

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

IGNAS LELIS

**VIDAUS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMAS  
AB „LIETUVOS GELEŽINKELIAI“**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Doc. dr. Dalia Daujotaitė

VILNIUS

2015

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

IGNAS LELIS

**VIDAUS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMAS**  
**AB „LIETUVOS GELEŽINKELIAI“**

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Vadovas

\_\_\_\_\_ Doc. dr. Dalia Daujotaitė

2015-

Recenzentas

\_\_\_\_\_

2015-

Atliko

\_\_\_\_\_ stud. I Lelis

2015-

VILNIUS

2015

# TURINYS

ĮVADAS .....	8
1. VIDAUS AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI .....	11
1.1. Vidaus audito samprata, funkcijos ir raida .....	11
1.2. Vidaus audito rūšys.....	20
1.3. Vidaus audito organizavimo ir atlikimo tvarka .....	22
1.4. Vidaus audito efektyvumo vertinimas .....	30
2. TYRIMO METODIKA .....	38
3. VIDAUS AUDITO EFEKTYVUMO TYRIMAS AB „LIETUVOS GELEŽINKELIAI“ .....	42
3.1. AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos apžvalga .....	42
3.2. Vidaus audito skyrius ir jo veikla .....	49
3.3. Vidaus audito efektyvumo anketinis tyrimas.....	52
3.3.1. Vidaus audito skyriaus darbuotojų apklausos rezultatai.....	52
3.3.2. Darbuotojų apklausos rezultatai .....	57
3.4. Tyrimo rezultatų aptarimas .....	61
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI .....	64
LITERATŪRA .....	67
ANOTACIJA.....	71
ANNOTATION.....	74
SANTRAUKA.....	71
SUMMARY.....	74
PRIEDAI .....	74

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

<i>1 lentelė.</i> Vidaus audito raidos etapai.....	11
<i>2 lentelė.</i> Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai.....	17
<i>3 lentelė.</i> Vidaus audito rūšys.....	20
<i>4 lentelė.</i> Vidaus audito teisinė aplinka.....	23
<i>5 lentelė.</i> Vidaus audito efektyvumo vertinimo rodikliai.....	31
<i>6 lentelė.</i> Vidaus audito efektyvumą lemiantys veiksniai.....	32
<i>7 lentelė.</i> Mokslinėje literatūroje išskiriami vidaus audito efektyvumą lemiantys veiksniai.....	33
<i>8 lentelė.</i> Bendrųjų ir profesinių kompetencijų reikalavimai.....	34

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

<i>1 pav.</i> Vidaus audito funkcijos.....	14
<i>2 pav.</i> Vidaus audito ir vidaus kontrolės ryšys.....	15
<i>3 pav.</i> Vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas.....	18
<i>4 pav.</i> Vidaus audito rūšys.....	19
<i>5 pav.</i> Vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas.....	22
<i>6 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	27
<i>7 pav.</i> Tyrimo modelis.....	37
<i>8 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	38
<i>9 pav.</i> Tyrimo modelis.....	42
<i>10 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	43
<i>11 pav.</i> Tyrimo modelis.....	43
<i>12 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	44
<i>13 pav.</i> Tyrimo modelis.....	44
<i>14 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	45
<i>15 pav.</i> Tyrimo modelis.....	45
<i>16 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	46
<i>17 pav.</i> Tyrimo modelis.....	47
<i>18 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	47
<i>19 pav.</i> Tyrimo modelis.....	51
<i>20 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	52
<i>21 pav.</i> Tyrimo modelis.....	52
<i>22 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	53
<i>23 pav.</i> Tyrimo modelis.....	54
<i>24 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	56
<i>25 pav.</i> Tyrimo modelis.....	56
<i>26 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	57
<i>27 pav.</i> Tyrimo modelis.....	59
<i>28 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>29 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>30 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>31 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>32 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>33 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>34 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>35 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>36 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>37 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>38 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>39 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>40 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>41 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>42 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>43 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>44 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>45 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>46 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>47 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>48 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>49 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>50 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>51 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>52 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>53 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>54 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>55 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>56 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>57 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>58 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>59 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>60 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>61 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>62 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>63 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>64 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>65 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>66 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>67 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>68 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>69 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>70 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>71 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>72 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>73 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>74 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>75 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>76 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>77 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>78 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>79 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>80 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>81 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>82 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>83 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>84 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>85 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>86 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>87 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>88 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>89 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>90 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>91 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>92 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>93 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>94 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>95 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>96 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>97 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>98 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	
<i>99 pav.</i> Tyrimo modelis.....	
<i>100 pav.</i> Audito įrodymų rinkimo etapai.....	

17 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų skaičius, %

.....

18 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų darbo našumas, tūkst.

Eur/darbuotojui.....

19 pav. Vidaus auditorių darbo patirtis,

%.....

20 pav. Vidaus auditorių darbo patirtis AB „Lietuvos geležinkeliai“,

%.....

21 pav. Vidaus auditorių skiriamas laikas kvalifikacijai kelti,

val./metus.....

22 pav. Paramos vidaus auditui vertinimas,

.....

23 pav. Vidaus audito nepriklausomumo vertinimas,

%.....

24 pav. Vidaus audito funkcijos pagal svarbą vidaus auditorių

požiūriu.....

25 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal darbo

vieta.....

26 pav. Darbuotojų požiūris į vidaus auditą,

%.....

27 pav. Vidaus audito funkcijos pagal svarbą darbuotojų

požiūriu.....

## PRIEDŲ SĄRAŠAS

<i>1 priedas.</i> Vidaus audito skyriaus darbuotojų apklausos anketa.....	72
<i>2 priedas.</i> AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų apklausos anketa.....	76

## IVADAS

**Temos aktualumas.** Išvystytos Vakarų šalys turi didelę praktinę, mokslinę ir metodinę vidaus audito patirtį, kuri labai efektyviai naudojama įvairiose verslo srityse. Steigiami vidaus audito institutai, kurie rūpinasi vidaus auditorių kvalifikacija ir kuria įvairias vidaus audito vertinimo metodikas.

Lietuvoje ilgą laiką vidaus auditas buvo nereglamentuotas, taip pat nebuvo populiarus tiek valstybiniame, tiek privačiame sektoriuje. Šiuo metu daugiausiai vidaus audito srityje pažengta valstybiniame sektoriuje, kuriame vidaus audito atlikimas yra privalomas. Privačiame sektoriuje vidaus audito tarnybos steigimas priklauso nuo įmonių savininkų ir jų poreikių.

Įmonės vadovas, siekiantis įmonės užsibrėžtų tikslų, bei norintis racionaliai panaudoti išteklius, privalo ne tik įdiegti vidaus kontrolę, bet taip pat turi pasirūpinti, jog įmonėje būtų įkurta vidaus audito tarnyba. Pažangiose organizacijose iš vidaus auditorių tikimasi ne tik, kad būtų patikrintas įstatymų ir procedūrų laikymasis, bet ir pasiūlymų, kaip vidaus kontrolės sistemą padaryti efektyvesne. Vidaus auditoriai taip pat tampa aukščiausiosios organizacijos vadovybės patarėjais priimant strateginius verslo sprendimus.

Daugiausiai vidaus audito srityje pažengta stambiose šiuolaikinėse įmonėse, kurių savininkai suprato vidaus audito būtinumą, ir tai, kad jis padeda įmonei užtikrinti efektyvią jos veiklą. Vidaus auditoriai kuria pridėtinę vertę naudodami struktūrizuotą ir sisteminių požiūrį, įgalinantį vertinti ir tobulinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Kita vertus, dėl vidaus audito ypatumų bei išskirtinės padėties organizacijoje, vidaus audito veiklos vertinimas yra iššūkių reikalaujantis uždavinys. Pridėtinės vertės koncepcijos kontekste vidaus audito veiklos vertinimas turėtų atskleisti vidaus audito paslaugų efektyvumą. Šiuo požiūriu baigiamajame darbe vertinamas vidaus audito efektyvumas pasirinktoje įmonėje – AB „Lietuvos geležinkeliai“.

**Temos ištirtumas.** Vidaus audito efektyvumo vertinimo tyrimai buvo atlikti daugelyje šalių, taikant skirtingas vertinimo metodikas ir būdus, pavyzdžiui, A. Cohen ir G. Sayag (2010) atliko tyrimus Izraelyje; M. Arena ir G. Azzone (2009) – Italijoje; H. Ahmad et al. (2009) – Malaizijoje; D. Mihret ir A. Yismaw (2007) – Etiopijoje; M. Dittenhofer (2001) – JAV; A. Alzeban ir D. Gwilliam (2014) – Saudo Arabijoje. Šie autoriai analizavo vidaus audito efektyvumą lemiančius veiksnius viešajame ir privačiame sektoriuje. Dalyje atliktų studijų pagrindinis dėmesys buvo skiriamas vidaus audito atitikimui tarptautiniams standartams (pavyzdžiui, Fadzil et al., 2005). Kitose studijose, vertinant audito efektyvumą buvo atsižvelgta į suinteresuotų grupių poreikių tenkinimą (pavyzdžiui, Cohen, Sayag, 2010). Taip pat buvo vertinama, kaip organizacijose atsižvelgiama į audito išvadas ir ar imamas veiksmų rekomendacijoms įgyvendinti (Arena, Azzone, 2009; Mihret, Yismaw, 2007). P. Daniela ir T. Attila (2013) lygino vidaus auditą su vidaus kontrole, V. Munteanu ir D. L. Zaharia (2014) aptarė vidaus audito evoliuciją ir teikiamą naudą.



Lietuvoje vidaus audito efektyvumo tyrimų atlikta nedaug – dažniausiai nagrinėjamas vidaus auditas viešajame sektoriuje, pavyzdžiui, V. Ramonienė ir A. Kustienė (2006) tyrė vidaus audito būklę Lietuvos savivaldybėse. Išsamesnį vidaus audito efektyvumo vertinimo tyrimą Lietuvoje atliko R. Boguslauskas ir V. Rupšys (2007). Autoriai išskyrė pagrindinius vidaus audito efektyvumo vertinimo rodiklius. J. D. Staliūnienė ir S. Stungurienė (2007) tyrė vidaus audito kokybės užtikrinimo prielaidas.

**Tyrimo objektas** – vidaus auditas AB „Lietuvos geležinkeliai“.

**Problema.** Dauguma Lietuvos ir užsienio autorių nagrinėja vidaus audito efektyvumą viešajame sektoriuje. Trūksta vidaus audito efektyvumo vertinimo tyrimų organizacijose. Vidaus audito efektyvumas AB „Lietuvos geležinkeliai“ šiuolaikinės vidaus audito sampratos kontekste išsamiai tirtas nebuvo. Todėl baigiamajame darbe keliami problema – ar vidaus auditas AB „Lietuvos geležinkeliai“ yra efektyvus, kuriantis pridėtinę vertę?

**Darbo tikslas** – remiantis mokslinės literatūros analizės pagrindu suformuota vidaus audito efektyvumą lemiančių veiksnių sistema ištirti vidaus audito efektyvumą AB „Lietuvos geležinkeliai“ ir pateikti pasiūlymus efektyvumui didinti.

**Darbo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti vidaus audito sampratą, jos raidą ir vidaus audito funkcijas organizacijoje;
2. Remiantis užsienio autorių atliktais tyrimais išskirti vidaus audito efektyvumą lemiančius veiksniai;
3. Išnagrinėti vidaus audito atlikimo tvarką AB „Lietuvos geležinkeliai“;
4. Įvertinti vidaus audito efektyvumą AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų ir vidaus auditorių požiūriais;
5. Išskirti vidaus audito efektyvumo problemas ir pateikti pasiūlymus efektyvumui didinti.

**Informacijos rinkimo ir tyrimo metodai.** Teorinėje baigiamojo darbo dalyje taikyti mokslinės literatūros analizės, teisės aktų, dokumentų analizės, publikuotų tyrimų rezultatų apžvalgos tyrimo metodai. Empiriniams duomenims gauti naudotos struktūrizuotos anketos. Apklausų metu gauti duomenys apdoroti taikant MS Excel programinę įrangą.

**Darbo teorinė ir praktinė reikšmė.** Pasirinkta tema yra aktuali mokslui, nes yra atlikta mažai vidaus audito efektyvumo tyrimų organizacijose. Tema aktuali praktikoje, nes vertinamas AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus audito efektyvumas. Tikėtina, kad tyrimo rezultatai padės spręsti AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus audito problemas ir tokiu būdu didinti organizacijos veiklos efektyvumą. Tyrimo metodiką galės pritaikyti kitos organizacijos vidaus audito efektyvumui tirti.

**Darbo struktūra.** Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys pagrindiniai skyriai. Pirmame skyriuje, remiantis mokslinės literatūros analize, pateikiama vidaus audito samprata, aptariama sampratos raida, išskiriamos pagrindinės vidaus audito funkcijos, vidaus audito rūšys. Taip pat aptariama vidaus audito organizavimo ir atlikimo tvarka. Nagrinėjami kitų autorių atlikti tyrimai vertinant vidaus audito

efektyvumą, jų rezultatai, išskiriami efektyvumą lemiantys veiksniai. Antrame skyriuje mokslinės literatūros analizės pagrindu formuluojama tyrimo metodika.

Trečiame skyriuje, remiantis suformuota tyrimo metodika, atliekamas vidaus audito efektyvumo tyrimas AB „Lietuvos geležinkeliai“. Pateikiama bendrovės veiklos apžvalga, remiantis vidaus dokumentais nagrinėjamos vidaus audito funkcijos, atlikimo principai organizacijoje. Siekiant visapusiškai įvertinti vidaus audito efektyvumą, atliekamos bendrovės darbuotojų, turėjusių sąsajų su vidaus auditu ir vidaus audito skyriaus darbuotojų anketinės apklausos. Apibendrinus tyrimo rezultatus, išskiriamos pagrindinės vidaus audito problemos. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrintos išvados ir pasiūlymai.

Darbo rezultatai iliustruojami 27 paveiksluose ir 7 lentelėse. Panaudoti 52 literatūros šaltiniai. Darbe pateikiami 2 priedai. Darbo apimtis be priedų – 73 psl.

# 1. VIDAUS AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI

## 1.1. Vidaus audito samprata, funkcijos ir raida

Literatūroje vidaus auditas dažniausiai apibūdinamas naudojant JAV vidaus audito instituto apibrėžimą: „vidaus auditas – tai nepriklausoma, objektyvi tyrimo ir konsultavimo veikla, skirta pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti. Vidaus auditas padeda organizacijai pasiekti tikslus, žvelgdamas į organizaciją sisteminiu požiūriu, vertina ir tobulina rizikos valdymo efektyvumą, kontrolę ir valdymo procesą“ (The Institute of Internal Auditors, 2015).

Šis apibrėžimas yra pakankamai naujas, taikomas nuo 2004 metų ir atspindi sparčią vidaus audito sampratos kaitą pasaulyje, kuri sąlygojo net veiklos apibrėžimo pokytį. Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad šiame apibrėžime išskiriamas rizikos valdymas ir vidaus auditoriaus vaidmuo užtikrinant jo efektyvumą.

Vidaus audito raidos etapus išsamiai nagrinėjo V. Munteanu'as ir D. L. Zaharia's (Munteanu, Zaharia, 2014, p. 2239–2240). Susisteminti vidaus audito raidos etapai pateikiami 1 lentelėje. Remiantis pateiktomis vidaus audito sampratomis, pasaulinėje vidaus audito raidoje galima išskirti tris pagrindines tendencijas. Iš pradžių auditas buvo suprantamas tik kaip finansinių ataskaitų patikrinimas ir jų tikrumo bei tikslumo patvirtinimas. Nuo XX a. vidurio vis labiau akcentuojamas sisteminis – orientacinis audito pobūdis, daug dėmesio skiriama organizacijos valdymo sistemai, ypač vidaus kontrolės efektyvumui. Pastaraisiais metais vidaus audito reikšmė ženkliai išaugo, daugiau dėmesio pradėta skirti rizikos valdymo funkcijai.

L. Dičpetrio (2015, p. 4) teigimu, vidaus audito plėtra gali būti dalijama į keturis etapus:

- 1) procedūrų laikymosi audito;
- 2) vidinės kontrolės procesų peržiūrų;
- 3) veiklos procesų peržiūros;
- 4) strateginio verslo partnerio.

Pirmas etapas yra pasyvus ir orientuotas į vidinę kontrolę, ieškantis problemų egzistuojančioje sistemoje. Antras etapas labiau orientuotas į rekomendacijų vidaus kontrolės klausimais teikimą, ir todėl reikalauja palyginus nemažų investicijų į vidaus auditorių kompetenciją (įvairesnės kvalifikacijos, t. t. informacinių technologijų, teisinį ir pan.), audito procesą (rizikos kalba ir orientacija) ir audito technologiją (automatizavimo ir duomenų saugojimo poreikis) (Dičpetris, 2015, p. 5).

Veiklos procesų priežiūros etapas yra orientuotas jau ne vien tik į vidaus kontrolės klausimus, bet užsiima ir pačiais veiklos procesais ir atitinkamai reikalauja, kad auditorius juos labai gerai suvoktų ir išmanytų. Vidaus auditorių rekomendacijos apima ir veiklos pokyčius siekiant didesnio efektyvumo ir bendrovės strategijos bei organizacinių tikslų pasiekimo. Vidaus auditorius naudoja įvairius veiklos rodiklius ir juos lygina su pažangiausia praktika (Dičpetris, 2015, p. 5).

Strateginės verslo partnerystės etapas apibūdinamas vidaus auditoriaus išankstiniu ir aktyviu dalyvavimu rizikos valdymo procese bendrovės mastu. Vidaus auditorius čia yra teigiamų pokyčių iniciatorius ir užtikrintojas organizacijoje. Pagrindinis vidaus audito funkcijos vaidmuo šiame etape yra prevencinis (Dičpetris, 2015, p. 5).

1 lentelė. Vidaus audito raidos etapai

Etapas	Metai	Apibūdinimas
Buhalterinių dokumentų patikra	1950	Apskaitos įrašų tikrinimas. Auditoriai turėjo tikrinti buhalterinių įrašų teisingumą. Audito efektyvumas buvo vertinamas kiekybiškai, pagal nustatytą neteisingų įrašų skaičių.
Atitikties vertinimas	1960	Vidaus auditoriai turėjo nustatyti, ar šalys laikėsi nustatytų finansinių procedūrų. Jie turėjo atlikti netikėtas patikras ir išnagrinėti įrašus, siekdami nustatyti neatitikimą procedūroms.
Procesų vertinimas	1970	Vidaus auditu buvo siekiama išnagrinėti dokumentus, patikrinti įrašus ir nustatyti problemas bei suformuluoti reikiamas rekomendacijas problemų kilimo priežastims pašalinti. Vidaus auditorių konsultacijos buvo naudingas vadovybei ir vidaus audito reikšmė augo.
Kontrolės vertinimas	1980	Vidaus audito funkcijos buvo papildytos kontrolės vertinimu. Vidaus auditoriai tapo vadovų konsultantais, vykdant įvairių rūšių kontrolę organizacijoje.
Vidaus kontrolės sistemos vertinimas	1990	Vidaus auditas tapo nepriklausoma funkcija įmonės viduje, padedantis įvertinti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą. 1980–1990 m. buvo pirmą kartą pritaikyta daugelis metodų ir priemonių, kurios naudojamos ir dabartiniame audito procese.
Rizikos valdymo sistemos vertinimas	2000	1990 m. dėmesys buvo sutelktas į rizikos valdymą ir rizikos valdymo sistemų kūrimą. Pabrėžta rizikos valdymo svarba valstybiniame sektoriuje. Dėl šių priežasčių daugelis organizacijų skyrė daugiau dėmesio vidaus auditui ir kūrė vidaus rizikos valdymo sistemas. Auditoriai turėjo nagrinėti ir vertinti rizikos valdymo procesus. Jie taip pat turėjo nustatyti, ar procesai yra pakankami ir efektyvūs, pateikti ataskaitas ir rekomendacijas, kaip juos gerinti.
Rizikos valdymo sistemos tobulinimas	2001	Pradėti taikyti vidaus audito standartai, vidaus audito padalinius įkūrė stambios organizacijos. Vis daugiau dėmesio skiriama rizikos valdymui. Suprasta, kad rizikos nustatymas, vertinimas ir vidaus kontrolės priemonių įgyvendinimas padeda pasiekti organizacijos strateginius tikslus. Vidaus auditui suteikta reikšminga konsultavimo funkcija.
Audito ataskaitų teikimas	2002	Nors vidaus auditas buvo vykdomas remiantis standartais ir organizacijoms padėjo siekti tikslų, atėjo laikas pateikti ataskaitas aukščiausio lygio organizacijų vadovybei. Pirmiausiai buvo pateikiamos metinės vidaus audito ataskaitos. Tokiu būdu atsirado galimybė keisti valdymo planus atsižvelgiant į audito rekomendacijas.
Pridėtinės vertės kūrimas	2003	Laikomasi požiūrio, kad vidaus auditas turi teikti pridėtinę vertę visoms suinteresuotoms grupėms. Atliekami vidaus auditą ir vertindami riziką, auditoriai įgyja žinių apie operacijas ir galimybes tobulinti veiklą, kas labai naudinga organizacijai. Taigi jie gali suteikti naudingos informacijos konsultuodami vadovybei arba operacijas valdančiam personalui, komunikuodami raštu ar kitomis formomis.
Vidaus audito įsitvirtinimas, paplitimas	2004 /2009	Vidaus auditas padeda stiprinti valdymo procesus ir kontrolę. Vidaus auditas kuria pridėtinę vertę vertinant vidaus kontrolės sistemą ir atliekant rizikos analizę, teikia ataskaitas ir rekomendacijas, kaip gerinti organizacijos veiklą siekiant nustatytų tikslų.
Rizikos valdymo pajėgumų augimas	2010 /2013	Vidaus auditoriai susiduria su naujais iššūkiais, kuriuos lemia rinkos dėsniumai ir akcininkų poreikiai. Tikėtina, kad vidaus audito funkcijos ateityje plėsis, bus pasiekta rizikos valdymo branda.

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Munteanu ir Zaharia (2014, p. 2239–2240)

Vidaus audito reikšmės suvokimas taip pat sietinas su šalies kontekstu. Vidaus audito raida Lietuvoje lyginant su užsienio šalimis prasidėjo neseniai. Svarbus žingsnis Lietuvos audito raidoje buvo 1997 m. liepos 31 d. Lietuvos banko ir AB „Lietuvos energija“ vidaus auditorių iniciatyva įsteigta Vidaus auditorių asociacija.

Dar vienas svarbus žingsnis audito sampratos ir taikymo srities plėtros link įvyko 2000 m. vasario 7 d., LR Vyriausybei priėmus nutarimą Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“, kurio pagrindu viešojo sektoriaus organizacijose buvo įteisintas vidaus auditas, kartu pateikiant jau žymiai platesnę audito sąvoką bei jo paskirtį, jam priskiriant ir veiklos efektyvumo, vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo patikrinimą. Tai svarbus momentas, nes šiame dokumente, prie finansinio patikrinimo, pirmą kartą LR teisinėje bazėje panaudojama ir veiklos audito sąvoka (Oržekauskas, Šmaižienė, 2009, p. 1165).

Vidaus audito sąvoka buvo labiau sukonkretinta 2002 m. gruodžio 10 d. LR Seimo priimtu Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu Nr. IX-1253, įteisinant vidaus auditą kaip „viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalį, kurios dėka vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą“ (Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002). Šis įstatymas nustato pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame sektoriuje, kuris valdo ir naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų šio teisės akto reglamentuojama vidaus kontrolė.

Taigi pastaruoju metu užsienio šalyse ir Lietuvoje vidaus auditas nebetapatinamas vien su finansinės informacijos bei atitikties tikrinimu (kas buvo pastebima pirmosiose vidaus audito atsiradimo stadijose), bet apibrėžiamas kaip aktyvi funkcija organizacijos viduje, apimanti tikrinimo bei konsultavimo paslaugas. Kartu vidaus auditoriai kuria pridėtinę vertę naudodami struktūrizuotą ir sisteminių požiūrį, įgalinantį vertinti ir tobulinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą (Rupšys, Boguslauskas, 2007, p. 15).

Vidaus auditas yra nepriklausoma veikla (funkcija) įmonės viduje. Jo metu tikrinama įmonės kontrolės sistema, veiklos kokybė ir siekiama padėti vadovybei. Vidinio audito tikslai yra patikrinti ir įvertinti kitų kontrolės rūšių efektyvumą ir suteikti įmonei kitas atitinkamas paslaugas. Praktikoje vidaus audito metu tikrinama ne tik apskaitos ir kontrolės būklė, bet ir įmonės padalinių darbo efektyvumas bei jų veiklos atitikimas bendrai politikai. Vienas iš vidaus audito tikslų – padėti apsaugoti įmonės turtą nuo išsekvojimų, vagysčių ir neracionalaus naudojimo (Vidaus audito rekomendacijos, 2003).

J. D. Staliūnienė (2009, p. 101) pastebi, vidaus auditas yra vidaus kontrolės sistemos dalis, todėl rizikų nustatymas, vertinimas ir valdymas turi pagrindinę įtaką sukčiavimo prevencijai. Tuo tarpu audito rizikos vertinimas ir atsakas į išskirtas rizikas (audito rizikos valdymas) privalomas pagal vidaus audito

standartus. Tarptautiniai vidaus audito standartai (2011) nurodo, kad vidaus auditoriai, nustatę sukčiavimo faktus, turi imtis tokių veiksmų:

- pranešti valdybai ir vadovui apie pasikartojančius darbuotojų ir vadovų sukčiavimo atvejus, kai turi įrodymų;
- rekomenduoti koreguoti finansinę atskaitomybę dėl tokių veiksmų praeityje;
- raštu pateikti visų vykdytų prevencinių priemonių aprašymą ir rezultatus;
- pateikti tolesnes rekomendacijas, pasitarę su teisininkais.

Taigi vidaus auditoriai gali prisidėti kovojant su sukčiavimo atvejais įmonėje.

Šiuo metu pažangiose organizacijose iš vidaus auditorių tikimasi, kad būtų patikrintas ne tik įstatymų ir procedūrų laikymasis, bet ir pasiūlymų, kaip vidaus kontrolės sistemą padaryti efektyvesne. Vidaus auditoriai taip pat tampa aukščiausiosios organizacijos vadovybės patarėjais priimant strateginius verslo sprendimus. Neatsitiktinai pastaraisiais metais vidaus auditoriai siekia tapti strateginiais įmonės vadovybės verslo partneriais, o paskutinė vidaus audito plėtojimosi fazė yra vadinama “strateginė verslo partnerystė“ (The Institute of Internal Auditors, 2015). Vadovų požiūris į vidaus auditą yra palankesnis, kai vidaus auditoriai domisi audituojamam subjektui aktualiais klausimais ir padeda siekti nustatytų tikslų (Paukštienė, 2012, p. 25).

Pažymėtina, kad vidaus auditoriai yra įmonės personalo nariai. Tai yra didelis vidaus audito privalumas, nes jie gerai žino įmonės padėtį. Jie prižiūri, kad įmonėje būtų laikomasi įstatymų, standartų, vidinės tvarkos procedūrų. Jų tikslas – padėti įmonės vadovybei, pateikti jai tyrimų duomenis, rekomendacijas, patarimus ir komentarus.

Vidaus auditoriai tradiciškai teikia įvairias konsultacines paslaugas, pavyzdžiui, nagrinėja veiklos operacijas ir teikia rekomendacijas, kaip jas gerinti. Konsultacinė veikla yra natūralus vidaus auditoriaus darbas. Tai gali būti neformalus arba oficialus patarimas, analizė, įvertinimas. Būtina pabrėžti, kad bet koku atveju vidaus auditas nėra valdymo sprendimus priimanti funkcija. Sprendimą įgyvendinti ar neįgyvendinti vidaus auditoriaus pasiūlytą rekomendaciją privalo priimti organizacijos vadovai (Daujotaitė, 2002, p.76).

Apibendrintai galima teigti, kad pagrindinė vidaus audito funkcija – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir skatinti gerinti (Mackevičius, Raziūnienė, 2011, p. 18):

- organizacijos rizikos valdymo;
- kontrolės;
- valdymo procesų (angl. *corporate governance*) veiksmingumą.

Aptartos vidaus audito funkcijos susistemintai vaizduojamos 1 paveiksle.



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis literatūros šaltinių analize

*1 pav.* Vidaus audito funkcijos

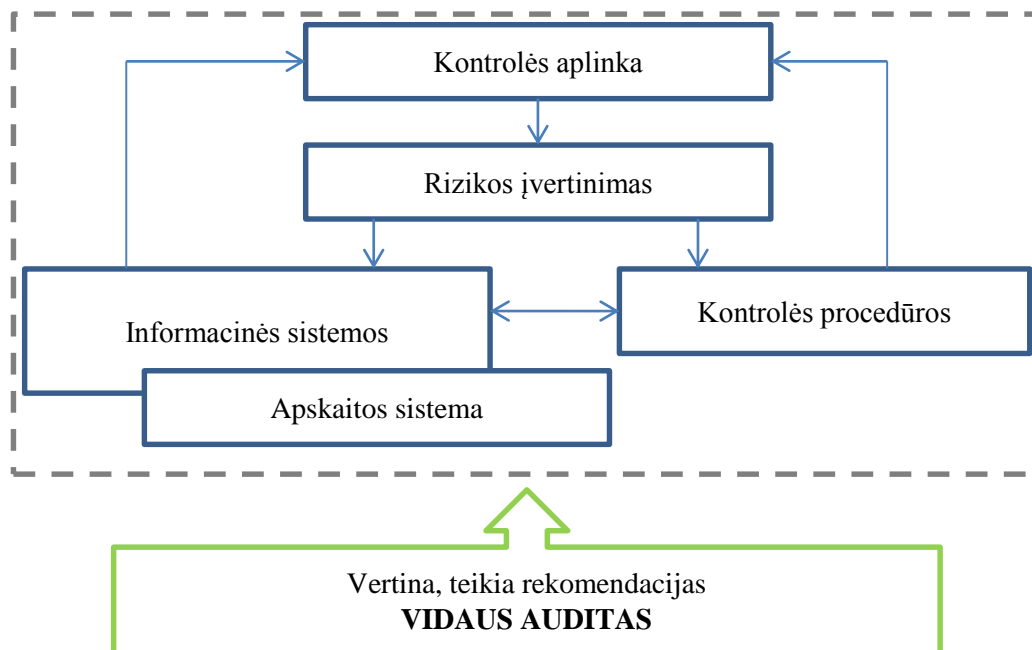
Vidaus audito darbo apimtis priklauso nuo įmonės vidaus kontrolės sistemos. Todėl svarbu išsamiau aptarti ryšį tarp vidaus audito bei įmonės vidaus kontrolės.

Vidaus kontrolė pagal Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo (2002) 2 straipsnį apibrėžiama kaip organizacijos vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti organizacijos veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Taigi, vidaus kontrolė yra sistema su bendra organizacijos kultūra ir individualia kontrolės veikla, kurią atlieka kiekvienas organizacijos darbuotojas, vadovams vadovaujant bei vidaus auditui prižiūrint. Tuo tarpu vidaus audito tikslas – prižiūrėti vidaus kontrolės sistemą ir siekti, kad sistema funkcionuotų kuo ekonomiškiau, efektyviau ir rezultatyviau (Vidaus audito rekomendacijos, 2003; Daniela, Attila, p. 695).

R. Kanapickienės (2001, p. 42) teigimu, kartais gali iškilti neaiškumų, nes yra galvojama, kad vidaus auditas negali būti vidaus kontrolės sistemos sudėtinė dalis, kadangi jis vertina pačią vidaus kontrolę. Tačiau, pasak autorės, jei į vidaus kontrolės sistemą nebus įtrauktas vidaus auditas, tai ši sistema virstų atvira valdymo sistema, arba, kitaip tariant, sistema be grįžtamojo ryšio. Taigi vidaus audito paskirtis – patikrinti ir įvertinti vidaus kontrolės sistemą, nustatyti jos tam tikrų procedūrų efektyvumą ir trūkumus, žiūrėti, ar šios procedūros nepažeidinėjamos ir atitinka vadovybės patvirtintas taisykles. Aptikus

pažeidimus ar nustačius galimus vidaus kontrolės stiprinimo būdus, vidaus audito tarnyba turi perspėti įmonės vadovybę. Vidaus audito ir vidaus kontrolės ryšys pavaizduotas 2 paveiksle.



Šaltinis: Kanapickienė (2001, p. 43)

2 pav. Vidaus audito ir vidaus kontrolės ryšys

Siekiant išsamiau atskleisti vidaus audito sampratą ir funkcijas taip pat tikslinga vidaus auditą palyginti su išorės auditu.

Kaip pažymima literatūroje (Paukštienė, 2012, p. 29; Lakis, 2007, p. 26; Daniela, Attila, p. 697), išorės ir vidaus auditas turi panašumų ir skirtumų. Išorės auditą atlieka asmenys, kurie nėra audituojamo subjekto darbuotojai, o vidaus auditoriai – audituojamojo darbuotojai, t. y. neatsiejama organizacijos dalis. Todėl galima sutikti su vyraujančia nuomone, kad išorės auditoriai yra visiškai nepriklausomi nuo audituojamojo, o vidaus auditorių nepriklausomybė, nors ir įtvirtinta įstatyme, tačiau realioje veikloje labiau pažeidžiama.

Išorės auditoriai dažniausiai atlieka finansinių ataskaitų auditą, o valstybinį auditą atliekantys asmenys – ir veiklos auditą. Jie pareiškia nuomonę apie finansinių ataskaitų patikimumą bei nurodo, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai atspindi įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinės ataskaitos atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą. Išorės auditoriai pateikia išvadą, kuri yra viešas dokumentas (Paukštienė, 2012, p. 29).

Vidaus auditorių darbo apimtis yra visapusiška (Paukštienė, 2012, p. 29). Jie atlieka visų rūšių auditus, dažniausiai atliekamas auditas, turintis visų rūšių požymių. Vidaus auditas, skirtingai nei išorės,



yra skirtas patikrinti visą įmonės veiklą, ne tik finansinę. Vidaus auditoriai viešai nereiškia savo nuomonės, pateikta ataskaita skirta audituojamo subjekto vadovui.

Kitą reikšmingą skirtumą pastebi V. Lakis (2007, p. 23) – išorės auditorių atliekamų auditų tikslai ir uždaviniai yra suformuluoti atitinkamuose įstatymuose ir standartuose ir privalomi visiems auditoriams. Vidaus auditorių darbo tikslai ir uždaviniai, reglamentuoti teisės aktuose ir standartuose, yra rekomendacinio pobūdžio. Konkretūs vidaus audito tikslai priklauso nuo įmonės veiklos ypatumų ir vadovybės keliamų reikalavimų vidaus auditoriui (Lakis, 2007, p. 23).

Kaip buvo minėta anksčiau, vidaus auditorių veikla nukreipta į rizikos valdymą, veiklos tobulinimo galimybes, vidaus kontrolę bei valdymo procesus. Ji apima visus organizacijos veiklos aspektus. Vidaus auditoriai dėmesį sutelkia į būsimų įvykių vertinimą. Išorės auditorių veikla audituojamame subjekte yra labiau istorinio pobūdžio, nes išorės audito metu vertinama jau sudaryta finansinė atskaitomybė (Paukštienė, 2012, p. 29).

Nepriklausomai nuo vidaus audito funkcijos savarankiškumo ir objektyvumo masto, vidaus auditorių veikla nėra tokia nepriklausoma nuo įmonės, kaip reikalaujama iš išorės auditoriaus, pareiškiančio nuomonę apie finansines ataskaitas. Išorės auditorius yra visiškai atsakingas už pareikštą auditoriaus nuomonę, ir jo naudojimasis vidaus auditorių atliktu darbu tokios atsakomybės nesumažina (Paukštienė, 2012, p. 29).

Išorės ir vidaus auditoriai atlieka tuos pačius darbus siekdami skirtingų tikslų (Lakis, 2007, p. 27). Tiek išorės auditorių, tiek vidaus auditorių veikloje ypač svarbų vaidmenį turi rizikos įvertinimas planavimo procese bei vidaus kontrolės sistemos vertinimas. Išorės ir vidaus audito darbo apimtis priklauso nuo įmonės vidaus kontrolės sistemos. Tiek vidaus, tiek išorės auditoriai tiria apskaitos įrašų teisingumą, rengia darbo dokumentus, bet tyrimų gilumas skiriasi (Rupeikienė, 2005, p. 38).

J. D. Staliūnienė (2009, p. 102) papildomai išskiria audito vystymosi praktikoje vis aiškiau ryškėjančias funkcines vidaus ir išorės audito ribas: vidaus auditas apsiriboja darbuotojų apgaulių tyrimu, o išorės auditas – ir darbuotojų, ir vadovybės.

Vidaus audito rekomendacijose (2003) pateikti tokie pagrindiniai vidaus ir išorės audito skirtumai:

- laiko atžvilgiu. Išorės auditoriai stengiasi rasti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių nuomonę dėl bendrojo finansinės atsakomybės ir apskaitos teisingumo. Todėl žiūrint iš laiko perspektyvos, jų veikla yra istorinio pobūdžio, t. y., tikrinama tai, kas įvyko praėjusiais metais. Vidaus auditas analizuoja ir vertina situaciją, kuri yra dabar ir bus ateityje;
- 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;
- atskaitomybės lygiu. Iš esmės skiriasi vidaus ir išorės auditorių atsiskaitomumo lygis ir atsakomybė. Vidaus auditoriai dirba akcininkams ir tam tikra prasme valdžios institucijoms.

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

Apibendrinta išorės ir vidaus audito panašumų ir skirtumų pagal įvairius kriterijus analizė pateikta 2 lentelėje.

2 lentelė. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai

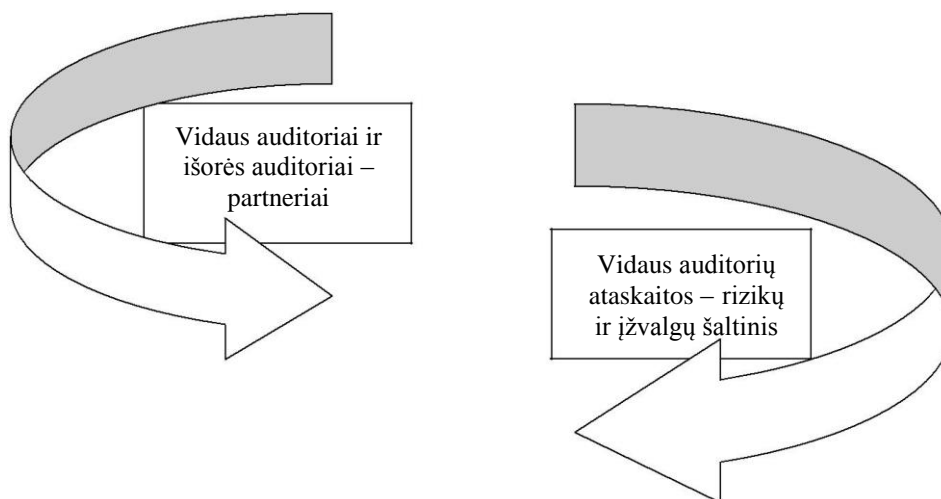
<b>Kriterijai</b>	<b>Išorės auditas</b>	<b>Vidaus auditas</b>
Reglamentavimas	Reglamentuoja įstatymai, standartai, etikos kodeksai, privalomi auditoriui	Įstatymai ir kiti norminiai aktai reglamentuoja tik viešojo sektoriaus ir iš dalies komercinių bankų vidaus auditorių veiklą. Šie reikalavimai jiems privalomi. Privataus sektoriaus vidaus auditorių veikla įstatymais neregamentuota. Vidaus audito standartai ir etikos kodeksas yra rekomendacinio pobūdžio. Vidaus auditorių funkcijas nustato tos institucijos, kuriose jie dirba, vadovai.
Auditoriaus statusas	Dirba pagal sutartį	Yra institucijos darbuotojai
Auditoriaus kompetencija	Gerai išmano apskaitos, atskaitomybės ir audito standartus. Gerai žino padėtį ūkyje	Gerai išmano subjekto finansinę ir nefinansinę veiklą.
Auditoriaus kvalifikacinis dokumentas	Būtinai	Nebūtinai
Privalomumas	Numatytas įstatymuose	Privalomas tik viešajame sektoriuje ir komerciniuose bankuose.
Periodiškumas	Atliekamas kasmet	Atliekamas pagal nustatytą grafiką arba prireikus.
Nepriklausomybė	Garantuoja įstatymai	Priklauso nuo auditoriaus padėties institucijoje. Auditorius turi būti nepriklausomas nuo audituojamų padalinių ir nedirbti darbo, kuris gali būti kontroliuojamas.
Auditorių bendradarbiavimas	Pageidautinas	Pageidautinas
Informacijos šaltiniai	Tokie patys	Tokie patys
Darbo kontrolė	Vykdo išorės institucijos	Vykdo institucijos vadovai
Įmonės	Steigiamos, kai yra įvykdyti įstatymų reikalavimai	Neregamentuota
Audito apimtis	Finansinė atskaitomybė	Finansinė ir nefinansinė informacija
Darbo rezultatai	Skirti išorės vartotojams ir visuomenei	Skirti institucijos vidaus poreikiams
Audito rezultatų panaudojimas	Vertinant esamą padėtį	Ieškant naujų galimybių

Šaltinis: Lakis (2007, p. 26)

Išorės ir vidaus auditoriams svarbu bendradarbiauti (Paukštienė, 2012, p. 30). Tai padeda nedubliuoti išorės ir vidaus auditorių funkcijų, ypač viešajame sektoriuje. Ir vidaus, ir išorės auditoriai turėtų nuolat aptarti bendrus interesus, pasinaudoti papildomais vieni kitų įgūdžiais, kompetencija, apžvelgti perspektyvas, įgyti supratimą apie vieni kitų darbo metodus, kartu įvertinti rizikos sritis. Siekiant padidinti įmonės veiklos veiksmingumą ir bendrą audito proceso veiksmingumą, audituojamo subjekto vadovybė turėtų reikalauti, kad vidaus ir išorės auditoriai koordinuotų savo darbą. Būtinai ir abipusis pasitikėjimas (Alzeban, Gwilliam, 2014, p. 80).

Be to, bendradarbiavimas yra reikšmingas siekiant geriau tenkinti suinteresuotų grupių poreikius ir didinti audito efektyvumą. Bendradarbiavimo pavyzdžiais gali būti bendras planavimas, keitimasis informacija, nuomonėmis, ataskaitomis siekiant užtikrinti aukštos kokybės auditus ir išvengti veiklų kartojimo (Alzeban, Gwilliam, 2014, p. 80).

Vidaus audito ir išorės audito santykių svarba atsispindi ir Tarptautiniuose audito standartuose (610 TAS). Kaip teigia I. Paukštienė (2012, p. 30), vidaus auditorių ataskaitos gali būti ir kaip puikus rizikų įžvalgos šaltinis išorės auditoriams (žr. 3 pav.).



Šaltinis: Paukštienė (2012, p. 29)

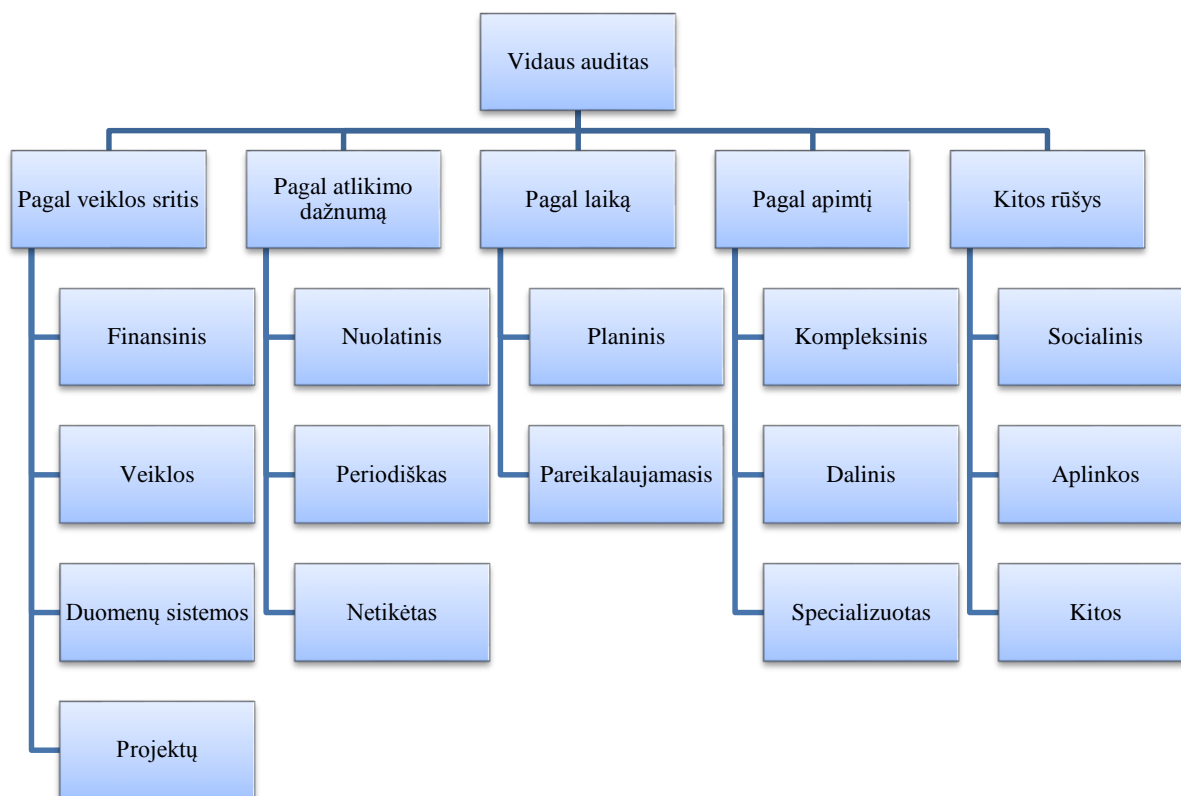
### 3 pav. Vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas

Apibendrinant išnagrinėtą audito sampratą ir jos kitimo tendencijas, toliau baigiamajame darbe nagrinėjant vidaus auditą bus laikomasi Vidaus auditorių asociacijos pateikto apibrėžimo. Šis apibrėžimas geriausiai atitinka šiuolaikinę vidaus audito sampratą, apima rizikos valdymą ir pabrėžia vidaus auditoriaus vaidmenį užtikrinant rizikos valdymo efektyvumą.

Kadangi vidaus audito samprata laikui bėgant kito, keitėsi ir vidaus audito rūšių klasifikacija. Todėl toliau baigiamajame darbe aptariamos pagrindinės audito rūšys.

## 1.2. Vidaus audito rūšys

Išnagrinėjus mokslinę literatūrą galima pastebėti, kad skirtingi autoriai vidaus auditą klasifikuoja remdamiesi įvairiais kriterijais. Išsamią vidaus audito rūšių klasifikaciją pateikia J. Mackevičius (2001, p. 669). Pasak autoriaus, vidaus auditas gali būti klasifikuojamas pagal veiklos sritis, atlikimo dažnumą, laiką, apimtį bei kitus požymius (žr. 4 pav.).



Šaltinis: Mackevičius (2001, p. 669)

4 pav. Vidaus audito rūšys

J. Mackevičius (2001, p. 669) vidaus auditą skirsto pagal tokias veiklos sritis:

- finansinis auditas – tikrina finansinės atskaitomybės buhalterinės apskaitos rengimą bei atitikimą galiojantiems teisės aktams;
- veiklos auditas – tikrina vadovybės planus ir procedūras, vertina įmonės veiklos veiksmingumą, turto apsaugą ir išteklių panaudojimą;
- duomenų sistemos auditas – tikrina įmonės informacijos saugumą, programinės įrangos panaudojimą bei naujų informacijos sistemų kūrimo tikslumą;
- projektų auditas – nustato ar vykdomas projektų lėšų panaudojimas, ar pasiektas numatytas rezultatas.

Panaši audito rūšių klasifikacija pateikiama ir Vidaus audito rekomendacijose (2003), kuriose išskiriamas finansinis auditas, veiklos auditas ir informacinių sistemų auditas.

Remiantis S. A. Modibbo (2015, p. 60–61), vidaus auditas gali būti klasifikuojamas remiantis audito atlikimo būdais ir tikslais. Be finansinio ir veiklos audito, autorius papildomai išskiria šias vidaus audito rūšis:

- sisteminis auditas – išsamus vidaus kontrolės sistemos vertinimas siekiant nustatyti bendrą kontrolės efektyvumą;
- atitikties auditas – įvertina apskaitos ir susijusių procedūrų ir praktikos tikslumą. Jo metu vertinamas veiklos, programos ar organizacijos finansinių ataskaitų tikslumas ir išsamumas arba vertinama ar finansinės ataskaitos yra suderintos su teisės aktais ir parengtos kvalifikuotai;
- valdymo auditas – vertinama valdymo veikla, siekiant nustatyti, ar organizacijos ištekliai yra valdomi ir naudojami efektyviai, ekonomiškiausiu būdu ir, siekiant geriausio rezultato per trumpiausią įmanomą laiką pagal nustatytus tikslus.

P. Oržekauskas ir I. Šmaižienė (2009, p. 1166) išskiria penkias vidaus audito rūšis: finansinį, valdymo, administravimo, veiklos ir techninį auditą (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Vidaus audito rūšys

<b>Audito rūšis</b>	<b>Apibrėžimas</b>
Finansinis auditas	Apima tradicinės finansinio audito sampratos pagrindu finansinės veiklos analizę ir vertinimą.
Valdymo auditas	Apima organizacijų valdymo struktūros ir sistemos pagrįstumą ir tikslingumą, jos funkcionavimą, vertinant realų jų veikimą pagal organizacijos nusistatytas arba jai priskirtas funkcijas, veikimo sritį, tikslus ir uždavinius, kartu vertinant jų galimybes transformuotis ir derintis prie organizacijos veikimo aplinkos ir joje vykstančių pokyčių, komunikavimo sistemos naudojimą ir pačios sistemos lygį, IT pagrindu veikiančių valdymo sistemų naudojimą ir jų lygį, veiklos analizės ir kontrolės sistemos turėjimas ir jos lygio vertinimas ir kt..
Administravimo auditas	Apima organizacijos administravimo sistemos matavimą ir vertinimą, analizuojant ir vertinant visus administravimo dokumentus (t.t. ir jų naudojimą) ir procedūras, komunikavimo sistemos veikimą, IT pagrindu veikiančių valdymo sistemų įsisavinimą ir faktinį jų naudojimą, kontrolės ir atsiskaitymo sistemos naudojimą, vertinant jų efektyvumą, darbuotojų pareiginių instrukcijų turėjimą, jų atitikimą darbuotojams priskirtoms ir faktiškai atliekamoms pareigoms, informacijos valdymo sistemos vertinimą ir kt.
Veiklos auditas	Apima visas galimas organizacijų veiklos sritis, pvz., rinkotyros ir rinkodaros, prekybinės veiklos vertinimą, logistikos sistemų veikimą, gamybos paruošimą ir jos vykdymą, atsargų valdymą, verslo modelių žvalgybos sistemos veikimą, konkurentų analizės lygį ir gautos informacijos panaudojimą ir kt..
Techninis auditas	Įvairių įrenginių, energetinės sistemos veikimo ir efektyvumo vertinimas.

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal Oržekausku ir Šmaižienė (2009, p. 1166)

Pagal *atlikimo dažnumą* vidaus auditas, pasak J. Mackevičiaus (2001, p. 669), gali būti klasifikuojamas taip:

- nuolatinis auditas – atliekamas didesnėse įmonėse ir srityse kurioms būdinga didesnė rizika, sudėtingi ir didelės apimties sandoriai. Ši audito rūšis užtikrina nuolatinę kontrolę ir leidžia auditoriams specializuotis;
- periodinis auditas – atliekamas tik tada, kai būtina. Tai dažniausiai pasitaikanti audito rūšis. Jo dažnumas priklauso nuo pastarojo audito rezultatų, rizikos, ekonominės aplinkos pasikeitimų;
- netikėtas auditas – atliekamas ten, kur būdinga didelės grynujų pinigų apimtys, jei įtariama nelegali veikla ar įmonės politikos nepaisymai;
- diagnostinis auditas, kai kurių finansinių rodiklių ar/ir veiklos srities iki atskaitomybės ar ataskaitų sudarymo tyrimas. Dar vadinamas preliminarus ar tarpinis.
- baigiamasis auditas, atliekamas kai visi apskaitos duomenys jau žinomi.

*Laiko požiūriu* vidaus auditas gali būti (Mackevičius, 2001, p. 669):

- planinis – atliekamas pagal planą, sudarytą ataskaitiniams metams;
- pareikalaujamas – atliekamas pareikalavus vadovybei.

Vidaus audito klasifikacija *pagal apimtį* (Mackevičius, 2001, p. 669):

- kompleksinis auditas atlieka visapusišką įmonės veiklos patikrinimą;
- dalinis auditas tikrina tam tikras įmonės veiklos sritis, funkcijas ar padalinius;
- specializuotas auditas – kai keliuose padaliniuose vykdomas tam tikros veiklos srities auditas, pavyzdžiui, pirkimų ir pardavimų operacijos.

Be anksčiau minėtų vidaus audito rūšių dar gali būti (Mackevičius, 2001, p. 669):

- socialinis auditas, nagrinėjantis darbuotojų tarpusavio santykius, klientų poreikius;
- aplinkos auditas, tiriantis racionalaus išteklių naudojimą, darbo saugumą, supančią aplinką.

Išanalizavus įvairių autorių pateikiamas vidaus audito rūšių klasifikacijas, galima teigti, kad paprastai vidaus auditas klasifikuojamas pagal audito atlikimo būdus ir tikslus. Dažniausiai išskiriami finansinis ir veiklos auditas. Kita vertus, reikėtų atkreipti dėmesį į valdymo bei administravimo auditus, kadangi būtent šios vidaus audito rūšys padeda vertinti organizacijos valdymo sistemos efektyvumą.

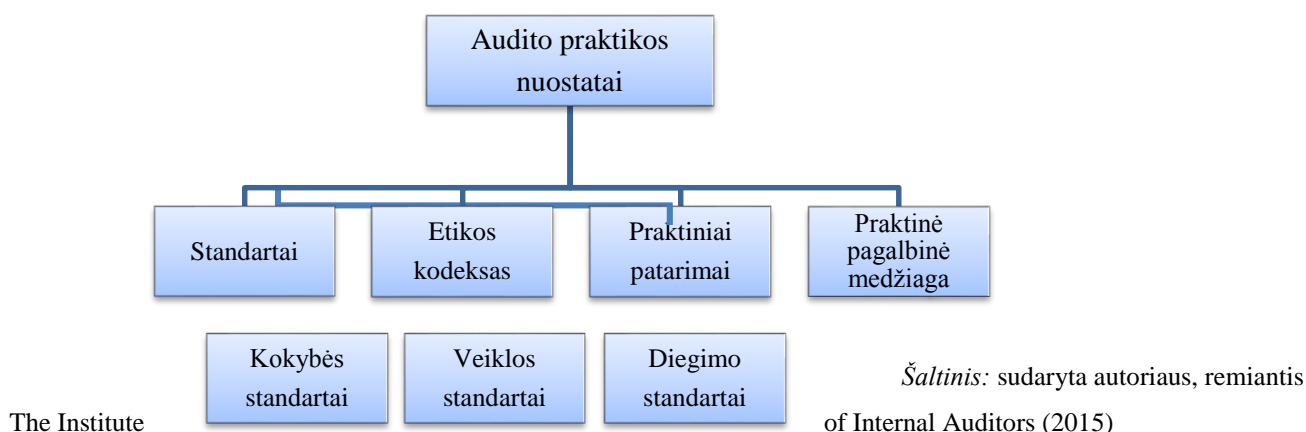
### **1.3. Vidaus audito organizavimo ir atlikimo tvarka**

Vidaus auditas organizuojamas ir atliekamas laikantis tarptautinių Vidaus audito profesinės praktikos standartų. Tarptautinius Vidaus audito profesinės praktikos standartus rengia ir leidžia Vidaus auditorių institutas (JAV). Vidaus audito profesinės praktikos standartais siekiama (The Institute of Internal Auditors, 2015):

- nustatyti pagrindinius vidaus audito praktikos principus;
- pateikti sistemą, kuria vadovaujantis būtų teikiamos ir skatinamos įvairios vidaus audito paslaugos, kuriančios pridėtinę vertę;

- apibrėžti pagrindinius vidaus audito kokybės įvertinimo principus;
- skatinti tobulinti organizacijos valdymą ir veiklą.

Bendros vidaus audito atlikimo nuostatos išdėstytos Vidaus audito profesinės praktikos standartuose, praktinėse rekomendacijose, etikos kodekse, bei kitoje pagalbinėje praktinėje medžiagoje (žr. 5 pav.).



5 pav. Vidaus audito praktikos nuostatai

Vidaus audito atlikimo principai išdėstyti ir Vidaus audito profesinės praktikos standartuose, Profesinės vidaus audito praktikos rekomendacijose ir etikos kodekse. Jie yra taikomi visame pasaulyje. Vidaus audito profesinės praktikos standartus sudaro: Kokybės standartai (grupė Nr. 1000), Veiklos standartai (grupė Nr. 2000) ir Diegimo standartai. Kokybės standartai apibrėžia pagrindinius vidaus auditą atliekančių organizacijų ir fizinių asmenų bruožus ir savybes. Veiklos standartai nusako vidaus audito veiklos pobūdį ir apibrėžia kokybės kriterijus, kuriais remiantis turi būti vertinamos vidaus audito paslaugos. Kokybės ir veiklos standartai yra taikomi visai audito veiklai. Diegimo standartai reglamentuoja Kokybės ir Veiklos standartų taikymą atskiriems audito darbams (pavyzdžiui, atliekant patikrinimą, kaip laikomasi įstatymų, norminių aktų arba sutarčių nuostatų, atliekant klastotės tyrimą, vykdant valdymo savikontrolę).

Lietuvoje vidaus audito sistemą sudaro vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse (įskaitant ir centralizuotas vidaus audito tarnybas) ir Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Vidaus audito teisinę aplinką sudaro teisės aktai, reglamentuojantys vidaus auditą (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Vidaus audito teisinė aplinka

Teisės aktas	Pastabos
Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas	Nustato pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekdamas, kad veiktų Įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė.
Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. Balandžio 14 d. Nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“	Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų tikslas – padėti viešiesiems juridiniams asmenims, kurie valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja, parengti savo vidaus audito tarnybos nuostatus atsižvelgiant į veiklos ypatumus.
Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. Įsakymas Nr. 1K-117 „Dėl Pavyzdinės vidaus audito metodikos, Vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir Vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“	Vidaus audito metodikos tikslas – padėti viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybai, atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens veiklos specifiką, parengti ir pateikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos vidaus audito metodiką. Profesinės etikos taisyklių tikslas – apibrėžti vidaus auditorių profesinio elgesio principus ir normas, kurių jie turi laikytis įgyvendami savo teises, atlikdami nustatytas funkcijas ir pareigas.
Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. spalio 14 d. Nutarimas Nr. 1288	Vidaus audito tarnyboms priskirta funkcija – atlikti korupcijos rizikos valdymo vertinimą.
Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas	Nustato centralizuotų vidaus audito tarnybų veiklos savivaldybėse principus.
Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas 2009 m. kovo 9 d. Nr. 1K-057 „Dėl viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių ir asmenų, dirbančių vidaus audito srityje, atestacijos nuostatų patvirtinimo“	Reglamentuoja viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių kompetencijos įvertinimą ir kvalifikaciją žyminčio dokumento išdavimo tvarką.
Lietuvos banko valdybos 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr.148 „Dėl banko vidaus audito organizavimo bendrųjų nuostatų patvirtinimo“	Šis dokumentas nustato vidaus audito organizavimo principus banke: banko organų vaidmenį vidaus auditui, vidaus audito tikslus, funkcijas, vidaus audito tarnybos veiklos organizavimo principus, vidaus audito atlikimo principus.
Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtos bei Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimo valstybiniame sektoriuje koordinuoti patvirtintos metodinės rekomendacijos	Vidaus audito rekomendacijos skirtos Finansų ministerijos parengtai Pavyzdinei vidaus audito metodikai papildyti ir yra naudojamos kaip papildoma išsami informacinė priemonė, pateikianti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditoriams principus, sąvokas ir rekomendacijas, kurios jiems būtų naudingos vykdant ir organizuojant savo veiklą bei rengiant specialias vidaus audito metodikas.

Šaltinis: Paukštienė (2012, p. 59)

Pažymėtina, kad šiuo metu Vidaus auditorių institutas yra parengęs naujas vidaus audito praktikos gaires. Jos buvo pristatytos 2015 m. liepos mėnesį. Didelis dėmesys naujose gairėse skiriamas audito efektyvumui užtikrinti, apibrėžta vidaus audito misija, naujai išdėstyti pagrindiniai vidaus audito profesinės praktikos principai (The Institute of Internal Auditors, 2015):

- skaidri veikla;
- kompetencija ir profesinis atidumas;



- objektyvumas ir nepasidavimas neigiamai įtakai (nepriklausomumas);
- suderinamumas su organizacijos strategija, tikslais, rizika;
- tinkama padalinio pozicija organizacijos struktūroje ir pakankami ištekliai;
- aukšta paslaugų kokybė ir nuolatinis jos gerinimas;
- efektyvus komunikavimas;
- rizikos vertinimu pagrįstų užtikrinimo paslaugų teikimas;
- įžvalgumas, iniciatyvumas ir orientacija į ateitį.
- siekis prisidėti prie organizacijos veiklos gerinimo.

Naujos gairės turės įtakos ir vidaus audito standartams, kuriuos planuojama iš esmės peržiūrėti ir atnaujinti 2016–2017 m. laikotarpiu (The Institute of Internal Auditors, 2015).

Aptarus pagrindinius dokumentus, toliau tikslinga išsamiau analizuoti vidaus audito etapus. Vidaus audito rekomendacijose (2003) išskiriami trys pagrindiniai vidaus audito etapai:

- audito planavimas;
- audito atlikimas (audito įrodymų rinkimas);
- ataskaitos projekto ir ataskaitos rengimas.

Autoriaus nuomone, papildomai reikėtų išskirti poauditinės veiklos etapą, kuris leistų įvertinti vidaus audito efektyvumą ir pasiektus rezultatus.

Toliau vidaus audito atlikimo etapai toliau nagrinėjami plačiau.

**Vidaus audito planavimas.** Auditorius turi planuoti audito darbą taip, kad auditas būtų veiksmingas. Vidaus audito rekomendacijose (2003) išskiriami šie vidaus audito planavimo etapai:

- 1) išankstinis planavimas (apžvalga), kurio metu surenkama informacija apie audituotinus objektus ir atnaujinama jau anksčiau turėta informacija;
- 2) audito strateginių ir metinių planų sudarymas, kurio metu nustatoma audito strategija, atskirų audito atlikimo darbų koordinavimas, paskiriami auditoriai konkreitiems auditams atlikti, nustatomi rizikos veiksniai, audito mastas, atliekamų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir t. t.;
- 3) audito programos parengimas – smulkus darbų aprašymas. Faktiškai tai yra atskiro audito atlikimo planas.

Tinkamas planavimas padeda užtikrinti, kad svarbioms audito sritims būtų skiriama pakankamai dėmesio, kad galimos problemos būtų nustatytos, sprendžiamos laiku, o audito darbas būtų tinkamai organizuotas ir prižiūrimas, siekiant racionaliai panaudoti audito išteklius (finansinius, žmogiškuosius, materialinius, laiko ir kitus), jį atlikti efektyviai ir naudingai (Daujotaitė, 2010, p. 98).

Remiantis Vidaus audito rekomendacijomis (2003), planavimo procedūra privaloma tiek atliekant nepriklausomą, tiek vidaus auditą nepriklausomai nei nuo jo funkcinių požymių, nei nuo atlikėjų. Sudarant vidaus audito planą, būtina atsižvelgti į:

- 1) tikrinamos veiklos tikslus ir jos kontrolės priemones;
- 2) reikšmingą riziką, susijusią su tikrinama veikla, jos tikslais, ištekliais ir operacijomis, bei priemones, kurias taikant, galimas rizikos poveikis išlaikomas priimtino lygio;
- 3) tikrinamos veiklos rizikos valdymo ir kontrolės sistemų veiksmingumą ir atitiktį standartinei kontrolės struktūrai arba modeliui;
- 4) galimybes reikšmingai pagerinti tikrinamos veiklos rizikos valdymo ir kontrolės sistemas.

Planavimo etapas baigiamas audito plano ir audito programų parengimu.

J. Mackevičius (2001, p. 168) išskiria trijų lygių *vidaus audito planus*:

- strateginiai, kurie yra sudaromi tam pačiam laikotarpiui, kaip ir įmonės verslo planas;
- metiniai, kurie detalizuoja strateginio plano nuostatas;
- operatyviniai, kurie yra sudaromi ketvirčiui ar mėnesiui, kad būtų tikrinamos tam tikros įmonės veiklos sritys.

Metinis audito planas skirtas strateginio plano tikslams ir uždaviniams įgyvendinti. Metinio audito plano struktūra, pasak J. Mackevičiaus (2001, p. 168), yra tokia:

- 1) audito objektas ir tikslai;
- 2) audito testai ir procedūros;
- 3) audito terminai;
- 4) pagrindinės informacijos apie audituojamas sritis kaupimas;
- 5) reikiami ištekliai auditui atlikti;
- 6) audito rizikos įvertinimas;
- 7) ryšiai su įmonės personalu;
- 8) audito ataskaitos rašymas;
- 9) audito rezultatų pateikimas.

Strateginius ir metinius audito planus turi patvirtinti įmonės vadovybė, operatyviuosius – vidaus audito tarnybos vadovas. Jeigu audito planai buvo audito metu pakeisti, juos taip pat būtina patvirtinti (Mackevičius, 2001, p. 168).

Plėtodamas bendrąjį audito planą, auditorius turi parengti išsamią *audito programą* (Mackevičius, 2009, p. 159).

Audito plane nurodomi kriterijai, kuriais vadovaujantis sudaroma programa, klausimynai, vertinami surinkti duomenys (Lakis, 2005, p. 224). Audito programa – tai smulkus darbų aprašymas, kuriuos reikia atlikti, nurodymų rinkinys audito procese dalyvaujantiems auditorių padėjėjams, tam tikras būdas kontroliuoti ir konkrečiai aprašyti darbo atlikimą.

Nors planavimo procedūrą atlieka tiek nepriklausomi, tiek vidaus auditoriai, tačiau praktikoje dažniausiai vidaus auditoriai nesudaro dviejų atskirų dokumentų – bendrojo audito plano ir programos. Šie du dokumentai apjungiami į vidaus audito programą (Paukštienė, 2012, p. 208).

**Audito įrodymų rinkimas ir tikrinimas.** Kaip teigia J. Mackevičius (2001, p. 173), informacijos rinkimas ir apdorojimas yra priklausomi nuo audito tikslų ir apimties. Audito tikslai ir apimtis reikalauja rinkti tik tokią informaciją, kuri padeda atskleisti konkrečios veiklos sritį ir ją įvertinti.

Renkama informacija, remiantis Vidaus audito rekomendacijomis (2003), turi atitikti tris kriterijus:

- pakankamumo, kuomet renkamos informacijos pakanka padaryti objektyvias išvadas;
- patikimumo, kada informacija yra paremta konkrečiais faktais ir yra įtikinanti;
- naudingumo, kai informacija padeda įmonei pasiekti užsibrėžtus tikslus ir priimti atitinkamus sprendimus.

Audito įrodymais gali būti konkretūs dokumentai, skaičiavimai ir įrašai, taip pat kita informacija, kuria remiantis sudarytos finansinės ataskaitos. Audito įrodymai dažniausiai surenkami atliekant vidaus kontrolės patikrinimus bei tam tikrus testus ir procedūras. Kai kurie įrodymai gali būti gaunami iš įmonės vadovybės ar trečiųjų asmenų.

Svarbu, kad audito įrodymai būtų konkretūs, turėtų juridinę galią, kad juos būtų galima panaudoti sprendžiant tam tikrus diskusinius audito klausimus. Todėl svarbu teisingai apibrėžti audito įrodymus, kad visi audito proceso dalyviai vienareikšmiškai juos suprastų.

Pasak J. Mackevičiaus (2004, p. 8), dažniausiai naudojama audito procedūra yra tikrinimas – dokumentinis ir natūrinis. Dokumentai tikrinami keliais aspektais:

- apžiūrima ir įvertinama dokumentų forma;
- tikrinamas dokumentų išrašymo būdas (ranka ar techninėmis priemonėmis);
- tikrinama dokumentų juridinė galia, t. y. ar jie turi visus privalomus rekvizitus;
- nagrinėjamas ūkinių operacijų pavaizdavimo dokumentuose tikslumas ir teisingumas;
- nustatoma, ar laiku ir tiksliai išrašyti dokumentai;
- patikrinami dokumentuose nurodyti matavimo vienetai, konkrečių vertybių kiekiai, kainos ir sumos, atliekami aritmetiniai skaičiavimai;
- tikrinama, ar teisingai ištaisytos klaidos, nėra klastojimo požymių.

Atliekant natūrinį tikrinimą laikomasi tokios tvarkos (Mackevičius, 2001, p. 236):

- suskaičiuojami pinigai;
- suskaičiuojami brangieji metalai;
- atliekamas kito ilgalaikio ir trumpalaikio materialiojo turto patikrinimas;
- atliekamas nematerialiojo turto patikrinimas.

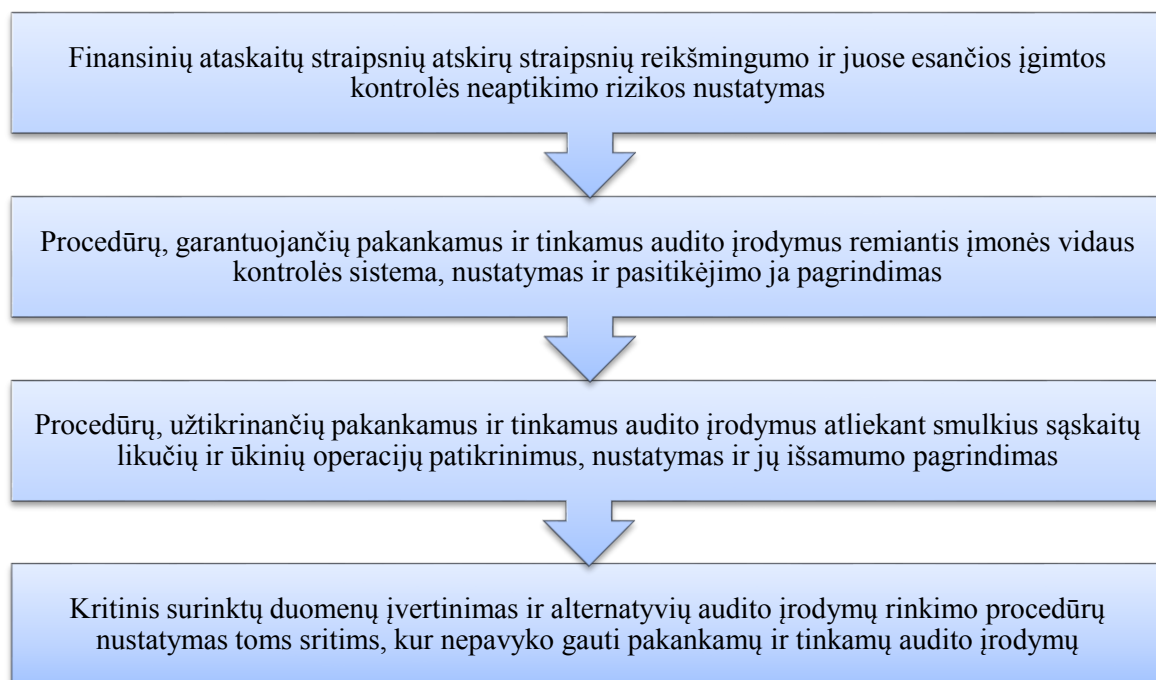
Audito įrodymų patikimumas labiausiai priklauso nuo įrodymų gavimo šaltinių (vidaus ir išorės) patikimumo ir nuo įrodymų gavimo būdo. Audito įrodymai tuo patikimesni, kuo daugiau panaudota informacijos šaltinių. Be to, svarbu, kad šiuose šaltiniuose nebūtų klaidų. Ne visi įrodymai turi vienodą įrodomąją galią, t. y. ne visi vienodai patikimi. Dažniausiai pateikiama tokia įrodymų patikimumo seka

(Mackevičius, 2001, p.72):

- įrodymai, pagrįsti išorės šaltiniais, patikimesni už pagrįstus įmonės vidaus šaltiniais įrodymus;
- įrodymai, pagrįsti nesuinteresuotais vidaus šaltiniais, patikimesni už įrodymus, pagrįstus suinteresuotais vidaus šaltiniais;
- auditoriaus parengti įrodymai patikimesni negu kliento pateikti įrodymai;
- įrodymai, įgyti remiantis dokumentais, patikimesni negu įgyti per pokalbius su klientais, vadovais ir darbuotojais;
- vidaus duomenys daug patikimesni, kai vidaus kontrolės sistema yra gera;
- originalūs dokumentai yra patikimesni už fotokopijas, teleksus, faksimilinius dokumentus.

Žodiniai ir rašytiniai audituojamo subjekto vadovybės, darbuotojų paaiškinimai laikomi pačiais rizikingiausiais, silpniausiais ir mažiausiai patikimais įrodymais. Juos būtina derinti ir sieti su kitais įrodymais (Daujotaitė, 2006, p. 69). Išorės įrodymų patikimumui padidinti svarbu gauti patvirtinimus iš trečiųjų šalių, o vidaus duomenų patikimumui padidinti svarbu teisingai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemą.

Remiantis I. Paukštiene (2012, p. 124), audito įrodymai turi būti renkami nuosekliai (žr. 6 pav.).



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Paukštiene (2012, p. 124)

6 pav. Audito įrodymų rinkimo etapai

**Audito ataskaitos rengimas.** Pagrindinis vidaus audito rezultatas – administracijai parengta ir pateikta ataskaita, kurioje nurodomos silpnos įmonės veiklos sritys ir pasiūlymai, kaip jas pagerinti.

Auditorius turi pateikti rašytinę ataskaitą, kurioje turi nurodyti rimtesnius pažeidimus ir pastabas, o dėl neesminių nukrypimų ir klaidų įspėti gali ir žodžiu.

Remiantis Tarptautiniais vidaus audito standartais (2011), audito ataskaita gali būti:

- tarpinė – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui ir skirta neatidėliotino dėmesio reikalaujančiai informacijai pateikti, vidaus audito objekto apimties pasikeitimui nurodyti, apie vidaus audito procesą informuoti, kai atliekamas didelės apimties vidaus auditas;
- galutinė – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui.

Be to, gali būti rengiamos ataskaitos santraukos aukštesnio pagal pavaldumą juridinio asmens vadovui arba kitiems suinteresuotiems asmenims.

Su parengtu vidaus audito ataskaitos projektu būtina supažindinti audituojamąjį subjektą. Taip ataskaitoje išvengiama bet kokių galimų nesusipratimų bei klaidų ir aptariamas rekomendacijų įgyvendinimo laikas. Vidaus audito ataskaitos kalba turi būti (Paukštienė, 2012, p. 141):

- objektyvi (pateikiami faktai, nešališka, be iškraipymų ir išankstinių nuostatų);
- aiški (suprantama ir logiška);
- glausta (kalbama apie esmę ir vengiama nereikalingų detalių);
- konstruktyvi (tonas ir turinys padeda audituojamiesiems ir skatina teigiamus pokyčius);
- ataskaita turi būti pateiktu laiku (neatidėliojant).

Tarptautiniuose vidaus audito standartuose (2011) taip pat pateikiama rekomenduojama vidaus audito ataskaitos struktūra:

- įžanginė dalis, kurioje paprastai nurodoma: vidaus audito atlikimo motyvai (pavyzdžiui, pagal metinį Vidaus audito tarnybos veiklos planą), vidaus audito vykdytojai, vidaus audito trukmė, audituojamas laikotarpis, vidaus audito apimtis, vidaus audito tikslas, vidaus audito procedūros bei vertinimo kriterijai. Šioje dalyje taip pat galima apžvelgti audituojamąjį subjektą, jo veiklos rūšis, ankstesnėse vidaus audito ataskaitose minimus vidaus audito metu nustatytus faktus, išvadas, rekomendacijas;
- dėstomoji dalis, kurioje išdėstomi vidaus audito metu nustatyti faktai (detalios pastabos), taip pat gali būti įtraukta informacija apie audituojamojo subjekto veiklą, įgyvendinant ankstesnio vidaus audito rekomendacijas arba sukurtas tinkamas vidaus kontrolės priemones. Šioje ataskaitos dalyje dėstomi faktai turi aiškiai pagrįsti vidaus auditorių išvadas ir rekomendacijas, jie įvertinami lyginant esamą viešojo juridinio asmens padėtį (tvarką) su ta padėtimi (tvarka), kuri turėtų būti pagal vertinimo kriterijus (įstatymus, kitus norminius teisės aktus bei nustatytas procedūras, dokumentus ir kita), ir aiškinamos priežastys, dėl kurių atsirado skirtumų;
- išvados (nuomonė) – vidaus auditorių vidaus audito metu nustatytų faktų įtakos audituojamojo subjekto veiklai įvertinimas. Vidaus audito ataskaitoje išvados turi būti aiškiai išdėstytos ir

motyvuotos. Jos gali apimti visą audituojamojo subjekto veiklą arba tik specifinius audituojamojo subjekto veiklos aspektus;

- rekomendacijos – pasiūlymai, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytą neigiamą faktų įtaką, pagerinti audituojamojo subjekto veiklą bei pasiekti norimų rezultatų.

Išvados turi būti pagrįstos ir gerai argumentuotos. Jei galutinėje vidaus audito ataskaitoje aptinkama klaida, vidaus auditorius turi surašyti vidaus audito ataskaitą patikslinančią pažymą, kurią turi patvirtinti vidaus audito tarnybos vadovas. Vidaus audito ataskaitą patikslinanti pažyma išdalijama visiems gavusiems galutinę ataskaitą (Paukštienė, 2012, p. 141).

**Veikla po audito.** Paprastai daugiausia problemų kyla paskutiniame, ir beveik svarbiausiame vidaus audito atlikimo etape – poauditinėje veikloje.

Pažangos stebėjimo etape vidaus auditorius, nustatydamas trūkumus, tikisi, kad su vadovo pagalba bus į juos atsižvelgta. Tačiau J. Makaros ir S. Palubinskienės (2005) atliktas tyrimas parodė, kad, tik kas trečioje įmonėje vadovybė atsižvelgia į vidaus auditoriaus pateiktas rekomendacijas, o kitose įmonėse vadovybė į vidaus auditorių pastabas atsižvelgia tik kartais. Todėl toliau tikslinga išsamiau nagrinėti audito efektyvumo vertinimo problematiką.

#### 1.4. Vidaus audito efektyvumo vertinimas

Vidaus audito efektyvumo problematika plačiai nagrinėjama užsienio autorių publikacijose (pavyzdžiui, Dittenhofer, 2001; Mihret, Yismaw, 2007; Ahmad et al., 2009; Arena, Azzone, 2009; Cohen, Sayag, 2010; Modibbo, 2015 ir kt.), tačiau vis dar ribotai aptariama Lietuvoje. Visgi užsienio literatūroje nėra pateiktos vienareikšmės nuomonės, kaip turėtų būti apibrėžiamas audito veiklos efektyvumas ir kokiais kriterijais remiantis jis galėtų būti vertinamas.

Vidaus audito efektyvumo sampratą tikslinga sieti su šiuolaikiniu požiūriu į vidaus auditą, kuris, kaip buvo aptarta 1.1 poskyryje, laikui bėgant, kito. Kaip pažymi R. Boguslauskas ir V. Rupšys (2007, p. 15), dėl vidaus audito specifiškumo bei išskirtinės padėties organizacijoje, vidaus audito veiklos vertinimas yra iššūkių reikalaujantis uždavinys. „Pridėtinės vertės“ koncepcijos kontekste vidaus audito veiklos vertinimas turėtų atskleisti vidaus audito paslaugų efektyvumą bei efektingumą. Šiai nuomonei pritaria M. S. Badaras ir S. Z. Saidinas (Badara, Saidin, 2014, p. 1550), kurių teigimu efektyvus vidaus auditas turi kurti pridėtinę vertę organizacijai ir didinti jos veiklos efektyvumą.

Remiantis D. Mihretu ir F. Yismawu (Mihret, Yismaw, 2007, p. 470), vidaus audito efektyvumas parodo, kaip audito padalinys geba įvykdyti jam pavestas funkcijas. Autoriai siūlo vidaus audito efektyvumą vertinti, remiantis ištaisytų trūkumų organizacijoje skaičiumi ir apimtimi po audito proceso.

R. Rupšio ir V. Boguslausko nuomone (2007, p. 15), kartu su veiklos vertinimo transformacijomis organizacijos lygyje pastebimi reikšmingi pokyčiai vidaus audito veiklos vertinimo srityje. Jei tradiciškai

veiklos vertinimas organizacijos lygyje buvo atliekamas per finansinio rezultato pasikeitimo prizmę, tai vidaus audito veikla tradiciškai vertinta, naudojant vadinamuosius „kietuosius“ veiklos vertinimo rodiklius, kuriuos pasitelkus, buvo vertinamas veiklos efektyvumas ir efektingumas. Tačiau organizacijos veiklos vertinimo evoliucija taip pat paskatino platesnės naudotinių vidaus audito veiklos vertinimo rodiklių amplitudės atsiradimą.

Dabartiniu metu audito efektyvumo vertinimo rodikliai nebeapsiriboja vien audito ataskaitų skaičiumi, audito atlikimo trukme, planuotų ir faktiškai atliktų auditų palyginimu ar nuokrypių nuo plano analize. Tarp šiuo metu vidaus audito veiklos vertinimo praktikoje taikomų rodiklių minimi tokie rodikliai kaip auditorių mokymams skirtas laikas, personalo patirtis, auditorių išsilavinimo bei atestavimo skalės, taikomi geriausios praktikos pavyzdžiai, įgyvendintų rekomendacijų dalis, vadovybės pavedimų skaičius, pasitenkinimas audito paslaugomis ir kt. (Haas, 2001, p. 40; Frigo, 2002, p. 45; Van Vijk, Holmes, 2006, p. 31).

Neatsiejamas šiuolaikinės veiklos vertinimo koncepcijos bruožas yra palyginti gausūs veiklos vertinimo modeliai (angl. – *frameworks*). Nors visi šie siūlomi veiklos vertinimo modeliai apima ne finansinius bei kokybinius rodiklius, tačiau jie skiriasi sudėtingumu: pradedant nuo nesudėtingų ir gana paprastų modelių (tokių kaip Rezultatų ir lemiamų veiksmų sistema ar Veiklos vertinimo matrica) ir baigiant sudėtingais ir kompleksiniais veiklos vertinimo modeliais (tokiais kaip SMART, Subalansuotų rodiklių sistema ar Veiklos prizmė). Šių modelių universalaus adaptavimo galimybės ir praktinio pritaikymo populiarumas yra skirtingi (Rupšys, Boguslauskas, 2007, p. 15).

Dalis autorių (Ziegenfuss, 2000, p. 37; Frigo, 2002, p. 50) vidaus audito efektyvumui vertinti siūlo taikyti subalansuotų rodiklių sistemą. Kita vertus, Deloitte Touche Tohmatsu (2003) atlikti tyrimai leidžia teigti, kad minėtas veiklos vertinimo modelis nėra itin populiarus tarp vidaus auditorių. Be to, nėra ir kitų svarių empirinių įrodymų, kad minėtas veiklos vertinimo modelis būtų plačiai adaptuojamas ir taikomas vidaus audito veiklai vertinti (Rupšys, Boguslauskas, 2007, p. 15).

Vidaus audito efektyvumo vertinimo tyrimai buvo atlikti daugelyje šalių, taikant skirtingas vertinimo metodikas ir būdus. Dalyje atliktų studijų pagrindinis dėmesys buvo skiriamas vidaus audito atitikimui tarptautiniams vidaus audito standartams (pavyzdžiui, Fadzil et al., 2005). Tačiau šis metodas kritikuojamas dėl pernelyg didelio dėmesio vien tik pačiam audito procesui, neįvertinant vidaus rezultatų ir poveikio suinteresuotoms grupėms (Alzeban, Gwilliam 2014, p. 79).

Kitose studijose, vertinant audito efektyvumą, buvo atsižvelgta į suinteresuotų grupių poreikių tenkinimą (pavyzdžiui, Cohen, Sayag, 2010). Jose buvo vertinamas audituojamų organizacijų pasitenkinimas vidaus auditoriaus darbu. Kitose tyrimuose buvo vertinama, kaip organizacijose atsižvelgiama į audito išvadas ir ar imamasi veiksmų rekomendacijoms įgyvendinti (Arena, Azzone, 2009; Mihret, Yismaw, 2007).

Dittenhofer (2001) teigimu, reikėtų vertinti vidaus pajėgumus įgyvendinti audito tikslus ir uždavinius ir nustatyti, dėl kokių priežasčių tikslai ir uždaviniai buvo nepasiekti. Be abejonės, tai reikalauja įvertinti verslo dimensijas, kurias auditorius peržiūri ir turi galimybes daryti įtaką visai organizacijos veiklai. Taip pat nagrinėjama ir vidaus audito funkcijos galimybė teigiamai veikti organizacijos valdymą (Sarens, 2009, p. 6), įskaitant rizikos valdymo ir vidaus kontrolės efektyvumo užtikrinimą.

Vertinant vidaus audito efektyvumą, kartais įtraukiami ir ekonominiai kriterijai, remiantis prielaida, kad kokybiniai kriterijai yra tik efektyvumo dalis, o vertinant efektyvumą turi būti atsižvelgta ir į kokybės pasiekimo sąnaudas (Cashell, Aldhizer, 2002, p. 29).

Remdamiesi aukščiausio lygio vadovų apklausa A. Alzebana's ir D. Gwilliam'as (Alzebana, Gwilliam, 2014) išskyrė šiuos audito efektyvumą lemiančius veiksnius: kompetencija, padalinio dydis, ryšiai tarp vidaus ir išorės auditorių, vadovybės parama, vidaus audito padalinio nepriklausomumas.

Lietuvoje tyrimą atliko R. Boguslauskas ir V. Rupšys (2007). Empiriniai duomenys buvo renkami apklausiant respondentus, taikant struktūrizuotą anketą. Pakvietimai dalyvauti apklausoje buvo siunčiami naudojantis JAV Vidaus auditorių instituto narių sąveikos prieiga. Iš viso gauta 113 užpildytų anketų, iš kurių toliau apdoroti bei analizuoti tiko 102. Atsakymų rezultatai įgalina teigti, kad vidaus audito veiklos vertinimas yra daugiau ar mažiau svarbus didžiajai daliai vidaus audito klientų.

Respondentams buvo pateikti galimi vidaus audito veiklos vertinimo rodikliai, kurių reikšmės jie turėjo įvertinti pagal atstovaujamo vidaus audito padalinio charakteristikas. Dažniausiai naudojami vidaus audito veiklos vertinimo rodikliai buvo sugrupuoti pagal autorių pasiūlytas tris vidaus audito dimensijas: įeiga, procesas ir išeiga (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Vidaus audito efektyvumo vertinimo rodikliai

<b>Dimensija</b>	<b>Vertinimo rodikliai</b>
Įeiga	Mokymai, tenkantys vienam auditoriui, atestuotų auditorių procentas, vidaus audito patirtis, patirtis pramonės šakoje, šiuolaikinių technologijų naudojimas, geriausios praktikos taikymo lygis
Procesas	Vidaus audito paslaugų spektras, laikas skiriamas atsakyti į vadovybės užklausas, nukrypimai nuo plano, atlygio norma, vidutinė audito trukmė, audito ataskaitų skaičius per metus, procesų pakeitimų skaičius
Išeiga	Vadovybės užklausų skaičius, audituojamos įmonės pasitenkinimo lygis, įgyvendintų rekomendacijų procentinė dalis, audito komiteto ir aukščiausios vadovybės požiūris į vidaus auditą

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Rupšiu ir Boguslausku (2007, p. 15)

Gautos Pirsono koreliacijos koeficiento reikšmės parodė, kad tarp atskiras dimensijas matuojančių audito veiklos vertinimo rodiklių yra stiprus koreliacinis ryšys.

E. MacRae'as ir D. van Gills'as (MacRae, van Gills, 2010) atliko viešojo sektoriaus vidaus audito efektyvumo tyrimą globaliu mastu. Tyrimo metu buvo išskirti devyni vidaus audito efektyvumą lemiantys



veiksniai (žr. 6 lentelę). Tyrimo metu buvo apklausti 2824 viešojo sektoriaus institucijų atstovai iš 107 šalių. Iš viso dalyvavo 13500 respondentų. Didžioji dalis respondentų sutiko su nurodytų veiksmų reikšmingumu: 90 proc. teigė, kad nepriklausomumas yra vienas pagrindinių efektyvaus audito veiksmų; 78 proc. kaip reikšmingą ir labai reikšmingą veiksmą įvardijo auditorių objektyvumą, beveik pusė – personalo kompetenciją, 89 proc. organizacijos paramą; 80 proc. akcentavo standartų laikymosi svarbą.

6 lentelė. Vidaus audito efektyvumą lemiantys veiksniai

<b>Veiksny</b>	<b>Apibūdinimas</b>
Nepriklausomumas nuo organizacijos	Nepriklausomumas nuo organizacijos leidžia vykdyti vidaus auditą nesikišant audituojamai organizacijai. Audito veikla turi būti nepriklausoma nuo tos šalies, kuriai reikia audito. Kartu su objektyvumu organizacinė nepriklausomybė prisideda prie auditoriaus darbo tikslumo ir audito rezultatų patikimumo.
Formalūs įgaliojimai	Auditoriaus teisės ir pareigos turi remtis oficialiais organizacijos dokumentais.
Nevaržomas prieinamumas	Auditorius turi turėti galimybę be apribojimų prieiti prie darbuotojų, turto ir dokumentų, būtinų auditui atlikti.
Pakankamas finansavimas	Auditas turi būti pakankamai finansuojamas priklausomai nuo jo apimties.
Kompetentingas vadovavimas	Audito vadovas turi turėti galimybę nepriklausomai ir efektyviai parinkti darbuotojus, juos išlaikyti ir vadovauti aukštos kompetencijos personalui be vadovybės ar politinio įsikišimo. Vadovas turi būti susipažinęs su vidaus audito standartais, turėti profesinę kvalifikaciją ir pakankamai kompetencijos valdyti audito procesą. Be to, gebėti komunikuoti viešai.
Objektyvus personalas	Vidaus auditą atliekantis personalas turi būti objektyvus ir vengti bent kokio interesų konflikto. Interesų konfliktas gali ženkliai veikti audito objektyvumą ir auditorių gebėjimą vykdyti savo pareigas.
Kvalifikuotas personalas	Auditą turi atlikti kvalifikuotas personalas, gebantis atlikti visas numatytas audito veiklas. Auditoriai turi atitikti minimalius išsilavinimo reikalavimus, keliamus šiai profesijai.
Suinteresuotų grupių parama	Audito teisėtumas ir misija turi būti lengvai suprantami viešojo sektoriaus darbuotojams. Auditą turi remti ne tik darbuotojai, bet ir gyventojai bei masinės informacijos priemonės.
Tarptautinių vidaus audito profesinės praktikos standartų laikymasis	Standarto laikymasis užtikrina, kad auditas bus sisteminis, objektyvus ir pagrįstas įrodymais.

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis MacRae ir D. van Gills (2010, p. 42–43)

Baharud-din et al. (2014) nagrinėjo audito efektyvumą lemiančius veiksmus Malaizijos organizacijose. Buvo apklaustas 191 auditorius. Tyrimas parodė tiesioginį ryšį tarp audito efektyvumo ir auditorių kompetencijos, nepriklausomumo bei vadovybės paramos.

Išanalizavus mokslinę literatūrą ir atliktų empirinių tyrimų rezultatus, galima pateikti apibendrintą vidaus audito efektyvumą lemiančių veiksmų sistemą (žr. 7 lentelę). Dažniausiai minimus vidaus audito efektyvumą veikiančius veiksmus tikslinga aptarti plačiau.

7 lentelė. Mokslinėje literatūroje išskiriami vidaus audito efektyvumą lemiantys veiksniai

	Auditorių kompetencija ir patirtis	Nepriklausomumas ir objektyvumas	Prieinamumas prie duomenų	Pakankami ištekčiai	Kompetentingas vadovavimas	Suinteresuotų grupių parama ir poreikių tenkinimas	Vidaus audito standartų laikymasis	Vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas	Įtraukimas į rizikos valdymą	Audito rekomendacijų įgyvendinimas
Staliūnienė (2009)	x									
Karapetrovič ir Willborn (2000)	x									
Cashell ir Aldhizer (2002)	x			x						
Fadzil et al. (2005)	x					x	x			
Mihret ir Yismaw (2007)	x			x		x	x			x
Arena ir Azzone (2007)	x			x			x		x	x
MacRae ir D. van Gills (2010)	x	x	x	x	x	x	x			
Alzebana ir Gwilliam (2014)	x	x		x		x		x		
Baharud-din et al. (2014)	x	x				x				
Badara ir Saidin (2014)	x			x						

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis mokslinės literatūros analize

Galima pastebėti, kad visi nagrinėti autoriai išskiria **vidaus auditorių kompetencijos** veiksnį. Praktiniai audito standartai taikomi kartu su Etikos kodeksais (išorės ir vidaus audito), kur viena iš būtinų sąlygų auditoriui nurodoma kompetencija. Kompetencijomis grįsto strateginio valdymo teorijoje kompetencija apibrėžiama kaip gebėjimas nenutrūkstamai naudoti išteklius, siekiant organizacijos užsibrėžtų tikslų. Vadovaujantis žinių vadybos teorija, vidinis ir išorinis auditorius turėtų: (1) įgauti žinias, kad tapti auditoriumi, (2) praktikuoti, įgaunant patirtį ir (3) gebėti žinias ir patirtį taikyti (Staliūnienė, 2009, p. 100).

Kanados Manitobos ir Daltech universitetų mokslininkų W. Willborn'as ir S. Karapetrovičius (Willborn, Karapetrovič, 2000, p. 680) nuomone, audito sistemos efektyvumas, tai ne kas kita, kaip auditoriaus gebėjimų komplekso naudojimas, norint pasiekti, kad auditas būtų be klaidų bei būtų pasiekti visi tikslai.

Kadangi audito technologija suprantama kaip audito atlikimo būdai ir priemonės, jai priskiriama audito programų sudarymas, audito atrankos nustatymas, darbo kontrolė, informacijos rinkimo ir įvertinimo metodai, dokumentavimas, analitinės procedūros ir įmonės tęstinumo įvertinimas, tampa ypač svarbu kompetentingai vadovauti jai. Todėl išryškėja išorės auditorių profesinės kompetencijos problema:

nekompetentingas auditorius negali kvalifikuotai atlikti audito ir suformuluoti objektyvios auditoriaus išvados (Staliūnienė, 2009, p. 100).

J. D. Staliūnienė ir S. Stungurienė (2007), tirdamos audito kokybės užtikrinimo prielaidas, modeliavo situacijas, taikydamą mokymosi kreivių (learning/experience curves) teoriją, nustatė, kad, kartojant operacijas, darbas atliekamas ne tik greičiau, bet ir kokybiškiau, nes, kartojant audito technologines operacijas, vystomi gebėjimai, kaupiama patirtis, auga profesinės kompetencijos lygis. Taigi, tikėtina, kompetencijos lygis tiesiogiai įtakoja audito likutinės rizikos lygio valdymą audito metu.

Kaip nurodo J. Mackevičius (2001, p. 460), auditoriaus profesinę kompetenciją sudaro dvi sudedamosios dalys: 1) profesionalumas (konkrečių audito, apskaitos, teisės, mokesčių, finansinės analizės ir kitų dalykų žinių visuma); 2) išmintingumas ir asmeninės savybės (nuojautos jausmas, erudicija, apdairumas, patirtis, pasitikėjimas, etika, kultūra).

Vidaus ir išorės audito reglamentuose (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2011; 220 TSA) bei mokslinėje literatūroje (Karapetrovič, Willborn, 2000) vidaus ir išorės auditoriams nurodyti tam tikri kompetencijų reikalavimai, kuriuos Staliūnienė (2009, p. 104) sugrupavo į įgijimo ir išlaikymo reikalavimus, kurių 1 ir 2 priskirtini kompetencijų įgijimo, o 3–5 – jų išlaikymo reikalavimams (žr. 8 lentelę).

Vidaus auditorių kompetencijos klausimais buvo atlikta nemažai tyrimų. Pavyzdžiui, Ali et al. (2007) ir Ahmad et al. (2009) nagrinėjo vidaus auditorių kompetencijos problemas Malaizijoje ir nustatė, kad kvalifikuoto personalo trūkumas viešojo sektoriaus organizacijoje neigiamai veikia požiūrį į patį vidaus auditą ir jo naudingumą.

8 lentelė. Bendrųjų ir profesinių kompetencijų reikalavimai

Profesinių ir bendrųjų kompetencijų įgijimo reikalavimai	1) konkrečių audito, apskaitos, teisės, mokesčių, finansinės analizės ir kitų dalykų žinios
	2) nuojauta, erudicija, apdairumas, patirtis, pasitikėjimas, etika, kultūra
Profesinių ir bendrųjų kompetencijų išlaikymo reikalavimai	3) nepriklausomybė, sąžiningumas, objektyvumas, konfidencialumas, profesinio elgesio principai
	4) žinių, įgūdžių ir patirties, reikalingų paslaugai suteikti, taikymas siekiant kruopščiai atlikti pareigas
	5) audito užduoties paskyrimas personalui, turinčiam tam darbui reikiamą specialų išsilavinimą ir profesionalumą

Šaltinis: Staliūnienė (2009, p. 104)

**Vidaus audito padalinio dydis ir aprūpinimas reikiama is ištekliais.** Vidaus audito funkcija turi būti aprūpinta pakankamais ištekliais veiklai vykdyti. Vidaus audito padalinio vadovas turi užtikrinti, kad vidaus ištekliai yra tinkami ir pakankami ir naudojami efektyviai. Auditoriai privalo pranešti organizacijos vadovybei apie išteklių nepakankamumą. Turi būti įdarbinta pakankamai vidaus auditorių, taip pat užtikrintas jų nuolatinis kvalifikacijos kėlimas, organizuojant mokymus ir pan. (Alzeban, Gwilliam, 2014,

p. 76). Nepakankamas vidaus auditorių skaičius, kaip pastebėjo Ali et al. (2007) ir Ahmad et al. (2009), neigiamai veikia audito efektyvumą.

**Vadovybės parama.** Vidaus audito funkcijos įgyvendinimo užtikrinimas priklauso nuo vadovybės. Pastaraisiais metais vadovybė pastebėjo vidaus audito svarbą ir turi vis didesnių lūkesčių. Su vadovybės parama užtikrinamas vidaus audito tikslų ir funkcijų įgyvendinimas samdant kvalifikuotą personalą ir nuolat keliant jo kvalifikaciją. Be to, vadovybės požiūris į vidaus auditą ir teikiama parama parodo organizacijos požiūrį į vidaus auditą ir jo svarbą (Alzeban, Gwilliam 2014, p. 81).

A. Alzebana's ir D. Gwilliam'as (Alzeban, Gwilliam, 2014) atliko tyrimą Saudo Arabijoje. Apklausoje dalyvavo 203 vadovai ir 239 vidaus auditoriai iš 79 viešojo sektoriaus organizacijų. Daugianarė regresinė analizė parodė, kad pagrindinis vidaus audito efektyvumą lemiantis veiksnys yra vadovybės parama. Būtent vadovybės parama padeda aprūpinti vidaus auditą reikiamais ištekliais, kvalifikuotu personalu, sukurti tinkamo dydžio nepriklausomą vidaus audito padalinį įmonėje, užtikrinti bendradarbiavimą tarp išorės ir vidaus auditorių.

**Vidaus audito nepriklausomumas ir objektyvumas.** Remiantis INTOSAI GOV 9140, vidaus auditorių nepriklausomumas reiškia sąlygų, keliančių grėsmę jų gebėjimui atlikti vidaus auditą arba vidaus audito vadovui (VAV) nešališkai atlikti su vidaus auditu susijusias funkcijas, nebuvimą. Nepriklausomumas suteikia vidaus auditoriams galimybę priimti teisingus ir nešališkus sprendimus, o tai labai svarbu užtikrinant, kad užduotys būtų atliktos tinkamai.

Objektyvumas vidaus audito standartuose apibūdinamas kaip objektyvi vidinė nuostata, kuri leidžia vidaus auditoriams atlikti užduotis taip, kad jie tvirtai tikėtų savo darbo rezultatu ir kad nenukentėtų jų darbo kokybė. Be to, standartuose pabrėžiama, kad būtina objektyvumo sąlyga, jog vidaus auditorių sprendimui audito klausimais įtakos nedarytų kitų nuomonė. Objektyvumui kylančios grėsmės, pavyzdžiui, galimi interesų konfliktai, turi būti valdomos atskiro auditoriaus, užduoties, funkciniu bei organizaciniu lygmenimis, o prireikus atskleidžiamos.

Nepaisant valdymo formos, nepriklausomumo ir objektyvumo poreikis yra lemiamas (TAAIS 200/2.3). Nepriklausomumas ir objektyvumas yra labai svarbūs norint užtikrinti, kad atliktą auditą ir jo rezultatus laikytų patikimais, tikrais ir nešališkais. Dėl vidaus audito pobūdžio ir jo funkcijos suteikti objektyvią bei tikslią informaciją apie viešųjų išteklių panaudojimą ir suteiktas paslaugas savo pareigas vidaus auditoriai turi atlikti nevaržomi – ji neturi patirti trukdymo arba spaudimo, kylančio iš tikrinamos organizacijos ar audituojamos srities.

Kad vidaus auditas būtų veiksmingas, svarbiausia sukurti stiprius darbo santykius su vadovais ir darbuotojais visuose organizacijos lygmenyse. Jei vidaus auditoriai yra susipažinę su įmonės specifika, tai padės sukurti veiksmingus ryšius ir įvertinti bei padidinti rizikos valdymo, vidaus kontrolės ir valdymo procesų veiksmingumą. Visada arba prireikus, organizacijos darbuotojai turėtų atkreipti vidaus auditorių

dėmesį į problemas ir svarbius klausimus, pateikti jiems informaciją. Be to, bus siekiama efektyvaus ir gerai organizuoto audito, susijusio su paslaugomis, informacija ir konsultacijomis.

Auditorius, suteikdamas nešališkus, objektyvius vertinimus apie tai, ar viešojo sektoriaus veikla vykdoma ir jo ištekliai valdomi atsakingai bei veiksmingai, kad būtų pasiekti numatyti rezultatai, gali padėti viešojo sektoriaus organizacijai įdiegti atskaitomybę ir principingumą, pagerinti veiklą ir įdiegti piliečiams bei suinteresuotosioms šalims pasitikėjimą (INTOSAI GOV 9140).

Aptarus pagrindinius vidaus audito efektyvumą lemiančius veiksnius, tikslinga suformuluoti kriterijų sistemą, kuria remiantis bus vertinamas audito efektyvumas pasirinktoje įmonėje. Ji pateikiama metodinėje darbo dalyje.

## 2. TYRIMO METODIKA

Išanalizavus teoriniame lygmenyje vidaus audito sampratą, funkcijas, organizavimo etapus ir vidaus audito efektyvumą lemiančius veiksnius, šiame skyriuje pateikiama tyrimo metodika.

**Tyrimo tikslas** – ištirti vidaus audito funkcijas AB „Lietuvos geležinkeliai“, įvertinti vidaus audito efektyvumą ir nustatyti pagrindines problemas.

Tyrimo tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

- išnagrinėti vidaus audito veiklą reglamentuojančius dokumentus AB „Lietuvos geležinkeliai“;
- remiantis teorinėje dalyje išskirtais vidaus audito efektyvumą lemiančiais veiksniais, įvertinti vidaus audito efektyvumą organizacijoje vidaus auditorių požiūriu;
- įvertinti vidaus audito efektyvumą organizacijos darbuotojų požiūriu;
- išskirti pagrindines vidaus audito problemas organizacijoje.

**Tyrimo objektas** – vidaus auditas AB „Lietuvos geležinkeliai“.

Remiantis tyrimo tikslu ir iškeltais uždaviniais, formuluojamas tyrimo modelis, kuris pateikiamas 7 pav.



7 pav. Tyrimo modelis

Remiantis pateiktu modeliu tyrimas atliekamas keturiais pagrindiniais etapais.

**Pirmame etape** pristatoma nagrinėjama organizacija – AB „Lietuvos geležinkeliai“. Apibūdinama organizacijos veikla, valdymo struktūra, pagrindiniai veiklos rezultatai.

**Antrame etape** išsamiai nagrinėjamos vidaus audito funkcijos, audito atlikimo tvarka organizacijoje. Aptiriamos vidaus audito padalinio funkcijos. Atliekama vidaus audito tvarkos, pagrindinių dokumentų analizė.

**Trečiame etape** atliekamas empirinis tyrimas, kuriuo vertinamas vidaus audito efektyvumas AB „Lietuvos geležinkeliai“. Siekiant visapusiškai ištirti vidaus audito efektyvumą organizacijoje auditorių ir organizacijos darbuotojų požiūriais, atliekamos dvi apklauso (žr. 8 pav.).



8 pav. Vidaus audito efektyvumo vertinimo modelis

**Pirmoje apklausoje**, siekiant įvertinti vidaus audito efektyvumą, remiamasi mokslinėje literatūroje išskiriamais ir 1.4 poskyryje išnagrinėtais vidaus audito efektyvumą lemiančiais veiksniais: nagrinėjama auditorių kompetencija, vadovybės parama ir išteklių pakankamumas, nepriklausomumas.

*Tyrimo instrumentas* – anketa, skirta vidaus audito skyriaus darbuotojams (žr. 1 priedą). Anketą sudaro keturios pagrindinės dalys. Pirmoje dalyje atskleidžiamos apklausiamų vidaus auditorių demografinės charakteristikos bei vertinama kvalifikacija: išsilavinimas, darbo patirtis, darbo stažas, tęstinis kvalifikacijos kėlimas ir kt. Šioje dalyje pateikiami 9 klausimai, iš kurių 6 – uždarojo tipo klausimai ir 3 – atvirojo tipo klausimai. Atsakymai į klausimus padeda įvertinti vidaus auditorių kvalifikaciją ir kompetenciją.

Antroje anketos dalyje vertinama parama vidaus auditui, įskaitant vidaus audito padalinio aprūpinimą reikiamais ištekliais. Respondentams pateikiami 8 teiginiai, kuriuos prašoma įvertinti, vadovaujantis skale: nuo „visiškai sutinku“ iki „visiškai nesutinku“. Vertinama vadovybės ir organizacijos darbuotojų teikiama parama vidaus auditui.

Trečioje anketos dalyje vertinama, ar užtikrinamas pakankamas vidaus audito padalinio veiklos nepriklausomumas. Respondentams pateikiami 7 teiginiai, kuriuos prašoma įvertinti, vadovaujantis skale:

nuo „visiškai sutinku“ iki „visiškai nesutinku“. Vertinamas vidaus auditorių darbo nepriklausomumas organizacijos požiūriu.

Antros ir trečios anketos dalių teiginiai sudaryti remiantis A. Alzebano ir D. Gwilliamo (Alzeban, Gwilliam, 2014) straipsnyje pateikiamais klausimynais bei papildyti autoriaus, remiantis mokslinės literatūros analize.

Ketvirtoje anketos dalyje, siekiant nustatyti vidaus auditorių požiūrį į auditą, respondentų prašoma įvertinti vidaus audito funkcijų svarbą iš pateiktų 7 teorinėje dalyje nagrinėtų funkcijų išskiriant tris svarbiausias. Atsakymai į šį klausimą leidžia įvertinti vidaus audito svarbos suvokimą vidaus audito sampratos raidos kontekste.

*Tyrimo imtis.* Respondentams atrinkti taikoma tikslinė atranka. Apklausiami AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus audito skyriaus darbuotojai, tiesiogiai vykdantys vidaus audito funkcijas. 2015 m. spalio mėn. duomenimis tokių darbuotojų skyriuje buvo 11, apklausoje dalyvavo 10 darbuotojų. Siekiant objektyvių nuomonių, vykdoma anoniminė apklausa.

*Tyrimo laikas.* Tyrimas atliekamas 2015 m. spalio – lapkričio mėn.

**Antra apklausa** siekiama išsiaiškinti AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų, kurie turėjo sąsajų su vidaus auditu, požiūrį į vidaus auditą ir jo efektyvumą.

*Tyrimo instrumentas* – anketa (žr. 2 priedą). Anketos pradžioje pateikiamas kontrolinis klausimas siekiant išsiaiškinti, ar apklausiamieji buvo tiesiogiai susiję su vidaus auditu – ar teko pagal Vidaus audito skyriaus užklausimą teikti medžiagą (informaciją) ar priimti sprendimus po auditorių išvadų. Toliau anketą pildo tik teigiamai atsakę respondentai.

Anketą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmoje dalyje nustatomos respondentų demografinės charakteristikos bei darbo stažas. Pateikiami 5 uždarojo tipo klausimai.

Antroje dalyje siekiama nustatyti, ar vidaus auditas atlieka visas teorinėje darbo dalyje aptartas funkcijas, taip pat įvertinti vidaus audito efektyvumą darbuotojų požiūriu. Respondentams pateikiama 16 teiginių, kuriuos prašoma įvertinti, vadovaujantis skale: nuo „visiškai sutinku“ iki „visiškai nesutinku“. Anketos teiginiai sudaryti, remiantis mokslinės literatūros analize bei vidaus auditą reglamentuojančių dokumentų analize. Teiginiai padeda nustatyti, kokias pagrindines funkcijas atlieka vidaus auditas, kiek jis prisideda prie organizacijos tikslų pasiekimo, veiklos gerinimo, rizikos valdymo, vidaus kontrolės sistemos efektyvumo didinimo. Taip pat vertinamas vidaus audito rekomendacijų reikšmingumas, jų savalaikiškumas ir įgyvendinamumas.

Trečioje anketos dalyje, kaip ir auditorių apklausos atveju, siekiama nustatyti organizacijos darbuotojų požiūrį į vidaus auditą. Respondentų prašoma įvertinti vidaus audito funkcijų svarbą iš pateiktų 7 teorinėje dalyje nagrinėtų funkcijų išskiriant tris svarbiausias. Atsakymai į šį klausimą leidžia įvertinti vidaus audito svarbos ir funkcijų suvokimą organizacijoje.



*Tyrimo imtis.* Respondentams atrinkti taikoma tikslinė atranka. Apklausiami AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojai. Siekiant objektyvesnių tyrimo rezultatų, apklausiami tik turėję sąsajų su vidaus auditu organizacijos darbuotojai ir specialistai, tuo tikslu anketos pradžioje pateikiamas kontrolinis klausimas. Tiriamąją visumą sudaro 497 respondentai, imtį – 251 respondentas. Siekiant objektyvių nuomonių, vykdoma anoniminė apklausa.

*Tyrimo laikas.* Tyrimas atliekamas 2015 m. spalio – lapkričio mėn.

Gauti dviejų apklausų duomenys sisteminami ir apdorojami naudojantis MS Excel programine įranga.

***Ketvirtame tyrimo etape,*** remiantis gautais anketinių apklausų rezultatais, vertinamas vidaus audito efektyvumas organizacijoje ir išskiriamos pagrindinės problemos. Vidaus audito padalinio darbuotojų apklausos rezultatai leidžia išskirti problemas su kuriomis susiduria vidaus auditoriai vykdydami savo funkcijas. Organizacijos darbuotojų apklausos rezultatai leidžia išskirti pagrindinius vidaus audito trūkumus. Dviejų apklausų rezultatų palyginimas padeda nustatyti vidaus audito trūkumų priežastis ir formuluoti pasiūlymus vidaus audito problemoms spręsti ir vidaus audito veiklai gerinti.

**Tyrimo etika.** Atliekant tyrimą, laikomasi mokslinės etikos principų. Tyrimas buvo suderintas su AB „Lietuvos geležinkeliai“ vadovais, tyrime naudojami tik tie duomenys, kuriuos sutiko atskleisti organizacija. Tiriamieji anketinėse apklausose dalyvavo laisvanoriškai, nebuvo pažeistas tiriamųjų saugumas, privatumas, pateikiami orumą žeminantys, nesutarimus ir nesantaiką kurstantys klausimai.

Objektyvumas, kaip metodologinė charakteristika, argumentuoja tai, kad tyrėjo asmenybė nedarė įtakos apklausos rezultatams. Dėl toliau išvardintų priežasčių laikytina, kad tyrimo objektyvumo rodiklis yra tenkinamas: tyrėjas neturėjo jokios įtakos respondentams, jis neturėjo jokių institucinių ar asmeninių poveikio priemonių, kad darytų įtaką jų atsakymams. Respondentai laikomi kompetentingais objektyviai atsakyti į anketos klausimus.

### **3. VIDAUS AUDITO EFEKTYVUMO TYRIMAS AB „LIETUVOS GELEŽINKELIAI“**

#### **3.1. AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos apžvalga**

AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos objektas yra Lietuvos Respublikos teisės aktuose nustatytų viešosios geležinkelių infrastruktūros valdytojo funkcijų atlikimas, keleivių ir krovinių vežimas geležinkelių transportu, taip pat geležinkelio kelių ir jų įrenginių apsaugos zonų priežiūros darbų organizavimas ir kitos ūkinės-komercinės veiklos, kurių vykdymas neprieštarauja Lietuvos Respublikos teisės aktams, vykdymas, teikiamų paslaugų kokybės pagal norminius dokumentus bei jų teikimo nepertraukiamumo užtikrinimas (AB „Lietuvos geležinkeliai, 2015).

Tai į ilgalaikių transporto ir logistikos tendencijas bei tikslus transporto sektoriuje įgyvendinimą orientuota įmonė, turinti 150 metų patirtį, taikanti modernias veiklos valdymo priemones bei tenkinanti valstybės, verslo ir gyventojų poreikius.

Pagrindiniai bendrovės veiklos tikslai yra siekti pelno, racionaliai naudoti bendrovės lėšas, turtą ir kitus išteklius, užtikrinti turtinius akcininkų interesus.

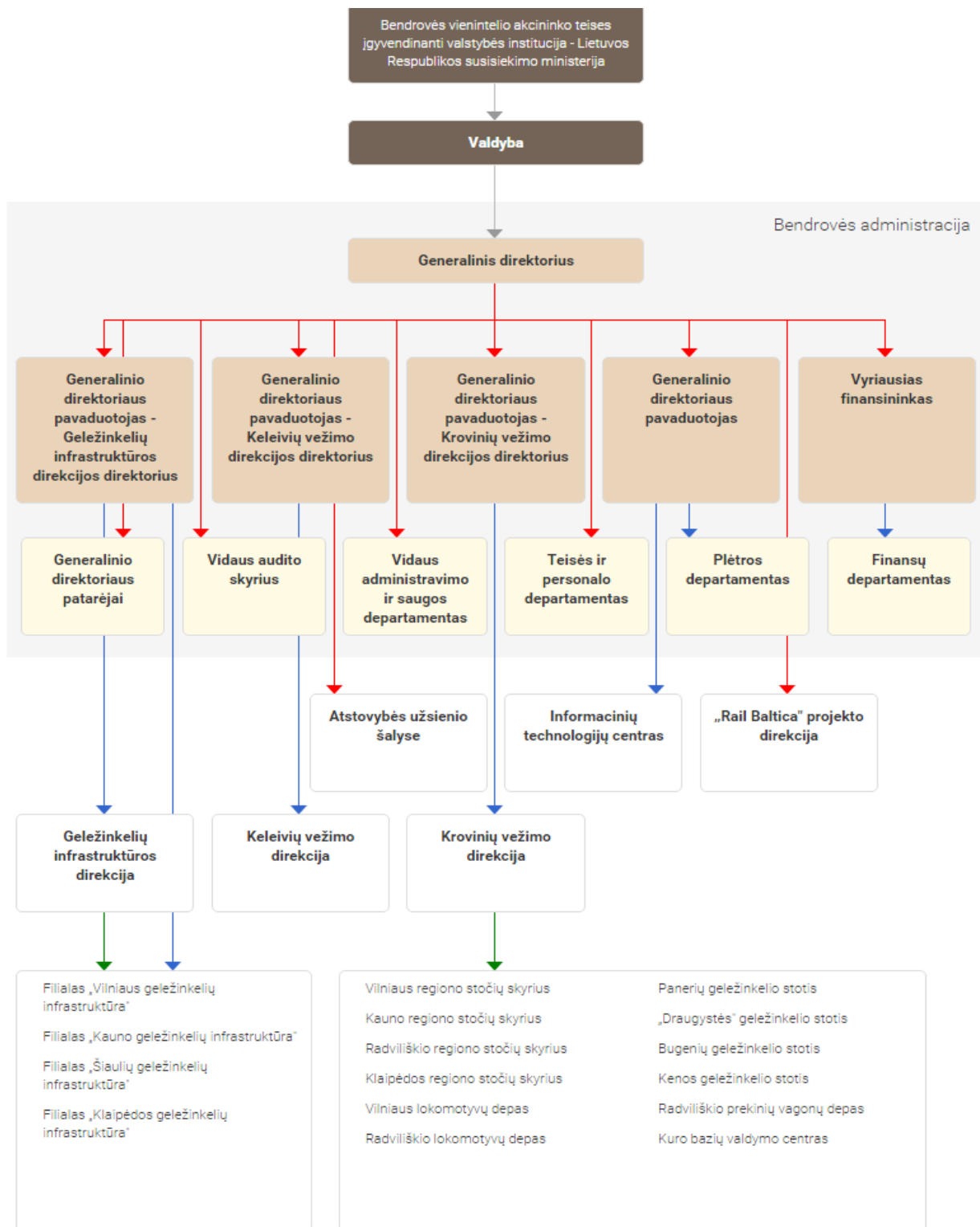
Bendrovės ilgalaikiai tikslai:

- Siekti bendrovės verslo vertės augimo, didinat geležinkelių transporto veiklos efektyvumą, geležinkelių transporto ir susijusių paslaugų patrauklumą klientams;
- Užtikrinti efektyvų viešosios geležinkelių infrastruktūros valdymą, priežiūrą, atnaujinimą ir plėtrą pagal valstybės poreikius ir finansines galimybes;
- Užtikrinti veiksmingą geležinkelių transporto ir susijusių viešųjų paslaugų teikimą ir šalies strateginių interesų įgyvendinimą teisės aktų ir kompetentingų valstybės institucijų nustatyta apimtimi.

AB „Lietuvos geležinkeliai“ savo veikloje remiasi šiomis vertybėmis:

- Saugumas;
- Patikimumas;
- Profesionalumas;
- Naujoviškumas;
- Ekologiškumas.

2014 m. duomenimis, bendrovėje dirbo 10 480 darbuotojų. Bendrovės linijinė valdymo struktūros schema pateikiama 9 pav. Bendrovės struktūra skaidoma į administraciją, direkcijas (geležinkelių infrastruktūros direkcija, keleivių vežimo direkcija, krovinių vežimo direkcija), taip pat išskiriamos atstovybės užsienio šalyse, informacinių technologijų centras, „Rail Baltica“ projekto direkcija. Vidaus audito skyrius priskiriamas administracijai.



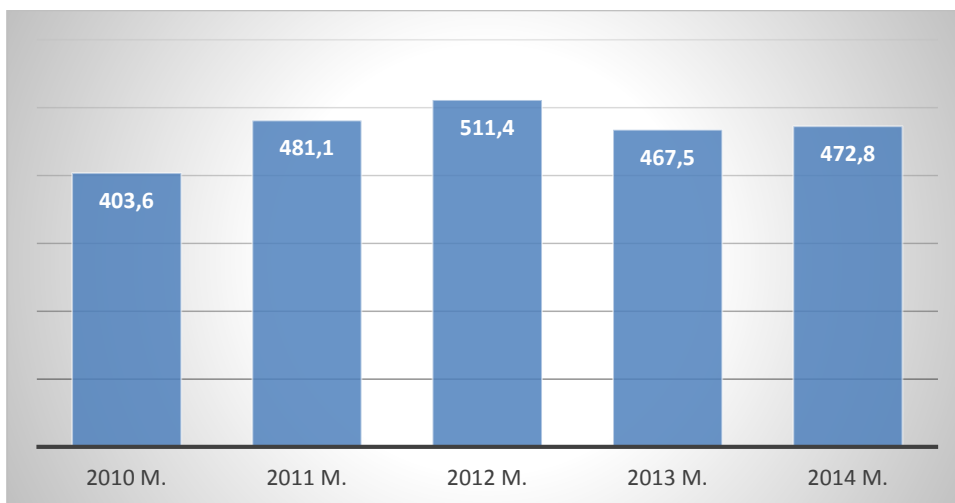
Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ interneto svetainė (2015)

9 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ linijinė valdymo struktūros schema

2014 m. AB „Lietuvos geležinkeliai“ veikla buvo pelninga, plėtotas paslaugų spektras, investuota į geležinkelių ūkį. Bendrovė išlaikė stabilų krovinių srautą, stabilias pajamas.

Bendrovė 2014 m. uždirbo 472,8 mln. Eur pajamų, t. y. 1,1 % daugiau nei per 2013 metus (žr. 11 pav.). Iš krovinių vežimo veiklos gauta 82,1 % visų bendrovės pajamų. Šios veiklos pajamos, išaugus

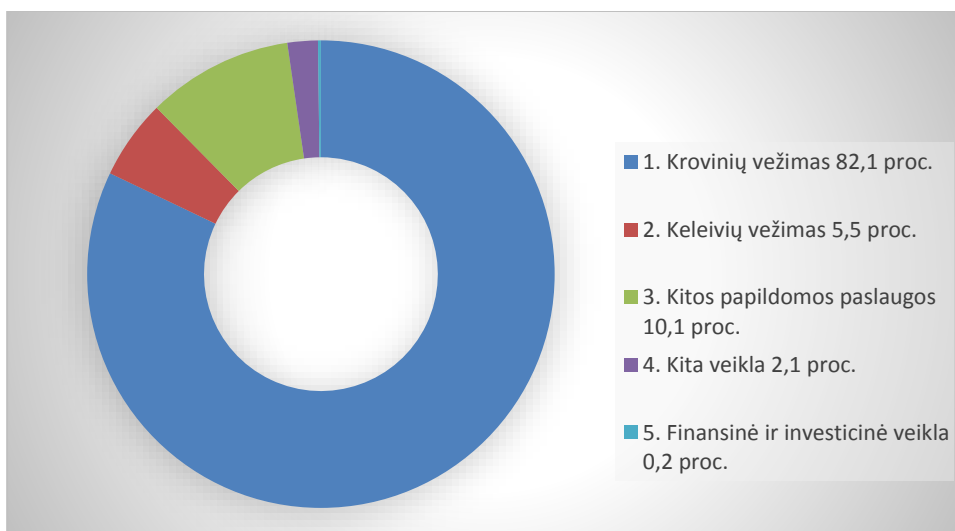
tarptautinių krovinių vežimo per Klaipėdos uostą apimtims, palyginti su 2013 m., padidėjo 1,5 % ir nulėmė bendrą bendrovės pajamų augimą (žr. 10 pav.).



Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

10 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ pajamos iš viso, mln. Eur

Iš keleivių vežimo veiklos uždirbta 5,5 % visų bendrovės pajamų. Sumažėjus keleivių vežimams, šios veiklos pajamų, palyginti su 2013 m., uždirbta 0,3 % mažiau. 2014 m. valstybė bendrovei skyrė 2,7 mln. eurų subsidijų, iš jų – 2,4 mln. eurų negautoms pajamoms už keleivių vežimą lengvatinėmis sąlygomis kompensuoti ir 0,3 mln. eurų keleivių vežimo vietinio susisiekimo maršrutais veiklos nuostoliams finansuoti (žr. 11 pav.).



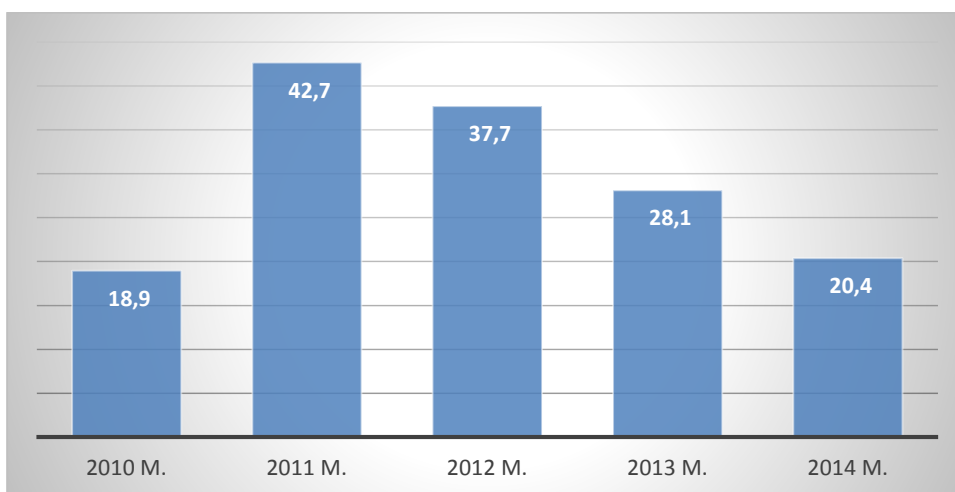
Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

11 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ pajamų struktūra, %

Bendrovė taip pat teikia kitas su vežimo veiklomis susijusias papildomas paslaugas: vykdo veiklą už šalies ribų (krovinių vežimas kitų valstybių teritorija, lokomotyvų ir lokomotyvų brigadų darbas

užsienyje, vagonų naudojimas užsienyje), teikia riedmenų remonto ir techninės priežiūros, bendrovei priklausančio turto nuomos, krovinių tvarkymo ir sandėliavimo paslaugas, parduoda metalo laužą. Paslaugų nomenklatūra – apie 100 pozicijų. Teikiant šias paslaugas 2014 m. uždirbta 10,1 % visų bendrovės pajamų. Jų gauta 2,2 % mažiau nei 2013 metais. Smuktelėjus bendrovei priklausančių prekinųjų vagonų nuomos paklausai rinkoje, labiausiai krito pajamos, gaunamos iš riedmenų ir kito turto nuomos paslaugų teikimo.

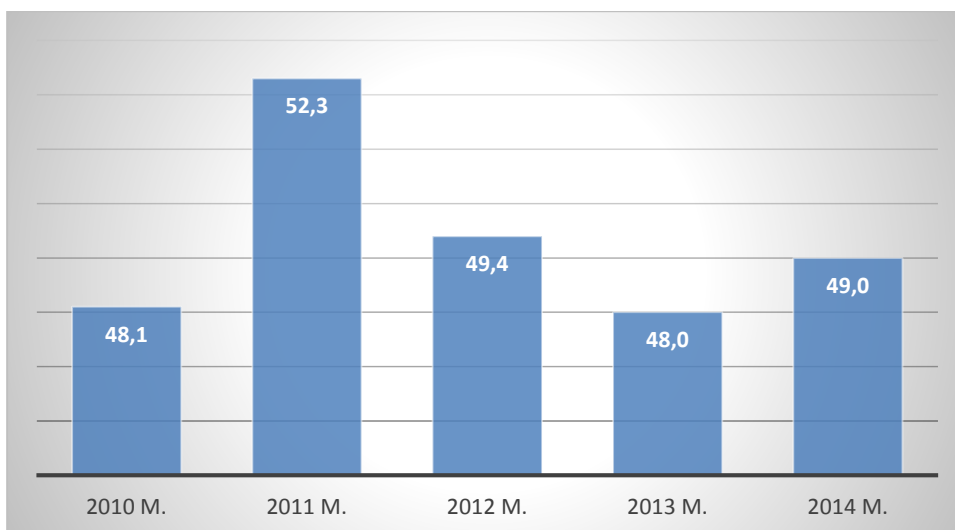
Bendrovė 2014 m. dirbo pelningai – pelnas iki apmokestinimo sudarė 25,2 mln. Eur (2013 m. – 32,2 mln. Eur), grynasis pelnas – 20,4 mln. Eur (2013 m. – 28,1 mln. Eur) (žr. 12 pav.).



Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

12 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ grynasis pelnas, mln. Eur

Bendrovė per 2014 m. vežė 49,0 mln. tonų krovinių, t. y. 2,0 % daugiau nei 2013 metais, iš jų importas sudarė 41,0 %, vietiniai vežimai – 29,6 %, tranzitas – 21,0 %, eksportas – 8,4 %. Krovinių apyvarta, palyginti su 2013 m., padidėjo 7,2 % (žr. 13 pav.).

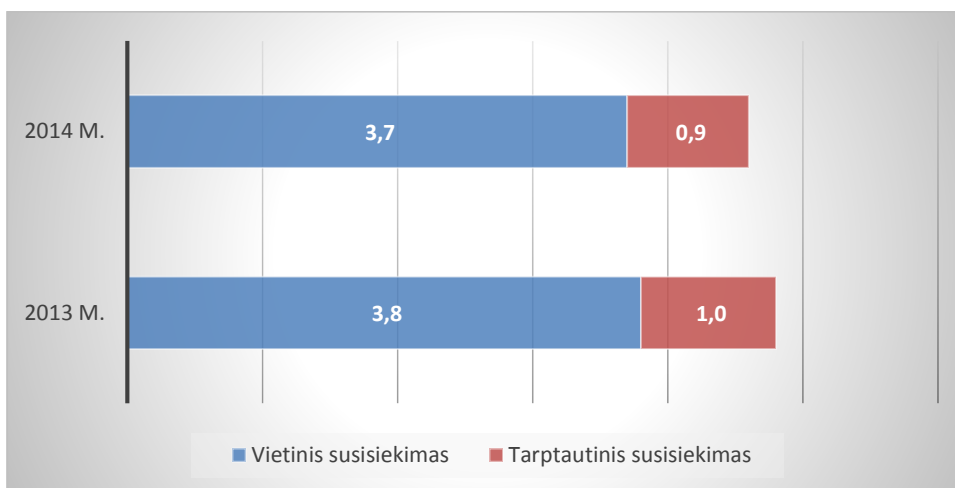


Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

13 pav. Krovinių vežimas Lietuvos geležinkeliais, mln. t

2014 m. pirmą kartą tarptautinių vežimų rinkoje didžiausią krovinių srautą sudarė kroviniai iš Baltarusijos: jie apėmė 44,9 % visų tarptautiniais maršrutais vežtų krovinių.

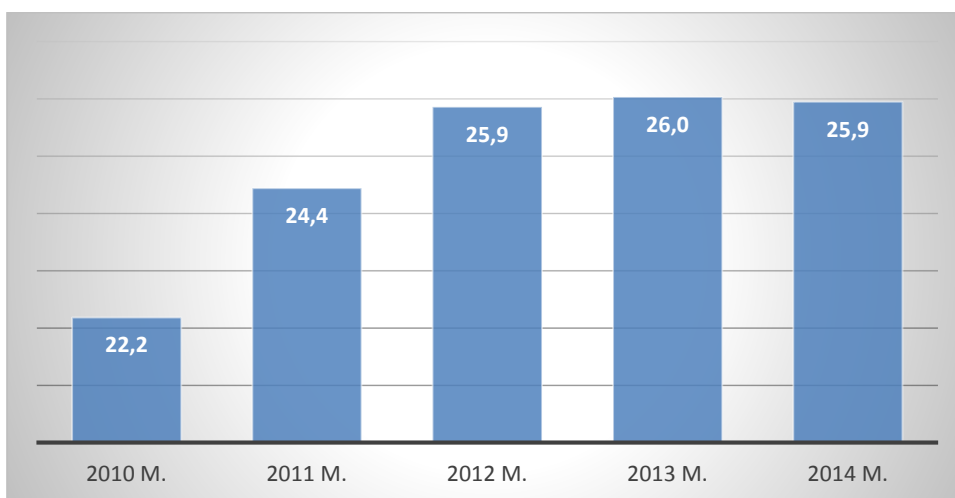
2014 m. geležinkelių transportu vežta 4,6 mln. keleivių, iš jų 3,7 mln. – vietiniais traukiniais, 0,9 mln. – tarptautiniais traukiniais (žr. 14 pav.). Iš viso keleiviai buvo vežami 207 keleiviniais traukiniais: 183 vietinio susisiekimo ir 24 tarptautinio susisiekimo traukiniais. Keleivių vežimo rinkoje vietiniai vežimai sudarė 80,2 %, tarptautiniai vežimai – 19,8 %. 2014 m. vietiniais traukiniais vežta 3,6 %, o tarptautiniais traukiniais – 12,7 % keleivių mažiau, palyginti su 2013 metais.



Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

14 pav. Keleivių vežimo mastai, mln. keleivių

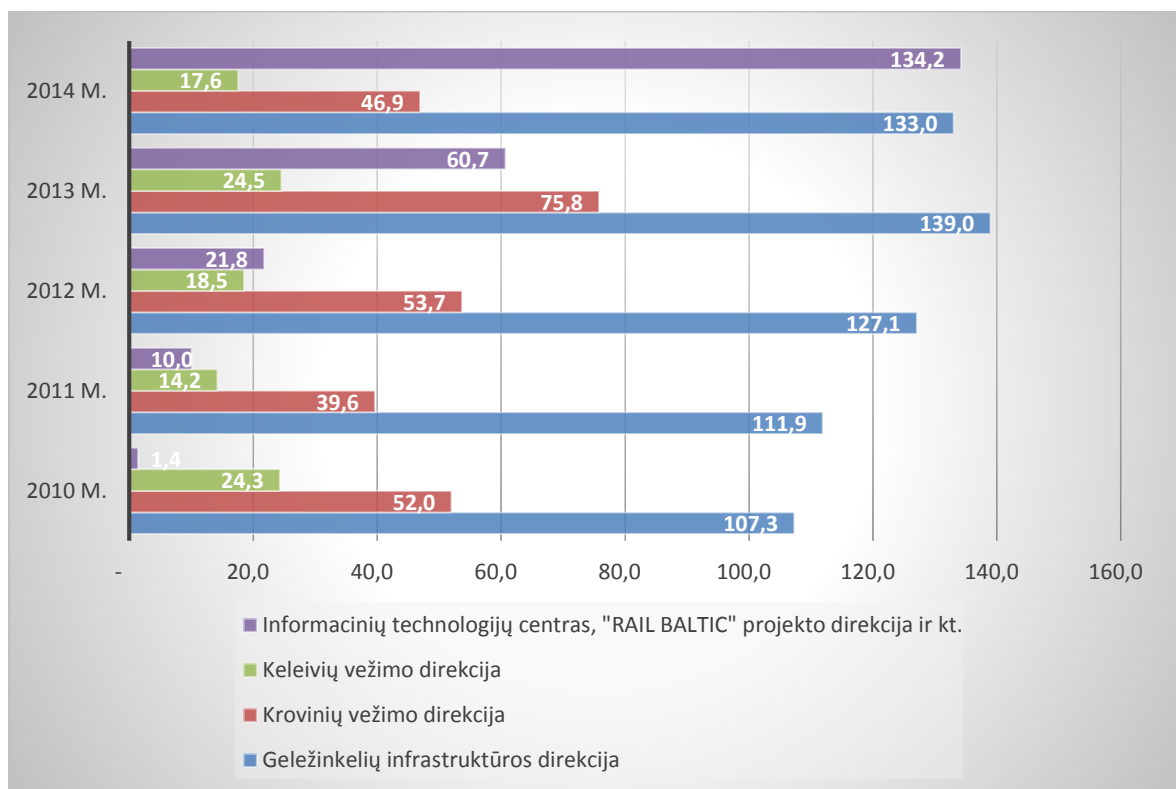
Palyginti su 2013 m., pajamos, gautos iš keleivių vežimo, buvo tokios: iš pirkusiųjų bilietų visa kaina – padidėjo 2,5 %, išsigijusiųjų bilietus lengvatiniu tarifu – sumažėjo 6,9 %, terminuotus bilietus – padidėjo 15,8 %. Vežant keleivius tarptautinio susisiekimo traukiniais, 2014 m. pajamų gauta 0,2 % daugiau nei 2013 metais (žr. 15 pav.).



Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

15 pav. Keleivių vežimo pajamos, mln. Eur

2014 m. buvo didelių investicijų ir darbų metai. Įgyvendinta investicinių projektų už beveik 0,4 mlrd. Eur (žr. 16 pav.) Intensyviai vykdyti „Rail Baltica“ projekto darbai, įgyvendinti visi Klaipėdos mazgo plėtros projektai, pradėti ruožo nuo Naujosios Vilnios iki valstybės sienos su Baltarusija elektrifikacijos darbai. 2014 m. atidarytas modernus Eismo valdymo centras, kurio tikslas – efektyvus traukinių eismo organizavimas ir valdymas.



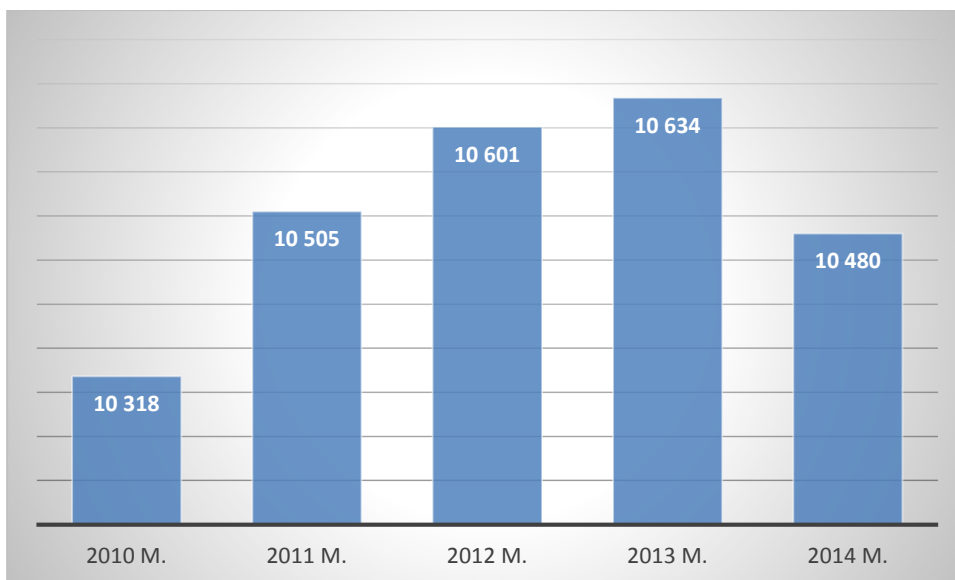
Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

16 pav. Investicijos pagal bendrovės direkcijas, mln. Eur

AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbai ir veiklos rezultatai buvo pastebėti, įvertinti: konteinerinis traukinys „Vikingas“ paskelbtas geriausiu Žaliosios logistikos ir įvairiarūšių vežimų projektu Europoje, bendrovė pelnė Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos įsteigtą aplinkosaugos srities apdovanojimą, sulaukė ir kitų įvertinimų.

AB „Lietuvos geležinkeliai“ ir toliau išlieka reikšmingiausia Lietuvos transporto įmone, vienu didžiausių darbdavių ir investuotojų. Bendrovė stengiasi nuolat gerinti geležinkelininkų darbo ir socialines sąlygas, rūpinasi personalo skatinimu, darbuotojų kvalifikacijos kėlimu. Labai svarbu, kad bendrovės darbuotojams, kurių pastangomis bendrovė sėkmingai susidoroja su iššūkiais, būtų sudaromos ir išsaugomos stabilios darbo vietos.

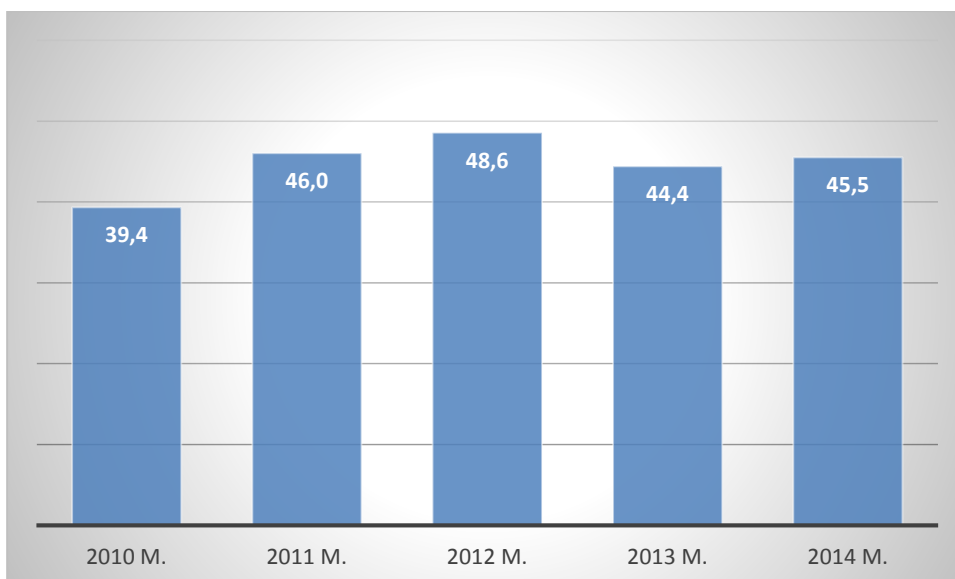
2014 m. duomenimis, bendrovėje dirbo 10 480 darbuotojų, lyginant su 2013 m. darbuotojų skaičius sumažėjo 1,4 % (žr. 17 pav.).



Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

17 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų skaičius (%)

Darbo našumas – pagrindinės veiklos pajamos, tenkančios vienam darbuotojui, 2014 m. buvo 45,5 tūkst. EUR/žm. ir, palyginti su 2013 m., padidėjo 2,5 % (2013 m. – 44,4 tūkst. Eur/žm.) (18 pav.).



Šaltinis: AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita (2014)

18 pav. AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojų darbo našumas (tūkst. Eur/darbuotojui)

Darbo vietoms įrengti, darbo sąlygoms gerinti ir būtiniausioms darbuotojų saugos ir sveikatos priemonėms skirta apie 1 mln. Eur. Bendrovės darbuotojų sveikatos priežiūrai skirta apie 0,15 mln. Eur (bendrovė finansuoja periodinį privalomą ir išsamesnį diagnostinį sveikatos tikrinimą, bendrovės darbuotojai skiepijami nuo erkinio encefalito, gripo).



Didelis dėmesys bendrovėje skiriamas darbuotojų mokymui, kvalifikacijos kėlimui ir perkvalifikavimui. 2014 m. mokymuose dalyvavo 6 987 darbuotojai, jų mokymui išleista apie 0,29 mln. Eur bendrovės lėšų. 2014–2015 mokslo metais aukštosiose ir aukštesniosiose mokyklose studijuoja 476 bendrovės darbuotojai. 2014 m. rudens semestrą 28 bendrovės darbuotojų mokslas buvo iki 50 % finansuojamas bendrovės lėšomis. Vadovaujantis su mokslo įstaigomis pasirašytais bendradarbiavimo sutartimis, studentai ir moksleiviai priimami praktikai, organizuojamos dėstytojų stažuotės. 2014 m. bendrovėje praktiką atliko 675 aukštųjų ir aukštesniųjų mokslo įstaigų studentai ir moksleivių, stažavosi 11 asmenų, edukacinėse išvykose dalyvavo 91 studentas.

Išanalizavus AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos rezultatus apibendrintai galima teigti, kad 2014 m. AB „Lietuvos geležinkeliai“ veikla buvo pelninga, plėtotas platus paslaugų spektras, investuota į geležinkelių ūkį. Bendrovė išlaikė stabilų krovinių ir keleivių srautą, stabilias pajamas. Taigi AB „Lietuvos geležinkeliai“ ir toliau išlieka reikšmingiausia Lietuvos transporto įmone, vienu didžiausių darbdavių ir investuotojų. Pagrindiniai bendrovės veiklos tikslai yra siekti pelno, racionaliai naudoti bendrovės lėšas, turtą ir kitus išteklius, užtikrinti turtinius akcininkų interesus. Vidaus auditas turėtų tiesiogiai prisidėti prie šių tikslų įgyvendinimo.

### **3.2. Vidaus audito skyrius ir jo veikla**

AB „Lietuvos geležinkeliai“ yra įkurtas vidaus audito skyrius (VAS), kuriame iš viso dirba 21 darbuotojas. Vidaus audito skyriui vadovauja vidaus audito skyriaus viršininkas.

*Vidaus audito skyriaus Vidaus audito vadovas* buvo patvirtintas 2013 m. rugsėjo 5 d. generalinio direktoriaus įsakymu Nr. Į-821. Jis pakeitė 2011 m. sausio 31 d. įsakymą Nr. Į-107 Dėl AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus audito metodikos patvirtinimo.

Vidaus audito vadove (2013) apibrėžiama VAS misija, pagrindiniai tikslai, vidaus audito veiklą reglamentuojantys dokumentai. VAS Vidaus audito vadovas periodiškai peržiūrimas, ir, esant poreikiui, koreguojamas. VAS viršininkas yra atsakingas už Vidaus audito vadovo peržiūrą ir atnaujinimą.

Vidaus audito skyriaus misija – vykdyti nepriklausomą, objektyvią užtikrinimo ir konsultavimo veiklą, kuri teikia naudą ir gerina bendrovės bei jos struktūrinių padalinių veiklą. VAS siekia prisidėti prie bendrovės tikslų įgyvendinimo, sistemingai ir visapusiškai vertindamas ir padėdamas gerinti bendrovės valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą (Vidaus audito vadovas, 2013).

VAS tikslas – padėti didinti bendrovės ir jos struktūrinių padalinių veiklos efektyvumą, įgyvendinti bendrovės strateginį ir kitus veiklos planus, programas bei procedūras.

VAS savo užsibrėžtus misiją ir tikslus įgyvendina vadovaujantis Tarptautiniais vidaus audito standartais (TVAS), parengtais Vidaus auditorių instituto ir „Vidaus audito skyriaus profesinės etikos taisyklėmis“.

2015 m. spalio 31 d. AB „Lietuvos geležinkeliai“ generalinio direktoriaus įsakymu Nr. Į-929 buvo patvirtintos *Vidaus audito skyriaus vidaus audito sektoriaus profesinės etikos taisyklės*, kuriomis siekiama, kad Vidaus audito sektoriaus darbas atitiktų Tarptautinių vidaus audito standartų reikalavimams bei darbuotojų veikla atitiktų aukščiausius vidaus auditorių profesinės etikos reikalavimus.

Remiantis taisyklėmis, auditorius, atlikdamas vidaus auditą turi vadovautis galiojančiais Europos Sąjungos teisės aktais, reglamentuojančiais bendrovės veiklą ir investicinių projektų įgyvendinimą, Tarptautiniais vidaus audito standartais, Lietuvos Respublikos įstatymais, Vyriausybės nutarimais, Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro įsakymais, AB „Lietuvos geležinkeliai“ *vidaus audito vadovu*, AB „Lietuvos geležinkeliai“ *darbuotojų etikos kodeksu*, kitais teisės aktais ir minėtomis etikos taisyklėmis.

Profesinės etikos taisyklėse įtvirtinti pagrindiniai auditorių profesinės etikos principai ir normos: sąžiningumo, objektyvumo, konfidencialumo ir kompetencijos ir profesionalumo principai.

VAS auditoriai, vykdydami audito veiklą, privalo laikytis nepriklausomumo ir objektyvumo principų (Vidaus audito vadovas, 2013). VAS auditoriai neturi būti paskirti vykdyti vidaus audito užduočių (toliau – audito užduotys), kurios gali trukdyti VAS auditoriams priimti nešališkus sprendimus. Taip pat, vykdydami audito užduotis, VAS auditoriai negali turėti profesinių bei asmeninių interesų konfliktų. Paaiškėjus vidaus interesų konfliktų atvejams, VAS viršininkas privalo imtis atitinkamų veiksmų, kad būtų išsaugotas VAS nepriklausomumas bei objektyvumas ir / ar (priklausomai nuo situacijos) informuoti bendrovės vadovybę. VAS viršininkas privalo imtis prevencinių priemonių, siekiant išvengti VAS auditorių interesų konfliktų bei išlaikyti VAS nepriklausomumą ir objektyvumą. Siekdamas šių tikslų VAS viršininkas:

- Organizuoja skyriaus darbą ir paskirsto užduotis taip, kad nekiltų pavojus VAS nepriklausomumui ir objektyvumui;
- Periodiškai renka informaciją iš VAS auditorių dėl potencialių interesų konfliktų;
- Pagal galimybes, periodiškai rotuoja VAS auditorius tarp skirtingų audituojamųjų subjektų / objektų;
- Peržiūri VAS auditorių paruoštus audito darbo dokumentus ir ataskaitas;
- Kontroliuoja, kad VAS auditoriai bendrovėje nevykdytų ne su auditu susijusių veiklų (pavyzdžiui, komercinės veiklos ir pan.).

Siekiant išlaikyti VAS auditorių objektyvumą, bendrovės darbuotojai, kurie yra paskiriami (laikiniai) arba pereina dirbti į VAS, vienerius metus nuo darbo pradžios VAS neturi teisės vykdyti audito užtikrinimo užduočių, susijusių su buvusio padalinio / departamento / skyriaus veikla (Vidaus audito vadovas, 2013).

Jeigu Bendrovės vadovybė paskiria VAS viršininkui atsakomybes (pavyzdžiui, dalyvauti priimant bendrovės valdymo sprendimus), kurios yra nesusijusios su VAS veikla, VAS viršininkas privalo įvertinti ar šios atsakomybės nekelia pavojaus jo nepriklausomumui bei objektyvumui.

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už išorės auditorių ir kitų užtikrinimo bei konsultavimo paslaugų teikėjų priežiūrą. VAS gali būti paskirta atsakomybė koordinuoti veiklą, susijusią su išorės paslaugų teikėjų teikiamomis paslaugomis. VAS turi teisę peržiūrėti audituojamųjų subjektų / objektų auditų medžiagą, metodikas bei darbo dokumentus, kuriuos paruošė išorės paslaugų teikėjai. VAS viršininkas dalyvauja išorės paslaugų teikėjų susitikimuose ir pristatymuose Bendrovės vadovybei, kurių metu gautą informaciją panaudoja planuojant VAS auditus (Vidaus audito vadovas, 2013).

VAS Vidaus audito vadove (2013) pateikiami reikalavimai VAS veiklos planavimui, audito užtikrinimo užduočių atlikimui, pateikiamas konsultavimo paslaugų aprašymas, pažangos stebėjimas, VAS veiklos kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa. Visi šie reikalavimai parengti remiantis Tarptautiniais vidaus audito standartais.

Kadangi baigiamajame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas vidaus audito efektyvumui, tikslinga išsamiau aptarti VAS veiklos kokybės užtikrinimo ir gerinimo programą. Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa rengiama tam, kad galima būtų (Vidaus audito vadovas, 2013):

- Įvertinti, ar VAS veikla atitinka audito apibrėžimą bei TVAS reikalavimus ir ar VAS auditoriai vadovaujasi Etikos taisyklėmis;
- Nustatyti, ar VAS veikla yra vykdoma pagal vidaus tvarkas ir procedūras ir yra tinkama norint pasiekti užsibrėžtus tikslus ir pagrindinius uždavinius;
- Įvertinti, ar VAS veikla efektyvi ir veiksminga;
- Nustatyti, kaip reikėtų gerinti VAS veiklą, kad būtų didinama bendrovei teikiama pridėtinė vertė, tobulinama bendrovės veikla, įgyvendinami strateginiai tikslai.

VAS viršininkas yra atsakingas už kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos, apimančios visus VAS veiklos aspektus, parengimą ir priežiūrą. Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programą sudaro:

- Vidiniai ir išoriniai audito kokybės vertinimai;
- VAS auditorių vertinimo sistema;
- VAS auditorių užimtumo stebėseną;
- Rekomendacijų įgyvendinimo pažangos stebėseną.

Apibendrintai galima teigti, kad AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus auditui skiriamas didelis dėmesys. Yra įkurtas Vidaus audito skyrius, kurio misija ir tikslai atitinka šiuolaikinę vidaus audito sampratą. Vidaus auditas vykdomas vadovaujantis Tarptautiniais vidaus audito standartais (TVAS). Vidaus audito veiklos pagrindinės nuostatos įtvirtintos įmonės vidaus dokumentuose – AB „Lietuvos geležinkeliai“ *vidaus audito vadove* (2013) ir AB „Lietuvos geležinkeliai“ *Vidaus audito skyriaus vidaus*

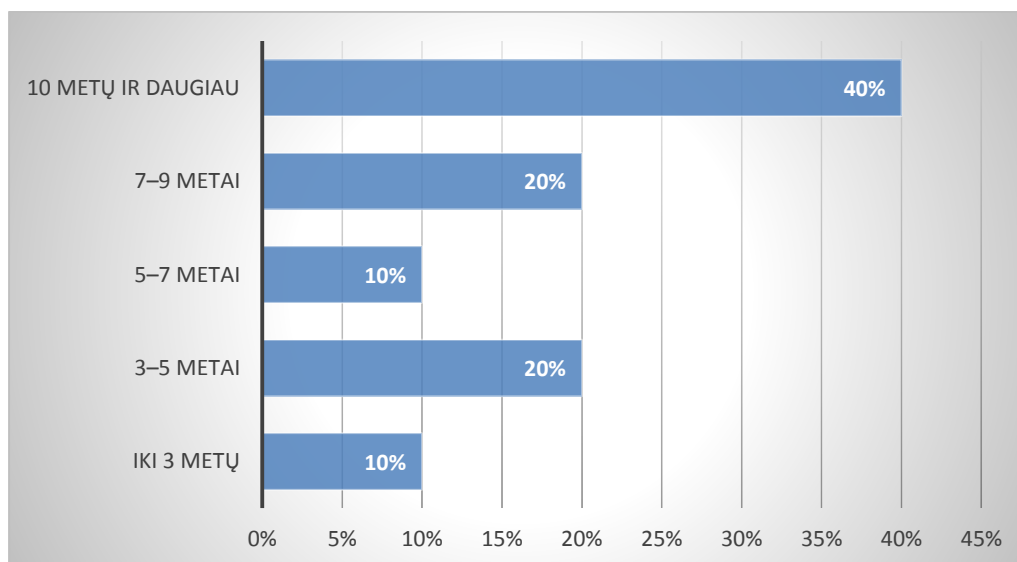
*audito sektoriaus profesinės etikos taisyklėse* (2015). Vidaus audito kokybę ir efektyvumą stengiamasi užtikrinti įgyvendinant VAS veiklos kokybės užtikrinimo ir gerinimo programą.

### 3.3. Vidaus audito efektyvumo anketinis tyrimas

#### 3.3.1. Vidaus audito skyriaus darbuotojų apklausos rezultatai

Iš viso apklausoje dalyvavo 10 vidaus audito skyriaus darbuotojų, tiesiogiai vykdančių vidaus auditą, iš jų 6 vyrai (60 %) ir 4 moterys (40 %). Didžioji dalis respondentų buvo vyresnio amžiaus: 51–55 metų (20 %), 56–60 metų (10 %), daugiau nei 60 metų (30 %). 26–35 amžiaus respondentų buvo 40 %.

Didžioji dalis apklaustųjų (70 %) turėjo ilgesnę nei 5 metų darbo vidaus auditoriumi patirtį, iš jų 10 % – 5–7 metų patirtį, 20 % – 7–9 metų patirtį, 40 % – 10 ir daugiau metų patirtį. 30 % apklaustųjų darbo patirtis nesiekė 5 metų (žr. 19 pav.).

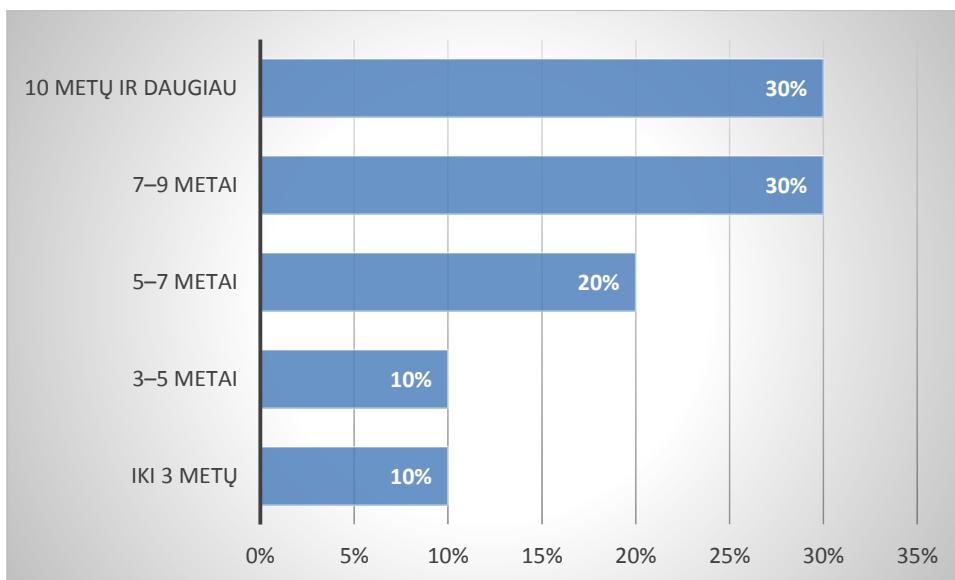


19 pav. Vidaus auditorių darbo patirtis (%)

Didžioji dalis apklaustųjų (70 %) taip pat turėjo ilgesnę nei 5 metų darbo stažą įmonėje, iš jų 20 % – 5–7 metų darbo stažą, 30 % – 7–9 metų stažą, 30 % – 10 ir daugiau metų darbo stažą. 20 % apklaustųjų darbo stažas nesiekė 5 metų (žr. 20 pav.).

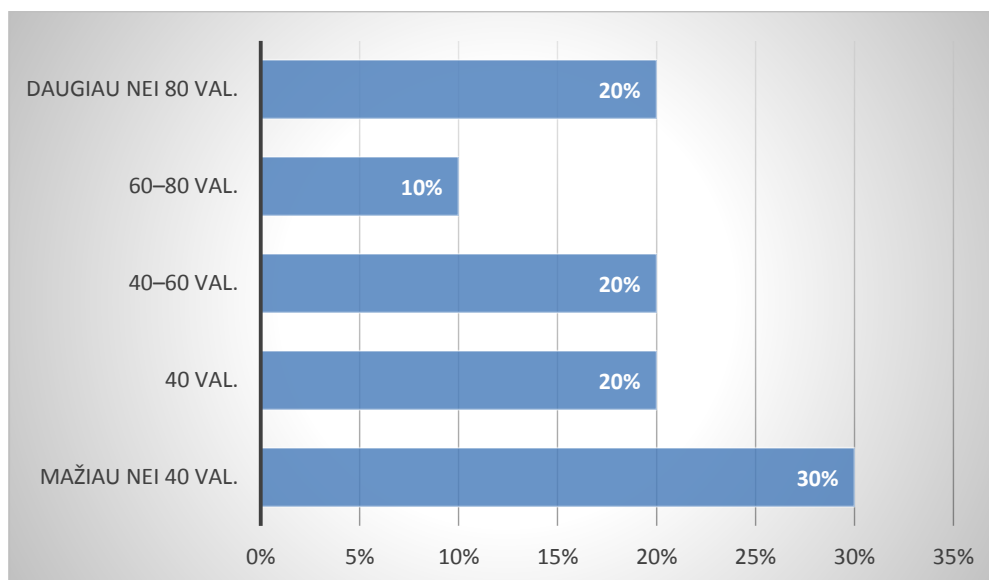
Visi apklausoje dalyvavę auditoriai turėjo aukštąjį universitetinį išsilavinimą – magistro laipsnį.

Pagal baigtas specialybes du apklaustieji buvo baigę veiklos audito ir buhalterinės apskaitos ir audito specialybes. Kitų auditorių išsilavinimas daugiausiai inžinerinis (pvz., inžinierius mechanikas, inžinierius elektrikas ir pan.), tačiau vėliau šie respondentai buvo baigę ir turėjo vadybos, ekonomikos, informatikos teisės magistro laipsnius.



20 pav. Vidaus auditorių darbo patirtis AB „Lietuvos geležinkeliai“ (%)

Apklausa parodė, kad vidaus auditoriai skiria pakankamai dėmesio savo kvalifikacijai kelti (kursams, mokymams, seminarams ir kt.). 30 % apklaustųjų tam skiria mažiau nei 40 val. per metus, 20 % – 40 val. per metus, 20 % – 40–60 val. per metus, 10 % – daugiau nei 80 val. per metus ir 20 % – daugiau nei 80 val. per metus (žr. 21 pav.).

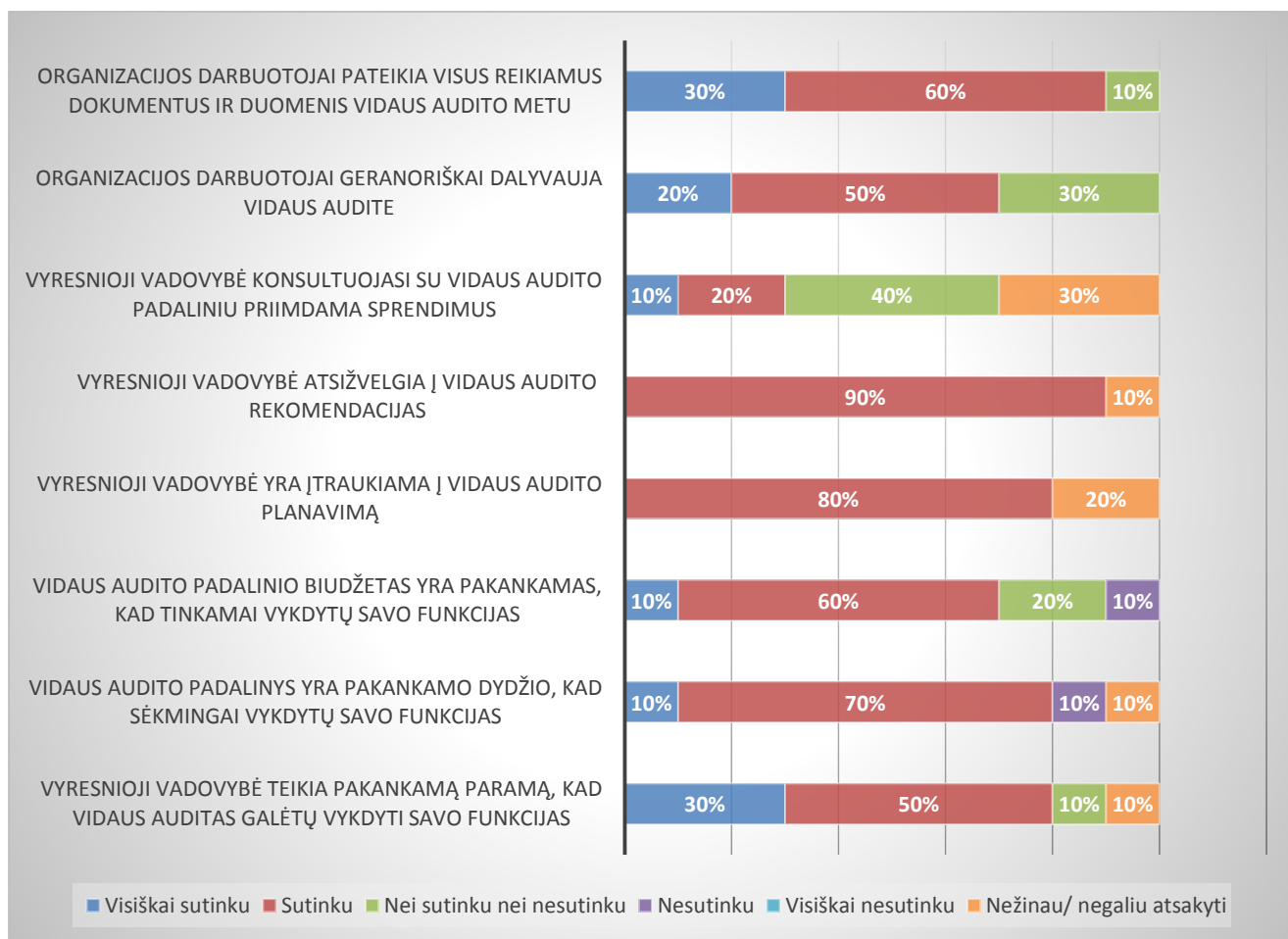


21 pav. Vidaus auditorių skiriamas laikas kvalifikacijai kelti (val./metus)

Paaiškėjo, kad vidaus auditoriai kelia kvalifikaciją įvairiomis, tiesiogiai su veikla susijusiomis temomis, iš kurių daugiausiai apklaustųjų paminėjo vidaus audito, buhalterinės apskaitos, mokesčių, viešųjų pirkimų, informacinių technologijų valdymo tematiką, taip pat vadybos ir ekonomikos klausimus.

Per pastaruosius tris metus apklausti vidaus auditoriai dalyvavo įvairiuose kursuose, iš kurių dauguma – specializuotuose kursuose, skirtuose vidaus auditoriams. Kursuose taip pat buvo nagrinėjamos verslo finansų, įmonės veiklos analizės, finansinės atskaitomybės analizės, verslo analizės, rizikų valdymo, atsargų valdymo ir kitos aktualios temos. Dalis auditorių dalyvavo specialiuose užsienio kalbų kursuose vidaus auditoriams.

Toliau apklausos dalyvių buvo paprašyta įvertinti paramą vidaus auditui pagal aštuonis teiginius (22 pav.).



22 pav. Pramos vidaus auditui vertinimas (%)

80 % apklaustųjų manė, kad vyresnioji vadovybė teikia pakankamą paramą, kad vidaus auditas galėtų vykdyti savo funkcijas ir vidaus audito padalinys yra pakankamo dydžio, kad auditas galėtų vykdyti savo funkcijas.

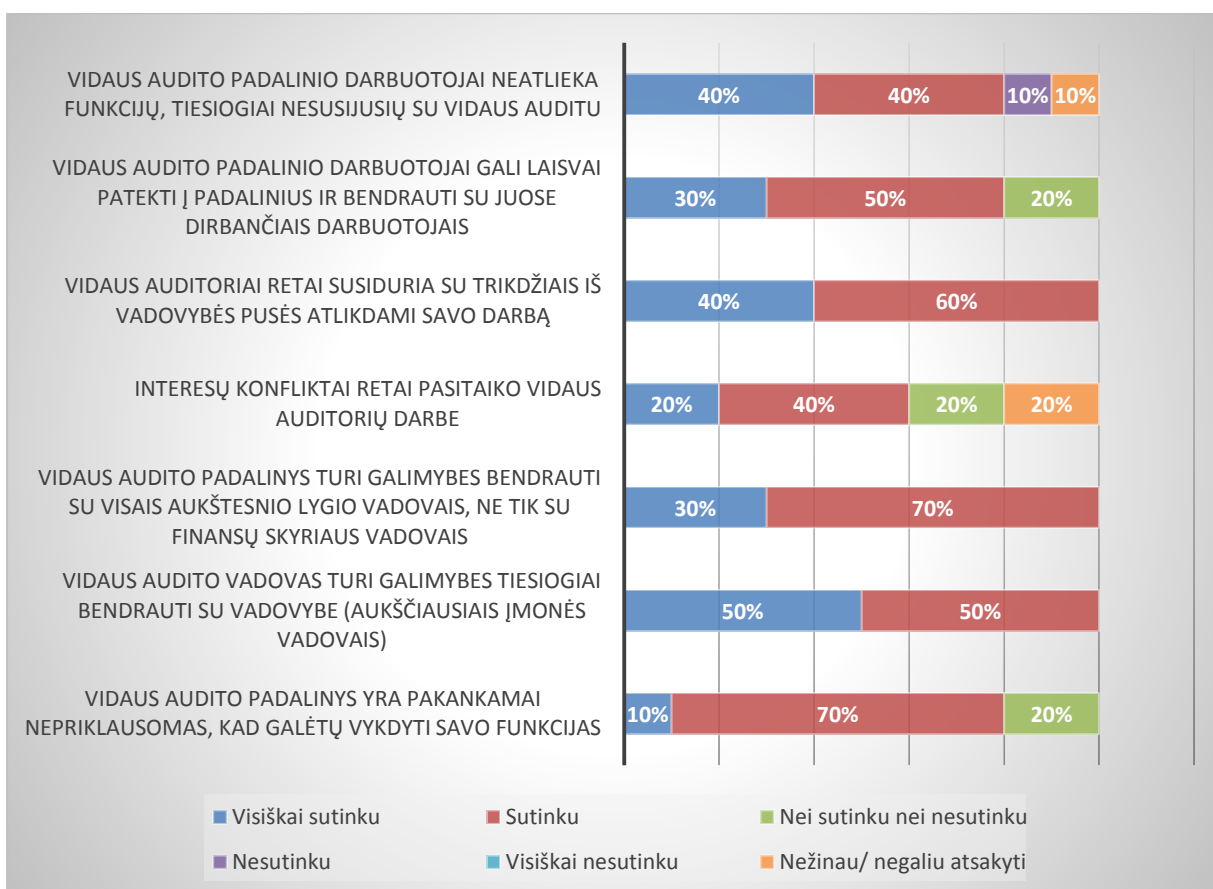
Ne visi apklaustieji sutiko, kad vidaus audito padalinio biudžetas yra pakankamas, kad galėtų vykdyti savo funkcijas. Su teiginiu visiškai sutiko tik 10 % apklaustųjų, sutiko 60 % apklaustųjų. Abejojo 20 % apklaustųjų ir nesutiko 10 % apklaustųjų.

Kad vyresnioji vadovybė yra įtraukiama į vidaus audito planavimą manė 80 % apklaustųjų, į šį klausimą negalėjo atsakyti likę 20 % apklaustųjų. Daugumos apklaustųjų nuomone (90 %) vyresnioji vadovybė atsižvelgia į vidaus audito rekomendacijas.

Kad vyresnioji vadovybė konsultuojasi su vidaus audito padaliniu priimdama sprendimus manė tik 30 % apklaustųjų. 40 % su šiuo teiginiu nei sutiko nei nesutiko. Nuomonės neturėjo 30 % respondentų.

70 % apklaustųjų manė, kad organizacijos darbuotojai geranoriškai dalyvauja vidaus audite. Šiuo klausimu abejojo 30 % respondentų. Kad organizacijos darbuotojai pateikia visus dokumentus ir duomenis vidaus audito metu manė 90 % apklaustųjų, 10 % abejojo.

Toliau pagal septynis teiginius buvo vertinamas vidaus audito nepriklausomumas (žr. 23 pav.).



23 pav. Vidaus audito nepriklausomumo vertinimas (%)

Daugumos apklaustųjų nuomone (80 %), vidaus audito padalinys yra pakankamai nepriklausomas, kad galėtų vykdyti savo funkcijas. Tuo abejojo 20 % apklaustųjų.

Visi apklaustieji (100 %) visiškai sutiko arba sutiko, kad vidaus audito vadovas turi galimybes tiesiogiai bendrauti su vadovybe (aukščiausiais įmonės vadovais), taip pat visais aukštesnio lygio vadovais, ne tik su finansų skyriaus vadovais.

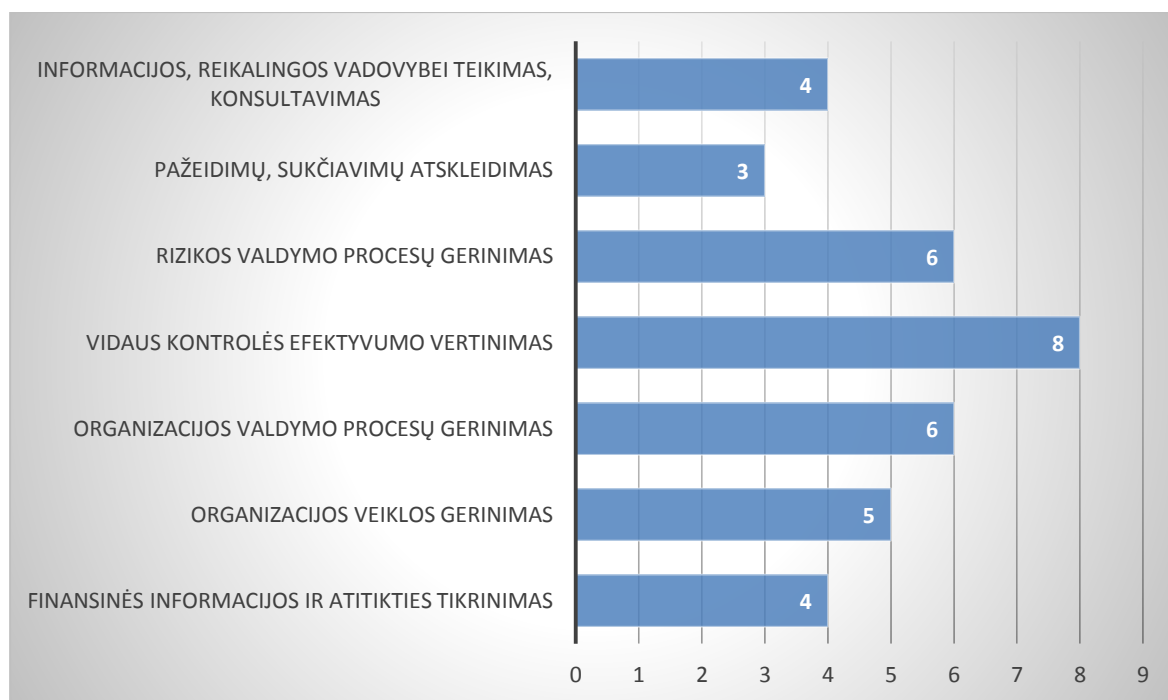
Vertinant interesų konfliktų atvejus, apklaustųjų nuomonės buvo skirtingos: 60 % apklaustųjų visiškai sutiko ir sutiko, kad interesų konfliktai retai pasitaiko vidaus auditorių darbe, 20 % su tuo nei sutiko nei nesutiko, o 20 % į šį klausimą neatsakė.

Visi respondentai (100 %) visiškai sutiko ir sutiko, kad vidaus auditoriai retai susiduria su trukdžiais iš vadovybės pusės atlikdami savo darbą.

80 % apklaustųjų visiškai sutiko ir sutiko su teiginiu, kad vidaus audito padalinio darbuotojai gali laisvai patekti į padalinius ir bendrauti su juose dirbančiais darbuotojais. Šiuo klausimu abejojo 20 % apklaustųjų.

80 % respondentų manė, kad vidaus audito padalinio darbuotojai neatlieka funkcijų, tiesiogiai nesusijusių su vidaus auditu. 1 respondentas (10 %) su šiuo teiginiu nesutiko, 1 respondentas (10 %) į šį klausimą neatsakė.

Tyrimo pabaigoje buvo prašoma įvardinti tris svarbiausias vidaus audito funkcijas (žr. 24 pav.).



24 pav. Vidaus audito funkcijos pagal svarbą vidaus auditorių požiūriu

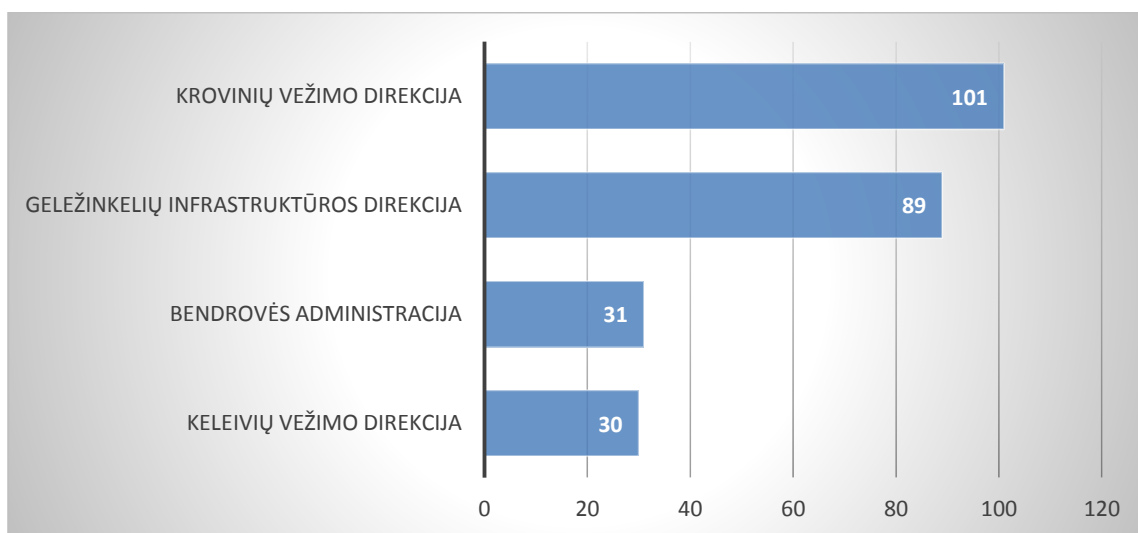
Dauguma apklaustųjų svarbiausioms funkcijoms priskyre: vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą (22,2 %), organizacijos valdymo procesų gerinimą (16,7 %) ir rizikos valdymo procesų gerinimą (16,7 %). Mažiau svarbios funkcijos, vidaus auditorių nuomone, yra finansinės informacijos ir atitikties tikrinimas (11,1 %), informacijos, reikalingos vadovybei teikimas, konsultavimas (11,1 %), pažeidimų, sukčiavimų atskleidimas (8,3 %).



### 3.3.2. Darbuotojų apklausos rezultatai

Apklausoje iš viso dalyvavo 497 respondentai, iš jų 251 respondentas (50,3 %) buvo tiesiogiai susiję su vidaus auditu – pagal vidaus audito skyriaus užklausimą teikė medžiagą (informaciją) skyriui arba priėmė sprendimus po auditoriaus išvadų. Siekiant objektyvesnių rezultatų, toliau nagrinėjami tik su vidaus auditu turėjusių sąsajų respondentų atsakymai.

Tyrimo dalyvavo 109 vyrai (43,4 %) ir 142 moterys (56,6 %). Respondentai dirba skirtingose AB „Lietuvos geležinkeliai“ direkcijose, iš jų daugiausiai (40,2 %) krovinių vežimo direkcijoje, 35,5 % – geležinkelių infrastruktūros direkcijoje, 12,4 % – bendrovės administracijoje ir 12,0 % – keleivių vežimo direkcijoje. Galima teigti, kad apklausoje dalyvavo visų direkcijų ir administracijos darbuotojai (žr. 25 pav.).

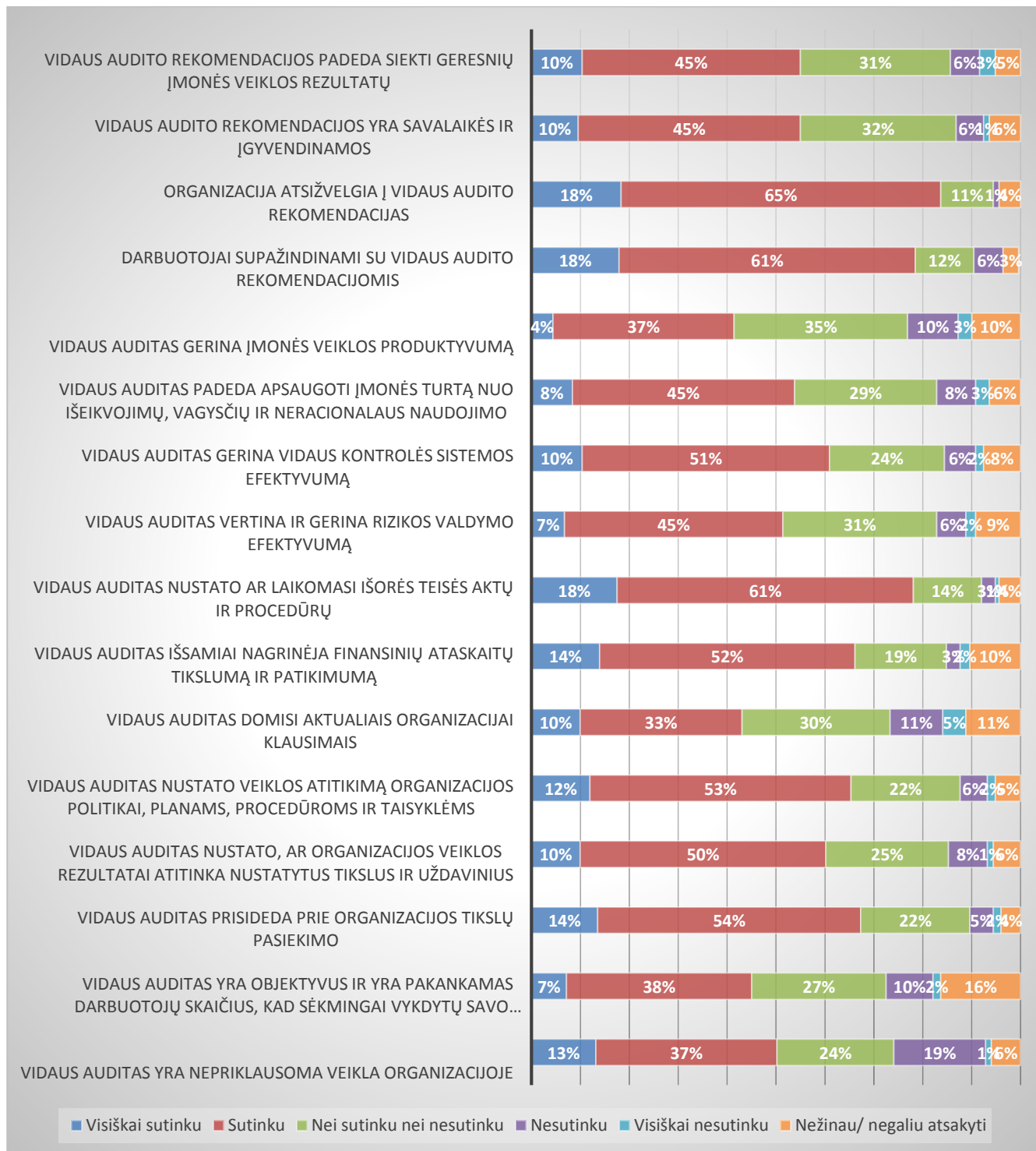


25 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal darbo vietą

Respondentų pasiskirstymas pagal amžių buvo nevienodas – jauniausi respondentai (0,8 %) pateko į 20–25 m. amžiaus grupę, vyriausiems buvo daugiau nei 60 metų (6,4 %). Tyrimo dalyvavo daugiausiai vidutinio ir vyresnio amžiaus respondentai: 26–30 m. – 13,1 %, 31–35 metų – 17,5 %, 36–40 metų – 10,8 %, 41–45 metų – 18,3 %, 46–50 metų – 9,2 %, 51–55 metų – 12,7 %, 56–60 metų – 11,2 %. Galima teigti, kad tyrimo rezultatai atspindi įvairaus amžiaus darbuotojų požiūrį į vidaus auditą. Be to, daugiau nei pusės respondentų (60,2 %) darbo stažas siekė daugiau nei 10 metų, 13,1 % – stažas siekė 7–9 metus, 10,4 % – stažas siekė 5–7 metus. Respondentai, kurių stažas buvo iki 5 metų, sudarė 16,4 % apklaustųjų.

Didžioji dalis respondentų buvo įgiję aukštąjį išsilavinimą: aukštąjį universitetinį magistro laipsnį turėjo 48,2 % apklaustųjų, aukštąjį universitetinį bakalauro – 28,3 % apklaustųjų. 22,3 % apklaustųjų turėjo aukštąjį neuniversitetinį bakalauro laipsnį, 2 respondentai (0,8 %) – vidurinį išsilavinimą ir 1 respondentas (0,4 %) – mokslų daktaro laipsnį.

Siekiant ištirti organizacijos darbuotojų požiūrį į vidaus auditą, remiantis užsienio mokslininkų išskirtais vidaus audito efektyvumo vertinimo kriterijais, respondentams buvo pateikta 16 teiginių, juos paprašyta įvertinti pagal skalę nuo „visiškai nesutinku“ iki „visiškai sutinku“. Respondentų atsakymai pateikiami 26 pav.



26 pav. Darbuotojų požiūris į vidaus auditą (%)

Su teiginiu „vidaus auditas yra nepriklausoma veikla organizacijoje“ sutiko ir visiškai sutiko pusė (50,2 %) respondentų, 23,9 % respondentų abejoję, nesutiko ir visiškai nesutiko 19,9 % respondentų, 6 % respondentų šiuo klausimu neturėjo nuomonės arba negalėjo atsakyti.

Ne visi organizacijos darbuotojai manė, kad vidaus auditas yra objektyvus ir yra pakankamas darbuotojų skaičius, kad skyrius sėkmingai vykdytų savo funkcijas. Su šiuo teiginiu visiškai sutiko ir sutiko 45 % respondentų, abejojo 27,5 % respondentų, nesutiko ir visiškai nesutiko 11,2 % respondentų, likę 16,3 % neturėjo nuomonės.

Dauguma apklaustųjų manė, kad vidaus auditas atlieka vieną pagrindinių funkcijų – prisideda prie organizacijos tikslų pasiekimo. Su teiginiu visiškai sutiko 13,5 % respondentų, sutiko – 53,8 % respondentų (iš viso 67,3 % respondentų). Teiginiu abejojo 22,3 % respondentų, nesutiko ir visiškai nesutiko 6,4 % respondentų, neturėjo nuomonės 4 % respondentų.

Daugumos respondentų nuomone vidaus auditas nustato, ar organizacijos veiklos rezultatai atitinka nustatytus tikslus ir uždavinius. Su teiginiu visiškai sutiko 10 % respondentų, sutiko 50,2 % respondentų (iš viso 60,2 % respondentų). Šiuo klausimu abejojo 25,1 % respondentų, nesutiko 8 % respondentų, visiškai nesutiko – 1,2 % respondentų, neturėjo nuomonės 5,6 % respondentų. Panašiai pasiskirstė atsakymai ir vertinant teiginį, kad vidaus auditas nustato veiklos atitikimą organizacijos politikai, planams, procedūroms ir taisyklėms. Su teiginiu visiškai sutiko ir sutiko 65,4 % respondentų, abejojo 5,6 % respondentų, nesutiko ir visiškai nesutiko 7,2 % respondentų, neturėjo nuomonės 5,2 % respondentų.

Tik dalis apklaustųjų manė, kad vidaus auditas domisi aktualiais organizacijai klausimais – su teiginiu visiškai sutiko 10 % respondentų, sutiko 33,1 % respondentų (iš viso 43,1 % respondentų). Teiginiu abejojo net trečdalis respondentų (30,3 %). Su teiginiu nesutiko 10,8 % respondentų, visiškai nesutiko 4,8 % respondentų. Nuomonės šiuo klausimu neturėjo 11,2 % respondentų.

Daugumos apklaustųjų nuomone vidaus auditas išsamiai nagrinėja finansinių ataskaitų tikslumą ir patikimumą. Su teiginiu visiškai sutiko 13,9 % apklaustųjų, sutiko 52,2 % apklaustųjų (iš viso 66,1 % apklaustųjų). Dėl teiginio abejojo 18,7 % respondentų, nesutiko 2,8 % respondentų, visiškai nesutiko 2 % respondentų. Nuomonės neturėjo 10,4 % apklaustųjų.

Didžiosios daugumos apklaustųjų nuomone, vidaus auditas nustato, ar laikomasi išorės teisės aktų ir procedūrų. Su teiginiu visiškai sutiko 17,5 % respondentų, sutiko 60,6 % respondentų (iš viso 78,1 % respondentų). Teiginiu abejojo 13,9 % respondentų, nesutiko tik 2,8 % respondentų ir visiškai nesutiko 0,8 % respondentų. Nuomonės neturėjo 4,4 % respondentų.

Vos daugiau nei pusė respondentų manė, kad vidaus auditas vertina ir gerina rizikos valdymo efektyvumą – su teiginiu visiškai sutiko 6,8 % respondentų ir sutiko 44,6 % respondentų (iš viso 51,4 % respondentų). Su teiginiu nei sutiko nei nesutiko beveik trečdalis respondentų (31,5 %). Su teiginiu nesutiko ir visiškai nesutiko 8 % respondentų, o likę 9,2 % neturėjo nuomonės.

Kad vidaus auditas gerina vidaus kontrolės sistemos efektyvumą manė 61 % respondentų (10,4 % visiškai sutiko ir 50,6 % sutiko). 23,5 % šiuo teiginiu abejojo. Su teiginiu nesutiko ir visiškai nesutiko 8 % respondentų. 7,6 % respondentų neturėjo nuomonės. Vidaus auditas padeda apsaugoti įmonės turtą nuo išieškojimų, vagysčių ir neracionalaus naudojimo – taip manė 53,8 % respondentų (visiškai sutiko 8,4 %, sutiko 45,4 %). Šiuo teiginiu abejojo net 29,1 % respondentų. Su teiginiu nesutiko ir visiškai nesutiko 10,8 % respondentų. Nuomonės neturėjo 6,4 % respondentų.

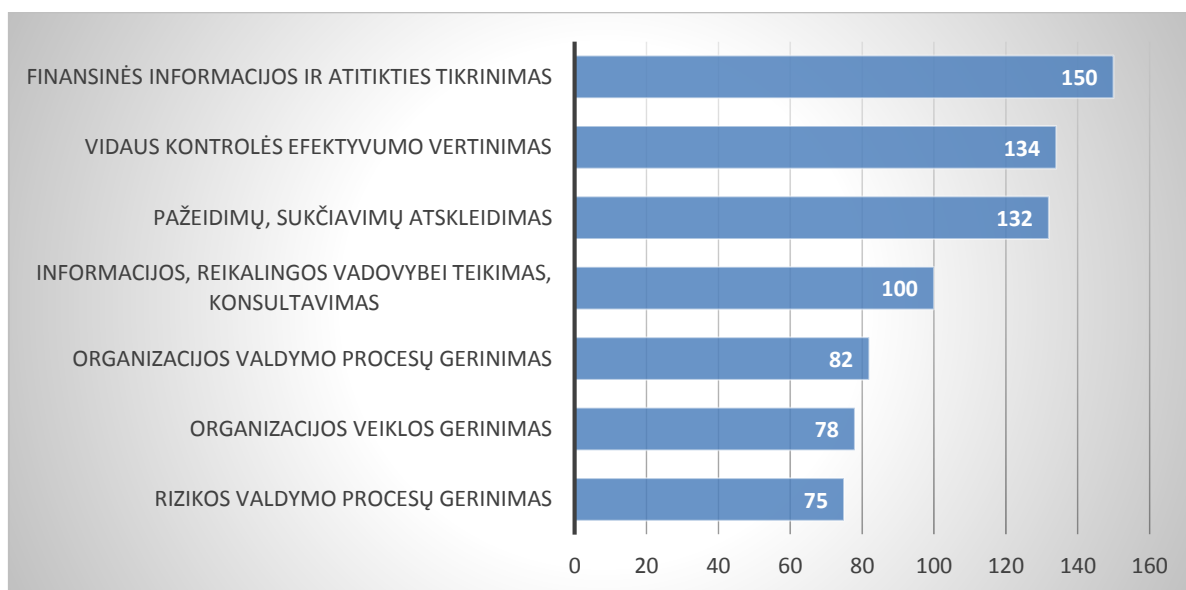
Mažiau nei pusė respondentų (41,5 %) manė, kad vidaus auditas gerina įmonės veiklos produktyvumą (visiškai sutiko tik 4,4 % respondentų, sutiko 37,1 % respondentų). Net 35,5 % respondentų su šiuo teiginiu nei sutiko nei nesutiko. 13,2 % respondentų su teiginiu nesutiko ir visiškai nesutiko. 10 % apklaustųjų šiuo klausimu neturėjo nuomonės.

Didžiosios dalies apklaustųjų teigimu (78,5 %) darbuotojai yra supažindinami su vidaus audito rekomendacijomis. Šiuo klausimu abejojo 12 % respondentų, nesutiko ir visiškai nesutiko 6,4 % respondentų. Nuomonės neturėjo 3,2 % respondentų.

Dauguma apklaustųjų (83,6 %) manė, kad organizacija atsižvelgia į vidaus audito rekomendacijas. Teiginiu abejojo 10,8 % respondentų, nesutiko tik 1,2 % apklaustųjų, visiškai nesutinkančių nebuvo. Nuomonės neturėjo 4,4 % apklaustųjų.

Kad vidaus audito rekomendacijos yra savalaikės ir įgyvendinamos manė vos daugiau nei pusė (55 %) respondentų. Tuo abejojo 31,9 % respondentų, nesutiko ir visiškai nesutiko 6,8 % respondentų. 6,4 % respondentų neturėjo nuomonės. Taip pat 55 % respondentų manė, kad vidaus audito rekomendacijos padeda siekti geresnių įmonės veiklos rezultatų. Teiginiu abejojo 30,7 % respondentų, nesutiko ir visiškai nesutiko 9,2 % respondentų. Nuomonės neturėjo 5,2 % respondentų.

Galiausiai respondentų buvo paprašyta įvardinti tris svarbiausias vidaus audito funkcijas (žr. 27 pav.).



27 pav. Vidaus audito funkcijos pagal svarbą darbuotojų požiūriu

Daugiausiai respondentų įvardino šias funkcijas: finansinės informacijos ir atitikties tikrinimas (20 %), vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas (17,8 %), pažeidimų, sukčiavimų atskleidimas (17,6 %). Mažiausiai respondentų paminėjo rizikos valdymo procesų gerinimą (10 %), organizacijos veiklos gerinimą (10,4 %) ir organizacijos valdymo procesų gerinimą (10,9 %). Pakankamai mažai respondentų (13,3 %) pažymėjo informacijos, reikalingos vadovybei teikimą, konsultavimą.

### 3.4. Tyrimo rezultatų aptarimas

Šiuolaikinė vidaus audito samprata siejama su pridėtinės vertės organizacijai kūrimu, naudojant struktūrizuotą ir sisteminių požiūrį, įgalinantį vertinti ir tobulinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Taigi efektyvus vidaus auditas – tai pridėtinę vertę organizacijai kuriantis auditas. Išnagrinėjus užsienio ir Lietuvos autorių atliktus vidaus audito efektyvumo tyrimus nustatyta, kad vidaus audito efektyvumą lemia vidaus auditorių kompetencija ir patirtis, parama vidaus auditui, nepriklausomumo ir objektyvumo užtikrinimas (Staliūnienė 2009; Rupšys, Boguslauskas 2007; Karapetrovič, Willborn 2000; Baharud-din et al. 2014; Alzebana, Gwilliam 2014; MacRae, van Gills 2010 ir kt.).

Vidaus auditorių apklausa parodė, kad dauguma auditorių turi ilgametę darbo patirtį vidaus audito srityje ir darbo stažą nagrinėjamoje organizacijoje. Ilgametė patirtis teigiamai veikia vidaus audito kokybę – remiantis J. D. Staliūniene ir S. Stunguriene (2007), kartojant operacijas, darbas atliekamas ne tik greičiau, bet ir kokybiškiau, nes kartojant audito technologines operacijas, vystomi gebėjimai, kaupiama patirtis, taip augant profesinės kompetencijos lygiui. Be to, visi apklaustieji auditoriai yra įgiję magistro laipsnį, baigę įvairias, tiesiogiai su organizacijos veikla susijusias specialybes. Vidaus audito skyriaus darbuotojai nuolat kelia savo kvalifikaciją, kursams, mokymams ir seminarams skirdami 40 ir daugiau valandų. Daugiausiai kvalifikacija keliama specializuotuose kursuose, kurių dalį organizuoja pati bendrovė. Be to, kompetencijos ir profesionalumo principas yra įtvirtintas AB „Lietuvos geležinkeliai“ *Vidaus audito skyriaus vidaus audito sektoriaus profesinės etikos taisyklėse* (2015). Apibendrintai galima teigti, kad vidaus auditorių kvalifikacija yra aukšta. Tai, remiantis mokslininkais (Willborn, Karapetrovič, 2000; Ali et al. 2007; Ahmad et al. 2009 ir kt.) sudaro prielaidas užtikrinti vidaus audito efektyvumą organizacijoje.

Parama, skiriama vidaus audito skyriui, įskaitant vadovybės paramą, daugumos apklaustųjų auditorių nuomone yra pakankama, vyresnioji vadovybė yra įtraukiama į vidaus audito planavimą, taip pat konsultuojasi su vidaus audito padaliniu priimdama sprendimus. Vidaus auditui skiriamas biudžetas daugumos apklaustųjų nuomone taip pat pakankamas. Pasak Alzeban ir Gwilliam (2014), su vadovybės parama užtikrinamas vidaus audito tikslų ir funkcijų įgyvendinimas samdant kvalifikuotą personalą ir nuolat keliant jo kvalifikaciją. Be to, vadovybės požiūris į vidaus auditą ir teikiama parama parodo organizacijos požiūrį į vidaus auditą ir jo svarbą. Atlikus apklausą taip pat nustatyta, kad organizacijos

darbuotojai geranoriškai dalyvauja vidaus audite teikdami reikiamą informaciją. Apibendrintai galima teigti, kad vadovybės ir darbuotojų teikiama parama vidaus auditui yra pakankama.

Kita būtina veiksmingo vidaus audito sąlyga – nepriklausomumo užtikrinimas. Nepriklausomumas itin akcentuojamas Tarptautiniuose vidaus audito standartuose: „Nepaisant valdymo formos, nepriklausomumo ir objektyvumo poreikis yra lemiamas (TAAIS 200/2.3)“. Nepriklausomumas ir objektyvumas yra labai svarbūs norint užtikrinti, kad atliktą auditą ir jo rezultatus laikytų patikimais, tikrais ir nešališkais. Dėl vidaus audito pobūdžio ir jo funkcijos suteikti objektyvią bei tikslią informaciją apie viešųjų išteklių panaudojimą ir suteiktas paslaugas savo pareigas vidaus auditoriai turi atlikti nevaržomi – ji neturi patirti trukdymo arba spaudimo, kylančio iš tikrinamos organizacijos ar audituojamos srities. Vidaus audito nepriklausomumo principas akcentuojamas ir vidiniuose AB „Lietuvos geležinkeliai“ dokumentuose: AB „Lietuvos geležinkeliai“ *vidaus audito vadove* (2013) ir AB „Lietuvos geležinkeliai“ *Vidaus audito skyriaus vidaus audito sektoriaus profesinės etikos taisyklėse* (2015).

Apklaustų auditorių nuomone, vidaus audito skyriaus nepriklausomumas yra pakankamai užtikrinamas, skyriaus darbuotojai turi galimybes bendrauti su organizacijos vadovais, trukdžių iš vadovybės pusės nepastebima, vidaus auditoriai turi galimybę bendrauti su visais įmonės darbuotojais. Visgi pastebėta, kad dalis apklaustų auditorių abejoja arba neturi nuomonės, ar darbe nepasitaiko interesų konfliktų, taip pat ar vidaus auditoriai neatlieka netiesioginių, su vidaus auditu nesusijusių funkcijų.

Apklausus organizacijos darbuotojus, paaiškėjo, kad virš 30 % apklaustųjų abejoja, ar vidaus auditas yra nepriklausoma ir objektyvi veikla organizacijoje. Tai gali būti siejama su tuo, kad vidaus audito skyrius priklauso pačiai organizacijai. Tačiau tai neturėtų būti vertinama neigiamai. Pasak Paukštienės (2012, p. 25), vidaus auditoriai yra įmonės personalo nariai. Tai yra didelis vidaus audito privalumas, nes jie gerai žino įmonės padėtį. Jie prižiūri, kad įmonėje būtų laikomasi įstatymų, standartų, vidinės tvarkos procedūrų. Jų tikslas – padėti įmonės vadovybei, pateikti jai tyrimų duomenis, rekomendacijas, patarimų ir komentarų.

Apklausus darbuotojus, paaiškėjo jų požiūris į vidaus audito efektyvumą. Galima išskirti teiginius su kuriais sutiko dauguma (virš 60 %) respondentų: vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų pasiekimo; nustato, ar organizacijos veiklos rezultatai atitinka nustatytus tikslus ir uždavinius; nustato veiklos atitikimą organizacijos politikai, planams, procedūroms ir taisyklėms; išsamiai nagrinėja finansinių ataskaitų tikslumą ir patikimumą; nustato ar laikomasi išorės teisės aktų ir procedūrų; gerina vidaus kontrolės sistemos efektyvumą. Be to, darbuotojai supažindinami su vidaus audito rekomendacijomis, organizacija atsižvelgia į vidaus audito rekomendacijas.

Tačiau, vertinant kitus vidaus auditą apibūdinančius teiginius, galima pastebėti, kad buvo pakankamai daug nesutinkančių darbuotojų (virš 10 %): vidaus auditas gerina įmonės veiklos

produktyvumą; padeda apsaugoti įmonės turtą nuo išsekėjimo, vagysčių ir neracionalaus naudojimo; domisi aktualiais organizacijai klausimais.

Daugumos apklaustųjų vidaus auditorių nuomone, svarbiausios vidaus audito funkcijos yra vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas, organizacijos valdymo procesų gerinimas ir rizikos valdymo procesų gerinimas. Tai atitinka šiuolaikinę vidaus audito sampratą, kuri pateikiama ir Tarptautiniuose vidaus audito standartuose ir AB „Lietuvos geležinkeliai“ *vidaus audito vadove* (2013). Taigi auditorių požiūriu vidaus auditas nebetapatinamas vien su finansinės informacijos bei atitikties tikrinimu (kas buvo pastebima pirmosiose vidaus audito atsiradimo stadijose), bet apibrėžiamas kaip aktyvi funkcija organizacijos viduje, apimanti tikrinimo bei konsultavimo paslaugas (Rupšys, Boguslauskas, 2007, p. 15).

Kita vertus, apklausus įmonės darbuotojus, kurie tiesiogiai susiduria su vidaus auditu paaiškėjo, kad jų nuomone, pagrindinės funkcijos: finansinės informacijos ir atitikties tikrinimas, vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas, pažeidimų, sukčiavimų atskleidimas. Taigi vidaus auditas daugiausiai siejamas su finansinės atskaitomybės tikrinimu ir vidaus kontrole. Neįžvelgiamos organizacijos veiklos, produktyvumo gerinimo, konsultavimo funkcijos. Abejojama vidaus audito rezultatų savalaikiškumu.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Išnagrinėjus vidaus audito sampratos raidą, nustatyta, kad šiuolaikinė vidaus audito samprata siejama su pridėtinės vertės organizacijai kūrimu, naudojant struktūrizuotą ir sisteminių požiūrį, įgalinantį vertinti ir tobulinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Taigi efektyvus vidaus auditas – tai pridėtinę vertę organizacijai kuriantis auditas.
2. Išanalizavus įvairių autorių pateikiamas vidaus audito rūšių klasifikacijas, galima teigti, kad vidaus auditas klasifikuojamas pagal audito atlikimo būdus ir tikslus. Dažniausiai išskiriami finansinis ir veiklos auditas. Kita vertus, reikėtų atkreipti dėmesį į valdymo bei administravimo auditus, kadangi būtent šios vidaus audito rūšys padeda vertinti organizacijos valdymo sistemos efektyvumą.
3. Išanalizavus mokslinę literatūrą ir atliktų empirinių tyrimų rezultatus, nustatyta, kad tradiciškai veiklos vertinimas, organizacijos lygyje atliekamas per finansinio rezultato pasikeitimo prizmę, tačiau vidaus audito veikla vertinama naudojant vadinamuosius „minkštuosius“ veiklos vertinimo rodiklius. Tad dažniausiai vidaus audito efektyvumas vertinamas remiantis vidaus auditorių kompetencijos ir patirties, paramos vidaus auditui, nepriklausomumo ir objektyvumo rodikliais. Šie rodikliai pritaikyti tyrimo metodikoje.
4. Išnagrinėjus AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos rezultatus nustatyta, kad bendrovės veikla yra pelninga, plėtojamas platus paslaugų spektras. AB „Lietuvos geležinkeliai“ išlieka reikšmingiausia Lietuvos transporto įmone, vienu didžiausių darbdavių ir investuotojų. Pagrindiniai bendrovės veiklos tikslai yra siekti pelno, racionaliai naudoti bendrovės lėšas, turtą ir kitus išteklius, užtikrinti turtinius akcininkų interesus. Vidaus auditas gali tiesiogiai prisidėti prie šių tikslų įgyvendinimo.
5. Nustatyta, kad AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus auditui skiriamas didelis dėmesys. Yra įkurtas Vidaus audito skyrius, vidaus audito veikla vykdoma, remiantis Tarptautiniais vidaus audito standartais, kurių pagrindinės nuostatos įtvirtintos įmonės vidaus dokumentuose – AB „Lietuvos geležinkeliai“ *vidaus audito vadove* ir AB „Lietuvos geležinkeliai“ *Vidaus audito skyriaus vidaus audito sektoriaus profesinės etikos taisyklėse*.
6. Išnagrinėjus AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus audito veiklą reglamentuojančius dokumentus nustatyta, kad vidaus audito skyriaus misijos apibrėžimas atitinka šiuolaikinę vidaus audito sampratą. Įtvirtinti pagrindiniai principai: sąžiningumo, nepriklausomumo, objektyvumo, konfidencialumo, kompetencijos ir profesionalumo.
7. Atlikus vidaus auditorių apklausą, nustatyta, kad auditoriai yra kompetentingi: dauguma vidaus auditorių turi ilgametę darbo patirtį vidaus audito srityje ir darbo stažą nagrinėjamoje organizacijoje. Visi apklaustieji yra įgiję magistro laipsnį, baigę įvairias, tiesiogiai su



organizacijos veikla susijusias specialybes, nuolat kelia savo kvalifikaciją, kursams, mokymams ir seminarams skirdami 40 ir daugiau valandų. Tai sudaro prielaidas užtikrinti vidaus audito efektyvumą organizacijoje.

8. Parama, skiriama vidaus audito skyriui, įskaitant vadovybės paramą, daugumos apklaustųjų auditorių nuomone yra pakankama, vyresnioji vadovybė yra įtraukiama į vidaus audito planavimą, taip pat konsultuojasi su vidaus audito padaliniu priimdama sprendimus. Vidaus auditui skiriamas biudžetas yra pakankamas. Teigiamas vadovybės požiūris į vidaus auditą ir teikiama parama parodo teigiamą organizacijos požiūrį į vidaus auditą ir jo svarbą.
9. Vidaus audito skyriaus nepriklausomumas yra užtikrinamas pakankamai, skyriaus darbuotojai turi galimybes bendrauti su organizacijos vadovais, trukdžių iš vadovybės pusės nepastebima, be to vidaus auditoriai turi galimybę bendrauti su visais įmonės darbuotojais.
10. Nustatyta, kad daugumos apklaustųjų vidaus auditorių nuomone, svarbiausios vidaus audito funkcijos yra vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas, organizacijos valdymo procesų gerinimas ir rizikos valdymo procesų gerinimas. Tai atitinka šiuolaikinę vidaus audito sampratą. Tačiau, darbuotojų požiūriu, vidaus auditas daugiausiai siejamas su finansinės atskaitomybės tikrinimu ir vidaus kontrole.

#### **Pasiūlymai:**

1. Ateityje į AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus audito vadovą įtraukti visus Vidaus auditorių instituto naujai įvardintus vidaus audito profesinės praktikos principus:
  - skaidri veikla;
  - kompetencija ir profesinis atidumas;
  - objektyvumas ir nepasidavimas neigiamai įtakai (nepriklausomumas);
  - suderinamumas su organizacijos strategija, tikslais, rizika;
  - tinkama padalinio pozicija organizacijos struktūroje ir pakankami ištekliai;
  - aukšta paslaugų kokybė ir nuolatinis jos gerinimas;
  - efektyvus komunikavimas;
  - rizikos vertinimu pagrįstų užtikrinimo paslaugų teikimas;
  - įžvalgumas, iniciatyvumas ir orientacija į ateitį.
  - siekis prisidėti prie organizacijos veiklos gerinimo.
2. Apklaustų darbuotojų požiūriu, vidaus auditas daugiausiai siejamas su finansinės atskaitomybės tikrinimu ir vidaus kontrole, ne visada įžvelgiamos organizacijos veiklos, produktyvumo gerinimo, konsultavimo funkcijos. Taip pat tyrimas parodė, kad didelė dalis apklaustų darbuotojų abejoja, ar vidaus audito rekomendacijos yra savalaikės ir įgyvendinamos bei padeda siekti geresnių įmonės veiklos rezultatų. Siekiant spręsti šią problemą siūloma organizacijos darbuotojus išsamiau

supažindinti su vidaus audito funkcijomis organizacijoje, įgyvendinamų rekomendacijų reikšmingumu jos veiklai.

3. Baigiamajame darbe vidaus audito efektyvumas buvo tiriamas daugiausiai remiantis kokybiniais vertinimo rodikliais. Siekiant išsamesnio vertinimo reikėtų įtraukti ir kiekybinius rodiklius, pavyzdžiui, vidaus audito efektyvumą vertinti remiantis ištaisytų trūkumų organizacijoje skaičiumi ir apimtimi po audito proceso.

## LITERATŪRA

1. AB „Lietuvos geležinkeliai“ veiklos ataskaita, 2014, prieiga per internetą: < <http://www.litrail.lt>>, (žiūrėta 2015-09-08).
2. AB „Lietuvos geležinkeliai“ Vidaus audito skyriaus vidaus audito sektoriaus profesinės etikos taisyklės, patvirtintos 2015 m. spalio 31 d. AB „Lietuvos geležinkeliai“ generalinio direktoriaus įsakymu Nr. Į-929.
3. AB „Lietuvos geležinkeliai“ Vidaus audito skyriaus Vidaus audito vadovas, patvirtintas 2013 m. rugsėjo 5 d. AB „Lietuvos geležinkeliai“ generalinio direktoriaus įsakymu Nr. Į-821.
4. Ahmad, H., et al., The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian public sector, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5, No. 9, 2009, p. 53–62.
5. Ali, A., et al., Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia, *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 7, 2007, p. 25–57.
6. Alzeban, A., Gwilliam, D., Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23, 2014, p. 74–86.
7. Arena, M., Azzone, G., Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, 2009, p. 43–60.
8. Badara M. S., Saidin S. Z., Empirical Evidence of the Moderating Effect of Effective Audit Committee on Audit Experience in the Public Sector: Perception of Internal Auditors, *Middle-East Journal of Scientific Research*, Vol. 22, No. 10, 2014, p. 1546–1555.
9. Baharud-din Z., et al., Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector, *International Proceedings of Economics Development and Research*, 2014, p. 126–132.
10. Cashell, J., Aldhizer, G., An Examination of Internal Auditors' Emphasis on Value-Added Services, *Internal Auditing*, Vol. 17, No. 5, 2002, p. 19–31.
11. Cohen, A., Sayag, G., The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations, *Australian Accounting Review*, Vol. 20, No. 3, 2010, p. 296–307.
12. Daniela, P., Attila, T. Internal Audit versus Internal Control and Coaching, *Procedia Economics and Finance*, No. 6, 2013, p. 694–702.
13. DAS audito metodika, prieiga per internetą < [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/DAS\\_BROCHURE/DAS\\_BROCHURE\\_EN.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/DAS_BROCHURE/DAS_BROCHURE_EN.PDF) > (žiūrėta 2015-08-15).
14. Daujotaitė D., Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje, *Viešojo politika ir administravimas*, Nr. 2, 2002, p. 71–77.
15. Daujotaitė D., *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*, daktaro disertacija,

- Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2010.
16. Daujotaitė, D. *Finansinis auditas*. Mokomoji knyga, Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006, 190 p.
  17. Deloitte Touche Tohmatsu, *The changing role of internal audit*, June 2012, 4 p.
  18. Dičpetris L., *Vidaus auditoriaus vaidmuo rizikos valdymo procese*, prieiga per internetą <[http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/Vidaus\\_audito\\_vaidmuo\\_rizikos\\_valdymo\\_procese\\_2000\\_11\\_19.pdf](http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/Vidaus_audito_vaidmuo_rizikos_valdymo_procese_2000_11_19.pdf)>, (žiūrėta 2015-08-08).
  19. Dittenhofer, M., Internal Audit Effectiveness: An Expansion of Present Methods, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, 2001, p. 443–450.
  20. Fadzil, F., et al., Internal Auditing Practices and Internal Control System, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, 2005, p. 844–866.
  21. Frigo M. L., *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*, Altamonte Springs Florida: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2002.
  22. Haas L. D., The Bottom Line – value of internal audit department to firms, *Internal Auditor*, June 2001, p. 40–41.
  23. *INTOSAI GOV 9140 Viešojo sektoriaus vidaus audito nepriklausomumas*, prieiga per internetą: <<http://www.intosai.org>>, (žiūrėta 2015-08-08).
  24. Kanapickienė, R., *Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms*, daktaro disertacija, Vilnius: Vilniaus universitetas, 2001.
  25. Karapetrovič S., Willborn W., Quality Assurance and Effectiveness of Audit Systems, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 17, No.6, 2000, p. 679–703.
  26. Lakis V., Audito misija ir dabarties iššūkiai, *Tiltai*, Nr. 4, 2005, p. 87–92.
  27. Lakis V., *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007, 388 p.
  28. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 123-5540.
  29. Lietuvos Respublikos audito įstatymas, *Valstybės žinios*, 1999, Nr. 59-1916, 2008, Nr. 82-3233.
  30. Mackevičius J. Audito įrodymai – pagrindas auditoriaus nuomonei pagrįsti, *Teisė*, Nr. 52, 2004, p. 1–11.
  31. Mackevičius J., *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija*, Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001, 837 p.
  32. Mackevičius J., *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*, Vilnius: TEV, 2009, 389 p.
  33. Mackevičius J., Raziūnienė D., *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai*. Mokomoji knyga, Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, 223 p.

34. MacRae, E.; van Gills, D. 2012. *Nine elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. A Global Assessment based on The IIA's 2010 Global Internal Audit Survey*, The institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, USA. 49 p.
35. Makara J., Palubinskienė S., Vidaus audito būklė Lietuvos įmonėse, prieiga per internetą <[http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk\\_2005/Apskaita/Makara%20Jelena.htm](http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2005/Apskaita/Makara%20Jelena.htm)>, (žiūrėta 2015-08-15).
36. Mihret, D., Yismaw, A., Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5, 2007, p. 470–484.
37. Modibbo S. A., An Assessment of the Effectiveness of Internal Audit Unit at Local Government Level in Adamawa State, *International Journal of Humanities and Social Science*, Vol. 5, No. 4(1), 2015, p. 59–65.
38. Munteanu, V., Zaharia, D. L., Current Trends in Internal Audit, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, No. 116, 2014, p. 2239–2242.
39. Oržekauskas P., Šmaiželienė I., Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas, *Ekonomika ir vadyba*, Nr. 14, 2009, p. 1163–1169.
40. Paukštienė I., *Auditas*. Vadovėlis, Klaipėda: Viešoji įstaiga socialinių mokslų kolegija, 2012, 336 p.
41. Ramonienė V., Kustienė A. *Vidaus audito būklė Lietuvos savivaldybėse 2006*, prieiga per internetą: <[http://elibrary.lt/resursai/Mokslai/Kolegijos/Kolpingo\\_kolegija/konferencija2006/22.pdf](http://elibrary.lt/resursai/Mokslai/Kolegijos/Kolpingo_kolegija/konferencija2006/22.pdf)>, (žiūrėta 2015-05-10).
42. Rupeikienė L., *Auditas*. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla, 2005, 156 p.
43. Rupšys R., Boguslauskas V., Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence, *Engineering Economics* Vol. 5, 2007, p. 9–15.
44. Sarens, G. Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, 2009, p. 1–7.
45. Staliūnienė J. D., Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje, *Ekonomika ir vadyba*, Nr. 14, 2009, p. 100–110.
46. Staliūnienė J. D., Stungurienė S., Žinių vadybos strategijų modeliavimas ir taikymas audito rizikai valdyti, *Ekonomika ir vadyba*, 2007, p. 114–121.
47. *Tarptautiniai vidaus audito standartai (TAS)*. Vidaus auditorių institutas, Altamonte Springs, Florida, JAV, 2011, 82 p.
48. *Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadovas*. Mažų ir vidutinių audito įmonių komitetas, Tarptautinė buhalterijų federacija, 2013, 335 p.
49. The Institute of Internal Auditors, *Standards and Guidance*, prieiga per internetą: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>>, (žiūrėta 2015-08-15).

50. Van Wijk E. R., Holmes T. R., Collecting Performance Data: a CAE Seeks a New Benchmarking Strategy to Gauge His Audit Shop's Effectiveness, *Internal Auditor*, October 2006, p. 30–32.
51. *Vidaus audito rekomendacijos*, patvirtinta nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti, 2003, prieiga per internetą: < <http://www.finmin.lt>>, (žiūrėta 2015-05-10).
52. Ziegenfuss D. E., Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, Issue 1, 2000, p. 36–40.

Lelis I. *Vidaus audito efektyvumo vertinimas AB „Lietuvos geležinkeliai“* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2015.

## ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjamas vidaus audito efektyvumas AB „Lietuvos geležinkeliai“ pridėtinės vertės koncepcijos kontekste. Pirmame skyriuje analizuojama mokslinė literatūra, pateikiama vidaus audito samprata, aptariama sampratos raida, išskiriamos pagrindinės vidaus audito funkcijos, aptariama vidaus audito organizavimo ir atlikimo tvarka. Nagrinėjami užsienio ir Lietuvos autorių atlikti tyrimai vertinant vidaus audito efektyvumą, jų rezultatai, išskiriami efektyvumą lemiantys veiksniai. Remiantis analizės rezultatais, dažniausiai vidaus audito efektyvumas vertinamas remiantis vidaus auditorių kompetencijos ir patirties, paramos vidaus auditui, nepriklausomumo ir objektyvumo rodikliais. Šie rodikliai pritaikyti tyrimo metodikoje, kuri pateikiama antrame darbo skyriuje. Trečiame skyriuje atliekamas vidaus audito efektyvumo tyrimas AB „Lietuvos geležinkeliai“. Pateikiama bendrovės veiklos apžvalga, remiantis vidaus dokumentais nagrinėjamos vidaus audito funkcijos, atlikimo principai organizacijoje. Siekiant visapusiškai įvertinti vidaus audito efektyvumą atliekamos bendrovės darbuotojų ir vidaus audito skyriaus darbuotojų anketinės apklausos.

**Pagrindiniai žodžiai:** vidaus auditas, funkcijos, efektyvumo vertinimas, rodikliai.

Lelis I. *Internal audit performance assessment at JSC "Lithuanian Railways"*/ Financial management master thesis. Supervisor Assoc. prof. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2015.

## ANNOTATION

Master's thesis examines the performance of the internal audit in JSC "Lithuanian Railways" with specific emphasis on its added value. First chapter of the thesis analyses the scientific literature, the concept of internal audit, its evolution, highlights key functions of internal audit, discusses main organisation principles of the internal audit. Basing on research results of foreign and Lithuanian authors, the main determinants of internal audit effectiveness are distinguished as follows: internal auditors' competence and experience; support to internal audit; independence and objectivity. These determinants are adapted in research methodology, which is presented in the second chapter. In the third chapter research of internal audit effectiveness is performed in JSC "Lithuanian Railways". Chapter provides an overview of the company's activity, analyses internal documents that directly influence internal audit in organisation. In order to assess the effectiveness of the internal audit two surveys are conducted. First is based on opinions of employees of the company who are directly related to the internal audit. Second one – on the opinions of the employees from internal audit department.

**Key words:** internal audit, functions, performance assessment, determinants.



Lelis I. *Vidaus audito efektyvumo vertinimas AB „Lietuvos geležinkeliai“* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2015.

## SANTRAUKA

Vidaus audito reikšmė pastaraisiais metais reikšmingai išaugo. Vidaus auditas nebetapatinamas vien su finansinės informacijos bei atitikties tikrinimu, bet veikiau apibrėžiamas kaip aktyvi funkcija organizacijos viduje, apimanti tikrinimo bei konsultavimo paslaugas. Kartu vidaus auditoriai kuria pridėtinę vertę naudodami struktūrizuotą ir sisteminių požiūrį, įgalinantį vertinti ir tobulinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą.

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjamas vidaus audito efektyvumas AB „Lietuvos geležinkeliai“ pridėtinės vertės koncepcijos kontekste. Tyrimo objektas – vidaus auditas AB „Lietuvos geležinkeliai“. Keliamą problema – ar vidaus auditas AB „Lietuvos geležinkeliai“ yra efektyvus, kuriantis pridėtinę vertę?

Darbo tikslas – remiantis mokslinės literatūros analizės pagrindu suformuota vidaus audito efektyvumą lemiančių veiksnių sistema iširti vidaus audito efektyvumą AB „Lietuvos geležinkeliai“ ir pateikti pasiūlymus efektyvumui didinti.

Tyrimo rezultatai leidžia teigti, kad AB „Lietuvos geležinkeliai“ vidaus auditui skiriamas didelis dėmesys. Yra įkurtas Vidaus audito skyrius, vidaus audito veikla vykdoma remiantis Tarptautiniais vidaus audito standartais. Atlikus vidaus auditorių apklausą nustatyta, kad auditoriai yra kompetentingi: dauguma vidaus auditorių turi ilgametę darbo patirtį vidaus audito srityje ir darbo stažą nagrinėjamoje organizacijoje, nuolat kelia savo kvalifikaciją. Parama, skiriama vidaus audito skyriui, įskaitant vadovybės paramą yra pakankama, vyresnioji vadovybė yra įtraukiama į vidaus audito planavimą, taip pat konsultuojasi su vidaus audito padaliniu priimdama sprendimus. Vidaus auditui skiriamas biudžetas yra pakankamas. Vidaus audito skyriaus nepriklausomumas užtikrinamas pakankamai, skyriaus darbuotojai turi galimybes bendrauti su organizacijos vadovais ir visais įmonės darbuotojais, trukdžių iš vadovybės pusės nepastebima.

Darbuotojų požiūriu vidaus auditas daugiausiai siejamas su finansinės atskaitomybės tikrinimu ir vidaus kontrole, nežvelgiamos organizacijos veiklos, produktyvumo gerinimo, konsultavimo funkcijos. Siekiant išryškinti šių funkcijų svarbą siūloma į AB „Lietuvos geležinkeliai“ siūloma organizacijos darbuotojus išsamiau supažindinti su vidaus audito funkcijomis organizacijoje, įgyvendinamų rekomendacijų reikšmingumu jos veiklai.

Lelis I. *Internal audit performance assessment at JSC "Lithuanian Railways"* / Financial management master thesis. Supervisor Assoc. prof. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2015.

## SUMMARY

The role of internal auditing has significantly increased. Currently, internal auditing represents not just a detective mean of control focused mainly on financial information and compliance, but rather a proactive function in organization, encompassing assurance and consulting services. Internal audit adds value through the usage of structured and systematic approach, enabling to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.

Master's thesis examines the performance of the internal audit in JSC "Lithuanian Railways" with specific emphasis on its added value. The object of investigation is internal audit in JSC "Lithuanian Railways". Problem of research – is the internal audit in JSC "Lithuanian Railways" effective, generating added value?

The aim of thesis – on the basis of scientifically grounded internal audit performance assessment methodology to investigate effectiveness of the internal audit in JSC "Lithuanian Railways" and to make proposals for its efficiency increasing.

The results suggest that JSC "Lithuanian Railways" substantially supports internal audit. There is established the internal audit department, internal audit activities are carried out in accordance with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Survey of internal auditors revealed high competence as the most internal of the auditors have many years of experience in internal audit and seniority of the present organization, constantly improve their qualifications. Support for the internal audit department, including management support is sufficient, senior management is included in the internal audit planning, as well as consults with the internal audit department in decision-making. The budget for internal audit is adequate. Independence of internal audit department is sufficiently ensured, department employees have opportunity to interact with managers of organization and all employees, interference from the management side unnoticed.

According to employees of organisation, the functions of internal audit are mainly dedicated to financial reporting and verification of internal control. Functions of improvement of organization activities and productivity, consulting are not sufficiently recognised. In order to highlight the importance of these functions it is suggested to inform employees about main functions of audit and importance of its activities.

## VIDAUS AUDITO SKYRIAUS DARBUOTOJŲ APKLAUSOS ANKETA

Gerb. Vidaus audito skyriaus darbuotojai,

Kviečiu Jus prisijungti prie tyrimo, kurį atlieka Mykolo Romerio universiteto studentas Ignas Lelis. Jūsų nuomonė yra labai svarbi, siekiant įvertinti vidaus audito efektyvumą lemiančius veiksnius organizacijoje. Tyrimo metu surinkta informacija bus naudojama magistro baigiamajame darbe „Vidaus audito efektyvumo vertinimas AB „Lietuvos geležinkeliai““. Anketa yra anoniminė. Atsakydami į anketos klausimus pažymėkite Jums tinkamiausią atsakymo variantą. Jūsų nuomonė labai svarbi!

### ANKETA

#### I dalis. Informacija apie Jus:

##### 1. Jūsų lytis:

- Vyras
- Moteris

##### 2. Jūsų amžius:

- 20–25 metai
- 26–30 metų
- 31–35 metai
- 36–40 metų
- 41–45 metai
- 46–50 metų
- 51–55 metai
- 56–60 metų
- Daugiau negu 60 metų

##### 3. Jūsų darbo vidaus auditoriumi patirtis:

- Iki 3 metų
- 3–5 metai
- 5–7 metai
- 7–9 metai
- 10 metų ir daugiau

##### 4. Jūsų darbo stažas šioje darbovietėje:

- Iki 3 metų
- 3–5 metai
- 5–7 metai
- 7–9 metai
- 10 metų ir daugiau

##### 5. Jūsų išsilavinimas:

- Aukštasis neuniversitetinis
- Aukštasis universitetinis – bakalauras
- Aukštasis universitetinis – magistras

- Aukštasis universitetinis – daktaras

**6. Jūsų baigta specialybė (įrašykite):**

---



---



---

**7. Kiek laiko skiriate kvalifikacijai kelti (kursams, mokymams, seminarams ir kt.) per metus?**

- Iki 40 val.  
 40 val.  
 40–60 val.  
 60–80 val.  
 Daugiau nei 80 val.

**8. Kokiomis pagrindinėmis temomis keliate kvalifikaciją (įrašykite privalomas ir neprivalomas temas):**

---



---



---

**9. Kokiose kursuose dalyvavote per pastaruosius tris metus (įrašykite privalomus ir neprivalomus kursus):**

---



---



---

**II dalis. Paramos vidaus auditui vertinimas**

**Kiek sutinkate su žemiau pateiktais teiginiais? Pažymėkite Jums tinkamą atsakymo variantą**

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
Vyresnioji vadovybė teikia pakankamą paramą, kad vidaus auditas galėtų vykdyti savo funkcijas						
Vidaus audito padalinys yra pakankamo dydžio, kad sėkmingai vykdytų savo funkcijas						
Vidaus audito padalinio biudžetas yra pakankamas, kad tinkamai vykdytų savo funkcijas						
Vyresnioji vadovybė yra įtraukiama į vidaus audito planavimą						
Vyresnioji vadovybė atsižvelgia į vidaus audito rekomendacijas						

Vyresnioji vadovybė konsultuojasi su vidaus audito padaliniu priimdama sprendimus						
Organizacijos darbuotojai geranoriškai dalyvauja vidaus audite						
Organizacijos darbuotojai pateikia visus reikiamus dokumentus ir duomenis vidaus audito metu						

### III dalis. Vidaus audito nepriklausomumo vertinimas

Kiek sutinkate su žemiau pateiktais teiginiais? *Pažymėkite Jums tinkamą atsakymo variantą*

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
Vidaus audito padalinys yra pakankamai nepriklausomas, kad galėtų vykdyti savo funkcijas						
Vidaus audito vadovas turi galimybes tiesiogiai bendrauti su vadovybe (aukščiausiais įmonės vadovais)						
Vidaus audito padalinys turi galimybes bendrauti su visais aukštesnio lygio vadovais, ne tik su finansų skyriaus vadovais						
Interesų konfliktai retai pasitaiko vidaus auditorių darbe						
Vidaus auditoriai retai susiduria su trikdžiais iš vadovybės pusės atlikdami savo darbą						
Vidaus audito padalinio darbuotojai gali laisvai patekti į padalinius ir bendrauti su juose dirbančiais darbuotojais						
Vidaus audito padalinio darbuotojai neatlieka funkcijų, tiesiogiai nesusijusių su vidaus auditu						

#### **IV dalis. Vidaus audito funkcijos**

**Pažymėkite 3, Jūsų manymu svarbiausias vidaus audito funkcijas:**

- Finansinės informacijos ir atitikties tikrinimas
- Organizacijos veiklos gerinimas
- Organizacijos valdymo procesų gerinimas
- Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas
- Rizikos valdymo procesų gerinimas
- Pažeidimų, sukčiavimų atskleidimas
- Informacijos, reikalingos vadovybei teikimas, konsultavimas

**Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus!**

### AB „LIETUVOS GELEŽINKELIAI“ DARBUOTOJŲ APKLAUSOS ANKETA

Gerb. AB „Lietuvos geležinkeliai“ darbuotojai,

Kviečiu Jus prisijungti prie tyrimo, kurį atlieka Mykolo Romerio universiteto studentas Ignas Lelis. Jūsų nuomonė yra labai svarbi, siekiant įvertinti vidaus audito veiklos efektyvumą organizacijoje. Tyrimo metu surinkta informacija bus naudojama magistro baigiamajame darbe „Vidaus audito organizavimas AB „Lietuvos geležinkeliai““. Anketa yra anoniminė.

Atsakydami į anketos klausimus pažymėkite Jums tinkamiausią atsakymo variantą. Jūsų nuomonė labai svarbi!

#### ANKETA

**Ar teko pagal Vidaus audito skyriaus užklausimą teikti medžiagą (informaciją) ar priimti sprendimus po auditorių išvadų?**

- Taip
- Ne (*apklausa baigta*).

#### **I dalis. Informacija apie Jus:**

##### **1. Jūsų lytis:**

- Vyras
- Moteris

##### **2. Direkcija, kurioje Jūs dirbate:**

- Bendrovės administracija
- Keleivių vežimo direkcija
- Krovinių vežimo direkcija
- Geležinkelių infrastruktūros direkcija

##### **3. Jūsų amžius:**

- 20–25 metai
- 26–30 metų
- 31–35 metai
- 36–40 metų
- 41–45 metai
- 46–50 metų
- 51–55 metai
- 56–60 metų
- Daugiau negu 60 metų

##### **4. Jūsų darbo stažas šioje darbovietėje:**

- Iki 3 metų
- 3–5 metai
- 5–7 metai
- 7–9 metai
- 10 metų ir daugiau

### 5. Jūsų išsilavinimas:

- Aukštasis neuniversitetinis
- Aukštasis universitetinis – bakalauras
- Aukštasis universitetinis – magistras
- Aukštasis universitetinis – daktaras

### II dalis. Vidaus audito veiklos efektyvumo vertinimas

Kiek sutinkate su žemiau pateiktais teiginiais? Pažymėkite Jums tinkamą atsakymo variantą

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
Vidaus auditas yra nepriklausoma veikla organizacijoje						
Vidaus auditas yra objektyvus						
Vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų pasiekimo						
Vidaus auditas nustato, ar organizacijos veiklos rezultatai atitinka nustatytus tikslus ir uždavinius						
Vidaus auditas nustato veiklos atitikimą organizacijos politikai, planams, procedūroms ir taisyklėms						
Vidaus auditas domisi aktualiais organizacijai klausimais						
Vidaus auditas išsamiai nagrinėja finansinių ataskaitų tikslumą ir patikimumą						
Vidaus auditas nustato ar laikomasi išorės teisės aktų ir procedūrų						
Vidaus auditas vertina ir gerina rizikos valdymo efektyvumą						
Vidaus auditas gerina vidaus kontrolės sistemos efektyvumą						
Vidaus auditas padeda apsaugoti įmonės turtą nuo išėikvojimų, vagysčių ir neracionalaus naudojimo						
Vidaus auditas gerina įmonės veiklos produktyvumą						



Darbuotojai supažindinami su vidaus audito rekomendacijomis						
Organizacija atsižvelgia į vidaus audito rekomendacijas						
Vidaus audito rekomendacijos yra savalaikės ir įgyvendinamos						
Vidaus audito rekomendacijos padeda siekti geresnių įmonės veiklos rezultatų						

### III dalis. Vidaus audito funkcijos

**Pažymėkite 3, Jūsų manymu svarbiausias vidaus audito funkcijas:**

- Finansinės informacijos ir atitikties tikrinimas
- Organizacijos veiklos gerinimas
- Organizacijos valdymo procesų gerinimas
- Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas
- Rizikos valdymo procesų gerinimas
- Pažeidimų, sukčiavimų atskleidimas
- Informacijos, reikalingos vadovybei teikimas, konsultavimas

**Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus!**