiktus klausimus galima suskirstyti tris grupes. Pirmai grupei priskiriami klausimai nuo 1 iki 78, kuriais siekiama išsiaiškinti duomenis apie įmonių vidaus kontrolės elementus, antrai grupei 79-81 klausimai bendri duomenys apie įmonę, trečiai grupei 82-84 klausimai bendri duomenys apie respondentą. Įmonės anketoje suskirstytos į 3 grupes: dideles, vidutines, mažas (prie mažų priskiriamos ir mikroįmonės). Šis suskirstymas atliktas remiantis LR Smulkaus ir vidutinio verslo įstatymu, atsižvelgiant į darbuotojų skaičių įmonėje, metines pajamas ar turto balansinę vertę. Tačiau anketose buvo nurodoma dažniausiai tik

<sup>13</sup> The American institute of certified public accountants (2005). *Internal control: a tool for the audit committee*, Prieiga per internetą: <[http://www.aicpa.org/Audcommctr/guidance\\_resources/ia\\_and\\_audit\\_cmte/09.htm](http://www.aicpa.org/Audcommctr/guidance_resources/ia_and_audit_cmte/09.htm)>

darbuotojų skaičius, atsisakant nurodyti pajamų ir turo vertę kaip įmonės konfidencialią informaciją, todėl įmonės buvo susirstytos pagal darbuotojų skaičių. Įmonių palyginimas pagal darbuotojų skaičių pateikiamas 17 paveiksle. Gauti rezultatai apskaičiuojami remiantis teorinėje dalyje aptarta vidaus kontrolės efektyvumo R. Kanapickienės (2002) skaičiavimo metodika.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal statistikos departamento duomenis.

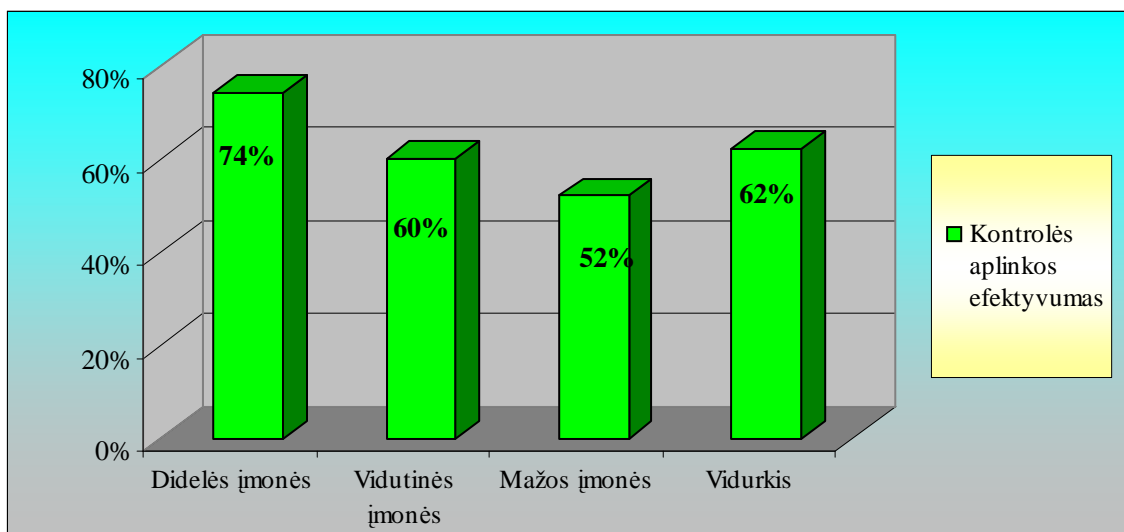
**17 pav. Veikiančių ūkio subjektų palyginimas Lietuvos ir Kauno miesto pagal darbuotojų skaičių.**

Pagal apklausos rezultatus 7 proc. apklausos dalyvių dirba didelėse įmonėse, 17 proc. vidutinėse, 76 proc. mažose įmonėse. Daugiausiai 78 proc. apklausos dalyvių dirba uždaroje akcinėje bendrovėje ir mažiausiai 2 proc. dirba individualiose įmonėse. Apklausoje dalyvavo įvairaus amžiaus respondentų. Daugiausiai dalyvavo 18 - 25 grupei priskiriamų apklausos dalyvių 37 proc., 26 –35 amžiaus grupės 28 proc., 36-45 amžiaus grupės 30 proc., mažiausiai dalyvavo vyresnio amžiaus dalyvių 46-55 amžiaus grupės tik 5 proc. Papagal gautus rezultatus daugiausiai anketų užpildė buhalteriai, tai sudarė 60 proc.

## 2.2. Vidaus kontrolės tyrimo rezultatų analizė

### 2.2.1. Kontrolės aplinkos būklė įmonėse

Vienas iš vidaus kontrolės elementų yra kontrolės aplinka. Klausimyne buvo pateikiami klausimai susiję su šiais kontrolės aplinkos elementais: sąžiningumo ir moralinių vertybių skelbimas, aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimas, vadovų filosofija ir darbo stilius, organizacinė struktūra, darbuotojų kompetencija, įgaliojimai ir atsakomybė, žmogiškieji išteklių. Kaip matome apklausos metu buvo ištirti dažniausiai išskiriami pagrindiniai kontrolės aplinkos veiksniai. Galime pastebėti, kad kontrolės efektyvumas įvertintas labai gerai tik didelių įmonių 74 proc., vidutinių 60 proc. ir mažų 52 proc. vertinamas tik vidutiniškai (žr. 18 pav.). Apskaičiavus bendrą vidurkį 62 proc. kontrolės aplinkos efektyvumas Kauno miesto įmonėse vertinamas vidutiniškai.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 18 pav. Įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas

**Didelės įmonės.** Atlikus apklausos metu gautų duomenų analizę nustatyta, kad kontrolės aplinkos efektyvumas funkcionuoja labai gerai, t.y. įvertinamas 74 proc. (žr. 19 pav). Visi kontrolės aplinkos elementai vertinami gerai, išskyrus kompetencijos svarbą, kuris įvertintas 60 proc. Kompetencijos svarbos žemesnį įvertinimą negu kitų rodiklių sąlygojo tai, kad didelėse įmonėse apskaitos ir finansų darbuotojų kompetencija nėra testuojama, tik 20 proc. didelių įmonių respondentų atsakė teigiamai. Taip pat 40 proc. tik nurodė, kad įmonėse priskirtas pareigas atlieka tik darbuotojai turintys tinkamas žinias ir įgūdžius, stengiamasi išlaikyti darbuotojus turinčius reikalingos kompetencijos sudarant finansinę atskaitomybę, todėl galima teigti kad dėl šių veiksmų padidėja klaidų rizika ir kartu aptikimo rizika (toliau nagrinėjami kontrolės aplinkos įmonių atsakymų rezultatai remiantis 13 priedu).

Analizuojant sąžiningumo ir moralinių vertybių tvirtinimą galima pastebėti, kad visi didelėse įmonėse dirbantys respondentai nurodė, kad sudaryta darbo tvarkos taisyklės, beveik visi 80 proc. nurodė, kad vadovybės elgesys parodo, kad vidaus kontrolės yra svarbi, tačiau tik 20 proc. nurodė kad sudaryta etikos kodeksas.

Aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimą galima traktuoti kaip vadovybės patirtis ir statusas, dalyvavimo mastas ir veiklos tikrinimas, gaunama informacija, bendravimas su vidaus ir išorės auditoriais. Remiantis apklausos rezultatais nustatyta, kad 80 proc. didelių įmonių vadovų bendrauja su auditoriais ir išmano finansus.

Analizuojant elementą vadovų filosofija ir darbo stilius t.y. vadovų požiūris į finansinę atskaitomybę, informacijos apdorojimą, vadovų veiksmai. Nustatyta, kad tik 60 proc. didelių įmonių diegiamos naujos vidaus kontrolės procedūros, kas gali sąlygoti sudėtingesnį audito atlikimą, tačiau 80 proc. respondentų atsakė teigiamai, kad vadovybė nustačiusi finansinės atskaitomybės tikslus ir stengiasi pašalinti neigiamus veiksmus, kurių veikiama darbuotojai nusižengia įstatymų normoms ir

elgiasi neetiškai ir visi respondentai nurodė teigiamai, kad iš visų darbuotojų tikimasi kokybiško ir sąžiningo darbo. Bendras vadovų filosofijos ir darbo stiliaus elemento įvertinimas yra 85 proc.

Taip pat svarbus kontrolės aplinkos elementas yra organizacinė struktūra, kurios efektyvumas remiantis apklausos rezultatais vertintas 83 proc. Organizacinė struktūra yra sistema, kurioje planuojami, vykdomi, kontroliuojami ir peržiūrimi veiksmai įmonės tikslams pasiekti. Didelėse įmonėse dirbantys apklausos dalyviai 60 proc. nurodė, kad įmonėje sudaryta organizacinė struktūra ir atsakomybės ir atsiskaitymo linijos aiškiai nurodytos organizacinės struktūros schemeje, tačiau padalinio nuostatai sudaryti visose įmonėse 100 proc.

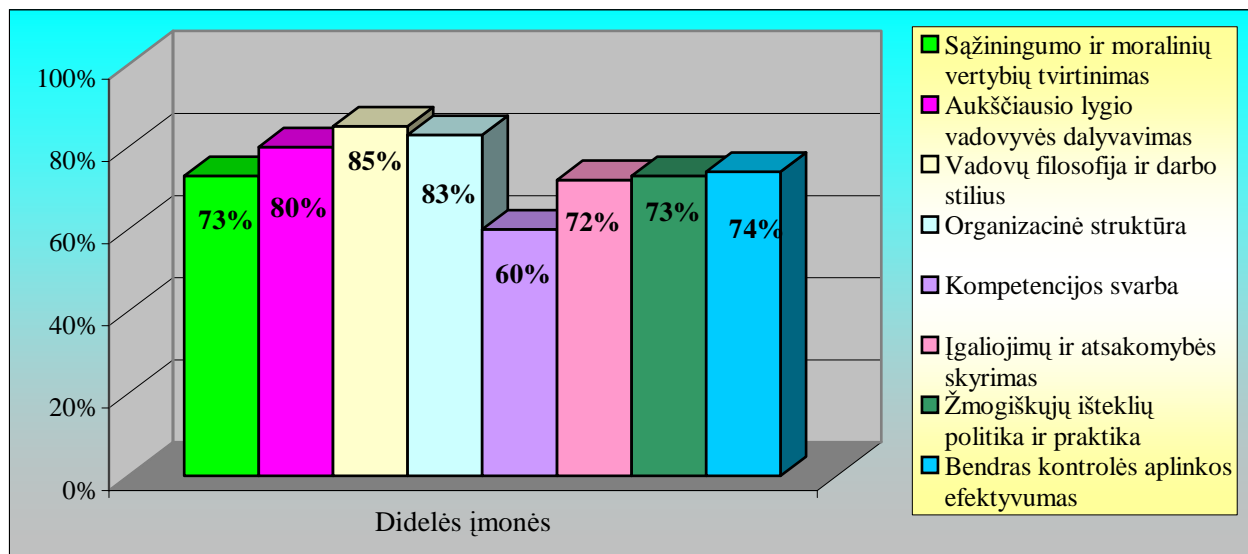
Sekantis kontrolės aplinkos elementas yra įgaliojimų ir atsakomybės skyrimas t.y. kaip įmonėse skiriami darbo įgaliojimai ir atsakomybė. Remiantis apklausos rezultatais įgaliojimų ir atsakomybės efektyvumas įvertintas 72 proc. patenka į labai gerai vertinimo skalę. Visi didelėse įmonėse darbuotojai nurodė, kad žino kam yra pavaldūs, darbo atsakomybė aiški ir tiksli. 60 proc. respondentų teigė, kad įmonėse sudaromi darbo planai ir darbuotojai informuoti apie įmonės strategiją ir jos siekia (pvz. pardavimų apimtys, pelno nustatyto dydžio siekimas). Taip pat remiantis apklausos rezultatais galima pastebėti, kad tik 40 proc. sudaroma materialiai atsakingos darbuotojų sutartys ir darbo atsakomybės paskirstymas ir įgaliojimų delegavimas yra aiškiai apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu.

Kontrolės aplinkos elementas žmoniškųjų išteklių politika ir praktika efektyvumas įvertintas labai gerai 73 proc. 80 proc. apklausos dalyvių nurodė, kad taikoma darbuotojų skatinimo politika pvz. socialinė parama, premijos, priedai. Tačiau tik 60 proc. teigė, kad apibrėžtas kompetencijos laipsnis ir žinios, reikalingos norint užimti konkrečią darbo vietą įmonėje ir buhalterijos darbuotojai dalyvauja seminaruose ir apmokymuose, kursuose, prenumeruoja specialius apskaitos leidinius. Galima teigti, kad kartais darbus atlieka reikiamos kompetencijos neturintys tam darbui darbuotojai ir apskaitos darbuotojai kartais nesidomi apskaitos naujienomis, kas sąlygoja didesnę klaidų riziką ir kartu audito riziką.

**Vidutinės įmonės.** Vidutinių įmonių kontrolės aplinkos efektyvumas įvertintas 60 proc. t.y. gerai (žr. 20 pav.). Kaip ir didelėse įmonėse žemiausias efektyvumas 45 proc. yra kompetencijos svarbos elemento. Taip pat galima pastebėti sąžiningumo ir moralinių vertybių ir organizacinės struktūros elementų efektyvumas vidutinėse įmonėse įvertintas taip pat tik vidutiniškai 53 proc., o didelėse įmonėse vertinama labai gerai 73 proc. ir 83 proc. Tačiau vidutinėse įmonėse 1 proc. daugiau nei didelėse įmonėse t.y. 74 proc. vertinamas žmoniškųjų išteklių politikos ir praktikos efektyvumas.

Analizuojant apklausos duomenis galime pastebėti, kad sąžiningumo ir moralinių vertybių efektyvumo vertinimą tik vidutiniškai sąlygoja tai, kad vidutinėse įmonėse daug rečiau sudaroma etikos kodeksas atsakė 23 proc., taip pat įmonėse yra darbo tvarkos taisyklės ir vadovybės elgesys

parodo, kad vidaus kontrolė yra svarbi nurodė teigiamai 67 proc. Taip pat vidutinėse įmonėse rečiau nei didelėse įmonėse įmonių vadovai bendrauja su auditoriais (67 proc.) ir vadovai išmano finansus (58 proc.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 19 pav. Didelių įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas

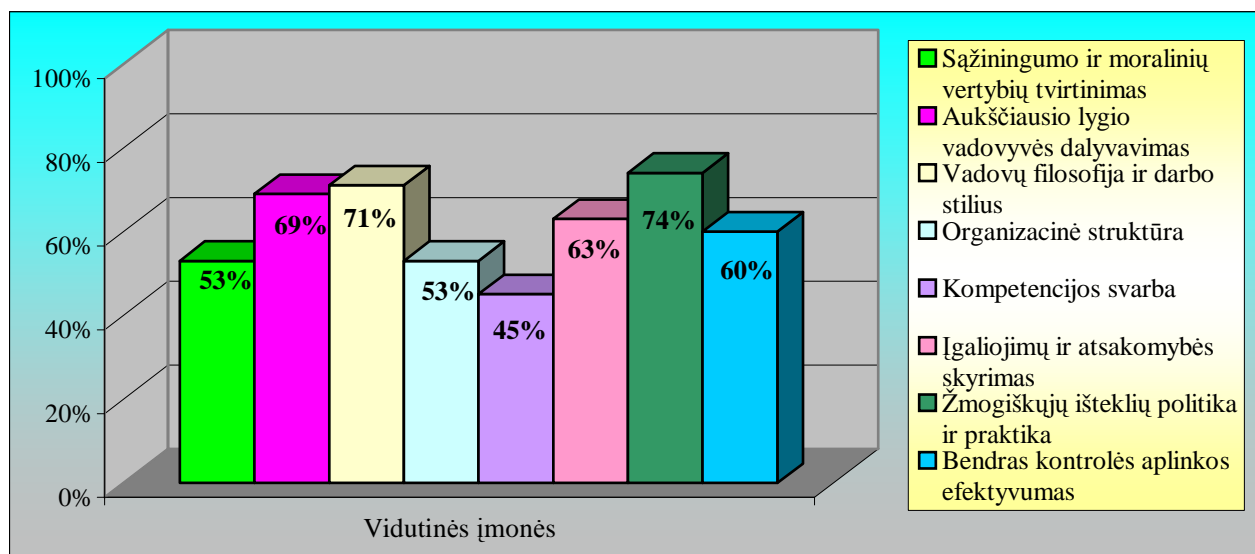
Analizuojant kontrolės aplinkos elementą vadovų filosofija ir darbo stilius, galime pastebėti priešingai nei didelėse įmonėse kai visada reikalaujama kokybiško darbo, vidutinėse įmonėse dirbantys respondentai tik 83 proc. atsakė teigiamai. Taip pat vidutinėse įmonėse rečiau nei didelėse įmonėse diegiamos naujos ar papildomos procedūros įmonės vidaus kontrolei pagerinti (58 proc.) ir įmonės vadovai stengiasi atskleisti, sumažinti bei pašalinti veiksnius, kurių veikiami darbuotojai nusižengia įstatymų normoms bei elgiasi neetiškai (67 proc.).

Nagrinėjant organizacinės struktūros elementą galima pastebėti, kad vidutinių įmonių darbuotojai daugiau nei didelių įmonių darbuotojai atsakė teigiamai, kad įmonėje sudaryta organizacinė struktūra 67 proc., tačiau taip pat vidutinių įmonių darbuotojų daugiau atsakė neigiamai, kad sudaryta organizacinė struktūra, todėl apskaičiavimus bendrą efektyvumą organizacinės struktūros elemento jis gavosi žemesnis nei didelių įmonių 53 proc. Taip atkreiptina dėmesys, kad didelėse įmonėse sudaromi visada padalinio nuostatai, o vidutinėse įmonėse tik 42 proc. atsakė teigiamai.

Kompetencijos svarbos efektyvumo žemesnį įvertinimą (45 proc.) galima teigti sąlygojo tai, kad rečiau nei didelėse įmonėse darbuotojų apskaitos veikla testuojama, vertinama jų kompetencija (8 proc.), taip retai vidutinėse įmonėse darbuotojai atlieka tik jiems pavestas pareigas (33 proc.), stengiamasi išlaikyti kompetentingus darbuotojus (33 proc.), kas sąlygoja didesnę riziką klaidų ir kartu riziką auditoriams neatskleisti visų klaidų ir ilgesnį audito proceso atlikimą. Taip pat priešingai nei didelėse įmonėse dirbantys respondentai kurie visi nurodė, kad darbuotojai supažindinami su vidaus kontrolės tvarka, o vidutinėse įmonėse 83 proc. atsakė teigiamai.

Igaliojimų ir atsakomybės efektyvumo įvertinimą tik vidutiniškai sąlygoja tai, kad ne visada sudaromos materialiai atsakingos sutartys (42 proc.), kaip ir stambiose įmonėse įgaliojimų delegavimas ne visada apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu (33 proc.), sudaromi darbo planai (58 proc.) ir darbuotojai supažindinami su įmonės strategija (58proc.).

Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika elemento efektyvumas įvertinamas patenka į labai gerai vertinimo intervalą (73 proc.). Galime pastebėti, kad vidutinėse įmonėse dažniau nei didelėse įmonėse taikoma skatinimo darbuotojų politika 83 proc. ir buhalterijos darbuotojai dažniau domisi apskaitos naujienomis 75 proc.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 20 pav. Vidutinių įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas

**Mažos įmonės.** Kaip matome smulkių įmonių kontrolės aplinkos efektyvumas apskaičiuavus gautus apklausos rezultatus vertinamas vidutiniškai (52 proc.) (žr. 21 pav.). Analizuojant sąžiningumo ir moralinių vertybių tvirtinimą, galime pastebėti kad jis 2 proc. aukštesnis nei vidutinių įmonių ir yra 55 proc. taip galime pastebėti, kad dažniausiai mažose įmonėse nei didelėse ar vidutinėse, vadovų elgesys parodo kad vidaus kontrolė yra svarbi 93 proc., tačiau mažose įmonėse rečiausiai nei stambiose ar vidutinėse sudaroma etikos kodeksas 11 proc. nurodė teigiamai.

Aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimo elemento efektyvumas yra žemesnis nei kitų įmonių 54 proc. ir tai sąlygoja, kad mažų įmonių vadovai rečiau bendrauja su auditoriais, nes tik 41 proc. atsakė teigiamai.

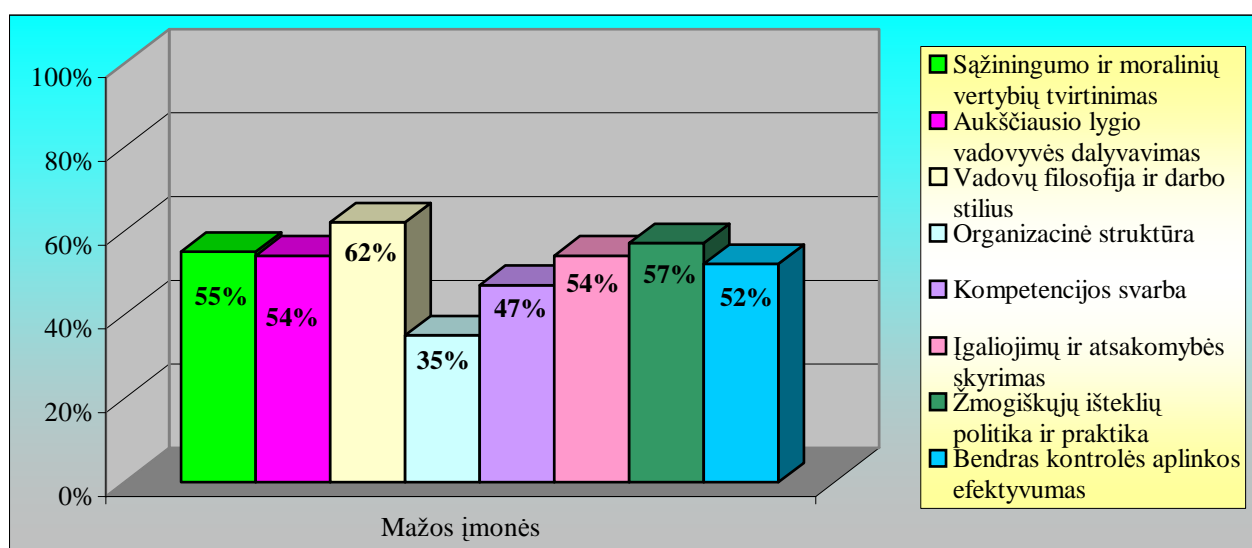
Vadovų filosofija ir darbo stilius efektyvumas apskaičiuotas 62 proc., taip pat žemesnis nei didelių ar vidutinių įmonių ir išskirtina tai, kad smulkiuose įmonėse rečiausiai diegiamos naujos procedūros vidaus kontrolės sistemai pagerinti nurodė 37 proc. ir vadovai reikalauja iš visų darbuotojų tikimasi kokybiško ir sąžiningo darbo nurodė 62 proc. respondentų.

Aptariant organizacinės struktūros elementą matome, kad jo efektyvumas vertinamas kaip žemas 35 proc. Smulkiuose įmonėse tik 37 proc. nurodė, kad sudaroma įmonės organizacinė schema.



Įgaliojimų ir atsakomybės efektyvumas patenka į vidutiniškai vertinimo intervalą (54 proc.) ir yra žemesnis nei didelių ir vidutinių įmonių, kadangi dar rečiau nei didelėse ar vidutinėse įmonėse sudaroma materialiai atsakingos darbuotojų sutartys 24 proc., darbo planai 35 proc., taip pat beveik tik pusė 54 proc. mažų įmonių darbuotojai nurodė, kad įgaliojimų delegavimas apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu.

Nagrinėjant žmogiškųjų išteklių politikos ir praktikos elemento efektyvumą, kuris įvertintas 57 proc., t.y. papuola yra gerai vertinimo intervalą, galime pastebėti kad rečiau nei didelėse ir vidutinėse įmonėse taikoma darbuotojų skatinimo politika 57 proc., tačiau mažų įmonių apskaitos darbuotojai dažniau nei didelių ar vidutinių įmonių domisi apskaitos naujienomis 76 proc. nurodė teigiamai.



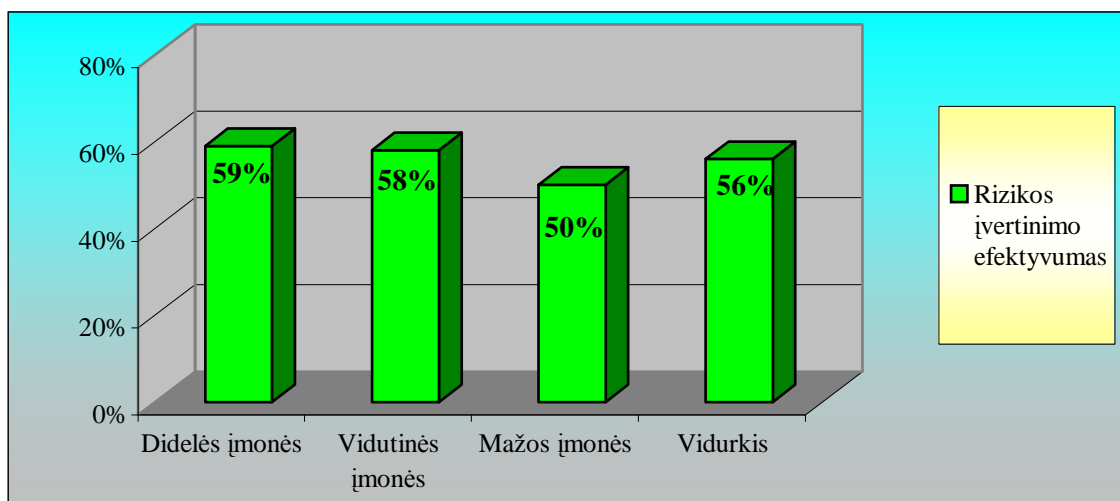
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**21 pav. Mažų įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo įvertinimas**

Atlikus tyrimą apskaičiuota, kad didelių įmonių kontrolės efektyvumo įvertinamas patenka į labai gerai vertinimo intervalą (74 proc.). Vidutinių įmonių ir mažų įmonių kontrolės aplinkos efektyvumas vertinamas vidutiniškai 60 proc. ir 52 proc. Vidutinių įmonių žemesnį efektyvumą sąlygoja kompetencijos svarba, mažų įmonių organizacinės struktūros žemesnis įvertinimas.

### 2.2.2. Įmonės rizikos vertinimo procesas

34 –jame NAS (2005) nurodoma, kad analizuodamas įmonės rizikos vertinimo procesą auditorius įvertina, kaip vadovybė nustato finansinei atskaitomybei svarbią verslo riziką, įvertina rizikos dydį, jos pasireiškimo tikimybes ir priima sprendimus, kaip ją valdyti. Rizikos įvertinimo elementas buvo suskirstytas į tris elementus: finansinės atskaitomybės rizika, verslo rizikos įvertinimas ir apgaulės rizika. Atlikus apklausą nustatyta, kad tiek Kauno miesto didelių (59 proc.), vidutinių (58 proc.) ar mažų (50 proc.) įmonių rizikos įvertinimo efektyvumas apskaičiuotas vertinamas tik vidutiniškai (žr. 22 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**22 pav. Įmonių rizikos efektyvumo įvertinimas**

**Didelės įmonės.** Analizuojant finansinės atskaitomybės rizikos efektyvumo įvertinimą, kuris yra 52 proc. galime pastebėti, kad jis šiek tiek žemesnis nei vidutinių ar mažų įmonių (žr. 23 pav.). Tai sąlygojo, kad tik 20 proc. didelių įmonių respondentų nurodė, kad analizuojama klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika ir svarstomos rizikos, susijusios su užsienio operacijomis, įskaitant ir jų įtaką finansinės atskaitomybės procesui. Taip pat 40 proc. didelių įmonių darbuotojų nurodė, kad taikomi nauji apskaitos principai ar keičiami apskaitos principai ir metodai sudarant finansinę atskaitomybę, kas sąlygoja didesnę klaidų riziką sudarant finansinę atskaitomybę ir audito riziką (toliau analizuojami rizikos įvertinimo proceso atsakymų rezultatai remiantis 14 priedu).

Verslo rizikos efektyvumas apskaičiuotas 68 proc., kaip matome taip pat patenka tik į vidutiniškai vertinimo intervalą. Didelėse įmonėse dirbantys 80 proc. nurodė, kad organizacija gilinasi į riziką, kuri kyla iš tokių vidinių šaltinių kaip: pagrindiniai darbuotojai, jų išlaikymo ir pareigų tęstinumo planavimas, konkurencingas atlyginimas ir premijos, informacinių sistemų saugumas. Tačiau ne visada vadovai apsvarsto rizikos veiksnius aktualius jos ūkio šakai tokius išorinius šaltinius kaip kreditorių reikalavimai, ekonominės sąlygos, įstatyminis reguliavimas ir atsižvelgiama į jų poveikį finansinės atskaitomybės tikslų siekimui (40 proc.), dar rečiau didelėse įmonėse sudaromi planai, programos ar veiksmai konkrečioms įmonės rizikoms šalinti (.20proc.).

Apgaulės rizikos elemento efektyvumas lygus įmonių išvestam bendram vidurkiui 54 proc. 60 proc. respondentų nurodė, kad įmonėje vadovai svarsto darbuotojų sukčiavimo galimybę apskaitos padidintos rizikos srityse (pvz. pajamų pripažinimo, išlaidų, atsargų). Ypač retai didelių įmonių darbuotojai tik 20 proc. atsakė teigiamai, kad įmonėje užregistruojant neįprastas įmonės veiklai ūkines operacijas pranešama apie tai vadovybei, kas sąlygoja didesnę apgaulių riziką.

**Vidutinės įmonės.** Vidutinio dydžio įmonių efektyvumas vertinamas panašiai kaip ir didelių 58 proc. Finansinės atskaitomybės rizikos efektyvumas 58 proc. yra didesnis nei mažų ar didelių

įmonių. Tai sąlygoja, kad vidutinėse įmonėse dažniau negu didelėse įmonėse svarstoma klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika (42 proc.) ir svarstomos rizikos susijusios su užsienio operacijomis (58 proc.).

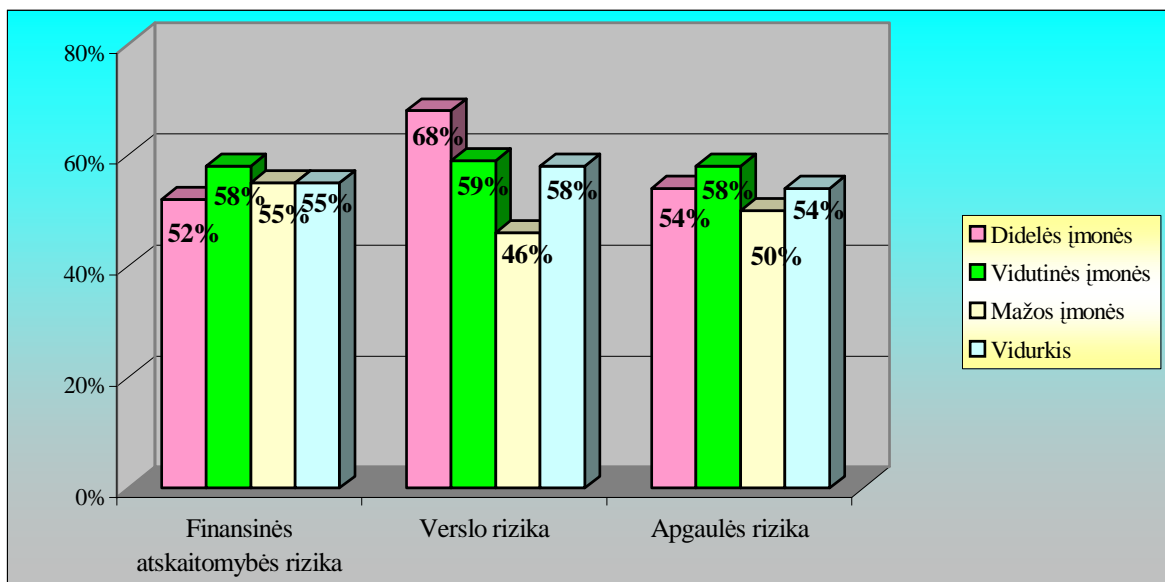
Verslo rizikos įvertinimo efektyvumas yra 59 proc. t.y. mažesnis nei didelių įmonių, tačiau didesnis nei mažų įmonių. Priešingai nei didelėse įmonėse, vidutinėse įmonėse dažniau apsvairstoma vidinių ir išorinių veiksnių įtaka finansinei atskaitomybei (50 proc.) ir vadovai apsvairsto išorės veiksnių riziką kaip kreditorių reikalavimai, ekonominės sąlygos, įstatyminis reguliavimas (58 proc.), sudaromi planai, programos ar veiksmai konkrečioms įmonės rizikoms šalinti (42 proc.).

Nors apgaulės rizikos apskaičiuotas efektyvumas vidutinių įmonių yra 58 proc. aukštesnis nei didelių įmonių ir mažų įmonių, tačiau patenka į vidutiniškai vertinimo intervalą. Vadovai vidutinių įmonių rečiau nei didelių apsvairsto sukčiavimo riziką (50 proc.), tačiau užregistruojant neįprastas ūkines operacijas dažniau nei didelėse įmonėse apie tai informuojami vadovai (67 proc.), tačiau rečiau nei smulkiose įmonėse (87 proc.).

**Mažos įmonės.** Smulkių įmonių rizikos elemento efektyvumas apskaičiuotas 50 proc. ir tai sąlygoja žemiausias verslo rizikos įvertinimo efektyvumas 46 proc. ir apgaulės rizikos 50 proc., kurie yra mažesni už bendrą įmonių šių elementų vidurkį. Galime pastebėti, kad mažų įmonių finansinės atskaitomybės rizikos efektyvumas yra 55 proc. ir šiek tiek didesnis nei stambių įmonių. Smulkiose įmonėse dažniausiai taikomi nauji apskaitos principai sudarant finansinę atskaitomybę nurodė 70 proc. kas sąlygoja kartu didesnę klaidų riziką. Taip pat dažniau nei didelėse (20 proc.) ir vidutinėse (42 proc.) įmonėse analizuojama klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika 52 proc. ir vadovai informuojami apie pavojus ir reikšmingus įvykius kurie gali turėti įtaką teisingos finansinės atskaitomybės sudarymui 89 proc., negu stambiose įmonėse (60 proc.) ir vidutinėse (75 proc.).

Verslo rizikos žemiausią efektyvumą (46 proc.) negu kitų dydžių įmonių sąlygoja, kad panašiai kaip ir stambiose įmonėse mažų įmonių darbuotojai retai nurodė, kad sudaromi veiksniai, planai rizikoms šalinti 22 proc., taip pat retai įvertinama informacinių sistemų saugumas 33 proc. kas yra labai svarbu. Nors smulkių įmonių 48 proc. darbuotojų panašiai kaip ir vidutinių įmonių nurodė, kad vertinama vidaus ir išorės veiksnių rizika finansinei atskaitomybei, tačiau smulkių įmonių darbuotojų daugiausiai atsakė neigiamai 33 proc. kad ir nevertinama rizika, kai didelių 20 proc. ir vidutinių 25 proc. atsakė neigiamai ir kas apskaičiuojant bendram efektyvumui verslo rizikos turėjo įtakos.

Apgaulės rizikos mažų įmonių apskaičiuotas efektyvumas 50 proc. ir yra šiek tiek mažesnis nei didelių (54 proc.) ar vidutinių įmonių (58 proc.). Galima spėti, kad smulkių įmonių vadovai pasitiki įmonės darbuotojais ir rečiau nei didelėse ar vidutinėse įmonėse svarstoma sukčiavimo rizika, nes tik 37 proc. respondentų atsakė teigiamai.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 23 pav. Įmonių rizikos elementų efektyvumo įvertinimas

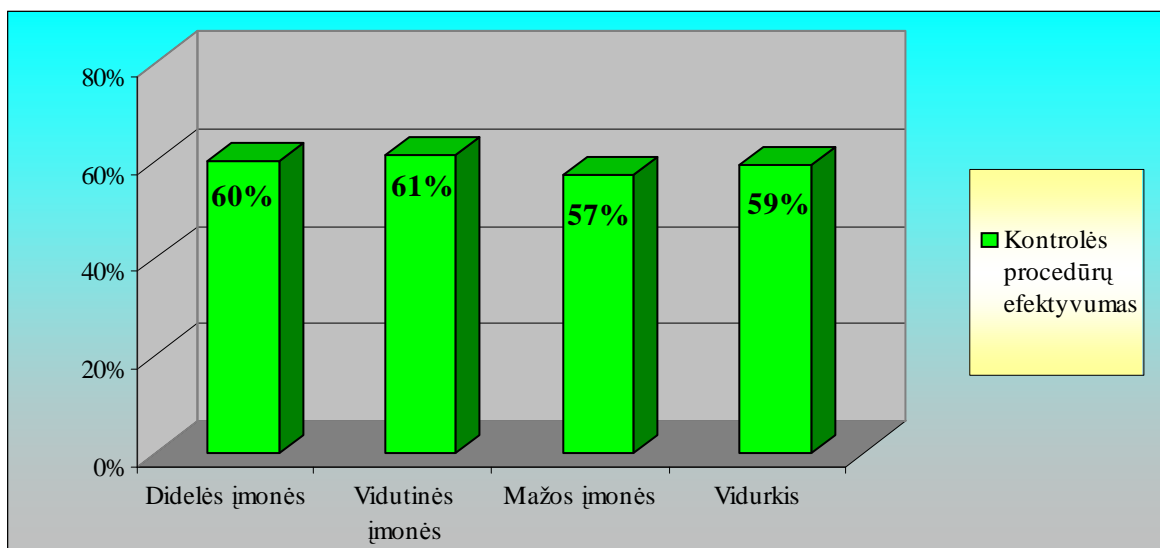
Atlikus tyrimą nustatyta, kad visų įmonių rizikos elemento efektyvumas vertinamas vidutiniškai. Didelėse įmonėse žemesnį efektyvumą sąlygoja žemesnis finansinės atskaitomybės rizikos įvertinimas, vidutinėse įmonėse tiek finansinės atskaitomybės, verslo ir apgaulės rizika įvertintos panašiai, smulkiose įmonėse sąlygoja žemesnis verslo rizikos įvertinimas.

#### 2.2.3. Kontrolės procedūrų įvertinimas

Išnagrinėjus mokslinę literatūrą nustatyta, kad kontrolės procedūros yra susiję su įgaliojimų pasidalijimu, rezultatų peržiūra, informacijos apdorojimu, fizine kontrole, pareigų atskyrimu. Todėl tyrimo metu buvo nagrinėjami šie kontrolės procedūrų elementai. Iš 24 paveikslo matome, kad kontrolės procedūrų efektyvumas didžiausias vidutinėse įmonėse (61 proc.), didelėse įmonėse (60proc.) ir smulkiose įmonėse (57 proc.). Kaip pastebime visų įmonių kontrolės procedūrų efektyvumas patenka į vidutiniškai vertinimo intervalą.

**Didelės įmonės.** Analizuojant kontrolės procedūrų elementų efektyvumą galime pastebėti, kad rezultatų peržiūros elemento efektyvumo įvertinimas sudaro 30 proc. ir vertinamas kaip žemas (žr. 25). Tai sąlygoja, kad įmonėje darbuotojų rezultatai peržiūrimi ir analizuojami ne dažnai .t.y. tik 20 proc. atsakė teigiamai (toliau analizuojami rizikos įvertinimo proceso atsakymų rezultatai remiantis 15 priedu).

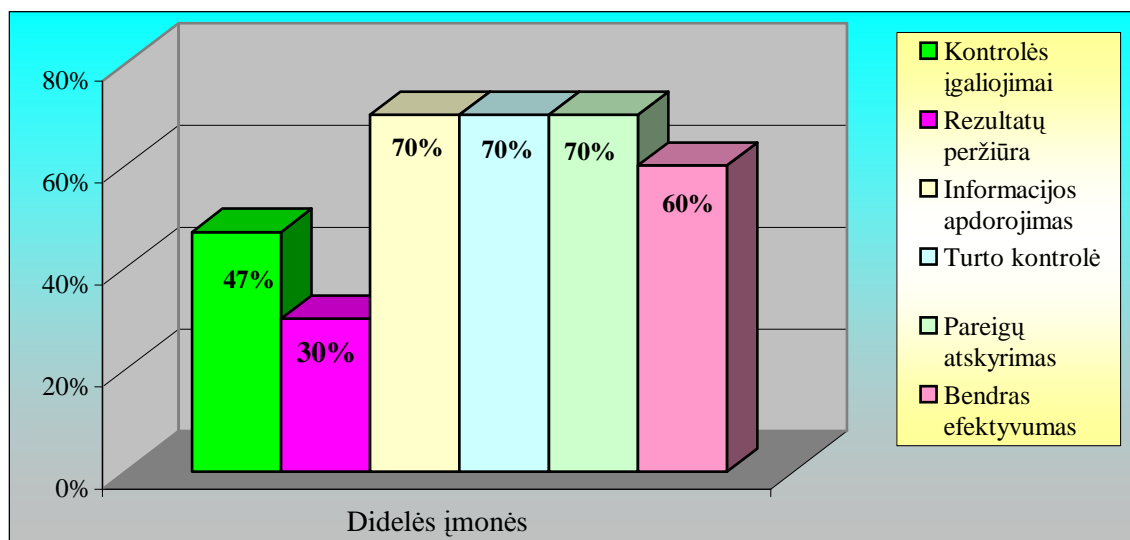
Vidutiniškai vertinama apskaičiavus apklausos rezultatus kontrolės įgaliojimų efektyvumas 47 proc. Tai lėmė, kad kontrolės funkcijas didelėse įmonėse atlieka vadovai arba tam paskirti asmenys. Didelių įmonių darbuotojai atsakė teigiamai, kad kontrolės funkcijas vykdo vadovas 60 proc., kiti atsakingi asmenys už kontrolę 60 proc., buhalterijos personalas 20 proc.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 24 pav. Įmonių kontrolės procedūrų efektyvumo įvertinimas

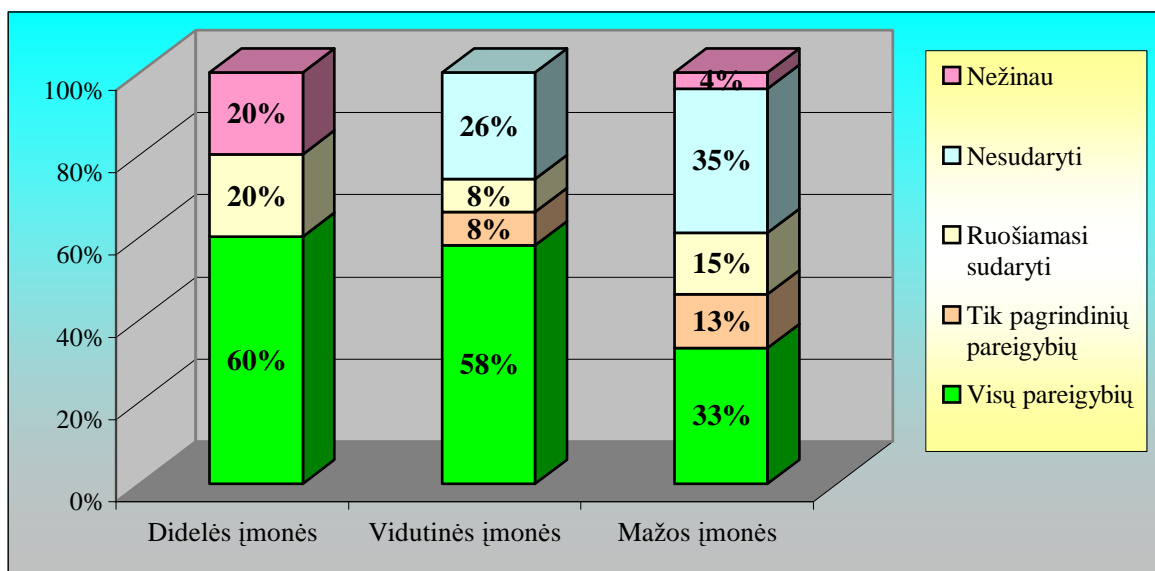
Turto kontrolės elemento efektyvumas vertinamas vidutiniškai 70 proc. Remiantis apklausos rezultatais nustatyta, kad didelėse įmonėse darbuotojas materialiai atsakingas už turto apsaugą veda to turto apskaitą nurodė 80 proc., vidutinėse 17 proc. ir smulkiuose 52 proc. Tai gali sąlygoti vidaus kontrolės trūkumus, grobstymų riziką. Visada didelėse įmonėse atliekama inventorizacija, nes visi atsakė teigiamai 100 proc., tačiau vidutinių 92 proc. ir mažų įmonių 67 proc. darbuotojų atsakė teigiamai. Įmonėje yra turto apsauga nurodė 80 proc. didelių, 67 proc vidutinių, ir 68 proc. mažų darbuotojų teigiamai.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 25 pav. Didelių įmonių kontrolės procedūrų elementų efektyvumo įvertinimas

Remiantis apklausos rezultatais taip pat galime pastebėti, kad visų pareigų pareigybiniai nuostatai dažniausiai sudaromi didelėse įmonėse 60 proc., vidutinėse 58 proc. ir mažose įmonėse 33 proc. Taip pat 20 proc. stambių įmonių darbuotojų nurodė, kad ruošiamasi sudaryti pareigybinius nuostatus, mažų įmonių 15 proc. ir vidutinių 8 proc. atsakė teigiamai (žr. 26 pav.).

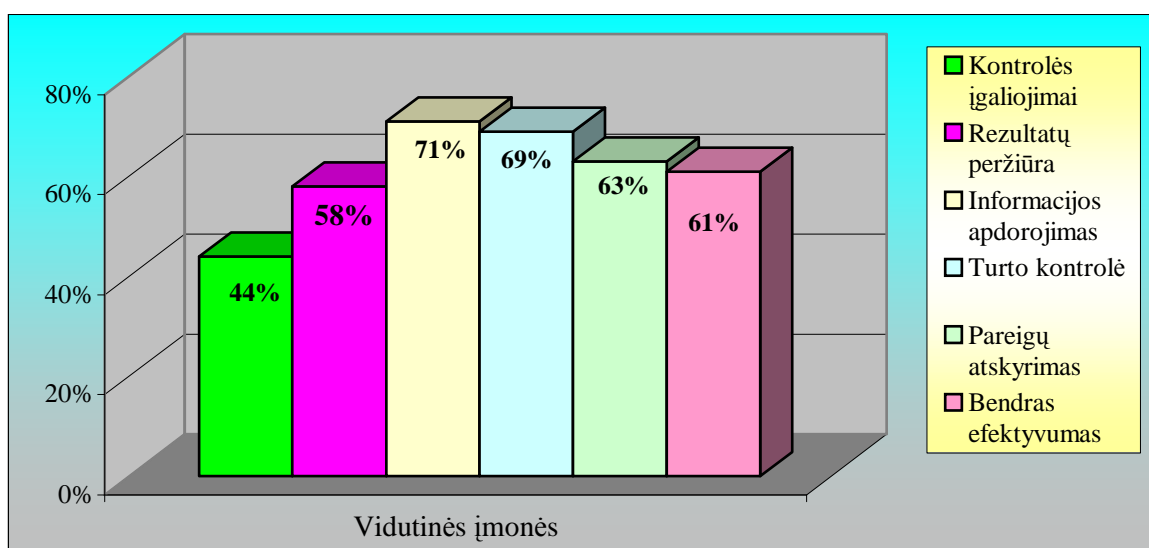


Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 26 pav. Pareigybinių nuostatų sudarymas įmonėse

**Vidutinės įmonės.** Rezultatų peržiūros (58 proc.), turto kontrolės (69proc.), pareigų kontrolės (63 proc.) efektyvumas pagal vertinimo intervalą vertinamas vidutiniškai, kontrolės įgaliojimų (44 proc.) kaip žemas. Kaip ir didelėse įmonėse kontrolės funkcijas dažniausiai vykdo vadovai 75 proc. (žr. 27 pav.). Vidutinių įmonių darbuotojų daugiau atsakė teigiamai negu didelių įmonių, kad įmonėje darbuotojų rezultatai peržiūrimi ir analizuojami 50 proc.

Panašiai kaip ir didelių įmonių darbuotojai 60 proc. vidutinių įmonių darbuotojų atsakė teigiamai, kad įmonėje nustatyta ilgalaikio turto pripažinimo nereikalingu tvarka. Smulkiuose įmonėse dirbantys darbuotojai rečiau atsakė teigiamai, sudaryta ilgalaikio turto pripažinimo nereikalingu tvarka 39 proc.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

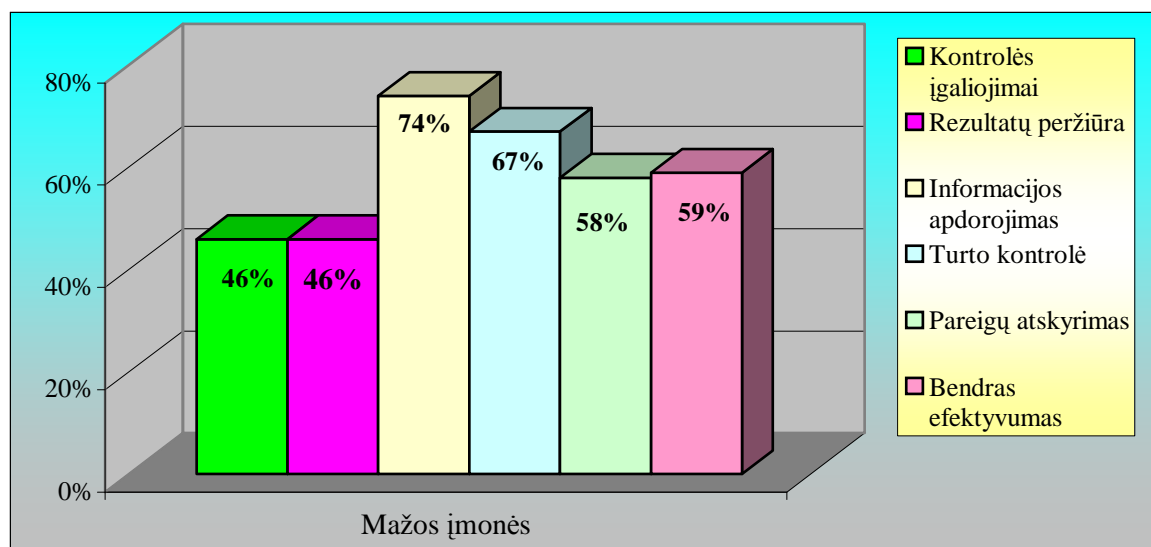
### 27 pav. Vidutinių įmonių kontrolės procedūrų elementų efektyvumo įvertinimas

**Mažos įmonės.** Analizuojant mažų įmonių rezultatus matome, kad žemiausias kontrolės procedūrų pareigų atskyrimo elemento efektyvumo įvertinimas t.y. 42 proc.(žr. 28 pav.). Aptariant

kontrolės įgaliojimų efektyvumą nustatyta, kad visi beveik smulkiuose įmonėse dirbantys darbuotojai nurodė, kad vadovai vykdo kontrolės funkcijas 96 proc., tai pat dažniau nei didelių (20 proc.) ar vidutinių (17 proc.) įmonių darbuotojai smulkių įmonių darbuotojai atsakė teigiamai, kad kontrolės funkcijas vykdo ir buhalterijos darbuotojai 33 proc.

Informacijos apdorojimo apskaičiuotas efektyvumas yra 74 proc. ir vertinamas kaip labai geras, tai lėmė kad mažose įmonėse dirbantys darbuotojai dažniausiai atsakė teigiamai 78 proc., kad buhalterinė apskaita įmonėje pilnai kompiuterizuota. Buhalterinė apskaita pilnai kompiuterizuota reikėtų suprasti, kad apskaita nėra atskirai kompiuterizuota, kaip pvz. stambiose įmonėse kartais sąskaitos išrašomos atskirai ar gamyba tvarkoma atskirai, po to perkeliant duomenis į bendrą programą.

Mažų įmonių turto kontrolės žemesniam efektyvumo įvertinimui įtakos už didelių įmonių ir vidutinių turėjo, kad smulkių įmonių darbuotojai rečiau nei stambių (80 proc.) ir vidutinių (83 proc.) atsakė teigiamai, kad buhalterijos dokumentai saugomi specialiai tam skirtose vietose (archyve, rakinamose spintose) 57 proc. Šis veiksnys taip pat sąlygoja silpnesnę įmonių vidaus kontrolės sistemą, riziką neleistinų veiksmų.



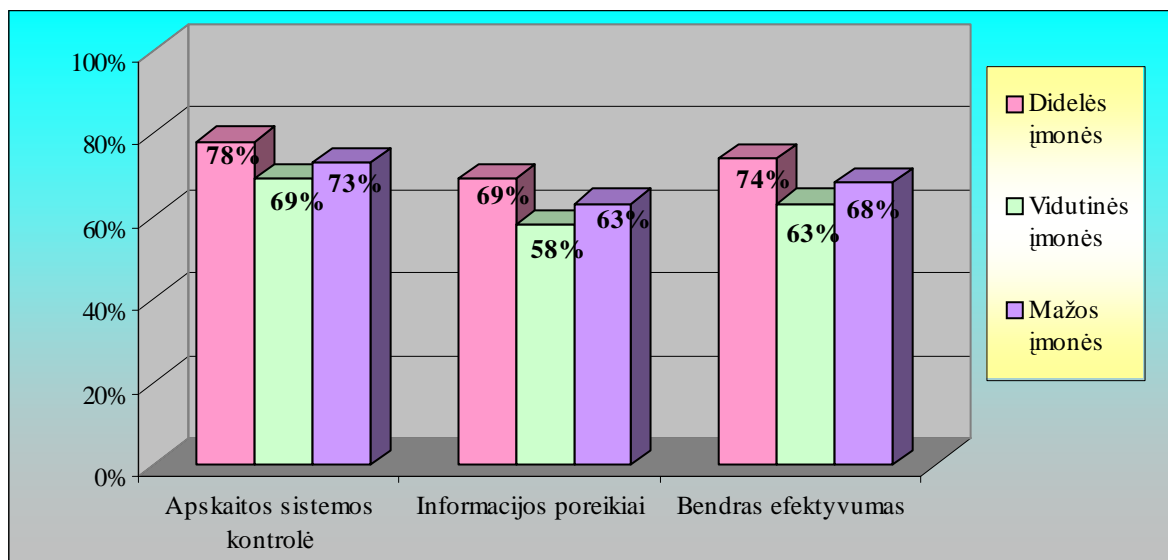
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 28 pav. Mažų įmonių kontrolės procedūrų elementų efektyvumo įvertinimas

Remiantis tyrimo rezultatais kontrolės procedūrų efektyvumas visų įmonių patenka į vidutiniškai vertinimo intervalą. Tokį didelių įmonių įvertinimą tik vidutiniškai sąlygojo rezultatų peržiūros elemento žemas įvertinimas, taip pat neaukštas kontrolės įgaliojimų įvertinimas. Vidutinių ir mažų įmonių kontrolės procedūrų įvertinimą vidutiniškai taip pat sąlygojo kontrolės įgaliojimų ir rezultatų peržiūros elementų žemesnis įvertinimas negu kitų kontrolės procedūrų elementų.

## 2.2.4. Informacijos ir komunikacijos veiksmų analizė

Vidaus kontrolės sistemos elemento informacija ir komunikacija rezultatai apklausos buvo suskirstyti į dvi pagrindines grupes: apskaitos sistemos kontrolė ir informacijos poreikiai. Iš 29 paveikslo matome, kad didelių įmonių informacijos ir komunikacijos efektyvumas vertinamas patenka į labai gerai vertinimo intervalą (74 proc.), mažų įmonių vidutiniškai (68 proc.) ir vidutinių įmonių efektyvumas taip pat vertinamas vidutiniškai, tačiau žemiausias (63 proc.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 29 pav. Įmonių informacijos ir komunikacijos efektyvumo įvertinimas

**Didelės įmonės.** Suskaičiavus apklausos rezultatus didelių įmonių apskaitos sistemos kontrolė vertinama gerai 78 proc., mažų įmonių taip pat apskaitos sistemos kontrolė vertinama gerai 73 proc., tačiau vidutinių įmonių vertinama tik vidutiniškai 69 proc. Visi didelėse įmonėse dirbantys atsakė teigiamai, kad įmonėje yra kontrolės procedūros, ribojančios prieigą prie programų ir duomenų leidžiančių keisti finansinius duomenis (pvz. slaptažodžiai) ir sudaryta apskaitos politika, kas audituojant įmonę yra labai svarbu (žr. 30 pav.) (toliau analizuojami informacijos ir komunikacijos atsakymų rezultatai remiantis 16 priedu).

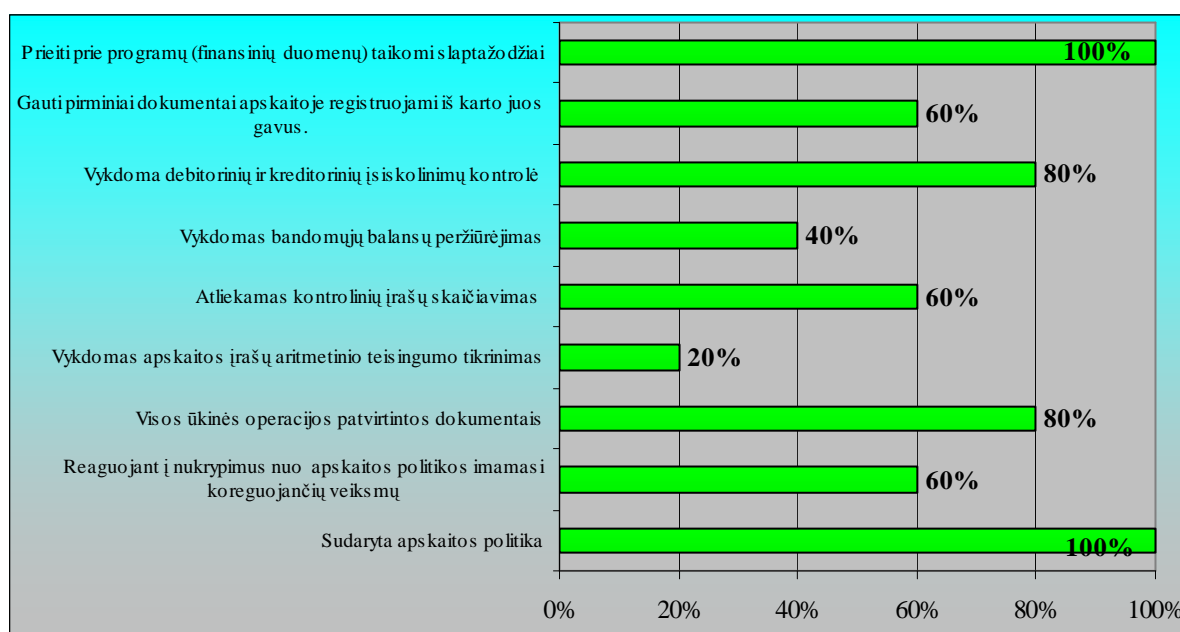
Mažiau didelių tik 80 proc. nei vidutinių 92 proc. ir mažų 94 proc. įmonių darbuotojų teigiamai atsakė, kad įmonėje visos ūkinės operacijos patvirtintos dokumentais. Vykdoma debitorinių ir kreditorinių kontrolė ataskė 80 proc. didelių monių darbuotojų. Vidaus auditorė A. Nagienė (2005) teigia, kad pastaraisiais metais daugelis didesnių įmonių vidaus kontrolei užtikrinti pradėjo kurti debitorinio ir kreditorinio išsiskolinimo vadybos sistemas, kurios remiasi tokiais prielaidomis kaip sutarties parengimas, informacijos apie klientus rinkimas, pardavimo periodo optimizavimas, limitų nustatymas ir gautinų ir įsipareigojimų inventorizacija.

Taip pat tik 60 proc. didelių įmonių atsakė teigiamai, kad gauti pirminiai dokumentai registruojami iš karto juos gavus.



Kaip nurodo J. Mackevičius ir K. Senkus (2006) svarbiausios pinigų srautų kontrolės procedūros yra dokumentinis ir natūrinis tikrinimas, perskaičiavimai, atskleidimas. Išsamesnei pinigų kontrolei siūlo naudoti netiesioginį pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdą. Remiantis apklausos rezultatais tik 60 proc. nurodė, kad taikoma šis kontrolės būdas, t.y. įmonėje periodiškai atliekamas kontrolinių įrašų skaičiavimas ir lyginimas ir reaguojant į nukrypimus nuo patvirtintos apskaitos politikos yra imamas koreguojančių veikslių.

Taip pat pastebėtina, kad didelių įmonių mažiau tik 40 proc. atsakė teigiamai nei vidutinių 58 proc. ir mažų 70 proc., kad įmonėje vykdomas bandomųjų balansų pildymas ir peržiūrėjimas. Taip pat didelėse įmonėse dirbantys tik 20 proc. nurodė teigiamai, rečiau nei vidutinėse 67 proc. ir smulkiose 50 proc., kad vykdomas apskaitos įrašų aritmetinio teisingumo tikrinimas. Galima teigti, kad šie visi veiksniai yra labai svarbus įmonėms ir auditoriams atliekant auditą.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

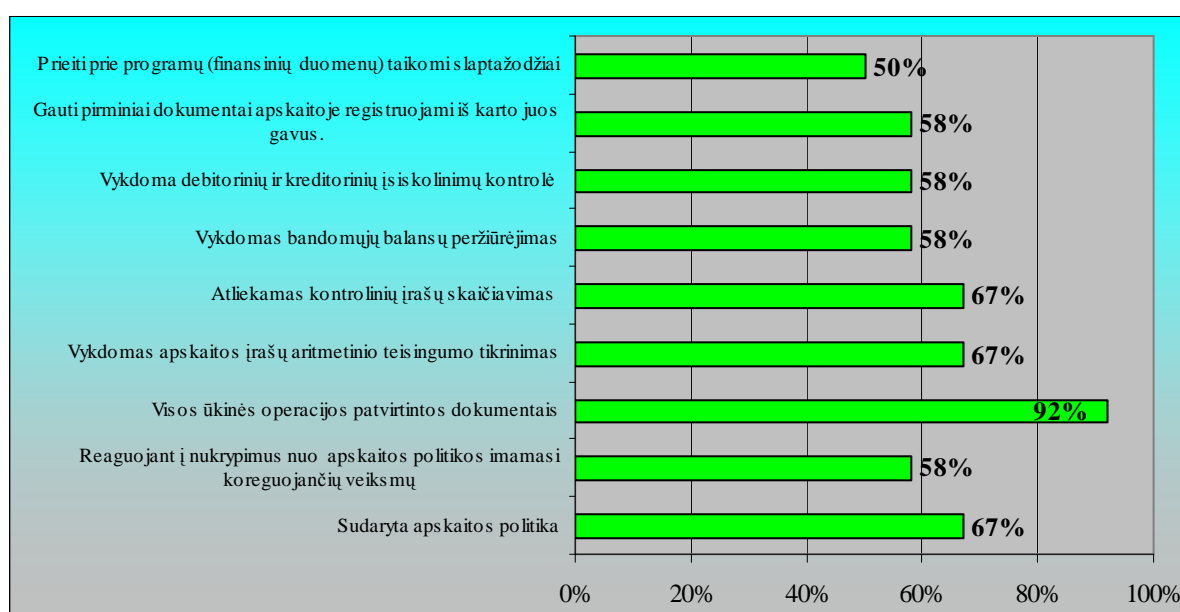
### 30 pav. Didelių įmonių apskaitos sistemos kontrolė

Analizuojant informacijos poreikių efektyvumą didelėse įmonėse dirbantys nurodė teigiamai 80 proc., kad visa būtina finansinė informacija yra laiku perduodama reikiams žmonėms įmonėje, įmonė naudoja aktualią informaciją, įskaitant duomenis iš verslo procesų, duomenis apie ekonomikos būklę ir kitus svarbius duomenis, informacinės sistemos (kompiuterinės programos apskaitos) yra atnaujinamos, kontrolės procedūros yra pakankamai oficialios, kad vadovybė galėtų nustatyti, ar kontrolės tikslai buvo pasiekti.

**Vidutinės įmonės.** Remiantis apklausos rezultatais pastebime, kad vidutinių įmonių informacijos ir komunikacijos efektyvumas yra žemiausias (63 proc.) ir tai sąlygoja informacijos poreikių veiksniai kaip finansinė informacija visa reikalinga perduodama laiku reikiams žmonėms 50 proc., kai didelėse įmonėse nurodė 80 proc. ir mažose 72 proc. dirbantys teigiamai.

Taip pat mažiau teigiamai vidutinių įmonių 25 proc. nei didelių 40 proc. ir mažų 37 proc. nurodė, kad įmonėje darbuotojai skatinami pranešti vadovybei apie pastebėtus nepriimtinus veiksmus kitų darbuotojų. Kad informacinės sistemos (kompiuterinės programos apskaitos) yra atnaujinamos rečiausiai taip pat atsakė vidutinių įmonių darbuotojai teigiamai 75 proc., mažų ir didelių po lygiai 80 proc.

Analizuojant apskaitos kontrolės rezultatus pastebime priešingai nei visi didelių įmonių darbuotojai kurie nurodė teigiamai, vidutinių 67 proc. ir mažų 70 proc. nurodė, kad sudaryta apskaitos politika. Taip pat vidutinių įmonių darbuotojų mažiausiai 50 proc. atsakė teigiamai, kad įmonėse rečiausiai taikomi slaptažodžiai ribojantys prieigą prie finansinių duomenų ir programų (žr. 31 pav.).



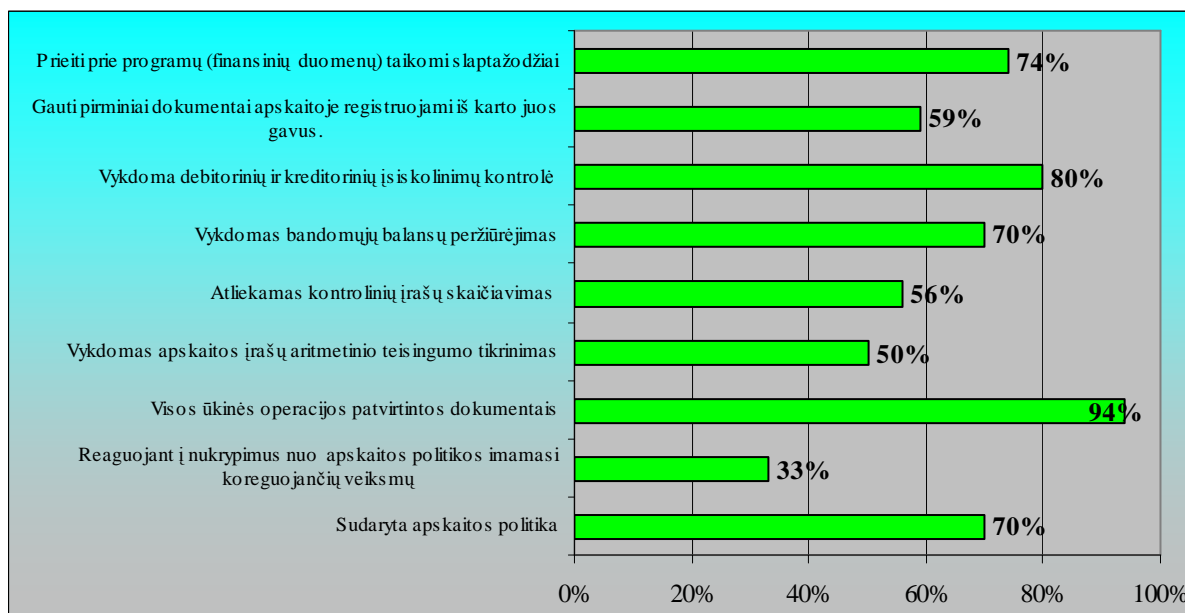
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 31 pav. Vidutinių įmonių apskaitos sistemos kontrolė

**Mažos įmonės.** Mažų įmonių informacijos ir komunikacijos elemento efektyvumas pagal vertinimo intervalą kaip ir vidutinių įmonių vertinamas vidutiniškai ir tai sudaro 68 proc. Informacijos poreikių efektyvumas vertinamas 63 proc. ir yra didesnis už vidutinių įmonių (58 proc.), tačiau žemesnis už didelių įmonių (69 proc.). Mažose įmonėse dirbantys darbuotojai panašiai kaip ir didelių įmonių (60 proc.) ir vidutinių (67 proc.) atsakė teigiamai 63 proc., kad gauta reikšminga informacija iš darbuotojų, ar auditorių ir kitų asmenų yra panaudojama kontrolės veiklose. Smulkių įmonių darbuotojai taip pat rečiausiai atsakė teigiamai (37 proc.) nei didelių (40 proc.), vidutinių (50 proc.), kad įmonėje numatytas procesas, kaip rinkti ir dokumentuose fiksuoti klaidas bei skundus, kuriuos reikia išanalizuoti, nustatyti priežastį ir pašalinti problemą, kad ateityje nesikartotų.

Analizuojant apskaitos sistemos kontrolės efektyvumą (73 proc.), kuris aukštesnis nei vidutinių įmonių (69 proc.) ir žemesnis nei didelių (78 proc.) pastebėtina, kad mažų įmonių

darbuotojai teigiamai nurodė kaip ir didelių 80 proc., kad įmonėje vykdoma debitorinių ir kreditorinių įsiskolinimų kontrolė (pvz. suderinimo aktų derinimas) (žr. 32 pav.). Taip pat panašiai atsakė tiek didelių įmonių (60 proc.), vidutinių (58 proc.) ir mažų (59 proc.) darbuotojai, kad gauti pirminiai dokumentai apskaitoje registruojami iš karto juos gavus.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

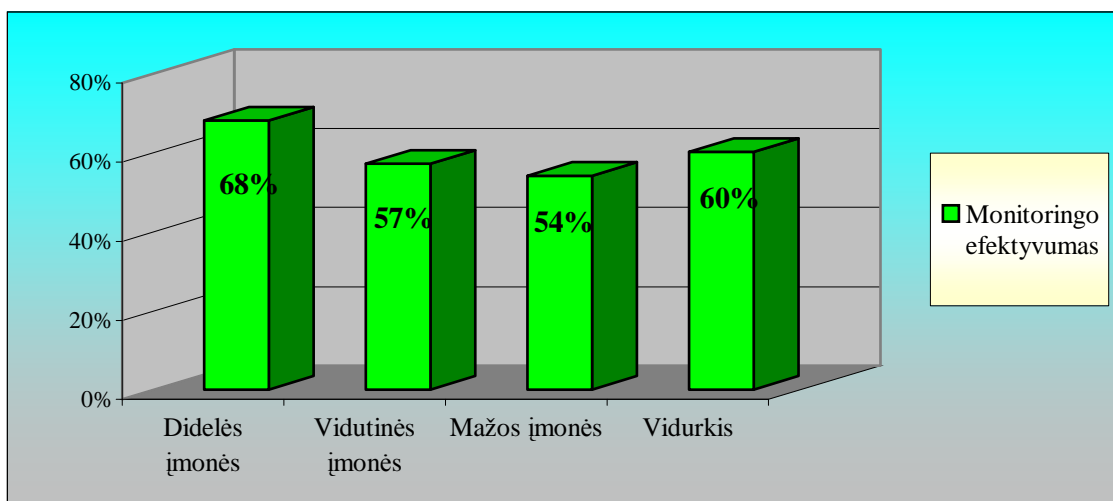
### 32 pav. Mažų įmonių apskaitos sistemos kontrolė

Tyrimo metu nustatyta, kad didelių įmonių informacijos ir komunikacijos efektyvumas įvertintas gerai, tačiau vidutinių ir mažų įmonių efektyvumas vertinamas tik vidutiniškai, tai sąlygoja žemesnis informacijos poreikių elemento įvertinimas. Apskaitos sistemos kontrolė didelėse ir mažose įmonėse vertinama gerai, tačiau vidutinėse tik vidutiniškai.

#### 2.2.5. Monitoringo efektyvumo analizė

34-jame NAS (2005) nurodoma, kad “kontrolės procedūrų monitoringas (stebėseną) yra vidaus kontrolės veiksmingumo vertinimas. Stebėsenos metu kontrolės procedūrų pobūdis ir veikimas vertinamas laiko tinkamumo požiūriu, o atsižvelgiant į sąlygas atliekami būtini koregavimo veiksmai. Nuolat vykdoma stebėseną yra dažnai įtraukta į įprastinę pasikartojančią įmonės veiklą ir apima nuolatinį vadovavimo ir priežiūros veiksmus. Daugelyje įmonių vidaus auditoriai arba darbuotojai, atliekantys panašias pareigas, prisideda prie įmonės veiklos stebėjimo” (34-NAS, 2006, p. 15).

Apklausos metu nustatyta, kad tiek didelių įmonių (68 proc.), vidutinių 57 (proc.), mažų įmonių (54 proc.) efektyvumas pagal vertinimo intervalą vertinamas vidutiniškai ( žr. 33 pav).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

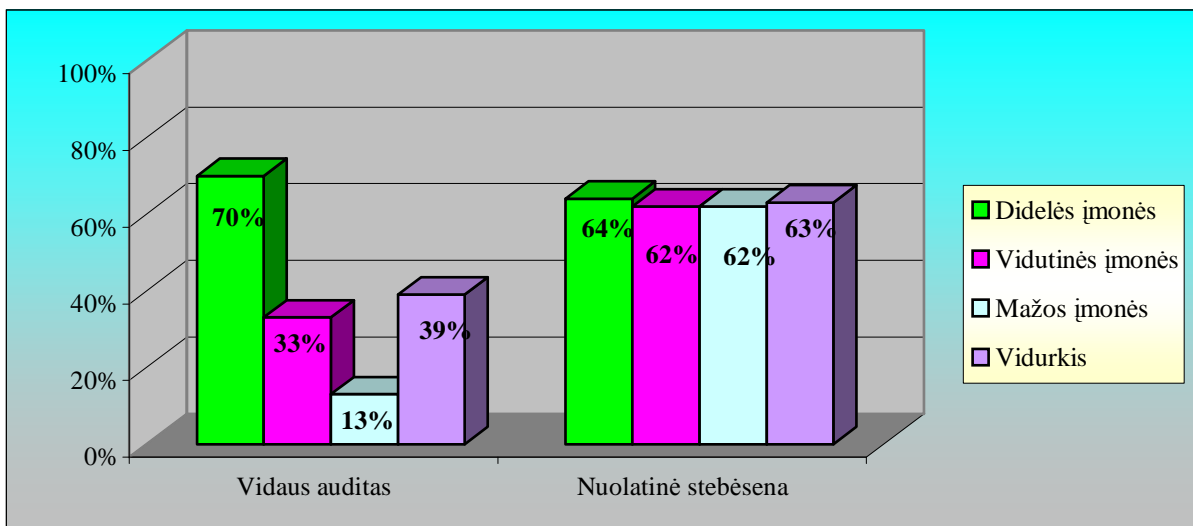
### 33 pav. Monitoringo įmonių efektyvumo įvertinimas

Vidaus audito efektyvumas aukščiausiai vertinamas stambių įmonių 70 proc., vidutinių įmonių 33 proc. ir mažų 13 proc. Tačiau nuolatinės stebėsenos efektyvumas tiek didelių įmonių 64 proc., vidutinių 62 proc. ir mažų 62 proc. vertinamas panašiai (žr. 34 pav.).

Daugiausiai teigiamai į klausimus ar numatyti procesai, kaip stebėti, ar įmonėje laikomasi vidaus kontrolės principų (tvarkos) ir vadovybė analizuoja pastebėtus vidaus kontrolės atsirandančius trūkumus, darbuotojai supranta savo pareigą pranešti apie pastebėtą silpnąją vietą vidaus kontrolės struktūroje vadovybei, įmonėje rezultatai peržiūrimi ir analizuojami lyginant su biudžetu, prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais (pvz. kaip dažnai gaunama skundų dėl neteisingų sąskaitų-faktūrų, pareiškimų ar pažymų.) atsakė didelių įmonių darbuotojai t.y. 60 proc. Vidutinių ir mažų įmonių, kad numatyti procesai stebėti ar laikomasi vidaus kontrolės atitinkamai 50 proc. ir 33 proc., vadovybė analizuoja pastebėtus trūkumus 58 proc. ir 52 proc., darbuotojai praneša apie silpną vietą vidaus kontrolės vidutinių nurodė 58 proc. ir 56 proc., rezultatai lyginami su prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais nurodė vidutinių 50 proc. ir mažų 41 proc. darbuotojų (toliau analizuojami monitoringo atsakymų rezultatai remiantis 17 priedu).

Tačiau į klausimą, kad nustačius vidaus kontrolės trūkumus yra pranešama asmeniui, kuriam priklauso procesas ir atitinkama kontrolė ir kuris yra atsakingas už tai, imtusi koreguojančių veiksmų daugiau darbuotojų teigiamai atsakė vidutinių įmonių (75 proc.), nei didelių (60 proc.) ir mažų (61 proc.).

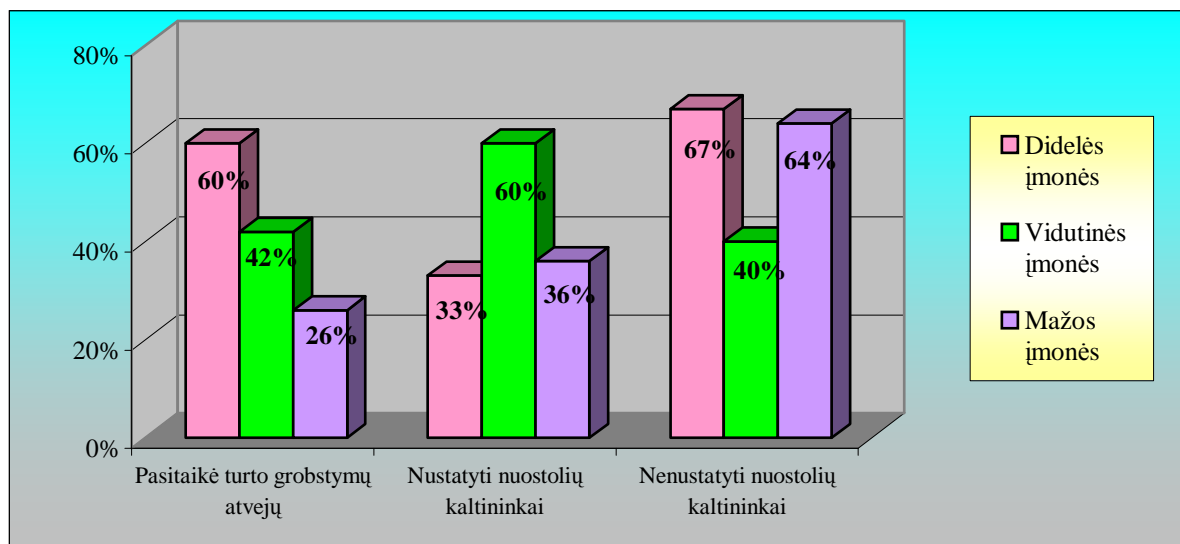
Tyrimo metu taip pat buvo siekta išsiaiškinti ar žinomi šie vidaus kontrolės modeliai: COSO, COCO, Turnbull, CoBiT ir SAC. Didelėse įmonėse dirbantiems šie modeliai nėra žinomi. Vidutinėse įmonėse 1 iš 12 respondentų atsakė, kad jam žinomas COSO modelis. Smulkiose įmonėse dirbantys 4 iš 54 nurodė, kad žinomas COSO modelis ir 2 iš 54 COCO modelis.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 34 pav. Įmonių monitoringo elementų efektyvumo įvertinimas

Taip pat apklausos metu buvo siekiama išsiaiškinti ar įmonėse 2006-2007 metų laikotarpiu pasitaikė grobstymų atvejų ar nėra patirta kitų, susijusių su įmonės veikla, nuostolių. Daugiausiai teigiamai atsakė didelių įmonių darbuotojai 60 proc., vidutinių 42 proc. ir mažiausiai mažų įmonių darbuotojai 23 proc. (žr. 35 pav.). Todėl galima teigti, kad viso dydžio įmonėse egzistuoja įmonės vidaus kontrolės trūkumai, kuriuos būtina surasti ir taisyti, kad nepatirti didesnių nuostolių ir išlikti konkurencingais. Taip pat didelių įmonių darbuotojai daugiausiai iš kitų įmonių dydžių 67 proc. atsakė teigiamai, kad nenustatyti nuostolių kaltininkai, o dažniausiai nuostolių kaltininkai nustatomi nurodė vidutinių įmonių darbuotojai 60 proc.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 35 pav. Turto grobstymo atvejai įmonėse

Tyrimo metu apskaičiuotas monitoringo (kontrolės stebėsenos) elemento efektyvumas visų įmonių vertinamas vidutiniškai. Taip pat tyrimo metu nustatyta, kad visose įmonėse įvyksta turto grobstymo atvejų, todėl įmonėms siūloma tobulinti savo vidaus kontrolės sistema.

### 2.3. Audito rizikos tyrimo organizavimas

Finansinės atskaitomybės auditas Lietuvoje yra teisiškai reglamentuotas. Jis turi būti atliktas akcinėse ir uždarosiose bendrovėse, kaip tenkinami ne mažiau kaip du LR Akcinių bendrovių įstatymo reikalavimai<sup>14</sup>:

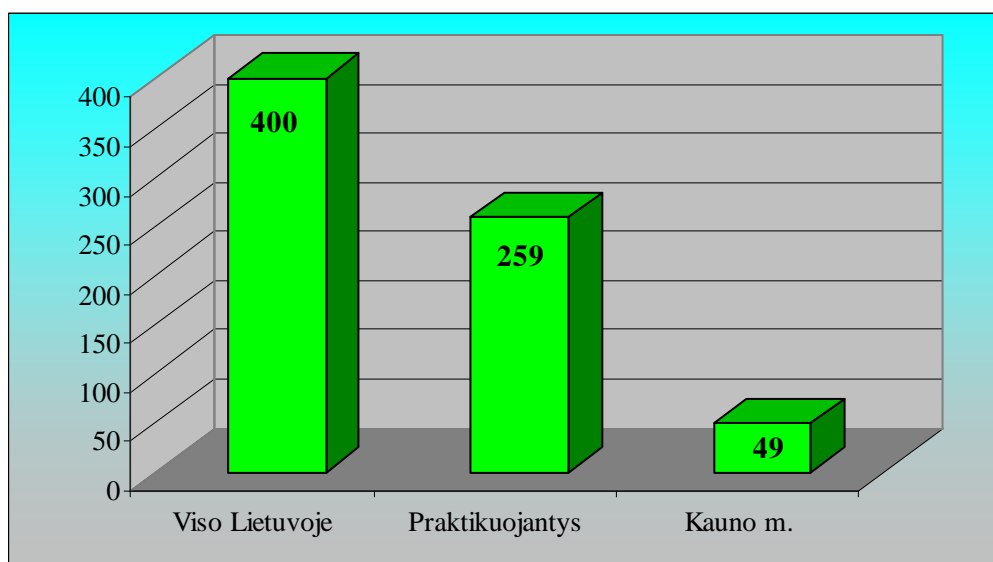
- Grynosios pardavimų pajamos viršija 10 mln. Lt. per ataskaitinius finansinius metus;
- Balanse nurodyta turto vertė viršija 5 mln. Lt.;
- Vidutinis metinis sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus viršija 50

Taip auditas privalomas valstybės ir savivaldybės įmonėse, finansų įstaigose, draudimo įmonėse. Daugiausia audito įmonių didžiuosiuose šalies miestuose t.y. Kaune, Vilniuje, Klaipėdoje. Paprastai per audito sezoną Lietuvoje atliekama apie 3000 auditų ir iš apskaitos ir audito paslaugų gaunama apie 100 mln. Lt.<sup>15</sup> Ištirti finansinės atskaitomybės audito metu vidaus kontrolės sistemos vertinimo įtaką audito rizikos nustatymui buvo atlikta auditorių apklausa.

*Tyrimo tikslas* – ištirti vidaus kontrolės sistemos įtaką audito rizikos nustatymui.

*Tyrimo objektas* – audito rizika.

*Tiriamoji visuma*- pagal Lietuvos auditorių rūmų duomenis<sup>16</sup> 2007 m. balandžio 1 d. iš viso buvo 400 atestuotų auditorių, iš jų 259 praktikuojantys, Kauno mieste 49 auditoriai (žr. 36 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal LAR atestuotų auditorių sąrašus.

**36 pav. Atestuotų auditorių skaičius**

<sup>14</sup>LR Akcinių bendrovių įstatymas. 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835 Vilnius. [interaktyvus]. Iš lrs.lt Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=224405](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=224405)>

<sup>15</sup> MONTVYDIENĖ, Olita. (2006) Lietuvos audito rinka pernai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 5 (389), p. 14. ISSN 1392-4087.

<sup>16</sup> Lietuvos auditorių rūmai. Atestuoti auditoriai. [interaktyvus]. Iš lar.lt Prieiga per internetą: <<http://www.lar.lt/Docs/FrmAuditoriai2.pdf>>

*Atranka.* Auditorių tyrimui visumos elementai buvo pasirinkti vykdant atsitiktinę nekartotinę atranką.

*Tyrimo imtis* - 16 auditorių dirbantys audito įmonėse. Tyrimo paklaida apklausus 16 respondentų apskaičiuoja remiantis ta pačia formule, kaip ir vidaus kontrolės tyrimo.

(7) formulė

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

čia:

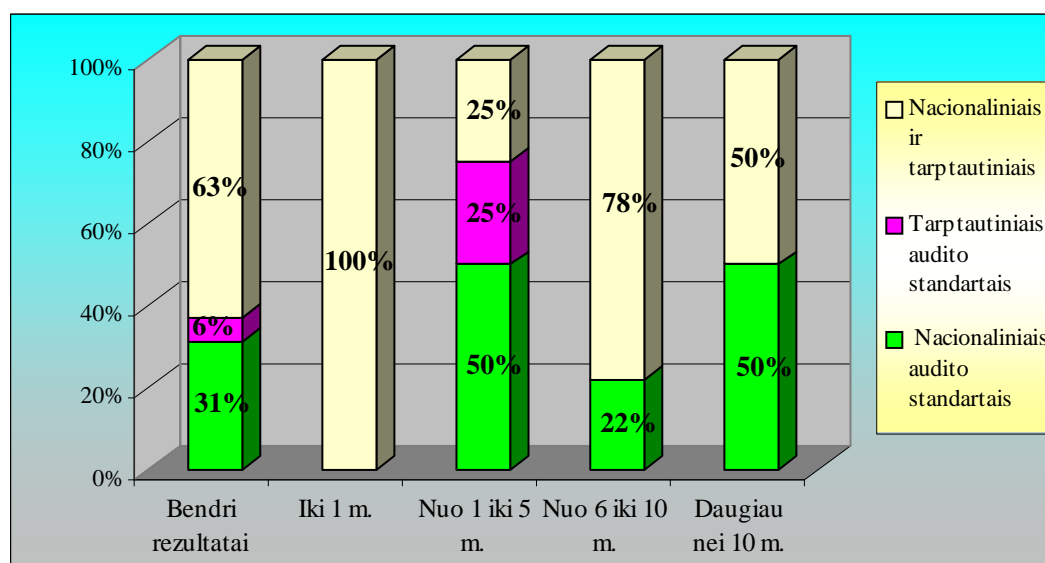
N – visumos dydis. Darbe tiriami 49 Kaune audito įmonėse dirbantys auditoriai;

p – požymio tikimybė, imamas jos dydis 0,5;

$\Delta p$  – požymio dalies paklaida.  $\Delta p = 20$  proc., t.y. darbe rezultatus pateiksime su 20 proc. paklaida.

$z_{\alpha}$  – normaliojo skirstinio koeficientas. Priimkime, kad visus tyrimo rezultatus gausime su 90 proc. tikimybe, tai tada normaliojo skirstinio koeficientas  $z_{\alpha} = 1,96$ ;

*Surinktų duomenų analizė.* Pagal apklausos rezultatus 6 proc. turi auditoriaus darbo patirtį iki 1 metų, nuo 1 iki 5 metų 25 proc., nuo 6 - 10 metų didžiausia 56 proc., daugiau nei 10 metų dirba auditoriumi nurodė 13 proc. Daugiausiai anketų užpildė 36 – 45 amžiaus grupės auditoriai 44 proc., 46 – 55 metų užpildė 31 proc. ir 18- 35 metų 25 proc. Taip pat nustatyta, kad auditoriai remiasi tiek tarptautiniais ir nacionaliniais audito standartais 63 proc., tik nacionaliniais 31 proc. atsakė teigiamai (žr. 37 pav.). Todėl galima teigti, kad apklausos dalyviai dauguma turi auditoriaus darbo pakankamą patirtį ir kvalifikuotai atsakinėjo į klausimus.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**37 pav. Nacionalinių ir tarptautinių audito standartų taikymas**

*Pirminių duomenų rinkimo metodas.* Klausimynas buvo sudarytas remiantis 315-uoju TAS “Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas”, kurį atitinka 34-

asis NAS. Auditorių apklausa buvo vykdoma 2007 m. nuo vasario 10 d. iki balandžio 1 d. Elektroniniu būdu buvo išplatinta apie 260 anketų, tačiau sugrįžo tik 3 anketos, todėl kitos anketos buvo užpildytos tiesiogiai bendraujant su auditoriais, todėl galima teigti tokiu būdu buvo iširta Kauno miesto audito įmonėse dirbantys auditoriai.

#### **2.4. Vidaus kontrolės įtakos audito rizikai tyrimo rezultatų analizė**

*Informacijos apie įmonę ir jos aplinką rinkimas.* 34-jame NAS (2005) nurodoma, kad auditoriui “keliami reikalavimai suprasti specifinius įmonės ir jos aplinkos bruožus bei įmonės vidaus kontrolės dalis tam, kad jis galėtų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką<sup>17</sup>” (34-asis Nas, 2005, p.1). Įmonėje prieš pradėdant atlikti auditą tyrimo metu nustatyta, kad 94 proc. apklausos dalyviams vidaus kontrolės sistemos būklės įvertinimas yra labai svarbu. Tiek turintys didesnę darbo patirtį ir mažesnę visi šį kriterijų akcentavo kaip labai svarbų.

69 proc. auditorių nurodė, kad finansinių rodiklių vertinimas ir veiklos pobūdis įmonės renkant informaciją apie įmonę yra labai svarbūs, 31 proc. nurodė kad svarbūs (žr. 38 pav.). Šiek tiek mažiau 63 proc. auditorių nurodė, kad labai svarbūs kriterijai yra įmonės verslo operacijos ir įmonės tikslai ir strategija bei susijusi verslo rizika. Tačiau 12 proc. apklausos dalyvių nurodė įmonės verslo operacijos retai yra svarbus kriterijus, tai sąlygojo 22 proc. nurodę auditoriai turintys darbo patirtį nuo 6 iki 10 metų (žr. 24 priedą).

Rečiausiai svarbiu kriterijumi auditoriai vertina kaip ūkio šakos reguliavimą renkant informaciją apie įmonę ir jos aplinką. 44 proc. nurodė, kad tai labai svarbu, tačiau ir 6 proc. nurodė kad tai neturi įtakos.

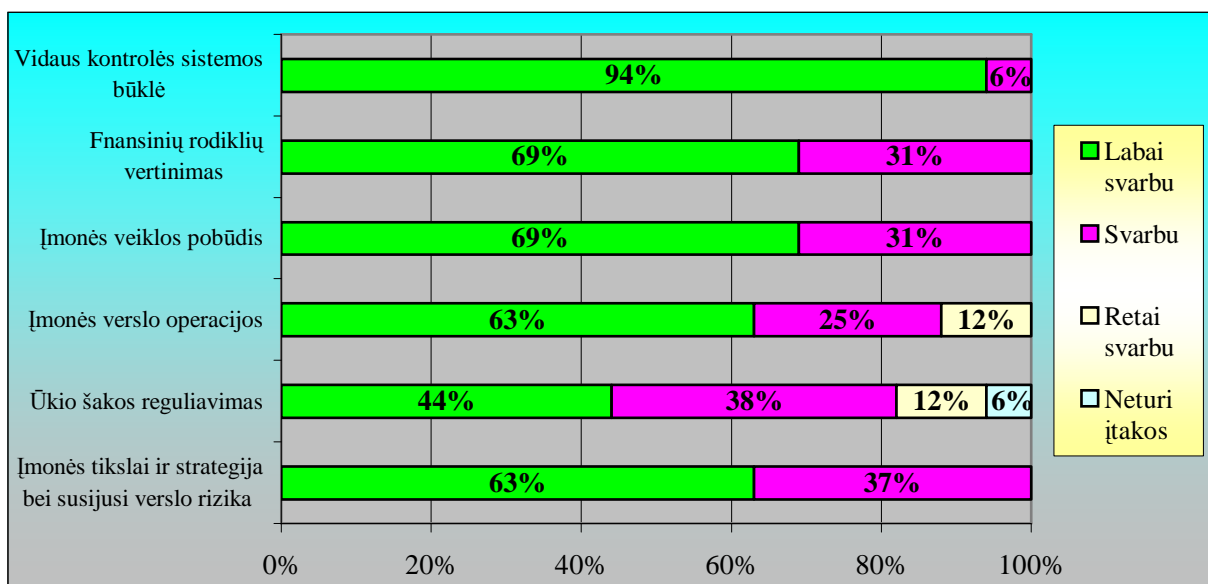
*Rizikos vertinimo atliekamos procedūros.* Remiantis 34-uju NAS (2005) nurodoma, kad rizikos vertinimo procedūros – procedūros, kurių metu surinkta informacija gali būti panaudota audito įrodymams, pagrindžiantiems reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Atlikdamas šias procedūras rizikos vertinimo “auditorius gali gauti įrodymų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius arba atskleidimus ir susijusius tvirtinimus bei kontrolės procedūrų veiksmingumą” (34-asis NAS, 2005, p. 2). Dažniausiai auditoriai atlieka įmonės vadovų ir kitų įmonės darbuotojų apklausą. 81 proc. auditorių atsakė, kad visada atliekama ši rizikos vertinimo procedūra (žr. 39 pav.). 25 proc. turintys darbo patirtį nuo 1 iki 5 metų ir 22 proc. nuo 6 iki 10 metų nurodė, kad tai atlieka kartais.

56 proc. apklausos dalyvių nurodė, kad visada atliekant auditą atlieka analitines t.y. procedūras padedančios nustatyti neįprastas ūkines operacijas ar įvykius, rodančias finansinei atskaitomybei ir auditui svarbias sritis, ir stebėjimo ir tikrinimo procedūras.

---

<sup>17</sup> Įgimta ir kontrolės rizikos nuo 2004 m. 200-jame TAS apjungiamos į reikšmingų iškraipymo riziką, tai reiškia riziką, jog finansinė atskaitomybė reikšmingai iškraipyta yra dar prieš auditą.

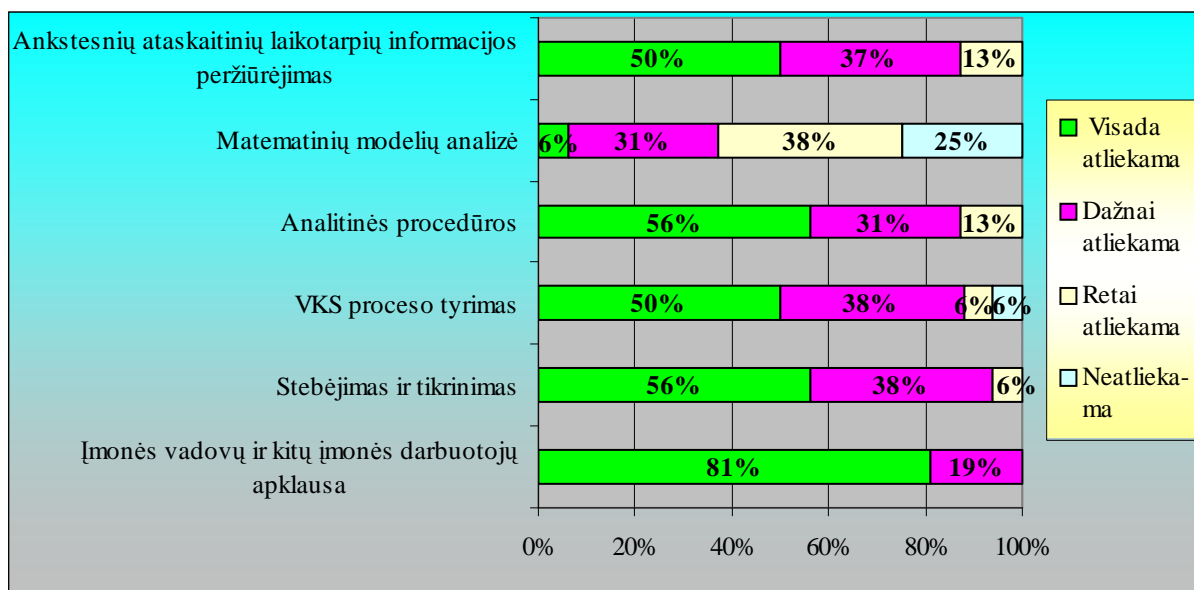




Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 38 pav. Informacijos apie įmonę ir jos aplinkimą rinkimas

VKS proceso tyrimas ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimas, kad visada atliekama nurodė 50 proc. apklausos dalyvių. 1 metų darbo patirtį auditoriai nurodė, kad visada atlieka VKS, iki 5 metų turintys darbo patirtį 25 proc. nurodė kad visada atlieka ir 75 proc. kartais atliekama (svarbu), iki 10 metų turintys patirtį nurodė 56 proc. visada atlieka, 33 proc. dažnai atlieka ir 11 proc. neatliekam, virš 10 metų turintys darbo patirtį 50 proc. visada atlieka ir 50 proc. retai atlieka (žr. 25 priedą). Tačiau autorės nuomone vertinant šiuos rezultatus reikėtų atsižvelgti į įmonės dydį ir audito atlikimą t.y. ar pirmi metai audituojama ši įmonė ar ne. Matematinė modelių analizė rečiausiai taikoma, 25 proc. atsakė kad iš viso netaikoma.



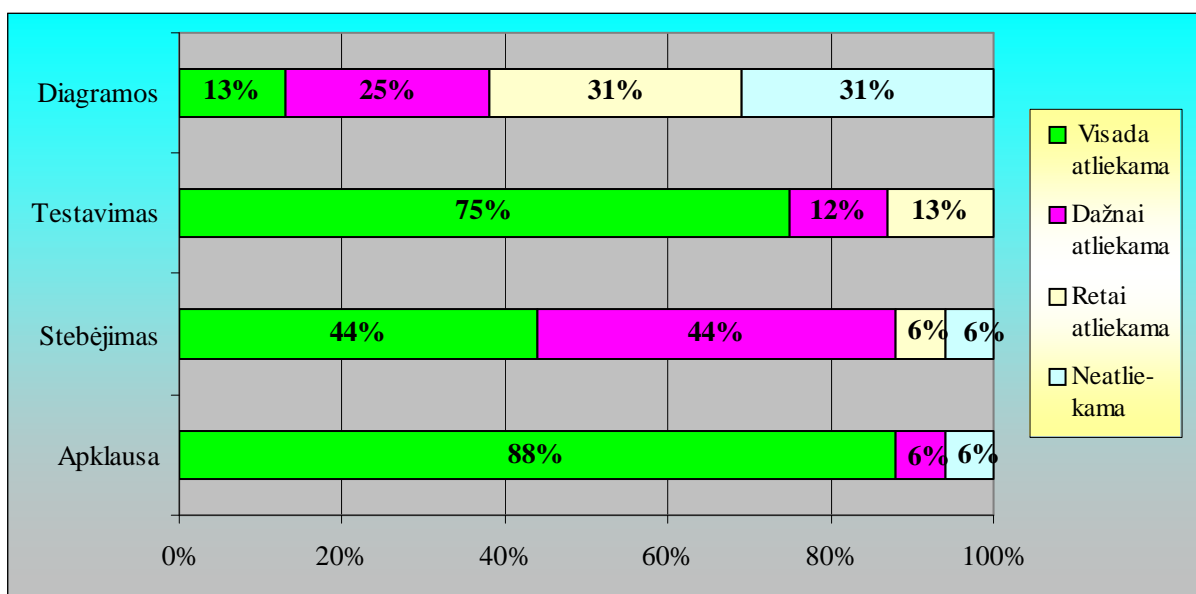
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 39 pav. Rizikos vertinimo atliekamos procedūros

*Vidaus kontrolės efektyvumui įvertinti atliekamos procedūros.* Vertinant vidaus kontrolės efektyvumą dažniausiai auditoriai atlieka apklausą t.y. 88 proc. nurodė, kad visada atlieka apklausą

( žr. 40 pav.). Visada atlieka testavimą, nurodė 75 proc. 44 proc. dalyvių nurodė kad visada atlieka stebėjimą ir taip pat 44 proc. atsakė, kad dažnai atlieką stebėjimą. Rečiausiai vertinant vidaus kontrolės efektyvumą procedūra yra diagramos, 31 proc. atsakė kad šios procedūros neatlieka.

Analizuojant apklausos rezultatus pagal darbo auditoriaus darbo patirtį išskirtina, kad iki 1 metų turintys darbo patirtį nurodė, kad visada taiko visas procedūras kontrolės vidaus vertinimui. 25 proc. auditorių turintys darbo patirtį iki 5 metų nurodė, kad niekada neatlieka apklausos, stebėjimo ir diagramų, tačiau visada taiko testavimą (100 proc.) ir apklausą (75 proc.). Iki 10 metų turintys darbo patirtį taip pat dažniausiai atlieka apklausą, t.y. 89 proc. nurodė kad visada atlieka apklausą. Visi. auditoriai turintys virš 10 metų darbo patirtį nurodė, kad niekada neatlieka diagramų, o visada atlieka apklausą (100 proc.) (žr. 26 priedą). Galime pastebėti, kad auditoriai turintys didesnę auditoriaus darbo patirtį dažniau atlieka apklausą. Tačiau kaip nurodyta 34-ajame NAS įvertinti auditui svarbią kontrolę ir nustatyti, ar ji yra taikoma, vien tik apklausos nepakanka, todėl auditoriai autorės nuomone turėtų taikyti mažiausiai dvi vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo procedūras.



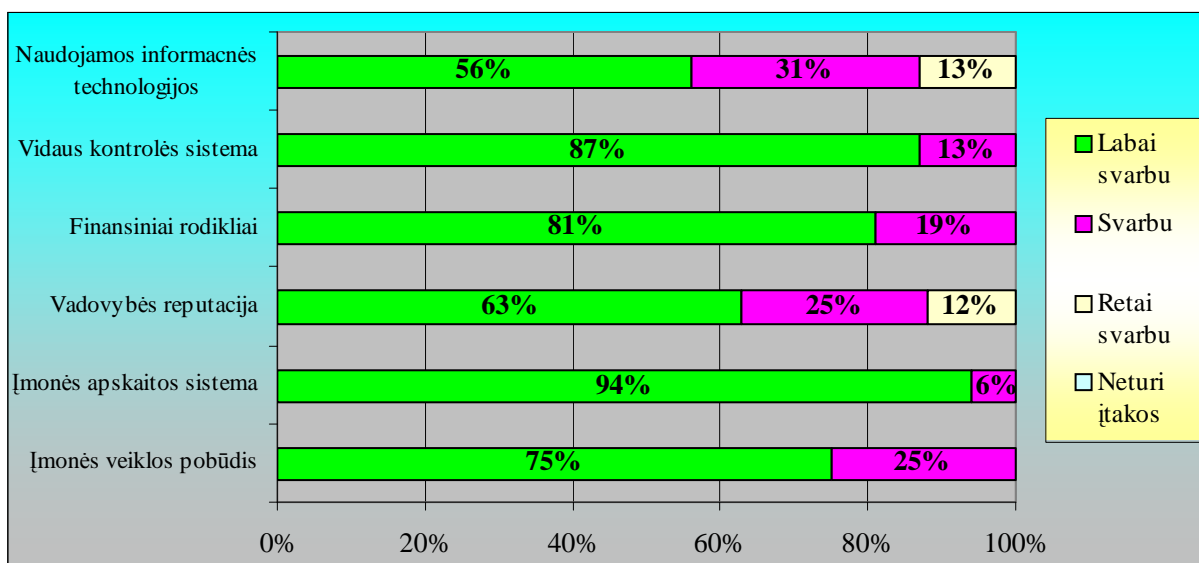
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**40 pav. Vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimo procedūros**

*Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą aptariami klausimai.* Remiantis 34-uoju NAS ir 315- uoju TAS audito komandos narių pasitarimai vykdomi, kad aptarti audituojamos įmonės jautrumą finansinės atskaitomybės reikšmingiems iškraipymas. Tyrimo metu nustatyta, kad labai svarbiu veiksmu audito pasitarimuose yra įmonės apskaitos sistema (94 proc.) (žr. 41 pav.). Taip pat audito pasitarimų metu yra labai svarbu aptarti įmonės vidaus kontrolės sistemą (87 proc.). Šiek tiek mažiau 81 proc. nurodė, kad auditorių pasitarimuose yra labai svarbu aptarti įmonės finansinius rodiklius, 75 proc. įmonės veiklos pobūdį, 63 proc. vadovybės reputacija ir 56 proc. naudojamos informacinės technologijos.

Analizuojant apklausos rezultatus pagal auditorių darbo patirtį pastebėtina, kad vidaus kontrolės sistemos aptarimas yra labai svarbus veiksnys nurodė visi auditoriai turintys darbo patirtį iki 1 metų (100 proc.), ir virš 10 metų (100 proc.). Truputį mažiau 89 proc. iki 10 metų ir 75 proc. iki 5 metų taip pat nurodė, kad tai yra labai svarbus klausimas auditorių pasitarimo metu (žr. 27 priedą).

Autorės nuomone patartina, kad auditoriai pasitarimų metu taip pat visada turėtų aptarti informacines technologijas, kadangi 21 amžiuje apskaita beveik visose įmonėse tvarkoma kompiuterizuotai t.y. naudojant apskaitos programą (nors vidaus kontrolės tyrimo metu buvo nustatyta, kad dar ne visose įmonėse pilnai apskaita kompiuterizuota).

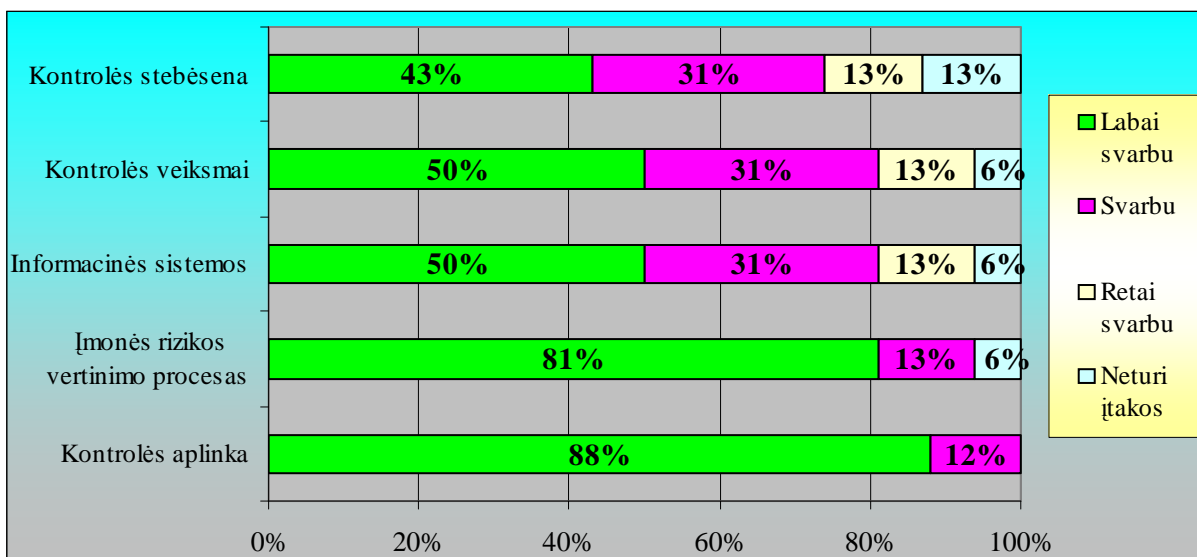


Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

#### 41 pav. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą aptariamai klausimai

**Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas.** Tyrimo metu nustatyta, kad svarbiausias vidaus kontrolės elementas auditoriams yra kontrolės aplinka t.y. 88 proc. atsakė, kad tai labai svarbu, įmonės rizikos vertinimo procesas labai svarbus nurodė 81 proc., kontrolės veiksmams (procedūroms) ir informacinės sistemos tik 50 proc., rečiausiai labai svarbiu veiksmu nurodoma buvo kontrolės stebėseną 43 proc. (žr. 42 pav.).

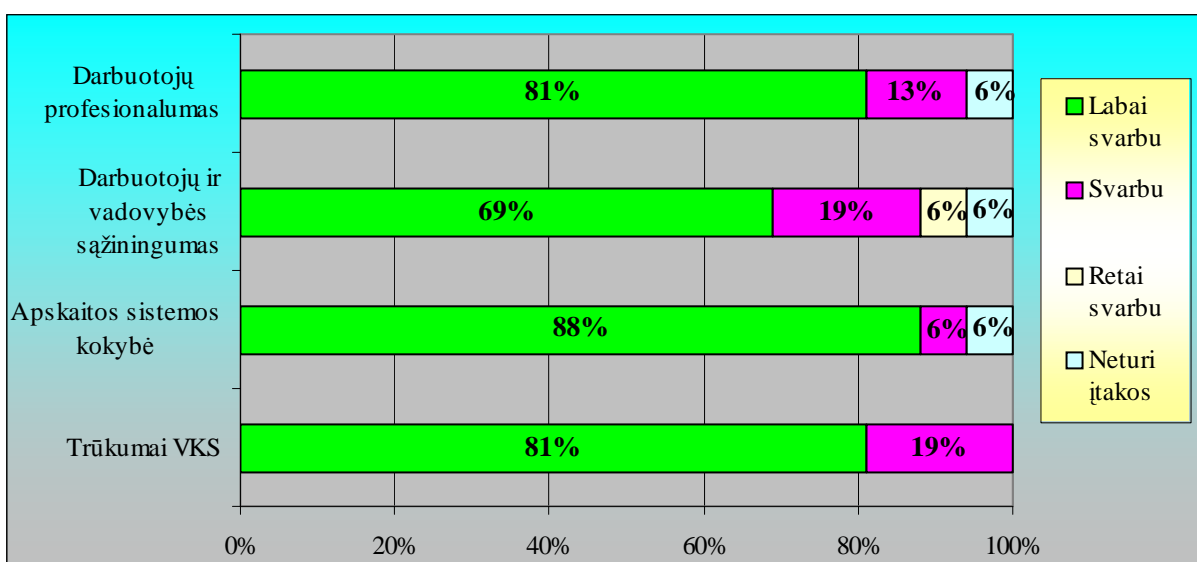
Pastebėtina, kad auditoriai kurių darbo patirtis iki 1 metų nurodė, kad informacinės sistemos nėra svarbu (100 proc.), kai auditoriai turintys 10 metų darbą nurodė, kad informacinės sistemos yra labai svarbu (100 proc.) (žr. 28 priedą). Auditoriai turintys darbo patirtį iki 5 metų, svarbiausiu elementu laiko įmonės rizikos vertinimo procesą (100 proc.), taip pat 75 proc. nurodė labai svarbiu elementu kontrolės aplinką. Auditoriai turintys darbo patirtį iki 10 metų taip pat svarbiausiu vidaus kontrolės elementu vertina kontrolės aplinką 89 proc. ir įmonės rizikos vertinimo procesą 78 proc. Autorės nuomone tikslingiausiai nurodė auditoriai turintys darbo patirtį virš 10 metų, kurie svarbiausiais vidaus kontrolės elementais vertina kontrolės aplinką ir informacines sistemas.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

42 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas

**Klaidų ir apgaulės rizikos veiksnių vertinimas.** Audito metu yra labai svarbu įvertinti klaidų ir apgaulės riziką. Vertinant klaidų ir apgaulės riziką matome, kad labai svarbiu veiksmu laikoma apskaitos sistemos kokybė (88 proc.), taip pat darbuotojų profesionalumas ir VKS trūkumai (81 proc.) kas pagrindžia šio darbo temą, kad VKS efektyvumas turi įtaką audito rizikai (žr. 43 pav.). Darbuotojų ir vadovybės sąžiningumą labai svarbiu veiksmu vertina tik 69 proc., kas autorės nuomone nėra pilnai teisinga. Pastebėtina, kad nei vienas auditorius nenurodė, kad VKS trūkumai yra nesvarbūs, kai vertinant kitus elementus matome kad jie kartais vertinami nesvarbiais (6 proc.).



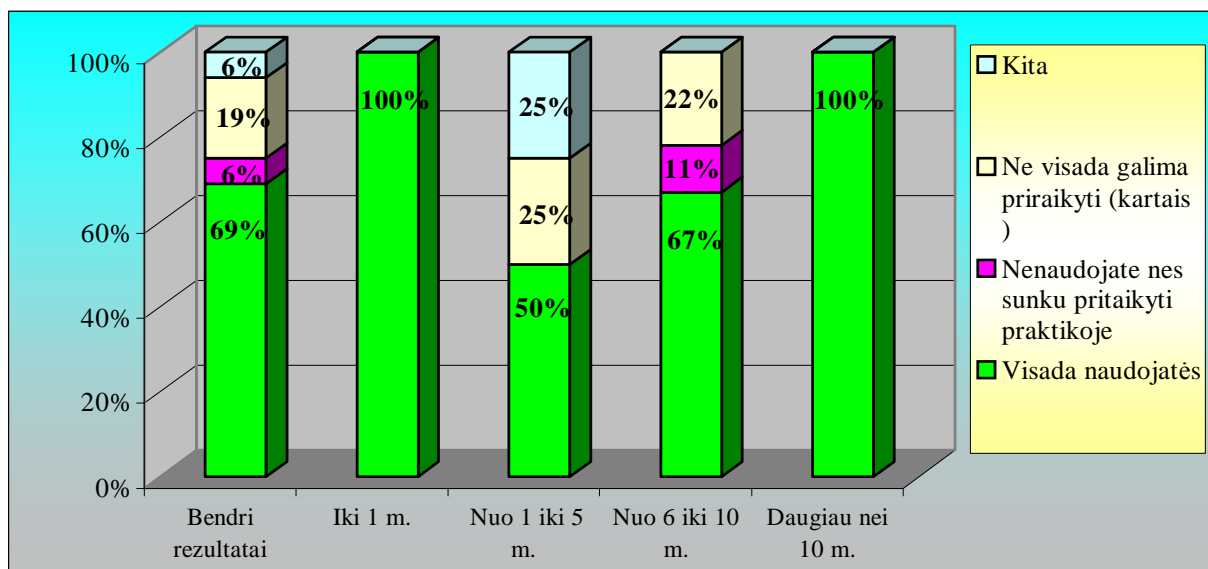
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

43 pav. Klaidų ir apgaulės rizikos veiksnių vertinimas

**Klasikinio audito rizikos modelio taikymas.** Klasikiniame audito rizikos modelyje audito rizika išreiškiama kontrolės, įgimtos ir aptikimo rizikos sandauga. 69 proc. nurodė, kad visada

naudojasi šiuo modeliu, tai reiškia kad auditą atlieką pagal audito standartus. 19 proc. nurodė, kad šį modelį tik kartais naudoja, 6 proc. nurodė, kad taiko kitą metodiką ir 6 proc. nurodė nenaudoja, nes sunku pritaikyti praktikoje (žr. 44 pav.).

Analizuojant apklausos rezultatus pagal auditorių darbo patirtį pastebėtina, kad visada audito rizikos klasikinį modelį taiko iki 1 metų ir virš 10 metų turintys darbo patirtį, rečiausiai 50 proc. nurodė iki 5 metų darbo patirtį turintys auditoriai.



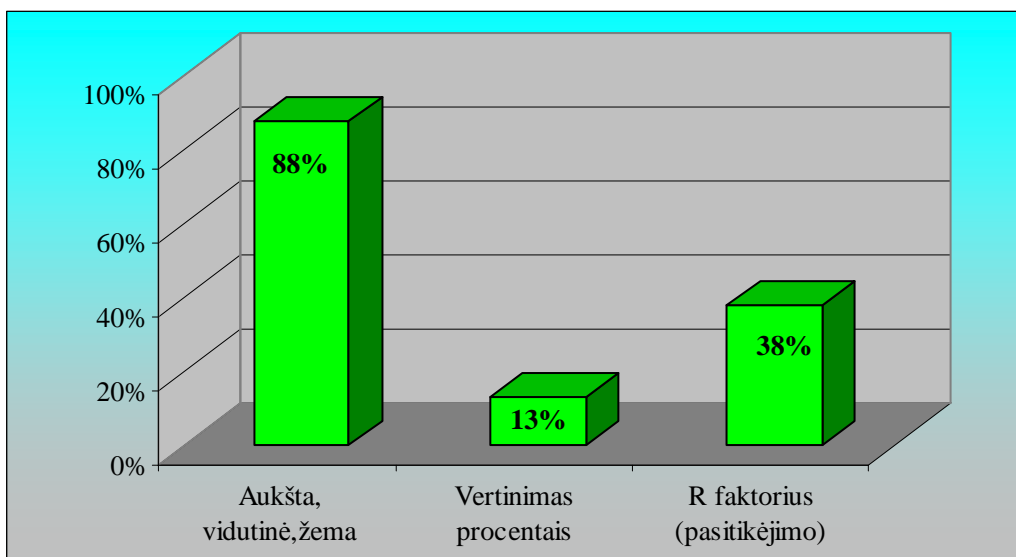
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

#### 44 pav. Klasikinio audito rizikos modelio taikymas

**Vidaus kontrolės rizikos vertinimo būdų taikymas.** Tyrimo metu nustatyta, kad auditoriai atliekant auditą vertinant kontrolės riziką dažniausiai taiko vertinimo būdą: aukšta, vidutinė, žema (88 proc.), R faktorius (pasitikėjimo 38 proc.) ir vertinimas procentais (13 proc.) nurodė, kad taiko šiuos būdus (žr. 45 pav.).

Auditoriai turintys darbo patirtį iki 1 metų, taiko visus šiuos vertinimo būdus. Auditoriai turintys darbo iki 5 metų visi taiko vertinimo būdą aukšta, žema, vidutinė (100proc.) ir kartais dar taiko karu vertinimą procentais (25 proc.) arba R faktorių (25 proc.) (žr. 31 priedą). Iki 10 metų turintys auditoriaus darbo patirtį taiko taip pat dažniau aukšta, vidutinė, žema (78 proc.), virš 10 metų turintys darbo patirtį visi auditoriai nurodė, vidaus kontrolės riziką vertina aukšta, vidutinė, žema.

**Vidaus kontrolės sistemos rizikos vertinimas atliekant auditą.** 34-ajame NAS (2005) nurodoma, kad “auditui svarbios kontrolės procedūros yra susijusios su įmonės tikslu išoriniam naudojimui sudaryti finansinę atskaitomybę, kuri pateikia tikrą ir teisingą vaizdą pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, taip pat su rizikos, dėl kurios finansinėje atskaitomybėje gali atsirasti reikšmingų iškraipymų, valdymu” (34-asis NAS, 2005, p. 7.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

#### 45 pav. Vidaus kontrolės rizikos vertinimo būdų taikymas

Taigi ne visi tikslai ir kontrolės procedūros yra svarbūs auditoriui vertinant riziką. Tai priklauso nuo auditoriaus sprendimo ar kontrolės procedūros ar priemonės yra svarbios auditoriaus svarstymams vertinant reikšmingo iškraipymo riziką ir taikant tolimesnes procedūras įvertinus riziką. Taip pat kaip minėta teorinėje dalyje ir nurodyta audito standartuose auditorius vertina reikšmingų riziką finansinės atskaitomybės lygyje bendrai ir kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai.

Tyrimo metu nustatyta, kad auditoriai vertina kontrolės riziką kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai 44 proc., taiko abu variantus nurodė 31 proc., bendrai vertinama 25 proc. ( žr. 32 priedą). Daugiausiai, kad bendrai vertina kontrolės rizikos įtaką nurodė auditoriai turintys iki 5 metų darbo patirtį, kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai daugiausiai teigiamai atsakė turintys darbo patirtį iki 10 metų (56 proc.) ir virš 10 metų (50 proc.), abu variantus dažniausiai taiko iki 1 metų turintys darbo patirtį ir virš 10 metų.

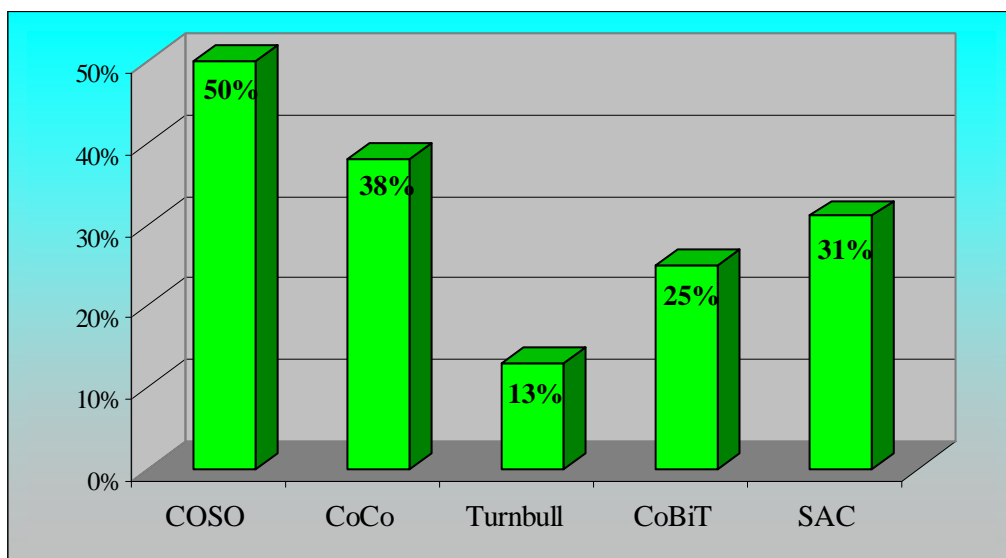
Į klausimą, kaip vidaus kontrolės rizikos įvertinimas veikia audito rizikos nustatymą, visi auditoriai atsakė teigiamai, kad visada daro įtaką.

Nustatant atranką naudojamas aptikimo rizikos vertinamas pagal atskiras sritis (75 proc.), bendras aptikimo rizikos vertinimas (13 proc.), abu variantai taikomi (12 proc.) nurodė respondentų (žr. 34 priedą).

Į 12 kl. kokią reikšmingumo metodiką naudoja apklausos dalyviai neatsakinėjo motyvuodami, kad tai konfidenciali informacija. Tačiau pagal tai kiek atsakyta, galime spręsti kad auditoriai dirba su ADD programa (auditorių).

**Vidaus kontrolės modelių žinojimas.** Tarptautinėje praktikoje praktikuojami vidaus kontrolės modeliai Kauno miesto auditoriams nėra labai žinomi. Dažniausiai žinomas vidaus kontrolės modelis yra COSO (50 proc.), rečiausiai Turnbull (13 proc.) (žr. 46 pav.).

Respondentai turintys darbo patirtį iki 1 metų nei vieno modelio nežino, iki 5 metų turintys auditoriaus darbo patirtį yra kai kuriems auditoriams žinomi COSO (25 proc.) ir CoCo (25 proc.). Iki 10 metų turintys respondentai taip pat dažniausiai nurodė, kad jiems žinomos COSO modelis (77 proc.), CoCo ir SAC (56 proc.), CoBiT (44 proc.) ir Turnbull (22 proc.). Auditoriai dirbantys audito darbą daugiau nei 10 metų nurodė pusė, kad jiems žinomi visi vidaus kontrolės modeliai.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

#### **46 pav. Vidaus kontrolės modelių žinojimas**

Atlikus tyrimą nustatyta, kad vidaus kontrolės efektyvumas yra vienas iš lemiamų veiksnių nustatant audito riziką ir planuojant sekančias procedūras. Tyrimo metu visi auditoriai nurodė, kad vidaus kontrolės efektyvumas visada įtakoja audito rizikos nustatymą.

### 3. VIDAUS KONTROLĖS EFEKTYVUMO ĮTAKOS AUDITO RIZIKAI ĮVERTINIMO METODIKOS TIKSLINIMAS

Remiantis tyrimo rezultatais ir darbų mokslinė analize autorė siūlo vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai įvertinimo patikslintą metodiką. Priklausomai nuo įmonės dydžio buvo sudarytos trys schemas: didelėms, vidutinėms ir mažoms įmonėms. Pirma pateikta schema gali būti taikoma didelėse įmonėse (žr. 47 pav.), antra schema gali būti taikoma vidutinio dydžio įmonėse (žr. 48 pav.), ir trečia schema mažoms įmonėms (žr. 49 pav.).

**Kontrolės rizikos įvertinimas (kontrolės aplinka).** Auditoriui atliekant auditą tiek didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse ir vertinant kontrolės riziką patartina atkreipti dėmesį į kontrolės aplinkos elemento vadovų filosofiją ir darbo stilius veiksnį ar įmonėje yra diegiamos naujos ar papildomos procedūros įmonės vidaus kontrolei pagerinti, vidutinėse įmonėse ar vadovai stengiasi atskleisti, sumažinti bei pašalinti veiksnius, kurių veikiami darbuotojai nusižengia įstatymų normoms bei elgiasi neetiškai.

Vidutinėse įmonėse taip pat patartina atkreipti dėmesį į sąžiningumo ir moralinių vertybių tvirtinimo veiksnį ar vadovybės elgesys parodo, kad vidaus kontrolės sistema yra svarbi.

Smulkiuose įmonėse priešingai nei didelėse ar vidutinėse patartina įvertinti aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimo veiksnį t.y. ar įmonės vadovai išmano finansus.

Didelėse įmonėse patartina įvertinti ir organizacinės struktūros elementą ar sudaryta organizacinė schema ir ar ji aiški.

Taip pat galimas žemesnis vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimas dėl kompetencijos svarbos elemento. Tiek didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse auditoriai turėtų pasidomėti ar įmonės apskaitos ir finansų darbuotojų kompetencija yra vertinama (pvz. testuojami). Didelėse įmonėse ir vidutinėse įmonėse reikėtų pasidomėti ar įmonė stengiasi išlaikyti kompetetingus darbuotojus. Vidutinėse ir mažose įmonėse vienas iš veiksnių sąlygojantis žemesnį vidaus kontrolės lygį gali būti ar darbuotojai atlieka tik jiems pavestas pareigas, didelėse įmonėse ar darbuotojams priskirtas pareigas atlieka tik darbuotojai turintys tinkamas žinias ir įgūdžius.

Vertinant kontrolės riziką tiek didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse patartina įvertinti įgaliojimo ir atsakomybės skyrimo elemento veiksnius ar darbo atsakomybės paskirstymas ir įgaliojimų delegavimas yra aiškiai apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu ir ar įmonėje yra sudaromas materialiai atsakingos darbuotojų sutartys.

Tiriant kontrolės riziką didelėse ir mažose įmonėse svarbu pasidomėti žmogiškųjų išteklių politikos ir praktikos elemento veiksniais t.y. stambiose įmonėse ar apskaitos darbuotojai domisi naujienomis, mažose įmonėse ar apibrėžtas kompetencijos laipsnis darbo vietai.



***Kontrolės rizikos įvertinimas (kontrolės procedūros).*** Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimą svarbu taip pat įvertinti kontrolės procedūras. Remiantis tyrimo rezultatais, autorės nuomone, vertinant rezultatų peržiūros elementą didelėse įmonėse patartina įvertinti ar įmonėje darbuotojų rezultatai peržiūrimi ir analizuojami, vertinant informacijos apdorojimo elementą taip pat stambiose įmonėse patartina įvertinti ar buhalterinė apskaita įmonėje pilnai kompiuterizuota.

Audituojant įmonę ir vertinant kontrolės riziką dėl turto kontrolės didelėse įmonėse siūloma įvertinti ar darbuotojas materialiai atsakingas už turto apsaugą veda to turto apskaitą, vidutinėse įmonėse ar yra pakankama turto apsauga, mažose įmonėse ar nustatyta ilgalaikio turto pripažinimo nereikalingu tvarka ir ar buhalterijos dokumentai saugomi tam skirtose vietose.

***Kontrolės rizikos įvertinimas (monitoringas).*** Vertinant rizikos veiksnius dėl kurių galimas žemesnis vidaus kontrolės efektyvumas dėl monitoringo elemento funkcionavimo, autorės nuomone analizuojant kontrolės riziką didelėse ir mažose įmonėse svarbu auditoriams atkreipti dėmesį į nuolatinės stebėsenos veiksnius ar numatyti procesai stebėti ar laikomasi vidaus kontrolės principų. Didelėse įmonėse papildomai patartina atsižvelgti ar darbuotojai praneša apie silpnąją vietą vidaus kontrolės. Tiek vidutinėse ir mažose įmonėse reikėtų papildomai įvertinti ar įmonėje rezultatai peržiūrimi ir analizuojami lyginant su biudžetu, prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais. Vidutinėse įmonėse taip pat patartina atkreipti dėmesį ar vadovybė analizuoja pastebėtus vidaus kontrolės atsirandančius trūkumus. Įvertinus kontrolės procedūras, kontrolės aplinką ir monitoringą galima nustatyti kontrolės rizikos lygį.

***Įgimtos rizikos įvertinimas (rizikos įvertinimas).*** Auditoriui atliekant auditą nustatant įgimtos rizikos lygį patartina nustatyti aukštesnį lygį dėl šių rizikų įvertinimo: didelėse įmonėse dėl finansinės atskaitomybės rizikos veiksnių ar analizuojama klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika (vidutinėse įmonėse taip pat), ar svarstomos rizikos susijusios su užsienio operacijomis, smulkiose įmonėse ar taikomi nauji apskaitos principai sudarant finansinę atskaitomybę. Dėl verslo rizikos įvertinimo patartina auditoriams atkreipti dėmesį tiek didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse ar sudaromi veiksmai įmonės rizikoms šalinti, didelėse papildomai patartina įvertinti ar vertinama vidinių ir išorinių veiksnių įtaką finansinei atskaitomybei, vidutinėse ir mažose ar įvertinama informacinių sistemų saugumas. Dėl apgaulės rizikos veiksnių didelėse įmonėse ar užregistruojant neįprastas operacijas pranešama vadovybei, smulkiose įmonėse ar vadovai svarsto darbuotojų sukčiavimo galimybę egzistuoja rizikos dėl kurių galimas žemesnis vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimas.

***Įgimtos rizikos įvertinimas (apskaitos sistema).*** Auditoriui atliekant auditą vertinant apskaitos sistemos elementą apskaitos sistemos kontrolė tiek didelėse, vidutinėse ir mažose įmonėse siūloma auditoriai įvertinti ar reaguojant į nukrypimus nuo apskaitos politikos imamasi

koreguojančių veiksmų. Tiek didelėse ir vidutinėse įmonėse patartina įvertinti ar vykdomas bandomųjų balansų peržiūrėjimas. Taip pat tiek didelėse ir mažose įmonėse svarbu atkreipti dėmesį ar vykdomas apskaitos įrašų aritmetinio teisingumo tikrinimas.

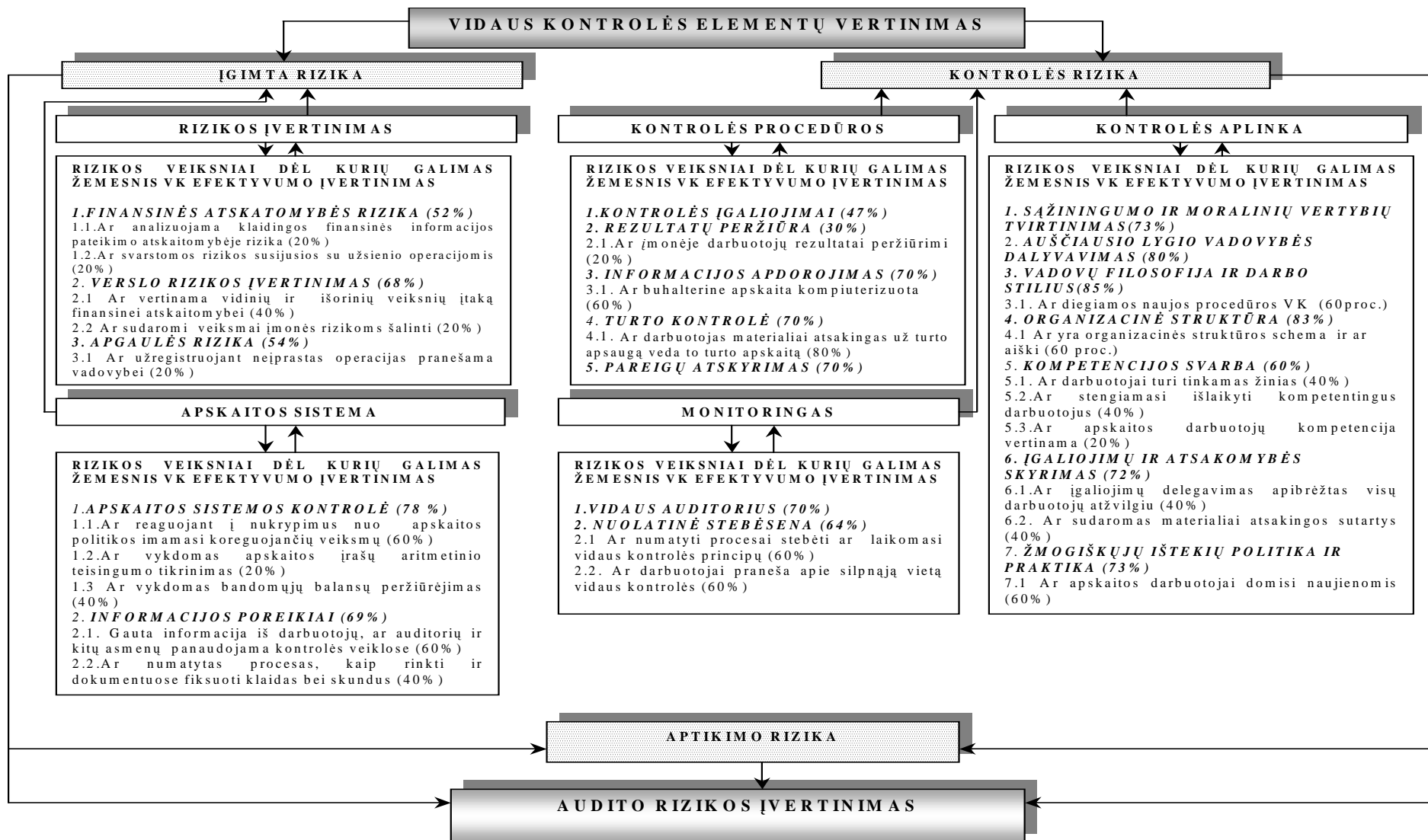
Vidutinėse įmonėse siūloma papildomai atsižvelgti audituojant įmonę ar prieiti prie programų (finansinių duomenų) taikomi slaptažodžiai, ar vykdoma debitorinių ir kreditorinių įsiskolinimų kontrolė, ar sudaryta apskaitos politika.

Vertinant informacijos poreikio elemento veiksniai, stambiose įmonėse galimi įgimtos rizikos veiksniai kurie gali sąlygoti žemesnį vidaus kontrolės efektyvumo lygį būtų: ar gauta informacija iš darbuotojų, ar auditorių ir kitų asmenų panaudojama kontrolės veiklose, ar numatytas procesas, kaip rinkti ir dokumentuose fiksuoti klaidas bei skundus (smulkiose įmonėse taip pat). Vidutinėse įmonėse patartina įvertinti ar finansinė informacija laiku perduodama reikiamiems žmonėms, ar įmonė naudoja verslui aktualią informaciją. Autorės nuomone įvertinti šie rizikos įvertinimo ir apskaitos sistemos elementų veiksniai auditoriai palengvintų nustatyti įgimtos rizikos lygį.

***Aptikimo rizikos įvertinimas.*** Remiantis auditorių apklausos rezultatais buvo taip pat sudaryta pasiūlymų aptikimo rizikos įvertinimo schema. (žr. 50 pav.). Atliekant rizikos vertinimo procedūras, auditoriams turintiems iki 5 metų patirtį autorės nuomone ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimą patirtina vykdyti atliekant rizikos įvertinimą. Auditoriams turintiems iki 10 metų patirtį taip pat patartina visada atlikti VKS tyrimą, nes vienas auditorius nurodė neigiamai į šį klausimą.

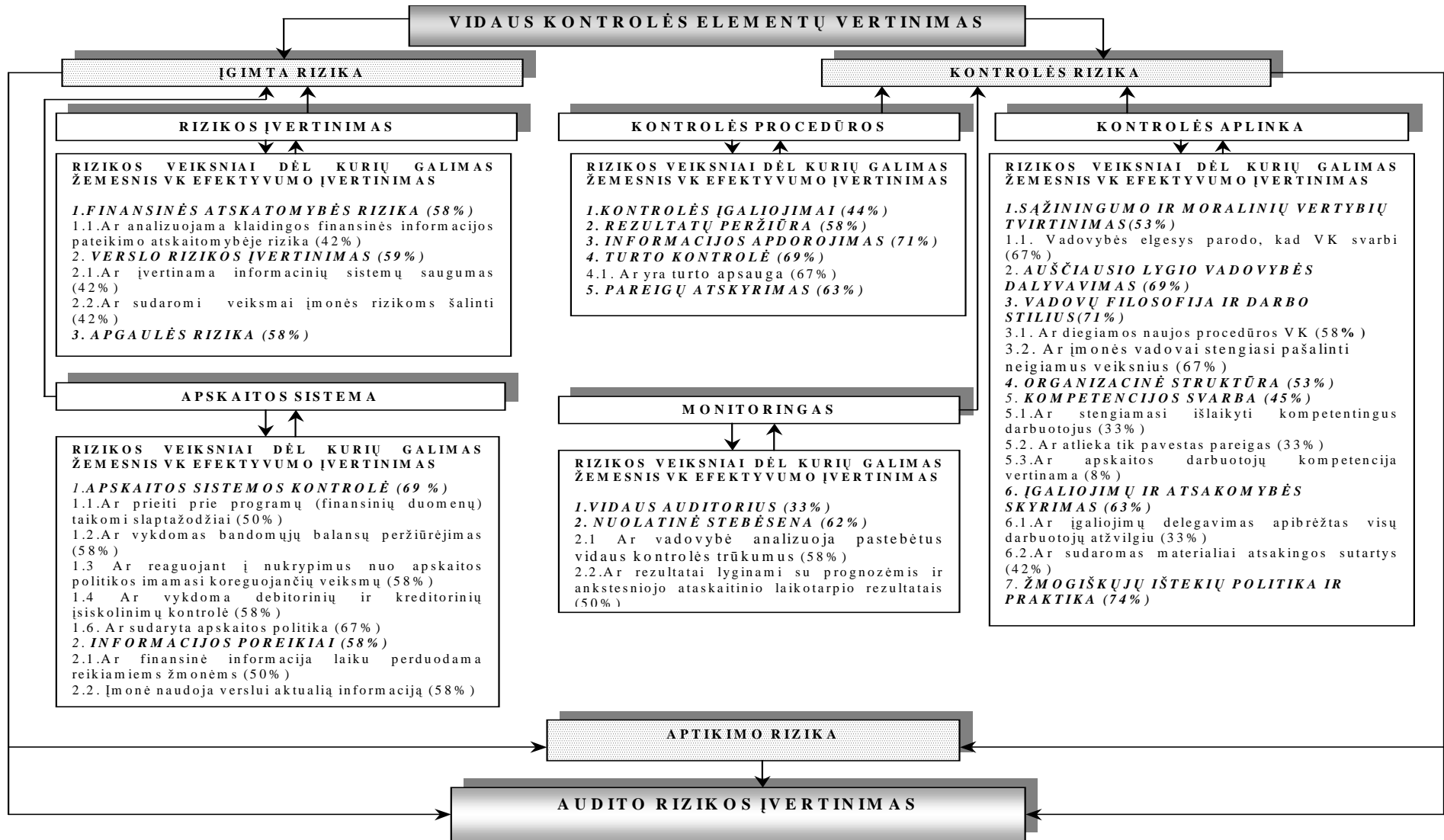
Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo procedūras, auditoriams turintiems darbo patirtį iki 5 metų patartina atlikti apklausas, kadangi auditoriai turintys didžiausią darbo patirtį nurodė, kad šia procedūrą visada taiko. Taip pat auditoriams turintiems darbo patirtį iki 5 ir 10 metų patartina dažniau atlikti stebėjimą, kadangi šią procedūrą dažnai taiko didžiausią darbo patirtį turintys auditoriai.

Taip pat remiantis gautais tyrimo rezultatais komandos narių pasitarimuose auditoriams turintiems darbo patirtį iki 5 ir 10 metų patartina visada aptarti naudojamas informacines technologijas ir vadovybės reputaciją, nes tai yra pakankamai svarbūs veiksniai lemiantys aptikimo riziką.



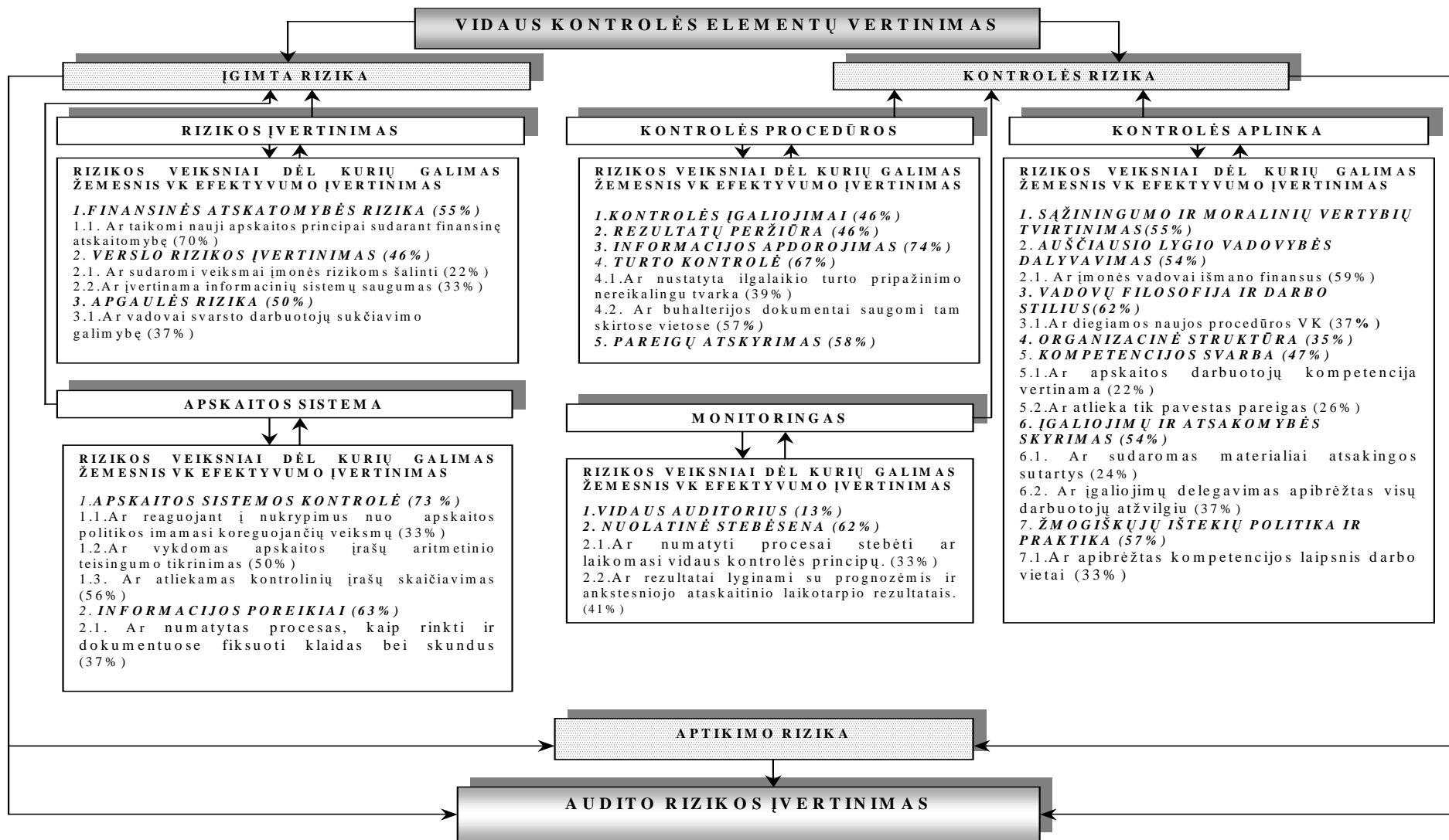
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**47 pav. Vidaus kontrolės sistemų vertinimas atliekant auditą didelėse įmonėse**



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**48 pav. Vidaus kontrolės sistemų vertinimas atliekant auditą vidutinėse įmonėse**

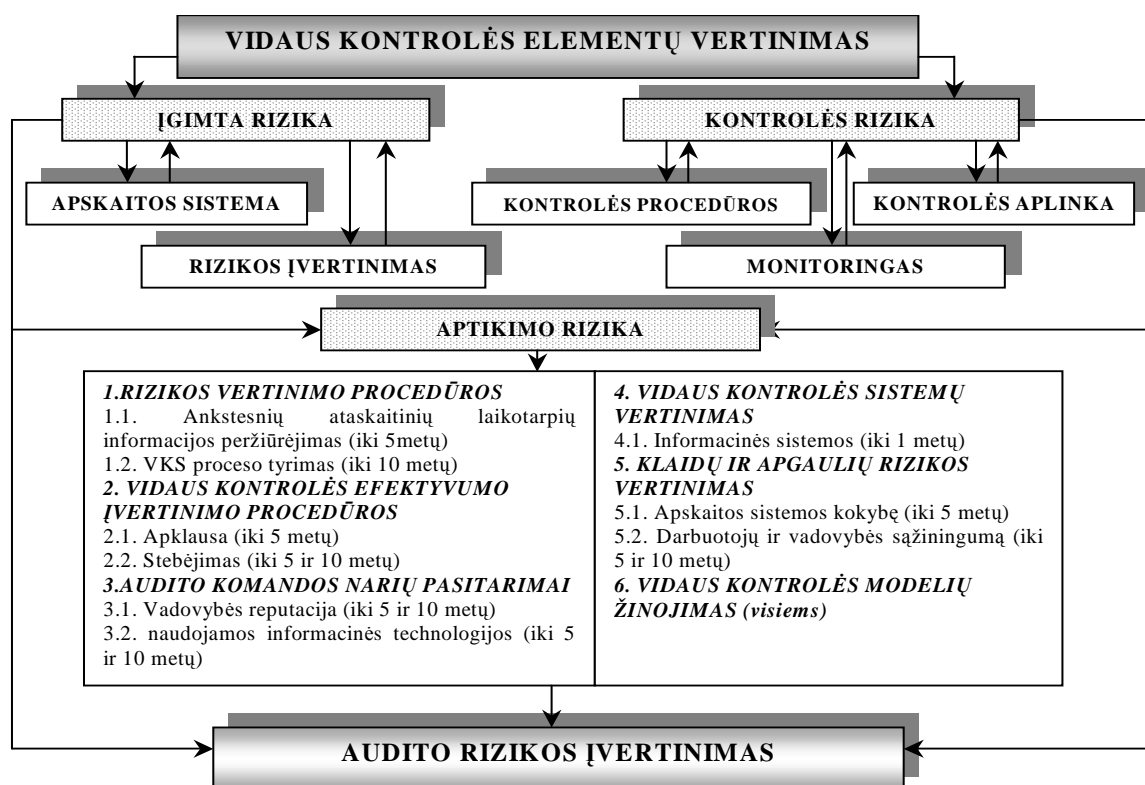


Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**49 pav. Vidaus kontrolės sistemų vertinimas atliekant auditą mažose įmonėse**

Auditoriams, autorės nuomone, patartina daugiau dėmesio kreipti į vidaus kontrolės elementą t.y. informacines technologijas (ypač auditoriams turintiems darbo patirtį iki 1 metų) ir žmogiškuosius veiksnius pvz. darbuotojų sąžiningumą, vadovų filosofiją (ypač auditoriams turintiems darbo patirtį iki 5 ir 10 metų), nes šie veiksniai gali kartais sąlygoti vidaus kontrolės trūkumus. Taip pat auditoriams iki 5 metų turintiems darbo patirtį vertinant klaidų ir apgaulių riziką patartina vertinti apskaitos sistemos būklę, kaip svarbų reiškinį.

Kaip buvo nagrinėjama teorinėje dalyje, aptikimo rizika priklauso nuo auditoriaus kompetencijos. Remiantis apklausos rezultatais auditoriams siūloma pasidomėti dažniau pasaulyje vykstančiomis naujienomis dėl bendro kompetencijos lygio, kadangi tik mažumai auditorių yra žinomi tarptautinėje praktikoje praktikuojami vidaus kontrolės modeliai.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### 50 pav. Aptikimo rizikos nustatymas

Kad suplanuotą auditą auditorius analizuoja vidaus kontrolę, susipažįsta su jos struktūra bei veikimu. Auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali vertinti atskirai arba kartu.<sup>18</sup> Aptikimo rizika įvertinama atsižvelgiant į kontrolės ir įgimtos rizikos įvertinimą. Šie autorės sudaryti pasiūlymai galėtų pasitarnauti, kaip metodinė medžiaga auditoriams atliekant auditą.

<sup>18</sup> Lietuvos auditorių rūmai. (2006) *1-asis Nacionalinis audito standartas. Finansinės atskaitomybės audito tikslai ir bendrieji principai*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lar.lt>>

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas ir pasiūlymus:

1. Remiantis vidaus kontrolės sampratos tyrinėjimų apibendrinimais nustatyta, kad vidaus kontrolės sistema – tai įmonės vadovybės sukurta finansinių ir nefinansinių kontrolės priemonių įgyvendinimo procesas, skirtas verslo politikai užtikrinti, numatytiems tikslams pasiekti bei patikimai finansinei atskaitomybei pateikti.
2. Išnagrinėjus dažniausiai mokslintininkų ir auditorių analizuojamus vidaus kontrolės modelius bei remiantis tarptautiniais bei nacionaliniais audito standartais nustatyta, kad dažniausiai siūlomas vidaus kontrolės modelis susideda iš 5 pagrindinių elementų: kontrolės aplinkos, kontrolės procedūrų, rizikos įvertinimo, monitoringo, informacijos ir komunikacijos (apskaitos sistemos). Taip pat įvairios suinteresuotos institucijos yra parengusios šiuos dažniausiai nagrinėjamus kontrolės modelius SAC, CoBiT, COSO (JAV), CoCo (Kanada), Tunbull (D. Britanija).
3. Atlikus Lietuvos ir užsienio mokslinės literatūros analizę galima teigti, kad vidaus kontrolės efektyvumas turi didelę įtaką audito rizikos nustatymui ir audito procesui. Vidaus kontrolės efektyvumas tiek tiesiogiai, tiek netiesiogiai daro įtaką visiems klasikinio audito rizikos elementams: įgimtai, aptikimo ir ypač kontrolės rizikai. Atliekant auditą siūloma dažniausiai informaciją apie įmonės vidaus kontrolės efektyvumą rinkti naudojant vidaus kontrolės klausimynus.
4. Atlikus vidaus kontrolės tyrimą apskaičiuotas įmonių kontrolės aplinkos efektyvumas tik didelių įmonių patenka į gerai vertinimo intervalą (74 proc.), vidutinių (60 proc.) ir mažų (52 proc. ) vertinamas vidutiniškai. Vidutinių įmonių žemesnį efektyvumą sąlygoja kompetencijos svarbos, mažų įmonių organizacinės struktūros elementų žemesnis įvertinimas. Įmonių rizikos elemento (59 proc., 58 proc., 50 proc.) ir kontrolės procedūrų (60 proc., 61 proc., 57 proc.) efektyvumas visų vertinamas vidutiniškai. Didelėse įmonėse žemesnį efektyvumą rizikos sąlygojo žemesnis finansinės atskaitomybės rizikos įvertinimas, vidutinėse įmonėse visi rizikos veiksniai veikia panašiai, smulkiose įmonėse žemesnis verslo rizikos įvertinimas, tačiau kontrolės procedūras visose įmonėse lėmė rezultatų peržiūros ir kontrolės įgaliojimų žemesnis įvertinimas. Informacijos ir komunikacijos elemento efektyvumas didelių įmonių (73 proc.) patenka į gerai vertinimo intervalą, tačiau vidutinių (63 proc.) ir mažų (68 proc.) įmonių efektyvumas vertinamas tik vidutiniškai, tai sąlygoja žemesnis informacijos poreikių elemento įvertinimas. Apskaitos sistemos kontrolė didelėse ir mažose įmonėse vertinama gerai, tačiau vidutinėse tik vidutiniškai. Monitoringo elemento efektyvumas visų įmonių (68 proc., 57 proc., 54 proc.) vertinamas vidutiniškai.

5. Remiantis auditorių tyrimo rezultatais galima pagrįsti, kad įmonės vidaus kontrolės efektyvumo funkcionavimas yra vienas iš svarbiausių veiksnių darnačių įtaką audito rizikos nustatymui. Tai pagrindžia, kad vidaus kontrolės sistema laikoma labai svarbiu (94 proc.) ir svarbiu (6 proc.) veiksniu jau renkant pradinę informaciją apie įmonę, aptariama audito komandos narių pasitarimuose 87 proc. ir 13 proc. Atliekant vidaus kontrolės elementų vertinimą tikslingiausiai nurodė auditoriai turintys darbo patirtį virš 10 metų, kurie svarbiausiais vidaus kontrolės elementais vertina kontrolės aplinką ir informacines sistemas. Taip pat tyrimo metu nustatyta, kad dažniausiai visada atliekama vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimo procedūros apklausa (88 proc.) ir testavimas (75 proc.). 70 proc. auditorių nurodė, kad visada taiko klasikinį audito rizikos modelį ir 63 proc. remiasi atliekant auditą tarptautiniais ir nacionaliniais audito standartais, tačiau tarptautiniai vidaus kontrolės modeliai nėra žinomi visiems auditoriams.
6. Ne tik auditoriams, bet ir pačioms įmonėms yra svarbu įkurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą ir ją vertinti. Atliekant vidaus kontrolės sistemos vertinimą įvairaus dydžio įmonėse (didelėse, vidutinėse, mažose) siūloma:
  - Įgimtą riziką nustatyti remiantis rizikos įvertinimo ir apskaitos sistemos elementais;
  - Kontrolės riziką vertinti atsižvelgiant į kontrolės procedūrų, kontrolės aplinkos ir monitoringo elementų efektyvumą.
7. Atskleistas auditoriaus darbo veiklos ir vidaus kontrolės sistemos įvertinimo ryšys leidžia pateikti šiuos pasiūlymus:
  - Auditoriams vertinant aptikimo riziką turintiems darbo patirtį iki 1 metų siūloma informacinių sistemų (apskaitos) elementą vertinti kaip vieną iš svarbiausių.
  - Auditoriams turintiems darbo patirtį iki 5 metų siūloma vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimui dažniau atlikti apklausą ir stebėjimą, atliekant rizikos vertinimo procedūras pasidomėti ansktesnių ataskaitinių laikotarpių informacija.
  - Auditoriams turintiems darbo patirtį iki 10 metų siūloma vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimui dažniau atlikti stebėjimą.
  - Taip pat patartina daugiau dėmesio kreipti į žmogiškuosius veiksnius, kaip sąžiningumą, vadovų filosofiją, ypatingai auditoriams turintiems iki 5 ir 10 metų darbo patirtį. Taip pat visiems auditoriams remiantis apklausos rezultatais siūloma kartais pasidomėti pasaulinėje praktikoje nagrinėjamais vidaus kontrolės modeliais.Toks įvertinimas leis sutaupyti darbo sąnaudas ir padaryti auditą efektyvesniu.



RAGUCKAITĖ, Sigita. (2007) *Vidaus kontrolės efektyvumo įtaka audito rizikai*. Magistro baigiamasis darbas. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. 93 p.

## SANTRAUKA

**RAKTINIAI ŽODŽIAI:** vidaus kontrolė, vidaus kontrolės elementai, vidaus kontrolės efektyvumo įvertinimas, audito rizika, auditas.

Vidaus kontrolė reikšminga ne tik pačiai įmonei, jos būklė svarbi ir auditoriams atliekant auditą. Kaip nurodoma tarptautiniuose audito standartuose siekdamas nustatyti galimų iškreipimų rūšis bei tolimesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį auditorius turi remtis žiniomis apie vidaus kontrolę. Vidaus kontrolės efektyvumas tiesiogiai daro įtaką audito rizikos įvertinimui. Vadinasi, negalėdamas tinkamai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemos auditorius gali pateikti klaidingą auditoriaus išvadą, kuria vadovaudamiesi įmonės verslo partneriai gali priimti neteisingus sprendimus.

**Darbo objektas** – vidaus kontrolės efektyvumo įtaka audito rizikai. **Darbo tikslas** - vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai nustatymo metodikos tobulinimas.

**Darbo uždaviniai.** Darbo tikslui pasiekti buvo keliami tokie pagrindiniai uždaviniai: atlikti vidaus kontrolės sampratos analizę; palyginti siūlomus vidaus kontrolės modelius ir išnagrinėti vidaus kontrolės elementus; išanalizuoti audito rizikos sampratos interpretacijas bei pagrįsti audito rizikos ryšį su vidaus kontrole; apklausos būdu nustatyti ir išanalizuoti Kauno mieste veikiančių įmonių vidaus kontrolės sistemą; apklausos būdu pagrįsti vidaus kontrolės efektyvumo įtaką audito rizikos nustatymui; remiantis mokslo darbų analize bei empirinio tyrimo gautais rezultatais pateikti vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai nustatymo metodiką atliekant auditą.

**Darbo struktūra.** Šį darbą sudaro trys dalys. Darbo apimtis - 93 puslapiai (be priedų). Darbe yra 50 paveikslų, 15 lentelių, 39 priedai ir 108 literatūros šaltiniai.

**Praktinė ir teorinė darbo reikšmė.** Mokslinį darbo naujumą, teorinį ir praktinį reikšmingumą sudaro išsami vidaus kontrolės ir audito rizikos sampratos analizė remiantis moksliniais ir išleistais naujausiais vidaus kontrolės nuostatais. Pirmą kartą nagrinėjami detalieji skirtingų šalių pasaulyje pripažinti vidaus kontrolės modeliai: Kanados, JAV ir Jungtinės Karalystės. Taip pat darbe siekiama pagrįsti kaip vieną iš svarbiausių veiksnių, vidaus kontrolės efektyvumą, audito rizikos nustatymui, sukurta vidaus kontrolės efektyvumo įtakos audito rizikai įvertinimo metodika atliekant auditą. Taigi darbas gali pasitarnauti kaip teorinė bazė ir praktinė atliekant finansinės atskaitomybės auditą.

RAGUCKAITĖ, Sigita. (2007) *The Internal Control Efficiency to the Risk of Audit*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 93 p.

## SUMMARY

**KEYWORDS:** The system of internal control, elements of internal control, evaluation of effectiveness of internal, audit risk, audit.

Internal control is significant not only for the enterprise itself but also for the auditors who audit an enterprise. International standards of audit indicate that an auditor must refer to the results of internal control in order to avoid misrepresentation. The Standards point out to the character of procedures of audit, its time and extent. The effectiveness of internal control makes direct influence on evaluation of risk. Consequently, an auditor having no opportunity to properly evaluate the system of internal control of an enterprise might draw a wrong conclusion. Thus business partners of an enterprise might make incorrect decisions.

*Object* of this study is the efficiency of internal control to the risk of audit. *Purpose* - the development of the methodology of estimation of the efficiency of internal control to the risk of audit.

*The goals* - to analyse the notion of internal control; to compare the suggested models of internal control and analyse the elements of internal control; to analyse the interpretations of notions of risk of audit and justify the connection of that risk to internal control, to identify and analyse the system of internal control in some enterprises in Kaunas sustaining the results of inquires; to justify the efficiency of internal control to the estimation of audit risk sustaining the results of inquires; sustaining the analyses of scientific works and the results of empirical survey to give the methodology of estimation of the efficiency of internal control to the risk of audit while auditing.

This work contains 3 parts. The paper consists of 93 (without additions) pages There are 50 pictures, 15 tables, 39 appendixes and 108 sources of literature.

The scientific novelty, theoretical and practical significance of this paper is shown by the exhaustive analyses of notion of internal control, which refers to scientific and newly published regulations of internal control. It is the first time when different models of internal control in different countries (Canada, the USA and the UK) are analysed in details. It tries to justify the influence of one of the most efficient factors of internal control to audit risk. The methodology of estimation of the efficiency of internal control to the risk of audit while auditing is created. Thus this paper can be used as theoretical and practical basis for audit.

## MOKSLINĖS LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. ARMOUR, M. (2000) Internal control: governance framework and business risk assessment at reed elsevier. Iš *Auditing: a journal of practice & theory*. [interaktyvus]. Vol. 19 Issue 1, p. 75 - 82 [žiūrėta 2006 rugsėjo 2 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
2. BARTAŠKAS, Ramūnas. (2005) *Vidaus audito sistemos kūrimas Lietuvos valstybiniame sektoriuje*. Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės: tarptautinės konferencijos pranešimai. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, p. 22-32. ISBN 9955-9841-0-4.
3. CAPLAN, Dennis. (1999) Internal controls and the detection of management fraud. Iš *Journal of accounting research* [interaktyvus]. Vol. 37 Issue 1, p. 101 – 117, Spring [žiūrėta 2006 sausio 20 d.]. Prieiga per internetą: EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
4. *COSO Framework Description*. [interaktyvus] Iš KnowledgeLeader [žiūrėta 2006 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą:<<http://www.knowledgeleader.com/iafreewebsite.nsf/content/COSOFrameworkDescription!OpenDocument>>
5. COSSERAT, Graham W. (2004) *Modern Auditing*. (Second ed.) John Wiley & Sons, Ltd. 681 p. ISBN 0-470-86322-6.
6. David J. Cooper, Yves Gendron. (2001) *Power and the criteria of control*. [interaktyvus] Iš The online edition of Canadas leading accounting publication camagazine.com [žiūrėta 2006m. rugsėjo 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.camagazine.com/index.cfm/ci\\_id/6422/la\\_id/1](http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/6422/la_id/1)>
7. Dictionary of business. (2002) New York: Oxford university press. 546 p. ISBN 0-19-860397-5.
8. DUSENBURY, B. Richard, REIMERS L. Jane, WHEELER W. Stephen. (1996) An Empirical study of belief –based and probability-based specifications of audit risk. Iš *Auditing: A Journal of Practice & Theory* [interaktyvus]. Vol. 15, Issue 2, No. 2, p. 12-28, Fall [žiūrėta 2006 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
9. DUSENBURY, B. Richard, REIMERS L. Jane, WHEELER W. Stephen. (2000) The audit risk model: an empirical test for conditional dependencies among assessed component risks. Iš *Auditing: A Journal of Practice & Theory* [interaktyvus]. Vol. 19, Issue 2, No. 2, p. 105-117, Fall [žiūrėta 2006 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>

10. FEARNLEY Stella, BEATTIE A. Vivien, BRANDT Richard. (2005) Auditor independence and audit risk: a reconceptualization. Iš *Journal of international accounting research* [interaktyvus]. Vol. 4 Issue 1, No. 1, p. 39-71 [žiūrėta 2006 gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
11. HERREMANS M. Irene. (1997) Integrating internal control in MBA programmes using the COSO and CoCo models. Iš *Managerial auditing journal* [interaktyvus] Vol. 12 Issue 2, No. 2, p. 60-66 [žiūrėta 2006 rugsėjo 15 d.]. Prieiga per internetą: Emerald duomenų bazę <<http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=/published/emeraldfulltextarticle/pdf/0510120201.pdf>>
12. HUEBERGER H. John, NEPF J. Barbara. (2005) Taking control of internal control reporting recent PCAOB and SEC Guidance. Iš *The Corporate & securities law advisors* [interaktyvus]. Vol. 19 Issue 7, p. 2 –8, Jul [žiūrėta 2006 gruodžio 2 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
13. IDZIKOWSKA G. (2003) Internal Audit a tool for effective business management. *Ekonomika ir vadyba*. 1 knyga. Kaunas: Technologija. p. 24 - 27. ISBN 9955-09-388-9.
14. JANET L. COLBERT PH. D., CPA, CIA , PAUL L., PH.D., CPA. *A Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78* [interaktyvus]. Iš ISACA [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą:<  
[http://www.isaca.org/Content/ContentGroups/Bookstore6/Book\\_Reviews/A\\_Comparison\\_of\\_Internal\\_Controls\\_COBIT,\\_SAC,\\_COSO\\_and\\_SAS\\_55\\_78.htm](http://www.isaca.org/Content/ContentGroups/Bookstore6/Book_Reviews/A_Comparison_of_Internal_Controls_COBIT,_SAC,_COSO_and_SAS_55_78.htm)>
15. JANKŪNAITĖ, Rita. (2005) *Audito rizikos modelių panaudojimo galimybės praktikoje*. Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės: tarptautinės konferencijos pranešimai. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, p. 76-88. ISBN 9955-9841-0-4.
16. JASIENĖ, Meilė. (2001) *Banko rizikos valdymas: vidaus audito ir vidaus kontrolės vaidmuo*. Lietuvos ūkio konkurencingumas: konferencijos pranešimai. Vilnius: VU leidykla. 211 p. ISBN 9986-19-444-X.
17. JENSEN L. Kevan. (2005) A basic study of agency – cost source and municipal use of internal versus external control. Iš *Accounting & Business Research* [interaktyvus]. Vol. 35 Issue 1, p. 53-67, No. 1. [žiūrėta 2006 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
18. JUŠKEVIČIENĖ, Sonda. (2005) Vidaus audito tarnybos savivaldybėje atsiradimo priežastys ir požiūris į vidaus auditą. *Jaunųjų mokslininkų darbai*, Šiauliai: VŠĮ Šiaulių universiteto leidykla, Nr. 1 (5) p. 137-141. ISSN 1648-8776.

19. KABAŠINSKAS, Juozas; TOLIATIENĖ, Irena. (1997) *Auditas*. Vilnius: Amžius. 380 p. ISBN 9986-430-24-0.
20. KANAPICKEINĖ, Rasa. (2002) Kontrolės procedūrų diegimas įmonėje. *Inžinerinė ekonomika*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas, Nr. 5 (31), p. 57-63. ISSN 1392-2785.
21. KANAPICKEINĖ, Rasa. (2001) *Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms*. Daktaro disertacijos santrauka. Vilnius: Vilniaus universitetas. 32 p.
22. KANAPICKIENĖ Rasa, RAGUCKAITĖ Sigita. (2006) *Įmonės vidaus kontrolės modelis: teoriniai tyrimai*. Lietuvos auditoriai-10 metų patirtis ir perspektyvos. 4-osios Tarptautinės mokslinės – praktinės konferencijos medžiaga. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai. ISBN 9955-9841-3-9.
23. KINNEY R. William. (2000) Research opportunities in internal control quality and ouality assurance. Iš *Auditing: a journal of practice & theory*. [interaktyvus] Vol. 19 Issue 1, p. 83-91 [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
24. KIZIRIAN G. Timothy, MAYHEW W. Brian, SNEATHEN L. Dwight. (2005) The impact of management integrity on audit planning and edvidence. Iš *Auditing: a journal of practice & theory*. [interaktyvus] Vol. 24 Issue 1, p. 49-67, November [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
25. KONTRATH, Larry F. (2002) *Auditing: a risk analysis approach*. Cincinnati: South – Western. 809 p. ISBN 0-324-05789-X.
26. KUSTIENĖ, Aurelija. (2005) *Auditas*. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas. 32 p.
27. LIU Ta-Ming. (2005) The Case Analysis on Failures of Enterprise Internal Control in Mailand China. Iš *The Journal of Amerecican Academy of Business, Cambridge* [interaktyvus] Vol.7, Num.1, Issue 1, p. 92-98, September [žiūrėta 2006 m. vasario 02 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
28. LUSCOMBE, Nelson. (1995) *CoCo's Control Framework* [interaktyvus]. Iš Online edition of Canadas leading accounting publication camagazine.com [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.camagazine.com/multimedia/camagazine/Library/EN/1995/Dec/editorial.pdf>>
29. MACKEVIČIUS, Jonas. (2005) Audito rizikos veiksnių vertinimas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. p. 111-123. ISSN 1392-1142.
30. MACKEVIČIUS, Jonas. PRANCKEVIČIŪTĖ, Laura. (2004) Audit risk asesmentin the National audit office of the Republic of Lithuania: evulation and development. *Ekonomika*, Vilniaus: Vilniaus universiteto leidykla, p. 43-54. ISSN 1392-1258.

31. MACKEVIČIUS, Jonas, SENKUS, Kastytis. (2006) Pinigų srautų kontrolės sistema. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, p. 63-67. ISSN 1392-1142.
32. MACKEVIČIUS, Jonas. (2001) *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Monografija. Vilnius: Lietuvos mokslo centras. 837 p. ISBN 9986-795-05-3.
33. MATICKIENĖ, Idalija. (1997) *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: Technologija. 139 p. ISBN 9986-13-542-7.
34. MAŽEIKĀ, A. RUPŠYS, R. (2003) Audito atranka: statistinių modelių taikymas. *Ekonomika ir vadyba*. 1 knyga. Kaunas: Technologija. p. 34 - 38. ISBN 9955-09-388-9.
35. MENZIES Christof. (2004) *Sarbanes –Oxley act. Professionelles Management interner Kontrollen*. Stuttgart: schaffer – poeschel verlag. ISBN 3-7910-2284-9.
36. MESSIER F. William, AUSTEN A. Lizabeth. (2000) Inherent risk and control risk assessments: evidence on the effect of pervasive and specific risk factors. Iš *Auditing: a journal of practice & theory* [interaktyvus]. Vol. 19 Issue 2, p. 119 –131, No. 2 Fall. [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
37. MOCK J. Theodore, WRIGHT M. Arnold. (1999) Are audit program plans risk – adjusted? Iš *Auditing: a journal of practice & theory*. [interaktyvus] Vol. 18 Issue 1, No. 1, p. 55-74, Spring [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
38. OLEARY Coron, ISELIN Errol, SHARMA Divesh. (2006) The relative effects of elements of internal control on auditors evaluations of internal control. Iš *Pacific Accounting Review* [interaktyvus] Vol. 18 Issue 2, No. 2, p. 69-96, December [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
39. PALUBINSKIENĖ, Stasė. MAKARA, Jelena. (2004) Vidaus audito tapatinimo su vidaus kontrolės sistema ir vidaus auditoriaus nepriklausomumo problemos. *Jaunujų mokslininkų darbai*, Šiauliai: VŠĮ Šiaulių universiteto leidykla, Nr. 2, p. 137-141. ISSN 1648-8776.
40. PEČIŪRIENĖ, A. (2003) Atsargų vidaus kontrolės audito teoriniai aspektai. *Ekonomika ir vadyba*. 1 knyga. Kaunas: Technologija. p. 44 - 46. ISBN 9955-09-388-9.
41. PERRY E. William, WARNER. H. C. (2005) A quantitative assessment of internal controls. Iš *Internal auditor*. [interaktyvus] Vol. 62 Issue 2, No. 2, p. 51-55, April [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
42. PICKETT Spencer. (2005) *The essential handbook of internal auditing*. John Wiley & Sons. 286 p. ISBN 978-0-470-01316-8.

43. PUŠKORIUS, Stasys. (2004) *Veiklos auditas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, p. 350, ISBN 9955-563-66-4.
44. RAMOS, Michael. (2004) Evaluate the control environment. Iš *Journal of Accountancy* [interaktyvus] Vol. 197 Issue 5, p. 75-78. [žiūrėta 2007 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
45. RITTENBERG, E. Larry, EVERSON, Miles, MARTENS, Frank. (2006) Internal control: no small matter. Iš *Internal Auditor*. [interaktyvus]. Vol. 63 Issue 5, p. 47 - 51, Oct [žiūrėta 2006 rugsėjo 8 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
46. Robert Hirth. (2005) *Corporate Governance: A Primer, The Present & Some Predictions*. [interaktyvus] Iš knowledgeleader.com [žiūrėta 2006m. rugsėjo 5 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.knowledgeleader.com/KnowledgeLeader/Content.nsf/Web+Content/COSOCorporateGovernance!OpenDocument>>
47. ROBERTSON, Jack. (1990) *Auditing*. Homewood: IRWIN. 766 p. ISBN 0256-077-24-X.
48. SCOTT H. MITCHEL. (2005) Audit risk part two. Iš *The Secured lender* [interaktyvus], Vol. 61, Issue 1, p. 50-52, Mar/Apr. [žiūrėta 2006 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
49. SCOTT H. MITCHEL. (2005) Audit risk. Iš *The Secured lender* [interaktyvus], Vol. 61, Issue 1, p. 22-25, Jan/Feb. [žiūrėta 2006 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
50. SELL Kristen. (1999) *Die Aufdeckung von Bilanzdelikten bei der Abschlussprüfung*. Dusseldorf: IDW. 313 p. ISBN 3-8021-0844-2.
51. SPIRA F. LAURA. (2003) Risk management. The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. Iš *Journal accounting, auditing & accountability* [interaktyvus]. Vol. 16 Issue 4 [žiūrėta 2007 vasario 10 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
52. WALLER S. William. (1993) Auditors assessments of inherent and control risk in field setting. Iš *Accounting review*. [interaktyvus] Vol. 68 Issue 4, No. 4, p. 783 –803, October [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą EBSCO duomenų bazę <<http://search.ebscohost.com/>>
53. ПУПШИС Т. Ф., ГАЛУЗИНА С. М. (2001) *Аудит : основы аудита и аудиторской деятельности*. Санкт-Петербург: ИВЭСЭП – Знание. 150 p. ISBN 5-7320-0605-2.
54. СУЙЦ В. П., СМЕРНОВА Л. Р., ДУБРОВИНА Т.А. (2005) *Аудит. Общій, банковский, страховой*. Москва. Инфра-М. 671 p. ISBN 5-16-002373-9.

55. ШЕШУКОВА Т. Г., ГОРОДИЛОВ М. А. (2005) *Аудит: теория и практика международных стандартов*. Москва: Финансы и статистика. 184 р. ISBN 5-279-02992-0.
56. БЫЧКОВА С. М., РАЙХМАН М. В., СОКОЛОВ В. Я., ТЕРЕХОВ А. А., ШНЕЙДМАН Л. З. (2003) *Аудиторский словарь*. Москва: Финансы и статистика. 190 р. ISBN 5-279-02508-9.
57. ДЕФЛИЗ Л. Филип. ДЖЕНИК Р. Генри. О'РЕЙЛЛИ М. Винсент. ХИРШ Б. Маррей. (1997) *Аудит Монтгомери*. Москва: Аудит. 541 р. ISBN 5-85177-002-3.



## INFORMACIJOS ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

58. ABREMA. *Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing* [interaktyvus] Iš glossary of auditing terms [žiūrėta 2006 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:<  
[http://www.abrema.net/abrema/in\\_dex.html](http://www.abrema.net/abrema/in_dex.html)>
59. Apskaitos institutas. (2004) *7-asis Verslo apskaitos standartas. Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas. Metodinės rekomendacijos*. [interaktyvus]. Iš apskaitosinstitutas.lt Patvirtintas standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 [žiūrėta 2006 m. sausio 29 d.] Prieiga per internetą: <  
[http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/07\\_m\\_r.pdf](http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/07_m_r.pdf)>
60. Audito ataskaita. (2006) *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 21 (405), p. 22. ISSN 1392-3722.
61. Auditing standard. AUS 402. (2002) *Risk Assessments and Internal Controls* [interaktyvus]. Iš Australian Accounting Research Foundation on behalf of CPA Australia and The Institute of Chartered Accountants in Australia. Auditing standard [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą:<[http://www.pearsoned.com.au/elearning/auditing/app/AUS\\_402\\_07-02.pdf](http://www.pearsoned.com.au/elearning/auditing/app/AUS_402_07-02.pdf)>
62. BIČIULAITIS, Ramūnas. (2001) Lietuvos įmonių vidaus kontrolės sistema: aktualumas ir organizavimo principai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 31 (175), p. 22. ISSN 1392-4087.
63. BITTERLI, Peter. (2002) *Prüfungsrisko* [interaktyvus]. Iš Bitterli Consulting. Information Systems Audit and Control Association. [žiūrėta 2006 m. vasario 10d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.bitterli-consulting.ch/deutsch/files/IsacaThkSapR3290502.pdf>>
64. COSO. (2006) *Internal control over financial reporting-guidance for smaller public companies*. [interaktyvus] Iš Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [žiūrėta 2006m. rugsėjo 15 d.] Prieiga per internetą: <[http://www.coso.org/Publications/SB\\_Executive\\_Summary.pdf](http://www.coso.org/Publications/SB_Executive_Summary.pdf)>
65. COSO. (2004) *Enterprise Risk Management — Integrated Framework*. [interaktyvus] Iš Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [žiūrėta 2006 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą:<[http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Russian.pdf](http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf)>
66. COSO. *Internal Control - Integrated Framework Executive Summary*. [interaktyvus] ] Iš Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [žiūrėta 2006 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą:<  
[http://www.coso.org/publications/executive\\_summary\\_integrated\\_framework.htm](http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm)>

67. DIČPERTIS, Linas. (2005) Kontrolės sistema (1). *Vadovo pasaulis*. Nr. 1, p. 18-19. ISSN 1392-4761.
68. Deloitte&Touche. (2004) *Moving Forward—A Guide to Improving Corporate Governance Through Effective Internal Control. A Response to Sarbanes-Oxley* [interaktyvus]. Iš iasplus.com [žiūrėta 2007 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.iasplus.com/dttpubs/corpgov.pdf>>
69. Federation des Experts Comptables Europeens. (2005) *Risk management and internal control in the Eu* [interaktyvus]. Iš findarticles.com [žiūrėta 2006 lapkričio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.fee.be/fileupload/upload/Risk Management and Internal Control in the EU Discussion Paper 05031282005121024.pdf>>
70. GAO/AIMD-00-21.3.1. (1999) *Standards for Internal Control in the Federal Government. Internal Control* [interaktyvus]. Iš United States General Accounting Office [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>>
71. GUPTOR, Marina. (2006) Vidaus audito vaidmuo šiuolaikinėje įmonėje. *Vadovo pasaulis*. Nr. 2, p. 34 - . ISSN 1392-4761.
72. ICAEW. (1999) *Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code* . [interaktyvus] [žiūrėta 2006m. rugsėjo 10 d.] Prieiga per internetą <[http://www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I\\_6342](http://www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I_6342)>
73. IFAC. (2006) *Internal Controls—A Review of Current Developments*. [interaktyvus] [žiūrėta 2006 m. rugsėjo 5 d.] Prieiga per internetą <[http://www.afrac.at/newsletter/Internal\\_Controls.pdf](http://www.afrac.at/newsletter/Internal_Controls.pdf)>
74. *Internal Control Systems*. [interaktyvus] Iš ENOTES [žiūrėta 2006 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://business.enotes.com/business-finance-encyclopedia/internal-control-systems>>
75. ISACA. *Kas yra CobiT ?* [interaktyvus]. Iš Tarptautinės informacinių sistemų audito ir valdymo asociacijos (ISACA) skyriaus Lietuvoje isaca.lt [žiūrėta 2007 m. kovo 20 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.isaca.lt/lt/cobit/>>
76. IT Governance institute. (2005) *CobiT 4.0 Control objectives. Management guidelines. Maturity models*. [interaktyvus]. Iš isaca.org [žiūrėta 2006 balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.isaca.org/Template.cfm?Section=COBIT6&Template=/MembersOnly.cfm&ContentID=23325>>
77. JANKŪNAITĖ, Rita. (2006) Audito rizikos įvertinimas pagal TAS. *Mokesčių žinios*, Vilnius: Mokesčių žinios, Nr. 11 (473), p. 11-12. ISSN 1392- 8651.

78. KAČERGIENĖ, Vaida. (2005a) Vidaus kontrolės sistemos teoriniai ir praktiniai aspektai. *Mokesčių žinios*. Nr. 38 (448), p. 14-15. ISSN 1392-8651.
79. KAČERGIENĖ, Vaida. (2005b) Vidaus kontrolės sistemos teoriniai ir praktiniai aspektai. *Mokesčių žinios*. Nr. 39 (449), p. 16. ISSN 1392-8651.
80. KANAPICKIENĖ, Rasa. (2006) Įmonės vidaus kontrolė. *Sąskaitųba*. Vilnius: Apskaita, Nr. 5, p. 36-39. ISSN 1392-4834.
81. LAKIS, Vaclovas. (1999) Vidinė kontrolė įmonėje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 18 (66), p. 7. ISSN 1392-4087.
82. LAKIS, Vaclovas. (2003a) Vidaus kontrolės plėtojimo tendencijos. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 34 (274), p. 15. ISSN 1392-4087.
83. LAKIS, Vaclovas. (2003b) Veiksniai turintys įtakos vidaus kontrolės būklei. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 36 (276), p. 23. ISSN 1392-4087.
84. LAKIS, Vaclovas. (2003c) Vidaus kontrolės apimtis. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 33 (273), p. 10. ISSN 1392-4087.
85. LAKIS, Vaclovas. (2003d) Vertinimo rodiklių taikymas atliekant auditą ir vidaus kontrolę. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 32 (272) p. 8. ISSN 1392-4087.
86. LAKIS, Vaclovas. (2004) Kontrolingas ir vidaus kontrolė įmonėje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 34 (274) p. 15. ISSN 1392-4087.
87. LAKIS, Vaclovas. (2006) Audito įrodymų rinkimas ir vertinimas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 42 (426), p. 22. ISSN 1392-4087.
88. LASKAUSKIENĖ, Algimanta. (2005) Vidaus kontrolė ir rizikos veiksniai. *Mokesčių žinios*, Vilnius: Mokesčių žinios, Nr. 48 (458). p. 16-17. ISSN 1392-8651.
89. Lietuvos auditorių rūmai. *Nacionaliniai audito standartai*. [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai: lar.lt. Prieiga per internetą: <<http://www.lar.lt/>>
90. Lietuvos auditorių rūmai. (2005) *Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai*. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai. 614 p. ISBN 9986-795-34-6.
91. Lietuvos auditorių rūmai. *Atestuoti auditoriai*. [interaktyvus]. Iš lar.lt [žiūrėta 2007 m. kovo 29 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.lar.lt/Docs/FrmAuditoriai2.pdf>>

92. *LR Akcinių bendrovių įstatymas*. 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835 Vilnius. [interaktyvus]. Iš lrs.lt [žiūrėta 2007 m. kovo 16d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=224405](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224405)>
93. MACKEVIČIUS, Jonas. (2006) Bankroto veiksnių analizė ir priemonės jam išvengti. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 20 (404), p. 22. ISSN 1392-4087.
94. MAIR, C. William. (2002) Systems assurance and control. Executive summary [interaktyvus]. Iš theiia.org [žiūrėta 2006 rugsėjo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.theiia.org/download.cfm?file=59270>>
95. McCOLLUM T. (2005) *COSO drafts small business guidance*. Iš Internal auditor [interaktyvus]. Iš findarticles.com [žiūrėta 2006 rugsėjo 2 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.findarticles.com/p/search?qt=%22T.+McCollum%22&qf=m4153> - >
96. MONTVYDIENĖ, Olita (2005). Vidaus auditas turi būti efektyvus ir veiksmingas. Pokalbis su Finansų ministerijos vidaus audito skyriaus vedėja atestuota vidaus auditore. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 17 (353) p. 3. ISSN 1392-4087.
97. MONTVYDIENĖ, Olita. (2006) Lietuvos audito rinka pernai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 5 (389), p. 14. ISSN 1392-4087.
98. NAGIENĖ, Aldona. (2005) Debitorinių ir kreditorinių įsiskolinimų vadyba – svarbi įmonės vidaus kontrolės sistemos sudedamoji dalis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 9 p. 3-12. ISSN 1392-3722.
99. Public company accounting oversight board. (2004) *An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements* [interaktyvus]. Iš pcaobus.org [žiūrėta 2006 spalio 11 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.pcaobus.org/Rules/Rules\\_of\\_the\\_Board/Auditing\\_Standard\\_2.pdf](http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_2.pdf)>
100. Statistikos departamentas. *Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal savivaldybes ir ūkio subjektų teisinės formas* [interaktyvus]. Iš stat.gov.lt. [žiūrėta 2007 m. kovo 29 d.] Prieiga per internetą <<http://kaunastsv.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1887>>
101. The Insitute of internal auditors. (2005) *Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control* [interaktyvus]. Iš theiia.org [žiūrėta 2007 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/additional-resources/expressing-an-opinion-on-internal-control/>>
102. The Institute of internal auditor. (2003) *Enterprise Risk Management. Managing Risk from the Mailroom to the Boardroom*. [interaktyvus] [žiūrėta 2006m. rugsėjo 5 d.] Prieiga per

interneta: <<http://www.theiia.org/periodicals/newsletters/ton-at-the-top/archives-by-date/?search=Mailroom%20to%20the%20Boardroom&C=573&I=1422>>

103. The American institute of certified public accountants. (2004) *Internal control: a tool for the audit committee* [interaktyvus]. Iš Aicpa.org [žiūrėta 2006 balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą:

<[http://www.aicpa.org/Audcommctr/guidance\\_resources/ia\\_and\\_audit\\_cmte/09.htm](http://www.aicpa.org/Audcommctr/guidance_resources/ia_and_audit_cmte/09.htm)>

104. TOLIATIENĖ, Irena. (2004a) Apie audito riziką išsamiau. *Mokesčių žinios*, Vilnius: Mokesčių žinios, Nr. 16 (374), p. 13. ISSN 1392- 8651.

105. TOLIATIENĖ, Irena. (2004b) Vidaus kontrolės supratimo ir reikšmingų iškraipymų sąsajos. *Mokesčių žinios*, Vilnius: Mokesčių žinios, Nr. 16 (374), p. 13. ISSN 1392- 8651.

106. *Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas*. 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253 Vilnius [interaktyvus]. Iš lrs.lt [žiūrėta 2006 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą:

<[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=292038](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=292038)>

107. Vidaus kontrolės standartų komitetas. (2004) *Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės* [interaktyvus] Vkontrolė.lt [žiūrėta 2007 m. vasario 02 d.]. Prieiga per internetą:

<[http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/Intosai\\_viesojo\\_sektorius\\_gaires.pdf](http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/Intosai_viesojo_sektorius_gaires.pdf)>

108. Правило (стандарт) N 8. *Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом*. [interaktyvus] [žiūrėta 2006 m. spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <[http://www.termika.ru/audit/standart/standart8\\_s.html](http://www.termika.ru/audit/standart/standart8_s.html)>

## PRIEDAI

1 PRIEDAS Vidaus kontrolės samprata pagal audito standartus ir įstatymus	96
2 PRIEDAS Vidaus kontrolės samprata pagal vidaus kontrolės modelius	97
3 PRIEDAS Vidaus kontrolės samprata	98
4 PRIEDAS Vidaus audito ir vidaus kontrolės palyginimas	99
5 PRIEDAS CoBiT modelio schematinis pavaizdavimas	100
6 PRIEDAS SAC modelio schematinis pavaizdavimas	101
7 PRIEDAS Audito rizikos Abrema modelio praktinis pavyzdys	102
8 PRIEDAS Reikšmingumo ribos pagal 7 VAS	103
9 PRIEDAS Įgimtos rizikos veiksniai	104
10 PRIEDAS Kontrolės rizikos veiksniai	105
11 PRIEDAS Audito rizikos įvertinimas	106
11 PRIEDAS (TĘSINYS) Audito rizikos įvertinimas	107
12 PRIEDAS Informacija apie vidaus kontrolės tyrimo apklausos dalyvius	108
13 PRIEDAS Įmonių kontrolės aplinkos rezultatų suskaičiavimas proc.	109
14 PRIEDAS Įmonių rizikos įvertinimo rezultatų suskaičiavimas proc.	111
15 PRIEDAS Įmonių kontrolės procedūrų rezultatų suskaičiavimas proc.	112
16 PRIEDAS Įmonių informacijos ir komunikacijos rezultatų suskaičiavimas proc.	113
17 PRIEDAS Įmonių monitoringo rezultatų suskaičiavimas proc.	114
18 PRIEDAS Įmonių kontrolės aplinkos efektyvumo apskaičiavimas proc.	115
19 PRIEDAS Įmonių rizikos įvertinimo efektyvumo apskaičiavimas proc.	118
20 PRIEDAS Įmonių kontrolės procedūrų efektyvumo apskaičiavimas proc.	120
21 PRIEDAS Įmonių informacijos ir komunikacijos efektyvumo apskaičiavimas proc.	122
22 PRIEDAS Įmonių monitoringo efektyvumo apskaičiavimas proc.	124
22 PRIEDAS (TĘSINYS) Įmonių monitoringo efektyvumo apskaičiavimas proc.	125
23 PRIEDAS Informacija apie auditorių tyrimo apklausos dalyvius	126
24 PRIEDAS Informacijos apie įmonę ir jos aplinką rinkimas	127
25 PRIEDAS Rizikos vertinimo procedūros	128
26 PRIEDAS Vidaus kontrolės efektyvumui įvertinti atliekamos procedūros	129
27 PRIEDAS Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą aptariami klausimai	130
28 PRIEDAS Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas	131
29 PRIEDAS Klaidų ir apgaulės rizikos vertinimas	132
30 PRIEDAS Klasikinio audito rizikos modelio taikymas	133
31 PRIEDAS Vidaus kontrolės rizikos vertinimo būdų taikymas	134
32 PRIEDAS Vidaus kontrolės sistemos rizikos atliekant auditą vertinimas	135

33 PRIEDAS Vidaus kontrolės rizikos įvertinimo įtaka audito rizikos nustatymui	136
34 PRIEDAS Atrankos nustatymas	137
35 PRIEDAS Reikšmingumo lygio nustatymo metodikos naudojimas finansinei atskaitomybei	138
36 PRIEDAS Audito standartų taikymas	139
37 PRIEDAS Vidaus kontrolės modeliai	140
38 PRIEDAS Anketa	141
39 PRIEDAS Anketa (auditoriams)	144

**VIDAUS KONTROLĖS SAMPRATA PAGAL AUDITO STANDARTUS IR  
ĮSTATYMUS**

ŠALTINIS	SAMPRATA
Lietuvos 34-asis NAS, 315-asis TAS. Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas (2005).	<i>Vidaus kontrolė</i> yra aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos tinkamai užtikrinti, jog įmonės tikslai, susiję su finansinės atskaitomybės patikimumu, veiklos efektyvumu ir veiksmingumu, ir įstatymų bei teisės aktų laikymusi, būtų pasiekiami. Vidaus kontrolė yra sukurta ir taikoma nustatyta verslo rizikai išvengti, dėl kurios kyla grėsmė nepasiekti šių tikslų.
Australijos 402-asis audito standartas. Rizikos įvertinimas ir vidaus kontrolė (2002).	<i>Vidaus kontrolės struktūra</i> reiškia vadovybės filosofiją ir darbo stilių, o taip pat visas politikas ir procedūras, priimtas vadovų tam, kad padėti siekti organizacijos tikslų.
Rusijos 8-asis audito standartas. Audito rizika ir vidaus kontrolė. (2002)	<i>Vidaus kontrolė</i> - organizacinės priemonės, metodikos ir procedūros, kurios vadovybės naudojamos kaip priemonės nuosekliai ir efektyviai tvarkyti finansinę – ūkinę veiklą, apsaugos užtikrinimas, atskleidimas klaidų ir taisydas ir kelio joms atsirasti užkirtimas, o taip pat savalaikis patikimos finansinės atskaitomybės paruošimas.
Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002)	<i>Vidaus kontrolė</i> – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.
Federalinės valdžios vidaus kontrolės standartas (1999)	<i>Vidaus kontrolė</i> - integruotas organizacijos valdymo komponentas, kuris teikia užtikrinimą, kad sekantys tikslai būtų pasiekti: efektyvumas ir operacijų veiksmingumas; finansinių ataskaitų rentabilumas, laikymasis įstatymų ir norminių aktų.
PCAOB. Audito standartas nr. 2. Vidaus kontrolė finansinėje atskaitomybėje ir finansiniuose pranešimuose (2006).	<i>Vidaus kontrolė</i> – kompanijos principų laikymasis, darbuotojų priskirtų pareigų atlikimas, kaip suplanuota vadovybės, kad pateikti patikimą finansinę atskaitomybę ir finansinius pranešimus išoriniams tikslams neprieštaraujančius apskaitos principams.

Šaltinis: sudaryta autorės.



## VIDAUS KONTROLĖS SAMPRATA PAGAL VIDAUS KONTROLĖS MODELIUS

AUTORIUS	APIBRĖŽIMAS
COSO (1992),	<i>Vidaus kontrolė</i> - procesas, kurį vykdo verslo vieneto direktorių valdyba, vadovybė ir kiti darbuotojai ir kuris yra sukurtas tam, kad būtų pakankamai garantuotai užtikrinamas tikslų pasiekimas sekančiose kategorijose:operacijų veiksmingumas ir efektyvumas, finansinės atskaitomybės patikimumas; ir galiojančių įstatymų ir reikalavimų laikymasis
CoCo (1995)	<i>Vidaus kontrolė</i> - kompanijos komponentų (resursų, sistemų, procesų, kultūrų, vertybių) visuma, kuri padeda darbuotojams siekti kompanijos tikslų.
Turnbull (1999)	<i>Vidaus kontrolė</i> - sistema apimanti politiką, procesus, užduotis, elgesį ir kitus kompanijos aspektus, kurie visi kartu palengvina jos efektyvų ir veiksmingą veiklą, padeda užtikrinti vidinių ir išorinių ataskaitų kokybę, padeda užtikrinti, kad būtų laikomasi galiojančių įstatymų ir teisės aktų.
SAC (2003)	<i>Vidaus kontrolė</i> - grupė procesų, funkcijų, veiklų, posistemų ir kartu suburtų ar sąmoningai atskirtų žmonių, tam kad užtikrinti efektyvų tikslų siekimą ir uždavinių sprendimą..
CobiT (2005)	<i>Vidaus kontrolė</i> - veiklos kryptys, procedūros, veikos ir organizacinė struktūra sukurtos suteikti pagrįstas garantijas, jog verslo tikslai bus pasiekti ir bus išvengta nepageidaujamų įvykių arba jie bus aptikti ir ištaisyti.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal COSO, Internal Control - Integrated Framework Executive Summary, 1992; L. Nelson ,CoCo's control framework, 1995; ICAEW, Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code, 1999; IFAC, Internal Controls—A Review of Current Developments, 2006; IT Governance institut, Control Objectives Management Guidelines Maturity Models, 2005.

## VIDAUS KONTROLĖS SAMPRATA

AUTORIUS	APIBRĖŽIMAS
Mackevičius, J., (2001)	<i>Vidaus kontrolė</i> - sistema, kurią reikia vertinti kaip tam tikrų taisyklių, normų ir priemonių visumą įmonės verslo politikai ir ūkiniams procesams užtikrinti bei įmonės tikslams pasiekti.
Bičiulaitis R., (2001)	<i>Vidaus kontrolė</i> – tai koordinuojamų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinkos, procesų ir valdymo informacijos riziką.
Dictionary of businnes (2002)	<i>Vidaus kontrolės sistema</i> – tai finansinių ir nefinansinių kontrolės priemonių sistema, sudaryta įmonės vadovybės tam, kad įmonės komercinė veikla būtų vykdoma efektyviai, būtų laikomasi valdymo politikos, saugomas įmonės turtas, finansinė apskaita būtų išsami ir tiksli.
Laskauskienė A. (2005)	<i>Vidaus kontrolė</i> - įmonės sudarytas ir vykdomas planas, kuris turėtų garantuoti, kad visi verslo sprendimai būtų vykdomi, kad visi sandoriai būtų sudaromi laikantis priimtų sprendimų, kad vertybės būtų saugomos pagal įmonės vadovų patvirtintus įstatus, kad viso verslo operacijos būtų tinkamai registruojamos.
Kanapickienė, R (2006)	<i>Vidaus kontrolės sistema</i> – tai vadovybės atliekamų veiksmų apibrėžtas procesas, skirtas verslo politikai užtikrinti bei numatytiems tikslams įmonėje pasiekti.
Kačergienė V. (2005a)	<i>Vidaus kontrolės sistema</i> – įmonės sudarytas planas, kitos koordinuotos priemonės ir būdai, padedantys išsaugoti įmonės turtą, užtikrinti bei patikrinti apskaitos duomenų teisingumą, padidinti veiklos efektyvumą ir garantuoti numatytą valdymo politiką.
Šiešukova T. G. , Gorodulov M.A. (2005)	<i>Vidaus kontrolės sistema</i> – politika, procedūros ir priemonės, kurias priima vadovybė siekiant pasiekti įmonės tikslus.
Suic V.P., Smirnova L. R., Dubrovina T. A. (2005)	<i>Vidaus kontrolės sistema</i> - tai organizacinių priemonių, metodikų, ir procedūrų priimtų įmonės vadovybės, kaip priemonių finansinės – ūkinės veiklos sutvarkymo ir efektyvaus vedimo, aktyvų saugojimo užtikrinimo, klaidų išaiškinimo, pataisymo bei teisingos finansinės atskaitomybės parengimo, sistema.
Byčkova S.M., Raixman M.V., Sokolov B.J., Tieriejov A.A., Šneidman L.Z. (2003), Idzikowska G. (2003), Menzies Ch. (2004), Cossierat G. W. (2004), Pickett S. (2005), Dičpertis L. (2005).	<i>Vidaus kontrolė</i> - procesas, kurį vykdo verslo vieneto direktorių valdyba, vadovybė ir kiti darbuotojai ir kuris yra sukurtas tam, kad būtų pakankamai garantuotai užtikrinamas tikslų pasiekimas sekančiose kategorijose: operacijų veiksmingumas ir efektyvumas, finansinės atskaitomybės patikimumas; ir galiojančių įstatymų ir reikalavimų laikymasis.

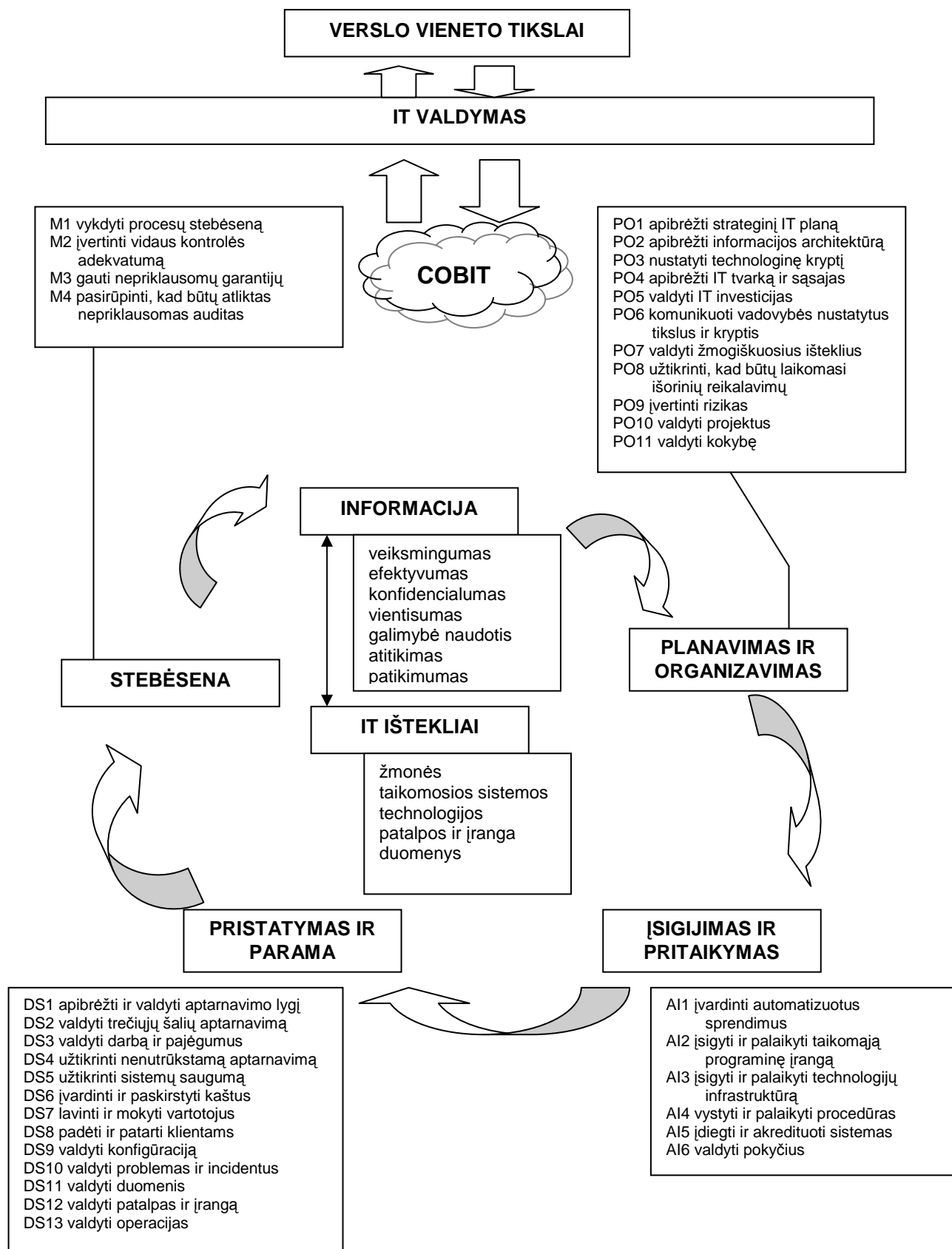
Šaltinis: sudaryta autorės.

## VIDAUS AUDITO IR VIDAUS KONTROLĖS PALYGINIMAS

Elementas	Vidaus auditas	Vidaus kontrolė
Apibrėžimas	Nepriklausoma ir objektyvi patikimumą garantuojanti konsultacinė veikla.	Vadovybės atliekamais veiksmais apibrėžtas procesas įmonėje.
Tikslai	Padėti organizacijai siekti užsibrėžtų tikslų	Galimybės pasiekti numatytų tikslų laidavimas
Atlikėjai	Vidaus audito tarnyba	Visi įmonės darbuotojai
Atlikimo pobūdis	Nepriklausoma ir objektyvi patikimumą garantuojanti konsultacinė veikla	Kiekvienam darbuotojui atliekant savo pareigas
Vadovybės įtaka	Įmonės vadovai vidaus auditoriams turi teikti paramą, kad jie galėtų bendrauti su audituojamaisiais ir atlikti savo darbą niekieno netrukdomi	Vadovybės pareiga sukurti tinkamą ir veiksmingą vidaus kontrolės sistemą.
Atsakomybė	Tiesiogiai įmonės vadovybei	Įmonės vadovybei per tiesioginius vadovus
Reglamentavimas	Vidaus audito standartai	Įmonės reglamentavimas
Atsiskaitymas	Pateikia ataskaitas vadovybei	Atsakingiems asmenims

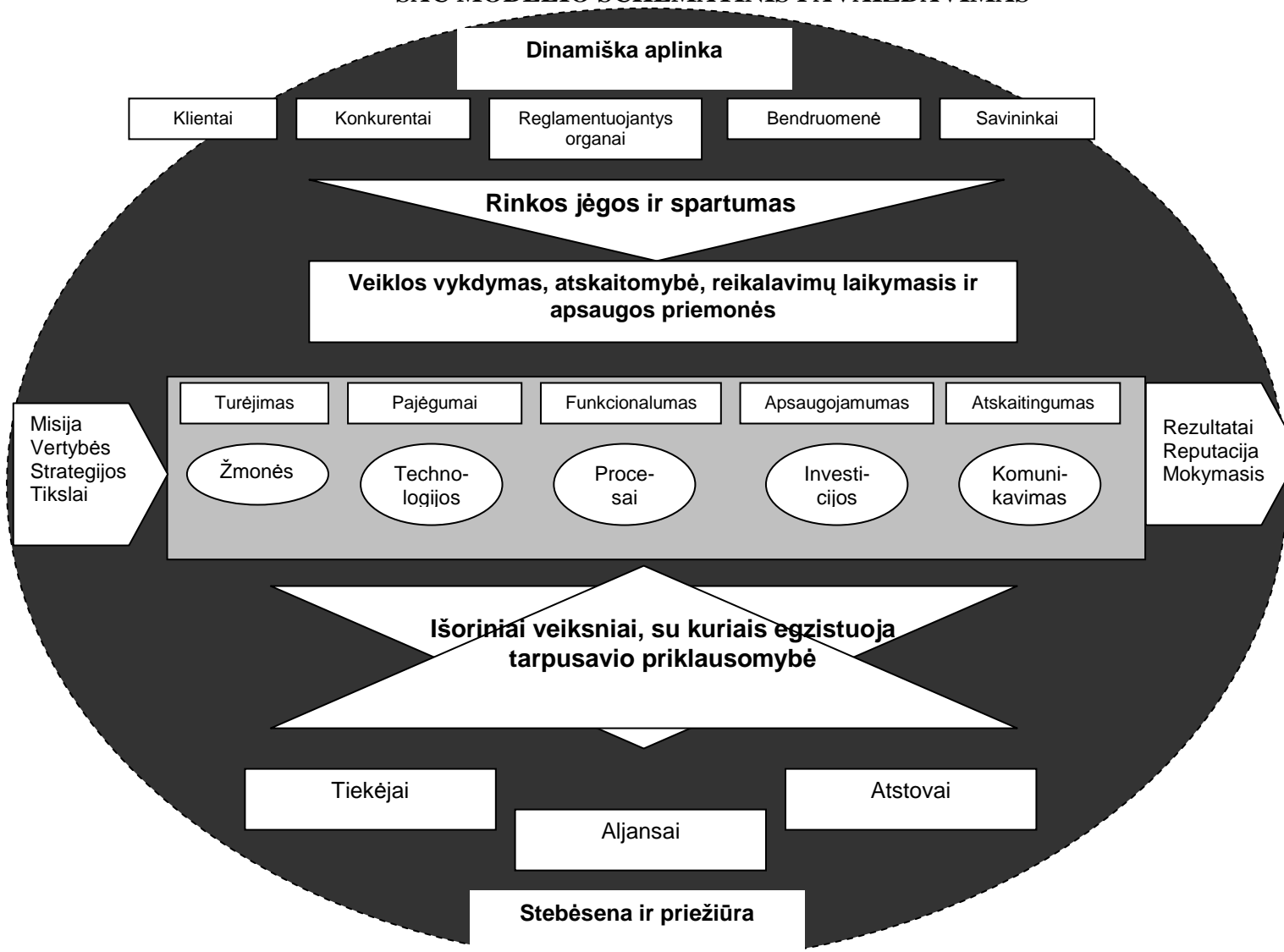
Šaltinis: Palubinskienė S., Makara J., Vidaus audito tapatinimo su vidaus kontrolės sistema ir vidaus auditoriaus nepriklausomumo problemos, 2004, p. 138 cit. pagal Kanapickeinė R., Daktaro disertacija Vidaus kontrolės modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms, 2001, p. 41-42.

## COBIT MODELIO SCHEMATINIS PAVAIZDAVIMAS



Šaltinis: IT Governance institute. CobiT 4.0 Control objectives. Management guidelines. Maturity models., 2005, p. 24.

## SAC MODELIO SCHEMATINIS PAVAIZDAVIMAS



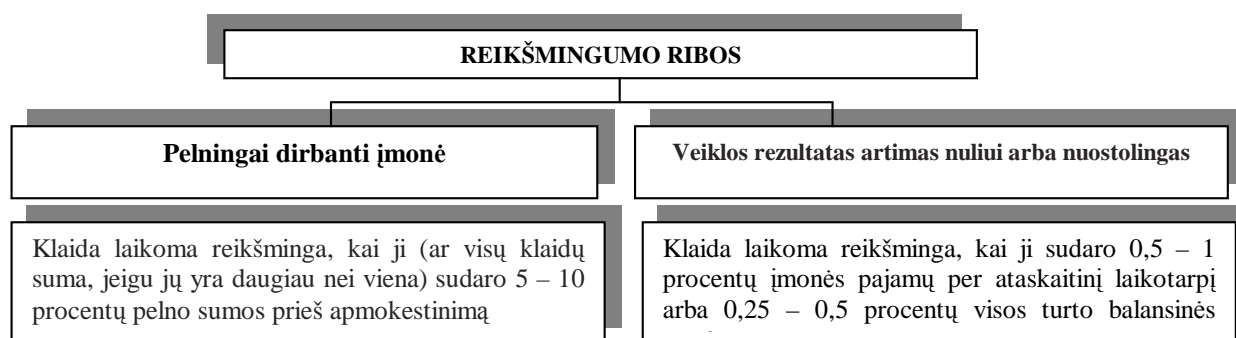
## AUDITO RIZIKOS ABREMA MODELIO PRAKTINIS PAVYZDYS

Taigi, jei yra 80% iš esmės klaidingo informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose įgimtos rizikos ir 30% tikimybė, kad organizacija tą klaidingą ataskaitą aptiks, o taip pat 40% tikimybė, kad jei tos klaidos organizacija neaptiks, tai ją aptiks auditorius, audito rizika arba klaidingo informacijos pateikimo audituojamose finansinės ataskaitose rizika bus lygi 33,6%,

$$AR = RMM_i \times (1 - Pr(De)) \times (1 - Pr(Da)) = 0,8 \times (1 - 0,3) \times (1 - 0,4) = 0,336.$$

Šaltinis: ABREMA. Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing [interaktyvus] Iš glossary of auditing terms  
Prieiga per internetą: < [http://www.abrema.net/abrema/in\\_dex.html](http://www.abrema.net/abrema/in_dex.html) >

## REIŠMINGUMO RIBOS PAGAL 7 VAS



Sudaryta autorės pagal 7- asis Verslo apska apskaitos standratas. Apskaitos polititos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas. Metodinės rekomendacijos, 2004, p. 18.

## ĮGIMTOS RIZIKOS VEIKSNIAI

<i>Vertinimo objektai</i>	<b>Auditoriui patartina atkreipti dėmesį</b>
<b>1. Ūkinių operacijų atvaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumo nustatymas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kokios naudojamos sąskaitos, kurios turi būti koreguojamos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;</li> <li>2. Ar daug sudėtingų ūkinių operacijų kurioms reikalingas ekspertas patikrinti;</li> <li>3. Ar daug neįprastų ūkinių operacijų metų pabaigoje;</li> <li>4. Kokios ūkinės operacijos visiškai nekontroliuojamos;</li> <li>5. Ar dažnai keičiama įmonės buhalterinės apskaitos politika;</li> <li>6. kokios operacijos nepriskirtinos įprastai veiklai;</li> <li>7. ar daroma daug pakeitimų kompiuterinėse programose</li> <li>8. ar yra turto paradimo arba grobstymų glimybų (pvz. gryni pinigai);</li> </ol>
<b>2. Finansinių ataskaitų sudarymo teisingumo nustatymas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vadovybės sąžiningumas, dora, patirtis ir kompetencija;</li> <li>2. Vadovybės požiūris į riziką ir darbo stilių;</li> <li>3. Vadovybės pasikeitimai per audituojamą laikotarpį;</li> <li>4. Išorės aplinkybių įtaką ar neįprastą sprendimą vadovybei pateikti neteisingus sprendimus kai kuriuos finansinių ataskaitų duomenis;</li> <li>5. Ataskaitiniu laikotarpiu patirtas nesėkmes tam tikrose veiklos srityse;</li> <li>6. Informacinius įmonės padalinių ryšius;</li> <li>7. Įmonės verslo pobūdį;</li> <li>8. Įmonės ir su ja susijusių šalių ryšius;</li> <li>9. Išorės veiksnius turinčius įtakos šakai, kuriai įmonė priklauso;</li> <li>10. Pelningumas ūkio šakos atžvilgiu;</li> <li>11. Veiklos rezultatų jautrumas ekonominiams veiksniams;</li> <li>12. Vadovybės apskaitos sugebėjimai;</li> <li>13. Skaičiavimų sudėtingumas</li> </ol>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. Audito rizikos veiksnių vertinimas, 2005, p. 115. COSSERAT, G. W. Modern Auditing, 2004, p. 132.

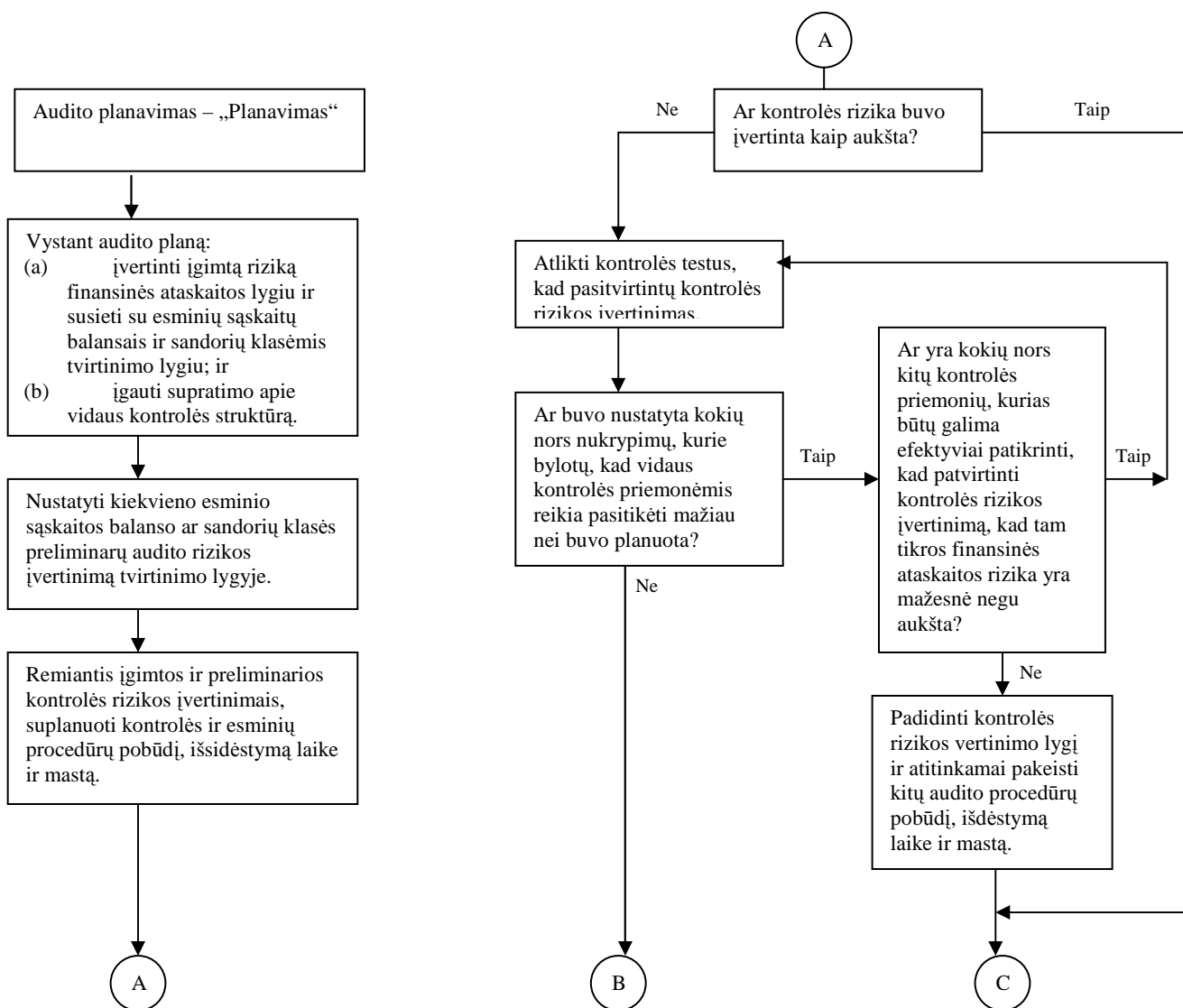


## KONTROLĖS RIZIKOS VEIKSNIAI

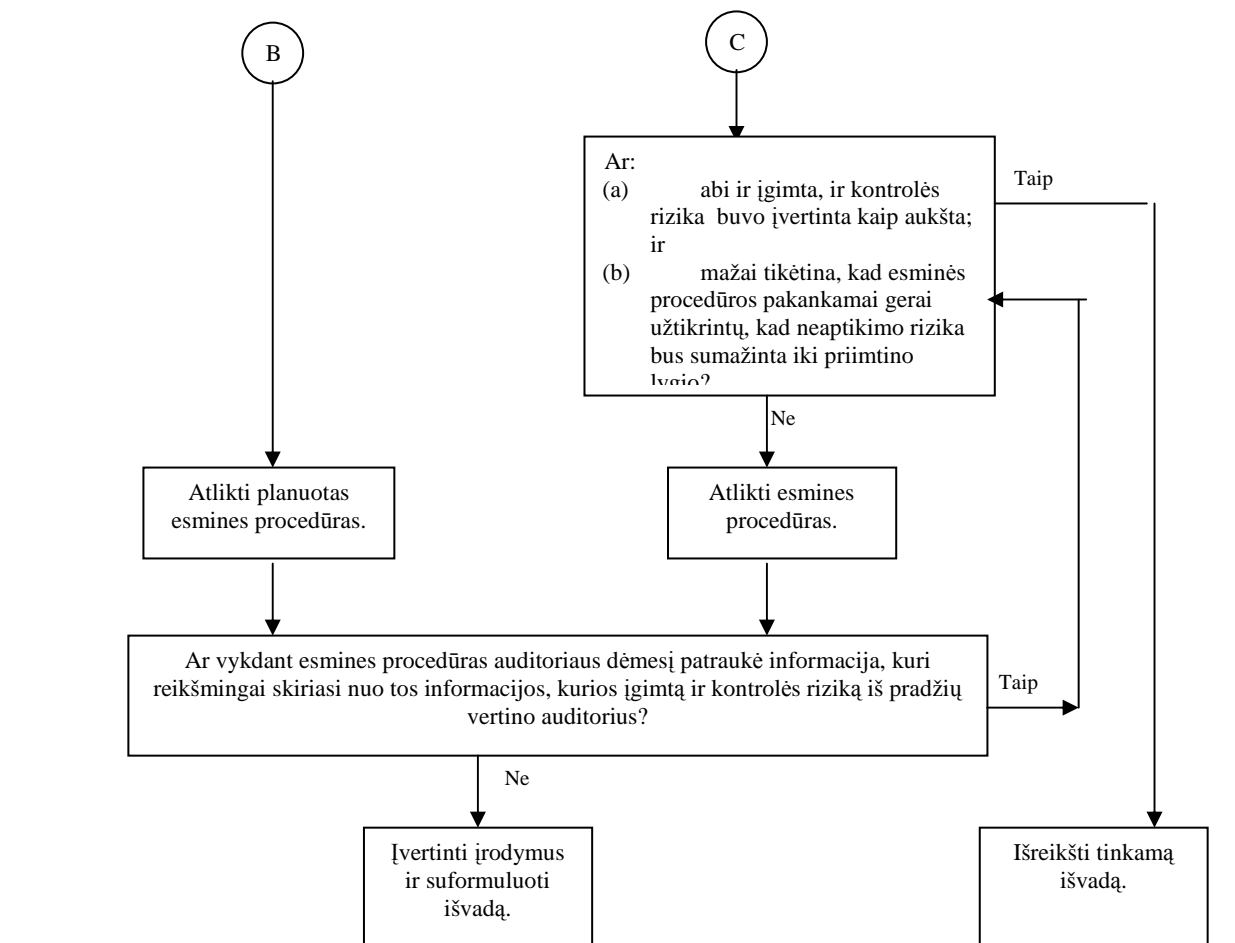
<i>Vertinimo objektai</i>	Auditoriui patartina atkreipti dėmesį
<i>Kontrolės rizika</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Personalo valdymo ir priežiūros sistema;</li> <li>2. Personalo pareigų atskyrimas;</li> <li>3. Apskaitos darbuotojų kompetencija ir kvalifikacija;</li> <li>4. Apskaitos kompiuterizavimo lygis;</li> <li>5. Vidaus kontrolės atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas;</li> <li>6. Kontrolės procedūros nėra įteisintos;</li> <li>7. Dažna buhalterijos ir vidaus auditorių darbuotojų kaita;</li> <li>8. Ar atliekamas biudžetų sudarymas ir vykdymas;</li> <li>9. Ar vadovai konsultuojasi su auditoriais;</li> <li>10. Audito tarnybos veiksmingumas;</li> <li>11. Pareigų atskyrimas;</li> <li>12. Turto apsaugos priemonių ir įrašų adekvatumas;</li> <li>13. Ar vykdomi nepriklausomi veiklos patikrinimai;</li> <li>14. Vadovybės požiūris ir veiksmai finansinio atsiskaitymo atžvilgiu.</li> </ol>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. Audito rizikos veiksnių vertinimas, 2005, p. 119., COSSERAT, G. W. Modern Auditing, 2004, p. 132.

## AUDITO RIZIKOS ĮVERTINIMAS



## AUDITO RIZIKOS ĮVERTINIMAS



Šaltinis: AUS 402. Auditing standard (2002) Risk Assessments and Internal Controls [interaktyvus]. Iš Australian Accounting Research Foundation on behalf of CPA Australia and The Institute of Chartered Accountants in Australia. Auditing standard. Prieiga per internetą: <http://www.pearsoned.com.au/elearning/auditing/app/AUS%20402%2007-02.pdf>.

## INFORMACIJA APIE VIDAUS KONTROLĖS TYRIMO APKLAUSOS DALYVIUS

<b>1.</b>	<b><i>Jūs esate:</i></b>	<b>%</b>
	- Įmonės vadovas;	10%
	- Vadybininkas;	4%
	- Administratorius;	4%
	- Finansininkas ar buhalteris;	60%
	- Gamybininkas;	2%
	- Kita.	20%
<b>2.</b>	<b><i>Jūs dirbate:</i></b>	<b>%</b>
	- Uždaroje akcinėje bendrovėje;	78%
	- Akcinėje bendrovėje;	12%
	- Individualioje įmonėje;	2%
	- Valstybinėje įmonėje;	8%
<b>3.</b>	<b><i>Jūsų amžius:</i></b>	<b>%</b>
	Nuo 18 – 25;	37%
	Nuo 26 – 35;	28%
	Nuo 36 – 45;	30%
	Nuo 46-55;	5%
	Daugiau nei 56m.	0%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklauso rezultatus.

## ĮMONIŲ KONTROLĖS APLINKOS REZULTATŲ SUSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	KONTROLĖS APLINKOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>1.</b>	<b>SAŽININGUMO IR MORALINIŲ VERTYBIŲ TVIRTINIMAS</b>									
1.1	Vadovybės elgesys parodo, kad VK svarbi	80%	20%	0%	67%	33%	0%	93%	7%	0%
1.2	Etikos kodeksas	20%	40%	40%	25%	75%	0%	11%	89%	0%
1.3	Darbo tvarkos taisyklės	100%	0%	0%	67%	33%	0%	56%	31%	13%
<b>2</b>	<b>AUŠČIAUSIO LYGIO VADOVYBĖS DALYVAVIMAS</b>									
2.1	Įmonės vadovai bendrauja su auditoriais	80%	20%	0%	67%	25%	8%	41%	50%	9%
2.2	Įmonės vadovai išmano finansus	80%	20%	0%	58%	25%	17%	59%	33%	8%
<b>3.</b>	<b>VADOVŲ FILOSOFIJA IR DARBO STILIUS</b>									
3.1	Įmonės vadovai stengiasi pašalinti neigiamus veiksmus	80%	20%	0%	67%	33%	0%	76%	19%	5%
3.2	Įmonės vadovybė nustačiusi finansinės atskaitomybės tikslus	80%	0%	20%	75%	25%	0%	46%	43%	11%
3.3	Vadovai reikalauja kokybiško darbo	100%	0%	0%	83%	17%	0%	72%	19%	9%
3.4	Diegiamos naujos procedūros VK	60%	20%	20%	58%	42%	0%	37%	54%	9%
<b>4.</b>	<b>ORGANIZACINĖ STRUKTŪRA</b>									
4.1	Organizacinės struktūros schema	60%	0%	40%	67%	33%	0%	37%	61%	2%
4.2	Organizacinės struktūros schema aiški	60%	0%	40%	50%	50%	0%	31%	58%	11%
4.3	Nurodyta padalinio atsakomybė	100%	0%	0%	42%	58%	0%	30%	68%	2%
<b>5.</b>	<b>KOMPETENCIJOS SVARBA</b>									
5.1	Darbuotojai turi tinkamas žinias	40%	40%	20%	58%	42%	0%	74%	26%	0%
5.2	Stengiamasi išlaikyti kompetentingus darbuotojus	40%	40%	20%	33%	50%	17%	54%	46%	0%
5.3	Apskaitos darbuotojų kompetencija vertinama	20%	80%	0%	8%	90%	0%	22%	78%	0%
5.4	Nauji darbuotojai supažindinami su tvarka	100%	0%	0%	83%	17%	0%	61%	39%	0%

5.5	Atlieka tik pavestas pareigas	80%	20%	0%	33%	67%	0%	26%	74%	0%
<b>6.</b>	<b>ĮGALIOJIMŲ IR ATSAKOMYBĖS SKYRIMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI- NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI- NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI- NAU</b>
6.1	Įgaliojimų delegavimas apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu	40%	40%	20%	33%	67%	0%	37%	61%	2%
6.2	Darbuotojai supažindinti su įmonės strategija	60%	40%	0%	58%	25%	17%	54%	40%	6%
6.3	Sudaromi darbo planai	60%	40%	0%	58%	42%	0%	35%	63%	2%
6.4	Darbo atsakomybė aiški ir tiksli	100%	0%	0%	75%	25%	0%	54%	46%	0%
6.5	Sudaromas materialiai atsakingos sutartys	40%	20%	40%	42%	42%	16%	24%	31%	45%
6.6	Žino kam pavaldūs	100%	0%	0%	92%	8%	0%	96%	4%	0%
<b>7.</b>	<b>ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKIŲ POLITIKA IR PRAKTIKA</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI- NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI- NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI- NAU</b>
7.1	Taikoma darbuotojų skatinimo politika	80%	20%	0%	83%	17%	0%	57%	43%	0%
7.2	Apskaitos darbuotojai domisi naujienomis	60%	0%	40%	75%	25%	0%	76%	22%	2%
7.3	Apibrėžtas kompetencijos laipsnis darbo vietai	60%	40%	0%	58%	33%	9%	33%	59%	8%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklauso rezultatus.

## ĮMONIŲ RIZIKOS ĮVERTINIMO REZULTATŲ SUSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	RIZIKOS ĮVERTINIMO ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>1.</b>	<b>FINANSINĖS ATSKATOMYBĖS RIZIKA</b>									
1.1	Taikomi nauji apskaitos principai sudarant finansinę atskaitomybę	40%	0%	60%	50%	33%	17%	70%	11%	19%
1.2	Nustatyti principai finansinės atskaitomybės rizikai įvertinti	40%	20%	40%	42%	33%	25%	30%	42%	28%
1.3	Analizuojama klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika	20%	20%	60%	42%	33%	25%	52%	24%	24%
1.4	Svarstomos rizikos susijusios su užsienio operacijomis	20%	40%	40%	58%	25%	17%	41%	31%	28%
1.5	Vadovai informuojami apie reikšmingus įvykius finansinei atskaitomybei	60%	0%	40%	75%	25%	0%	89%	4%	7%
<b>2.</b>	<b>VERSLO RIZIKOS ĮVERTINIMAS</b>									
2.1	Vertinama vidinių ir išorinių veiksnių įtaką finansinei atskaitomybei	40%	20%	40%	50%	25%	25%	48%	33%	19%
2.2	Vadovai apsvaisto rizikos išorės veiksnius	40%	20%	40%	58%	25%	17%	48%	28%	24%
2.3	Įvertinama išlaikymo ir pareigų tęstinumo planavimas	80%	20%	0%	50%	42%	8%	48%	44%	8%
2.4	Įvertinama konkurencingas atlyginimas ir premijos	80%	20%	0%	58%	33%	9%	33%	56%	11%
2.5	Įvertinama informacinių sistemų saugumas	80%	20%	0%	42%	33%	25%	33%	59%	8%
2.6	Sudaromi veiksmai įmonės rizikoms šalinti	20%	20%	60%	42%	33%	25%	22%	58%	20%
<b>3.</b>	<b>APGAULĖS RIZIKA</b>									
3.1	Vadovai svarsto darbuotojų sukčiavimo galimybę	60%	20%	20%	50%	25%	25%	37%	39%	24%
3.2	Apskaitos darbuotojų veikla tikrinama vadovų	40%	40%	20%	50%	50%	0%	50%	46%	4%
3.3	Apskaitos darbuotojų veiklą tikrina auditoriai atliekant auditą	40%	40%	20%	50%	50%	0%	11%	83%	6%
3.4	Patys darbuotojai apskaitos save kontroliuoja	40%	40%	20%	50%	50%	0%	48%	50%	2%
3.5	Užregistruojant neįprastas operacijas pranešama vadovybei	20%	20%	60%	67%	17%	17%	87%	11%	2%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ KONTROLĖS PROCEDŪRŲ REZULTATŲ SUSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	KONTROLĖS PROCEDŪRŲ ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>1.</b>	<b><i>KONTROLĖS ĮGALIOJIMAI</i></b>									
1.1	Kontrolės funkcijas vykdo vadovas	60%	40%	0%	75%	25%	0%	96%	4%	0%
1.2	Kontrolės funkcijas vykdo buhalterijos personalas	20%	80%	0%	17%	87%	0%	33%	67%	0%
1.3	Kontrolės funkcijas vykdo kiti atsakingi asmenys už kontrolę	60%	40%	0%	42%	58%	0%	13%	87%	0%
<b>2.</b>	<b><i>REZULTATŲ PERŽIŪRA</i></b>									
2.1	Įmonėje darbuotojų rezultatai peržiūrimi	20%	60%	20%	50%	33%	17%	46%	46%	8%
<b>3.</b>	<b><i>INFORMACIJOS APDOROJIMAS</i></b>									
3.1	Buhalterine apskaita kompiuterizuota	60%	20%	20%	67%	25%	8%	78%	22%	0%
<b>4.</b>	<b><i>TURTO KONTROLĖ</i></b>									
4.1	Turto apsauga	80%	0%	20%	67%	25%	8%	68%	24%	8%
4.2	Nustatyta ilgalaikio turto pripažinimo nereikalingu tvarka	60%	40%	0%	58%	33%	9%	39%	42%	19%
4.3	Darbuotojas materialiai atsakingas už turto apsaugą veda to turto apskaitą	80%	0%	20%	17%	50%	33%	52%	35%	13%
4.4	Atliekama inventorizacija	100%	0%	0%	92%	0%	8%	67%	18%	15%
4.5	Buhalterijos dokumentai saugomi tam skirtose vietose	80%	0%	20%	83%	17%	0%	57%	35%	8%
<b>5.</b>	<b><i>PAREIGŲ ATSKYRIMAS</i></b>									
5.1	Sudaryti pareigybiniai nuostatai	60%	20%	20%	58%	33%	9%	33%	50%	17%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.



**ĮMONIŲ INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS REZULTATŲ SUSKAIČIAVIMAS PROC.**

Eil. Nr	INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>I.</b>	<b>APSKAITOS SISTEMOS KONTROLĖ</b>									
1.1	Sudaryta apskaitos politika	100%	0%	0%	67%	33%	0%	70%	17%	13%
1.2	Reaguojant į nukrypimus nuo apskaitos politikos imamasi koreguojančių veiksmų	60%	20%	20%	58%	33%	9%	33%	39%	24%
1.3	Visos ūkinės operacijos patvirtintos dokumentais	80%	0%	20%	92%	0%	8%	94%	0%	6%
1.4	Vykdomas apskaitos įrašų aritmetinio teisingumo tikrinimas	20%	40%	40%	67%	25%	8%	50%	30%	20%
1.5	Atliekamas kontrolinių įrašų skaičiavimas	60%	20%	20%	67%	25%	8%	56%	28%	16%
1.6	Vykdomas bandomųjų balansų peržiūrėjimas	40%	20%	40%	58%	42%	0%	70%	33%	11%
1.7	Vykdoma debitorinių ir kreditorinių įsiskolinimų kontrolė	80%	0%	20%	58%	25%	17%	80%	7%	13%
1.8	Gauti pirminiai dokumentai apskaitoje registruojami iš karto juos gavus	60%	0%	40%	58%	17%	25%	59%	17%	24%
1.9	Prieiti prie programų (finansinių duomenų) taikomi slaptažodžiai	100%	0%	0%	50%	42%	8%	74%	17%	9%
<b>2.</b>	<b>INFORMACIJOS POREIKIAI</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
2.1	Darbuotojai skatinami pranešti apie nepriimtinus veiksmus kitų darbuotojų	40%	60%	0%	25%	67%	8%	37%	44%	19%
2.2	Gauta informacija iš darbuotojų, ar auditorių ir kitų asmenų panaudojama kontrolės veiklose	60%	40%	0%	67%	25%	8%	63%	17%	20%
2.3	Finansinė informacija laiku perduodama reikiamiems žmonėms	80%	20%	0%	50%	42%	8%	72%	17%	11%
2.4	Įmonė naudoja verslui aktualią informaciją	80%	0%	20%	58%	33%	9%	70%	15%	15%
2.5	Apskaitos principų atranka atliekama kas geriausiai atitiktų įmonės interesus ilgu laikotarpiu	60%	20%	20%	50%	25%	25%	46%	28%	26%
2.6	Informacinės sistemos atnaujinamos	80%	20%	0%	75%	25%	0%	80%	19%	1%
2.7	Numatytas procesas, kaip rinkti ir dokumentuose fiksuoti klaidas bei skundus	40%	40%	20%	50%	33%	17%	37%	50%	13%
2.8	Kontrolės procedūros yra oficialios	80%	20%	0%	42%	42%	16%	37%	43%	20%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ MONITORINGO REZULTATŲ SUSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽINIAU	TAIP	NE	NEŽINIAU	TAIP	NE	NEŽINIAU
<b>1.</b>	<b>VIDAUS AUDITORIUS</b>									
1.1	Įmonėje yra vidaus auditorius	60%	20%	20%	33%	67%	0%	6%	79%	15%
<b>2.</b>	<b>NUOLATINĖ STEBĖSENA</b>									
2.1	Numatyti procesai stebėti ar laikomasi vidaus kontrolės principų	60%	40%	0%	50%	50%	0%	33%	41%	26%
2.2	Vadovybė analizuoja pastebėtus vidaus kontrolės trūkumus	60%	20%	20%	58%	42%	0%	52%	35%	13%
2.3	Nustačius vidaus kontrolės trūkumus pranešama už tai atakingam asmeniui	60%	20%	20%	75%	25%	0%	61%	20%	19%
2.4	Darbuotojai praneša apie silpnąją vietą vidaus kontrolės	60%	40%	0%	58%	42%	0%	56%	18%	16%
2.5	Rezultatai lyginami su prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais.	60%	0%	40%	50%	17%	33%	41%	11%	48%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ KONTROLĖS APLINKOS EFEKTYVUMO APSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	KONTROLĖS APLINKOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>I.</b>	<b>SAŽININGUMO IR MORALINIŲ VERTYBIŲ TVIRTINIMAS</b>									
1.1	Vadovybės elgesys parodo, kad vidaus kontrolės sistema yra svarbi	4	1	0	8	4	0	50	4	0
1.2	Jūsų įmonėje yra etikos kodeksas	1	2	2	3	9	0	6	48	0
1.3	Jūsų įmonėje yra darbo tvarkos taisyklės	5	0	0	8	4	0	30	17	7
	Iš viso:	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>19</b>	<b>17</b>	<b>0</b>	<b>86</b>	<b>69</b>	<b>7</b>
	Balų suma:	<b>10*2=20</b>	<b>3*0=0</b>	<b>2*1=2</b>	<b>19*2=38</b>	<b>17*0=0</b>	<b>0</b>	<b>86*2=172</b>	<b>69*0=0</b>	<b>7*1=7</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	$22/(2*(5*3))=73\%$			$38/(2*(12*3))=53\%$			$179/(2*(54*3))=55\%$		
<b>2</b>	<b>AUŠČIAUSIO LYGIO VADOVYBĖS DALYVAVIMAS</b>									
2.1	Įmonės vadovai bendrauja su išorės ir vidaus auditoriais	4	1	0	8	3	1	22	27	5
2.2	Įmonės valdyboje (arba vadovai) yra bent vienas ar keli nariai, kurie išmano finansus	4	1	0	7	3	2	32	18	4
	Iš viso:	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>15</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>54</b>	<b>45</b>	<b>9</b>
	Balų suma:	<b>8*2=16</b>	<b>4*0=0</b>	<b>0</b>	<b>15*2=30</b>	<b>6*0=0</b>	<b>3*1=3</b>	<b>54*2=108</b>	<b>45*0=0</b>	<b>9*1=9</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	$16/(2*(5*2))=80\%$			$33/(2*(12*2))=69\%$			$117/(2*(2*54))=54\%$		
<b>3.</b>	<b>VADOVŲ FILOSOFIJA IR DARBO STILIUS</b>									
3.1	Įmonės vadovai stengiasi atskleisti „sumažinti bei pašalinti veiksnius, kurių veikiami darbuotojai nusizengia įstatymų normoms bei elgiasi neetiškai	4	1	0	8	4	0	41	10	3
3.2	Įmonės vadovybė nustačiusi ir aiškiai akcentavusi kokie yra finansinės atskaitomybės tikslai	4	0	1	9	3	0	25	23	6
3.3	Vadovų darbo filosofija ir vadovavimo stilius parodo, kad iš visų darbuotojų tikimasi kokybiško ir sąžiningo darbo	5	0	0	10	2	0	39	10	5
3.4	Ar įmonėje yra diegiamos naujos ar papildomos procedūros įmonės vidaus kontrolei pagerinti?	3	1	1	7	5	0	20	29	5
	Iš viso:	<b>16</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>34</b>	<b>14</b>	<b>0</b>	<b>125</b>	<b>72</b>	<b>19</b>
	Balų suma:	<b>16*2=32</b>	<b>2*0=0</b>	<b>2*1=2</b>	<b>34*2=68</b>	<b>14*0=0</b>	<b>0</b>	<b>125*2=250</b>	<b>72*0=0</b>	<b>19*1=19</b>

		<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>			$34/(2*(5*4))=85\%$			$68/(2*(12*4))=71\%$			$269/(2*(4*54))=62\%$		
<b>4.</b>	<b>ORGANIZACINĖ STRUKTŪRA</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>			
4.1	Ar įmonėje sudaryta organizacinės struktūros schema	3	0	2	8	4	0	20	33	1			
4.2	Atsakomybės ir atsiskaitymo linijos yra aiškiai nurodytos organizacinės struktūros schemeje	3	1	1	6	6	0	17	31	6			
4.3	Ar Jūsų įmonėje yra apibrėžta kiekvieno padalinio atsakomybė už jo veiklą?(pvz. padalinio nuostatai)	5	0	0	5	7	0	16	37	1			
	<b>Iš viso:</b>	<b>11</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>19</b>	<b>17</b>	<b>0</b>	<b>53</b>	<b>101</b>	<b>8</b>			
	<b>Balų suma:</b>	<b>11*2=22</b>	<b>1*0=0</b>	<b>3*1=3</b>	<b>19*2=38</b>	<b>17*0=0</b>	<b>0</b>	<b>53*2=106</b>	<b>101*0=0</b>	<b>8*1=8</b>			
		<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>			$25/(2*(5*3))=83\%$			$38/(2*(12*3))=53\%$			$114/(2*(54*3))=35\%$		
<b>5.</b>	<b>KOMPETENCIJOS SVARBA</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>			
5.1	Įmonėje darbuotojams priskirtas pareigas atlieka tik darbuotojai turintys tinkamas žinias ir įgūdžius	2	2	1	7	5	0	40	14	0			
5.2	Ar įmonė stengiasi išlaikyti arba kaip nors kitaip įtraukti žmones, kurie turi reikalingos kompetencijos, susijusios (sudarant) su finansine atskaitomybe?	2	2	1	4	6	2	29	25	0			
5.3	Įmonės apskaitos ir finansų darbuotojų kompetencija yra reguliariai vertinama (pvz. testuojami)	1	4	0	1	11	0	12	42	0			
5.4	Ar nauji darbuotojai supažindinami su vidaus kontrolės tvarka?	5	0	0	10	2	0	33	21	0			
5.5	Įmonėje Jūs atliekate tik Jums pavestas pareigas?	4	1	0	4	8	0	14	40	0			
	<b>Iš viso:</b>	<b>14</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>26</b>	<b>32</b>	<b>2</b>	<b>128</b>	<b>142</b>	<b>0</b>			
	<b>Balų suma:</b>	<b>14*2=28</b>	<b>8*0=0</b>	<b>2*1=2</b>	<b>26*2=52</b>	<b>32*0=0</b>	<b>2*1=2</b>	<b>128*2=256</b>	<b>142*0=0</b>	<b>0</b>			
		<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>			$30/(2*(5*5))=60\%$			$54/(2*(12*5))=45\%$			$256/(2*(54*5))=47\%$		
<b>6.</b>	<b>ĮGALIOJIMŲ IR ATSAKOMYBĖS SKYRIMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>			
6.1	Ar darbo atsakomybės paskirstymas ir įgaliojimų delegavimas yra aiškiai apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu?	2	2	1	4	8	0	20	33	1			
6.2	Įmonės darbuotojai informuoti apie įmonės strategiją ir jos siekia (pvz. pardavimų apimtys, pelno nustatyto dydžio siekimas).	3	2	0	7	3	2	29	22	3			
6.3	Įmonėje sudaromi darbo planai	3	2	0	7	5	0	19	34	1			
6.4	Jūsų darbo atsakomybė aiški ir tiksli?	5	0	0	9	3	0	29	25	0			
6.5	Ar įmonėje yra sudaromas materialiai atsakingos darbuotojų sutartys?	2	1	2	5	5	2	13	17	24			

6.6	Jūs žinote kam esate pavaldus?	5	0	0	11	1	0	52	2	0
	<b>Iš viso:</b>	<b>20</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>43</b>	<b>25</b>	<b>4</b>	<b>162</b>	<b>133</b>	<b>29</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>20*2=40</b>	<b>7*0=0</b>	<b>3*1=3</b>	<b>43*2=86</b>	<b>25*0=0</b>	<b>4*1=4</b>	<b>162*2=324</b>	<b>133*0=0</b>	<b>29*1=29</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$43/(2*(5*6))=72\%$			$90/2*(12*6)=63\%$			$353/(2*(54*6))=54\%$		
7.	<b>ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKIŲ POLITIKA IR PRAKTIKA</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
7.1	Ar įmonėje taikoma darbuotojų skatinimo politika?pvz. socialinė parama, premijos,priedai.	4	1	0	10	2	0	31	23	0
7.2	Finansų ir buhalterijos darbuotojai dalyvauja seminaruose ir apmokymuose, kursuose, prenumeruoja specialius apskaitos leidinius.	3	0	2	9	3	0	41	12	1
7.3	Ar yra apibrėžtas kompetencijos laipsnis ir žinios, reikalingos norint užimti konkrečią darbo vietą įmonėje?	3	2	0	7	4	1	18	32	4
	<b>Iš viso:</b>	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>26</b>	<b>9</b>	<b>1</b>	<b>90</b>	<b>67</b>	<b>5</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>10*2=20</b>	<b>3*0=0</b>	<b>2*1=2</b>	<b>26*2=52</b>	<b>9*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>90*2=180</b>	<b>67*0=0</b>	<b>5*1=5</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$22/(2*(5*3))=73\%$			$53/(2*(12*3))=74\%$			$185/(2*(54*3))=57\%$		
8.	<b>BENDRAS KONTROLĖS APLINKOS EFEKTYVUMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
	<b>Iš viso:</b>	<b>89</b>	<b>27</b>	<b>14</b>	<b>182</b>	<b>90</b>	<b>10</b>	<b>698</b>	<b>629</b>	<b>77</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>89*2=178</b>	<b>27*0=0</b>	<b>14*1=14</b>	<b>182*2=364</b>	<b>90*0=0</b>	<b>10*1=10</b>	<b>698*2=1396</b>	<b>629*0=0</b>	<b>77*1=77</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$192/(2*(5*26))=74\%$			$374/(2*(12*26))=60\%$			$1473/(2*(54*26))=52\%$		

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Sudaromas materialiai atsakingos darbuotojų sutartys</i>	<i>Didelės įmonės</i>	<i>Vidutinės įmonės</i>	<i>Mažos įmonės</i>	<i>Atsakymo vertinimas</i>
1.	Visiems darbuotojams	2	5	13	2 balai (taip)
2.	Tik pagrindinių pareigybių	1	2	6	1 balas
3.	Tik vadybininkams	0	0	10	1 balas
4.	Tik buhalteriai	0	0	6	1 balas
5.	Tik gamybininkams	0	0	2	1 balas
6.	Nežinau	1	0	0	1 balas
7.	Nėra	1	5	17	0 balų

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ RIZIKOS ĮVERTINIMO EFEKTYVUMO APSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	RIZIKOS ĮVERTINIMO ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI- NAU	TAIP	NE	NEŽI- NAU	TAIP	NE	NEŽI- NAU
<b>I.</b>	<b>FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS RIZIKA</b>									
1.1	Ar taikomi nauji apskaitos principai ar keičiami apskaitos principai ir metodai sudarant finansinę atskaitomybę? (taip atsakymai perkelti į ne)	0	2	3	4	6	2	6	38	10
1.2	Ar vadovybė yra nustačiusi principus, kada iš naujo reikia įvertinti rizikas po to, kai įvyksta kokie nors pasikeitimai, kurie gali paveikti finansinės atskaitomybės tikslus?	2	1	2	5	4	3	16	23	15
1.3	Ar analizuojama klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika ?	1	1	3	5	4	3	28	13	13
1.4	Ar svarstomos rizikos, susijusios su užsienio operacijomis, įskaitant ir jų įtaką finansinės atskaitomybės procesui?	1	2	2	7	3	2	22	17	15
1.5	Ar vadovai informuojami apie pavojus ir reikšmingus įvykius kurie gali turėti įtaką teisingos finansinės atskaitomybės sudarymui?	3	0	2	9	3	0	48	2	4
	<b>Iš viso:</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>12</b>	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>10</b>	<b>120</b>	<b>93</b>	<b>57</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>7*2=14</b>	<b>6*0=0</b>	<b>12*1=12</b>	<b>30*2=60</b>	<b>20*0=0</b>	<b>10*1=10</b>	<b>120*2=240</b>	<b>98*0=0</b>	<b>57*1=57</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$26/(2*(5*5))=52\%$			$70/(2*(12*5))=58\%$			$297/(2*(5*54))=55\%$		
<b>2.</b>	<b>VERSLO RIZIKOS ĮVERTINIMAS</b>									
2.1	Vertinant įmonės riziką yra atsižvelgiama ir į vidinius, ir išorinius veiksnius bei į jų poveikį finansinės atskaitomybės tikslų siekimui?	2	1	2	6	3	3	26	18	10
2.2	Įmonės vadovai apsvarsto rizikos veiksnius, aktualius jos ūkio šakai tokius išorinius šaltinius kaip kreditorių reikalavimai, ekonominės sąlygos, įstatyminis reguliavimas	2	1	2	7	3	2	26	15	13
2.3	Ar organizacija gilinasi į riziką, kuri kyla iš tokių vidinių šaltinių kaip: pagrindiniai darbuotojai, jų išlaikymo ir pareigų tęstinumo planavimas	4	1	0	6	5	1	26	24	4
2.4	konkurencingas atlyginimas ir premijos	4	1	0	7	4	1	18	30	6
2.5	informacinių sistemų saugumas	4	1	0	5	4	3	18	32	4

2.6	Ar įmonėje sudaromi planai, programos ar veiksmai konkrečioms įmonės rizikoms šalinti?	1	1	3	5	4	3	12	31	11
	<b>Iš viso:</b>	<b>17</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>36</b>	<b>23</b>	<b>13</b>	<b>126</b>	<b>150</b>	<b>48</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>17*2=34</b>	<b>6*0=0</b>	<b>7*1=7</b>	<b>36*2=72</b>	<b>23*0=0</b>	<b>13*1=13</b>	<b>126*2=252</b>	<b>150*0=0</b>	<b>48*1=48</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$41/2*(5*6)=68\%$			$85/(2*(12*6))=59\%$			$300/(2*(54*6))=46\%$		
<b>3.</b>	<b>APGAULĖS RIZIKA</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
3.1	Ar įmonėje vadovai svarsto darbuotojų sukčiavimo galimybę apskaitos padidintos rizikos srityse (pvz. pajamų pripažinimo, išlaidų, atsargų).	3	1	1	6	3	3	20	21	13
3.2	Finansų ir apskaitos darbuotojų veikla Jūsų įmonėje yra tikrinama: Vadovų;	2	2	1	6	6	0	27	25	2
3.3	Tik auditoriai atliekant auditą tikrina;	2	2	1	6	6	0	6	45	3
3.4	Patys apskaitos ir finansų darbuotojai save kontroliuoja;	2	2	1	6	6	0	26	27	1
3.5	Ar įmonėje užregistruojant neįprastas įmonės veiklai ūkines operacijas pranešama apie tai vadovybei?	1	1	3	8	2	2	47	6	1
	<b>Iš viso:</b>	<b>10</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>32</b>	<b>23</b>	<b>5</b>	<b>126</b>	<b>124</b>	<b>20</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>10*2=20</b>	<b>8*0=0</b>	<b>7*1=7</b>	<b>32*2=64</b>	<b>23*0=0</b>	<b>5*1=5</b>	<b>126*2=252</b>	<b>124*0=0</b>	<b>20*1=20</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$27/2*(5*5)=54\%$			$69/(2*(5*12))=58\%$			$272/(2*(54*5))=50\%$		
<b>4.</b>	<b>BENDRAS RIZIKOS ĮVERTINIMO EFEKTYVUMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
	<b>Iš viso:</b>	<b>34</b>	<b>20</b>	<b>26</b>	<b>98</b>	<b>66</b>	<b>28</b>	<b>372</b>	<b>367</b>	<b>125</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>34*2=68</b>	<b>20*0=0</b>	<b>26*1=26</b>	<b>98*2=196</b>	<b>66*0=0</b>	<b>28*1=28</b>	<b>744</b>	<b>367*0=0</b>	<b>125*1=125</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$94/(2*(5*16))=59\%$			$224/(2*(12*16))=58\%$			$869/(2*(54*16))=50\%$		

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ KONTROLĖS PROCEDŪRŲ EFEKTYVUMO APSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	KONTROLĖS APLINKOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>1.</b>	<b>KONTROLĖS ĮGALIOJIMAI</b>									
1.1	Kontrolės funkcijas Jūsų įmonėje vykdo vadovas;	3	2	0	9	3	0	52	2	0
1.2	buhalterijos personalas;	1	4	0	2	10	0	18	36	0
1.3	kiti atsakingi asmenys už kontrolę.	3	2	0	5	7	0	7	47	0
	Iš viso:	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>16</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>77</b>	<b>85</b>	<b>0</b>
	Balų suma:	<b>7*2=14</b>	<b>8*0=0</b>	<b>0</b>	<b>16*2=32</b>	<b>20*0=0</b>	<b>0</b>	<b>77*2=154</b>	<b>85*0=0</b>	<b>0</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	<b>14/(2*(5*3))=47%</b>			<b>32/(2*(12*3))=44%</b>			<b>154/(2*(54*3))=48%</b>		
<b>2.</b>	<b>REZULTATŲ PERŽIŪRA</b>									
2.1	Įmonėje darbuotojų rezultatai peržiūrimi ir analizuojami	1	3	1	6	4	2	25	25	4
	Iš viso:	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>4</b>
	Balų suma:	<b>1*2=2</b>	<b>3*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>6*2=12</b>	<b>4*0=0</b>	<b>2*1=2</b>	<b>25*2=50</b>	<b>25*0=0</b>	<b>4*1=4</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	<b>3/(2*(5*1))=30%</b>			<b>14/(2*(1*12))=58%</b>			<b>54/(2*(1*54))=50%</b>		
<b>3.</b>	<b>INFORMACIJOS APDOROJIMAS</b>									
3.1	Buhalterine apskaita įmonėje pilnai kompiuterizuota	3	1	1	8	3	1	42	12	0
	Iš viso:	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>42</b>	<b>12</b>	<b>0</b>
	Balų suma:	<b>3*2=6</b>	<b>1*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>8*2=16</b>	<b>3*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>42*2=84</b>	<b>12*0=0</b>	<b>0</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	<b>7/(2*(5*1))=70%</b>			<b>17/(2*(1*12))=71%</b>			<b>84/(2*(54*1))=82%</b>		
<b>4.</b>	<b>TURTO KONTROLĖ</b>									
4.1	Ar Jūsų įmonėje egzistuoja fizinė (ar kitokia) apsauga nuo turto ir išteklių pasisavinimo?	4	0	1	8	3	1	37	13	4
4.2	Ar yra įmonėje nustatyta ilgalaikio turto pripažinimo nereikalingu tvarka?	3	2	0	7	4	1	21	23	10
4.3	Darbuotojas materialiai atsakingas už turto apsaugą veda to turto apskaitą (taip atsakymai perkelti prie "ne")	0	4	1	2	6	4	28	19	7



4.4	Ar įmonėje atliekama inventORIZACIJA?	5	0	0	11	0	1	36	10	8
4.5	Buhalterijos dokumentai saugomi specialiai tam skirtose vietose (archyve,rakinamose spintose)?	4	0	1	10	2	0	31	19	4
	<b>Iš viso:</b>	<b>16</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>38</b>	<b>15</b>	<b>7</b>	<b>153</b>	<b>84</b>	<b>33</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>16*2=32</b>	<b>6*0=0</b>	<b>3*1=2</b>	<b>38*2=76</b>	<b>15*0=0</b>	<b>7*1=7</b>	<b>153*2=306</b>	<b>84*0=0</b>	<b>33*1=33</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$35/(2*(5*5))=70\%$			$83/(2*(5*12))=69\%$			$339/(2*(54*5))=63\%$		
<b>5.</b>	<b>PAREIGŲ ATSKYRIMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
5.1	Įmonėje sudaryti pareigybiniai nuostatai	3	1	1	7	4	1	18	27	9
	<b>Iš viso:</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>18</b>	<b>27</b>	<b>9</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>3*2=6</b>	<b>1*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>7*2=14</b>	<b>4*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>18*2=36</b>	<b>27*0=0</b>	<b>9*1=9</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$7/(2*(5*1))=70\%$			$15/(2*(12*1))=63\%$			$45/(2*(54*1))=42\%$		
<b>6.</b>	<b>BENDRAS KONTROLĖS PROCEDŪRŲ EFEKTYVUMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
	<b>Iš viso:</b>	<b>30</b>	<b>19</b>	<b>6</b>	<b>75</b>	<b>46</b>	<b>11</b>	<b>315</b>	<b>233</b>	<b>46</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>30*2=60</b>	<b>19*0=0</b>	<b>6*1=6</b>	<b>75*2=150</b>	<b>46*0=0</b>	<b>11*1=11</b>	<b>315*2=630</b>	<b>233*0=0</b>	<b>46*1=46</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$66/(2*(5*11))=60\%$			$161/(2*(12*11))=61\%$			$676/(2*(54*11))=57\%$		

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Įmonėje sudaryti pareigybiniai nuostatai</i>	<i>Didelės įmonės</i>	<i>Vidutinės įmonės</i>	<i>Mažos įmonės</i>	<i>Atsakymo vertinimas</i>
1.	Visų pareigybių	3	7	18	2 balai (taip)
2.	Tik pagrindinių pareigybių	0	1	7	1 balas
3.	Ruošiamasi sudaryti	1	1	8	0 balų
4.	Nesudaryti	0	3	19	0 balų
5.	Nežinau	1	0	2	1 balas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS EFEKTYVUMO APSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>I.</b>	<b>APSKAITOS SISTEMOS KONTROLĖ</b>									
1.1	Įmonėje sudaryta apskaitos politika	5	0	0	8	4	0	38	9	7
1.2	Ar reaguojant į nukrypimus nuo patvirtintos apskaitos politikos yra imamasi koreguojančių veiksmų?	3	1	1	7	4	1	18	21	13
1.3	Visos ūkinės operacijos patvirtintos dokumentais	4	0	1	11	0	1	51	0	3
1.4	Įmonėje vykdomas apskaitos įrašų aritmetinio teisingumo tikrinimas	1	2	2	8	3	1	27	16	11
1.5	Įmonėje periodiškai atliekamas kontrolinių įrašų skaičiavimas ir lyginimas (pavyzdžiui, pinigų, vertybinių popierių ir turto skaičiavimo rezultatų lyginimas su apskaitos įrašais)?	3	1	1	8	3	1	30	15	9
1.6	Įmonėje vykdomas bandomųjų balansų pildymas ir peržiūrėjimas	2	1	2	7	5	0	38	18	6
1.7	Jūsų įmonėje vykdoma debitorinių ir kreditorinių įsiskolinimų kontrolė (pvz. suderinimo aktų derinimas)?	4	0	1	7	3	2	43	4	7
1.8	Gauti pirminiai dokumentai apskaitoje registruojami iš karto juos gavus.	3	0	2	7	2	3	32	9	13
1.9	Įmonėje yra kontrolės procedūros, ribojančios prieigą prie programų ir duomenų leidžiančių keisti finansinius duomenis (pvz. slaptažodžiai)?	5	0	0	6	5	1	40	9	5
	<b>Iš viso:</b>	<b>30</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>69</b>	<b>29</b>	<b>10</b>	<b>317</b>	<b>101</b>	<b>74</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>30*2=60</b>	<b>5*0=0</b>	<b>10*1=10</b>	<b>69*2=138</b>	<b>29*0=0</b>	<b>10*1=10</b>	<b>317*2=634</b>	<b>101*0=0</b>	<b>74*1=74</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$70/(2*(5*9))=78\%$			$148/(2*(12*9))=69\%$			$708/(2*(54*9))=73\%$		
<b>2.</b>	<b>INFORMACIJOS POREIKIAI</b>									
2.1	Ar Jūsų įmonėje darbuotojai skatinami pranešti vadovybei apie pastebėtus nepriimtinius veiksmus kitų darbuotojų?	2	3	0	3	8	1	20	24	10
2.2	Ar gauta reikšminga informacija iš darbuotojų, ar auditorių ir kitų asmenų yra panaudojama kontrolės veiklose?	3	2	0	8	3	1	34	9	11
2.3	Ar visa būtina finansinė informacija yra laiku perduodama reikiamiems žmonėms įmonėje?	4	1	0	6	5	1	39	9	6

2.4	Įmonė naudoja aktualią informaciją, įskaitant duomenis iš verslo procesų, duomenis apie ekonomikos būklę ir kitus svarbius duomenis?	4	0	1	7	4	1	38	8	8
2.5	Ar apskaitos principų atranka atliekama atsižvelgiant į tai, kas geriausiai atitiktų organizacijos interesus ilgu laikotarpiu (o ne į tai, kas per trumpą laiką leistų maksimizuoti pajamas)?	3	1	1	6	3	3	25	15	14
2.6	Ar informacinės sistemos (kompiuterinės programos apskaitos) yra atnaujinamos?	4	1	0	9	3	0	43	10	1
2.7	Ar yra numatytas procesas, kaip rinkti ir dokumentuose fiksuoti klaidas bei skundus, kuriuos reikia išanalizuoti, nustatyti priežastį ir pašalinti problemą, kad ateityje nesikartotų?	2	2	1	6	4	2	20	27	7
2.8	Ar kontrolės procedūros yra pakankamai oficialios, kad vadovybė galėtų nustatyti, ar kontrolės tikslai buvo pasiekti, ar yra visi reikiami dokumentai ir kad personalas žino, kokias procedūras reikia atlikti.	4	1	0	5	5	2	20	23	11
	<b>Iš viso:</b>	<b>26</b>	<b>11</b>	<b>3</b>	<b>50</b>	<b>35</b>	<b>11</b>	<b>239</b>	<b>125</b>	<b>68</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>26*2=52</b>	<b>11*0=0</b>	<b>3*1=3</b>	<b>50*2=100</b>	<b>35*0=0</b>	<b>11*1=11</b>	<b>239*2=478</b>	<b>125*0=0</b>	<b>68*1=68</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$55/(2*(5*8))=69\%$			$111/(2*(12*8))=58\%$			$546/(2*(54*8))=63\%$		
<b>3.</b>	<b>BENDRAS INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS EFEKTYVUMAS</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>	<b>NEŽI-NAU</b>
	<b>Iš viso:</b>	<b>56</b>	<b>16</b>	<b>13</b>	<b>119</b>	<b>64</b>	<b>21</b>	<b>556</b>	<b>226</b>	<b>142</b>
	<b>Balų suma:</b>	<b>56*2=112</b>	<b>16*0=0</b>	<b>13*1=13</b>	<b>119*2=238</b>	<b>64*0=0</b>	<b>21*1=21</b>	<b>559*2=1112</b>	<b>226*0=0</b>	<b>142*1=142</b>
	<b>APSKAIČIAVIMAS:</b>	$125/(2*(5*17))=74\%$			$259/(2*(12*17))=63\%$			$1254/2*(54*17)=68\%$		

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Apskaitos dokumentai registruojami</i>	<i>Didelės įmonės</i>	<i>Vidutinės įmonės</i>	<i>Mažos įmonės</i>	<i>Atsakymo vertinimas</i>
1.	Iš karto juos gavus	3	7	32	2 balai (taip)
2.	Užregistruojami prieš sudarant mėnesines ataskaitas	0	2	8	1 balas
3.	Užregistruojami kada yra laiko	0	2	9	0 balų
4.	Nežinau	2	1	5	1 balas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ MONITORINGO EFEKTYVUMO APSKAIČIAVIMAS PROC.

Eil. Nr	INFORMACIJOS IR KOMUNIKACIJOS ELEMENTAI	DIDELĖS ĮMONĖS			VIDUTINĖS ĮMONĖS			MAŽOS ĮMONĖS		
		TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU	TAIP	NE	NEŽI-NAU
<b>1.</b>	<b>VIDAUS AUDITORIUS</b>									
1.1	Įmonėje yra vidaus auditorius arba vidaus audito tarnyba	3	1	1	4	8	0	3	43	8
	Iš viso:	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>43</b>	<b>8</b>
	Balų suma:	<b>3*2=6</b>	<b>1*0=0</b>	<b>1*1=1</b>	<b>4*2=8</b>	<b>8*0=0</b>	<b>0</b>	<b>3*2=6</b>	<b>43*0=0</b>	<b>8*1=8</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	$7/(2*(5*1))=70\%$			$8/(2*(12*1))=33\%$			$11/(2*(54*1))=13\%$		
<b>2.</b>	<b>NUOLATINĖ STEBĖSENA</b>									
2.1	Ar yra numatyti procesai, kaip stebėti, ar įmonėje laikomasi vidaus kontrolės principų (tvarkos)?	3	2	0	6	6	0	18	22	14
2.2	Vadovybė analizuoja pastebėtus vidaus kontrolės atsirandančius trūkumus	3	1	1	7	5	0	28	19	7
2.3	Ar nustačius vidaus kontrolės trūkumus yra pranešama asmeniui, kuriam priklauso procesas ir atitinkama kontrolė ir kuris yra atsakingas už tai, imtūsi koreguojančių veiksmų	3	1	1	9	3	0	33	11	10
2.4	Ar darbuotojai supranta savo pareigą pranešti apie pastebėtą silpnąją vietą vidaus kontrolės struktūroje vadovybei? (Pvz. kaip dažnai gaunama skundų dėl neteisingų sąskaitų-faktūrų, pareiškimų ar pažymų.)	3	2	0	7	5	0	30	10	14
2.5	Jūsų įmonėje rezultatai peržiūrimi ir analizuojami lyginant su biudžetu, prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais	3	0	2	6	2	4	22	6	26
	Iš viso:	<b>15</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>35</b>	<b>21</b>	<b>4</b>	<b>131</b>	<b>68</b>	<b>71</b>
	Balų suma:	<b>15*2=30</b>	<b>6*0=0</b>	<b>4*1=4</b>	<b>35*2=70</b>	<b>21*0=0</b>	<b>4*0=4</b>	<b>131*2=262</b>	<b>68*0=0</b>	<b>71*1=71</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	$32/(2*(5*5))=64\%$			$74/(2*(12*.5))=62\%$			$333/(2*(54*5))=62\%$		
<b>3.</b>	<b>BENDRAS MONITORINGO EFEKTYVUMAS</b>									
	Iš viso:	<b>18</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>39</b>	<b>29</b>	<b>4</b>	<b>134</b>	<b>111</b>	<b>79</b>
	Balų suma:	<b>18*2=36</b>	<b>7*0=0</b>	<b>5*1=5</b>	<b>39*2=78</b>	<b>29*0=0</b>	<b>4*0=4</b>	<b>134*2=268</b>	<b>111*0=0</b>	<b>79*1=79</b>
	APSKAIČIAVIMAS:	$41/(2*(5*6))=68\%$			$82/(2*(12*6))=57\%$			$347/(2*(54*6))=54\%$		

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ĮMONIŲ MONITORINGO EFEKTYVUMO APSKAIČIAVIMAS PROC.

<i>Eil.Nr.</i>	<i>Vadovybė analizuoja pastebėtus VK atsirandančius trūkumus</i>	<i>Didelės įmonės</i>	<i>Vidutinės įmonės</i>	<i>Mažos įmonės</i>	<i>Atsakymo vertinimas</i>
1.	Kiekvieną kartą esant susirinkimui	3	7	26	2 balai (taip)
2.	Svarsto įvykus tik blogam įvykiui įmonėje	0	4	8	0 balų
3.	Labai retai aptariami vidaus kontrolės trūkumai	0	0	5	1 balų
4.	Nesvarstoma	0	1	13	0 balų
5.	Nežino	1	0	2	1 balas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Rezultatai peržiūrimi ir analizuojami lyginant su biudžetu, prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais</i>	<i>Didelės įmonės</i>	<i>Vidutinės įmonės</i>	<i>Mažos įmonės</i>	<i>Atsakymo vertinimas</i>
1.	Sudarant tik finansinę atskaitomybę	0	1	3	0 balų
2.	Ne dažniau kaip 2 kartus į metus	0	2	8	1 balas
3.	Kas mėnesį	3	6	22	2 balai (taip)
4.	Nesvarstoma	0	1	3	0 balų
5.	Nežino	2	2	18	1 balas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?</i>	<i>Didelės įmonės</i>		<i>Vidutinės įmonės</i>		<i>Mažos įmonės</i>	
		<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>Taip</i>	<i>Ne</i>
1.	COSO	0	5	1	11	4	50
2.	CoCo	0	5	0	12	2	52
3.	Turnbull	0	5	0	12	0	54
4.	CoBiT	0	5	0	12	0	54
5.	SAC	0	5	0	12	0	54

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Turto grobstymo atvejai</i>	<i>Didelės įmonės</i>			<i>Vidutinės įmonės</i>			<i>Mažos įmonės</i>		
		<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>Nežino</i>	<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>Nežino</i>	<i>Taip</i>	<i>Ne</i>	<i>Nežino</i>
1.	Ar įmonėje 2006-2007 metų laikotarpiu pasitaikė grobstymų atvejų ar nėra patirta kitų, susijusių su įmonės veikla, nuostolių?	3	2	0	5	5	2	14	37	3
2.	Ar nustatyti nuostolių kaltininkai ?	1	2	0	3	2	0	5	9	0

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**23 PRIEDAS**

**INFORMACIJA APIE AUDITORIŲ TYRIMO APKLAUSOS DALYVIUS**

<i>Auditorių amžius</i>	
nuo 18- 35 m.;	25%
nuo 36- 45 m.;	44%
nuo 46- 55 m.;	31%
daugiau nei 56 m.	0%
<i>Darbo auditoriaus patirtis</i>	
Iki 1 metų;	6%
Nuo 1 iki 5;	25%
Nuo 6-10;	56%
Daugiau nei 10 metų.	13%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## INFORMACIJOS APIE ĮMONĘ IR JOS APLINKĄ RINKIMAS

<i>1. Renkant informaciją apie įmonę ir jos aplinką, kurie kriterijai Jums yra svarbiausi?</i>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės tikslai ir strategija bei susijusi verslo rizika;	100 %	0%	0%	0%
- ūkio šakos reguliavimas;	100 %.	0%	0%	0%
- įmonės verslo operacijos;	100 %	0%	0%	0%
- įmonės veiklos pobūdis;	100 %	0%	0%	0%
- finansinių rodiklių vertinimas;	100 %	0%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistemos būklė.	100 %	0%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>1. Renkant informaciją apie įmonę ir jos aplinką, kurie kriterijai Jums yra svarbiausi?</i>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės tikslai ir strategija bei susijusi verslo rizika;	50%	50%	0%	0%
- ūkio šakos reguliavimas;	50%	25%	25%	0%
- įmonės verslo operacijos;	75%	25%	0%	0%
- įmonės veiklos pobūdis;	75%	25%	0%	0%
- finansinių rodiklių vertinimas;	75%	25%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistemos būklė.	75%	25%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>1. Renkant informaciją apie įmonę ir jos aplinką, kurie kriterijai Jums yra svarbiausi?</i>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės tikslai ir strategija bei susijusi verslo rizika;	67%	33%	0%	0%
- ūkio šakos reguliavimas;	33%	45%	11%	11%
- įmonės verslo operacijos;	45%	33%	22%	0%
- įmonės veiklos pobūdis;	67%	33%	0%	0%
- finansinių rodiklių vertinimas;	67%	33%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistemos būklė.	100%	0%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>1. Renkant informaciją apie įmonę ir jos aplinką, kurie kriterijai Jums yra svarbiausi?</i>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės tikslai ir strategija bei susijusi verslo rizika;	50%	50%	0%	0%
- ūkio šakos reguliavimas;	50%	50%	0%	0%
- įmonės verslo operacijos;	100%	0%	0%	0%
- įmonės veiklos pobūdis;	50%	50%	0%	0%
- finansinių rodiklių vertinimas;	50%	50%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistemos būklė.	100%	0%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## RIZIKOS VERTINIMO PROCEDŪROS

2. Vertinant riziką atliekamos šios procedūros	Visada atliekama	Dažnai atliekama	Retai atliekama	Neatliekama
- įmonės vadovų ir kitų įmonės darbuotojų apklausa;	100%	0%	0%	0%
- stebėjimas ir tikrinimas;	100%	0%	0%	0%
- VKS proceso tyrimas;	100%	0%	0%	0%
- analitinės procedūros;	100%	0%	0%	0%
- matematinių modelių analizė;	100%	0%	0%	0%
- ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimas.	100%	0%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

2. Vertinant riziką atliekamos šios procedūros	Visada atliekama	Dažnai atliekama	Retai atliekama	Neatliekama
- įmonės vadovų ir kitų įmonės darbuotojų apklausa;	75%	25%	0%	0%
- stebėjimas ir tikrinimas;	50%	50%	0%	0%
- VKS proceso tyrimas;	25%	75%	0%	0%
- analitinės procedūros;	50%	50%	0%	0%
- matematinių modelių analizė;	0%	25%	50%	25%
- ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimas.	50%	0%	50%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

2. Vertinant riziką atliekamos šios procedūros	Visada atliekama	Dažnai atliekama	Retai atliekama	Neatliekama
- įmonės vadovų ir kitų įmonės darbuotojų apklausa;	78%	22%	0%	0%
- stebėjimas ir tikrinimas;	67%	22%	11%	0%
- VKS proceso tyrimas;	56%	33%	0%	11%
- analitinės procedūros;	56%	22%	22%	0%
- matematinių modelių analizė;	0%	44%	33%	22%
- ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimas.	44%	56%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

2. Vertinant riziką atliekamos šios procedūros	Visada atliekama	Dažnai atliekama	Retai atliekama	Neatliekama
- įmonės vadovų ir kitų įmonės darbuotojų apklausa;	100%	0%	0%	0%
- stebėjimas ir tikrinimas;	0%	100%	0%	0%
- VKS proceso tyrimas;	50%	0%	50%	0%
- analitinės procedūros;	50%	50%	0%	0%
- matematinių modelių analizė;	0%	0%	50%	50%
- ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimas.	50%	50%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.



## VIDAUS KONTROLĖS EFEKTYVUMUI ĮVERTINTI ATLIEKAMOS PROCEDŪROS

<b>3. Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą Jūs atliekate šias procedūras:</b>	<b>Visada atliekama</b>	<b>Dažnai atliekama</b>	<b>Retai atliekama</b>	<b>Neatliekama</b>
- apklausa;	100%	0%	0%	0%
- stebėjimą;	100%	0%	0%	0%
- testavimą;	100%	0%	0%	0%
- diagramas.	100%	0%	0%	0%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>3. Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą Jūs atliekate šias procedūras:</b>	<b>Visada atliekama</b>	<b>Dažnai atliekama</b>	<b>Retai atliekama</b>	<b>Neatliekama</b>
- apklausa;	75%	0%	0%	25%
- stebėjimą;	50%	25%	0%	25%
- testavimą;	100%	0%	0%	0%
- diagramas.	0%	50%	25%	25%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>3. Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą Jūs atliekate šias procedūras:</b>	<b>Visada atliekama</b>	<b>Dažnai atliekama</b>	<b>Retai atliekama</b>	<b>Neatliekama</b>
- apklausa;	89%	11%	0%	0%
- stebėjimą;	33%	56%	11%	0%
- testavimą;	67%	22%	11%	0%
- diagramas.	11%	22%	44%	23%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>3. Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą Jūs atliekate šias procedūras:</b>	<b>Visada atliekama</b>	<b>Dažnai atliekama</b>	<b>Retai atliekama</b>	<b>Neatliekama</b>
- apklausa;	100%	0%	0%	0%
- stebėjimą;	50%	50%	0%	0%
- testavimą;	50%	0%	50%	0%
- diagramas.	0%	0%	0%	100%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</i>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### AUDITO KOMANDOS NARIŲ PASITARIMUOSE ATLIEKANT AUDITĄ APTARIAMI KLAUSIMAI

<b>4. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą akcentuojami šie klausimai:</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės veiklos pobūdis;	100%	0%	0%	0%
- įmonės apskaitos sistema;	100%	0%	0%	0%
- vadovybės reputacija;	100%	0%	0%	0%
- finansiniai rodikliai;	100%	0%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistema;	100%	0%	0%	0%
-naudojamos informacinės technologijos.	100%	0%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>4. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą akcentuojami šie klausimai:</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės veiklos pobūdis;	75%	25%	0%	0%
- įmonės apskaitos sistema;	100%	0%	0%	0%
- vadovybės reputacija;	50%	25%	25%	0%
- finansiniai rodikliai;	50%	50%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistema;	75%	25%	0%	0%
-naudojamos informacinės technologijos.	50%	0%	50%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>4. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą akcentuojami šie klausimai:</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės veiklos pobūdis;	67%	33%	0%	0%
- įmonės apskaitos sistema;	89%	11%	0%	0%
- vadovybės reputacija;	56%	33%	11%	0%
- finansiniai rodikliai;	89%	11%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistema;	89%	11%	0%	0%
-naudojamos informacinės technologijos.	44%	56%		
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>4. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą akcentuojami šie klausimai:</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- įmonės veiklos pobūdis;	100%	0%	0%	0%
- įmonės apskaitos sistema;	100%	0%	0%	0%
- vadovybės reputacija;	100%	0%	0%	0%
- finansiniai rodikliai;	100%	0%	0%	0%
- vidaus kontrolės sistema;	100%	0%	0%	0%
-naudojamos informacinės technologijos.	100%	0%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS ELEMENTŲ VERTINIMAS

<b>5. Kurie vidaus kontrolės sistemos veiksniai Jūsų nuomone yra lemiami atliekant auditą?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- kontrolės aplinka;	100%	0%	0%	0%
- įmonės rizikos vertinimo procesas;	100%	0%	0%	0%
- informacinės sistemos;	0%	0%	0%	100%
- kontrolės veiksniai;	100%	0%	0%	0%
- kontrolės stebėseną.	100%	0%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>5. Kurie vidaus kontrolės sistemos veiksniai Jūsų nuomone yra lemiami atliekant auditą?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- kontrolės aplinka;	75%	25%	0%	0%
- įmonės rizikos vertinimo procesas;	100%	0%	0%	0%
- informacinės sistemos;	50%	50%	0%	0%
- kontrolės veiksniai;	50%	50%	0%	0%
- kontrolės stebėseną.	25%	75%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>5. Kurie vidaus kontrolės sistemos veiksniai Jūsų nuomone yra lemiami atliekant auditą?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- kontrolės aplinka;	89%	11%	0%	0%
- įmonės rizikos vertinimo procesas;	78%	11%	0%	11%
- informacinės sistemos;	45%	33%	22%	0%
- kontrolės veiksniai;	45%	22%	22%	11%
- kontrolės stebėseną.	45%	22%	11%	22%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>5. Kurie vidaus kontrolės sistemos veiksniai Jūsų nuomone yra lemiami atliekant auditą?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- kontrolės aplinka;	100%	0%	0%	0%
- įmonės rizikos vertinimo procesas;	50%	50%	0%	0%
- informacinės sistemos;	100%	0%	0%	0%
- kontrolės veiksniai;	50%	50%	0%	0%
- kontrolės stebėseną.	50%	0%	50%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### KLAIDŲ IR APGAULĖS RIZIKOS VERTINIMAS

<b>6. Vertinant klaidų ir apgaulės riziką Jūs vertinate šiuos veiksnius?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- trūkumus VKS;	100%	0%	0%	0%
- apskaitos sistemos kokybę;	100%	0%	0%	0%
-darbuotojų ir vadovybės sąžiningumą;	100%	0%	0%	0%
- darbuotojų profesionalumą.	100%	0%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>6. Vertinant klaidų ir apgaulės riziką Jūs vertinate šiuos veiksnius?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- trūkumus VKS;	100%	0%	0%	0%
- apskaitos sistemos kokybę;	75%	0%	0%	25%
-darbuotojų ir vadovybės sąžiningumą;	50%	0%	25%	25%
- darbuotojų profesionalumą.	50%	25%	0%	25%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>6. Vertinant klaidų ir apgaulės riziką Jūs vertinate šiuos veiksnius?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- trūkumus VKS;	78%	22%	0%	0%
- apskaitos sistemos kokybę;	89%	11%	0%	0%
-darbuotojų ir vadovybės sąžiningumą;	67%	33%	0%	0%
- darbuotojų profesionalumą.	89%	11%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>6. Vertinant klaidų ir apgaulės riziką Jūs vertinate šiuos veiksnius?</b>	<b>Labai svarbu</b>	<b>Svarbu</b>	<b>Retai svarbu</b>	<b>Neturi įtakos</b>
- trūkumus VKS;	50%	50%	0%	0%
- apskaitos sistemos kokybę;	100%	0%	0%	0%
-darbuotojų ir vadovybės sąžiningumą;	100%	0%	0%	0%
- darbuotojų profesionalumą.	100%	0%	0%	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>				

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### KLASIKINIO AUDITO RIZIKOS MODELIO TAIKYMAS

<b>7. Klasikiniu audito rizikos modeliu atliekant auditą Jūs:</b>	<b>TAIP</b>
- Visada naudojate;	100%
- Nenaudojate nes sunku pritaikyti praktikoje;	0%
- Ne visada galima pritaikyti (kartais );	0%
- Kita	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>7. Klasikiniu audito rizikos modeliu atliekant auditą Jūs:</b>	<b>TAIP</b>
- Visada naudojate;	50%
- Nenaudojate nes sunku pritaikyti praktikoje;	0%
- Ne visada galima pritaikyti (kartais );	25%
- Kita	25%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>7. Klasikiniu audito rizikos modeliu atliekant auditą Jūs:</b>	<b>TAIP</b>
- Visada naudojate;	67%
- Nenaudojate nes sunku pritaikyti praktikoje;	11%
- Ne visada galima pritaikyti (kartais );	22%
- Kita	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>7. Klasikiniu audito rizikos modeliu atliekant auditą Jūs:</b>	<b>TAIP</b>
- Visada naudojate;	100%
- Nenaudojate nes sunku pritaikyti praktikoje;	0%
- Ne visada galima pritaikyti (kartais );	0%
- Kita	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## VIDAUS KONTROLĒS RIZIKOS VERTINIMO BŪDŪ TAIKYMAS

<b>8. Kurį vertinimo būdą Jūs taikote vertinant vidaus kontrolės riziką?</b>	<b>TAIP</b>
- aukšta, vidutinė, žema;	100%
- vertinimas procentais;	100%
- R aktorius (pasitikėjimo)	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>8. Kurį vertinimo būdą Jūs taikote vertinant vidaus kontrolės riziką?</b>	<b>TAIP</b>
- aukšta, vidutinė, žema;	100%
- vertinimas procentais;	25%
- R aktorius (pasitikėjimo)	25%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>8. Kurį vertinimo būdą Jūs taikote vertinant vidaus kontrolės riziką?</b>	<b>TAIP</b>
- aukšta, vidutinė, žema;	78%
- vertinimas procentais;	0%
- R aktorius (pasitikėjimo)	44%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

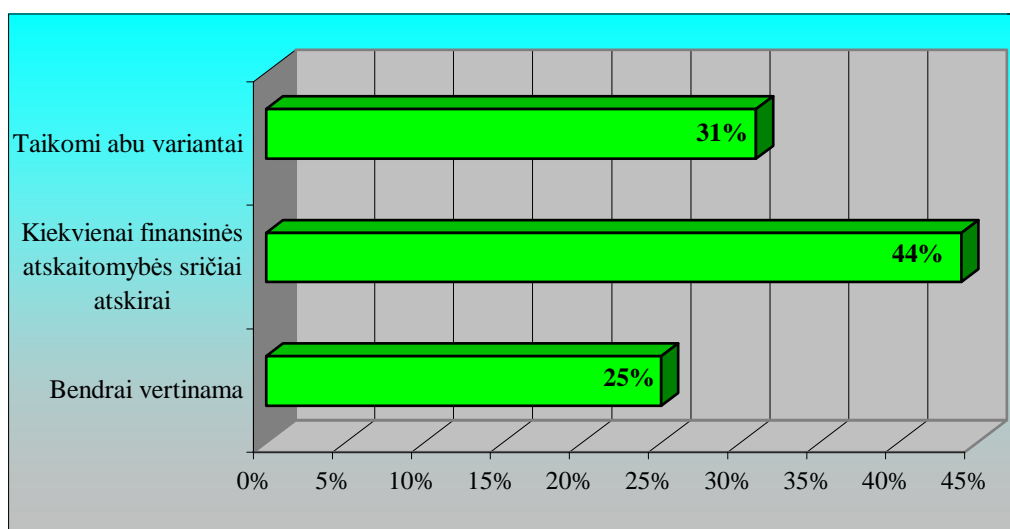
<b>8. Kurį vertinimo būdą Jūs taikote vertinant vidaus kontrolės riziką?</b>	<b>TAIP</b>
- aukšta, vidutinė, žema;	100%
- vertinimas procentais;	0%
- R aktorius (pasitikėjimo)	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS RIZIKOS ATLIEKANT AUDITĄ VERTINIMAS

<i>9. Vidaus kontrolės sistemos riziką atliekant auditą Jūs vertinate?</i>	<b>TAIP</b>
- bendrai;	0%
- kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai;	0%
- abu variantus taiko.	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>	
- bendrai;	50%
- kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai;	25%
- abu variantus taiko.	25%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>	
- bendrai;	22%
- kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai;	56%
- abu variantus taiko.	22%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>	
- bendrai;	0%
- kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai;	50%
- abu variantus taiko.	50%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

**VIDAUS KONTROLĖS RIZIKOS ĮVERTINIMO ĮTAKA AUDITO RIZIKOS  
NUSTATYMU**

<b>10. Kaip vidaus kontrolės rizikos įvertinimas įtakoja audito rizikos nustatymą Jūsų nuomone?</b>	<b>TAIP</b>
- iš viso neįtakoja;	0%
- kartais įtakoja;	0%
-visada įtakoja;	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anкета).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>10. Kaip vidaus kontrolės rizikos įvertinimas įtakoja audito rizikos nustatymą Jūsų nuomone?</b>	<b>TAIP</b>
- iš viso neįtakoja;	0%
- kartais įtakoja;	0%
-visada įtakoja;	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>10. Kaip vidaus kontrolės rizikos įvertinimas įtakoja audito rizikos nustatymą Jūsų nuomone?</b>	<b>TAIP</b>
- iš viso neįtakoja;	0%
- kartais įtakoja;	0%
-visada įtakoja;	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>10. Kaip vidaus kontrolės rizikos įvertinimas įtakoja audito rizikos nustatymą Jūsų nuomone?</b>	<b>TAIP</b>
- iš viso neįtakoja;	0%
- kartais įtakoja;	0%
-visada įtakoja;	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>	

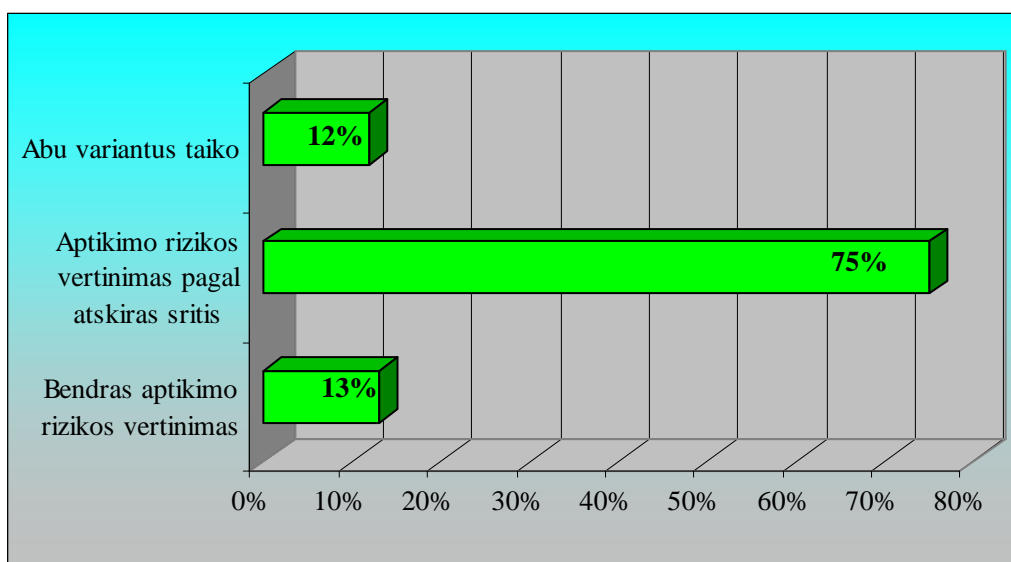
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.



## ATRANKOS NUSTATYMAS

<i>11.. Nustatant atranką naudojamas?</i>	<b>TAIP</b>
- bendras aptikimo rizikos vertinimas;	0%
- aptikimo rizikos vertinimas pagal atskiras sritis.	0%
- abu variantus taiko.	100%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>	
- bendras aptikimo rizikos vertinimas;	0%
- aptikimo rizikos vertinimas pagal atskiras sritis.	100%
- abu variantus taiko.	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>	
- bendras aptikimo rizikos vertinimas;	11%
- aptikimo rizikos vertinimas pagal atskiras sritis.	78%
- abu variantus taiko.	11%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>	
- bendras aptikimo rizikos vertinimas;	50%
- aptikimo rizikos vertinimas pagal atskiras sritis.	50%
- abu variantus taiko.	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

### Aptikimo rizikos nustatymas

**REIŠMINGUMO LYGIO NUSTATYMO METODIKOS NAUDOJIMAS FINANSINEI  
ATSKAITOMYBEI**

<b>12. Kokią reikšmingumo lygio nustatymo metodiką naudojate finansinei atskaitomybei?</b>
Santykinio dydžio toleruotina klaida 5 proc.
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>
Nustatoma reikšmingumo riba pagal individualią patvirtintą praktikoje naudojamą metodiką (1 iš 4 atsakė).
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>
1 proc. nuo turto, 0.5 nuo apyvartos, 1 proc. nuo nuosavybės, dedukcinę (bendrą sumą skaičiuojant atskiriems straipsniams) (1 iš 9 atsakė).
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>
1. Klasikinę, smulkioms įmonėms nykščio taisyklė
2. Naudojasi ADD programa
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## AUDITO STANDARTŲ TAIKYMAS

<i>13. Atliekant įmonių finansinės atskaitomybės auditą Jūs vadovaujate?</i>	<b>TAIP</b>
- Nacionaliniais audito standartais;	0%
- Tarptautiniais audito standartais.	0%
- NAS ir TAS	100%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</i>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>13. Atliekant įmonių finansinės atskaitomybės auditą Jūs vadovaujate?</i>	<b>TAIP</b>
- Nacionaliniais audito standartais;	50%
- Tarptautiniais audito standartais.	25%
- NAS ir TAS	25%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</i>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<i>13. Atliekant įmonių finansinės atskaitomybės auditą Jūs vadovaujate?</i>	<b>TAIP</b>
- Nacionaliniais audito standartais;	22%
- Tarptautiniais audito standartais.	0%
- NAS ir TAS	78%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</i>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus

<i>13. Atliekant įmonių finansinės atskaitomybės auditą Jūs vadovaujate?</i>	<b>TAIP</b>
- Nacionaliniais audito standartais;	50%
- Tarptautiniais audito standartais.	0%
- NAS ir TAS	50%
<i>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</i>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus

## VIDAUS KONTROLĖS MODELIAI

<b>14. Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?</b>	<b>TAIP</b>
COSO (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework)	0%
CoCo (angl. Guidance on Control)	0%
Turnbull (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code’')	0%
CoBiT	0%
SAC	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis iki 1 metų (1 anketa).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>14. Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?</b>	<b>TAIP</b>
COSO (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework)	25%
CoCo (angl. Guidance on Control)	25%
Turnbull (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code’')	0%
CoBiT	0%
SAC	0%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 1 iki 5 metų (4 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>14. Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?</b>	<b>TAIP</b>
COSO (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework)	77%
CoCo (angl. Guidance on Control)	56%
Turnbull (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code’')	22%
CoBiT	44%
SAC	56%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis nuo 6 iki 10 metų (9 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

<b>14. Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?</b>	<b>TAIP</b>
COSO (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework)	50%
CoCo (angl. Guidance on Control)	50%
Turnbull (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code’')	50%
CoBiT	50%
SAC	50%
<b>Auditorių rezultatai, kurių audito darbo patirtis daugiau nei 10 metų (2 anketos).</b>	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal apklausos rezultatus.

## ANKETA

*Vidaus kontrolės sistema*

Sveiki!

Esu Vilniaus universiteto, Kauno humanitarinio fakulteto, “Apskaita, finansai ir bankininkystė” magistratūros studentė ir šiuo metu atlieku tyrimą, kurio eigoje sieksiu išsiaiškinti vidaus kontrolės ypatumus Lietuvos įmonėse. Būčiau Jums labai dėkinga, jeigu Jūs atsakytumėte į žemiau pateiktus klausimus. Pateikta Jūsų informacija bus naudojama rašant magistrinio darbą ir bus pateikiami bendri duomenys su kitų įmonių pateikta informacija.

Sigita Raguckaitė

	Teiginys	Taip	Ne	Nežinau
1.	Vadovybės elgesys parodo, kad vidaus kontrolės sistema yra svarbi			
2.	Jūsų įmonėje yra etikos kodeksas			
3.	Jūsų įmonėje yra darbo tvarkos taisyklės			
4.	Įmonės vadovai bendrauja su išorės ir vidaus auditoriais			
5.	Įmonės valdyboje (arba vadovai) yra bent vienas ar keli nariai, kurie išmano finansus			
6.	Įmonės vadovai stengiasi atskleisti, sumažinti bei pašalinti veiksnius, kurių veikiami darbuotojai nusižengia įstatymų normoms bei elgiasi neetiškai			
7.	Įmonės vadovybė nustačiusi ir aiškiai akcentavusi kokius yra finansinės atskaitomybės tikslai			
8.	Vadovų darbo filosofija ir vadovavimo stilius parodo, kad iš visų darbuotojų tikimasi kokybiško ir sąžiningo darbo			
9.	Ar įmonėje yra diegiamos naujos ar papildomos procedūros įmonės vidaus kontrolei pagerinti?			
10.	Ar įmonėje sudaryta organizacinės struktūros schema			
11.	Atsakomybės ir atsiskaitymo linijos yra aiškiai nurodytos organizacinės struktūros schemoje			
12.	Ar Jūsų įmonėje yra apibrėžta kiekvieno padalinio atsakomybė už jo veiklą?(pvz. padalinio nuostatai)			
13.	Įmonėje darbuotojams priskirtas pareigas atlieka tik darbuotojai turintys tinkamas žinias ir įgūdžius			
15.	Ar įmonė stengiasi išlaikyti arba kaip nors kitaip įtraukti žmones, kurie turi reikalingos kompetencijos, susijusios (sudarant) su finansine atskaitomybe?			
16.	Įmonės apskaitos ir finansų darbuotojų kompetencija yra reguliariai vertinama (pvz. testuojami)			
17.	Ar nauji darbuotojai supažindinami su vidaus kontrolės tvarka?			
18.	Įmonėje Jūs atliekate tik Jums pavestas pareigas?			
19.	Ar darbo atsakomybės paskirstymas ir įgaliojimų delegavimas yra aiškiai apibrėžtas visų darbuotojų atžvilgiu?			
20.	Įmonės darbuotojai informuoti apie įmonės strategiją ir jos siekia (pvz. pardavimų apimtys, pelno nustatyto dydžio siekimas).			
21.	Įmonėje sudaromi darbo planai			
22.	Jūsų darbo atsakomybė aiški ir tiksliai?			
23.	Ar įmonėje yra sudaromas materialiai atsakingos darbuotojų sutartys?			
-	Visiems darbuotojams			
-	Tik pagrindinių pareigybių			
-	Tik vadybininkams			
-	Tik buhalteriai			
-	Tik gamybininkams			
24.	Jūs žinote kam esate pavaldus?			
25.	Ar įmonėje taikoma darbuotojų skatinimo politika?pvz. socialinė parama, premijos,priedai.			
26.	Finansų ir buhalterijos darbuotojai dalyvauja seminaruose ir apmokymuose, kursuose, prenumeruoja specialius apskaitos leidinius.			
27.	Ar yra apibrėžtas kompetencijos laipsnis ir žinios, reikalingos norint užimti konkrečią darbo vietą įmonėje?			
28.	Ar taikomi nauji apskaitos principai ar keičiami apskaitos principai ir metodai sudarant finansinę atskaitomybę?			
29.	Ar vadovybė yra nustačiusi principus, kada iš naujo reikia įvertinti rizikas po to, kai įvyksta kokie nors pasikeitimai, kurie gali paveikti finansinės atskaitomybės tikslus?			
30.	Ar analizuojama klaidingos finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje rizika ?			

31.	Ar svarstomos rizikos, susijusios su užsienio operacijomis, įskaitant ir jų įtaką finansinės atskaitomybės procesui?			
32.	Ar vadovai informuojami apie pavojus ir reikšmingus įvykius kurie gali turėti įtaką teisingos finansinės atskaitomybės sudarymui?			
33.	Vertinant įmonės riziką yra atsižvelgiama ir į vidinius, ir išorinius veiksnius bei į jų poveikį finansinės atskaitomybės tikslų siekimui?			
34.	Įmonės vadovai apsvarsto rizikos veiksnius, aktualius jos ūkio šakai tokius išorinius šaltinius kaip kreditorių reikalavimai, ekonominės sąlygos, įstatyminis reguliavimas ?			
35.	Ar organizacija gilinasi į riziką, kuri kyla iš tokių vidinių šaltinių kaip:			
-	pagrindiniai darbuotojai , jų išlaikymo ir pareigų tęstinumo planavimas			
-	konkurencingas atlyginimas ir premijos			
-	informacinių sistemų saugumas			
36.	Ar įmonėje sudaromi planai, programos ar veiksmai konkrečioms įmonės rizikoms šalinti?			
37.	Ar įmonėje vadovai svarsto darbuotojų sukčiavimo galimybę apskaitos padidintos rizikos srityse (pvz. pajamų pripažinimo, išlaidų, atsargų).			
38.	Finansų ir apskaitos darbuotojų veikla Jūsų įmonėje yra tikrinama:			
-	Vadovų;			
-	Tik auditoriai atliekant auditą tikrina;			
-	Patys apskaitos ir finansų darbuotojai save kontroliuoja;			
40.	Ar įmonėje užregistruojant neįprastas įmonės veiklai ūkines operacijas pranešama apie tai vadovybei?			
41.	Ar įmonėje vadovai svarsto darbuotojų sukčiavimo galimybę apskaitos padidintos rizikos srityse (pvz. pajamų pripažinimo, išlaidų, atsargų).			
42.	Kontrolės funkcijas Jūsų įmonėje vykdo			
-	vadovas;			
-	buhalterijos personalas;			
-	kiti atsakingi asmenys už kontrolę.			
44.	Įmonėje darbuotojų rezultatai peržiūrimi ir analizuojami?			
46.	Buhalterine apskaita įmonėje pilnai kompiuterizuota			
47.	Ar Jūsų įmonėje egzistuoja fizinė (ar kitokia) apsauga nuo turto ir išteklių pasisavinimo?			
48.	Ar yra įmonėje nustatyta ilgalaikio turto pripažinimo nereikalingu tvarka?			
49.	Darbuotojas materialiai atsakingas už turto apsaugą veda to turto apskaitą ?			
50.	Ar įmonėje atliekama inventorizacija?			
51.	Buhalterijos dokumentai saugomi specialiai tam skirtose vietose (archyve,rakinamose spintose)?			
52.	Įmonėje sudaryti pareigybiniai nuostatai			
-	Visų pareigybių			
-	Tik pagrindinių pareigybių			
-	Ruošiamasi sudaryti			
53.	Įmonėje sudaryta apskaitos politika			
54.	Ar reaguojant į nukrypimus nuo patvirtintos apskaitos politikos yra imamasi koreguojančių veiksmų?			
55.	Visos ūkinės operacijos patvirtintos dokumentais			
56.	Įmonėje vykdomas apskaitos įrašų aritmetinio teisingumo tikrinimas			
57.	Įmonėje periodiškai atliekamas kontrolinių įrašų skaičiavimas ir lyginimas (pavyzdžiui, pinigų, vertybinių popierių ir turto skaičiavimo rezultatų lyginimas su apskaitos įrašais)?			
58.	Įmonėje vykdomas bandomųjų balansų pildymas ir peržiūrėjimas			
59.	Jūsų įmonėje vykdoma debitorinių ir kreditorinių įsiskolinimų kontrolė (pvz. suderinimo aktų derinimas)?			
60.	Gauti pirminiai dokumentai apskaitoje registruojami iš karto juos gavus			
-	Užregistruojami prieš sudarant mėnesines ataskaitas			
-	Užregistruojami kada yra laiko			
61.	Įmonėje yra kontrolės procedūros, ribojančios prieigą prie programų ir duomenų leidžiančių keisti finansinius duomenis (pvz. slaptažodžiai)?			
62.	Ar Jūsų įmonėje darbuotojai skatinami pranešti vadovybei apie pastebėtus nepriimtinius veiksmus kitų darbuotojų?			
63.	Ar gauta reikšminga informacija iš darbuotojų, ar auditorių ir kitų asmenų yra panaudojama kontrolės veiklose?			
64.	Ar visa būtina finansinė informacija yra laiku perduodama reikiamiems žmonėms įmonėje?			
65.	Įmonė naudoja aktualią informaciją, įskaitant duomenis iš verslo procesų, duomenis apie ekonomikos būklę ir kitus svarbius duomenis?			
66.	Ar apskaitos principų atranka atliekama atsižvelgiant į tai, kas geriausiai atitiktų organizacijos interesus ilgu laikotarpiu (o ne į tai, kas per trumpą laiką leistų maksimizuoti pajamas)?			
67.	Ar informacinės sistemos (kompiuterinės programos apskaitos) yra atnaujinamos ?			
68.	Ar yra numatytas procesas, kaip rinkti ir dokumentuose fiksuoti klaidas bei skundus, kuriuos reikia išanalizuoti, nustatyti priežastį ir pašalinti problemą, kad ateityje nesikartotų?			
69.	Ar kontrolės procedūros yra pakankamai oficialios, kad vadovybė galėtų nustatyti, ar kontrolės tikslai buvo pasiekti, ar yra visi reikiami dokumentai ir kad personalas žino, kokias procedūras reikia atlikti.			
70.	Įmonėje yra vidaus auditorius arba vidaus audito tarnyba?			
71.	Ar nustačius vidaus kontrolės trūkumus yra pranešama asmeniui, kuriam priklauso procesas ir atitinkama kontrolė ir kuris yra atsakingas už tai, imtųsi koreguojančių veiksmų			

72.	Ar darbuotojai supranta savo pareigą pranešti apie pastebėtą silpnąją vietą vidaus kontrolės struktūroje vadovybei? (Pvz. kaip dažnai gaunama skundų dėl neteisingų sąskaitų-faktūrų, pareiškimų ar pažymų.)			
73.	Ar yra numatyti procesai, kaip stebėti, ar įmonėje laikomasi vidaus kontrolės principų (tvarkos)?			
74.	Ar įmonėje 2006-2007 metų laikotarpiu pasitaikė grobstymų atvejų ar nėra patirta kitų, susijusių su įmonės veikla, nuostolių? Jei atsakėte neigiamai, pereinkite prie sekančio kl.			
75.	Ar nustatyti nuostolių kaltininkai?			
76.	Jūsų įmonėje rezultatai peržiūrimi ir analizuojami lyginant su biudžetu, prognozėmis ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio rezultatais:			
-.	Sudarant tik finansinę atskaitomybę			
-.	Ne dažniau kaip 2 kartus į metus			
-	Kas mėnesį			
77.	Vadovybė analizuoja pastebėtus vidaus kontrolės atsirandančius trūkumus:			
-	Kiekvieną kartą esant susirinkimui;			
-	Svarsto tik įvykus blogam įvykiui įmonėje;			
-	Labai retai aptariami vidaus kontrolės trūkumai;			
-	Nesvarstomi.			
78.	Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?			
-	COSO (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework)			
-	CoCo (angl. Guidance on Control)			
-	Turnbull (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code”)			
-	CoBiT			
-	SAC			
79.	Jūsų įmonės turto balansinė vertė 2006 m. sudarė:			
-	- didesnė kaip 93 mln. litų;			
-	- ne didesnė kaip 93 mln. litų;			
-	- ne didesnė kaip 17 mln. litų;			
-	- ne didesnė kaip 5 mln. litų.			
80.	Įmonės pajamos 2006 m. sudarė:			
-	- viršija 138mln. litų;			
-	- neviršija 138mln. litų;			
-	neviršija 24 mln. litų ;			
-	neviršija 7mln. litų.			
81.	Darbuotojų skaičius Jūsų įmonėje:			
-	-mažiau kaip 10;			
-	-mažiau kaip 50;			
-	-mažiau kaip 250;			
-	-daugiau nei 250.			
82.	Jūs esate:			
-	-įmonės vadovas;			
-	-vadybininkas;			
-	-administratorius;			
-	-finansininkas ar buhalteris;			
-	-gamybininkas;			
-	-kita.			
83.	Jūsų amžius:			
-	nuo 18- 25 m.;			
-	nuo 26- 35 m.;			
-	nuo 36- 45 m.;			
-	nuo 46- 55 m.;			
-	daugiau nei 56 m.			
84.	Jūs dirbate:			
-	Uždaroje akcinėje bendrovėje			
-	Akcinėje bendrovėje			
-	Individualioje įmonėje			
-	Valstybinėje įmonėje			
-	kita			

Ačiū už atsakymus!

## ANKETA (AUDITORIAMS) – VIDAUS KONTROLĖS ĮTAKA AUDITO RIZIKAI

<i>1. Renkant informaciją apie įmonę ir jos aplinką, kurie kriterijai Jums yra svarbiausi?</i>	<b>L.abai svarbu</b> (visada atliekama)	<b>Svarbu</b> (kartais atliekama)	<b>Retai svarbu</b> (retai atliekama)	<b>Neturi įtakos-nesvarbu</b> (neatliekama)
- įmonės tikslai ir strategija bei susijusi verslo rizika;				
- ūkio šakos reguliavimas;				
- įmonės verslo operacijos;				
- įmonės veiklos pobūdis;				
- finansinių rodiklių vertinimas;				
- vidaus kontrolės sistemos būklė.				
<b>2. Vertinant riziką atliekamos šios procedūros:</b>				
- įmonės vadovų ir kitų įmonės darbuotojų apklausa;				
- stebėjimas ir tikrinimas;				
- VKS proceso tyrimas;				
- analitinės procedūros;				
- matematinių modelių analizė;				
- ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos peržiūrėjimas.				
<b>3. Atliekant vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą Jūs atliekate šias procedūras:</b>				
- apklausą;				
- stebėjimą;				
- testavimą;				
- diagramas.				
<b>4. Audito komandos narių pasitarimuose atliekant auditą akcentuojami šie klausimai:</b>				
- įmonės veiklos pobūdis;				
- įmonės apskaitos sistema;				
- vadovybės reputacija;				
- finansiniai rodikliai;				
- vidaus kontrolės sistema;				
-naudojamos informacinės technologijos.				
<b>5. Kurie vidaus kontrolės sistemos veiksniai Jūsų nuomone yra lemiami atliekant auditą?</b>				
- kontrolės aplinka;				
- įmonės rizikos vertinimo procesas;				
- informacinės sistemos;				
- kontrolės veiksniai;				
- kontrolės stebėseną.				
<b>6. Vertinant klaidų ir apgaulės riziką Jūs vertinate šiuos veiksnius?</b>				
- trūkumus VKS;				
- apskaitos sistemos kokybę;				
-darbuotojų ir vadovybės sąžiningumą;				
- darbuotojų profesionalumą.				





<b>7. Klasikiniu audito rizikos modelių atliekant auditą Jūs:</b>	<b>TAIP</b>	<b>NE</b>
- Visada naudojate;		
- Nenaudojate nes sunku pritaikyti praktikoje;		
- Ne visada galima pritaikyti (kartais);		
- Kita		
<b>8. Kurį vertinimo būdą Jūs taikote vertinant vidaus kontrolės riziką?</b>		
- aukšta, vidutinė, žema;		
- vertinimas procentais;		
- R faktorius (pasitikėjimo)		
<b>9. Vidaus kontrolės sistemos riziką atliekant auditą Jūs vertinate?</b>		
- bendrai;		
- kiekvienai finansinės atskaitomybės sričiai atskirai.		
<b>10. Kaip vidaus kontrolės rizikos įvertinimas įtakoja audito rizikos nustatymą Jūsų nuomone?</b>		
- iš viso neįtakoja;		
- kartais įtakoja;		
- visada įtakoja;		
<b>11. Nustatant atranką naudojamas?</b>		
- bendras aptikimo rizikos vertinimas;		
- aptikimo rizikos vertinimas pagal atskiras sritis.		
<b>12. Kokią reikšmingumo lygio nustatymo metodiką naudojate finansinei atskaitomybei?</b>		
<b>13. Atliekant įmonių finansinės atskaitomybės auditą Jūs vadovaujate?</b>		
- Nacionaliniais audito standartais;		
- Tarptautiniais audito standartais.		
<b>14. Ar Jums žinomi šie vidaus kontrolės modeliai?</b>		
COSO (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework)		
CoCo (angl. Guidance on Control)		
Turnbull (angl. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code”)		
CoBiT		
SAC		
<b>15. Jūsų amžius:</b>		
nuo 18- 35 m.;		
nuo 36- 45 m.;		
nuo 46- 55 m.;		
daugiau nei 56 m.		
<b>16. Jūsų darbo auditoriaus patirtis:</b>		
Iki 1 metų;		
Nuo 1 iki 5;		
Nuo 6-10;		
Daugiau nei 10 metų.		

Ačiū už atsakymus!