

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
VADYBOS KATEDRA

Indrė LIOGIENĖ

VIDAUS AUDITO PROGRAMOS KŪRIMAS

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė: doc. dr. L. Valančienė

Šiauliai, 2007

Indre Liogiene, group VAM5/1
Master thesis
“The creation of internal audit program”
Research adviser: Ass. Prof. Dr. L. Valanciene

SUMMARY

The aim of the master thesis is to form the algorithm of internal audit creation program and to evaluate its application.

In the first part scientific literature and legal acts are analyzed, which examine the theoretical aspects of internal audit creation that consist of internal audit, the analysis of factors related to internal audit, the organizational stages of internal audit, the problems of creation of internal audit program.

In the second section theoretical solution to the problem is suggested in accordance with the possibilities of the methods of internal audit and the algorithm of internal audit program is formed.

The third part of this work is devoted to the practical application of the algorithm of internal audit program in UAB “BA prekyba”. According to the formed algorithm of internal audit program the following steps were performed:

- ū The plan and the program of internal audit were created;
- ū The recommendations of internal audit and the evaluation results of internal audit were adduced.

Indrė Liogienė gr. VAM5/1
Magistro darbas
„Vidaus audito programos kūrimas“
Darbo vadovė: doc. dr. L. Valančienė

SANTRAUKA

Magistro darbo tikslas – sudaryti vidaus audito programos kūrimo algoritmą ir įvertinti jo taikomumą.

Pirmame darbo skyriuje analizuota mokslinė literatūra ir teisės aktai, kurie nagrinėja vidaus audito programos kūrimo teorinius aspektus susidarančius iš vidaus audito, vidaus auditą apsprendžiančių veiksnių analizės, vidaus audito organizavimo etapų, vidaus audito programos kūrimo problemų.

Remiantis vidaus audito metodikų galimybėmis, antrame skyriuje, siūlomas teorinis problemos sprendimas, sudarytas vidaus audito programos kūrimo algoritmas.

Trečias darbo skyrius skirtas vidaus audito programos algoritmo praktiniam taikymui UAB „BA prekyba“. Pagal sudarytą vidaus audito programos algoritmą buvo:

- ū Sudarytas vidaus audito planas, programa;
- ū Pateiktos vidaus audito rekomendacijos ir vidaus audito įvertinimo rezultatai.

TURINYS

ĮVADAS	6
1. VIDAUS AUDITO PROGRAMOS KŪRIMO TEORINIAI ASPEKTAI	8
1.1 Vidaus auditas. Sąvokos ir reikšmė įmonei	8
1.2 Vidaus audito tikslai	11
1.3 Vidaus auditą apsprendžiančių veiksnių analizė	14
1.3.1 Vidaus audito ir vidaus kontrolės ryšys	14
1.3.2 Apskaitos politikos ir audito ryšys	20
1.3.3 Vidaus audito reglamentavimas	22
1.4 Vidaus audito organizavimo etapai	23
1.5 Vidaus audito programos kūrimo problemos	32
2. VIDAUS AUDITO PROGRAMOS KŪRIMO ALGORITMAS	35
2.1 Vidaus audito metodikų analizė	35
2.2 Vidaus audito programos kūrimo algoritmas	38
3. PRAKTINIS VIDAUS AUDITO PROGRAMOS ALGORITMO TAIKYMO TYRIMAS	47
3.1 UAB „BA prekyba“ pristatymas	48
3.2 Vidaus audito programos sudarymas	50
3.3 Rezultatų interpretacija	58
IŠVADOS	60
LITERATŪRA	61
PRIEDAI	63
1 Priedas. Vidaus audito planas	64
2 Priedas. UAB „BA prekyba“ 2005 – 2006m. balanso vertikali ir horizontali rodiklių analizė	65
3 Priedas. Auditorių vertinimo forma	66

Lentelių, paveikslų turinys

1 lentelė. Vidaus audito sampratos	8
2 lentelė. Vidaus audito procesas	13
3 lentelė. Vidaus audito ir vidaus kontrolės palyginimas	18
4 lentelė. Vidaus audito organizavimo etapų palyginimas	23
5 lentelė. Vidaus audito metodai	36
6 lentelė. Vertinimo sistemos kriterijai	44
7 lentelė. Pagrindiniai UAB „BA prekyba“ konkurentai	49
8 lentelė. UAB „BA prekyba“ SWOT analizė	49
9 lentelė. Veiklos grandžių klaidos tikimybių procentas	53
10 lentelė. UAB „BA prekyba“ visų veiklos grandžių rizikos įvertinimas	54
11 lentelė. UAB „BA prekyba“ ilgalaikio turto nuoseklumo veiksniai	55
12 lentelė. Ilgalaikio turto audito rezultatų apibendrinimas	58
1 paveikslas. Audito būtinumas	9
2 paveikslas. Vidaus audito skirstymas pagal vidaus audito tikslus	12
3 paveikslas. Vidaus kontrolės klasifikavimas	15
4 paveikslas. Vidaus audito kaip vidaus kontrolės sistemos dalis	19
5 paveikslas. Audito ir apskaitos ryšys	21
6 paveikslas. Vidaus audito planavimo sistema	28
7 paveikslas. Vidaus audito teigiamų ir neigiamų poveikių klasifikavimas	34
8 paveikslas. Vidaus audito programos algoritmas	47

IVADAS

Vidaus auditas Lietuvoje atsirado palyginti neseniai, atkūrus nepriklausomybę, prieš 15 metų. Atkūrus nepriklausomybę, vidaus audito sistemos niekas neanalizavo. Lietuva dar neturi tokių gilių ir ilgalaikių vidaus audito organizavimo tradicijų, kaip kitos vakarų valstybės. Daugiausia vidaus audito srityje pažengta stambiose šiuolaikinėse įmonėse, kurių savininkai suprato vidaus audito būtinumą, ir tai, kad jis padeda įmonei užtikrinti efektyvią jos veiklą. Šia tema nėra išsamių mokslinių tyrimų, o jų nebuvimas pabrėžia tai, kad vidaus audito sistemai, jos struktūrai nėra skiriama pakankamai dėmesio.

Būtent dėl to Lietuvoje vidaus audito sąvoka yra nauja, įvairiai traktuojama ir suprantama. Nėra vieningos nuomonės apie vidaus auditą.

Audito būtinumą Lietuvoje lemia ekonominiai ir rinkos plėtojimosi santykiai, iškilęs visuomeninis poreikis jam, tai yra poreikis tarpininko paslaugų tarp finansinės informacijos tiekėjų ir tos informacijos vartotojų. Remiantis audito būtinumo atvejais auditas svarbus įmonės valdymui, vidaus kontrolės sistemos stiprinimui, vidaus rezervų atskleidimui, ekonominių išteklių racionaliam paskirstymui ir įmonės planavimui ir prognozavimui.

Auditą Lietuvoje tyrė - J. Mackevičius, I. Toliatienė, A. Kustienė, D. Daujotaitė, I. Matickienė iš užsienio mokslininkų – A. A. Arensas, J. K. Loebbeckas, J. Robertsonas, A. Millichampas, R. W. Knechelas ir kt.

Darbo problema. Pastaraisiais metais vidaus audito paslaugų poreikis vis didėja. Populiarėjant šiai konsultacinei paslaugai įmonės vadovams ir vidaus auditoriams *stinga žinių, kaip kokybiškai atlikti auditą, kaip jį suplanuoti, kokią naudoti metodiką, kad būtų patenkintos vidaus kontrolės, apskaitos ir reglamentavimo sistemos*. Kad vidaus auditas pateisintų įmonės vadovų ir vidaus auditorių lūkesčius ir įgyvendintų savo tikslus, būtina, kad jis būtų atliktas tiksliai ir teisingai.

Todėl norint gauti gerą ir teisingą rezultatą didelę reikšmę, visame vidaus audito procese, įgyja vidaus audito planavimas ir programų sudarymas. Jeigu vidaus audito proceso pradžioje teisingai pasirenkama vidaus audito strategija, darbo planai bei programos, auditorius kryptingai siekdamas galutinio taško ir turėdamas pakankamai duomenų ir informacijos įvertins esamą įmonės būklę ir pagris savo išvadas.

Atlikta mokslinės literatūros, aprašančios vidaus audito planavimo, programos sudarymo ir vidaus audito teorinius aspektus, analizė leidžia suformuluoti vidaus audito programos sudarymo būtinybę, derinant vidaus audito metodologiją su vidaus kontrolės, apskaitos politikos elementais.

Tyrimo objektas – vidaus audito programa.

Šio **darbo tikslas** – sudaryti vidaus audito programos kūrimo algoritmą ir įvertinti jo taikomumą.

Pagal numatytą tikslą, darbe keliami ir sprendžiami tokie **uždaviniai**:

1. pagrįsti vidaus audito reikšmingumą įmonės veiklai atliekant mokslinės literatūros analizę bei išskirti pagrindines vidaus audito programos kūrimo problemas bei kriterijus į kuriuos reikia atsižvelgti, kad ši programa garantuotų kokybišką vidaus auditą;
2. sudaryti vidaus audito programos kūrimo algoritmą;
3. iliustruoti vidaus audito programos algoritmo pritaikomumą įmonės UAB „BA prekyba“ pavyzdžiu.

Tyrimo metodai – paremti normatyvinių dokumentų, reglamentuojančių vidaus auditą, įvairių ekonominės literatūros šaltinių šia tema analize, apibendrinimu lyginimu bei loginės analizės metodais.

Magistro darbą sudaro: 65 puslapiai, kuriuose yra 8 paveikslai, 12 lentelių, 3 priedai.

1. VIDAUS AUDITO REIKŠMINGUMO PAGRINDIMAS

1.1 Vidaus auditas. Sąvokos ir reikšmė įmonei

Ekonominėje literatūroje dažniausiai nagrinėjami šie klausimai – kas yra vidaus auditas, kam jis reikalingas, kokia jo reikšmė. Todėl tikslinga audito analizę pradėti nuo vidaus audito sampratos.

1 Lentelė

Vidaus audito sampratos

Autorius	Apibrėžimas
Mackevičius J.	<i>Vidaus auditas</i> yra nepriklausoma kontrolė, įkurta įmonės viduje siekiant padėti gerinti jos veiklą.
Spencer Picket K.	<i>Vidaus auditas</i> yra nepriklausoma vertinimo funkcija, sukurta įstaigų viduje kaip tarnyba ir apimanti įstaigos vidaus kontrolės adekvatumo ir efektyvumo tyrimą ir įvertinimą.
Galloway D.	<i>Vidaus auditą</i> apibrėžiamas kaip vertinimo funkcija, sukurta įmonės viduje, kaip tarnyba, tačiau nurodo kitą jos tikslą, būtent, teikti konsultacijas įmonės vadovybei ir kitų valdymo lygių darbuotojams, kad jie geriau atliktų savo funkcijas
10-asis Nacionalinis audito standartas	<i>Vidaus auditas</i> – tai įvertinanti įmonės veiklą paslauga, atliekama įmonės viduje. Vidaus audito funkcijos apima apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų atitikimo ir efektyvumo tyrimą, vertinimą ir priežiūrą.
Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas	<i>Vidaus auditas</i> apibūdinamas kaip viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą

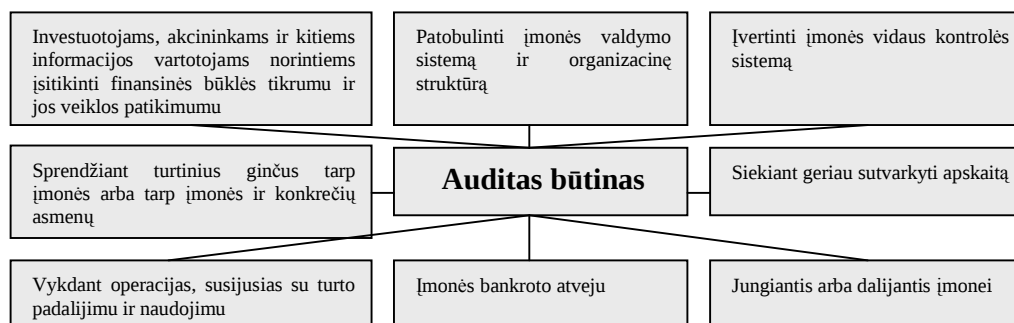
Iš 1 lentelėje pateiktų apibrėžimų matyti, kad nėra vieningos vidaus audito sampratos, galima pastebėti požiūrio į vidaus auditą kaitą: vidaus auditui priskiriama vis didesnė funkcijų apimtis.

Tačiau mano manymu išsamiausia vidaus audito sąvoka yra perteikiama JAV vidaus auditorių. Jie teigia, kad „vidaus auditas – tai nepriklausoma, objektyvi tyrimo ir konsultavimo veikla, skirta pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti. Vidaus audito funkcija – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir skatinti gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir taip padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus“.

Vidaus auditas įmonėje atliekamas sistemiškai ir metodiškai, siekiant, kad būtų objektyviai įvertinta įmonės vidaus kontrolės sistema, ar teisingai yra pagrįsta įmonės vadovybės pasirinkta veiklos politika. Profesionaliai ir gerai atliktas vidaus auditas įmonėje gali lemti įmonės **pelningumą**, gali **užkirsti kelią nuostolingoms ir neteisėtoms operacijoms**, padeda **efektyvinti įmonės veiklą**, padeda **įgyvendinti jos strategiją, ūkinę ir finansų politiką, atskleisti rezervus**

veiklai plėtoti ir tęstinumui garantuoti, teikti informaciją, analitinę medžiagą, vertinimus, rekomendacijas ir patarimus, susijusius su audituojama veikla.

Vidaus audito metu atlikti patikrinimai ir sukaupta informacija apie įmonės finansinę būklę padeda įmonės vadovams priimti racionalesnius sprendimus, geriau prognozuoti ateities perspektyvas. Be vidaus audito neįmanoma efektyvi įmonės veikla ir geri jos finansiniai rezultatai. Todėl vidaus auditas būtinas:



1 pav. Audito būtinumas

1 pav. pateikiami audito būtinumo atvejai. Remiantis šiais atvejais galima teigti, kad vidaus auditas aktualus ir svarbus šioms jau įvade minėtoms veiklos sritims:

1. Įmonės valdymui. Jis turi didelę reikšmę priimant valdymo sprendimus, ugdant darbuotojų profesionalumą ir sąžiningumą;
2. Vidaus kontrolės sistemos stiprinimui. Jis atskleidžia silpniausias vidaus kontrolės sistemos grandis ir nurodo priemones joms gerinti;
3. Vidaus rezervų atskleidimui. Jis nustato, ar įmonė taupiai naudoja turtą, ar laiku vykdo įsipareigojimus ir pan., taip pat padeda įmonėms geriau išnaudoti galimybes, rasti naujų ekonomikos šaltinių visuose įmonės valdymo lygmenyse ir padaliniuose;
4. Siekiant racionaliai paskirstyti ekonominius išteklius. Jei įmonės finansinė atskaitomybė pateikia klaidingą informaciją, ekonominiai ištekliai gali būti paskirstomi ne toms veiklos sritims, kurias būtina plėtoti;
5. Įmonės planavimui ir prognozavimui. Jo teikiama informacija naudinga rengiant trumpalaikius bei ilgalaikius planus ir prognozes. (Daujotaitė D, 2006)

Vidaus auditas svarbus ne tik įmonei, bet ir visai Lietuvai, juo labiau dabar, kai esame įstoje į Europos Sąjungą ir siekiam savo įstatyminę bazę suderinti su Europos Sąjungos įstatymais bei skirstant Europos Sąjungos finansinę paramą Lietuvos ūkiui. Tokiu pagrindu vidaus auditas vis įgauna didesnę prasmę ir tampa populiarius. Vidaus auditas vykdomas pagal Vidaus auditorių instituto nustatytus tarptautinius standartus bei Europos Komisijos reikalavimus ir nuorodas. Lietuvos vidaus audito sistemoje didelį vaidmenį vaidina Lietuvos auditorių asociacija, kurios dėka į vidaus auditą pradedama žiūrėti kaip į įmonės pagalbininką.

Vidaus auditas Lietuvoje žengia tik pirmuosius žingsnius, todėl sprendžiant audito veiklos klausimus kyla daug problemų, neaiškumų, diskusijų. Iš tiesų vidaus auditas yra nereglamentuojamas, įstatymuose yra numatyti neaiškūs reikalavimai, kaip teisingai ir gerai atlikti vidaus auditą dėl to įmonės neturi pakankamai žinių apie vidaus auditą.

Apibendrinant galima pabrėžti, kad vidaus auditas nėra eilinis darbas. Vienas iš sudėtingiausių vidaus audito etapų yra planavimas. Šiam etapui auditoriai daug dėmesio neskiria dėl daugelio priežasčių: ignoruodami planavimą, nežinodami kokius ir kaip sudaryti planus, kokia turi būti jų struktūra ir pan. Be to auditoriams labai trūksta mokomosios ir metodinės literatūros, kaip turėtų būti atliekamas vidaus audito planavimas ir kaip jį reikėtų įgyvendinti.

Dažnai vidaus auditas tapatinamas su išorės auditu. Dauguma supranta, tik tai, kad vidaus auditorius yra samdomas ir dirba įmonėje, o išorės auditorius - dirba pagal sutartį. Tačiau ne visi skiria šių auditų objektus, ne visada supranta kuo vidaus auditas skiriasi nuo išorės audito ir kodėl jis reikalingas įmonėje. Pastebimi šie skirtumai tarp vidaus ir išorės audito:

1. **laiko atžvilgiu.** Išorės auditoriai stengiasi rasti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių nuomonę dėl bendrojo finansinės atskaitomybės ir apskaitos teisingumo. Todėl žiūrint iš laiko perspektyvos, jie daugiausia žiūri atgal, tikrina tai, kas įvyko praėjusiais metais. Kita vertus, vidaus auditas daugiau rūpinasi situacija, kuri yra dabar bei bus ateityje;
2. **vidaus kontrolės sistemos atžvilgiu.** Išorės auditoriai, kaip ir vidaus auditoriai, vertina vidaus kontrolės sistemą. Tačiau išorės auditoriai daugiausia domisi vidaus kontrole tik tiek, kiek tai yra susiję su finansinėmis ataskaitomis ir apskaita;
3. **atskaitomybės lygiu.** Iš esmės skiriasi vidaus ir išorės auditorių atsiskaitomumo lygis bei atsakomybė. Vidaus auditoriai dirba organizacijos aukščiausio lygio vadovams, o išorės auditoriai dirba akcininkams ir tam tikra prasme valdžios institucijoms. Kaip antai: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnai kartą per metus atlieka biudžetinių įstaigų išorinį finansinį auditą. Pagrindinis šio audito tikslas – nustatyti, ar audituojamo subjekto finansinės ataskaitos parodo tikrą bei teisingą būklę ir ar jos sudarytos remiantis Lietuvos Respublikos

įstatymais ir kitais teisės aktais; atlikti finansinės atskaitomybės ir sandorių auditą, apimančią teisės aktų laikymosi priežiūrą;

4. **galutinio rezultato atžvilgiu.** Pagrindinis vidaus audito tikslas yra įvertinti naudojamas ir įgyvendinamas finansines sistemas, t. y. procedūras, kurios yra naudojamos rengiant, apskaitant ir pateikiant patikimą informaciją apie finansines operacijas, t. y. patvirtinti, kad procedūros, naudojamos kaip pagrindas galutiniam rezultatui pasiekti, yra teisingos. Tuo tarpu pagrindinis išorės auditoriaus tikslas yra patvirtinti galutinio rezultato (sumos) teisingumą.

Tačiau vis dėlto dauguma išorės audito tikslų sutampa su vidaus audito tikslais ir uždaviniais; dažnai netgi naudojamos tos pačios arba panašios audito aplinkos nustatymo, informacijos rinkimo, audito atlikimo procedūros bei metodai. Išorės ir vidaus auditai turi vieną labai svarbų bendrą bruožą. Kad būtų veiksmingi, jie privalo būti visiškai nepriklausomi.

Siekiant kuo efektyviau panaudoti turimus išteklius, būtina koordinuoti audito darbą. Vidaus auditoriai gali dalyvauti išorės auditorių darbe. Tai daryti rekomenduotina, nes savaime suprantama, vidaus auditoriai daug geriau pažįsta įmonę. Kita vertus, išorės auditoriai gali susipažinti su vidaus audito ataskaitomis, ypač jei jie to pageidauja.

1.2 Vidaus audito tikslai

Vidaus audito pagrindinis tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus. Tam tikslui pasiekti auditorius turi įvertinti:

1) informacijos patikimumą ir teisingumą: vidaus auditoriai turi patikrinti finansinės ir veiklos informacijos patikimumą ir teisingumą bei priemones, naudojamas šiai informacijai administruoti, rinkti, matuoti, klasifikuoti. Įvairių informacinių sistemų pateikiami duomenys naudojami kaip sprendimų priėmimo, kontrolės ir įvairių reikalavimų laikymosi pagrindas. Šių patikrinimų eigoje vidaus auditoriai atsako į klausimą, ar finansiniai ir veiklos duomenys bei ataskaitose pateikiama informacija yra tiksli, patikima, pateikta laiku, išsami bei naudinga.

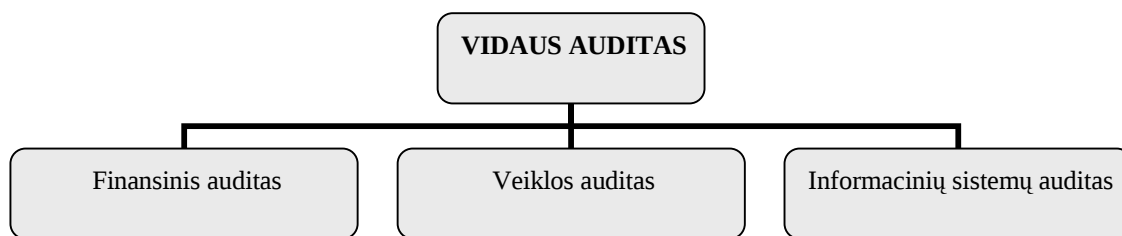
2) Politikos, planų, procedūrų, įstatymų bei nuostatų laikymąsi: vidaus auditoriai peržiūri sistemas, sukurtas užtikrinti, kad laikomasi politikos, planų, procedūrų, įstatymų ir nuostatų, galinčių turėti svarbų poveikį veiklai ir ataskaitoms bei nustatyti, ar įmonėje jų laikomasi (jei įmonėje nesilaikoma vidinių nuostatų, vadovai negali būti tikri, kad jų numatyti planai bus įgyvendinami).

3) Turto apsauga: vidaus auditoriai turi kontroliuoti turto apsaugos nuo vagysčių, nesankcionuoto naudojimo, stichinių nelaimių ir kitų neigiamų veiksnių įtakos priemones; kur būtina turi patikrinti realų turto egzistavimą.

4) Išteklų naudojimo efektyvumą, ekonomiškumą ir rezultatyvumą: vidaus auditoriai turi patikrinti ar ekonomiškai ir efektyviai naudojami ištekliai, įvertinti išteklių panaudojimo rezultatyvumą. Būtina patikrinti išteklių sunaudojimo normatyvus, išteklių naudojimo sritis.

5) Numatytų veiklos ar programų tikslų įgyvendinimą: vidaus auditoriams būtina patikrinti veiklą ar programas tam, kad įsitikintų, ar rezultatai atitinka numatytus tikslus ir uždavinius, ar veikla ir programos vykdomos taip, kaip buvo planuota. (Mackevičius J., 2001)

Vidaus audito skirstymas pateikiamas 2 pav.



2 pav. Vidaus audito skirstymas pagal vidaus audito tikslus

Iš 2 pav. matyti, kad vidaus auditas skirstomas į:

ū finansinį auditą, kurio metu vertinama, ar audituojamo subjekto apskaitos bei finansinės ataskaitos parodo tikrą bei teisingą finansinę būklę, ar jos sudarytos remiantis Lietuvos Respublikos įstatymais ir kitais norminiais teisės aktais, ar jos išsamios, ar tikrinamos kitos su ataskaitų sudarymu susijusios procedūros bei procesai, kaip, pvz., į ataskaitas įtrauktų sandorių teisėtumas;

ū veiklos auditą, kurio metu vertinama, ar veikla, programa, institucija yra valdoma ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai. Ekonomiškumas suprantamas kaip taupus išteklių naudojimas nepakenkiant veiklos rezultatų kokybei. Efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pasiektų rezultatų ir šiems rezultatams gauti panaudotų išteklių. Rezultatyvumas suprantamas kaip nustatytų tikslų pasiekimo lygis, taip pat santykis tarp padarytų išlaidų ir realiai pasiekto efekto.

ū informacinių sistemų (IS) auditas – informacinės sistemos, naudojamos valdymo sprendimams priimti, auditas.

Taipogi vidaus auditas nagrinėja ir vertina įmonės veiklą, jos vidaus kontrolės sistemą, teikia paramą įmonės vadovybei ir kitų valdymo lygių darbuotojams, kad jie geriau atliktų savo funkcijas. Vidaus audito darbo apimtis priklauso nuo vidaus kontrolės sistemos, nuo įmonės dydžio, organizacinės struktūros bei vadovybės keliamų reikalavimų. Todėl vidaus auditas nagrinėja vidaus kontrolės sistemos tinkamumą ir efektyvumą, tiria, ar ši sistema garantuoja, kad būtų pasiekti įmonės tikslai. Vidaus audito procesas apima:

2 lentelė

Vidaus audito procesas

1. Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų apžvalga	Įmonės vadovybės pareiga yra sukurti tinkamas apskaitos ir vidaus kontrolės sistemas. Jos reikalauja nuolatinio ir tinkamo dėmesio. Vadovybė vidaus auditui suteikia atsakomybę šių sistemų priežiūrai, jų kontrolei ir tobulinimui.
2. Finansinės ir veiklos informacijos patikrinimą	Tai apima priemonių priežiūrą, naudojamų nustatyti, išmatuoti, suklasifikuoti ir pateikti informaciją, įskaitant ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir procedūrų patikrinimus.
3. Veiklos ekonomiško, efektyvumo ir veiksmingumo priežiūrą.	
4. Teisės aktų, nutarimų apžvalga ir jų laikymąsi.	
5. Specialius tam tikrų sričių tyrimus.	Tai atliekama esant apgaulingai veiklai.

Šią lentelę būtų galima paaiškinti taip: vidaus auditas tikrina ir įvertina apskaitos sistemą, finansinių ataskaitų sudarymą, kitų operacijų tvarkymą, nustato jų logiškumą, nustato ar viskas įmonėje daroma pagal nustatytą politiką, planus procedūras, ieško būdų sumažinti įmonės nuostolius ir išplėsti jos veiklą, tikrina turimų duomenų patikimumą ir numato jų panaudojimo galimybę, įvertina atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų kokybę, pateikia įmonės veiklos tobulinimo rekomendacijas.

Vidaus audito veiklos tikslai, įgaliojimai ir atsakomybė turi būti oficialiai apibrėžti įmonės vadovybės patvirtintuose nuostatuose, atitinkančiuose „Vidaus audito profesinės praktikos standartus“.

Vidaus auditas turi apimti organizacinės struktūros, atsakomybės, įgaliojimų perdavimų ir stebėjimo procedūras, planavimo ir koordinavimo, valdymo informacinių sistemų efektyvumą, žmoniškuosius išteklius, taip pat kontroliuoti, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų. Vidaus

auditas turi patvirtinti, kad kontrolės aplinkos svarba suprantama visuose įmonių valdymo lygiuose ir, kad kontrolė nėra ignoruojama aukštesniuose valdymo lygiuose. Įmonėje neturi būti „tamsių vietų“, kurios būtų neprieinamos patikrinimams. Kiekvienas manantis, kad gali nepaisyti kontrolės turi pakeisti savo nuomonę.

1.3. Vidaus auditą apsprendžiančių veiksmų analizė

1.3.1 Vidaus audito ir vidaus kontrolės ryšys

Kad būtų galima plačiau kalbėti kaip vidaus auditas yra susijęs su vidaus kontrole, reiktų žinoti kas tai yra vidaus kontrolė.

Vidaus kontrolė yra įmonės valdymo sistemos dalis. Plačiau vidaus kontrolė suprantama kaip aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos užtikrinti, kad įmonės tikslai, susiję su veiklos efektyvumu ir veiksmingumu, įstatymų ir teisės aktų laikymusi, finansinės atskaitomybės patikimumu, būtų pasiekti. Vidaus kontrolė kuriama ir taikoma siekiant išvengti verslo rizikos, dėl kurios galėtų būti nepasiekti įmonės tikslai.

Vidaus kontrolės sistemos tikslas yra užtikrinti:

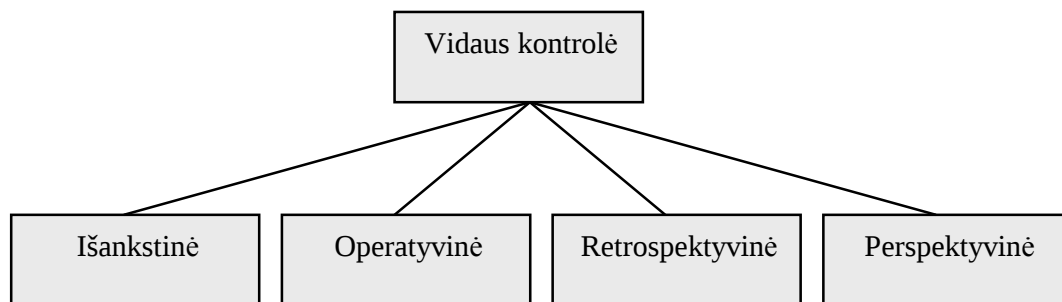
1. veiklos teisėtumą, efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą ir skaidrumą;
2. finansinės informacijos ir ataskaitos patikimumą ir išsamumą;
3. laikymąsi įstatymų;
4. vykdomus strateginius beitus veiklos planus;
5. efektyvų rizikos veiksmų valdymą.

Būtina pažymėti, kad vidaus kontrolės sistemai keliami tikslai turi būti konkretūs, tiksliai apibrėžti ir pasiekiami. Numatant tikslus būtina įvertinti ir tą riziką, kad jie gali būti nepasiekiami.

Tinkamai veikianti vidaus kontrolė užkerta kelią klaidoms ir pažeidimams. Tik veiksminga vidaus kontrolė garantuoja, kad įmonės tikslai bus pasiekti. Kad kontrolė būtų efektyvi, ji turi atitikti šiuos pagrindinius kriterijus:

- ū turi būti tinkama;
- ū turi būti nepertraukiama;
- ū turi būti efektyvi – kontrolės sąnaudos neturi viršyti gaunamos naudos.

Mokslinėje literatūroje aptinkamos keturios vidaus kontrolės formos. Šių formų klasifikacija pateikta 3 paveiksle:



3 pav. Vidaus kontrolės klasifikavimas

Išankstinė kontrolė įspėja apie būsimas ūkines – finansines operacijas, padeda užkirsti kelią nepageidaujamiems įvykiams. Ji atliekama iki atitinkamo sprendimo, pavyzdžiui, nagrinėjant planų ir sąmatų projektus iki jų patvirtinimo.

Operatyvinė kontrolė atliekama tiesiogiai per ataskaitinį laikotarpį. Jos uždavinys – operatyviai nustatyti nukrypimus nuo plano, normų, ir tų nukrypimų priežastis ir kaltininkus. Ši kontrolė veiksminga, nes atskleidžia ne tik nukrypimus, bet ir reguliuoja ūkines situacijas dar nepasibaigus atitinkamam procesui.

Retrospektyvinė kontrolė atliekama pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui. Tikslas – nustyti įvykusių ūkinių operacijų teisėtumą, teisingumą, tikslumą ir atskleisti pasitaikiusius darbo trūkumus ir nesklandumus, numatyti priemones jiems likviduoti.

Perspektyvinė kontrolė numato įmonės veiklos perspektyvas, jos raidą ateityje. Atliekant ją sutelkiamas dėmesys į tai, kad nebūtų pažeidžiami įstatymai ir kiti teisės aktai tam, kad įmonė nepatirtų nuostolių.

Vidaus kontrolė vertinama šiais reikšmės vertinimo aspektais:

1. vidaus kontrolės sistema svarbi pačiai įmonei: įmonės vadovybė turi įdiegti vidaus kontrolės sistemą, operatyviai atskleidžiančią klaidas, apgaules ir piktnaudžiavimus;
2. vidaus kontrolės būklė svarbi auditoriams: gera vidaus kontrolės sistemos būklė daro tiesioginę įtaką audito apimčiai: auditoriui reikia rinkti mažiau audito įrodymų, atlikti mažiau savarankiškų audito testų – tuomet audito išlaidos esti mažesnės.

Kalbant apie vidaus kontrolės sistemą atsakomybės požiūriu išskiriama tai, kad:

- ū Įmonės vadovybė atsakinga už vidaus kontrolės sistemos sukūrimą ir jos veiksmingumą;
- ū Auditorius atsakingas už objektyvų vidaus kontrolės sistemos įvertinimą.

Tobulos vidaus kontrolės sistemos nebūna. Ir gerai sukurta bei veikianti vidaus kontrolės sistema negali visiškai pašalinti klaidų ir apgaulių tikimybės, turi trūkumų, kurie vadinami įgimtais vidaus kontrolės apribojimais. Tai gali būti:

- ū Vadovybės reikalavimai, kad vidaus kontrolės išlaidos neviršytų laukiamos ar gaunamos naudos – tai riboja vidaus kontrolės sistemos funkcijas ir jų efektyvumą;

- ū Dauguma, vidaus kontrolės procedūrų apsiriboja tik įprastomis dažniausiai vykstančiomis kasdieninėmis ūkinėmis operacijomis – mažiau kontroliuojamos retai vykdomos sudėtingos operacijos;

- ū Klaidų galimybė – dėl darbuotojų nerūpestingumo, išsiblaškymo, klaidingos nuomonės ar nurodymų supratimo;

- ū Galimybė pergudrauti vidaus kontrolės procedūras iš anksto susitarus, su įmonės vadovybės nariu įmonėje ar už jos ribų;

- ū Galimybė, kad atsakingas už vidaus kontrolę asmuo gali piktnaudžiauti savo atsakomybe, pavyzdžiui, vadovybės narys gali nepaisyti vidaus kontrolės reikalavimų;

- ū Galimybė, kad procedūros gali neatitikti pasikeitusių sąlygų ir dėl to jų poveikis gali būti mažesnis.

Įmonės vadovybė, atsižvelgdama į minėtus vidaus kontrolės trūkumus, turi nuolat stebėti, kad sukurta vidaus kontrolės sistema veiktų efektyviai, o keičiantis įmonės vidaus ar išorės aplinkai – būtų koreguojama.

Vidaus kontrolės sistema susideda iš 4 elementų: kontrolės aplinkos, apskaitos sistemos, kontrolės procedūrų ir turto apsaugos sistemos. Šie kontrolės elementai yra glaudžiai susiję. Sutrikus nors vienam šios sistemos elementui negali normaliai funkcionuoti vidaus kontrolės sistema.

Kontrolės aplinką sudaro:

- ū Vadovybės filosofija ir veiklos stilius;

- ū Organizacinė struktūra;

- ū Personalo politika;

- ū Išoriniai veiksniai.

Tinkama kontrolės aplinka, kai taikomos vidaus kontrolės procedūros yra efektyvios ir jomis gali pasinaudoti tiek įmonės vadovybė priimdama sprendimą, tiek auditoriai, atlikdami auditą.

Apskaitos sistemą sudaro procedūros, numatančios ūkinių operacijų registravimo, sisteminimo ir apibendrinimo tvarką, kad neliktų jokių galimybių apgaulėms ir piktnaudžiavimams, kad finansinės ataskaitos būtų rengiamos laiku ir teisingai.

Kontrolės procedūros – tai procedūros, kurios papildo kontrolės aplinkos tvarką ir procedūras, administracijos vadovų numatytas konkrečioms įmonės tikslams pasiekti. Skiriami du pagrindiniai dalykai:

1. Kontrolės procedūras numato įmonės vadovybė, tačiau jas atlieka įmonės darbuotojai;
2. Kontrolės procedūras naudojamos tam, kad įmonė pasiektų numatytus tikslus. Jų siekiant svarbu užkirsti kelią klaidoms, parengti klaidų paieškos ir jų ištaisymo priemonės.

Svarbiausios yra šios kontrolės procedūros:

- ū Įgaliojimų suteikimas atlikti ūkinės operacijos;
- ū Tinkamas pareigų atskyrimas;
- ū Dokumentų ir duomenų bazės sukūrimas;
- ū Veiklos tikrinimo ir įvertinimo metodai.

Turto apsaugos sistema – tai sukūrimas efektyvių sąlygų, kurioms esant saugomas ir naudojamas turtas. Svarbu nustatyti, ar atskirtos kai kurios pareigos, pavyzdžiui kaip: turto saugojimas ir apskaita, leidimų naudotis turtu išdavimas ir turto naudojimo kontrolė. Tačiau žiūrint į šią sistemą iš praktinės pusės manoma, kad turto apsaugos sistema neužtikrina turto saugumo, tačiau ji padidina galimybę klastoti dokumentus, be pagrindo išlaidauti, vogti ir piktnaudžiauti.

Reikia pažymėti, kad vidaus kontrolės sistema turi būti nuolat turi būti tobulinama, visos jos priemonės ir procedūros turi sąveikauti ir veikti darniai ir planingai bei kartu siekti bendrų įmonės tikslų. Įmonės vadovybė turi reikalauti, kad vidaus auditoriai teiktų vidaus kontrolės sistemos patikrinimo ataskaitas, o gavę jas kruopščiai išanalizuotų ir priimtų tinkamus sprendimus.

Skiriami šie kontrolės sistemos vertinimo etapai:

1. Susipažinimas su vidaus kontrolės sistemos struktūra. Šiame etape auditorius susidaro nuomonę apie vidaus sistemos struktūrą (aplinką, apskaitos būklę, turto apsaugą);
2. Preliminarus kontrolės rizikos įvertinimas. Šiame etape auditorius sukaupęs tam tikrą informaciją, turi atlikti kontrolės rizikos įvertinimą. Kontrolės rizikos įvertinimas lemia tolesnį audito planavimą. Jei rizikai priskiriama didžiausia reikšmė auditorius negali pasitikėti vidaus kontrolės sistema ir turi pats atlikti visas reikalingas vidaus audito procedūras. Tokiu atveju vidaus kontrolės sistema tampa nepatiki ir dėl to darbas su vidaus kontrolės sistema yra nutraukiamas.
3. Kontrolės procedūrų testavimo, tikslingumo nustatymas ir testų atlikimas. Auditorius atlieka kontrolės procedūrų testus, įvertina realų efektyvumą ir gauna jo įrodymus. Tai daroma kiekvienai apskaitos ciklo sričiai, nes kontrolės rizikos lygis būna nevienodas visai apskaitos sistemai.

4. Kontrolės rizikos įvertinimų apžiūrėjimas. Šis etapas išskiriamas tam, kad būtų įsitikinta duomenų tikrumu. Tam atliekami aritmetiniai skaičiavimai, stebėjimas, apklausa.

Ruošdamas vidaus audito programą, auditorius turi atsižvelgti į rizikos ir kontrolės rizikos įvertinimus, bei finansinės informacijos garantijų, patikrinimų testais, reikalaujamą lygį. Be to auditorius turi numatyti kontrolės ir finansinės informacijos patikrinimų testų laiką, bet kokios pagalbos, laukiamos iš įmonės, koordinavimą, kitų auditorių ir ekspertų dalyvavimo galimybę.

Svarbiausias audito metodas – stebėjimas. Tai reiškia, kad vidaus auditorius stebi visą procesą. Šis metodas naudingas, nes vidaus auditorius gali faktiškai matyti visus etapus ir nustatyti, kur reikia papildomų kontrolės priemonių. Būtina pabrėžti, kad vidaus auditorius neturėtų daryti išvadų remdamasis šiuo metodu.

Apibendrinant galima teigti, kad už tinkamą ir kokybišką vidaus kontrolės sistemos sukūrimą yra atsakinga įmonės vadovybė. Tinkama ir efektyvi vidaus kontrolės sistema įmonėje yra tada, kai įmonė pajėgi įgyvendinti savo ilgalaikius ir trumpalaikius tikslus ir gali tinkamai prisitaikyti prie įvairių pokyčių. Tačiau įmonės vidaus kontrolės sistema negali efektyviai funkcionuoti be vidaus audito, todėl dažnai vidaus kontrolės sistema yra tapatinama su vidaus auditu. Tai du skirtingi, tačiau vienas kitą papildantys dalykai. Vadovaudamasi R. Kanapickienės atliktais tyrimais galima palyginti vidaus auditą su vidaus kontrole.

3 lentelė

Vidaus audito ir vidaus kontrolės palyginimas

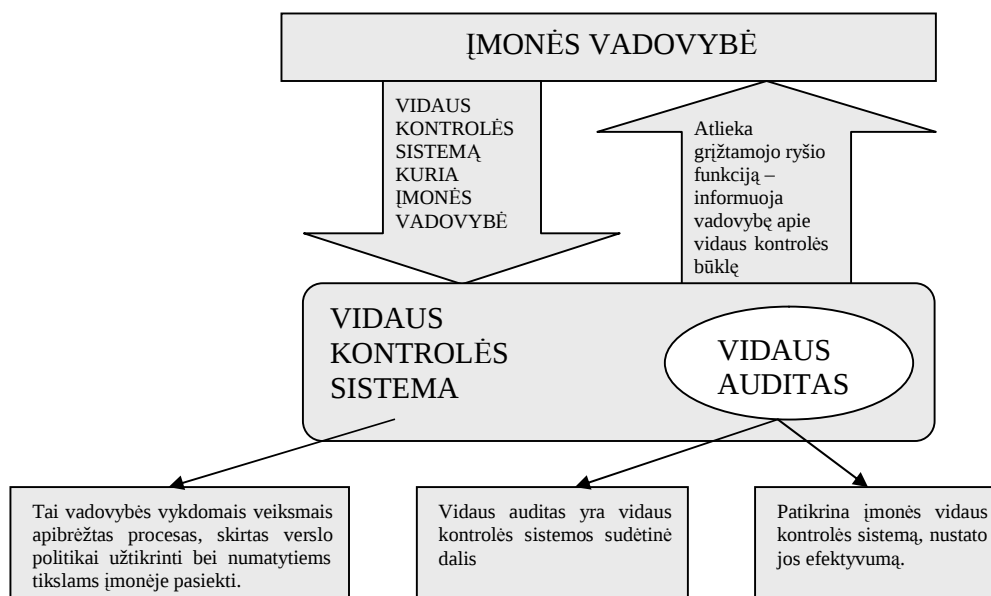
Elementas	Vidaus auditas	Vidaus kontrolė
Apibrėžimas	Nepriklausoma ir objektyvi patikimumą garantuojanti konsultacinė veikla.	Vadovybės atliekamais veiksmais apibrėžtas procesas įmonėje.
Tikslai	Padėti organizacijai siekti užsibrėžtų tikslų.	Galimybės pasiekti numatytų tikslų laidavimas
Atlikėjai	Vidaus audito tarnyba arba audito ir konsultacinės įmonės.	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 reglamentas.
Atsiskaitymas	Pateikia ataskaitas vadovybei.	Atsakingiems asmenims.

Šaltinis: Kanapickienė R., 2001, p. 41-42.

Iš pateiktos lentelės matyti, kad tiek vidaus audito, tiek ir vidaus kontrolės sistemos tikslai yra panašūs, nes siekiama to paties tikslo. O kiti vidaus audito ir vidaus kontrolės sistemos elementai skiriasi: Vidaus auditą atlieka – vidaus audito tarnyba, o vidaus kontrolę gali atlikti visi įmonės darbuotojai, vidaus auditą reglamentuoja vidaus audito standartai, o vidaus kontrolę – įmonės reglamentas. Remiantis vidaus audito elementais galima pabrėžti, kad vidaus auditas yra lankstesnis ir laisviau interpretuojamas.

„Vidaus auditas vertina ir parodo, kaip veikia vidaus kontrolės sistema, nurodo jos trūkumus ir pateikia vadovybei pasiūlymus ją gerinti. Vadovybės pareiga – sukurti tinkamą, veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, o vidaus audito uždavinys – tikrinti ir vertinti šią sistemą, jos efektyvumą“. (J. Mackevičius, 2001, p. 665)

R. Kanapickienė teigia, kad „vidaus auditas negali būti vidaus kontrolės sistemos elementas, nes jis vertina pačią vidaus kontrolę. Tačiau jei į vidaus kontrolės sistemą neįtrauktume vidaus audito, tai ši sistema virstų atvira valdymo sistema, tai yra sistema be grįžtamojo ryšio. Taigi vidaus auditas šioje sistemoje atlieka grįžtamojo ryšio funkciją – vidaus auditas informuoja vadovybę apie vidaus kontrolės būklę.



4 pav. Vidaus auditas kaip vidaus kontrolės sistemos dalis (Šaltinis: Kanapickienė R. , 2001, p. 41-42)

Kaip matyti iš paveikslo vidaus auditas yra vidaus kontrolės sistemos dalis, todėl jo negalima tapatinti su vidaus kontrolės visuma. Svarbiausias vidaus audito tikslas yra kontroliuoti, ar gerai funkcionuoja vidaus kontrolės sistema.

1.3.2 Apskaitos politikos ir audito ryšys

Audito efektyvumas priklauso nuo apskaitos kokybės ir ar apskaita tinkamai panaudota audito metu. Jei apskaitos duomenys bus klaidingi, netikslūs, blogai susisteminti - audito metodikos bus neveiksmingos. Apskaita yra svarbiausias audito proceso elementas.

Svarbiausias apskaitos politikos ir audito tikslas – pateikti objektyvią informaciją apie įmonės finansinę veiklą informacijos vartotojams, kad jie galėtų ja naudotis ir priimti teisingus sprendimus. Todėl apskaitos ir audito informacijai keliama tie patys – optimalumo, savalaikiškumo, patikimumo, suprantamumo, reikšmingumo reikalavimai. Gera apskaita yra būtina sąlyga patikimai ir teisingai finansinei informacijai gauti. Todėl apskaitos ir audito informacijai keliama šie reikalavimai:

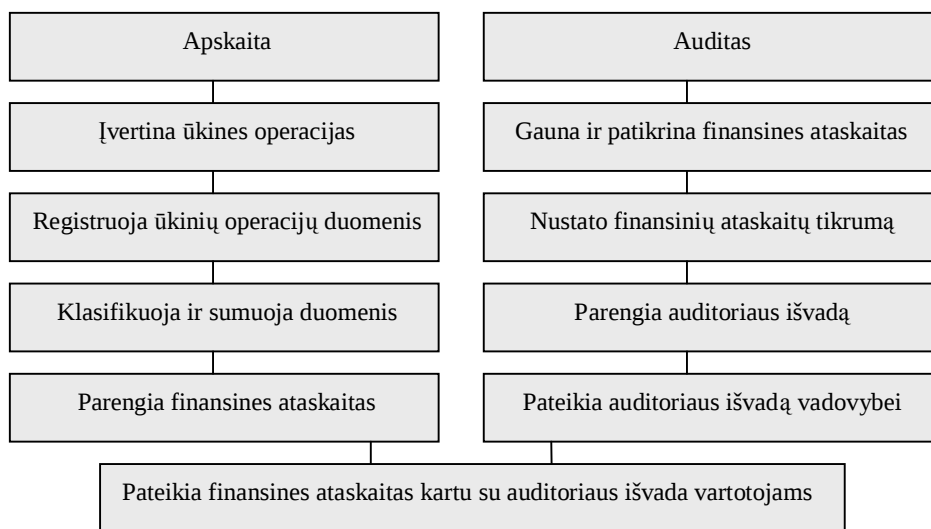
- ū informacija turi būti tiksli: jos netikslumas gali gerokai paveikti galutinius veiklos rezultatus;
- ū informacija turi būti naudinga, tai yra teikti išsamius neklaidingus duomenis;
- ū turi būti parengiama tik reikalinga informacija. Vengti perteklinės informacijos;
- ū informacija turi būti naujausia. Pasenusi gali klaidinti;
- ū informacija turi būti reikšminga, tai yra ji turi daryti įtaką sprendimams;
- ū informacija turi būti tinkamai pateikta vartotojams, kad jie galėtų ją vienareikšmiškai suprasti;
- ū informacijos rinkimo, sisteminimo, apibendrinimo ir pateikimo išlaidos turi būti mažesnės už jos naudą.

Pilnumo būdu nustatoma, ar visos įvykusios ūkinės operacijos buvo užfiksuotos, ar nebuvo sąmoningai, ar nesąmoningai praleistos. Pagrįstumo būdu nustatoma, ar užfiksuotos ūkinės operacijos iš tikrųjų įvyko, ar jos pagrįstos. Jeigu auditorius įsitikina, kad ūkinės operacijos yra fiksuojamos tiksliai ir laiku, jis gali sumažinti atliekamų testų apimtį, panaudoti paprastesnius ir pigesnius testus. Buhalteris, įsitikinęs ūkinių operacijų pilnumu ir pagrįstumu žino, kad jo sudarytose finansinėse ataskaitose nėra klaidų ir netikslumų.

Apskaitos metu: pirmiausiai įvertinamos ūkinės operacijos, registruojami jų duomenys, tada jie klasifikuojami ir sumuojami, parengiama finansinė atskaitomybė.

Audito metu: gaunamos ir patikrinamos finansinę atskaitomybę sudarančios ataskaitos, nustatomas jų tikrumas, parengiama auditoriaus išvada ir pateikiama įmonės vadovybei ir kitiems informacijos vartotojams.

Auditas gauna ir patikrina finansines ataskaitas, nustato jų tikrumą, parengia auditoriaus išvadą ir pateikia ją įmonės vadovybei ir kitiems informacijos vartotojams. Apskaitos ir audito ryšys pateiktas 5 pav.



5 pav. Audito ir apskaitos ryšys (Gill G. Gosserat G., 1993, p.19)

Svarbus vidaus auditoriaus uždavinys – tikrinti ir įvertinti apskaitos ir finansinės atskaitomybės būklę. Todėl iš pradžių būtina vidaus auditoriui susipažinti su įmonės buhalteriais, jų darbo organizavimu, naudojamomis apskaitos tvarkymo formomis ir metodais. Pagrindinis ir svarbiausias vidaus auditoriaus darbas yra patikrinti ūkinių operacijų įforminimo pirminiuose dokumentuose tikrumą ir tikslumą. Todėl jis privalo patikrinti, ar tinkamai padaryti įrašai iš pirminių dokumentų į apskaitos registrus. Nustatęs netikslūs buhalterinius įrašus, sąskaitų korespondencijas, vidaus auditorius turi atidžiai išnagrinėti ūkines operacijas patvirtinančius dokumentus ir atskleisti tokių įrašų padarinius. Daug dėmesio turi būti skiriama klaidingų įrašų taisymui apskaitos registruose. Patikrinęs dokumentus ir apskaitos registrus, vidaus auditorius tikrina finansinę atskaitomybę. Tikrindamas finansines ataskaitas turi nustatyti, ar jos visiškai

užpildytos, ar teisingai atlikti aritmetiniai skaičiavimai, suderinti jų rodikliai, ar ataskaitų duomenys atitinka sintetinės ir analitinės apskaitos duomenis.

Apskaitos politiką formuoja įmonėje taikomi apskaitos būdai, metodai, vidaus tvarka, kuri vadovų nuomone, palankiausiai atspindi tų įmonių veiklos rezultatus bei finansinę padėtį. Bružauskas V. apskaitos politiką įvardija, kaip bendruosius apskaitos principus, apskaitos metodus ir taisykles, skirtas ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti.

Apskaitos politika reglamentuojama tarptautiniu mastu, valstybės mastu ir įmonės mastu.

Tarptautiniu mastu apskaitos politiką reglamentuoja Tarptautiniai apskaitos standartai Nr.1 ir Nr.8, taip pat Ketvirtoji ir Septintoji Europos Sąjungos direktyvos Standartų ir Direktyvos reikalavimai: apskaitos politika, taikyta formuojant finansinės atskaitomybės duomenis, turi būti pateikta prie šios atskaitomybės pridedame paaiškinamajame rašte. Buhalterinės apskaitos politika aiškinamajame rašte gali būti aprašoma aiškinamojo rašto atskirose žymose. Čia buhalteriams svarbu paaiškinti, kodėl buvo pasirinktas vienas ar kitas tam tikros ūkinės apskaitos operacijos variantas, kokie motyvai ir veiksniai paskatino jo pasirinkimą, kokie gauti finansinių rezultatų pasikeitimai pakeistų apskaitos politiką ir kt. šie paaiškinimai svarbūs buhalterinės apskaitos informacijos vartotojams, siekiantiems priimti optimalius ekonominius sprendimus.

Valstybės mastu apskaitos politiką ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų teisės turinčiose įmonėse reglamentuoja Buhalterinės apskaitos įstatymas.

Įmonės mastu apskaitos politiką nustato savininkai, įmonės administracija ir vyriausias buhalteris. Įmonės savininkų įtaka apskaitos politikai pasireiškia per bendrovės įstatuose numatytą pelno rezervų sudarymą ir naudojimą, nustatant komercinės paslapties objektą. Įmonės administracija prisideda prie apskaitos politikos formavimo, tvirtindama įmonės poreikius atitinkančią apskaitos tvarką: pajamų pripažinimo, turto įkainojimo, dokumentų išrašymo ir pan. vyriausias buhalteris apskaitos politiką formuoja neperžengdamas savo kompetencijos ribų – nustatydamas pateikiamų buhalterijai apskaitos dokumentų tvarką, reglamentuodamas duomenų perkėlimą į apskaitos registrus, organizuodamas buhalterijos darbą.

1.3.3 Vidaus audito reglamentavimas

Vidaus audito reglamentavimą sudaro teisinis ir metodinis pagrindas.

Teisinis vidaus audito reglamentavimas yra patikimos ir stabilios sistemos egzistavimo užtikrinimas, apimantis vidaus audito teisinį ir metodinį aspektą.

Vidaus audito teisinį pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas ir Vidaus auditorių profesinės etikos kodeksas. Šie du dokumentai reglamentuoja

svarbiausias vidaus auditorių veiklos sritis, apibrėžia auditorių nepriklausomumą, atsakomybę, santykius su klientais ir pan.

Vidaus audito metodinį pagrindą sudaro nacionaliniai ir tarptautiniai vidaus audito standartai. Jie numato vidaus audito atlikimo metodiką, vidaus auditoriaus veiksmus įvairiais audito etapais.

Peržvelgus vidaus audito reglamentavimą pastebėta, kad visi teisės aktai numato, kad būtina turėti Vidaus audito tarnybos nuostatus, metodiką ir vidaus audito pareigybės aprašymą. Taipogi pastebėta, kad vidaus auditas reglamentuojamas tik viešajame sektoriuje. O kadangi kiekviena įmonė turi savitą kultūrą ir pasižymi vidaus audito ir kontrolės poreikiais, vidaus auditoriai, atsižvelgdami į viešojo sektoriaus specifiką, turi parengti savo atskiras vidaus audito metodikas.

1.4 Vidaus audito organizavimo etapai

Vidaus auditas yra gana sudėtingas procesas, kurio metu atliekama labai daug įvairių operacijų, tai – tikrinami įvairūs dokumentai, apskaitos registrai ir finansinės ataskaitos, suskaičiuojami pinigai, renkama informacija apie įmonės verslą, ūkines operacijas, organizuojamos apklauso ir t.t. Todėl svarbu, kad šie darbai turėtų nuoseklumą. Vidaus audito etapas – tai tam tikras tarpsnis, kurio metu atliekami audito darbai.

Įvairūs autoriai siūlo skirtingus vidaus audito organizavimo etapus ir jų nuoseklumą. 4 lentelėje pateikiu Mackevičiaus J., Arens A. ir Lebbeck J. K vidaus audito organizavimo etapų palyginimą.

4 lentelė

Vidaus audito organizavimo etapų palyginimas

Mackevičius J.	A. Arens ir J. K. Leobbeck
1. Audito planavimas ir strategija; 2. Informacijos rinkimą ir apdorojimą; 3. Informacijos tikrinimą (vertinimą); 4. Audito ataskaitos parengimą 5. Poauditinę veiklą.	1. Audito planavimas ir jo programos sudarymas; 2. Kontrolinių momentų testavimas ir ūkinių operacijų patikrinimas; 3. Balanso straipsnių patikrinimas; 4. Audito užbaigimas ir išvados parengimas

A. Arens ir J. K. Leobbeck pateikia vidaus audito organizavimo etapų apibūdinimą:

1 stadijoje siekiama sudaryti tokį audito planą ir programą, kad būtų pasiekti iškelti audito tikslai. 2 stadijos metu atliekamas praktinis ūkinių operacijų patikrinimas. Šioje stadijoje iškeliama du uždaviniai: surinkti duomenis, patvirtinančius konkrečius kontrolinius uždavinius ir procedūras,

kad būtų galima nustatyti priimtina kontrolės rizikos laipsnį (t.y. tų atvejų, kada jis sumažintas, o ne maksimalus) ir gauti duomenis, kurie patvirtintų ūkinių operacijų teisingumą. 3 stadijos tikslas – gauti pakankamą kiekį duomenų patvirtinančių, kad sąskaitos saldo atitinka pateiktą balanse ir duomenis prie finansinės atskaitomybės. O paskutinėje 4 stadijoje apibendrinami gauti duomenys ir pateikiama audito išvada.

J. Mackevičius teigia, kad visi jo pateikti vidaus audito organizavimo etapai sudaro vidaus audito procesą ir garantuoja bendros audito strategijos sėkmę. Kiekviename vidaus audito etape turi būti nurodomi tikslūs audito testai ir procedūros, parengti tinkami dokumentai.

Visi audito etapai turi sudaryti audito proceso visumą. Visų audito etapų tikslų įvykdymas garantuoja bendros audito strategijos sėkmę. Vidaus audito strategija turi atitikti įmonės tikslus, jos kontrolės aplinką ir išorinę aplinką – įstatymus, teisės aktus ir priežiūros institucijų sprendimus. Kiekviename audito etape turi būti numatomi konkretūs audito testai ir procedūros, parengti tinkami audito darbo dokumentai. **Audito planavimas ir strategija.** Vidaus audito sėkmė priklauso nuo tinkamai ir gerai pasirinktos audito strategijos. Audito strategija – audito krypties nustatymas, kuris priklauso nuo konkrečių tikslų. Pagrindinį audito strategijos tikslas, numato tokius audito atlikimo būdus ir priemones, kad būtų patenkinti visi kliento lūkesčiai. Šiame etape nustatomi pagrindiniai audito tikslai, apimtys ir ypatybės. Konkretūs audito klausimai smulkiai neplanuojami ir nenagrinėjami Audito atlikimo būdų ir priemonių pasirinkimą lemia:

1) poreikis surinkti pakankamą kiekį patvirtinančių duomenų, kad būtų galima pareikšti savo nuomonę apie įmonės finansinę atskaitomybę;

2) audito atlikimo išlaidos, kurios turi būti kuo mažesnės.

Audito strategiją sudaro šie procesai arba etapai:

1. Audito struktūravimas priklausomai nuo konkrečių tikslų;
2. Vidinės kontrolės sistemos patikimumo lygio nustatymas;
3. Audito neefektyvumo rizikos, klaidų materialumo nustatymas.

Apibendrinant audito strategijos rengimą galima teigti, kad būtent nuo audito strategijos parengimo priklauso audito sėkmė.

Svarbiausia strategijos dalis – audito taktika. Audito taktika – tiesiogiai susijusi su audito procesu ir procedūromis, tiksliau sistemina audito analizę.

Auditas planuojamas vadovaujantis tarptautinėmis ir nacionalinėmis audito standartų nuostatomis. Šiuose standartuose pateikiamos tam tikros normos, reikalavimai ir taisyklės, kurios reglamentuoja visą audito procesą. Juose nusakomi pagrindiniai audito tikslai, jo reikšmė, audito darbo kokybės kontrolė, audito duomenys, analizės procedūros ir viso audito planavimas.

Literatūroje vidaus audito planavimas apibrėžiamas skirtingai. Nėra vieningo planavimo apibrėžimo. Mano manymu J. Mackevičiaus ir I. Matickienės tiksliausiai apibūdina planavimą, tačiau tai tik teoriškai, o praktiškai planavimas apibūdinamas kaip tam tikras veiksmas, o ne dinaminis procesas.

Anot J. Mackevičiaus audito planavimas - procesas, kurio metu yra nustatomi audito prioritetai rizikingiausios veiklos sritys, veiklos vertinimo kriterijai, ištekliai auditui atlikti ir svarbios problemos.

Planavimo metu auditorius susipažįsta ir supranta:

- ū audituojamo subjekto veiklą ir jos ypatumus;
- ū audituojamo subjekto apskaitos sistemą;
- ū audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistemą.

O I. Matickienė planavimo sąvoką apibrėžia kaip būsimos veiklos numatymą, pagrįstą racionalaus tikslų realizavimo principu.

Vidaus audito planavimas apima:

1. išankstinį planavimą, kurio metu surenkama informacija apie audituotinus objektus ir atnaujinama anksčiau turėta informacija;
2. audito strateginių ir metinių planų sudarymą, kurių metu nustatoma audito strategija, atskirų auditų atlikimo darbo koordinavimą, paskiriami auditoriai konkretiems auditams atlikti. Nustatomi rizikos veiksniai, audito mastas, atliekamų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir kt.
3. audito programos parengimas. Audito programa – tai smulkus darbų aprašymas. Audito planavime svarbus vertinimo kriterijus. Parenkami kriterijai turi būti patikimi bei suvienodinti visiems tos rūšies veiklos audito objektams.

Rengiant vidaus audito planus būtina laikytis planavimo kompleksiskumo, planavimo nepertraukiamumo, planavimo optimalumo principų.

Planavimo kompleksiskumas metu būtina užtikrinti visus planavimo etapus, pradedant preliminarium planu, o baigiant bendrojo plano bei programų parengimu, tarpusavio ryšį ir suderinamumą.

Planavimo nepertraukiamumas – vidaus auditorių užimtumas turi būti tolygus visą planuojamą laikotarpį, siekiant išspręsti visus jiems priskiriamus uždavinius.

Planavimo optimalumas – reiškia kitimo galimybę rengiant planus. Optimalumo principą galima lyginti su lankstumu. Lankstus planavimas glaudžiai siejasi su rizikos įvertinimu, leidžia prireikus atlikti būtinus plano koregavimus, kurių gali prireikti pakitus tikrinamojo audito būklei.

Taipogi su optimalumo principu siejasi ir ekonomiškumas. Ekonomiškumas – tai kad tikslams ir uždaviniams įvykdyti sąnaudos ir pajamos turi būti proporcingos veiklos rizikai.

Laikantis veiksmingumo principo tikslai ir uždaviniai įgyvendinami tiksliai, laiku ir mažiausiomis sąnaudomis.

Remiantis aukščiau išvardintais principais vidaus audito planavimą galima apibrėžti kaip „kryptingą dinaminį procesą, vykstantį laikantis specialių planavimo principų, siekiant užtikrinti efektyvų vidaus audito valdymą.

Audito planas – numatomų darbų ir priemonių visuma, padedanti auditą atlikti nuosekliai, objektyviai ir visapusiškai. Audito planas padeda:

- ū apibrėžti audito tikslus ir uždavinius;
- ū nustatyti sritis, kurias būtina tikrinti
- ū geriau organizuoti auditą, išvengti bereikalingo darbo;
- ū objektyviau paskirstyti užduotis auditoriams;
- ū nuosekliau, laiku ir visapusiškai atlikti auditą;
- ū identifikuoti galimas problemas audito procese ir kt.

Sudarant audito planą pirmiausiai turi būti keliamas klausimas, ar šis planas padės sėkmingai atlikti vidaus auditą ir išspręsti jo metu iškilusias problemas.

Sudarant planus tikslinga visus audito darbus suskirstyti pagal jų sudėtingumą, numatyti kiek tam reikės sunaudoti žmogaus valandų. Būtina įvertinti įmonės ir padalinių vadovų sąžiningumą bei vadovavimo sugebėjimus.

Plano forma ir turinys priklauso nuo audituojamo subjekto dydžio, audito sudėtingumo, auditoriaus taikomų audito metodų ir procedūrų. Tačiau jis turi būti pakankamai išsamus, kad pagal jį būtų galima parengti audito programas. Rengdamas audito planą, auditorius turėtų atsižvelgti į audituojamo subjekto veiklos, apskaitos ir vidaus kontrolės supratimą, vidaus kontrolės tyrimą, nustatytą riziką ir reikšmingumą, pasirinktų audito procedūrų pobūdį, jų atlikimo laiką ir apimtį, būtinumą pasitelkti atitinkamų sričių specialistus, galimybę panaudoti išorės auditorių darbą, audito darbo koordinavimą, atlikto darbo priežiūrą ir peržiūrą, kita.

Rekomenduojamas audito plano dokumento turinys:

- ū Audituojamo subjekto pavadinimas;
- ū Audituojamas laikotarpis;
- ū Audito tikslas (detalieji tikslai);
- ū Planavimo metu gauta informacija:
 - susipažinus su audituojamo subjekto veikla ir organizacine struktūra;
 - susipažinus su apskaitos sistema;
 - nustačius susijusias šalis;

- įvertinus informacinių sistemų panaudojimą;
- peržiūrėjus ankstesnio audito rezultatus;
- įvertinus vidaus kontrolę.

ū Reikšmingumas;

ū Audito patikimumas;

ū Tam tikrų audito sričių programos;

ū Audito ataskaitos ir išvados rengimas;

ū Audito organizavimas;

ū (nurodomas auditorių skaičius; auditorių pareigos, vardai, pavardės, jei paskirtas grupės vadovas – jo pareigos, vardas, pavardė; darbo dienų skaičius);

ū Audito priežiūra ir peržiūra bei koordinavimas.

ū Atitinkamų sričių specialistų pasitelkimas;

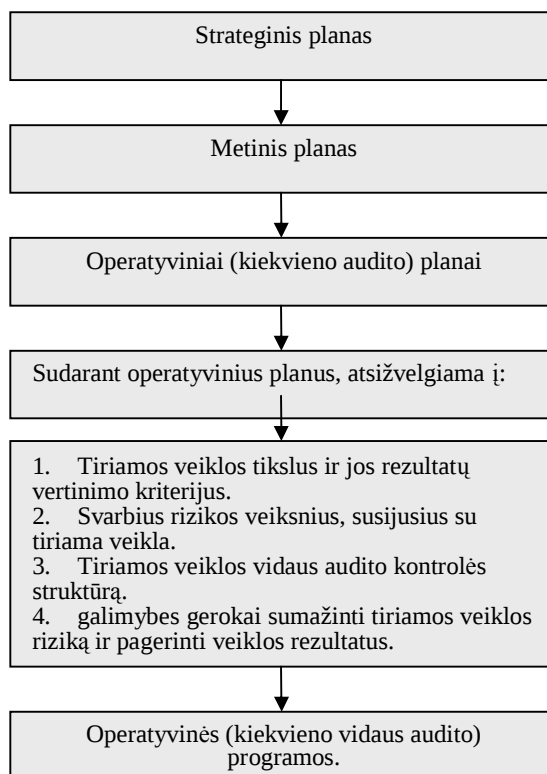
ū Kitų išorės auditorių darbo panaudojimas;

ū Kita, auditoriaus nuomone, reikšminga informacija.

Audito plane reikėtų pateikti nuorodas į darbo dokumentus, kuriuose atsispindi pagrindiniai dalykai darantys įtakos audito strategijai, auditoriaus išvados ir kt.

Audito planas audito metu gali būti tikslinamas.

Audito plano dokumentą pasirašo jo rengėjas, patvirtina asmuo, išdavęs pavedimą.



6 pav. Vidaus audito planavimo sistema (Šaltinis: J. Mackevičius, 2001, 727p.)

Strateginis planas. Jame apibrėžiamos ilgalaikės ir sudėtingos problemos, numatomi būdai ir kryptys įmonės užsibrėžtiems tikslams pasiekti ir misijai vykdyti. Numatomos kontrolės kryptys materialiniams, finansiniams ir darbo ištekliams taupiau naudoti. Strateginis audito planas sudaromas 2 – 5 metų laikotarpiui.

Strateginiame vidaus audito plane išskiriami prioritetai, pagrįsti tam tikrais skaičiavimais ir motyvais. Prioritetų išskyrimas siejamas su rizikingiausiomis veiklos sritimis. Vidaus audito strateginis planas įvertina įmonės plėtojimo tendencijas ir numato ateities perspektyvas. Į planą būtina įtraukti vidaus audito tarnybos darbuotojų profesinės kvalifikacijos kėlimą. Strateginį vidaus audito planą tikriną įmonės vadovybė.

Metinis planas. Vidaus audito planavimo sistemoje pagrindiniu laikomas metinis planas. Jame nustatomi vidaus audito prioritetai. Vidaus audito prioritetai nustatomi atsižvelgiant į rizikos veiksnius. Rizikos veiksniai – veiksniai, kurie gali turėti neigiamos įtakos įmonės tikslams pasiekti. Jie yra nestabilūs, nuolat kinta, todėl turi būti vertinami mažiausiai kartą per metus. Nustatytas rizikos veiksnių skaičius turi būti toks, kad būtų galima įsitikinti, jog vertinama tinkamai. Rizikos

veiksniai gali būti: moralinis klimatas, personalo kompetencija, tinkamumas ir sąžiningumas; turto dydis ir likvidumas, finansinės ir ekonomikos sąlygos, veiklos sudėtingumas ir kintamumas, vadovybės sprendimai, ankstesnių vidaus auditų datos ir rezultatai, vidaus audito metu nustatytų faktų pripažinimas ir veiksmai, kurių imtasi jiems ištaisyti ir pan.

Metiniame plane turi būti nurodyta: vidaus audito objektai, ankstesnių vidaus audito datos, vidaus audito temos, vidaus audito atlikimo trukmė, apimanti jei reikia, išaudituotinos veiklos apžvalga, vidaus audito programos rengimą, konkretūs vidaus audito vykdytojai bei jam atlikti reikiami ištekliai. Turi būti numatyti ne tik atskiri vidaus auditai, bet ir specialios užduotys (pagal sukaupią informaciją vidaus kontrolės ir rizikos įvertinimo bei audituotinių sričių prioritetų tikslinimas) mokymasis ir kvalifikacijos kėlimas ir kita.

Šis planas konkretizuoja ir detalizuoja strateginio plano nuostatas. Jame nurodomi konkretūs audito objektai, tikslai, terminai, testai ir procedūros, informacijos rinkimo, apdorojimo vertinimo tvarka, reikalingi ištekliai auditui atlikti. Metinį vidaus audito planą tvirtina įmonės vadovybė.

Tikslesnę, detalesnę ir platesnę metinio vidaus audito plano struktūrą siūlo J. Mackevičius. Jis nurodo:

- ū „... audito objektas ir tikslai;
- ū audito testai ir procedūros;
- ū audito terminai;
- ū pagrindinės informacijos apie audituojamas sritis kaupimas;
- ū būtini ištekliai auditui atlikti;
- ū audito rizikos įvertinimas;
- ū ryšiai su įmonės personalu;
- ū audito ataskaitos rašymas;
- ū audito rezultatų pateikimas“.

Šie visi punktai detalizuojami plačiau audito programoje.

Audito programa – vienas iš svarbiausių vidaus audito planavimo etapų.

Audito programa – detalus ir konkretus vidaus audito atlikimo planas. Audito programa parengiama prieš kiekvieną vidaus audito atlikimą. Joje turi būti nurodyti: vidaus audito tema, tikslai, darbo apimtis jiems pasiekti, vidaus audito procedūros, susijusios su vidaus audito informacijos rinkimu, analizavimu, interpretavimu ir dokumentavimu, nustatyti veiklos būdai ir periodai pagal vykdytojus, rizikos ir vidaus kontrolės vertinimas ir kita svarbi informacija.

Vidaus audito programos sudarymas yra sudėtingas procesas, todėl dažniausiai skiriamas auditoriui, kuris atlieka pagrindinį audito informacijos rinkimo ir apdorojimo darbą. Audito programa sudaroma kiekvienam audito objektui (komponentui ar sričiai) atskirai. Vidaus audito

programa turi būti sudaryta aiškiai, smulkiai ir lengvai suprantamai, kad būtų efektyvi ir greitai atliekama, todėl ji yra nebrangi. Manoma, kad audito programos sudarymas turi didelę informacinę ir kontrolinę reikšmę, nes parodo audito kokybę, auditoriaus kvalifikaciją ir kai kuriuos jo individualybės bruožus.

Operatyvinis planas. Tai trumpo laikotarpio (mėnesio, dekados) planas, kuriame smulkiai aprašomos audituojamos sritys, jų apimtis, numatomos audito procedūros, užduočių atlikimo tvarka, terminai ir kiti dalykai.

Operatyviniam audito planui sudaryti surenkama informacija apie:

- ū audituojamos įmonės veiklos srities ar padalinio tikslus, uždavinius, instrukcijas,
- ū teisinę, įstatymų ir normatyvinę bazę,
- ū organizacinę ir valdymo struktūrą bei naujausius jos pokyčius,
- ū finansinius rodiklius ir jų analizę,
- ū personalo ir jo kvalifikaciją,
- ū ankstesnio audito darbo dokumentus,
- ū audito rizikos laipsnį,
- ū kitą informaciją.

Operatyviniame audito plane turi būti numatyta audito apimtis, išvardinti audituojami klausimai, auditoriai, jų kompetencija ir atsakomybė, audito atlikimo tvarkaraštis, audito testai ir procedūros ir kt. operatyvinį audito planą tvirtina audito tarnybos vadovas.

Informacijos rinkimas ir apdorojimas. Vidaus audito informacija renkama remdamasi audito tikslais ir apimtimi. Audito tikslai reikalauja rinkti tik tokią informaciją, kuri padėtų pasiekti konkrečios veiklos srities audito tikslus. Audito apimtis reikalauja rinkti informaciją, būdingą tik konkrečiai veiklos sričiai. Netikslinga rinkti šalutinę ar perteklinę informaciją, kuri nebus panaudota apibendrinant ir vertinant veiklos rezultatus.

Renkama informacija turi atitikti pakankamumo, patikimumo ir naudingumo kriterijus. Pakankama yra ta informacija, kurios pakanka padaryti objektyvias išvadas apie tam tikrą veiklos sritį. Patikima yra ta informacija, kuri paremta konkrečiais faktais, įtikinanti, turi įrodomąją dalį. Naudinga yra tokia informacija, kuri padeda įmonei pasiekti tikslus, priimti vertingus sprendimus.

Informacijos rinkimui naudojamos tikrinimo, apklausos, stebėjimo, patvirtinimo, analitinių procedūrų procedūros.

Rinkdamas informaciją vidaus auditorius turi apsvarstyti klausimą, ar netikslinga naudoti papildomus audito testus ir procedūras, kad galėtų pasiekti numatytus audito tikslus.

Informacijos tikrinimas (vertinimas). Svarbu sugebėti teisingai ir objektyviai įvertinti surinktą informaciją. Vertindamas informaciją auditorius turi atkreipti dėmesį į neįprastus arba periodiškai nesikartojančius sandorius ar įvykius. Vienas svarbių informacijos vertinimo aspektų – ryšių tarp finansinės ir atitinkamos nefinansinės informacijos nagrinėjimas (buhalteriniuose dokumentuose parodytų darbo apmokėjimo išlaidų palyginimas su vidutiniu darbuotojų skaičiumi). Vertinant informaciją svarbu ištirti jos sudedamųjų dalių struktūrą ir tarpusavio ryšius.

Kartais vidaus auditorius gauna netikėtus rezultatus, kuriuos reikia kruopščiai įvertinti. Tikslinga pateikti užklausimus įmonės vadovybei, taikyti naujus testus ir procedūras, kad gautų tokių netikėtų rezultatų paaiškinimą arba jų nepatvirtintų.

Audito ataskaitos rengimas ir pateikimas. Audito ataskaita – tai audito eigos ir rezultatų įforminimas. Tai vienas iš atsakingiausių auditoriaus darbų.

Audito teorijoje ir praktikoje skiriamos dvi vidaus audito ataskaitų rūšys: tarpinės ir baigiamosios. Tarpinės ataskaitos surašomos, kai auditas trunka ilgai, kai daromi vidaus audito darbo apimties pakeitimai, atskleidžiami darbo drausmės pažeidimai ir klaidos, apgaulės, įvairūs neūkiškumo faktai, kuriuos būtina greitai likviduoti.. Jose pateikiama operatyvinė informacija, kuria būtina įmonės vadovybei tam tikriems valdymo sprendimams priimti. Baigiamosios ataskaitos surašomos užbaigus auditą. Jų forma ir turinys priklauso nuo įmonės valdymo struktūros ir audito pobūdžio. Gali būti rengiamos specialios ir valdymo ataskaitos. Specialios ataskaitos – ataskaitos apie specialius projektus, apgavysčių tyrimą, neetišką elgesį ar įmonės veiklos politikos bei įstatymų neatitikimą. Valdymo ataskaitos – rengiamos atskirai, jeigu jos susijusios ne su audito ar apskaitos problemomis, bet su organizacinėmis problemomis.

Literatūroje pastebima, kad daug dėmesio skiriama išorės auditorių išvadai ir ataskaitai surašyti, nuolat teikiami pasiūlymai jų turinius ir formai tobulinti. Tad galiam išvada, kad išorės auditorių išvada – standartizuot ir visiems gerai suprantam. O vidaus auditorių ataskaitos būna labai skirtingos, todėl šiuos skirtumus sąlygoja dvi pagrindinės priežastys: audituojami objektai dažniausiai būna specifiniai ir skirtingi ir vidaus auditorių ataskaitų turiniui ir formai literatūroje nėra skiriama reikiamo dėmesio.

Dauguma tvirtina, kad vidaus auditorius ataskaitą turi sudaryti objektyviai, aiškiai, glaustai, konstruktyviai ir laiku. Audito ataskaitose pateikta faktinė medžiaga turi būti bešališka ir neiškraipyta, pagrįsta įrodymais. Auditoriai turi laikytis konfidencialumo, todėl negali skleisti informacijos tam, kas jos neturi žinoti.

Ü Labai svarbu yra išvados. Auditoriaus išvada – tai trumpas teiginys išreiškiantis profesionalią nuomonę apie kiekvieną patikrintą sritį ar klausimą. Išvadų nereikia suprasti kaip faktų išdėstymą. Išvados turi duoti ir tam tikrą patikrinto dalyko įvertinimą, rizikos požiūriu.

Poauditinė veikla. Vidaus auditas yra laikomas baigtu, kai atliekama poauditinė veikla.

Poauditinė vidaus auditoriaus veikla yra sudėtingas procesas, kurio metu kyla ginčų, nesutarimų ir konfliktų su įmonės vadovybe.

1.5 Vidaus audito programos kūrimo problemos

Vidaus auditas įmonėje gali būti atliekamas įvairiai. Visų pirma tai priklauso nuo įmonės dydžio, jos padalinių skaičiaus, valdymo struktūros. Audito metu atliekama daug darbų: tikrinami dokumentai, apskaitos registrai ir finansinės ataskaitos, skaičiuojamos materialinės vertybės ir pinigai, renkama informacija apie tam tikrą ūkinę operaciją, įvykį ar faktą, organizuojamos kai kurių darbuotojų apklausos ir stebėjimai. Todėl labai svarbu, kad šie darbai būtų atlikti nuosekliai, tai yra etapais. Nuosekliai atlikti darbai garantuoja didesnę audito efektyvumą: dirbama greičiau, išvengiama konfliktų su tikrinamuoju padaliniu ir pan. renkant faktus svarbu žinoti, kokie įmonės tikslai ir kokią politiką, strategiją ir priemones šiems tikslams pasiekti naudoja įmonės vadovybė. Analizuojant svarbu nustatyti ar surinktų faktų pakanka norint išsiaiškinti esmines veiklos problemas ir parengti rekomendacijas. Rekomendacijos neturi būti bendro ar teorinio pobūdžio, jos turi padėti vadovybei pasiekti įmonės veiklos tikslus

Labai svarbu, kad vidaus audito procesas būtų nuoseklus ir vientisas. Išlaikyti šį principą ypač siekia tarptautinės audito įmonės. Jos rengia metodines rekomendacijas vidaus auditui atlikti, siekia, kad vidaus auditoriai suvoktų vidaus audito procesą kaip vientisą ir nedalomą sistemą.

Taipogi vidaus audito procesas priklauso ir nuo vidaus auditoriaus kompetencijos. Vidaus auditorius privalo turėti gerą teorinį išmanymą apie vidaus auditą, valdymo ir finansinę apskaitą, finansus, statistiką, teisę, vadybą, mokesčius ir kt. Vidaus auditorius privalo sugebėti taikyti audito standartus, testus ir procedūras, objektyviai įvertinti ūkines operacijas ir procesus, priimti teisingus sprendimus įvairiomis operacijomis. Vidaus audito vykdymas – daug darbo reikalaujantis procesas, todėl daugelis vidaus auditorių tai žino ir tam naudoja testus ir procedūras tam tikrai informacijai surinkti, išanalizuoti ir įvertinti. Manoma, kad būtent dėl šios priežasties vidaus audito vykdymo techninei pusei Vidaus audito reikalavimuose neskiriama daug dėmesio. Bet juose akcentuojamas vidaus audito tarnybos vaidmuo teikiant vadovybei rekomendacijas, kaip tobulinti valdymą ir vidaus kontrolę.

Siekiant objektyviai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemą vidaus auditas turi būti atliktas metodiškai ir sistemiškai. Tam būtina planuoti vidaus auditą. Vidaus audito planavimas pagrindžia audituojamųjų objektų pasirinkimą, apima pagrindinius įmonės veiklos ir vidaus kontrolės sistemos pokyčius, galimybes plėtoti verslą.

Vidaus audito planas turi padėti kuo tiksliau numatyti audito riziką. Jis turi padėti rasti atsakymus į šiuos klausimus:

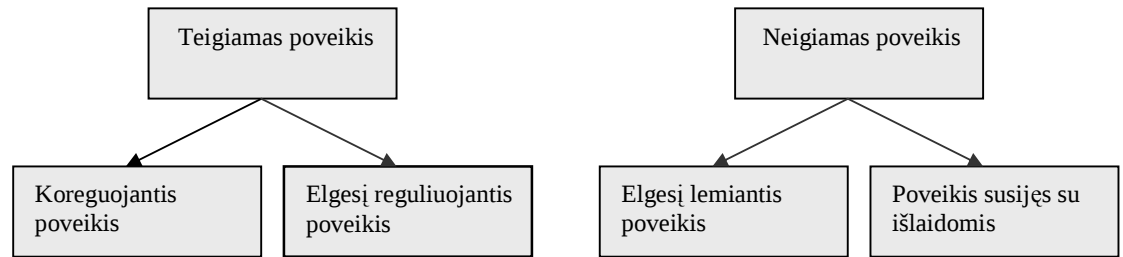
- Ū Kuriose veiklos srityse dažniausiai pasitaiko klaidų ir apgaulių?
- Ū Kokią turi įtaką turi įmonės veiklos rezultatams klaidos ir apgaulės?
- Ū Koks yra vidaus kontrolės sistemos patikimumo laipsnis?
- Ū Kokie įmonės vadovybės ir įmonės darbuotojų tarpusavio santykiai?

Praktika rodo, kad vidaus auditorius atlikdamas vidaus auditą negali pasikliauti savo patirtimi ir neplanuoti testų ir procedūrų, nes tai didina vidaus audito riziką. Nenuoseklus vidaus auditas didina klaidų, bet ir darbo sąnaudų tikimybę. Todėl planuodamas vidaus auditą auditorius turi nuspręsti, kokie testai ir procedūros bus efektyviausi mažinant vidaus audito riziką. Todėl vidaus audito planas turi būti parengtas taip, kad rodytų, vidaus auditoriaus numatytus darbus. Visi tiriami klausimai turi būti nurodyti vidaus audito plane ir išdėstomi taip, kad vidaus auditorius ne tik visapusiškai, bet ir nuosekliai turi patikrinti įmonės veiklą, nustatyti ne tik pažeidimus, bet ir jų priežastys bei pasekmes. Todėl vidaus audito planas turi būti suderintas su įmonės vadovybe.

Daugelyje įmonių vidaus audito planai nesudaromi arba sudaromi skubotai, todėl jie yra paviršutiniški ir nepraktiški, todėl dažnai jie yra nepanaudojami, dažnai koreguojami arba net jų ir nepaisoma. Manoma, kad plano sudarymas – tarybinės kontrolės sistemos atgyvena, todėl daugelio įmonių vidaus auditoriai dirba neplaningai, vykdydami tik vadovybės nurodymus. Visa ši operacija apsunkina vidaus auditorių darbą, riboja vidaus auditorių nepriklausomybę.

Būtent nuo šių aukščiau išvardintų priežasčių priklauso vidaus audito procesas ir jame esantis vidaus audito programos sudarymas, kuris tiesiogiai priklauso nuo vidaus audito planavimo.

Kiekvienas įmonės vadovas turi žinoti ir racionaliai įvertinti vidaus audito teigiamą ir neigiamą poveikį. Dėl neigiamo poveikio audituojamiesiems nukenčia audito kokybė, todėl atliekamo vidaus audito poveikį turi jausti tiek pats auditorius tiek audituojamasis ir audito ataskaitos gavėjas. Šis poveikis turi atsispindėti ir audito programoje, taip pat programa turi numatyti ir priemones kaip pasinaudoti teigiamais bei išvengti neigiamo audito poveikio įmonei.. Vidaus audito teigiamų ir neigiamų poveikių klasifikacija pateikta 7 paveiksle.



7 pav. Vidaus audito teigiamų ir neigiamų poveikių klasifikacija

Iš pateikto paveikslo matyti, kad vidaus audito poveikis skirstomas į teigiamą ir neigiamą poveikį. Teigiamas poveikis dar skirstomas į koreguojantį ir elgesį reguliuojantį poveikį. Koreguojančio poveikio metu detalizuojamos koregavimo priemonės ir trūkumai, kurie turi būti pašalinti, o elgesio reguliuojančiame poveikyje detalizuojami mokomieji, prevenciniai ir garantiniai poveikiai. O neigiamas poveikis skirstomas į elgesį lemiantį ir susijusį su išlaidomis poveikį. Elgesį lemiantis poveikis skaidomas į disfunkcinį poveikį, audituojamųjų atmetimo reakciją ir klaidingą nustatymą, o poveikis susijęs su išlaidomis detalizuojamas į audito išlaidas ir klaidingą nustatymą.

Teorinės analizės pagrindu galima teigti, kad tiek apskaitos politika, tiek vidaus kontrolės sistema įtakoja vidaus audito planavimą ir programų sudarymą. Remiantis apskaitos politika ir vidaus kontrolės sistema įmonėje, toliau 2 dalyje bus siekiama apžvelgti vidaus audito planavimą ir programos sudarymą.

2. VIDAUS AUDITO PROGRAMOS KŪRIMO ALGORITMAS

2.1 Vidaus audito metodikų analizė

Vidaus auditoriai savo veikloje naudoja šiuos vidaus audito atlikimo metodus, nuo kurių priklauso ir vidaus audito programa:

- Ū** Rizika pagrįstas metodas;
- Ū** Vertės už pinigus metodas
- Ū** 4 efektyvaus verslo proceso charakteristikų metodas
- Ū** Vertės kaštų santykio gerinimo metodas

Šie vidaus audito metodai įtakoja vidaus audito programos algoritmą, nes atsižvelgiant į pasirinktą metodiką akcentuojamos skirtingos sritys: vertė, rizika.

Vidaus audito metodai palyginti 5 lentelėje.

5 lentelė

Vidaus audito metodai

METODAS FAZĖS	RIZIKA PAGRĮSTAS METODAS	VERTĖS UŽ PINIGUS METODAS	4 EFEKTYVAUS VERSLO PROCESO CHARAKTERISTIKŲ METODAS	VERTĖS – KAŠTŲ SANTYKIO GERINIMO METODAS
	M1	M2	M3	M4
Planavimas	- Ū Nustatomi organizacijos verslo/veiklos tikslai; - Ū Nustatomos rizikos (tikimybė ir poveikis), trukdančios pasiekti tikslus; - Ū Išvystyti sistemos kontrolės dizainą iki pakankamumo; - Ū Vystyti efektyvumo testus adekvačiai individualiom kontrolėm.	- Ū Apibrėžti verslo tikslus; - Ū Pagrįsti 12 standartinių efektyvumo įvertinimo požymių: vadovavimas, atitikimas, tinkamumas, rezultatų pasiekimas, pritarimas, antrinis poveikis, kaštai ir produktyvumas, reagavimas, finansiniai rezultatai, darbinė aplinka, turto apsauga, monitoringas ir atskaitomybė. Turi būti pritaikyti 8-9 požymiai norint gauti veiksmingą įvertinimą; - Ū Išskelti klausimus naudojantis atitinkamais požymiais, kurie matuoja organizacijos tikslo efektyvumą.	- Ū Apibrėžti verslo tikslus ir apimtis; - Ū Naudoti keturias charakteristikas, kad nuspręsti ar jos dalyvauja procese: atsakomybė ir atskaitingumas, procesų dokumentavimas, kontrolės taškai ir įvertinimas, nuolatinė proceso kontrolė ir tobulinimas; - Ū Formuoti audito testus efektyvumui.	- Ū Apibrėžti verslo apimtis; - Ū Procesas suskaidomas į pagrindines veiklas įvertinamas kiekvienai veiklai sugaištamasis bendras laikas; - Ū Patvirtinti veiklas naudojant „flowchart“ ir „spaghetti“ diagramas; - Ū Patvirtinti laiko ir kaštų analizes.
Vystymasis ir analizavimas	Atlikti testus	Atlikti testus	Atlikti testus	Analizuoti šiais pjūviais: laiko panaudojimas, veiklos kaštų analizė. Siekiama nustatyti kiek laiko užima atlikti produktyviai panaudotą pagrindinį darbą, kiek laiko užima pagalbiniai darbai (neefektyvų), kaip tai sumažinti?
Rezultatų apibendrinimas:				
Ū kriterijus	Bendras verslo suvokimas	Bendras verslo suvokimas. Vystymosi kriterijai ir metodai patvirtinti vadovybės	4 charakteristikos verslo procesuose	Bendras verslo suvokimas, klientų lūkesčiai
Ū situacija	Įvertinami rizikos valdymui skirti veiksniai: kontrolių dizainas, kontrolių efektyvumas	Testų rezultatai	Nustatyti procesą, kurio trūksta 4 charakteristikose	Dabartinė veikla
Ū priežastys	Įvairios	Įvairios	Įvairios	Laiko ir kaštų sąnaudos

Ū poveikis	Esami arba būsimi poveikiai susiję su dizaino neadekvatumu ar efektyvumo trūkumu	Nepilnai išnaudoti įvairūs išteklių	Įvairios	Rinkos dalies praradimas, pelningumo sumažėjimas.
Ū rekomendacijos	Pateikiamos rekomendacijos, kaip pagerinti kontrolių dizainą, siekiant sumažinti rizikas trukdančias verslo tikslams pasiekti	Įvairios	Tobulinimas naudojantis 4 charakteristikomis. Pažanga – efektyvumo didėjimas.	Nauji procesai: procesas „flow chart“ – tikslas – nustatyti proceso etapus ir surasti neefektyvius proceso vietas, o ne koncentruoti dėmesį į kontroliuojamas vietas. „Spageti“ diagrama – tikslas – nustatyti proceso cikliškumą ir kaip viskas vyksta. Sudaromas tokiu principu „kaip yra“, o po to piešiama „kaip turėtų būti.

5 lentelėje panaudoti duomenys imti iš Tarptautinio Vidaus Audito Instituto organizuoto seminaro Amerikoje 2003m. rugpjūčio 11d (Šaltinis: J. Grinevičienė, 2006, p. 19-20)

Išanalizavus visus keturis metodus galima teigti, kad rizika pagrįstas metodas yra tinkamiausias įmonės vidaus audito planavime, nors ir esant didelėms laiko sąnaudoms jis išlieka išsamus, efektyvus ir aiškus. Todėl remiantis šiuo metodu sudariau vidaus audito programos algoritmą, kuris susideda iš šių etapų:

- ū Vidaus audito atlikimo strategija.
- ū Vidaus audito planavimas.
- ū Vidaus audito informacijos rinkimas ir vertinimas
- ū Vidaus audito ataskaitos rengimas ir pateikimas
- ū Poauditinė veikla
- ū Vidaus auditoriaus vertinimas.

Plačiau šie etapai pateikiami sekančioje skyriaus dalyje.

Vidaus audito programos algoritmas

Kaip jau ir buvo minėta praeitame skyriuje vidaus audito programa susidaro iš šių etapų:

Vidaus audito atlikimo strategija.

Vidaus audito atlikimo strategija – tai vidaus audito tikslų, apimties ir ypatybių nustatymas. Vidaus audito strategija išaiškėja vidaus audito pradžioje, vidaus auditoriaus ir įmonės vadovo susitikimo metu. Šio susitikimo metu aptariami būsimo vidaus audito tikslai, apimtys, rizika, vidaus audito atlikimo būdai ir priemonės, kuriomis siekiama įgyvendinti vidaus audito tikslus ir atitinka įmonės vadovo lūkesčius.

Vidaus audito planavimas.

Vidaus auditorius siekdamas teisingai ir objektyviai atlikti vidaus auditą privalo sudaryti audito planą. Audito planas padeda nustatyti vidaus audito tikslus, nustatyti veiklos sritis ir atsiriboti nuo bereikalingo ir nebūtino darbo. Audito plane turi atsispindėti audito užduotys, jų atlikimo planuojama ir faktiška trukmė, auditorių darbo laiko pasiskirstymas ir pagrindinių įvykių planuojamos datos. Audito planas atsako į šiuos klausimus:

1. Kokios užduotys turi būti įvykdytos tam, kad auditas būtų atliktas tinkamai?
2. Kas šias užduotis atliks?
3. Kiek laiko užtruks atlikti šias užduotis ir kada jos bus atliktos?

Kadangi auditas yra vienas iš rizikingiausių veiklos sričių, todėl jo atlikimo planuose būtina įrašyti skirsnį dėl galimos rizikos. Jame reiktų nurodyti, kokiose įmonės veiklos srityse ir padaliniuose galima didelė audito rizika ir kodėl.

Siekiant vidaus auditą atlikti nuosekliai ir planingai yra sudaromi strateginiai, metiniai ir operatyviniai planai. Plačiau aptarsiu metinį audito planą, nes vidaus audito programos rengiamos remiantis patvirtintu metiniu planu. Metinis audito planas yra strateginio audito plano sudėtinė dalis, kuriame fiksuojami tikrinimai, kurie turi būti atlikti kitais ataskaitiniais metais. Remsiuosi J. Mackevičiaus nurodyta vidaus audito metinio plano struktūra, nes manau, kad ši struktūra išsamiausiai apibūdina audito planą.

Bendrosios nuostatos audito planui sudaryti:

1. audito planas turi būti parengtas taip, kad būtų atliktas laiku, nuosekliai ir visapusiškai;
2. audito planas turi būti išsamus;
3. audito plane turi būti nustatyti audito testai ir procedūros;
4. audito plane turi būti nurodyta vidaus audito pradžia ir pabaiga;
5. audito plane turi būti nurodyti audito atlikėjai ir paskirstomos užduotys nustatant jų atsakomybę;
6. siekiant efektyvaus audito atlikimo, audito planas, turi būti suderintas su įmonės vadovybe;
7. audito plano turinys ir apimtis priklauso nuo įmonės dydžio, audito sudėtingumo;
8. audito planas turi būti lankstus, nes įmonės veikla nuolat kinta. Atsiradus būtinybei audito metu vidaus audito planas gali būti peržiūrimas, patikslinamas ir papildomas.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus audito planas ir strategija turi būti nustatomi tinkamai įvertinus įmonės tikslus, jos veiklos ypatybes ir problemas, taip pat atsižvelgiant į vidaus audito išteklius.

Rizikos įvertinimas. Visų pirma sudaromas rizikų sąrašas, kurio pagalba vidaus auditorius gali nustatyti audito apimtį bei ją suderinti su įmonės vadovybe. Sudarydamas rizikų sąrašą vidaus auditorius turi gerai suprasti pagrindinius audituojamosios srities, programos ar padalinio tikslus. Aiškiai suformuluota audito apimtis yra svarbi prielaida sėkmingam auditui, nes tokiu būdu efektyviai realizuojami įmonės vadovybės lūkesčiai. Kad vidaus auditorius galėtų aiškiai suformuluoti audito apimtį reikalingas išsamus tiksliai apibrėžtų rizikų sąrašas. Kartu su rizikų sąrašu turi būti parinktos audito procedūros, kurios įgalintų pasiekti audito tikslus. Parinktos audito

procedūros tvirtinamos prieš pradedant atlikti auditą. Paruošus rizikų sąrašą bei parinkus audito procedūras, rizikos sąrašas atiduodamas įmonės vadovybei. Rizikų sąrašas derinamas su įmonės vadovybe, jei reikia auditorius, įmonės vadovybės prašymu gali pakeisti ar papildyti rizikų sąrašą. Bendraujant su įmonės vadovybe siūloma naudoti ne terminą „rizika“, bet „kliūtys“, problemos“. Pavyzdžiui: su kokiomis kliūtimis susiduriate siekdami savo nustatytų tikslų? Su kokiomis problemomis susiduriate kasdien? Ir pan.

Auditorius turi įvertinti ir rizikų nustatymo ir valdymo procesą. Vidaus auditoriui būtina įsitikinti, kad įmonės rizikos valdymo procesas apima šiuos pagrindinius tikslus, kad būtų galima padaryti išvadą apie bendrą rizikos valdymo proceso pakankamumą:

- ū įmonėje nustatytos verslo strategijos ir veiklos rūšių rizikos. Šioms rizikos nustatomi prioritetai;
 - ū vadovybė nustatė įmonei priimanamos rizikos lygį, įskaitant įmonės strateginių planų įgyvendinimo rizikos priimtinumą;
 - ū įmonėje yra sukurtos ir įgyvendinamos rizikos mažinimo priemonės;
 - ū įmonėje vykdomas nuolatinis stebėjimas, skirtas periodiniams rizikos, rizikos valdymo ir kontrolės veiksmingumui vertinti;
 - ū įmonės vadovybei periodiškai pateikiamos rizikos valdymo operacijos.
- Rizikų vertinimą auditorius turi aprašyti kontrolės vertinimo formoje.

Vidaus kontrolės sistemos įvertinimas. Atliekant įmonės vidaus kontrolės sistemos įvertinimą reikia: nustatyti riziką susijusią su vidaus audito tikslais, išsiaiškinti kokia naudojama kontrolė įmonėje siekiant išvengti nustatytos rizikos, įsitikinti ar tyrimo rezultatai pagrįsti dokumentais ir įvertinti esamą kontrolės efektyvumą.

Vidaus auditorius turi parengti klausimynus apie vidaus kontrolę, kurie padėtų jam atlikti kontrolės efektyvumo įvertinimą.

Vidaus auditoriui neužtenka atlikti išsamų vidaus kontrolės sistemos įvertinimą būtina nustatyti ar kontrolė audituojamu metu buvo vykdoma efektyviai ir nuosekliai.

Nustatytos kontrolės operacijos tikrinamos pasirinkus keletą kontroliuojamų operacijų. Atliekamos kontrolės vertinimo pobūdis turi užtikrinti, kad gaunama pakankamai informacijos ir kontrolė vykdoma nuosekliai laiko atžvilgiu ir gaunama pakankamai informacijos, atliekant visų rūšių operacijas, kontrolė vykdoma nuosekliai.

Atlikęs kontrolės patikrinimą auditorius turi priimti sprendimą, kiek jis gali pasitikėti vidaus kontrolės sistema ir kiek reikės atlikti išsamių patikrinimų, kad būtų galima nustatyti kontrolės patikimumo lygį. Kontrolės patikrinimas suteikia vidaus auditoriui papildomos informacijos apie

šios sistemos veikimą, įgalina jį patvirtinti arba pakoreguoti pirminius sprendimus dėl vidaus audito atlikimo apimtys, rizikos veiksnių ir tikrinimo sričių.

Apskaitos sistemos įvertinimas. Vidaus audito efektyvumas priklauso nuo apskaitos kokybės ir jos teikiamos informacijos tinkamo panaudojimo vidaus audito metu. Jei apskaitos duomenys yra klaidingi, netikslūs, blogai susisteminti, jie yra nepatikimi, todėl remiantis jais negalima padaryti teisingų vidaus audito išvadų.

Skiriami trys apskaitos politikos aspektai:

- ū Organizacinis;
- ū Techninis;
- ū Metodinis

Organizacinis apskaitos politikos aspektas – tai buhalterijos funkcijų nustatymas, jos darbo organizavimas, buhalterijų darbo planavimas, jų kvalifikacijos kėlimas, aprūpinimas normatyvine medžiaga ir specializuota literatūra. Remiantis šiuo aspektu auditoriui būtina žinoti kokiais tarptautiniais ir norminiais aktais, principais vadovaujamosi tvarkant finansinę apskaitą bei rengiant finansinę atskaitomybę. Pradėdamas darbą vidaus auditorius privalo sužinoti, kas atsakingas įmonėje už buhalterinės apskaitos organizavimą, kaip pasiskirstę pareigos tarp buhalterijos darbuotojų, susijusių su apskaitos tvarkymu atsakomybe už apskaitos duomenų tikslumą ir teisingumą. Rengdamas vidaus audito planą auditorius turi išsiaiškinti, kas įmonėje yra atsakingas už finansinės atskaitomybės parengimą ir pateikimą. Auditorius turi išsiaiškinti kiekvieno buhalterijos darbuotojo atsakomybės lygį, nes vidaus auditorius audito metu turės palaikyti ryšius su tais asmenimis, kurių sritis bus audituojama. Auditorius su atsakingais asmenimis turi aptarti vidaus audito tikslus, trukmę, numatomus atlikti testus, kada ir kur bus pateikti audito rezultatai ir t.t. Be to vidaus auditorius sudarydamas audito planą turi išsiaiškinti, kokiomis sąlygomis dirba apskaitos specialistai įmonėje, ar jiems yra sudarytos tokios darbo sąlygos, kad darbus būtų galima atlikti laiku ir kokybiškai. Atlikdamas auditą, auditorius turi žinoti, ar egzistuoja finansinės apskaitos kontrolės sistema ir kas ją atlieka. Atliekant vidaus auditą paskiriamas įmonės atstovas ir asmenys, kurie bus atsakingi už patikrinimo rezultatų analizę ir jų apskundimą. Paprastai su šiais atstovais vidaus auditorius bendrauja atlikdamas poauditinę veiklą, tikrindamas, kaip įmonė reaguoja į rastus pažeidimus, kokia pagalba yra reikalinga iš auditoriaus pusės.

Techninis apskaitos politikos aspektas – tai priemonių naudojamų tvarkant apskaitą visuma. Techniniam aspektui priskiriamas ūkinių operacijų dokumentavimas ir jų registravimas, inventorizavimas, sąskaitų planas, dokumentų archyavimas, taip pat buhalterijos darbuotojams darbo sąlygų sudarymas, jų aprūpinimas darbo priemonėmis, apskaitos kompiuterizavimas ir kt.

atliekamų ūkinių operacijų dokumentavimas priklauso nuo įmonės veiklos specifikos bei jos organizacinės struktūros, todėl norint, kad įmonės buhalterija dirbtų efektyviai būtina numatyti dokumentų apdorojimo būdus ir procedūras, stengtis, kad įmonėje atsirastų vieninga ir racionaliai funkcionuojanti dokumentų sistema.

Vidaus auditoriaus darbo planavimo pagrindas yra dokumentavimo tvarka, kuria remiantis bus atliekamas vidaus auditas. Auditorius turi žinoti, ar įmonėje yra tiekėjų, atskaitingų asmenų sąrašo, jų atsiskaitymo tvarkos ir terminų nustatymas, asmenų turinčių, teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentų sąrašo, parašų pavyzdžių patvirtinimas, nes būtent nuo to priklauso ar visi įmonėje esantys dokumentai yra teisingi. Auditorius turi išsiaiškinti ar egzistuoja klaidų ir apgaulių apskaitos dokumentuose bei klastočių prevencijos ir ištaisymo metodikos nustatymas. Tai išsiaiškinus auditoriui yra lengviau rinkti informaciją. Auditorius turi išsiaiškinti, kokia tvarka gali būti išimami laikinai dokumentai, ar išsegant iš bylos paliekamas nuorašas ar daroma žyma, kad dokumentas yra išsegamas ir kas tai padarė. Taipogi auditoriui būtina išsiaiškinti kaip įmonėje saugomi apskaitos dokumentai ir registrai ir kas už tai atsakingas, nes šie asmenys privalo operatyviai pateikti vidaus auditoriui reikalingą informaciją.

Vidaus auditorius turi įsitikinti, koks naudojamas įmonėje sąskaitų planas ir registrų sistema, kaip jos laikomasi sudarant finansinę atskaitomybę.

Apskaitos kompiuterizavimo laipsnis, tolesnės plėtros kryptys, duomenų saugumo ir konfidencialumo užtikrinimo procedūros, už šį darbą atsakingi asmenys turi būti nurodyti reglamentuotos bei pateiktos apskaitos politiką reglamentuojančiame įsakyme.

Pagrindinis inventORIZACIJOS tikslas – patikrinti, ar apskaitos duomenys atitinka faktinius duomenis. InventORIZACIJA yra prielaida finansinės atskaitomybės teisingumui. InventORIZACIJA atliekama kartą per metus, ataskaitinių metų pabaigoje, todėl išaiškina ne tik realias turto atsargas, bet ir jų kokybę, įvertinimo teisingumą. InventORIZACIJOS procesą galima tapatinti su vidaus auditu, nes jos metu žiūrima ar užfiksuoti faktai finansinėje atskaitomybėje atitinka tikrovę. InventORIZACIJOS rezultatai gali būti labai svarbūs tiek audito planavimo ir strategijos pasirinkimo procese, tiek renkant reikalingą informaciją audito darbui, todėl auditoriui būtina žinoti inventORIZACIJOS tvarką įmonėje.

Metodinis apskaitos politikos aspektas. Tai didžiausios apimties aspektas, turintis didžiausią įtaką vidaus audito etapams. Ypač tai svarbu renkant, apdorojant ir vertinant informaciją. Formuojant įmonės finansinės apskaitos politiką būtina atsižvelgti į apskaitą reglamentuojančias VAS nuostatas. Apskaitos politiką reglamentuojančio įsakymo, metodinės dalies išsamumas priklauso nuo įmonėje nustatytų įvairių tvarkų gausos. Tiesioginio norminių aktų reikalavimo patvirtinti vieną ar kitą tvarką dažniausiai nebūna, tačiau esant Lietuvoje silpnai reglamentuotai

apskaitai, įmonei turėtų būti naudinga sukonkretinti teisės aktų nuostatas. Taigi apskaitos politikos metodiniams aspektui priskiriami finansinei informacijai formuoti naudojami apskaitos būdai ir metodai. Ši informacija pateikiama paaiškinamajame rašte. Toliau turėtų būti pateikiami atskirose apskaitos srityse taikomi būdai ir metodai, valdžios ar pačios įmonės patvirtintos tvarkos. Siekiant sukurti aiškią apskaitos politikos metodinės dalies struktūrą galima laikytis balanso struktūros.

Vidaus audito informacijos rinkimas ir vertinimas.

Vidaus auditorius turi rinkti informaciją remdamasis audito tikslais ir apimtimi. Audito tikslai reikalauja, kad būtų surinkta tik tokia informacija, kuri padėtų pasiekti konkrečios veiklos srities audito tikslus. Audito apimtis reikalauja rinkti tokią informaciją, būdingą tik konkrečiai veiklos sričiai. Netikslinga rinkti šalutinę ar perteklinę informaciją, kuri nebus panaudota apibendrinant ir vertinant veiklos rezultatus.

Siekdamas vidaus audito tikslų auditorius turi surinkti pakankamą, patikimą, tinkamą ir naudingą informaciją.

Informacija renkama tikrinimo, apklausos, stebėjimo, patvirtinimo, analitinių procedūrų ir kitomis procedūromis.

Rinkdamas informaciją vidaus auditorius turi apsvarstyti klausimą, ar netikslinga naudoti papildomus audito testus ir procedūras, kad galėtų pasiekti numatytus audito tikslus.

Surinkta informacija turi būti teisingai ir objektyviai įvertinta. Pirmiausiai auditorius surinktą informaciją turi palyginti su ta, kurią tikėjosi ar planavo gauti. Jis turi išsiaiškinti netikėtus neatitikimus bei įsitikinti, kad neatitikimų nėra, kai jų buvo tikimasi. Vertindamas informaciją auditorius turi atkreipti dėmesį į neįprastus arba periodiškai pasikartojančius sandorius ar įvykius.

Vienas iš svarbiausių informacijos vertinimo aspektų yra ryšio tarp finansinės ir atitinkamos nefinansinės informacijos nagrinėjimas.

Vertinant informaciją būtina auditoriui ištirti jos sudedamųjų dalių struktūrą ir tarpusavio ryšius.

Pasitaiko atvejų, kai auditorius gauna netikėtus rezultatus, juos jis turi kruopščiai įvertinti. Tikslinga pateikti užklausimus įmonės vadovybei, taikyti naujus testus ir procedūras, kad gautų tokių netikėtų rezultatų paaiškinimą arba jų nepatvirtintų. (Mackevičius J., 2001, p.678-679)

Vidaus audito ataskaitos rengimas ir pateikimas.

Atlikus auditą, parengtų dokumentų pagrindu, auditorius pateikia išvadas surašydamas ataskaitą. Rašydamas ataskaitą vidaus auditorius turi atkreipti dėmesį į vertinimo sistemą, kuri pateikta 6 lentelėje.

6 lentelė

Vertinimo sistemos kriterijai

Įvertinimas	Pastabos
Nepatenkinamai	Į išvadą įtraukiama daug rastų trūkumų. Didelė rizika. Galimi nuostoliai dėl apgaulės ir klaidų.
Patenkinamai	Į išvadą įtraukiami pagrindiniai trūkumai ir nesklandumai. Jei nebus imtasi priemonių jiems pašalinti, galimi potencialūs nuostoliai.
Gera	Nėra dalykų, kuriuos būtų būtina įtraukti į išvadą, pakanka kai kuriuos dalykus pranešti vadovybei kita forma. Rizikos nėra.
Labai gerai	Nėra dalykų, kuriuos reikėtų įtraukti į išvadą. Rizikos nėra.

Vidaus auditoriui siūloma ši ataskaitų struktūra:

Ū Audito tikslai (nurodomas pagrindinis audito tikslas, galima nurodyti uždavinius iškeltam tikslui pasiekti. Auditorius gali iškelti hipotezes, kurios audito metu bus patvirtintos arba paneigtos);

Ū Audito testai ir procedūros (auditorius turi aprašyti visus testus ir procedūras, kurias atliko audito metu. Būtina nurodyti, kokius testus ir procedūras naudojo konkrečioms veiklos sritims tikrinti, koks jų naudojimo patikimumo laipsnis. Šioje dalyje galima nurodyti, koks buvo atliktas auditas? Planinis ar pagal specialų vadovybės užsakymą);

Ū Audito apimtis (auditorius turi nurodyti kokios įmonės veiklos sritys buvo tikrinamos, laikotarpis už kurį buvo atliktas auditas. Auditorius turi objektyviai apibūdinti veiklos sritis, jų ryšį su kitomis susijusiomis veiklomis, kuriuose auditas nebuvo atliekamas);

Ū Audito rezultatai (auditoriui būtina į audito rezultatus įtraukti nustatytus faktus. Faktų konstatavimas svarbus auditoriui – jo išvadai pagrįsti ir įmonės vadovybei – tinkamiems sprendimams priimti. Audito rezultatai gali būti aprašomi žodine forma, parodomi analitinėse lentelėse, schemose ir diagramose);

Ū Auditoriaus nuomonė (išvada, rekomendacija) (auditorius turi pagrįsti, kokios įtakos tam tikri faktai turėjo įmonės veiklos rezultatams. Remiantis išvadomis daromos rekomendacijos. Jose nurodoma kokių reikia imtis veiksmų, kad būtų ištaisytos klaidos ir pagerinta veikla.);

Ū Priedai (prie ataskaitos gali būti pridedama informacija, paaiškinanti ir detalizuojanti konkrečius ataskaitos faktus ar rodiklius.).

Taigi vidaus audito ataskaitoje turi būti pateikiami konkretūs atsakymai į klausimus:

1. kokie buvo patikrinti objektai;
2. kokie testai ir procedūros buvo naudojami šiems objektams pasiekti;
3. kokie rasti trūkumai, klaidos, nesklandumai, jų priežastys;
4. kokios daromos išvados, kaip formuluojama galutinė išvada;

5. kokie pasiūlymai įmonės veiklai gerinti, vidaus kontrolės sistemai, apskaitai ir kontrolei tobulinti.

Vidaus auditorius turi užtikrinti, kad ataskaitos būtų pateikiamos tiesiogiai atitinkamo lygio vadovams. Galioja tokia vidaus auditoriaus darbo nuostata: darbas laikomas baigtu, kai imamas konkrečių veiksmų ataskaitose nurodytiems trūkumams pašalinti, o ne tada kai parašoma ataskaita.

Vidaus audito ataskaita turi būti pasirašyta auditoriaus įteikta įmonės vadovybei bei išorės auditą atliekantiems auditoriams.

Prieš pateikdamas galutinę ataskaitą vidaus auditorius turi parengti ataskaitos projektą, kuriame surašytus trūkumus aptaria su įmonės vadovybe. Jei vadovai imasi skubių priemonių trūkumams pašalinti, jie į ataskaitą nėra įtraukiami, tada tik paminima, kad rasti trūkumai audito metu pašalinti. Įmonių vadovai gavę vidaus audito ataskaitą turi imtis priemonių vidaus audito ataskaitose nurodytiems pažeidimams ir trūkumams pašalinti, pasiūlymams įgyvendinti. Vidaus auditorius turi įsitikinti, kad įmonės vadovybė ėmėsi tokių veiksmų, suprato ir įvertino riziką, kuri atsiradusi, jeigu nebus imtasi jokių priemonių.

Kadangi vidaus auditorių ataskaitose pasitaiko konfidencialios informacijos, auditoriai turi laikytis konfidencialumo principo ir neskleisti informacijos pašaliniais asmenimis. O tie, kurie turi teisę žinoti ataskaitų turinį, gauna jų kopijas, tarp šių asmenų yra ir išorės auditoriai.

Poauditinė veikla. Kaip jau ir buvo minėta ankstesniame skyriuje vidaus auditas yra laikomas baigtu, kai atliekama poauditinė veikla.

Atlikęs auditą auditorius turi išsiaiškinti ar įmonės vadovybė peržiūrėjo audito rezultatus, ar kaip nors į juos sureagavo, ar ėmėsi kokių nors priemonių audito trūkumams mažinti ir kt. Jeigu įmonė tokių veiksmų nesiėmė, tai auditorius turi išsiaiškinti, ar vadovybė prisiėmė riziką, susijusią su nereagavimu į audito išvadą. Jis turėtų apskaičiuoti išlaidas, kurias patirs įmonė, jeigu vadovybė nereaguos į jo nurodytus veiklos trūkumus ir rekomendacijas jiems likviduoti. Apie įmonės vadovybės sprendimus dėl audito metu iškeltų faktų turi būti informuota direktorių taryba. Įmonės vadovybė atsakinga už savo sprendimus ir veiksmus dėl audito metu nustatytų faktų.

Sprendžiant poauditinės veiklos problemas turi aktyviai dalyvauti vidaus audito tarnybos vadovas. Jis turi įvertinti audito metu iškeltų faktų reikšmingumą: galbūt tie faktai tokie reikšmingi, kad reikalingi skubūs įmonės vadovybės koreguojantys veiksmai, gal faktai mažiau reikšmingi, juos galima koreguoti vėliau.

Vidaus auditorius turi nustatyti procedūras, kurios apima:

ū Laikotarpį per kurį įmonė vadovybė turi pateikti atsakymą į audito metu nustatytus faktus;

- ū Įmonės vadovybės atsakymo įvertinimą;
- ū Atsakymo patvirtinimą (jeigu reikia);
- ū Tolesnį auditą (jeigu reikia);
- ū Nepatenkintų atsakymų perdavimą atitinkamiems valdymo lygiams ir kt.

Vidaus auditorius palaiko ryšius su įmonės vadovybe ir padalinių vadovais taisant audito metu iškeltus trūkumus, sekti ir koordinuoti jų veiksmus. Jis turi stengtis padėti rasti optimaliausius sprendimus ir būdus trūkumams ištaisyti ir taip užtikrinti lengvesnius būsimus vidaus auditus.

Vidaus auditoriaus vertinimas. Auditoriaus vertinimui gali būti paprašoma užpildyti auditorių vertinimo formą (3 priedas).

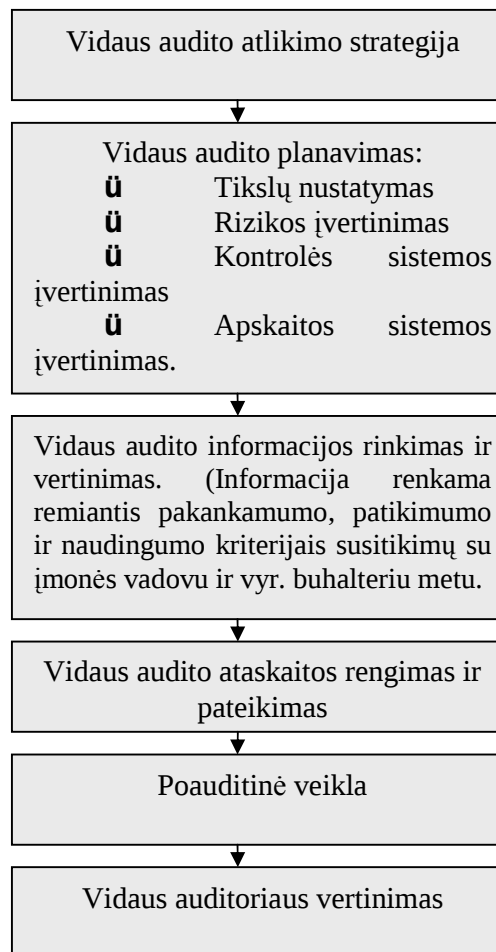
Apibendrinant galima teigti, kad vidaus audito programos algoritmo būtinumą apsprendžia iškilęs visuomeninis poreikis jam, o tą poreikį sąlygoja tam tikros susidariusios aplinkybės, kurios įvardijamos:

- ū Sprendimo priėmimo pasekmių tiesioginis ryšys su informacijos, reikalingos sprendimui priimti, kokybe, patikimumu;
- ū Neobjektyvios informacijos galimybė iš jos pateikėjo ir tokių informacijos vartotojų, kaip akcininkai, investuotojai, kreditoriai;
- ū Specialių informacijos rinkimo ir tikrinimo žinių būtinumas;
- ū Informacijos šaltinių ir informacijos vartotojų autonomiškumas, informacijos kokybės įvertinimo problemos.

Vidaus audito programos algoritmas gali būti naudojamas tik toje įmonėje, kurioje yra pilnai įgyvendinti visi modelio elementai, kai įmonėje yra sukurta ir patvirtinta apskaitos politika, vidaus kontrolės sistema, kai įmonėje pastoviai atliekamas vidaus auditas, kai įmonės apskaitos politikos, vidaus kontrolės ir vidaus audito suteikta informacija gali pasinaudoti tiek vidiniai, tiek išoriniai vartotojai, kurie gauna visą išeinančią ir jiems reikalingą informaciją apie įmonės būklę. Šis modelis stiprina vidaus kontrolės sistemą suderintą su apskaitos sistema ir apskaitos politika.

3. PRAKTINIS VIDAUS AUDITO PROGRAMOS ALGORITMO TAIKYMO TYRIMAS

Remiantis atliktais teoriniais sprendimais, kurių dėka yra sudaroma įmonės vidaus audito programa, šioje darbo dalyje bus sudaroma UAB „BA prekyba“ ilgalaikio turto vidaus audito programa. Vidaus audito programos kūrimas atliekamas pagal 8 pav. pateikto modelio vidaus audito etapus.



8 pav. Vidaus audito programos algoritmas

Plačiau apie Vidaus audito programos algoritmą pateikiama sekančioje šio skyriaus dalyje.

3.1 UAB „BA prekyba“ pristatymas

Trumpa įmonės istorija. UAB „BA prekyba“ įsikūrė 1993 metais, reorganizavus ir privatizavus vieną iš septynių „Lietžemūktechnika“ sistemos bazių, kurios aprūpindavo žemės ūkį ir maisto perdirbimo pramonę industrinių ir statybinių medžiagų produkcija. UAB „BA prekyba“ įstatinis kapitalas suformuotas iš akcininkų piniginių įnašų.

Įmonės organizacinė struktūra. Įmonėje dirba 79 žmonės. Įmonės valdymo struktūra yra hierarchinio tipo. Generaliniu direktoriui yra pavaldūs 4 direktoriaus pavaduotojai, tai yra direktoriaus pavaduotojas marketingui, direktoriaus pavaduotojas komercijai, direktoriaus pavaduotojas vykdymui ir direktoriaus pavaduotojas gamybai. Šiems direktoriaus pavaduotojams pavaldūs: metalų skyrius, elektros skyrius, statybinių medžiagų skyrius, pardavimų skyrius ir logistikos skyrius.

Dauguma įmonės darbuotojų dirba pilną darbo dieną. Vidutinis darbo stažas įmonėje yra 3 metai. Atlyginimų sistema yra paremta nuolatinio dydžio mokėjimais. Taipogi naudojama ir skatinimo sistema, kuri numato, jog mokami priedai už gerai apsiektus rezultatus.

Įmonės veiklos charakteristika. Šiuo metu įmonės pagrindinės veiklos kryptys yra prekyba metalu, prekyba elektrotechnikos prekėmis bei įrenginiais, prekyba statybinėmis medžiagomis ir santechnika, prekyba smulkia žemės ūkio technika, ekspedicijos ir muitinės sandėlių paslaugos.

Įmonės pardavimų apimtys ir kitimo tendencijos. Per 2006 m. įmonė uždirbo 1210402 litų grynojo pelno arba 1,2 karto daugiau nei per 2005 metus. Tokį ženklų grynojo pelno augimą sąlygojo eilė priežasčių. Įmonės pardavimai per 2006 m. išaugo daugiau nei 1,5 mln. (1770284) litų. Jei 2005 metais bendrovė turėjo apie 1 100 klientų, tai 2006 metais jų išaugo iki 1 400. Darytina išvada, kad įmonė dirbo sėkmingai ne tik „senoje“ rinkoje, bet ir surado naujų klientų, naujų rinkų. Klientams įmonė pristato pirktas medžiagas, suteikia garantinį aptarnavimą, klientų patogumui pradėjo vykdyti prekybą išsimokėtinai.

Konkurencinė aplinka. UAB „BA prekyba“ yra užėmusi nemažą dalį šiaurės vakarų Lietuvos rinkos. Pagrindiniai jos konkurentai pateikiami 7 lentelėje.

7 lentelė

Pagrindiniai UAB „BA prekyba“ konkurentai“

Konkurentas:	UAB „Onninen Lt“	UAB „Elga“	UAB „Senukai“
Produkcijos pavadinimas:	Santechnikos, elektrotechnikos prekės	Metalo gaminiai	Metalo, elektros, santechnikos, statybinių medžiagų prekės
Konkurento privalumai:	Nedidelės kainos	Nedidelės kainos	Platus asortimentas
Konkurento trūkumai:	Siauras asortimentas	Siauras asortimentas	Aukštos kainos

Iš lentelės matyti, kad kai kurie įmonės konkurentai siūlo vartotojams arba labai platų arba labai siaurą asortimentą, bet ir palyginti aukštas kainas. Pagrindinis UAB „BA prekyba“ konkurencinis privalumas yra lanksti kainų sistema ir platus asortimentas, nes įmonėje vyksta prekyba metalais, elektros prietaisais ir priemonėmis, statybinėmis medžiagomis, suteikiamos sandėliavimo ir logistikos paslaugos.

Įmonės SWOT analizė.

8 lentelė

UAB „BA prekyba“ SWOT analizė

STIPRYBĖS	GALIMYBĖS
Platus prekių asortimentas. Nemažą dalį produkcijos eksportuoja. Aukštos kokybės gaminiai. Su pirkėjais sudaro ilgalaikes sutartis. Turi du padalinius: Vilniuje ir Šiauliuose. Darbuotojai dirba su naujausiomis technologijomis	Plėsti prekybą vietinėje rinkoje. Galima ieškoti naujų būdų įeiti į naujas rinkas ir tuo pačiu padidinti pardavimų apimtį. Konkurentai skatina domėtis mokslo naujovėmis, naujomis technologijomis. Nepakankama reklama. Paskola suteikia įmonei galimybę plėstis, atnaujinti turimą techninę įrangą, pagerinti esamą bendrovės padėtį. Susirasti dar daugiau verslo partnerių tiek užsienyje, tiek Lietuvoje.
SILPNYBĖS	GRĖSMĖS
Neplataus vartojimo prekės. Nepakankamai reklamos. Bendras ekonomikos lygio kilimas. Gyventojų užimtumo didėjimas Esamų klientų lojalumas Lizingo paslaugų plėtra.	Naujų konkurentų atsiradimas rinkoje Esamų konkurentų augimas Darbo jėgos trūkumas Klientų „spaudimas“ dėl kainos Nepastovūs įstatymai ir teisinė sistema, kurių pasekoje didinami arba atsiranda nauji mokesčiai. Naujų konkurentų atsiradimas, stiprūs konkurentai gali išstumti įmonę iš rinkos. Gali nesugebėti grąžinti paskolos bankui.

Atlikus UAB „BA prekyba“ SWOT analizę, galima daryti tokią išvadą, kad įmonė yra pakankamai stipri. Ji turi nemažai nuolatinių klientų, kurie yra patenkinti produkcija ir su kuriais yra sudaromos ilgalaikės sutartys. Be to turi du padalinius: Vilniuje ir Šiauliuose, nemažai verslo partnerių, patikimus tiekėjus. Dėl šių priežasčių įmonė šiuo metu rinkoje jaučiasi gana tvirtai. Tačiau dar yra sričių, kur įmonei reikia tobulėti ir skirti daugiau dėmesio. Yra nemažai veiksnių, kurių įmonė negali įtakoti, bet jie įtakoja įmonę. Tai Lietuvos ekonominė padėtis, įstatymai ir teisinė sistema, technologijų atsiradimas ir pan. Šiuos veiksnius įmonei belieka stebėti ir bandyti prisitaikyti prie jų.

UAB „Ba prekyba“ vidaus auditas būtinas siekiant patikrinti finansinės apskaitos informacijos teisingumą ir patikimumą. Patikimos informacijos reikalauja daugelis operacijų, nes įmonė perka ir parduoda skolon prekes ir suteikia paslaugas, ima bei teikia paskolas, perka akcijas. Taipogi patikima informacija įmonėje reikalinga finansinės informacijos vartotojams (akcininkams, įmonės vadovui, bankams, verslo partneriams) norintiems priimti teisingus sprendimus. Vidaus auditorius atlikęs įmonėje vidaus auditą, pateikia išvadą apie informacijos tikrumą ir teisingumą, tuo suteikdamas informacijai patikimumą ir mažina vartotojų informacinę riziką.

Darbe sudariau ilgalaikio turto vidaus audito programą. Ilgalaikio turto sritį pasirinkau todėl, kad įvertinus įmonės 2005 – 2006m. balanso vertikalią ir horizontalią rodiklių analizę, pastebėtas ilgalaikio turto sumažėjimas, todėl buvo pasirinkta audituoti ilgalaikį turtą. (2 priedas)

3.2 Vidaus audito programos sudarymas

Norint atlikti ilgalaikio turto vidaus auditą UAB „Ba prekyba“ pagal antrame skyriuje pateiktą metodiką, pirmasis žingsnis – tai **vidaus audito planavimas**. Pagal sukurta vidaus audito programos modelį reikia sudaryti vidaus audito planą. Audito apimtis ir tikslai nustatyti remiantis įmonės vadovybės pareiškimu, tai yra įvertinti ar vidaus kontrolės sistema užtikrina, kad visas ilgalaikis turtas būtų įtrauktas į apskaitą, tinkamai apskaitytas ir įtrauktas į įmonės balansą, tinkamai būtų pasirinkta ilgalaikio turto apskaičiavimo metodika ir, kad jos būtų laikomasi. Įvertinus audito apimtį buvo nuspręsta, kad šiam auditui atlikti bus reikalingas vienas auditorius. Auditui nustatytas vieno mėnesio atlikimo laikotarpis. Kad audituojamas objektas būtų įvertintas tinkamai svarbu pasirinkti teisingus kriterijus. Buvo nustatyta, kad audito metu bus vadovaujama LR Audito įstatymu, LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu ir nacionaliniais audito standartais.

Vidaus audito poreikio nustatymas. Prieš pradedant planuoti vidaus auditą būtina paskaičiuoti vidaus audito poreikį. Metinis darbo planas bei vidaus audito poreikis bus nustatomi remiantis veiklos sričių rizikingumo įvertinimu pagal pobūdį ir mastą, audito poreikio cikliškumą, vidaus audito tarnybos personalo išteklius ir kompetenciją, apklausos anketomis, klausimynais, vidaus auditorių asmenine intuicija, pokalbiais su įmonės vadovybe, pagal poreikį ir su personalu ir kt.

VAT personalo laiko išteklių poreikis (neįskaitant priežiūrai, kokybės kontrolei ir valdymui skiriamą laiką) per metus apskaičiuojamas susumavus atskirų sričių auditams atlikti reikiamą dienų skaičių. Dienų skaičius, reikalingas atskiros srities auditui atlikti, nustatomas atsižvelgiant į audito cikliškumą, įvertintą srities rizikos mastą bei kitus pagal poreikį faktorius ir yra srities auditų skaičiaus sandauga vienam auditui atlikti reikiamu dienų skaičiumi. Vienam tam tikros srities auditui atlikti reikalingas dienų skaičius įvertinamas pagal audito apimtį. Šiuo atveju yra priimta audito apimtį skirstyti į didelės apimties (35 dienos), vidutinės apimties (20 dienų) ir mažos apimties (15 dienų) auditus. Šis skirstymas tinka atsižvelgiant į personalo patirtį ir .

Toliau pateikiamas auditoriaus skiriamo darbo laiko apskaičiavimas

VIDAUS AUDITO TARNYBA IR ŽMOGIŠKIEJI IŠTEKLIAI

Tarnybos direktorius	1	Vadovavimas tarnybai
Vyr. auditorius	1	Parama vadovavimui ir audito priežiūra
Vidaus auditoriai	1	Sistemų auditai
VAT	0	Kiek planuojama įdarbinti visu etatu dirbančių darbuotojų

Atskiros auditoriaus darbo laikas auditui atlikti apskaičiuojamas taip: darbo dienų skaičius per metus minus valstybinės šventės, atostogos, audito mokymas.

Į vidaus audito trukmę įskaitomas tik faktiškas laikas, kurį auditoriai skiria auditui, o ne laikas, kurio reikia vidaus auditorių kontrolei arba darbo kokybei užtikrinti, kadangi šias funkcijas atlieka VAT vadovas.

Rizika grįsto modelio analizės etapai :

- ū Vertintinos veiklos nustatymas,
- ū Rizikos veiksnių nustatymas,
- ū Veiklos grandžių bendros rizikos nustatymas ir įvertinimas,
- ū Atskirų rizikos veiklos grandyje nustatymas ir įvertinimas.
- ū Vidaus audito išteklių paskirstymas proporcingai potencialiems nuostoliams.

Vidaus auditorius daug dėmesio turi skirti toms įmonės funkcijoms, kurios yra reikšmingiausios įmonei ir kurios turi aukščiausią vidaus kontrolės rizikos laipsnį. Tai sąlygoja ir potencialus nuostolis (potencialaus nuostolio dydis litais arba procentais).

Įvertinant įvairios veiklos arba veiklos grandžių potencialų nuostolį naudojami šie rizikos faktoriai:

- ū Etinis klimatas,
- ū Personalo kompetencija, tinkamumas,
- ū Turto dydis, likvidumas arba sandėrių apimtis,
- ū Finansinės ir ekonominės sąlygos,
- ū Konkurencijos sąlygos,
- ū Veiklos kompleksiškumas ar nepastovumas,
- ū Klientų, tiekėjų ir vyriausybės įtaka,
- ū Informacinių sistemų kompiuterizavimo laipsnis,
- ū Geografinis veiklos paskirstymas
- ū Vidaus kontrolės sistemos tinkamumas ir efektyvumas,
- ū Organizaciniai, technologiniai, ekonominiai ir veiklos pasikeitimai,
- ū Vadovybės vertinimas ir apskaitos prognozės
- ū Audito nustatytų faktų tvirtinimas ir kolektyvinė veikla,
- ū Ankstesnių auditų datos ir rezultatai.

Rizikos veiksnio įtaka tam tikrai veiklai arba veiklos grandžiai buvo nustatoma su tarnybų vadovais (skyrių viršininkais). Šiuo atskiru rizikos modelio atveju rizikos įtaka vertinama procentais. Taigi, galima neigiama etinio klimato įtaka klaidoms įvykti pirmoje veiklos grandyje yra įvertinta 30% tikimybe (9 lentelė)

9 lentelė

Veiklos grandžių klaidos tikimybių procentas

Vertinami rizikos faktoriai	IT apskaita	Per vienerius metus gautinos sumos	Atsargų valdymas	Pirkėjų skolų valdymas	Nuosavas kapitalas
Etinis klimatas	30	1	5	60	2
Personalo kompetencija	50	2	15	55	3
Turto dydis, likvidumas arba sandorių apimtis	10	3	5	35	2
Finansinės ir ekonominės sąlygos	30	1	5	55	3
Konkurencijos sąlygos	40	1	15	25	6
Veiklos sudėtingumas arba nepastovumas	25	1	10	40	2
Klientų, tiekėjų ir vyriausybės įtaka	20	1	20	50	1
IS kompiuterizavimo laipsnis	25	1	10	45	1
Geografinis veiklos išdėstymas	35	1	10	60	1
Vidaus kontrolės sistemos tinkamumas ir efektyvumas	40	1	20	25	1
Organizaciniai, technologiniai, ekonominiai ir veiklos pokyčiai	50	2	5	35	5
Vadovybės vertinimas ir apskaitos sąmatos	50	1	10	60	3
Audito nustatytų faktų tvirtinimas ir kolektyvinė veikla	45	1	5	70	3
Ankstesnių auditų datos ir rezultatai	40	1	10	80	3
Potencialūs nuostoliai % veiklos grandyse	35	1	10	50	3

Lentelė sudaryta remiantis Vidaus audito vadovu, 37p.

Įvertinus visas 5 veiklos grandis išvesti statistiniai rizikos veiksnių įtakos vidurkiai (potencialūs nuostoliai %) kiekvienai veiklos grandžiai.

Toliau analizuojamas galimas potencialus įmonės nuostolis dėl galimų atskirų veiklos grandžių potencialių nuostolių. Veiklos grandžių vertės išreikštos piniginiiais matais paimtos iš UAB „Ba prekybos „ 2006m. balanso.

10 lentelė

UAB „BA prekyba“ visų veiklos grandžių rizikos įvertinimas

Veiklos grandys	Sumos, Lt.	Potencialus nuostolis, %	Potencialus nuostolis, Lt	Vienų metų ir ilgalaikis audito planas	
				2005m.	2006m.
IT apskaita	2582400	35	903840		
Per vienerius metus gautinos sumos	14183246	1	141832		X
Atsargų valdymas	9754048	10	975405	X	
Pirkėjų skolų valdymas	7716849	50	3858425	X	X
Nuosavas kapitalas	6436754	3	193103		X
Iš viso	40673297	-	6072604	-	-

Atlikus atliekamo audito planavimo darbus nustatyta, kad bus audituojama ilgalaikio turto grandis ir šiai grandžiai sudaroma vidaus audito programa.

Įvertinus UAB „BA prekyba“ 2005-2006m. balanso vertikalią ir horizontalią rodiklių analizę pastebėtas ilgalaikio turto sumažėjimas, todėl ir buvo pasirinkta ilgalaikio turto sritis.

Rizikos nustatymas. Atliekant ilgalaikio turto auditą nustatytos šios ilgalaikio turto rizikos:

1. ilgalaikis turtas neteisingai įtrauktas į apskaitą;
2. ne visas ilgalaikis turtas įtrauktas į apskaitą;
3. įtrauktas į apskaitą įmonei nepriklausantis turtas;
4. ilgalaikio turto judėjimas įtrauktas į apskaitą ne laiku;
5. pasirinkta neteisinga ir netinkama nusidėvėjimo norma ir metodika;
6. turto buvimo faktas netikrinamas;
7. turtas netinkamai, neteisingai, nesankcionuotai perkamas, parduodamas, nurašomas.

Vidaus kontrolės įvertinimas. Vertinant UAB „BA prekyba“ ilgalaikio turto vidaus kontrolę buvo įsitikinta šiais nuoseklumo veiksniais:

11 lentelė

UAB „BA prekyba“ ilgalaikio turto nuoseklumo veiksniai

Veiksniai	Apibūdinimas
Bendroji apžvalga	Bendra ilgalaikio turto vertė balanse buvo sutikrinta su „Didžiąja knyga“
Buvimas	Nustatyta, kad balanse parodytas ilgalaikis turtas faktiškai egzistuoja.
Pilnumas	Įsitikinta, kad balanse parodytas visas turimas ilgalaikis turtas.
Nuosavybė	Nustatyta, kad visas ilgalaikis turtas priklauso įmonei.
Įvertinimas	Patikrinta, kad ilgalaikis turtas apskaitytas teisingai ir teisingai parodytas apskaitos registruose.
Tikslumas	Įsitikinta, kad sandoriai susiję su ilgalaikiu turtu tinkamu laikotarpiu ir reikiamose sąskaitose apskaityti teisingai.

Remiantis 11 lentele, ilgalaikio turto vidaus kontrolės sistema įvertinta gerai, nes tikrinimo metu nepastebėta klaidų.

Vidinė kontrolės sistema gera, ją sudaro valdymo struktūros apibrėžimas, pareiginiai nuostatai ir kt., ilgalaikis turtas periodiškai kontroliuojamas ir vertinamas, leidžiami įmonės direktoriaus įsakymai, reglamentuojantys turto inventorizacijos atlikimą, taip pat šie įsakymai nuolat peržiūrimi ir atnaujinami, atsižvelgiant į pasikeitimus. Lankomi buhalterinės apskaitos, inventorizacijos atlikimo klausimais seminarai, užsakomi sąvada.

Vidaus audito programa. Kadangi vidaus audito programa bus sudaroma konkrečiai sričiai, tai yra ilgalaikio turto, todėl būtina nuosekliai ir nepraleidžiant svarbiausių ilgalaikio turto operacijų parengti vidaus audito programą.

Vidaus audito programa parengta remiantis vidaus audito planu.

**UAB „BA PREKYBA“
VIDAUS AUDITO TARNYBA**

**UAB „BA PREKYBA“ ILGALAIKIO TURTO
VIDAUS AUDITO PROGRAMA**

2007m. kovo 01d.
Šiauliai

Vidaus audito objektas	UAB „BA prekyba“
Vidaus audito atlikimo laikas	2007m. kovo 01d. – 2007m. kovo 30d.
Vidaus audito apimtis	Auditas apims 2006m. ilgalaikio turto sudėties, pardavimo ir pirkimo sąskaitas-faktūras, banko dokumentus už 2006m.
Vidaus audito tikslas	Pagrindinis vidaus audito tikslas - įvertinti ar taikoma įmonės vidaus

	kontrolės sistema užtikrina, kad: 1. visas ilgalaikis turtas būtų įtrauktas į apskaitą; 2. visas turtas būtų tinkamai apskaitytas; 3. turtas būtų tinkamai klasifikuotas; 4. yra nustatyta šios turto grupės inventorizavimo tvarka; 5. turtas, apskaitytas balanse, realiai egzistuoja; 6. visi ilgalaikio turto judėjimo atvejai tinkamai ir laiku įtraukiami į apskaitą; 7. pasirinkta tinkama ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodika, ar šios metodikos tinkamai laikomasi; 8. egzistuoja tinkama ilgalaikio turto apsauga.
--	---

IT audito procedūros

Eil. Nr.	Audito procedūros	Darbo atlikimo data	Pastabos
1	Įvertinti įmonės vidaus kontrolę	2007-03	
2	Nustatyti įmonėje naudojamus teisės aktus, susijusius su ilgalaikiu turtu	2007-03	
3	Nustatyti ilgalaikio turto klasifikaciją	2007-03	
4	Atlikti ilgalaikio turto pirkimo operacijų analizę	2007-03	
5	Atlikti ilgalaikio turto pardavimo operacijų analizę	2007-03	
6	Atlikti ilgalaikio turto nurašymų ir netekimų operacijų analizę	2007-03	
7	Įvertinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimą	2007-03	
8	Atlikti ilgalaikio turto įvertinimo ir perkainojimo operacijų analizę	2007-03	
9	Parengti vidaus audito ataskaitą	2007-03	
10	Pateikti įmonės vadovybei vidaus audito metu rastiems trūkumams, pašalinimo planą	2007-03	

Ruošė:

2007-03-01

Auditorius

Peržvelgus visas ilgalaikio turto procedūras buvo nustatyta, kad ilgalaikio turto apskaita tvarkoma teisingai ir pagal ją reglamentuojančius teisės aktus. Pažeidimų nerasta. Visos operacijos susijusios su ilgalaikiu turtu apskaitoje parodomos tinkamai, laiku, teisingai.

Vidaus audito informacijos rinkimas ir vertinimas. Informacija reikalinga vidaus audito programai sudaryti buvo renkama remiantis trimis pagrindiniais informacijos kriterijais – pakankamumo, patikimumo ir naudingumo. Įmonėje informacija taip pat buvo renkama iš susitikimų su įmonės vadovu ir vyriausia buhalterė. Surinkta informacija atspindi darbo dokumentuose.

Vidaus audito ataskaita. Atlikus auditą, parengtų dokumentų pagrindu, pateikiamos išvados, surašant ataskaitą. Rašant vidaus ataskaitą siūloma taikyti šiuos vertinimo kriterijus:

Ū Nepatenkinamai. Į išvadas surašomi visi rasti trūkumai, didelė rizika.

Ū Patenkinamai. Į išvadas įtraukiami trūkumai ir neatitikimai. Nedidelė rizika. Galimi potencialūs nuostoliai, jeigu jie nebus pašalinami.

Ü Gerai. Pakanka žodžių vadovybei pranešti apie rastus kai kuriuos neatitikimus. Rizikos nėra.

Ü Labai gerai. Rizikos nėra. Nėra dalykų, kurie turi būti įtraukti į išvadas.

Būtina pateikti rekomendacijas ir kontroliuoti, kad vidaus audito metu atskleisti neatitikimai būtų pašalinti, siekiant išvengti potencialių nuostolių. Buvo surašyta pažyma apie audito išvadas ir pateikta įmonės vadovui rekomenduojant priemonių planą rastiems neatitikimams pašalinti.

Atlikus ilgalaikio turto vidaus auditą buvo surašoma ataskaita, kurioje apibendrinami atlikto vidaus audito rezultatai.

UAB „BA prekyba“ Vidaus auditas

BAIGIAMOJI ATASKAITA

Atliko: Auditorius:

Data: 2007-03-01 – 2007-03-30

Pagrindas: 2007-02-22 UAB „BA prekyba“ direktoriaus įstatymas.

1. Audito objektas

Šioje įmonėje atliekamo audito objektas buvo ilgalaikio turto apskaita.

2. Audito tikslai.

Šio audito metu buvo siekiama atlikti per 2006m. įsigyto ir parduoto ilgalaikio turto auditą ir įsitikinti, kad ilgalaikis turtas apskaitoje pateiktas tinkamai. Audito pradžioje buvo iškelti šie tikslai - įvertinti ar taikoma įmonės vidaus kontrolės sistema užtikrina, kad visas ilgalaikis turtas būtų įtrauktas į apskaitą; visas turtas būtų tinkamai apskaitytas; turtas būtų tinkamai klasifikuotas; yra nustatyta šios turto grupės inventorizavimo tvarka; turtas, apskaitytas balanse, realiai egzistuoja; visi ilgalaikio turto judėjimo atvejai tinkamai ir laiku įtraukiami į apskaitą; pasirinkta tinkama ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodika, ar šios metodikos tinkamai laikomasi; egzistuoja tinkama ilgalaikio turto apsauga.

Šių tikslų siekimui iškeltas uždavinys – surinkti reikiamą informaciją efektyviam vidaus auditui atlikti tiksliais išvadoms pagrįsti. Pagrindinis šio vidaus audito uždavinys yra nustatyti galimus neatitikimus, jų atsiradimo priežastis ir bandyti pateikti rekomendacijas jų pašalinimui.

3. Audito apimtys.

Audito metu buvo tikrinami ilgalaikio turto pardavimo ir pirkimo sąskaitos faktūros ir su tuo susiję banko dokumentai.

4. Audito rezultatai.

Vidaus auditas buvo atliekamas planingai. Audito metu pagal sudarytą programą buvo patikrintos visos operacijos susijusios su ilgalaikiu turtu. Audito metu neužfiksuota pažeidimų susijusių su ilgalaikio turto operacijomis.

Pastebėjimo įvertinimas:	Nėra
Data:	2007-03-30
Patvirtino:	Auditorius

Poauditinė veikla. Poauditinė vidaus auditorių veikla – sudėtingas procesas, kurio metu kartais kyla ginčų su įmonės vadovybe. Tačiau UAB „BA prekyba“ atlikto ilgalaikio turto audito metu nebuvo nustatyta pažeidimų dėl to nebuvo surašomas priemonių planas vidaus audito metu rastiems trūkumams pašalinti. Dėl to ir ginčų su įmonės vadovybe nekilo.

3.3 Rezultatų interpretacija

Atlikus visas procedūras ir patikrinimus susijusius su ilgalaikiu turtu ir numatytus vidaus audito programoje, galima pateikti atlikti vidaus audito rezultatų apibendrinimą, kurie pateikti 12 lentelėje.

12 lentelė

Ilgalaikio turto audito rezultatų apibendrinimas

Eil. Nr.	Įvertinimas	Komentaras
1	Ar ilgalaikis turtas, atspindėtas apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje iš tikrųjų egzistuoja?	Apskaitos duomenys sutampa
2	Ar turtas atspindėtas finansinėje atskaitomybėje priklauso įmonei?	Visas turtas priklauso įmonei (yra įsigijimo dokumentai arba Registrų centro pažymos apie registruotą turta)
3	Ar įmonės teisės ir įsipareigojimai, įvykusios operacijos tinkamai dokumentuotos?	Ūkinės operacijos tinkamai dokumentuotos, dokumentai juridškai teisingi
4	Ar teisingai parinkti naudojami matavimo vienetai?	Matavimo vienetai nurodomi įsigijimo dokumentuose, taip ir vėliau apskaitomi.
5	Ar nėra aritmetinių klaidų pirminiuose dokumentuose, apskaitos registruose, finansinėje atskaitomybėje?	Įmonėje apskaita kompiuterizuota, todėl aritmetinių klaidų nepasitaiko.
6	Ar ilgalaikis turtas įvertinamas teisingai metu pabaigoje?	Turtas vertinamas likutine verte. Perkainojimų analizuojamu laikotarpiu, 2006m., nebuvo
7	Ar ūkinės operacijos įregistruotos tinkamai?	Ūkinės operacijos dokumentuotos tinkamai, dokumentai juridškai tvarkingi, laiku užregistruoti apskaitoje.
8	Ar ilgalaikis turtas teisingai atskleistas apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje?	Ilgalaikis turtas teisingai atskleistas tiek apskaitoje tiek finansinėje atskaitomybėje.

Galima teigti, kad patikrinus operacijas ir dokumentus, susijusius su ilgalaikiu turtu, nenustatyta reikšmingų klaidų ir neatitikimų. Nebuvo kitokių audito darbo apimties apribojimų šioje srityje, turinčių įtaką audito rezultatams, todėl pastabų ir išlygų dėl ilgalaikio turto kurios turi būti atskleistos vidaus auditoriaus išvadoje ir audito ataskaitoje, nėra.

Pasibaigus vidaus auditui užpildoma vidaus audito vertinimo anketa. (3 priedas). Ši anketa naudojama informacijai iš audituojamojo subjekto gauti, siekiant ją panaudoti, norint užtikrinti vidaus auditorių darbo kokybę. Anketa užpildė įmonės vyr. buhalterė. Vidaus auditoriaus darbas įvertintas tinkamai, vidaus audito metu atliktos visos operacijos ir rezultatai buvo aptarti ir suderinti su įmonės vadovu ir vyr. buhalterė. Vidaus audito eigoje atliekamos procedūros ir gauti rezultatai

paišinti išsamiai, paprastai ir suprantamai. Sudarytas vidaus audito programos algoritmas paremtas apskaitos, apskaitos politikos ir vidaus kontrolės sistemomis, paremtomis rizikos vertinimu pagrįsta vidaus audito metodika, todėl galima teigti, kad parengtas vidaus audito programos algoritmas gali būti pilnai taikomas privačiame sektoriuje.

IŠVADOS

1. Atlikus mokslinės literatūros analizę buvo nustatyta, kad vidaus audito atlikimas privačiame sektoriuje nereglamentuojamas, vidaus auditas atliekamas savo pasirinktu metodu ir procedūromis. Išskirtos pagrindinės vidaus audito programos kūrimo problemos nuo kurių tiesiogiai priklauso ne tik vidaus audito programa, bet ir visas vidaus audito procesas garantuojantis kokybišką vidaus auditą.

2. Remiantis rizika pagrįstu metodu sudarytas vidaus audito programos kūrimo algoritmas, pagrįstas vidaus audito etapų nuoseklumu, apskaitos politikos ir vidaus kontrolės aspektų analize.

3. Vidaus audito programos kūrimo algoritmo praktinis patikrinimas įgyvendintas UAB „BA prekyba“. Atsižvelgiant į vidaus audito metodikas, įmonės apskaitos politiką, vidaus kontrolę sudarytas konkrečiai audito sričiai vidaus audito programos algoritmas, t.y. ilgalaikio turto pavyzdžiu. Šis algoritmas yra ganėtinai sudėtingas, tačiau gali būti taikomas privačiame sektoriuje, nes vidaus audito metodika pagrįsta rizikos vertinimu. Todėl remiantis šia metodika vidaus auditorius sudarydamas programą turi atsižvelgti į : vidaus audito atlikimo strategiją, vidaus audito planavimą, vidaus audito informacijos rinkimą ir vertinimą, vidaus audito ataskaitos rengimą ir pateikimą, poauditinę veiklą ir vidaus auditoriaus vertinimą.

LITERATŪRA

1. Bagdžiūnienė V. (2005), Apskaitos politika. Vilnius.
2. Balaišis J. (2000), Vidaus audito planavimas ir organizavimas. LR audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas. Medžiaga kursų klausytojui. Nepublikuotas rankraštis.
3. Daujotaitė D. (2006), Finansinis auditas. Vilnius.
4. Galloway D.(1995), Internal auditing: a guide for the new auditor. Florida.
5. Gray I., Manson S., (2001), The audit process: principles, practice and cases. London.
6. Juškevičienė S. (2005), Vidaus audito tarnybos savivaldybėje atsiradimo priežastys ir požiūris į vidaus auditą. Jaunųjų mokslininkų darbai Nr. 1(5).
7. Gudaitienė O. (2002), Finansinė apskaita. Vilnius.
8. Kabašinskas J., Toliatienė I., (1997), Auditas. Vilnius.
9. Kustienė A. (2005), Auditas: metodinė priemonė. Kaunas.
10. Kustienė A, Lakis. V. (2002), Vidaus audito planavimas. Tiltai Nr.4.
11. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. K-1253 Vilnius.// www.lrs.lt.
12. Mackevičius J. (2001), Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Vilnius.
13. Mackevičius J. (2003), Valdymo apskaita. Vilnius.
14. Mackevičius J., (2003), Vidaus auditas. Vidaus audito samprata ir teisinis reglamentavimas. Medžiaga kursų klausytojui. Nepublikuotas rankraštis.
15. Matickienė I. (1997), Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas.
16. Palubinskienė S., Makara J. (2005), Vidaus audito būklė Lietuvos įmonėse. Jaunasis Mokslininkas: konferencijos medžiaga.
17. Palubinskienė S., Makara J. (2004), Vidaus audito tapatinimo su vidaus kontrolės sistema ir vidaus auditoriaus nepriklausomumo problemos. Jaunųjų mokslininkų darbai Nr. 2
18. Spencer Pickett K.(1997), The interbal auditing handbook. Chichester Wiley.
19. Sadeikienė J., (2005), Finansinis auditas. Medžiaga kursų klausytojui. Nepublikuotas rankraštis.
20. Stačiokas R. (2005), Application of internal Audit in Enterprise risk Management. Inžinerinė ekonomika Nr. 2 (42)
21. Valužis K. (1999), Vidaus auditas ir apskaita. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos 1999 10 26.
22. Vidaus audito reikalavimai, (2005). Mokesčių žinios. // www.mzinios.lt

23. Vidaus audito profesinės praktikos standartai (2001), patvirtinti vidaus auditorių instituto (JAV). Vertimas. Lietuvos auditorių asociacija. Vilnius.
24. Žemaitis B. (1999), Vidaus audito metinio plano sudarymas. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr. 32(80).
25. Бычкова С. М., Газарян А. В., (2001), Планирование в аудите. Москва.
26. Гутцайт, Е.М., (2001), Аудит: концепция, проблемы, стандарты, Москва.
27. Крупченко Е. А., Замышкова О. И., (2000), Аудит. Москва.
28. Макальская А. К., (2001), Внутренний аудит: учебно-практическое пособие. Москва.
29. Шеремет А. Д., Суйц В. П., (1995) , Аудит. Москва.
30. Никонова Т.В., Сухарев С.А., (2002), Управленческий аудит персонал. Москва.
31. Internetiniai šaltiniai: <http://www.apskaitosinstitutas.lt>
32. Internetiniai šaltiniai: <http://finmin.lt>
33. Internetiniai šaltiniai: http://www.fmmc.lt/m_va_aktai
34. Internetiniai šaltiniai: <http://www.lar.lt>
35. Internetiniai šaltiniai: <http://www.theia.org/chapters/index.cfm/home.page/cid/303>
36. Internetiniai šaltiniai: <http://www.vkontrole.lt>
37. Internetiniai šaltiniai: <http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant>

PRIEDAI

VIDAUS AUDITO PLANAS

Privatus sektorius
Vidaus audito departamentas
Auditorius

VIDAUS AUDITO PLANAS
Finansų skyrius
2007-03-01

Audito ir auditorių laiko paskyrimas

Auditą 2007m. kovo 1d. – 2007m. kovo 30d. atliks vidaus auditorius.

Audito tikslas

Pagrindinis vidaus audito tikslas - įvertinti ar taikoma įmonės vidaus kontrolės sistema užtikrina, kad:

1. visas ilgalaikis turtas būtų įtrauktas į apskaitą;
2. visas turtas būtų tinkamai apskaitytas;
3. turtas būtų tinkamai klasifikuotas;
4. yra nustatyta šios turto grupės inventorizavimo tvarka;
5. turtas, apskaitytas balanse, realiai egzistuoja;
6. visi ilgalaikio turto judėjimo atvejai tinkamai ir laiku įtraukiami į apskaitą;
7. pasirinkta tinkama ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodika, ar šios metodikos tinkamai laikomasi;
8. egzistuoja tinkama ilgalaikio turto apsauga.

Darbo apimtis

Auditas apims 2006m. ilgalaikio turto pardavimo ir pirkimo sąskaitas faktūras ir su tuo susijusius banko dokumentus.

Kriterijai

Kaip kriterijus bus naudojamos įmonės pirkimo gairės, procedūros ir mokėjimo įgaliojimai.

Biudžetas

Auditą atliks viena auditorė 2007m. kovo 1d – kovo 30d. Numatoma, kad jis truks 1 mėnesį. Papildomų išlaidų nebus.

Patvirtinta

VAT vadovas
 Auditorius

Data: 2007-03-01

UAB „BA prekyba“ 2005 – 2006m. balanso vertikali ir horizontali rodiklių analizė

Eil. Nr.	Rodikliai	2005		2006		Pokytis 2006m.	
		Lt	%	Lt	%	Lt	%
A.	ILGALAIKIS TURTAS	2748225	18,42	2582400	12,52	-165825	-6,03
I.	Nematerialusis turtas	31336	0,21	13465	0,07	-17871	-57,03
II.	Materialusis turtas	2716889	18,21	2568935	12,46	-147954	-5,45
III.	Finansinis turtas						
IV.	Kitas ilgalaikis turtas						
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	12174383	81,58	18037600	87,48	5863217	48,16
I.	Atsargos, išankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	6009539	40,27	9754048	47,30	3744509	62,31
II.	Per vienerius metus gautinos sumos	5379369	36,05	7716849	37,42	2337480	43,45
III.	Kitas trumpalaikis turtas						
IV.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	785475	5,26	566703	2,75	-218772	-27,85
	TURTO IŠ VISO:	14922608	100,00	20620000	100,00	5697392	38,18
C.	NUOSAVAS KAPITALAS	4598149	30,81	6436754	31,22	1838605	39,99
I.	Kapitalas	530000	3,55	4800000	23,28	4270000	805,66
II.	Perkainojimo rezervai (rezultatas)	68307	0,46	68307	0,33	0	0,00
III.	Rezervai	2728839	18,29	1599840	7,76	-1128999	-41,37
IV.	Nepaskyrstytasis pelnas (nuostoliai)	1271003	8,52	-31393	-0,15	-1302396	-102,47
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS						
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	10324459	69,19	14183246	68,78	3858787	37,38
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	1262308	8,46	5077623	24,62	3815315	302,25
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	9062151	60,73	9105623	44,16	43472	0,48
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:	14922608	100,00	20620000	100,00	5697392	38,18

Auditorių vertinimo forma

Eil. Nr.	Klausimai	Įvertinimas		
		Gera	Patenkinamai	Blogai
1	Vidaus audito tikslas man buvo detalai paaiškintas.	X		
2	Buvo atsižvelgta į mano pageidavimus dėl vidaus audito.	X		
3	Vidaus audito metu mane informavo apie audito eigą ir rezultatus.	X		
4	Vidaus audito trukmė buvo priimtina: kasdieninis darbas buvo trukdomas minimaliai.		X	
5	Vidaus auditorius buvo susipažinęs su mūsų veiklos procesais.	X		
6	Vidaus audito pabaigoje buvo aptarti audito rezultatai.	X		
7	Pateiktos rekomendacijos buvo konstruktyvios ir įvykdomos.	X		
8	Vidaus auditas padėjo gerinti veiklą.		X	
9	Vidaus auditoriai buvo sąžiningi.	X		
10	Vidaus auditoriai buvo objektyvūs.	X		
11	Vidaus auditoriai išlaikė konfidencialumą.	X		
12	Vidaus auditoriai buvo profesionalūs ir kompetentingi.	X		

Man labiausiai patiko:

<i>Aiškiai įvardinti audito tikslai, aiškiai pristatyta esama padėtis.</i>

Man nepatiko tai, kad

<i>Iš anksto nesuderintas susitikimo laikas.</i>

Pageidavimai kitiems auditams:

<i>Jei įmanoma pateikti išankstinius užklausimus.</i>

Pareigos, vardas ir pavardė, data

<i>Vyr. buhalterė, 2007.03.30</i>
