

## VIDAUS KONTROLĖS MODELIŲ VERTINIMO ANALIZĖ

**Živilė Simonaitytė**

*Doktorantė*

*Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto*

*Apskaitos ir audito katedra*

*El. paštas: [Zivile.Simonaityte@gmail.com](mailto:Zivile.Simonaityte@gmail.com)*

*Vidaus kontrolės vertinimas – vienas svarbiausių audito etapų. Kad būtų galima šį vertinimą atlikti efektyviai, yra pasitelkiami įvairūs vidaus kontrolės vertinimo modeliai. Kiekvienas modelis pasižymi savais privalumais, tačiau turi ir trūkumų. Straipsnyje yra analizuojami dažniausiai praktikoje naudojamų vidaus kontrolės vertinimo modelių privalumai ir trūkumai, didžiausiose pasaulio valstybėse naudojamų audito standartų nuostatos, atlikti vidaus kontrolės vertinimo tyrimai bei pateikiama vidaus kontrolės vertinimo struktūra, kuri padeda apjungti pagrindinių vidaus kontrolės vertinimo modelių privalumus ir išvengti trūkumų.*

**Reikšminiai žodžiai:** *vidaus kontrolė, vidaus kontrolės vertinimo modeliai.*

### Įvadas

Vidaus kontrolės vertinimas nėra apibrėžtas, ir todėl vieningo požiūrio kaip jį atlikti nėra. Tai lemia daugelis priežasčių, tokių kaip įmonių vidaus kontrolės tarpusavio skirtumai, kurie neleidžia taikyti to paties standartinio požiūrio į įmonių vidaus kontrolę, kokybinė vidaus kontrolės vertinimo prigimtis, auditoriaus kompetencija, kuri turi būti itin aukšta, kad jis galėtų perprasti įmonės specifiką ir įvertinti, ar šios sukurta vidaus kontrolė yra tinkama. Auditoriaus kompetencijos svarba neapibrėžtose situacijose patvirtinta atliktais tyrimais. Vieno iš jų metu (Low, 2004) buvo vertinama, kaip auditoriaus žinios tam tikrame sektoriuje veikia jo atliekamą rizikos vertinimą ir audito planavimo procesą. Eksperimento metu auditoriai, turintys žinių skirtinguose sektoriuose, atliko hipotetinę audito rizikos analizės ir planavimo užduotį banke. Eksperimente dalyvavo auditoriai, tiek turintys bankinio sektoriaus žinių, tiek jų neturintys. Eksperimento rezultatai parodė, kad tie auditoriai, kurie turėjo žinių bankiniame sektoriuje, atliko išsamesnes rizikos analizes, o jų parengti audito planai buvo kokybiškesni.

Dėl aukščiau analizuojamų priežasčių vidaus kontrolės vertinimo atlikimas iki šiol yra itin opi problema. Analizuotoje mokslinėje literatūroje, tarptautiniuose ir kitų valstybių audito standartuose, tarpusavyje tarp auditorių iki šiol nėra vieningo sutarimo kaip tinkamai reikėtų vertinti įmonės vidaus kontrolę, todėl reikia iširti pagrindinius vidaus kontrolės vertinimo būdus ir pateikti siūlymus, kaip šiuos būdus apjungti.

**Tyrimo objektas** – vidaus kontrolės modelių vertinimas.

**Tyrimo tikslas** – pasiūlyti efektyviausius vidaus kontrolės vertinimo būdus.

**Tyrimo metodai** – vidaus kontrolės, audito standartų, mokslinių tyrimų analizė ir duomenų apibendrinimas.

## 1. Dažniausi vidaus kontrolės modeliai ir jų ypatumai

Norint efektyviai įvertinti įmonės vidaus kontrolę, reikia siekti išlaikyti pusiausvyrą tarp informacijos patikimumo ir jos gavimo sąnaudų. Sukurtas ne vienas modelis, kuris gali padėti įvertinti vidaus kontrolės sistemos tinkamumą. Jungtinėse Amerikos Valstijose naudojamas COSO modelis, Kanadoje sukurtas CoCo modelis, Jungtinėje Karalystėje – Cadbury modelis. Vidaus kontrolės vertinimui pasitelkiami ir kiti įrankiai, kurių pirminis tikslas nėra vidaus kontrolės vertinimas. Visuotinai naudojami ir pripažįstami ISO standartai, pasitelkiama japoniška kokybės ir nuolatinio tobulėjimo sistema (angl. *Deep learning*). Kiekvienas šių modelių pateikia skirtingus požiūrius į vidaus kontrolę ir jos vertinimą, tačiau iš esmės visi modeliai turi tą patį tikslą – pasiūlyti gaires efektyvumui. Kiekvienas modelis pasižymi savo specifika, kuri atspindinti šalies, kurioje modelis buvo sukurtas, ar pagrindinių vartotojų grupių, kurioms buvo kurtas modelis, aktualijas. Dėl šios priežasties prieš pasirenkant kurį nors vidaus kontrolės vertinimo modelį reikia gerai suprasti kiekvieno iš jų specifika. Pagrindinė informacija apie dažniausiai naudojamus modelius pateikiama 1 lentelėje.

**1 lentelė. Pagrindiniai vidaus kontrolės vertinimo modeliai**

Modelis	Modelio kilmė	Daugiausia naudojamas	Modelio tikslai
COSO	JAV apskaitos ir audito organizacijos	JAV Europos, privačiame sektoriuje	Finansinės atskaitomybės patikimumas
Cadbury	Jungtinė Karalystė, Adrian Cadbury	Didžiojoje Britanijoje	Finansinės atskaitomybės patikimumas
CoCo	Kanada, Kanados audito institutas (CICA)	Kanadoje	Vidaus ir išorės atskaitomybės patikimumas
ISO 31000	Tarptautinė standartizacijos organizacija	Įvairiose valstybėse	Rizikos valdymas
PDCA, Deep learning framework	JAV, Japonija - Edwards Deming, Malcolm Baldrige, Peter Senge	Japonija, JAV privačiame sektoriuje	Kokybės kontrolė, rezultatai ir nuolatinis tobulėjimas, nuolatinis mokymasis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis The Committee (2012), UK Corporate (2012), Chartered Accountants (2012), The International (2012), The W. Edwards (2012).

COSO modelyje vidaus kontrolė apibrėžiama kaip procesas, kurį veikia įmonės valdyba, vadovybė ir kitas personalas, kurio tikslas garantuoti, kad tikslai būtų pasiekti. Pagrindiniai šio modelio vertinimo elementai – kontrolės aplinka,

rizikos vertinimas, kontrolės veiksmai, informacija ir komunikacija bei stebėseną. COSO modelio dėmesys skiriamas finansinės atskaitomybės patikimumui. Cadbury modelyje vertinama kontrolės aplinka, rizikos identifikavimas, kontrolės prioritetai ir tikslai, kontrolės veiksmai, stebėseną ir korekciniai veiksmai. COSO ir Cadbury modeliai yra suskirstyti į penkias panašias sritis, kurios turi tik minimalius aiškinimo skirtumus. Dažnai šie modeliai netgi turi bendrą pavadinimą CRIME, kuris apima pagrindinius juose nurodomus vertinimo elementus:

- kontrolės veiksmus (angl. *control activity*);
- rizikas (angl. *risks*);
- informaciją (angl. *information*);
- stebėseną (angl. *monitoring*);
- aplinką (angl. *environment*).

Pagrindiniai COSO ir Cadbury vidaus kontrolės vertinimo elementų aiškinimai pateikiami 2 lentelėje.

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

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

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis The Committee (2012), Chartered Accountants (2012).

Dar vienas modelių skirtumas yra tas, kad 2004 m. po Enron skandalo buvo pristatytas atnaujintas COSO modelis - COSO ERM (angl. *enterprise risk management*), kuriame žymiai daugiau dėmesio yra skiriama būtent įmonės rizikos

valdymo procesui nagrinėti. Šis modelis išskiria aštuonis vidaus kontrolės vertinimo elementus, kurie yra: organizacijos vidinė aplinka, tikslų nustatymas, reikšmingų įvykių identifikavimas, rizikos vertinimas, atsakas į riziką, kontrolės veiksmas, informacija ir komunikacija, stebėseną (Enterprise Risk, 2004).

Panašiai kaip COSO (įskaitant ir COSO ERM) ir Cadbury modeliai, CoCo modelis yra orientuotas į tikslų pasiekimą ir vidaus kontrolę čia apibūdinama kaip organizacijos elementų visuma, kuria šių tikslų yra siekiama. CoCo modelis yra orientuotas į vidinės ir išorinės atskaitomybės patikimumą. CoCo modelį sudaro keturi pagrindiniai kriterijai:

1) tikslai turi būti nustatyti ir komunikuojami; reikšmingi vidaus ir išorės įvykiai, kurie kelia pavojų pasiekti tikslus, turi būti identifikuoti ir įvertinti; turi būti parengta organizacijos tikslus įtvirtinanti vidaus politikos strategija ir sukurti planai, kad žmonės suprastų, ko iš jų tikimasi ir kokios yra jų veiklos ribos; tikslai ir susiję planai turi turėti aiškius ir išmatuojamus veiklos tikslus ir rodiklius;

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

3) pajėgumai (žmonės turi turėti reikiamų žinių, įgūdžių ir priemonių; komunikacijos procesas turi užtikrinti organizacijos vertybes ir tikslų siekimą; turi būti užtikrintas pakankamas, tinkamas ir savalaikės informacijos perdavimas; skirtingų organizacijos padalinių sprendimai ir veiksmai turi būti koordinuojami tarpusavyje; kontrolės veiksmai turi būti integruoti į organizacijos veiklą);

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

Pastaruoju metu JAV vis labiau naudojamosi ISO 31000, kuris nustato pagrindą rizikos identifikavimui, analizavimui, vertinimui, valdymui, stebėsenai ir perdavimui. ISO 31000 yra suderintas su COSO modeliu; galima būtų standartą laikyti naujesne COSO modelio versija, kuri apima rizikos valdymo požiūrius tarptautiniu mastu. ISO yra žymiai praktiškesnis, mažiau orientuotas į teoriją, jame pateikiama daugiau praktinių detalių. Didžiausias skirtumas tarp ISO 31000 ir COSO modelio – tai rizikos apibrėžimas. ISO rizika apibrėžiama kaip netikrumas dėl tikslų. Dėl šios priežasties ISO 31000 labiau koncentruotas į netikrumo pasekmes ir siūlo daugiau požiūrių į riziką nei COSO modelis. COSO įmonės rizikos valdymo modelis apibrėžia riziką kaip galimybę, kad įvyks tam tikras įvykis, kuris gali neigiamai paveikti tikslų pasiekimą, todėl šis apibrėžimas yra labiau orientuotas į pačius įvykius, o ne jų pasekmes. Tačiau reikia pabrėžti, kad

ISO 31000 negali būti laikomas atskiru vidaus kontrolės vertinimo modeliu, o tik COSO modelio atšaka.

Dar vienas praktikoje naudojamas vidaus kontrolės vertinimo modelis – tai PDCA (angl. *plan, do, check, act*) modelis. PDCA yra interaktyvus 4 žingsnių modelis sukurtas E. Demingo, į praktiką įvestas M. Baldrige bei patobulintas P. Senge. Modelis skirtas verslo kokybės kontrolei bei nuolatiniam tobulinimui. PDCA modelyje šie žingsniai yra pateikiami ratu, t.y. pasibaigus paskutiniajam veikimo etapui vėl turi būti iš naujo atliekamas planavimas. Šio modelio žingsniai yra:

1. Planavimas, kuris apima siektinų tikslų ir reikalingų procesų nusistatymą. Šiame etape labai svarbu kuo tiksliau nustatyti siektinus tikslus ir aiškiai juos apibrėžti.

2. Darymas, kuris apima plano įgyvendinimą, t.y. tam tikro proceso atlikimą ar produkto sukūrimą. Šio proceso metu svarbu yra rinkti visus su procesu susijusius duomenis tam, kad vėlesniuose etapuose juos būtų galima analizuoti.

3. Tikrinimas, kuris apima sukauptų duomenų palyginimą su planuotais rezultatais. Šio etapo metu yra ne tik vertinama, ką pavyko ir ko nepavyko pasiekti, tačiau taip pat tikslinamas ir planas, t.y. įvertinama, ar jis buvo pakankamas ir ar nereikia jo tobulinti.

4. Veikimas, kuris apima korekcinų veiksmų atlikimą tose srityse, kuriose reikšmingai skiriasi planuoti ir realūs rezultatai. Įgyvendinant šį etapą svarbiausia yra identifikuoti, kuriose srityse pokyčiai yra būtini ir juos atlikti.

PDCA modelis yra visiškai kitoks nei COSO, Cadbury ar CoCo modeliai. PDCA modelis nėra skirtas vidaus kontrolei vertinti. Jis buvo sukurtas ir iki dabar yra naudojamas bet kurios įmonės veiklos srities kokybės gerinimui. Visgi modelio taikymas vidaus kontrolės sistemoje yra labiau pavienės pastangos, o ne sistemingas modelio naudojimas, todėl nėra daug duomenų apie šio modelio veikimą. Nepaisant to, kad tokios JAV kompanijos, kaip General Motors ir Sprint, naudoja šį modelį savo veikloje, jo kaip atskiro vidaus kontrolės vertinimo modelio identifikuoti negalima, nes jis, kaip minėta, naudojamas įvairiose srityse.

Apibendrinant galima teigti, kad, panašiai kaip ir ISO31000 taikymas, PDCA yra tik papildomas veiksny, kurį turi įvertinti auditorius, atlikdamas įmonės vidaus kontrolės sistemos vertinimą, tačiau išskirti PDCA kaip atskirą modelį pagrindo nėra. Todėl galima teigti, kad dažniausiai naudojami vidaus kontrolės vertinimo modeliai yra COSO, CoCo ir Cadbury.

## **2. Vidaus kontrolės modeliai skirtinguose audito standartuose**

Išanalizavus pagrindinius modelių veikimo principus nustatyta, kad vidaus kontrolei vertinti naudotini yra būtent šiam tikslui sukurti modeliai – tai COSO, Cadbury ir CoCo. Pagrindinis vartotojas, kuriam buvo sukurti visi šie trys modeliai yra įmonės vadovybė, kuri atsakinga už kasdieninę sėkmingą įmonės veiklą ir užsibrėžtų rezultatų pasiekimą. Nepaisant to, kad modeliai yra orientuoti į įmonių vadovybę, jie yra pagrindiniai įrankiai, naudojami auditorių atliekant kasmetinius finansinių ataskaitų auditus. Tačiau auditoriai atlieka ne tik finansinių ataskaitų auditus, jie taip pat vertina sistemas, atlieka rizikos analizę ir kontrolės patikimumo

tikrinimą, t.y. atlieka daug užduočių, tiesiogiai nesusijusių su finansinės ar mokestinės apskaitos vertinimu. Visose šiose užduotyse išskirtinį vaidmenį vaidina vidaus kontrolės vertinimas, tačiau nepaisant to, kad šio vertinimo mastai yra tokie dideli, audito įmonės neturi vieningo požiūrio, kaip reiktų šį vertinimą atlikti. Tyrimai parodė (Lemon, 2000, Dirsmith 1991), kad dalis audito įmonių naudoja itin struktūrizuotą požiūrį, tuo tarpu kitos taiko labiau vertinamojo tipo požiūrį. Tai rodo, kad vieningo požiūrio į vidaus kontrolės vertinimą nėra, o pastaruoju metu kilę audituotų įmonių žlugimo skandalai verčia dar kartą kelti klausimą, ar toks požiūris neturėtų atsirasti.

Audito profesijoje yra kuriami ir naudojami audito standartai, kurie padeda auditoriams atlikti savo darbą, įskaitant ir vidaus kontrolės vertinimą. Vidaus kontrolės vertinimui skirti standartai yra leidžiami skirtingų profesinių organizacijų ir įvairiose valstybėse. 3 lentelėje pateikiama audito standartų raida pagrindinėse audito profesiją ir praktiką formuojančiose valstybėse.

Nustatyta, kad anksčiau galiojusiose standartuose atsispindėjo esminiai trijų pagrindinių vidaus kontrolės vertinimo modelių (COSO, CoCo ir Cadbury) elementai, tačiau naujausiose ir dabar galiojančiose standartų versijose iš esmės naudojami COSO modelio vidaus kontrolės elementai. Iš 3 lentelės matosi, kad jau nuo 1998 m. galiojusiuose JAV audito standartuose buvo naudojami COSO modelio elementai. Tai gali būti paaiškinama tuo, kad COSO modelis, kurio pirmasis variantas buvo sukurtas 1992 m., būtent ir buvo sukurtas didžiausių JAV profesinių organizacijų, kurios jį integravo ir į audito standartų nuostatas. Kyla klausimas, kodėl po Enron krizės, ir peržiūrėjus COSO modelio pagrindinius elementus, jais nebuvo atnaujinti 2007 m. JAV patvirtinti audito standartai. Dar skeptiškiau vertintina tai, kad ne tik JAV audito standartai nebuvo atnaujinti, bet ir kituose standartuose (Australijos audito standartuose ir atsiradusiuose tarptautiniuose audito standartuose) buvo perkeltos senojo COSO modelio nuostatos, kurios anksčiau juose nebuvo naudojamos. Tai rodo, kad COSO modelio kūrėjai sureagavo į įvykusią krizę ir atnaujino modelio elementus, o audito standartų leidėjai pasielgė dvejopai – vieni (JAV) nesiėmė jokių veiksmų, o kiti (Australijos ir Didžiosios Britanijos, kuri perėjo prie tarptautinių audito standartų) panaudojo senąjį modelį, kuriam jau egzistuojant, JAV ir kilo Enron žlugimo skandalas.

### 3 lentelė. Audito standartų, skirtų vidaus kontrolei vertinti, raidos palyginimas

Valstybė	Standartas	Vidaus kontrolės elementai
Didžioji Britanija	300-asis Didžiosios Britanijos audito standartas „Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos ir audito rizikos vertinimas“ (SAS 300, 1995)	1) vidaus kontrolės sistema apima: - kontrolės aplinką; - kontrolės procedūras; 2) apskaitos sistema.
	315-asis tarptautinis audito standartas „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (Tarptautiniai audito, 2009)	1) kontrolės aplinka; 2) įmonės rizikos vertinimo procesas; 3) informacinė sistema; 4) kontrolės veiksmi; 5) kontrolės priemonių stebėseną.
Jungtinės Amerikos Valstijos	78-asis JAV audito standartas „Vidaus kontrolės įvertinimas atliekant finansinių ataskaitų auditus“ (SAS 78, 1998)	1) kontrolės aplinka; 2) rizikos vertinimas; 3) stebėseną; 4) informacija ir komunikavimas; 5) kontrolės procedūras.
	314-asis JAV audito standartas „Supratimas apie įmonę ir jos aplinką bei reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas“ (AICPA, 2007)	1) kontrolės aplinka; 2) įmonės rizikos vertinimo procesas; 3) informacinė sistema; 4) kontrolės veiksmi; 5) kontrolės stebėseną.
Australija	402-asis Australijos audito standartas „Rizikos vertinimas ir vidaus kontrolės“ (AUS 402, 1996)	1) kontrolės aplinka, kuri apima: - rizikos vertinimą; - stebėseną; 2) informacinė sistema; 3) kontrolės procedūras.
	315-asis Australijos audito ir užtikrinimo standartas „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (ASA 315, 2011)	1) kontrolės aplinka; 2) įmonės rizikos vertinimo procesas; 3) informacinė sistema; 4) kontrolės veiksmi; 5) kontrolės stebėseną.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Apibendrinant reikia pastebėti, kad vidaus kontrolei vertinti tinkami yra trys pagrindiniai modeliai - tai COSO, CoCo ir Cadbury. Kiti modeliai nėra sukurti specialiai vidaus kontrolei vertinti, todėl jų panaudojimas yra sudėtingas. Iš šių trijų modelių vienintelis modelis, kuris buvo atnaujintas po kilusios Enron krizės – tai COSO modelis (pristatytas COSO ERM modelis). Dėl šios priežasties COSO modelis vertintinas kaip tinkamiausias ir aktualesias, tačiau didžiųjų valstybių šiuo metu naudojamuose audito standartuose vis dar pateikiamos nuostatos ir senojo COSO modelio, todėl nėra galimybės įvertinti, ar naujasis COSO ERM modelis yra pakankamas. Įvairūs atlikti vidaus kontrolės vertinimo tyrimai rodo, kad skirtingose audito įmonėse vyrauja skirtingi požiūriai į tai, kaip detalai reikia vertinti vidaus kontrolę, vieningo požiūrio nėra. Tai reiškia, kad nėra vieningos vidaus kontrolės vertinimo sistemos, kuri užtikrintų sistemingą vidaus kontrolės vertinimo atlikimą.

### 3. Vidaus kontrolės modelių privalumų apjungimas ir trūkumų eliminavimas

Visi tyrimai apie vidaus kontrolės vertinimą iš esmės gali būti suskirstyti į du, dar XX a. paskutiniame dešimtmetyje (*Dirsmith, Haskins, 1991*) išskirtus tipus – tai struktūrizuotų (mechaniniai) ir vertinamųjų (organiniai) vidaus kontrolės vertinimo modelių tyrimai ir pristatymai. Struktūrizuotų modelių pusei atstovaujantys mokslininkai teigia, kad kiekvienos įmonės struktūra gali būti pritaikyta vertinimui. Dėl šios priežasties yra sukurta daugybė modelių, skirtų vertinimą atlikti remiantis iš anksto paruošta struktūrizuota informacija. Šie modeliai turi keletą trūkumų - pirmiausia, jie yra itin kompleksiški ir apimantys daugybę elementų, todėl yra sudėtingi. Dėl šios priežasties modelius yra sudėtinga taikyti. Šie modeliai taip pat pasižymi tuo, kad kiekvieną vidaus kontrolės vertinimo elementą siūloma pateikti kaip atskirą kategoriją. Tam tikrais atvejais kategorijų išskyrimas yra diskutuotinas, nes pateikiamos vertinimo skalės vadovybės kompetencijos ar darbuotojų, atsakingų už vidaus kontrolę, etinių savybių įvertinimui. Nors ir įmanoma, tačiau itin sudėtinga suteikti vienareikšmiškas kategorijas kokybiniais įmonės veiklos elementams. Sukurtų vertinamųjų modelių atstovai, priešingai, pateikia kur kas mažiau apibrėžtus vertinimus, palieka žymiai daugiau laisvės vidaus kontrolės vertinimo atlikėjui. Šie modeliai taip pat turi savo trūkumų. Pirmiausia, modeliai yra itin bendri, todėl galutinis vidaus kontrolės įvertinimas priklauso nuo vertintojo kompetencijos. Atliktas tyrimas (*Low, 2004*) parodė, kad auditoriaus žinios tam tikroje srityje yra itin svarbios, nuo jų priklauso ir galutinis rezultatas, todėl modelių neapibrėžtumas negali užtikrinti, kad juos taikant, bus kiekvieną kartą pasiekiami tie patys rezultatai. Taip pat modeliuose dažnai pateikiami itin bendro pobūdžio klausimai, todėl nėra aišku kas konkrečiai turėtų būti įvertinta. Daroma išvada, kad tiek vieni, tiek kiti vidaus kontrolės vertinimo modeliai turi savo trūkumų, todėl, siekiant apjungti vidaus kontrolės vertinimo modelius, reikia sukurti priemones, kurios padės panaudoti abiejų tipų modelių stipriąsias puses ir panaikins kiekvieno iš jų trūkumus.

Siekiant tinkamai panaudoti kiekvieno iš modelių tipų elementus tikslinga juos suskaidyti iki smulkesnių elementų. Nustatyta, kad kiekviename modelyje pats smulkesnis elementas - tai vertinimo teiginys ar klausimas, į kurį turi būti atsakyta. Visus šiuos klausimus taip pat kaip ir modelius galima skirstyti į dvi grupes. Šis skirstymas pateikiamas 4 lentelėje.



#### 4 lentelė. Vidaus kontrolės vertinimo klausimų tipai

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

Šaltinis: sudaryta autorės.

Paveiksle parodyti du klausimų tipai (nustatomieji ir vertinamieji klausimai), kurių esminės koncepcijos atitinka struktūrizuotų ir vertinamųjų vidaus kontrolės vertinimo modelių tipus. Modelių suskaidymas iki klausimų lygio yra naudingas, nes konkrečiai klausimų grupei yra lengviau orientuoti tam tikro modelio tipo trūkumus ir tada juos maksimaliai sumažinti arba visiškai pašalinti. Siekiant tai atlikti, reikia apibrėžti kiekvieno ir klausimų tipo charakteristikas, nustatyti, kaip jos yra integruojamas į modelius, apibrėžti kiekvieno tipo ribas. Klausimų tipų charakteristikos pateiktos 5 lentelėje.

#### 5 lentelė. Vidaus kontrolės vertinimo klausimų charakteristikos

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

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pirmoji iš charakteristikų, kuri skiriasi lyginant du klausimų tipus – tai laikas, per kurį galima atsakyti į klausimą. Nustatomojo pobūdžio klausimai dažniausiai reikalauja paprasto dokumentų patikrinimo, perskaičiavimo ar informacijos

surinkimo, todėl atlikus atitinkamus veiksmus, iš karto galima pateikti atsakymą į klausimą. Priešingai, vertinamojo tipo klausimai reikalauja apsisprendimo, ką reikia tikrinti, o atlikus tikrinimą, reikia dar kartą apgalvoti, ar tikrai visa informacija surinkta ir reikiamos procedūros atliktos. Dėl šios priežasties atsakymas į vertinamojo tipo klausimus užtrunka žymiai ilgiau.

Kita charakteristika, kuri skiria du klausimų tipus – tai bendras klausimų skaičius, kuris turi būti pateiktas, norint įvertinti tam tikrą situaciją. Vertinamojo tipo klausimai yra platesni, nurodantys sritį, kuri turi būti patikrinta, todėl jų skaičius dažniausiai sutampa su tikrintinų sričių skaičiumi. Priešingai, nustatomojo tipo klausimai užduoda tikslus nurodymus kas kiekvienoje srityje turi būti patikrinta, todėl jų skaičius yra žymiai didesnis. Pavyzdžiui, norint patikrinti įmonės etikos nuostatas, vertinamojo tipo klausimas bus pateiktas taip: „Ar įmonės nuostatos yra etiškos?“, tuo tarpu nustatomojo tipo klausimai bus tokie: „Ar įmonėje yra etikos kodeksas?“, „Ar užtikrinama, kad jo būtų laikomasi?“, „Kaip prižiūrimas jo laikymasis?“ ir pan. Dėl tokio detalumo nustatomojo pobūdžio klausimų bus pateikta daugiau nei vertinamojo tipo klausimų.

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

Ketvirtasis klausimų tipų skirtumas - tai galimybė pasireikšti vertintojo šališkumui. Nustatomojo pobūdžio klausimai palieka mažiau erdvės interpretacijoms, todėl vertintojo įtaka galutiniam rezultatui yra maža. Priešingai, vertinamo pobūdžio klausimuose pats vertintojas pasirenka, kurias sritis tikrinti ir kokius konkrečius klausimus užduoti, kiek klausimų pakanka, todėl čia vertintojo įtaka galutiniam atsakymui yra itin didelė.

Dar vienas klausimų tipų skirtumas – tai išankstinio pasiruošimo poreikis. Iš esmės, naudojant vertinamojo tipo klausimus, išankstinis klausimų parengimas užima nedaug laiko, nes tik susidūrus su konkrečia sritimi vertintojas sprendžia, ką konkrečiai tikrinti. Priešingai, nustatomojo pobūdžio klausimai reikalauja išankstinio pasiruošimo, konkrečių tikrintinų elementų nustatymo ir pan. Taigi naudojant nustatomojo tipo klausimus, reikalinga iš anksto juos parengti, o tai sudaro gana didelį išankstinio pasiruošimo poreikį.

Paskutinysis klausimų tipų skirtumas – tai klausimų tinkamumas vertinti kokybinius ir kiekybinius vidaus kontrolės aspektus. Vertinant vidaus kontrolę išskiriamos „kietosios“ ir „minkštosios“ (kitaip – formalios ir neformalios) kontrolės priemonės. Prie „kietųjų“ kontrolės priemonių priskiriama įmonės politika ir vidaus procedūros, organizacinė struktūra, biurokratiniai elementai, apriboti formalūs procesai. „Minkštosios“ kontrolės – tai kompetencija, pasitikėjimas, bendros vertybės, lyderystė, lūkesčiai, atsidavimas. Formalių ir neformalių kontrolių palyginimas pateikiamas 6 lentelėje.

**6 lentelė. Formalios ir neformalios kontrolės**

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

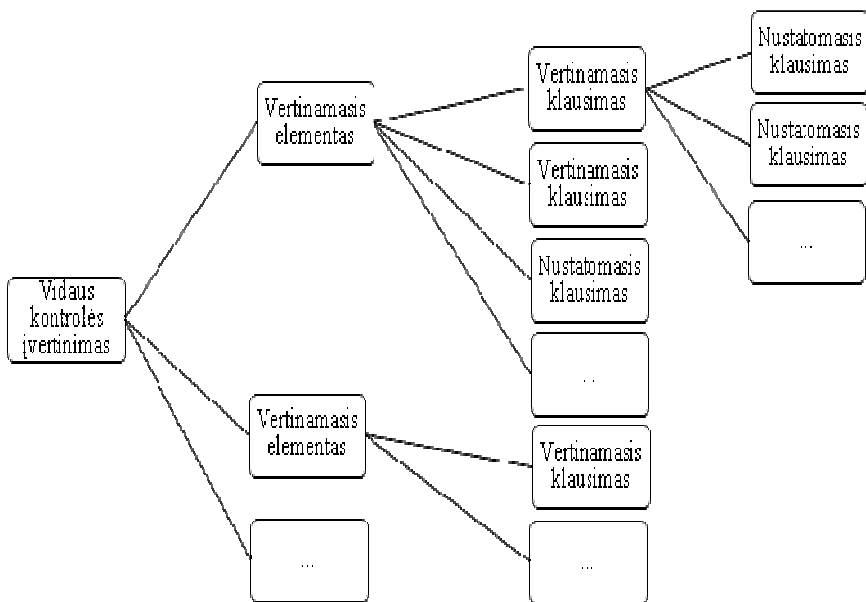
Šaltinis: sudaryta autorės.

6 lentelėje apibrėžtos formalios ir neformalios kontrolės priemonės iš esmės atitinka kiekybinius ir kokybinius vertinimo aspektus. Nustatomojo tipo klausimai, kurie yra griežtesni, mažiau interpretuojami ir modifikuojami, yra tinkamesni vertinti kiekybinius vidaus kontrolės aspektus, tuo tarpu vertinamieji klausimai, kuriuos galima keisti, prisitaikant prie situacijos, tinkamesni vertinti kokybinius vidaus kontrolės elementus.

Išanalizavus abu klausimų tipus nustatyta, kad nei vienas iš tipų nėra pranašesnis. Kritikuotini yra ne klausimų tipai, o modeliai, kuriuose naudojami tik vieno tipo klausimai. Vienodo tipo klausimų naudojimas modelyje panaikina modelio lankstumo, gebėjimo prisitaikyti prie vertinamų aplinkybių ir paties vertintojo galimybes. Pavyzdžiui, jeigu vidaus kontrolės vertinimą atlieka didesnė, tačiau mažiau patyrusių žmonių komanda, rekomenduojama naudoti daugiau nustatomojo tipo klausimų, o jei vertinimą atlieka patyręs auditorius – naudotini vertinamojo tipo klausimai. Panašiais pavyzdžiais iliustruojamos visos klausimų tipų charakteristikos, tačiau svarbiausia yra ne atskirti du klausimų tipus, o pasiūlyti struktūrą, kuri apima abu šiuos klausimų tipus ir geba lanksčiai taikytis tiek prie vertinamos situacijos, tiek prie vertintojų.

Išanalizavus abu klausimų tipus nustatyta, kad abu tipai turi savo pranašumų ir trūkumų. Nei vienas iš klausimų tipų negali būti tinkamas ir universalus visose situacijose. Kritikuotini yra ne klausimų tipai, o vidaus kontrolės vertinimo modeliai, kuriuose naudojami tik vieno iš tipų klausimai - arba nustatomieji, arba

vertinamieji. Vienodo tipo klausimų naudojimas panaikina modelio lankstumo, gebėjimo prisitaikyti prie vertinamų aplinkybių ir paties vertintojo kompetencijos įtraukimo galimybes. Pavyzdžiui, jeigu vidaus kontrolės vertinimą atlieka didesnė, tačiau mažiau patyrusių žmonių komanda, rekomenduotina naudoti daugiau nustatomojo tipo klausimų, o jei vertinimą atlieka patyręs auditorius – naudotini vertinamojo tipo klausimai. Siekiant sujungti abiejų klausimų tipų stipriąsias puses ir eliminuoti silpnības tikslinga yra sukurti struktūrą, kuri gali apjungti abu klausimų tipus. Vertinant vidaus kontrolę galima išskirti konkrečius elementus, kurie turėtų būti įvertinti, o kiekvienam vertinamam elementui pateikti klausimus. Taip pat reikia įvertinti tai, kad beveik kiekvienas vertinamojo tipo klausimas gali būti suskaidytas į daug nustatomojo tipo klausimų. Dėl šių priežasčių siūloma tokia klausimų apjungimo struktūra (1 pav.).



**1 pav. Nustatomųjų ir vertinamųjų klausimų panaudojimas vidaus kontrolei įvertinti**

Šaltinis: sudaryta autorės

1 pav. pavaizduotas vidaus kontrolės vertinimo atlikimo skaidymas į dalis. Pagrindinis auditoriaus tikslas - įvertinti vidaus kontrolę, todėl viskas prasideda būtent nuo šio vertinimo. Atspindėti vidaus kontrolės vertinimą pradžioje yra svarbu, nes aiškiai neapsibrėžus pagrindinio tikslo, galima atlikti daug pašalinių veiksmų, kurie nesuteiks jokios pridėtinės vertės. Iš esmės, vertinimo elementai yra uždaviniai, kurie yra užsibrėžiami tam, kad būtų pasiektas tikslas. Šie uždaviniai toliau skaidomi į konkrečius klausimus. Svarbu tai, kad kiekvienam vertinimo uždaviniui gali būti užduota nuo vieno iki daugybės klausimų. Vertinimo elementas gali būti paprastas, todėl jam patikrinti užtenka vos kelių ar nustatomojo

tipo klausimų. Tačiau tokiose situacijose (kai įvertinti visą elementą užtenka vos kelių nustatomojo tipo klausimų) reikia įvertinti, ar pats vertinamasis elementas nėra per siauras ir galbūt jį verta prijungti prie kito vertinamojo elemento. Paveiksle pavaizduotoje struktūroje taip pat pabrėžiama, kad kai kuriuos vertinamuosius klausimus galima skaidyti į nustatamuosius klausimus. Tai yra visa šios vidaus kontrolės vertinimo struktūros esmė, nes (kaip analizuota anksčiau) šių klausimų tipų atsakymui, priklausomai nuo vertintojo kompetencijos, turimo laiko, kitų išteklių, reikalingi skirtingi atsakymai. Tokia galimybė transformuoti vieno tipo klausimus į kito tipo klausimus suteikia vertinimui lankstumo ir žymiai palengvina jo taikymą. Nors ne visų vertinimo sričių klausimų tipai gali būti transformuoti vieni į kitus, tačiau toliau kuriant vidaus kontrolės vertinimo modelį bus maksimaliai orientuojamasi į galimybę padidinti transformuojamų klausimų kiekį, nes būtent tai ir gali panaikinti kiekvieno iš klausimų tipų silpnynes bei leisti panaudoti stipriuosius aspektus. Klausimų lankstumas ir galimybė juos transformuoti iš vieno į kitus yra pagrindinis vidaus kontrolės vertinimo modelių apjungimo reikalavimas, kuris gali būti įvykdomas naudojant vertinamųjų ir nustatomųjų klausimų struktūrą.

## **Išvados**

Vidaus kontrolei vertinti tinkami yra trys pagrindiniai modeliai - tai COSO, CoCo ir Cadbury. Kiti modeliai nėra taikomi tik vidaus kontrolei vertinti, todėl jų panaudojimas yra sudėtingesnis ir mažiau taikomas. Vienintelis modelis, kuris buvo atnaujintas po 2000 m., tai COSO modelis, todėl šis modelis vertinamas kaip tinkamiausias ir aktualesnis modelis. Nepaisant modelio atnaujinimo didžiųjų valstybių naudojamuose audito standartuose vis dar pateikiamos nuostatos iš senojo COSO modelio.

Įvairūs atlikti vidaus kontrolės vertinimo tyrimai rodo, kad skirtingose audito įmonėse vyrauja skirtingi požiūriai į tai; kaip detalai reikia vertinti vidaus kontrolę, vieningo požiūrio nėra. Tai reiškia, kad nėra vieningos vidaus kontrolės vertinimo sistemos, kuri užtikrintų sistemingą vidaus kontrolės vertinimo atlikimą. Visi tyrimai apie vidaus kontrolės vertinimą gali būti suskirstyti į du tipus – struktūrizuotus ir organinius, atitinkamai kiekviename iš jų naudojami nustatomieji arba vertinamieji klausimai. Siekiant užtikrinti efektyvų vidaus kontrolės vertinimą, apjungti abiejų klausimų ir modelių tipų privalumus ir trūkumus, vertinant vidaus kontrolę, siūloma naudoti nustatomųjų ir vertinamųjų klausimų struktūrą, kuri padeda pasitelkti abiejų tipų klausimus ir priklausomai nuo situacijos taikyti reikiamus.

## **Literatūra**

- AICPA Professional Standards Volume 1 (2007) U.S. Auditing Standard. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm4/document.php?CISOROOT=/audit&CISOPTR=24497&CISOSHOW=23286>
- ASA 315 Auditing Standard Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (2011). [interaktyvus].

- Prieiga per internetą:  
[http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Jun11\\_Compiled\\_ASA\\_315.pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Jun11_Compiled_ASA_315.pdf)
- AUS 402 (1996) Institute of Chartered Accountants in Australia. - Risk Assessments and Internal Controls. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<http://www.auasb.gov.au/admin/file/content402/c3/AUS402.pdf>
- Chartered Accountants of Canada (CICA). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<http://www.cica.ca/>
- Dirsmith, M. W.; Haskins M. E. (1991) Inherent Risk Assessment and Audit Firm Technology: A Contrast in World Theories. Accounting Organisations and Society, Vol. 16 No 1, p. 61-90.
- Enterprise Risk Management - Integrated Framework (2004) Executive Summary. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf)
- Lemon, W. M.; Tatum, K. W.; Turley, W. S. (2000) Developments in The Audit Methodologies of Large Accounting Firms. Auditing Practice Board. UK: Stephen Austin & Sons Limited, 38 p.
- Low, K.-Y. (2004) The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessment and Audit-Planning Decisions. The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, 201-219 p.
- SAS 78 (1998) American Institute of Certified Public Accountants. - Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/SA S-00078.pdf>
- SAS 300 (1995) Auditing Practices Board of United Kingdom and the Republic of Ireland. - Internal Control Systems and Audit Risk Assessment. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
[http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6\\_standards/standards/sas300.pdf](http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6_standards/standards/sas300.pdf)
- Tarptautiniai audito standartai (2009). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<http://www.lar.lt/new/page.php?514>
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.coso.org/>
- The International Organization for Standardization. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<http://www.iso.org/iso/home.html>
- The W. Edwards Deming Institute. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://deming.org/>
- UK Corporate Governance Code. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<http://www.frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Corporate-governance/UK-Corporate-Governance-Code.aspx>

## **ANALYSIS OF INTERNAL CONTROL MODELS**

### **Živilė Simonaitytė**

#### **Summary**

Internal control evaluation is one of the most important steps of audit. For conducting this step properly internal control evaluation models are used. Every model has its own advantages and disadvantages. Pros and cons of the most popular internal control models, audit standards used in the biggest countries of the world, researches in the field of effective internal control evaluation are analyzed in this article. Structure of internal control evaluation is provided. It enables to connect advantages and dilute disadvantages of the most commonly used internal control evaluation models.