



**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

Inga Severkaitė

**VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMO
AB „KAUNO ENERGIJA“ TYRIMAS**

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovas Lekt. dr. Marius Strumickas

KAUNAS, 2016

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMO
AB „KAUNO ENERGIJA“ TYRIMAS**

Apskaita ir auditas (621N40002)

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko

VMA-4 g. Inga Severkaitė
2016-05-09

Vadovas

Lekt. dr. Marius Strumickas
2016-05-

Recenzentas

Doc. dr. Borisas Seminogovas
2016-05-

KAUNAS, 2016



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas
Inga Severkaitė
Apskaita ir auditas, 621N40002

Vidaus audito funkcijos diegimo AB „Kauno energija“ tyrimas

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

20 ____ m. _____ d.
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Ingos Severkaitės** baigiamasis magistro darbas tema „Vidaus audito funkcijos diegimo AB „Kauno energija“ tyrimas“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

TURINYS

ĮVADAS.....	9
1. VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMAS IR PRIDĖTINĖ VERTĖ	10
1.1. Vidaus audito samprata.....	10
1.2. Vidaus audito funkcijos diegimas.....	11
1.3. Vidaus audito kuriama pridėtinė vertė.....	14
2. VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMO TEORINIAI SPRENDIMAI	17
2.1. Vidaus audito skyriaus formavimas.....	17
2.2. Vadovybės lūkesčių nustatymas ir vidaus audito strategija.....	21
2.3. Vidaus audito metodikos sukūrimas	24
2.4. Vidaus audito veiklos vertinimas.....	28
3. TYRIMO METODOLOGIJA	31
4. VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMAS AB „KAUNO ENERGIJA“	38
IŠVADOS.....	52
LITERATŪRA.....	55
PRIEDAI.....	58

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Vidaus audito funkcijos diegimo modelis	14
2 pav. Vidaus auditas subalansuotų rodiklių sistemos kontekste.....	23
3 pav. Subalansuotų rodiklių adaptacija vidaus audito funkcijoje	24
4 pav. AB „Kauno energija“ tiekiamos šilumos kaina, ct/kWh.....	33
5 pav. AB „Kauno energija“ grynasis pelnas, 2014-2015 metais	34

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Vidaus audito funkcijos diegimo etapai	12
2 lentelė. Vidaus audito atlikimo etapai	25
3 lentelė. Vidaus audito strateginiai tikslai ir siektini rodikliai.....	29
4 lentelė. AB „Kauno energija“ vizija, misija ir strateginiai tikslai.....	32
5 lentelė. Interviu klausimynas.....	37
6 lentelė. Vidaus audito strateginiai tikslai ir siektini rodikliai.....	42
7 lentelė. Vidaus audito reikalaujančios probleminės veiklos sritys.....	43
8 lentelė. Vidaus audito objektai ir rekomendacijos	46

Severkaitė, Inga. Vidaus audito funkcijos diegimo AB „Kauno energija“ tyrimas. Magistro baigiamasis projektas / vadovas Lekt. dr. Marius Strumickas. Apskaitos katedra. Ekonomikos ir verslo fakultetas, Kauno technologijos universitetas.

Mokslo kryptis ir sritis: 03 S Vadyba ir administravimas.

Reikšminiai žodžiai: vidaus auditas, diegimas, interviu, pridėtinė vertė.

Kaunas, 2016. 59 p.

SANTRAUKA

Šiuo darbu siekta atskleisti naujai įdiegtos vidaus audito funkcijos kuriamą pridėtinę vertę įmonei AB „Kauno energija“ pavyzdžiu.

Išanalizavus mokslinę ir norminę literatūrą buvo apibrėžta vidaus audito samprata, pasiūlytas teorinis vidaus audito funkcijos diegimo įmonėje modelis bei aprašyta kokią pridėtinę vertę įmonei kuria vidaus auditas.

Pasinaudojant pasiūlyto vidaus audito funkcijos diegimo modelio teoriniais sprendimais ir atlikto tyrimo metu nustatytais AB „Kauno energija“ vadovybės su vidaus auditu sietiniais lūkesčiais ir probleminėmis, vidaus audito reikalaujančiomis, sritimis, praktiškai analizuotos vidaus audito funkcijos diegimo bei vidaus audito atlikimo galimybės.

Pagal sudarytus strateginius vidaus audito tikslus ir pasiūlytus rodiklius, skirtus šių tikslų pasiekimui įvertinti, įvertintas vidaus audito veiklos efektyvumas ir atskiesta naujai įdiegtos vidaus audito funkcijos pridėtinė vertė AB „Kauno energija“ veiklai.

Severkaitė, Inga. Research of Internal Audit Function Establishment in Kauno energija AB. Master's thesis / Lect. Dr. Marius Strumickas. Department of Accounting. School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: 03 S Management and Administration.

Key words: internal auditing, establishment, interview, added value.

Kaunas, 2016. 59 p.

SUMMARY

This work discovers the added value of newly established function of internal audit for the company using an example of Kauno energija AB.

After analysis of the scientific and regulatory literature the conception of internal audit has been defined, and the theoretical model of internal audit function establishment in a company suggested, and also the added value created by internal audit described.

The capabilities of establishment of the internal audit function and of performance of internal audit were practically analysed using the theoretical solutions of proposed model of internal audit function establishment, and by using Kauno energija AB leadership expectations ascertained by research results, and using problematic areas, requiring internal audit.

According to the strategic objectives of internal audit and the proposed indicators devoted to estimate their achievement, the efficiency of internal audit was estimated and the added value of the newly established internal audit function for activities of Kauno energija AB was disclosed.

IVADAS

Vadovybės reakcija į dinamišką ir sudėtingą verslo aplinką, didėjančią konkurenciją skatina tobulinti įmonių veiklos ir rizikos valdymo priemonės, keisti procesus, užtikrinti atskaitingumą, siekiant laiku gauti patikimą ir teisingą informaciją valdymo sprendimams priimti ir investuotojų pasitikėjimui užtikrinti. Ieškodama priemonių padedančių siekti šių tikslų, vadovybė vis didesnę dėmesį skiria vidaus auditui. Vidaus auditas, atsižvelgdamas į vadovybės lūkesčius ir teikdamas jai konsultavimo bei užtikrinimo paslaugas, sudaro sąlygas įmonei veiklą vykdyti ekonomiškai, efektyviai bei rezultatyviai.

Nors vidaus auditas Lietuvoje veikia jau daugiau nei dešimt metų, jis yra reglamentuotas ir privalomas taikyti tik valstybinėms įmonėms, finansų, draudimo įstaigoms ir bankams. Tačiau, net ir kai kurios didžiosios Lietuvos įmonės, tokios kaip AB „Kauno energija“, vidaus audito galimybėmis nesinaudoja.

Tai lemia įvairios priežastys, tokios kaip informacijos apie vidaus auditą trūkumas, nepakankamas vidaus audito reglamentavimas, per didelės išlaidos ir laiko sąnaudos, nežinojimas ir neturėjimas aiškių rėmų dėl vidaus audito funkcijos diegimo ir procedūrų atlikimo. Tačiau viena iš esminių priežasčių, kodėl įmonės nekuria vidaus audito funkcijos, galima laikyti vadovybės nesuvokimą, kaip vidaus auditas kuria pridėtinę vertę įmonei.

Taigi darbo tikslas – atskleisti naujai įdiegtos vidaus audito funkcijos kuriamą pridėtinę vertę AB „Kauno energija“ pavyzdžiu.

Darbo uždaviniai:

1. Pateikti vidaus audito sampratą, sudaryti vidaus funkcijos diegimo modelį ir išanalizuoti vidaus audito kuriamą pridėtinę vertę.
2. Pateikti vidaus audito funkcijos diegimo proceso teorinius sprendinius.
3. Interviu metodu nustatyti AB „Kauno energija“ vadovybės su vidaus auditu sietinus lūkesčius ir problemines, vidaus audito reikalaujančias, veiklos sritis.
4. Pasiūlyti vidaus audito funkcijos diegimo sprendimus ir atskleisti naujai AB „Kauno energija“ įdiegtos vidaus audito funkcijos kuriamą pridėtinę vertę.

Darbo metodika: sisteminė ir palyginamoji mokslinės literatūros bei teisės aktų analizė, giluminis interviu, informacijos ir duomenų apibendrinimas, sisteminimas.

1. VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMAS IR PRIDĖTINĖ VERTĖ

Norint atskleisti naujai diegiamos vidaus audito funkcijos kuriamą pridėtinę vertę, suvokti, kaip jos egzistavimas patenkina suinteresuotų šalių lūkesčius, pirmiausiai reikalinga aptarti pačio vidaus audito sampratą, išanalizuoti vidaus audito funkcijos diegimo procesą įmonėje ir apibrėžti, kokia gali būti vidaus audito funkcijos egzistavimo nauda įmonei. Šiuo tikslu buvo nagrinėta Lietuvos ir užsienio šalių autorių mokslinė literatūra, vidaus audito veiklą reglamentuojantys pasauliniu ir šalies lygmeniu taikomi teisės aktai, kuriuose apibrėžiama vidaus audito samprata, tikslai, vidaus audito organizavimas, pagrindžiama vidaus audito funkcijos egzistavimo įmonėse svarba bei nauda.

1.1. Vidaus audito samprata

Kai kalbama apie auditą apskritai, jis suprantamas, kaip finansinių ataskaitų auditas ar tam tikro objekto, veikos nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jį pareiškimas. Kaip pavyzdys yra Lietuvoje galiojantis teisės aktas – Lietuvos Respublikos Audito įstatymas, kurio pavadinime nurodytas žodis „auditas“, tačiau įstatymas yra skirtas būtent finansiniam auditui reglamentuoti. Šiame įstatyme auditas (finansinis auditas) apibūdinamas, kaip nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais.

Tačiau be finansinio audito yra skiriamos ir kitos audito rūšys, priklausomai nuo daugelio aspektų. Pagal Oržekauską (2012) ir Daujotaitę (2015) auditas gali būti klasifikuojamas pagal funkcijas, valdymo lygius, svarbą, ūkinės veiklos kryptis, pavedimo laiką, būdą, apimtį ir t. t. Todėl galima skirti daug audito rūšių, tokių kaip: valstybinis, vidinis, išorinis, finansinis, veiklos našumo, efektyvumo, kompanijos politikos ir programos, valdymo ir veiklos, socialinis, kokybės, techninis, energetinis ir kt. rūšių auditas.

Šiame darbe siekiama atskleidi vidaus audito sampratą, todėl norint išsamiai suvokti vidaus audito esmę bei funkcijas, buvo analizuojami tiek mokslinėje tiek norminėje literatūroje pateikiami vidaus audito apibūdinimai.

Mackevičius (2002) teigia, kad vidaus auditas yra nepriklausoma kontrolės forma, veikianti įmonės viduje ir apimanti įmonės veiklos tikrinimą ir įvertinimą.

Nors Godnev (2005) vidaus audito apibrėžime nenurodo, kad vidaus auditas turi būti vykdomas nepriklausomai (t. y. vidaus audito skyrius įmonėje turėtų veikti kaip savarankiškas skyrius), jis vidaus audito apibrėžimą dar praplečia, nurodydamas, kad vidaus auditas reiškia įvairiapusį įmonės veiklos vertinimą, tarptautiniais profesinės praktikos standartais pagrįstą požiūrį į įmonės vidinius procesus, rizikų valdymo visumą, vadovavimą ir vidaus kontrolę.

Tarptautinės kompanijos Deloitte (2012) vidaus auditas suprantamas, kaip įmonėje veikianti funkcija, kurios vaidmuo varijuoja nuo nepriklausomų užtikrinimo paslaugų teikimo iki patarimų įmonės vadovybei davimo.

Pagal Lietuvos Respublikos vidaus audito ir kontrolės įstatymą vidaus auditas – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą. Nors šiame įstatyme kalbama apie viešojo sektoriaus įmonių vidaus auditą, apibrėžime minimi principai turi būti taikomi ir privataus sektoriaus įmonėms.

Išsamiausiai ir tiksliausiai vidaus auditas yra apibūdinamas visame pasaulyje pripažįstamos organizacijos – Tarptautinio vidaus auditorių instituto (The Institute of Internal Auditors). Jo patvirtintuose tarptautiniuose vidaus audito standartuose pateikiamas toks vidaus audito apibrėžimas – *Vidaus auditas yra nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta kurti pridėtinę vertę organizacijai ir padėti gerinti jos veiklą. Vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, sistemingai ir visapusiškai vertindamas ir padėdamas gerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą.*

Galima pastebėti, kaip bėgant metams išsiplėtė požiūris į vidaus auditą bei jo funkcijas, matoma, kaip vidaus auditas pradėtas analizuoti, suvokti ir taikyti platesne apimtimi. Tiek pasaulyje, tiek Lietuvoje vidaus audito veiklą reglamentuojantys šalininiai pateikia išsamius, šiuolaikinių įmonių veiklos gerinimo aspektus pagrindžiančius, vidaus audito apibrėžimus. Vidaus audito funkcija šiandien tapo ne tik įmonės veiklos valdymo įrankiu, bet ir orientuojasi į veiklos rizikas ir jų lygio garantavimą, pridėtinės vertės kūrimą ir didinimą.

1.2. Vidaus audito funkcijos diegimas

Išsiaiškinus vidaus audito funkcijos egzistavimo teigiamus aspektus įmonės veiklai, akivaizdu, kad kiekvienai, tiek valstybinio, tiek privataus sektoriaus įmonei naudinga šią funkciją integruoti į įmonės veiklą. Tačiau tik tinkamai įdiegta vidaus audito funkcija gali būti maksimaliai naudinga.

Tačiau čia susiduriama su problema, sudėtinga rasti aiškią metodiką, kuria vadovaujantis būtų galima diegti vidaus audito funkciją ar kuri palengvintų diegimo procesą. Tiek užsienio, tiek Lietuvos informacijos šaltiniuose galima surasti tik įvairių rekomendacinių patarimų dėl vidaus audito funkcijos diegimo. Toliau analizuojami literatūros šaltiniai, pateikiantys šias rekomendacijas, ir jais remiantis bus sudaromas vidaus audito funkcijos diegimo įmonėje modelis.

Siekiant nustatyti, kaip turėtų būti diegiama vidaus audito funkcija, buvo analizuojamas mokslininkų Pforsich, Kramer ir Just (2008) bei užsienio vidaus audito ekspertų (2011) ir dviejų „didžiajam ketvertui“ priklausančių pasaulinių verslo valdymo konsultacinių organizacijų KPMG

(2010) ir PricewaterhouseCoopers (2016) skiriami vidaus audito funkcijos diegimo etapai. Šie etapai išvardinti 1 lentelėje.

1 lentelė. Vidaus audito funkcijos diegimo etapai

Informacijos šaltinis	Vidaus audito funkcijos diegimo etapai
Pforsich, Kramer ir Just (2008)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įdarbinti kompetentingą vidaus audito skyriaus vadovą; 2. Apibrėžti vidaus audito skyriaus misiją; 3. Sukurti vidaus audito skyriaus nuostatus; 4. Įdarbinti vidaus auditorius; 5. Sukurti vidaus audito strategiją; 6. Sukurti vidaus audito atlikimo metodiką, pagrįstą rizikos valdymu; 7. Įvertinti vidaus audito efektyvumą.
KPMG (2010)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sukurti efektyvią vidaus audito sistemą; 2. Sukurti vadovybės lūkesčių nustatymo formas; 3. Atlikti įmonės rizikos vertinimą; 4. Parengti ir patvirtinti vidaus audito metodiką, paremtą rizikų vertinimu; 5. Sukurti valdymo sistemą – suderinti vadovybės ir suinteresuotųjų šalių poreikius.
PricewaterhouseCoopers (2016)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sukurti vidaus audito misiją atsižvelgiant į vadovybės, audito komiteto ir kitų suinteresuotųjų šalių poreikius; 2. Parengti vidaus audito planą ir analizuoti rizikas, kuriomis planas turi būti paremtas; 3. Įdarbinti tinkamo dydžio, įgūdžių vidaus audito komandą – įvertinti ar vidaus auditorius parinkti iš esamų darbuotojų, samdyti dalį arba visą skaičių vidaus auditorių; 4. Parengti metodiką, pagal kurią atlikti vidaus audito procedūras ir paviešinti vidaus audito rekomendacijas; 5. Įvertinti vidaus audito veiklos kokybę.
Užsienio vidaus audito ekspertai (2011)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vidaus audito skyriaus vadovo paieška ir įdarbinimas; 2. Vidaus audito reglamento sukūrimas; 3. Vidaus audito vizijos sukūrimas; 4. Vidaus audito skyriaus darbuotojų įdarbinimas ir apmokymas; 5. Susikoncentravimas į praeities įvykius, dabartinę situaciją ir ateities pokyčius; 6. Vidaus audito rezultatų viešinimas; 7. Vidaus audito veiklos vertinimas ir tobulinimas.

Apibendrinant 1 lentelėje pateiktą informaciją, matoma, kad yra skiriama nuo penkių iki septynių etapų. Šaltiniuose yra išskirti panašūs etapai.

Taip pat tikslinga išanalizuoti, kokius vidaus audito diegimo etapus siūlo įgyvendinti aukščiausio lygio vidaus audito reglamentavimą įgyvendinanti organizacija – Tarptautinis vidaus auditorių institutas. _____ Savo internetiniame puslapyje Tarptautinis Vidaus auditorių institutas pateikia daug išsamesnį vidaus audito diegimo procesą, susidedantį iš 16 žingsnių:

1. Apibrėžti vidaus audito funkcijos esmę ir nustatyti reikalingumą;
2. Nustatyti vadovybės lūkesčius;

3. Peržiūrėti audito komiteto reglamentą;
4. Nustatyti, ką vadovybė laiko rinkos, kurioje ji veikia, lyderiais;
5. Peržiūrėti įmonėje esančius rašytinius dokumentus apie vadovybės atsakomybę bei kontrolės mechanizmus;
6. Aptarti su išorės auditoriais jų pastebėjimus dėl vidaus kontrolės;
7. Sudaryti audituojamų veiklų sąrašą;
8. Nustatyti pagrindines įmonėje vykstančias veiklas ir išsiaiškinti už šias veiklas atsakingų asmenų matomas problemas ir rizikas;
9. Sukurti įmonės vidinių ir išorinių rizikų vertinimo sistemą;
10. Sukurti vidaus audito reglamentą ir užtikrinti, kad vadovybė bei audito komitetas jį peržiūrėtų ir patvirtintų;
11. Numatyti vidaus audito biudžetą;
12. Kurti vidaus audito planą paremtą rizikų vertinimu;
13. Pasamdyti vidaus auditorius ir sukurti mokymų planą, kuris užtikrintų darbuotojų kompetenciją;
14. Užtikrinti, kad vadovybė žemesnio valdymo grandies darbuotojams praneštų apie vidaus audito egzistavimą ir skatintų bendradarbiauti;
15. Sukurti vidaus audito rezultatų ir rekomendacijų viešinimo metodą;
16. Sukurti vidaus audito kokybės vertinimo programą.

Apibendrinant tiek lentelėje pateiktus vidaus audito funkcijos diegimo etapus, tiek Tarptautinio vidaus audito instituto pateikiamus žingsnius, galima pastebėti, kad juos galima apjungti. Vidaus audito funkcijos diegimas įmonėje turtų prasidėti vidaus audito skyriaus vadovo įdarbinimu bei vadovybės ir suinteresuotųjų šalių lūkesčių nustatymu, vizijos, misijos apibrėžimu, vidaus auditą įmonės viduje reglamentuojančių dokumentų (vidaus audito strategijos, metodikos) parengimu. Čia turi būti akcentuojamas rizikos vertinimas. Tolimesni etapai turėtų apimti vidaus audito diegimo procesą, ir galiausiai vidaus audito veiklos vertinimą ir tobulinimą.

Taigi išanalizavus atliktą literatūros šaltinių analizę, sugrupavus ir apjungus rekomenduojamus vidaus audito funkcijos diegimo etapus, magistrantė sudarė supaprastintą, iš 4 pagrindinių etapų susidedantį, vidaus audito funkcijos diegimo modelį. Šis modelis ir jo etapai pavaizduoti 1 paveiksle.



1 pav. Vidaus audito funkcijos diegimo modelis

Kiekvienas šio sudaryti vidaus audito funkcijos diegimo modelio etapas, jų įgyvendinimui būtini reikalavimai ir rekomendacijos analizuojami antrajame darbo skyriuje.

1.3. Vidaus audito kuriama pridėtinė vertė

Jau vien iš tarptautinio tarptautiniuose vidaus audito standartuose pateikiamo vidaus audito apibrėžimo, galima suvokti vidaus audito kuriamą vertę – vidaus auditas gerina įmonės valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą. Prisdėdamas prie įmonės tikslų įgyvendinimo ir gerindamas įmonės veikla kuria jai pridėtinę vertę.

Vidaus audito teikiama nauda yra akcentuojama mokslinės literatūros šaltiniuose, vidaus audito veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose, informaciniuose leidiniuose, internetiniuose šaltiniuose.

Vienaip ar kitaip, vienokiais ar kitokiais samprotavimais ir aspektais, informacijos šaltiniuose įvardijama, jog vidaus auditas įmonei teikia naudą, kurią jai pridėtinę vertę, kai teikiamos užtikrinimo ir konsultavimo paslaugos. Tarptautiniuose vidaus audito standartuose nurodyta, kad užtikrinimo paslaugos – tai vidaus auditoriaus nustatytų faktų objektyvus įvertinimas, siekiant pateikti nepriklausomą nuomonę ar išvadas dėl subjekto, veiklos, funkcijos, proceso, sistemos ar kito dalyko. Konsultavimo paslaugos apibrėžiamos, kaip patarimojo pobūdžio veikla ir jos teikiamos tada, kai klientas jų prašo.

Autoriai Stačiokas ir Rupšys (2005) taip pat mano, kad vidaus audito nauda atsiskleidžia per jo paskirtį įmonėje – užtikrinti rizikos vertinimą ir kontrolę bei teikti informaciją ir rekomendacijas apie įmonės procesų ir vidaus kontrolės efektyvumą.

Jurjevič (2007) teigia, kad vidaus audito teikiama nauda įmonei atsiskleidžia per objektyvių ir nepriklausomų garantijų teikimą įmonės vadovybei. Jo nuomone, vidaus audito funkcijos yra:

- vertinti vidaus kontrolės sistemą, siekiant nustatyti informacijos patikimumą, įmonės padalinių veiksmingumą, rezultatyvumą, taip pat teikti konsultacijas, siekiant jų veiklos pagerinimo;
- vertinti įmonėje vykdomų operacijų ekonomiškumą ir efektyvumą;
- vertinti kaip laikomasi teisės aktų reikalavimų, taisyklių, vidaus kontrolės dokumentų, nusakančių vidaus politiką;
- įvertinti rizikos valdymo procesą bei teikti pasiūlymus jam tobulinti.

Vidaus auditas, anot Daujotaitės (2006), įmonės veiklą efektyvina šiais aspektais:

- didina pelningumą, mažina nuostolius, kaštus;
- užkerta kelią neteisėtoms operacijoms;
- padeda vadovybei priimti sprendimus bei prognozuoti veiklos perspektyvas;
- padeda įgyvendinti įmonės strategiją;
- teikia vadovybei susistemintą informaciją, vertinimus, rekomendacijas bei siūlymus veiklos tobulinimui;
- palengvina išorės audito funkcijas.

Vidaus audito kuriama pridėtinė vertė atskleidžiama ir Lietuvos Respublikos vidaus audito ir kontrolės įstatyme išvardintų pagrindinių vidaus audito uždavinių pagrindu:

- nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų;
- patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai;
- teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo;
- vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;
- vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą;
- ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje.

Nors šiame įstatyme minimi viešojo sektoriaus vidaus audito uždaviniai viešojo sektoriaus organizacijos, šių uždavinių turinys leidžia atskleisti ir suvokti vidaus audito naudą ir privataus sektoriaus įmonėms.

Vidaus auditas įmonei padeda pasiekti jos tikslus, jį galima laikyti įmonės valdymo įrankiu, kurio pagalba atliekamas rizikos vertinimas ir mažinimas, stiprinant vidaus kontrolės sistemą laiku priimami strateginiai sprendimai.

Apibendrinant minėtuose šaltiniuose išvardintas vidaus audito veiklos sritis, uždavinius, galima teigti, kad vidaus auditas šiuolaikinėms įmonėms yra itin svarbus ir naudingas, kadangi vidaus auditoriai, teikdami užtikrinimo ir konsultavimo paslaugas, padeda įmonei atskleisti jos trūkumus ir galimybes, padeda įgyvendinti nusimatytus trumpalaikius ir ilgalaikius veiklos tikslus, padeda gerinti įmonės valdymą, veiklos procesus bei sumažinti rizikas, su kuriomis susiduria įmonė.

2. VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMO TEORINIAI SPRENDIMAI

Šiame skyriuje analizuojamas vidaus audito funkcijos diegimo procesas, vadovaujantis 1.2. poskyryje sudaryto vidaus audito funkcijos diegimo modelio etapais:

1. Vidaus audito skyriaus formavimas;
2. Vadovybės lūkesčių ir vidaus audito strateginių tikslų nustatymas;
3. Vidaus audito metodikos sukūrimas;
4. Vidaus audito veiklos vertinimas.

2.1. Vidaus audito skyriaus formavimas

Vidaus audito skyriaus pavaldumas. Vidaus auditas reglamentuojamas ir privalomas taikyti tik viešojo sektoriaus įstaigoms, finansų, draudimo įstaigoms ir bankams, tačiau privataus kapitalo įmonėse vidaus audito funkcijos steigimas yra įmonės vadovybės reikalas. Taigi vidaus audito funkcijos atsiradimas įmonėje prasideda nuo vadovybės išreikšto poreikio.

Norint sukurti vidaus audito funkciją galima rinktis sukurti vieno vidaus auditoriaus pareigybę arba steigti visą vidaus audito skyrių. Dažniausiai tai priklauso nuo įmonės dydžio ir specifikos.

Planuojant įmonėje steigti naują vidaus audito skyrių, svarbu numatyti jo pavaldumą organizacinėje įmonės valdymo struktūroje.

Pavaldumas nėra konkrečiai reglamentuotas, tačiau tarptautiniai vidaus audito standartai ir Lietuvoje galiojantys teisės aktai, nurodo, kad vidaus audito vadovas turi atsiskaityti tokio lygio organizacijos valdymo organui, kuris gali garantuoti, kad bus sudarytos sąlygos tinkamai atlikti vidaus audito funkcijas. Vidaus audito funkcijos yra teikti įmonės suinteresuotos šalims garantiją, kad įmonės valdymo sistema yra efektyvi, užtikrinamas investuotojų lėšų saugumas ir didinimas, valdymo bei procesų tobulinimas, rizikos valdymas. Vidaus auditoriai šias funkcijas įgyvendinti gali tik suteikdami objektyvius vertinimus.

Rupšys ir Stačiokas (2005) teigia, kad idealiu atveju vidaus audito vadovas turėtų būti funkcinio požiūriu pavaldus valdybai, audito komitetui arba kitam organizacijos vadovybės organui. Šiam teiginiui prieštarauja autorių Tamošiūnienė ir Savčuk (2007) atlikto tyrimo rezultatai. Jie įrodė, kad vidaus audito pavaldumas priklausomai nuo įmonių nuosavybės tipo: jeigu įmonėje yra nepriklausomas audito komitetas, vidaus auditas turi būti pavaldus audito komitetui, tuo atveju, kai įmonės akcininkai yra jos vadovai – pavaldus vadovams, o jeigu vadovybė samdoma, vidaus auditas turi būti pavaldus valdybai.

Todėl siekiant, kad vidaus auditorių vertinimai ir rekomendacijos būtų objektyvios ir nepriklausomos, vidaus audito skyrius, priklausomai nuo įmonės nuosavybės tipo gali būti pavaldus įmonės valdybai, audito komitetui, kitiems aukščiausio lygio vadovams.

Kaip ir kuriant bet kurią įmonėje skyrių įmonė įvertina numatomą skirti biudžetą. Siekiant, kad vidaus audito funkcija veiktų efektyviai, privaloma skirti pakankamai lėšų. Al-Rassas ir Kamardin (2015) atlikto tyrimo rezultatais patvirtino, kad didesnės investicijos į vidaus auditą, įmonei suteikia sąlygas didinti veiklos pajamas. Vidaus audito skyriaus finansavimas priklauso nuo įmonės pobūdžio, rizikos lygių. Tarptautinis vidaus auditorių institutas rekomenduoja skirti nuo 0,03 iki 0,2 procentų nuo funkcijos pajamų.

Vidaus auditorių kvalifikacija. Vidaus audito kvalifikacija yra nagrinėjama ir nustatoma mokslinėje literatūroje bei teisės aktuose, reglamentuojančiuose vidaus audito veiklą.

Auditoriams nurodytus kompetencijų reikalavimus Staliūnienė (2009) sugrupavo į įgijimo ir išlaikymo reikalavimus:

1. Profesinių ir bendrųjų kompetencijų *įgijimo* reikalavimai:

- konkrečių audito, apskaitos, teisės, mokesčių, finansinės analizės ir kitų dalykų žinios;
- nuojauta, erudicija, apdairumas, patirtis, pasitikėjimas, etika, kultūra;

2. Profesinių ir bendrųjų kompetencijų išlaikymo reikalavimai:

- nepriklausomybė, sąžiningumas, objektyvumas, konfidencialumas, profesinio elgesio principai;
- žinių, įgūdžių ir patirties, reikalingų paslaugai suteikti, taikymas siekiant kruopščiai atlikti pareigas;
- audito užduoties paskyrimas personalui, turinčiam tam darbui reikiamą specialų išsilavinimą ir profesionalumą.

Pasak Daujotaitės (2015), vidaus auditorius turi laikytis Tarptautinio vidaus auditorių instituto patvirtintame Etikos kodekse nustatytų principų:

- Nepriklausomumas ir objektyvumas: vidaus audito veikla turi būti nepriklausoma, vidaus audito vadovas turi atsiskaityti tokio lygio organizacijos valdymo organui, kuris gali garantuoti, kad bus sudarytos sąlygos tinkamai atlikti vidaus audito funkcijas, vidaus audito vadovas su taryba (valdyba) turi bendrauti ir bendradarbiauti tiesiogiai. Vidaus auditoriai turi būti objektyvūs.

- Profesionalumas ir reikiamas profesinis atidumas: vidaus auditoriai privalo turėti žinių, įgūdžių ir kitų sugebėjimų, reikalingų auditoriaus funkcijoms atlikti ir turi dirbti atidžiai ir kvalifikuota, kaip to pagrįstai tikimasi iš išmanaus ir kompetentingo vidaus auditoriaus.

- Nuolatinis profesinis tobulėjimas: vidaus auditoriai turi nuolat gilinti žinias, tobulinti įgūdžius ir ugdyti kitas profesines savybes ir sugebėjimus.

Asmeniniai ir profesiniai kvalifikaciniai reikalavimai geram vidaus auditoriui taip pat išvardinti Finansų ministro įsakymu patvirtintai pavyzdinei vidaus audito metodikai papildyti skirtose vidaus audito rekomendacijose.

Vidaus auditoriai yra skatinami savo profesionalumą ir kompetenciją patvirtinti įgytais diplomais, kvalifikuoto vidaus auditoriaus atestatais ir pan. Lietuvoje vidaus auditorių atestaciją vykdo Finansų ministerijos mokymo centras vadovaujantis Viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių ir asmenų, dirbančių vidaus audito srityje, atestacijos nuostatais. Finansų ministerija taip pat koordinuoja viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių mokymą ir kvalifikacijos tobulinimą.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus auditorių darbas yra sudėtingas, reikalaujantis daugybės įvairių įgūdžių. Viso atliekamo vidaus audito proceso metu (planuodami ir įgyvendindami vidaus auditą ir informuodami apie rezultatus) vidaus auditoriai siekdami tinkamai atlikti savo funkcijas, turi pasitelkti tiek profesinius, tiek asmeninius gebėjimus. Jie privalo turėti žinių, įgūdžių įvairiose srityse (tokiose, kaip valdymas, administravimas, finansai, informacinės sistemos ir t. t.). Ne mažiau svarbūs yra tokie gebėjimai kaip, analitinis mąstymas, komunikaciniai ir t. t. Tik profesionalūs ir kompetentingi vidaus auditoriai, neatsilikdami nuo šiuolaikinio verslo tendencijų, pastebi galimas veiklos problemas ir rizikas.

Siekdama efektyvios vidaus audito skyriaus veiklos, vadovybė privalo atsakingai parinkti kvalifikuotus specialistus. Tą įmonės vadovybė gali padaryti samdydama vidaus auditorius iš išorės, įdarbinti naujus šios srities specialistus arba paskirti į šią vietą potencialiai geriausius šioje srityje esamus įmonės darbuotojus, nuolat keliant jų kvalifikaciją mokymuose.

Dėl šių pasirinkimo galimybių yra pateikiamos įvairios nuomonės. Taylor (2008) pateikia galimą neigiamą požiūrį į vidaus auditorių samdymą iš išorės, išskirdamas šiuos aspektus:

- Didesnės išlaidos, skirtos vidaus auditui;
- Samdomi vidaus auditoriai gali būti ne visada pasiekiami;
- Samdomi auditoriai negali būti užsakomi taip, kaip auditoriai dirbantys įmonėje;
- Kontrolės kokybės trūkumas dėl lėšų taupymo;
- Užmokestis mokamas už sutartinius darbus, neįskaitant papildomų darbų.

Vadovybei nusprendus vidaus audito pareigybes priskirti jau įmonėje dirbantiems darbuotojams, gali būti susiduriama su objektyvumo ir nešališkumo trūkumais atliekant vidaus audito funkcijas, kadangi darbuotojai, dirbantys įmonėje gali turėti tam tikrų susiformavusių nuomonių apie procesus ar kitus darbuotojus, gali turėti tam tikrų asmeninių interesų ir pan. Įvertinus paminėtas problemas, ir įvertinus Gerald (2012) nuomonę, kad įmonė įdarbinusi vidaus auditorius sutaupo lėšas lyginant su samdomais auditoriais, galima daryti išvadą, kad tinkamiausias ir naudingiausias būdas diegti vidaus audito funkciją įdarbinant naujus kvalifikuotus vidaus auditorius.

Teisinio reglamentavimo dėl vidaus audito skyriaus dydžio nėra. Tarptautiniuose vidaus audito standartuose nurodoma abstrakti samprata – vidaus audito skyriaus dydis ir turimų kompetencijų skaičius turi būti tinkami audito tikslams pasiekti. Vidaus auditorių pareigybių skaičiaus nustatymas skirtingose yra subjektyvus dalykas, kadangi jis priklauso nuo įmonės dydžio, veiklos specifikos (su kuo

daugiau rizikų įmonė susiduria, tuo didesnės vidaus audito atlikimo apimtys ir žmogiškųjų resursų poreikis), taip pat priklauso nuo vidaus auditorių patirties ir kvalifikacijos. Taigi reikiamą vidaus auditorių skaičių, vadovybė, kuri planuoja diegti vidaus audito funkciją, gali nustatyti, įsivertinusi su vidaus auditu sietinus lūkesčius, apibrėžusi veiklos rizikas, nustčius vidaus kontrolės būklę ir esmines audituojamas sritis.

Vidaus audito nuostatai. Vidaus auditoriai, dirbantys įmonėje privalo savo funkcijas atlikti vadovaujantis tiek įmonės vidiniais veiklą reglamentuojančiais dokumentais, tiek teisės aktais, vidaus audito standartais ir kitais veiklą reglamentuojančiais dokumentais. Vidinis įmonės dokumentas, reglamentuojantis vidaus audito veiklą, yra vidaus audito skyriaus nuostatai, kurie turi būti parengti steigiant skyrių.

Vidaus audito nuostatuose, kaip tai yra apibrėžiama tarptautiniuose vidaus audito kokybės standartuose, turi būti aprašyti vidaus audito veiklos tikslai, įgaliojimai ir funkcijos, užtikrinimo ir konsultavimo paslaugų pobūdis. LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas vidaus audito nuostatus apibrėžia, kaip dokumentą, kuris nustatytų vidaus audito tarnybos vietą įmonėje, suteiktų įgaliojimus auditoriams nevaržomai prieiti prie apskaitos įrašų, turto, įmonės personalo ir kt., kad jie galėtų laisvai stebėti ir vertinti kitų įmonės padalinių darbą ir informuoti įmonės vadovybę apie pastebėtus veiklos trūkumus ir įmonėje įvykusius svarbiausius pasikeitimus.

Vidaus audito nuostatai turi būti parengiami remiantis vidaus audito veiklą reglamentuojančiais teisės aktais. Lietuvoje teisinį pagrindą sudarantys ir reglamentuojantys svarbiausias vidaus auditorių veiklos sritis, auditorių nepriklausomumą, atsakomybę, santykius su klientais vidaus audito atlikimo metodiką, vidaus auditoriaus veiksmus įvairiais audito etapais ir pan., yra šie dokumentai:

- 2002 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253.

- 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“.

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 21 d. nutarimas Nr. 1568 „Dėl vidaus audito atlikimo“.

- 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“.

- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. spalio 31 d. įsakymas Nr. 1K-353 „Dėl viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. kovo 9 d. įsakymas 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“.

Taip pat itin svarbūs yra Tarptautiniai vidaus audito standartai bei Etikos kodeksas.

Nors privataus kapitalo įmonių vidaus audito veika nėra teisiškai reglamentuojama, tačiau tos įmonės gali naudotis atskiriomis minėtų teisės aktų dalimis bei taikyti tarptautinius vidaus audito standartus bei Etikos kodeksą, patvirtintus Tarptautinio vidaus auditorių instituto, nes ši organizacija yra pirmaujanti vidaus audito organizacija pasaulyje.

Parengti vidaus audito nuostatai privalo būti patvirtinti tarybos (valdybos), kadangi taip yra užtikrinamas nepriklausomumo įmonėje tinkamas įgyvendinamas.

Taip pat be skyriaus nuostatų teisės aktai numato būtinybę parengti ir vidaus audito skyriaus darbuotojų pareigybių instrukcijas bei vidaus audito vadovą.

2.2. Vadovybės lūkesčių nustatymas ir vidaus audito strategija

Kaip naujai įdiegtas vidaus audito skyrius veiks, kokie bus numatyti vidaus audito objektai, tikslai ir metodai, priklausys nuo su vidaus auditu sietinų vadovybės lūkesčių.

Kiekvienos įmonės vadovybės lūkesčiai gali skirtis priklausomai nuo įmonės veiklos specifikos. Vienose įmonėse iš vidaus auditorių bus tikimasi konsultacinių pasaugų, kitose – užtikrinimo paslaugų teikimo. Pavyzdžiui, finansinėse įmonėse vidaus audito veiklą galima sieti su vidaus kontrolės, užtikrinančios efektyvų pinigų srautų valdymą, galimų lėšų arba turto praradimo minimizavimą, efektyvumo užtikrinimu. Tuo tarpu gamybos įmonėse, kur svarbus yra procesų valdymas ir tobulinimas, iš vidaus auditorių tikimasi konsultacinių paslaugų teikimo rengiant rekomendacijas.

Taip pat skirtingus lūkesčius gali turėti skirtingų lygių vadovai, audituojamieji. Dažniausiai aukščiausio lygio vadovybė vidaus auditą sieja su vertinimo ir užtikrinimo paslaugomis. Jiems svarbu įsitikinti, kad veikla vykdoma efektyviai, kad įdiegtos efektyvios vidaus kontrolės ir rizikos valdymo priemonės. Žemesnio lygio vadovai iš vidaus auditorių tikisi konsultacinių paslaugų, nes jiems svarbios galimybės optimizuoti veiklos procesus, tobulinti veiklą, spręsti kylančias problemas.

Nustačius su vidaus auditu sietinus vadovybės lūkesčius, galima nustatyti vidaus audito strategiją ir nustatyti strateginius tikslus. Strategija padeda nustatyti, kaip reikia vystyti vidaus audito funkciją.

Seminogovas ir Rupšys (2006) išskiria tokius galimus vidaus audito strateginius tikslus:

1. Vidaus auditorių galimybių spektro plėtimą;
2. Kompetencijos ugdymą;
3. Inovacijų diegimą;
4. Audito proceso efektyvumo didinimą;
5. Audito klientų lūkesčių pasitenkinimą;

6. Vidaus audito teikiamų paslaugų pridėtinės vertės kūrimą;
7. Vidaus audito strategijos derinimą prie organizacijos strategijos.

Šiuos strateginius tikslus galima integruoti į pasaulyje plačiai taikomą subalansuotą rodiklių sistemą (angl. Balanced Scorecard, BSC).

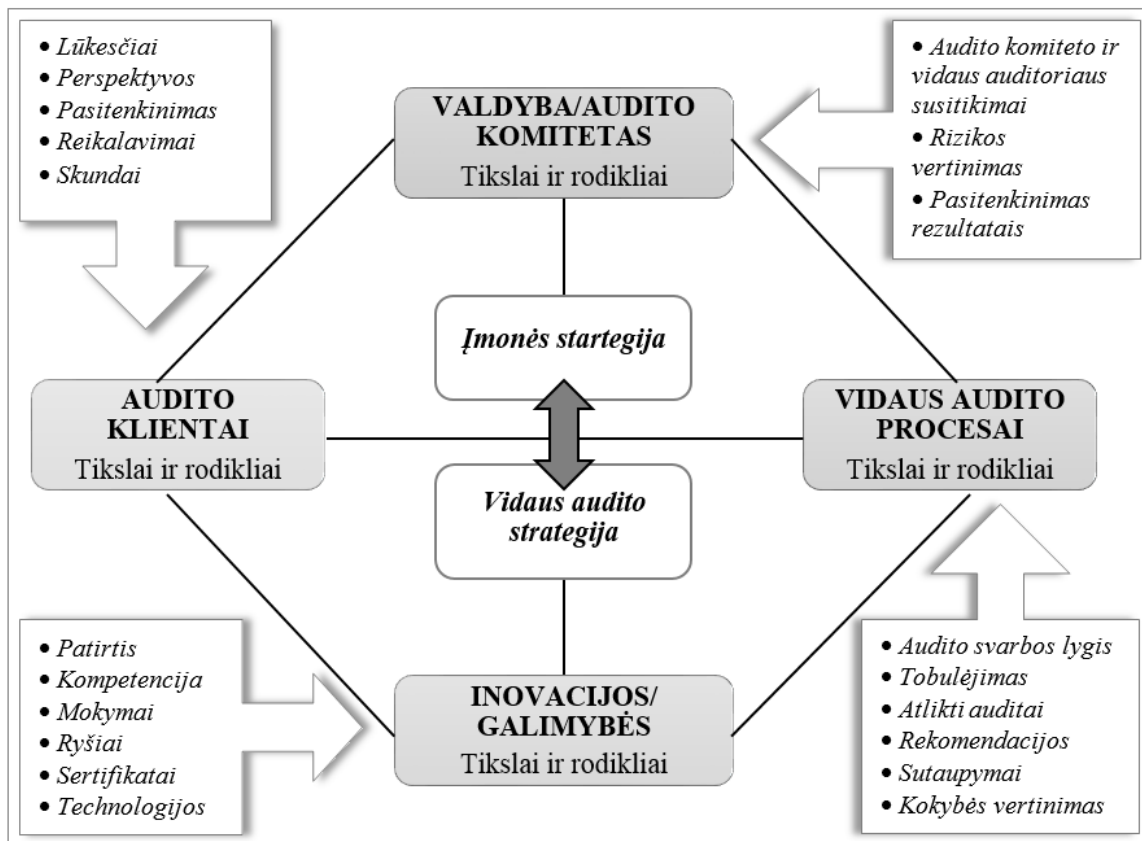
Subalansuotų rodiklių institutas (The Balanced Scorecard Institute) apibrėžia, jog subalansuotų rodiklių sistema – tai strateginio valdymo sistema, plačiai naudojama verslo, pramonės, valstybinio sektoriaus ir ne pelno siekiančių organizacijų pasauliniu mastu, siekiant sujungti verslo procesus su organizacijos vizija ir strategija, pagerinti vidinę ir išorinę komunikaciją ir sekti organizacijos veiklos efektyvumą bei strateginių tikslų įgyvendinimą.

Ši sistema buvo sukurta 1991 metais Jungtinėse Amerikos Valstijose, kuomet mokslininkai D. Norton ir R. Kaplan atliko privataus sektoriaus organizacijų veiklos matavimo sistemų tyrimą. Buvo tiriami pasaulyje plačiai žinomų verslo organizacijų veiklos rodikliai, pagal kuriuos išskirtos keturios veiklos rodiklių perspektyvos:

- *finansinė perspektyva*, atskleidžianti, ar strategijų įgyvendinimas užtikrina organizacijoms finansinę naudą bei rodo, kaip įmonę vertina akcininkai, kreditoriai, potencialūs investuotojai;
- *klientų perspektyva*, parodanti organizacijų pasiekimus teikiant klientams priimtina produkciją ir paslaugas, rodo, kaip įmonę suvokia klientai;
- *vidaus procesų perspektyva*, kurioje matuojami svarbiausių procesų, turinčių didžiausią įtaką klientų pasitenkinimui ir organizacijos finansiniams siekiams, rezultatai, rodo, ką įmonė turi tobulinti ir pasiekti;
- *mokymosi ir augimo perspektyva*, kurioje matuojamos žmogiškųjų, technologijų ir organizacinio klimato panaudojimo, tobulinant vidaus procesus, galimybės, rodo, kaip kuriama nauja vertė panaudojant inovacijas.

Subalansuotų rodiklių sistema įgalina integruoti šias keturias perspektyvas. Subalansuotų rodiklių sistema įmonėje taikoma siekiant:

- Įgyvendinti strateginius tikslus;
- Įsisavinti strategiją ir supaprastinti jos įgyvendinimą;
- Nustatyti ir išdėstyti strategines iniciatyvas;
- Susieti biudžetą su strategija;
- Susieti organizaciją su strategija;
- Atlikti strategijos įgyvendinimo stebėseną, siekiant ją tobulinti.

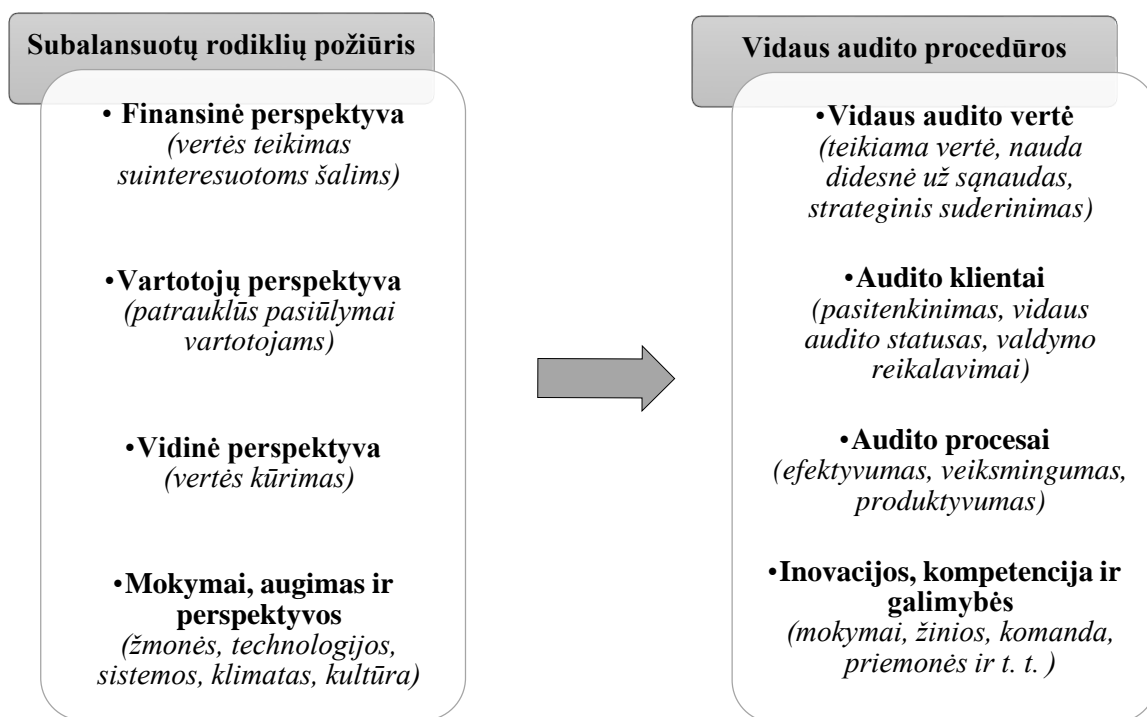


2 pav. Vidaus auditas subalansuotų rodiklių sistemos kontekste

Subalansuotų rodiklių sistemos apibrėžime apie šią sistemą kalbama, kaip apie priemonę valdyti ir vertinti įmonės veiklą. Tačiau subalansuotų rodiklių sistema gali būti taikoma ne tik įmonės veiklos vertinimo, bet ir atskirų įmonės padalinių, veiklų vertinimo lygmeniu. Veiklos gali būti nagrinėjamos kaip sudėtinė įmonės dalis, kuri integruojama į bendrą įmonės veikos sistemą (Rupšys, 2007). Ne išimtis ir vidaus auditas. Kaip matoma 2 pav. vidaus auditas gali būti pavaizduotas subalansuotų rodiklių sistemos kontekste.

Kaip kiekviena iš keturių perspektyvų gali būti adaptuota vidaus audite, matoma 3 pav. Čia perspektyvos pritaikomos vidaus audito veiklai ir įvardijamos kaip vidaus audito vertės, audito klientų, audito procesų, inovacijų, kompetencijos ir galimybių perspektyvomis. Taigi pagal šias keturias perspektyvas galima išskirti keturis esminius vidaus audito strateginius tikslus:

1. Vidaus audito galimybių didinimas, kompetencijų ugdymas, inovacijų diegimas;
2. Vidaus audito veiklos efektyvumo, veiksmingumo ir rezultatyvumo didinimas;
3. Audito klientų lūkesčių patenkinimas;
4. Vidaus audito pridėtinės vertės kūrimas.



3 pav. Subalansuotų rodiklių adaptacija vidaus audito funkcijoje (adaptuota pagal Rupšį, Seminogovą, 2006)

Subalansuotų rodiklių sistema leidžia ne tik nustatyti vidaus audito strateginius tikslus, bet ir parinkus kiekvienam strateginiam tikslui siektinus rodiklius ir vertinant jų įgyvendinimo lygį, nustatyti ar tikslai yra pasiekiami. Rodiklius kiekviena įmonė pasirenka pagal savo poreikį, tinkamai parinkti rodikliai vadovybei atskiedžia greitą ir išsamų įmonės veiklos vaizdą (Juozaitienė, 2007). Vertinant vidaus audito veiklą per numatytų rodiklių įgyvendinimą ir strateginių tikslų pasiekimą, nustatoma ar vidaus audito veikla vykdoma efektyviai ir kuria pridėtinę vertę.

2.3. Vidaus audito metodikos sukūrimas

Norint efektyviai ir kokybiškai atlikti vidaus auditą, labai svarbu turėti išsamią ir reikiamai pagrįstą audito atlikimo metodiką (Oržekauskas, Šmaižienė, 2009).

Nagrinėjant Lietuvoje galiojančius teisės aktus, matoma, kad yra griežtai reguliuojamos finansinio audito atlikimo procedūros. Vidaus audito atlikimo procedūros viešojo sektoriaus įstaigoms yra pateiktos LR Finansų ministro įsakyme „Dėl Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ ir vidaus audito rekomendacijose, čia numatomas metinio ir strateginio audito planų sudarymas, bei vidaus kontrolės, rizikos ir kitų sričių vertinimas. Pasauliniu mastu vidaus audito atlikimo metodika apibrėžta Tarptautiniuose vidaus audito standartuose ir profesinės vidaus audito praktikos rekomendacijose, atsakomybės apibrėžime ir etikos kodekse.

Taigi formuojant vidaus audito metodiką verslo įmonėse galima remtis valstybinių įmonių vidaus audito metodika bei tarptautiniais vidaus audito standartais. Kadangi kiekviena įmonė turi savitą kultūrą ir pasižymi vidaus audito ir kontrolės poreikiais, skirtingais vadovybės lūkesčiais, vidaus auditoriai, atsižvelgdami į viešojo sektoriaus specifiką, įmonės dydį, valdymo struktūrą ir pan. turi parengti savo atskiras vidaus audito metodikas.

Vidaus audito metodikoje turėtų būti aprašomas vidaus audito tikslas, vadovybės filosofija, įgaliojimai ir atsakomybė, žmogiškųjų išteklių politika, įmonės veiklos rizikos vertinimas ir valdymas. Taip pat aprašomos įmonės veiklos procesų schemos, kontrolės procedūros (apimančios pardavimus, pirkimus, turtą, investicijas, atsargas, pinigus, įsipareigojimus, paskolas, darbo apmokėjimą, biudžetą, vartotojų aptarnavimą, užduočių / pavedimų vykdymą ir kitus reikšmingus procesus), numatomos sąnaudos, informacinių technologijų specifinės kontrolės priemonės ir kt. Svarbūs metodikoje turintys atsispindėti aspektai yra atlikto vidaus audito rezultatų viešinimas, bei nuolatinė procesų stebėseną ir vertinimas, trūkumų šalinimas. Prie šio metodinio dokumento taip pat turėtų būti pridedami dokumento priedai, tokie kaip: vidaus audito įgyvendinimo planų struktūra, rizikos vertinimo metodika, vidaus audito programos, klausimyno, testo ar kt. tyrimų formos, audito metu identifikuotų trūkumų, gautų rezultatų ataskaitų, rekomendacijų įgyvendinimo, pažangos stebėjimo ataskaitų formos ir pan.

Mokslinės literatūros šaltiniuose ir teisės aktuose galima surasti praktiškai tuos pačius, tik kitaip įvardintus vidaus audito atlikimo etapus (2 lentelė).

2 lentelė. Vidaus audito atlikimo etapai

Mackeviciaus, Raziūnienė (2011)	Pavyzdinė vidaus audito metodika
<ol style="list-style-type: none"> 1. Audito strategija ir taktika; 2. Susipažinimas su audituojamos įmonės veikla; 3. Audito planų kūrimas; 4. Informacijos rinkimas; 5. Po auditinę veikla. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vidaus audito tarnybos darbo planavimas, vidaus audito poreikio nustatymas; 2. Vidaus audito atlikimas; 3. Vidaus audito ataskaitos parengimas ir jos pateikimas; 4. Pažangos stebėjimas (veikla po audito).

Tarptautiniai vidaus audito standartuose vidaus audito etapų skaičius sumažintas iki trijų, kaip ir Vidaus audito rekomendacijose, kuriose išaiškinami etapai:

1. Audito planavimas, kuris apima:
 - išankstinį planavimą (apžvalgą), kurio metu surenkama informacija apie audituotinus objektus ir atnaujinama jau anksčiau turėta informacija;
 - audito strateginių ir metinių planų sudarymą, kurio metu nustatoma audito strategija, atskirų auditų atlikimo darbo koordinavimas, paskiriami auditoriai konkreitiems auditams atlikti, nustatomi rizikos veiksniai, auditų mastas, atliekamų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir t.t.;

- audito programos parengimas – smulkus darbų aprašymas. Faktiškai tai yra atskiro audito atlikimo planas.

2. Audito atlikimas (audito įrodymų rinkimas) – pakankamų, tinkamų ir patikimų įrodymų, reikalingų parengti audito ataskaitai, surinkimas. Auditui reikalingi įrodymai renkami įvairiais būdais, naudojant įvairias audito procedūras.

3. Audito ataskaitos projekto ir ataskaitos rengimas – baigiamasis audito proceso etapas. Surinktų audito įrodymų pagrindu rengiamas veiklos audito ataskaitos projektas bei galutinė ataskaita.

Darytina išvada, kad vidaus audito etapų skaičius yra tiesiog kiekvieno autoriaus asmeninis požiūris. Pagrindiniai yra pastarieji minimi trys etapai (audito planavimas, atlikimas, ataskaitos pateikimas ir pažangos stebėjimas), o juos jei norima galima skaidyti į daugiau etapų. Toliau apie kiekvieną iš trijų etapų aptariama plačiau.

Audito planavimas. Įmonėse gali būti atliekami įvairių tipų vidaus auditas: veiklos, finansinis, valdymo, informacinių sistemų, socialinis ir kt. Tam, kad vidaus auditas galėtų sistemingai ir planingai atlikti savo funkcijas apimdamas visas įmonės veiklos sritis, pirmiausia reikia parengti vidaus audito planus.

Mokslinėje ir teisinėje literatūroje nurodoma, kad norint vidaus auditą atlikti nuosekliai, turėtų būti sudaromi strateginiai ir metiniai audito planai. Kai kurie autoriai taip pat skiria operatyvinį, smulkiausią (ketvirčio ar mėnesio darbo planas tam tikroms įmonės veiklos sritims patikrinti) planą (Jukonienė, 2003).

Strateginis vidaus audito planas turėtų būti sudarytas dviejų – penkių metų laikotarpiui, atitinkamai kaip ir įmonės veiklos strateginis planas. Strateginiame plane turi būti atsižvelgta į galimas vidaus išorės rizikas. Metinis vidaus audito planas sudaromas strateginio plano tikslams ir uždaviniams įgyvendinti.

Remiantis LR Finansų ministro įsakymu „Dėl Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“, metinis vidaus audito planas turi būti sudaromas remiantis duomenų analize: audituojamos veiklos rizikingumu, audito proceso cikliškumu, personalo išteklių ir kompetencija, atlikta vadovybės bei darbuotojų apklausa, vidaus auditorių asmenine intuicija. Metiniame vidaus audito plane turi būti nurodyta: vidaus audito objektai; ankstesnių vidaus auditų datos; vidaus auditų temos; vidaus auditų atlikimo trukmė, įskaitant laiką, paskirtą apžvelgti audituojamojo subjekto veiklą ir parengti vidaus auditų programas; konkretūs vidaus audito vykdytojai bei reikiami jam atlikti išteklių. Plane turi būti numatyti ne tik atskiri vidaus auditai, bet ir kita veikla, pavyzdžiui, vidaus auditorių mokymasis bei kvalifikacijos kėlimas.

Strateginiai ir metiniai vidaus audito planai turi būti patvirtinti įmonės vadovybės.

Taigi tinkamas audito darbo planavimas užtikrina, kad svarbiausioms audito sritims bus skiriamas reikiamas dėmesys, bus nustatytos galimos problemos ir auditas bus atliktas laiku.

Audito atlikimas. Pagal metinius vidaus audito planus atliekamas numatytų veiklos sričių auditas, tikrinamas ir vertinamas įmonės valdymo procesų efektyvumas, veiklos rizikos bei vidaus kontrolės sistema.

Norint pasiekti planuose numatytus vidaus audito tikslus, būtina surinkti, analizuoti, vertinti ir užfiksuoti pakankamai patikimos ir naudingos informacijos apie audituojama veiklos sritį.

Įmonės procesai, reikalaujantys vidaus audito, anot Oržekauskio (2012), yra: marketingas, logistikos sistema, įvaizdis, informacinės technologijos, kontrolės sistema, planavimo sistema, vidinė kultūra, motyvacinė sistema, komunikacija, konfidencialumo sistema, veiklos tęstinumas, darbų sauga, projektų vykdymas, kvalifikacijos kėlimo sistema ir kt. procesai. Atsižvelgiant į tai, kad audituojamas platus spektras veiklos sričių, vidaus auditas gali būti atliekamas pasitelkiant įvairius metodus.

Tam, kad informacija apie audituojamą sritį būtų pakankama, patikima ir naudinga, vidaus auditoriai, anot Oržekauskio (2012), gali taikyti įvairius vidaus audito atlikimo metodus:

- Informacijos rinkimas ir analizė;
- Susipažinimas su įmonės veikla;
- Pokalbiai su darbuotojais;
- Darbo dokumentų analizė;
- Anketavimas, interviu;
- Stebėjimas;
- Matematinų modelių ir kitų analizės metodų taikymas;
- Audiovizualinis stebėjimas;
- Situacijų modeliavimas;
- Kompiuterinis skenavimas.

Norminiuose dokumentuose (tarptautiniai apskaitos standartai, vidaus audito rekomendacijose, įsakymuose, nutarimuose) nurodoma, kad norint parengti atlikto vidaus audito ataskaitas ir pagrįsti vidaus audito išvadas ir rekomendacijas, vidaus auditoriai vidaus audito metu gautą informaciją turi registruoti darbo dokumentuose.

Vidaus audito ataskaitos pateikimas ir pažangos stebėjimas. Vidaus auditoriai, patikrinę ir įvertinę audituojamas veiklos sritis, parengia atitinkamas rekomendacijas dėl valdymo procesų gerinimo, veiklos rizikos valdymo ar vidaus kontrolės sistemos griežtinimo. Vidaus audito rekomendacijos aprašomos vidaus audito ataskaitoje. Kaip turi atrodyti vidaus audito ataskaitos struktūra išsamiai aprašyta Pavyzdinėje vidaus audito atlikimo metodikoje. Vidaus audito ataskaita turi būti pasirašyta auditoriaus, patvirtinta vidaus audito tarnybos vadovo.

Po vidaus audito atlikimo vidaus auditorių organizuojamuose susitikimuose supažindinami atsakingi už atitinkamą darbo sritį darbuotojai su nustatytais ir apibendrintais faktais, aptariamomis jų veiklos tobulinimo ir nustatytų trūkumų šalinimo galimybėmis.

Paskutinis vidaus audito atlikimo etapas yra veiklos po audito stebėjimas. Vidaus auditoriai turi stebėti ir dokumentuoti, kaip vykdomos vidaus audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos, ar gerinama audituotos srities būklė. Pažangos stebėjimo procedūrą vidaus auditoriai turi fiksuoti registravimo žurnale, kuriame pažymima apie rekomendacijų įgyvendinimą ir trūkumų ištaisymą arba minėtų procedūrų neatlikimą.

2.4. Vidaus audito veiklos vertinimas

Šiuolaikiniame verslo pasaulyje įmonės suvokia, kad neužtenka vertinti tik finansinius veiklos rezultatus, būtinas visų veiklos sričių vertinimas, todėl įmonėse yra naudojamos įvairios veiklos matavimo sistemos, tokios kaip veiklos prizmė, veiklos piramidė, subalansuotų rodiklių sistema ir kitos sistemos.

Kaip jau buvo aptarta 2.2. darbo poskyryje, įmonėje veikiančio vidaus audito veikla gali būti vertinama naudojant subalansuotų rodiklių sistemą. Tą patvirtina Rupšys ir Boguslauskas (2007) teigdami, kad subalansuotų rodiklių sistema yra, ko gero, dažniausiai taikoma organizacijų praktikoje, ir būtent subalansuotų rodiklių sistemą siūlo naudoti vidaus audito veiklai vertinti. CBOK atliktas tyrimas (2011) atskleidė, kad vidaus auditoriai visame pasaulyje mano, kad subalansuotų rodiklių sistema iškilis viena iš svarbiausių veiklos vertinimo priemonių per ateinančius penkerius metus. Tikėtina, kad ir vėlesniais metais, šios sistemos taikymas vidaus audito veikloje nepraras savo vertės. Pagal subalansuotų rodiklių sistemą vykdoma vidaus audito veikla yra pirmaujanti pagal efektyvų rizikos valdymą.

Remiantis subalansuotų rodiklių sistema, 2.2. darbo poskyryje buvo išskirti keturi vidaus audito strateginiai tikslai. Norint įvertinti ar įgyvendinus vidaus auditą šie tikslai buvo pasiekti, reikalinga nustatyti rodiklius kiekvieno iš šių tikslų pasiekimui.

Rupšys (2007) nurodo, kad galimi 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. Vidaus audito veiklai vertinti galimi rodikliai taip pat pateikiami vidaus audito rekomendacijose. Apibendrinus, vidaus audito strateginiai tikslai ir galimi siektini rodikliai pateikti 3 lentelėje.

3 lentelė. Vidaus audito strateginiai tikslai ir siektini rodikliai

Perspektyva pagal BSC	Rodiklis
Vidaus audito galimybių didinimas, kompetencijų ugdymas, inovacijų diegimas	<p>Vidaus auditorių patirtis</p> <p>Laiko, skirto darbuotojų mokymui, santykis su rekomenduojamu mokymuisi skirti laiku</p> <p>Darbuotojų skaičiaus santykis su jos etatų skaičiumi</p> <p>Ilgesniais nei metiniame veiklos plane numatytais terminais atliktų vidaus auditų skaičiaus santykis su atliktų vidaus auditų skaičiumi</p> <p>Aukštesnis vidaus audito galimybių modelio lygis</p>
Vidaus audito veiklos efektyvumo, veiksmingumo ir rezultatyvumo didinimas	<p>Vidaus audito rezultatų svarbumas</p> <p>Vidaus audito rekomendacijų skaičius</p> <p>Atliktų vidaus auditų skaičiaus santykis su atliktų planuotu vidaus auditų skaičiumi</p> <p>Vidaus audito ataskaitoje arba rekomendacijų įgyvendinimo planuose nustatytu laiku neįgyvendintų rekomendacijų skaičiaus santykis su priimtų rekomendacijų skaičiumi</p> <p>Audito sutaupymai</p> <p>Laikas, skirtas vidaus auditams atlikti, palyginti su visu darbo laiku (darbo dienomis)</p> <p>Faktiškai skirto laiko vidaus auditams atlikti santykis su planuotu auditams atlikti laiku (darbo dienomis)</p> <p>Darbo dokumentų bei vidaus audito ataskaitos kokybės įvertinimas</p>
Audito klientų lūkesčių patenkinimas	<p>Audituojamųjų pasitenkinimo lygis</p> <p>Įgyvendintų vidaus audito rekomendacijų dalis</p> <p>Rekomendacijų, pateiktų ataskaitose, su kuriomis nesutinka audituojamieji, santykis su pateiktu rekomendacijų skaičiumi</p>
Vidaus audito pridėtinės vertės teikimas	<p>Vadovybės pasitenkinimo lygis</p> <p>Vidaus audito vaidmuo</p> <p>Rizikos valdymas</p>

Norint nustatyti, kaip vidaus auditas įgyvendino pirmąjį tikslą, galima pasinaudoti Vidaus auditorių instituto subalansuotų rodiklių pagrindu parengtu *vidaus audito galimybių modeliu*. Šis modelis leidžia identifikuoti pagrindinius vidaus audito principus ir struktūrą.

Naudojant šį modelį galima įvertinti:

- vidaus audito objektus ir tikslus, atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį, sudėtingumą, riziką;
- vidaus audito pajėgumus pagal audituojamą veiklos sritį;
- pajėgumų trūkumus, neleidžiančius įgyvendinti tikslų ir tobulinti veiklos.

Šis modelis vidaus auditoriams taip pat leidžia įsivertinti galimybes naudoti tarptautinius vidaus audito standartus.

Pirmame darbo priede pateiktas vidaus audito galimybių modelis, kuriame vertikalioje ašyje nurodyti vidaus audito galimybių lygiai, pradedant nuo žemiausio ir kylant į viršų tobulėjant vidaus audito veiklai ir galimybėms. Vidaus audito elementai pateikti horizontalioje ašyje. Langeliuose nurodyti kiekvieno lygio ir elemento pagrindiniai aspektai. Modelio spalvos vaizduoja mastą, vaizduoja kaip vidaus auditas veikia per elementus, kitaip tariant judant iš kairės į dešinę, vidaus audito gebėjimas savarankiškai kurti ir įtvirtinti pagrindinius procesus mažėja (t. y. tamsiai žalia rodo didesnę, o šviesiai žalia – mažesnę įtaką).

Įmonėje, neturinčioje vidaus audito funkciją atliekančio darbuotojo ar skyriaus, bei tik pradedant diegti vidaus audito funkciją, pagal vidaus audito galimybių modelį, vidaus auditas bus pirmame lygyje, kuomet auditas dar nėra sistemingai atliekamas, nėra sukurta efektyvi veikimo sistema, nėra identifikuotos priemonės auditui atlikti, nėra tinkamo finansavimo ir pan. Sukūrus ir įdiegus vidaus audito funkciją, jis pakiltų į antrąjį lygį. Siekiant, kad vidaus auditas įmonei padėtų ne tik kontroliuoti jos vykdomas veiklas, bet ir padėtų siekti tikslų ir teigiamų pokyčių veikloje, būtina pakelti vidaus auditą į aukštesnį lygmenį, kur šioje vietoje reikalinga įgyvendinti žingsnius, nurodytus vidaus audito galimybių modelyje.

Vidaus audito veikla turi būti vertinama ekonomiškumo, efektyvumo bei rezultatyvumo aspektais. Vidaus audito ekonomiškumą galima suprasti, kaip panaudotų išteklių minimizavimą siekiant numatytų tikslų, tačiau išlaikant rezultatų kokybę. Norint nustatyti ar vidaus auditas vykdytas efektyviai vertinama, kaip buvo naudojami resursai pageidautinam rezultatui pasiekti. Rezultatyvumas – tai nustatytų tikslų įgyvendinimo lygis panaudojus tam tikrą išteklių kiekį, jis apibrėžia kiekvieno efektyvumo kriterijaus įtaką veiklos rezultatams ir įvertina, kaip pasiekti nustatyti kriterijai.

Įmonėje pagal vadovybės išreikštus lūkesčius ir matomas problemines vietas atlikus suplanuotą veiklos sričių vidaus auditą ir įgyvendinus vidaus auditorių rekomendacijas, yra pasiekiamas audituojamųjų bei vadovybės pasitenkinimo lygis, kadangi priklausomai nuo rekomendacijų pobūdžio gerinama įmonės veikla, tobulinamas įmonės valdymo, rizikų valdymo procesas ar stiprinama vidaus kontrolės sistema, kas leidžia laiku priimti strateginius sprendimus.

3. TYRIMO METODOLOGIJA

Pirmajame darbo skyriuje buvo išanalizuota vidaus audito samprata ir literatūros analize įrodyta vidaus audito kuriama pridėtinė vertė. Antrajame darbo skyriuje buvo analizuojami sudaryto vidaus audito funkcijos diegimo modelio etapai. Norint šiuos teoriškai aptartus aspektus įvertinti ir patikrinti praktiškai, t. y. atskleisti naujai įdiegtos vidaus audito funkcijos kuriamą pridėtinę vertę AB „Kauno energija“ pavyzdžiu, buvo atliktas tyrimas.

Tyrimo tikslas – išsiaiškinti su naujai diegiama vidaus audito funkcija sietinus AB „Kauno energija“ vadovybės lūkesčius ir nustatyti problemines, vidaus audito reikalaujančias, veiklos sritis.

Detalizuojant tyrimo tikslą išskirti šie tyrimo uždaviniai:

1. Apibūdinti AB „Kauno energija“ veiklą;
2. Išsiaiškinti AB „Kauno energija“ vadovybės lūkesčius, sietinus su naujai diegiama vidaus audito funkcija;
3. Nustatyti problemines, vidaus audito reikalaujančias, veiklos sritis.

Tyrimo metodai: duomenų apie AB „Kauno energija“ veiklą analizė ir sisteminimas, apklausa interviu metodu, rezultatų sisteminimas ir loginiai sprendiniai.

AB „Kauno energija“ veiklos apibūdinimas

Siekiant įgyvendinti išsikeltą darbo tikslą – atskleisti naujai įdiegtos vidaus audito funkcijos kuriamą pridėtinę vertę AB „Kauno energija“ pavyzdžiu – pirmiausiai tikslinga apibūdinti AB „Kauno energija“ veiklą.

AB „Kauno energija“ – antroji pagal dydį šilumos tiekimo įmonė Lietuvoje, jau daugiau kaip 50 metų tiekianti šilumą Kauno miesto ir rajono bei Jurbarko miesto gyventojams. AB „Kauno energija“ veikla apima ne tik šilumos gamybą bei tiekimą, bet ir karšto vandens tiekimą, elektros energijos gamybą bei kolektorių–tūnelių priežiūrą. AB „Kauno energija“ tiekia šilumą daugiau, nei 115 tūkstančių buitinių vartotojų ir daugiau, nei 3,3 tūkstančių įmonių bei organizacijų.

Bendrovė turi dukterinę įmonę UAB „Kauno energija NT“, užsiimančią nekilnojamojo turto prekyba.

AB „Kauno energija“ akcijomis prekiaujama AB Nasdaq Vilnius vertybinių popierių biržos Baltijos Papildomame prekybos sąraše. Akcijos bendra nominalioji vertė – 34 855 639,98 eurų.

AB „Kauno energija“ 2015 metais dirbo 526 darbuotojai.

Bendrovė yra apibrėžusi veiklos viziją, misiją ir strateginius tikslus, kurie yra pateikti 4 lentelėje.

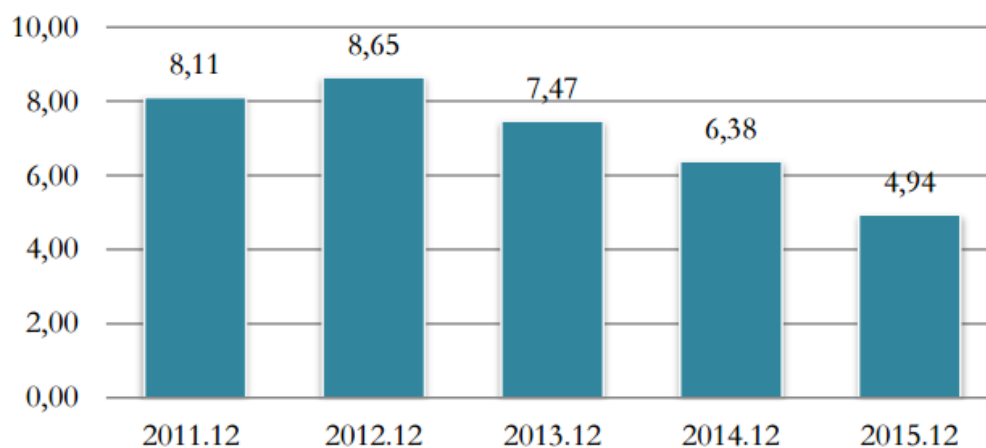
4 lentelė. AB „Kauno energija“ vizija, misija ir strateginiai tikslai

Vizija	Moderni, efektyvi, konkurencinga ir pridėtinę vertę akcininkams kurianti įmonių grupė, veikianti šilumos ir elektros gamybos, šilumos ir karšto vandens tiekimo, pastatų šildymo ir karšto vandens sistemų priežiūros, turto nuomos srityse. Pastatų šildymo ir karšto vandens sistemų priežiūra vykdoma atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Šilumos ūkio įstatymo 20 straipsnio nuostatas.
Misija	Kauno miesto ir rajono bei Jurbarko miesto vartotojams patikimai tiekti kokybišką šilumą bei karštą vandenį, teikti kitas su šilumos ir karšto vandens tiekimu susijusias paslaugas.
Strateginiai tikslai	<ul style="list-style-type: none"> – įgyvendinti akcininkų formuojamus strateginius plėtros planus; – tinkamai prisidėti įgyvendinant Nacionalinės energetikos strategijos strateginius tikslus; – mažinti priklausomybę nuo importuojamo kuro t. y. gamtinių dujų; – mažinti šilumos gamybos, tiekimo, paslaugų teikimo ir valdymo sąnaudas, efektyvinti šilumos gamybą, siekiant sumažinti galutinę centralizuotai tiekiamos šilumos ir karšto vandens kainą vartotojams; – numatytais terminais įvykdyti visas investicijų plane numatytas priemones, kad būtų užtikrintas saugus ir patikimas šilumos tiekimas vartotojams ir mažinami jos tiekimo kaštai; – didinti konkurenciją šilumos gamybos sektoriuje; – plėsti turimas grupės bendrovių pozicijas rinkoje; – plėtra, siūlant naujus produktus bei paslaugas; – užtikrinti energijos vartojimo efektyvumo direktyvos 2012/27/ES įgyvendinimą; – analizuoti gerosios praktikos pavyzdžius šalies ir užsienio bendrovėse bei pasirengti adaptuoti; – rengti strategines plėtros kryptis ir koordinuoti įgyvendinimo procesą taip, kad būtų plėtojamas patikimas, kokybiškas, mažiausių sąnaudų reikalaujantis šilumos gamybos ir tiekimo būdas.

Pagrindinės strategijos gairės atsižvelgiant į veiklos pobūdį yra šilumos ūkio efektyvumo didinimas ir plėtra ir šilumos tiekimo saugumo ir patikimumo didinimas.

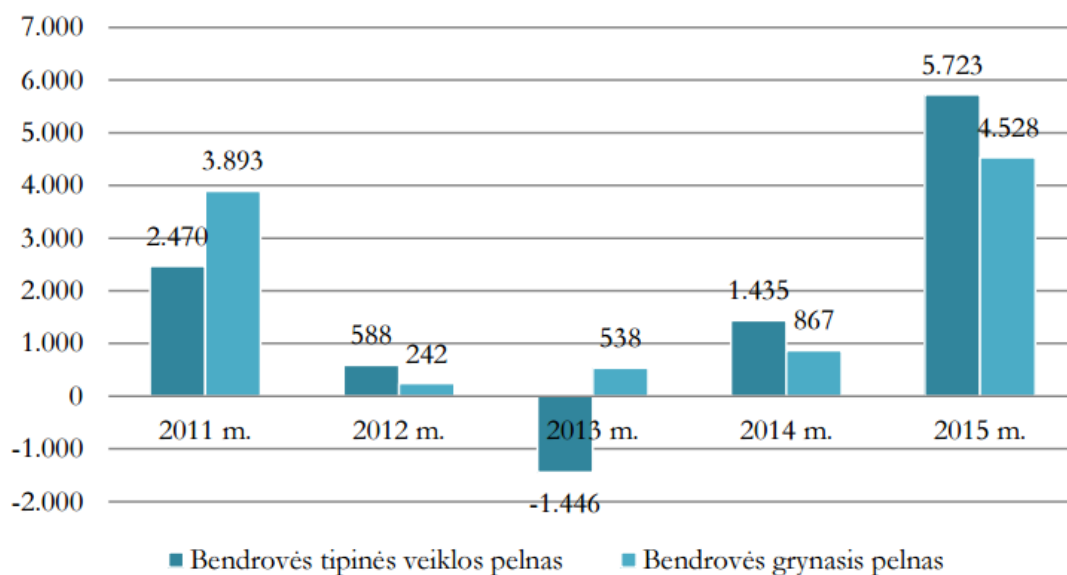
AB „Kauno energija“ gamybinius pajėgumus sudaro: Petrašiūnų elektrinė, 4 katilinės Kauno miesto integruotame tinkle, 7 regioninės katilinės Kauno rajone, 1 Jurbarko mieste bei 13 izoliuoto tinklo ir 28 vietinės (buitinės) dujofikuotos katilinės Kauno mieste, taip pat 8 Sargėnų mikrorajono vandens šildymo katilinės. Bendrovei priklausančiuose katilinėse 2015 metais buvo pagaminta beveik 40 procentų visos šilumos, patiekto vartotojams. Trūkstamas šilumos kiekis buvo nupirktas iš kitų nepriklausomų šilumos gamintojų. Taigi bendrovė gamybos srityje konkuruoja su devyniomis įmonėmis: UAB Kauno termofikacijos elektrine, UAB „GECO Kaunas“, UAB „Lorizon energy“, UAB „Ekoresursai“, UAB „Pramonės energija“, UAB „Aldec General“, UAB „ENG“ ir UAB „Oneks Invest“, UAB „Ekopartneris“.

AB „Kauno energija“ pardavimo pajamos už 2015 metais sudarė 60 733 tūkst. eurų, tai yra 19,83 procentų mažesnės nei 2014 metais. Šiam pokyčiui didžiausią įtaką turėjo mažėjusi šilumos kaina (4 pav.). 2015 metais vidutinė parduodamos šilumos kaina, lyginant su 2014 metais, sumažėjo 19,3 procentais (nuo 6,69 iki 5,40 ct/kWh). Parduotos šilumos kiekis 2015 metais, lyginant su 2014, buvo 1,45 procentų mažesnis. 2015 metų šildymo sezono lauko oro vidutinė temperatūra buvo 3,2 °C, o 2014 metais 0,9 °C.



**4 pav. AB „Kauno energija“ tiekiamos šilumos kaina, ct/kWh
(pagal AB „Kauno energija“ konsoliduotą metinį pranešimą)**

Grynasis pelnas 2015 metais sudarė – 4 528 tūkst. eurų ir buvo daugiau nei 5 kartus didesnis (5 pav.). Šis padidėjimas buvo nulemtas efektyvios AB „Kauno energija“ veiklos, leidusios ženkliai sumažinti kuro ir perkamos šilumos sąnaudas, pradėjus šilumos gamyboje didžiąja dalimi naudoti biokurą, o ne gamtines dujas. Visa tai leido atpiginti tiek bendrovės gaminamą, tiek ir iš nepriklausomų šilumos gamintojų perkamą šilumą.



5 pav. AB „Kauno energija“ grynasis pelnas, 2014-2015 metais (pagal AB „Kauno energija“ konsoliduotą metinį pranešimą)

Rizikos veiksniai. AB „Kauno energija“ vykdydama veiklą susiduria su išoriniais rizikos veiksniais: didėjanti konkurencija tarp šilumos gamintojų Kaune, padidėjusi galutinė gamtinių dujų kaina, nuolat kintanti teisinė aplinka, šilumos gamybos kainų teisinis reguliavimas.

AB „Kauno energija“ veiklą įtakojantiems ekonominiams veiksniams galima priskirti šilumos vartojimo mažėjimą, kuriam pagrindinę įtaką daro vidutinė lauko oro temperatūra, vartotojų investicijų dydžio į šilumos taupymą ir racionalus vartojimas, vartotojų atsijungimai, ribotas vartotojų mokumas ir skolos, bei šilumos pardavimo rinkos plėtros tempai, kintančios kuro kainos bei nepriklausomų šilumos gamintojų parduodamos šilumos kaina, turinčios įtakos šilumos ir elektros energijos gamybos savikainai.

AB „Kauno energija“ veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos šilumos ūkio įstatymas, Energetikos įstatymas, Elektros energetikos įstatymas, Gamtinių dujų įstatymas, Geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo įstatymas, atitinkami Vyriausybės nutarimai, Šilumos tiekimo ir vartojimo taisyklės, Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nustatytos šilumos kainų ir mokėjimų už šilumą metodikos bei kiti teisės aktai. Jų pasikeitimai turi įtakos šilumos tiekimo įmonių veiklai, todėl sudaro politinių – teisinių rizikų grupę.

AB „Kauno energija“ veiklą taip pat įtakoja socialiniai veiksniai, tokie kaip ribota buitinių šilumos vartotojų perkamoji galia bei lėtas jos augimas, bedarbystė, lemianti vartotojų skolas. Taip pat jau ilgą laiką viešojoje erdvėje susiformavusi išskirtinai neigiama nuomonė apie bendrovę.

Bendrovei priklausančių šilumos tiekimo tinklų vidutinis amžius yra apie 30 metų, todėl kyla grėsmės dėl šilumos tiekimo sutrikimų įvykus avarijoms, o užtikrina šilumos tiekimą vartotojams. Šios

grėsmės priskiriamos techniniams – technologiniams veiksniams. Taip pat šiai rizikos grupei yra priskiriamas ir šilumos gamybos įrenginių amžius ir gamybos šaltinių trūkumas.

Bendrovės veiklos pobūdis taip pat apima ir riziką, susijusią su ekologiniais veiksniais, kadangi šilumos gamybos šaltiniai teršia aplinką. Pagrindiniai bendrovės taršos šaltiniai: iškastinio organinio kuro deginimas šilumos šaltiniuose, gaminant šilumą ir nutekamieji vandenys, panaudoti technologiniuose procesuose.

AB „Kauno energija“, siekdama valdyti ir mažinti minėtas rizikas, imasi atitinkamų veiksmų. Bendrovė modernizuodama šilumos gamybos šaltinius ir rekonstruodama šilumos tiekimo tinklus mažina ekonominių, techninių, ekologinių veiksnių rizikas, kadangi tokiu būdu mažėja šilumos kainos vartotojams, gerinama šilumos gamybos šaltinių bei šilumos tiekimo tinklų būklė, o tai įtakoja aplinkos taršos mažinimą. Bendrovė norėdama valdyti socialinę bei finansinę rizikas, faktoringuoja skolas ir einamuosius kai kurių vartotojų grupių priskaitymus, taiko efektyvesnius skolų išieškojimo metodus. Taip pat, siekdama gerinti įvaizdį, vykdo visuomenės informavimo programą.

Apibendrinant pateiktą informaciją, matoma AB „Kauno energija“ veikla yra svarbi didelei visuomenės daliai. Bendrovė, kaip šilumą gaminanti įmonė, yra atsakinga už aplinkos taršą ir jos mažinimą. AB „Kauno energija“ siekdama prisidėti prie visuomenės gerovės mažindama šilumos kainas, norėdama mažinti aplinkos taršą, didinti šilumos gamybos efektyvumą bei atsinaujinančių išteklių naudojimą, modernizuoja jai priklausančias katilines, rekonstruoja šilumos tiekimo tinklus. Visų šių siekių ir tikslų tinkamam įgyvendinimui būtinas efektyvus įmonės valdymas, rizikos valdymas bei vidinių procesų kontrolės sistemos tobulinimas. Taigi darytina išvada, kad vidaus auditas galėtų būti viena iš priemonių padedančių įgyvendinti šiuos aspektus ir pagerinti bendrovės veiklą.

Nors AB „Kauno energija“ yra pelno siekianti įmonė, pagal LR Audito įstatymo 2 straipsnio 24 punkto išaiškinimą „Viešojo intereso įmonė – įmonė, svarbi visuomenei dėl savo veiklos masto ar pobūdžio, klientų skaičiaus, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama Lietuvos Respublikos ir (arba) bet kurios kitos valstybės narės reguliuojamoje rinkoje“, ją galima priskirti prie viešojo intereso įmonių. Taigi, nors AB „Kauno energija“ vidaus audito funkcija nėra būtina ir nėra reglamentuota, ją diegiant galima remtis viešojo sektoriaus vidaus auditą reglamentuojančiais teisės aktais.

Apklausa interviu metodu. Norint pasiekti tyrimo tikslą, buvo nuspręsta taikyti kokybinį tyrimą – apklausą interviu metodu.

Socialiniuose moksluose apklausa yra plačiai paplitęs tyrimo metodas. Pasak Kardelio (2007), į apklausą galima žiūrėti kaip į komunikacijos procesą, kuris apima šiuos pagrindinius kintamuosius:

- asmuo, atliekantis apklausą, vadinamas interviu gavėjas arba apklausėjas;
- žmogus arba grupė, kuriuos apklausia, vadinami respondentais;
- apklausos dažniausiai atliekamos standartizuotomis metodikomis;

- apklausa atliekama įvairiomis sąlygomis, galinčiomis turėti įtakos jos eigai bei rezultatams;
- apklausa vienpusė komunikacija, kurią valdo interviu gavėjas.

Kardelio (2007) teigimu, interviu – tai viena iš apklausos rūšių, integruotų į stebėjimo metodų grupę, o kartu tai ir abipusis sandėris tarp klausiančiojo ir atsakančiojo. Tiriamasis interviu apibrėžiamas kaip tyrėjo inicijuotas dviejų asmenų pokalbis, kurio tikslas – gauti būtiną tyrimo uždaviniams informaciją; būdingas tiriamojo interviu bruožas tas, kad visa informacija gaunama žodžiu.

Galimi keturių tipų interviu:

1. struktūrizuotas (klausimai ir visa procedūra numatomi iš anksto, ir interviu eigoje mažai kas keičiama, šiuo atveju situacija yra apibrėžta);
2. nestruktūrizuotas (be detalaus plano, klausinėjama laisva forma; situacija atvira, galinti keistis);
3. neprimestinis (kilęs iš psichiatrijos, kada klausinėjantysis nesistengia išlaikyti numatytos pokalbio linijos, o pasiduoda pokalbio eigai);
4. kryptingas (klausinėjantysis ypatingą dėmesį kreipia į subjektyvius respondento atsakymus apie jam žinomą situaciją, su kuria jis susipažino prieš interviu; iš gautų atsakymų tyrėjas gali spręsti, ar pasitvirtino jo iškelta hipotezė, ar ne) (Kardelis, 2007).

Siekiant nustatyti su vidaus audito sietinus įmonės vadovybės lūkesčius, turėtų būti apklausiami aukščiausio lygio vadovai. AB „Kauno energija“ aukščiausio lygio vadovybė pagal valdymo struktūrą yra stebėtojų taryba bei valdyba (žr. 2 priedą). Dėl bendrovėje esančios griežtos tvarkos, stebėtojų tarybos ir valdybos narių apklausti nebuvo galimybės, todėl buvo apklausti žemesnieji vadovai, atsakinti už svarbiausias bendrovės veiklos sritis. Tyrime dalyvavo septyni respondentai: generalinis direktorius, Gamybos departamento, Pardavimo ir vartotojų aptarnavimo, Finansų, Teisės ir pirkimų departamentų direktoriai, Informacinių technologijų skyriaus, Personalo ir administravimo skyriaus vadovai. Apklausa buvo atlikta 2016 m. kovo – balandžio mėnesiais.

Buvo pasirinktas pusiau struktūrizuotas kryptingas interviu, kuomet buvo iš anksto pasiruošti klausimai, o pačios apklausos metu respondentai kryptingai buvo nukreipiami prie konkrečių siektinų išsiaiškinti aspektų. Interviu klausimai buvo dviejų tipų: su fiksuotais atsakymais, kuomet respondentai gali rinktis atsakyti „taip“ arba „ne“ ir iš laisvai formuojamų klausimų, kai respondentų atsakymų neriboja nei turinys nei forma.

Siekiant sužinoti ar vadovybė išreiškia poreikį diegti vidaus audito funkciją, išsiaiškinti vidaus audito dabartinę būklę bendrovėje, nustatyti su vidaus auditu sietinus lūkesčius bei problemines, vidaus audito reikalaujančias sritis, buvo sudarytas interviu klausimynas (5 lentelė).

5 lentelė. Interviu klausimynas

Eil. Nr.	Klausimas
1.	Ar AB „Kauno energija“ jaučiamas procesų valdymo galimybių trūkumas?
2.	Ar rizikos, su kuriomis AB „Kauno energija“ susiduria savo veikloje yra valdomos pagal patvirtintą rizikų valdymo planą?
3.	Ar Jūsų nuomone AB „Kauno energija“ veikianti vidaus kontrolės sistema pakankama?
4.	Ar pritariate teiginiui, kad vidaus auditoriai, teikdami užtikrinimo bei konsultavimo paslaugas padeda gerinti įmonės veiklą ir kuria jai pridėtinę vertę?
5.	Kaip manote, ar tikslinga ir naudinga AB „Kauno energija“ įdiegti vidaus audito funkciją steigiant vidaus audito skyrių?
6.	Kaip manote, ar vidaus auditas prisidėtų prie AB „Kauno energija“ tikslų įgyvendinimo, gerintų įmonės valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą?
7.	Įvardinkite, kokių konkrečių lūkesčių turėtumėte naujai įdiegtai vidaus audito funkcijai.
8.	Įvardinkite pagrindines problemines veiklos sritis, kurias Jūsų nuomone derėtų audituoti siekiant pagerinti bendrovės veiklą.

Gauti verbaliniai duomenys buvo apdorojami interpretuojant tiesiogiai. Tyrimo rezultatai ir išvados pateikiami kitame darbo skyriuje.

4. VIDAUS AUDITO FUNKCIJOS DIEGIMAS AB „KAUNO ENERGIJA“

AB „Kauno energija“ yra pelno siekianti įmonė. Pagal LR Audito įstatymo 2 straipsnio 24 punkto išaiškinimą „Viešojo intereso įmonė – įmonė, svarbi visuomenei dėl savo veiklos masto ar pobūdžio, klientų skaičiaus, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama Lietuvos Respublikos ir (arba) bet kurios kitos valstybės narės reguliuojamoje rinkoje“, todėl AB „Kauno energija“ taip pat galima priskirti prie viešojo intereso įmonių.

Taigi nors AB „Kauno energija“ vidaus audito funkcija nėra būtina ir nėra reglamentuota, ją diegiant galima remtis valstybinio sektoriaus vidaus auditą reglamentuojančiais teisės aktais.

Magistrantė, dirbdama bendrovėje žino, kad bendrovėje nėra vidaus audito skyriaus bei vidaus auditoriaus pareigybės ir vidaus auditas nėra atliekamas. AB „Kauno energija“ atskirais pavieniais vidiniais įsakymais, potvarkiais, tvarkomis, aprašais ir pavedimais yra stengiamasi valdyti, gerinti ir kontroliuoti vykstančius procesus. Siekiant patvirtinti magistrantės požiūrį, interviu metu buvo prašyta respondentų atsakyti į tris klausimus:

- 1. Ar AB „Kauno energija“ jaučiamas procesų valdymo galimybių trūkumas?*
- 2. Ar rizikos, su kuriomis AB „Kauno energija“ susiduria savo veikloje yra valdomos pagal patvirtintą rizikų valdymo planą?*
- 3. Ar Jūsų nuomone AB „Kauno energija“ veikianti vidaus kontrolės sistema pakankama?*

Respondentai atsakydami į šiuos klausimus nurodė, kad vykdant veiklą būtų naudinga turėti daugiau griežtesnių, reglamentuotų, visiems darbuotojams aiškių ir suprantamų procesų valdymo mechanizmų. Respondentai nurodė, kad AB „Kauno energija“ nėra patvirtinto rizikos valdymo plano ir veiklos nėra vykdomos remiantis kylančiomis rizikomis ir siekiant jas suvaldyti. Respondentai nurodė, kad vidaus kontrolė bendrovėje vykdoma pagal atskirus, dažniausiai generalinio direktorius nurodymus ir patvirtintus procesų valdymą ir kontrolę reglamentuojančius vidinius dokumentus. Tačiau yra retai vertinamas ir kontroliuojamas šių dokumentų laikymasis, įgyvendinimas, nėra atliekamas sistemingas periodinis procesų patikrinimas, todėl, respondentų nuomone, vidaus kontrolės sistema galėtų būti griežtinama.

Taigi, respondentų atsakymai patvirtino magistrantės požiūrį į esančią veiklos valdymo būklę. Darytina išvada, kad įmonės valdymas, rizikos valdymas gali būti efektyvesnis ir stipresnė vidaus kontrolės sistema.

Kadangi vidaus auditas yra sudedamoji vidaus kontrolės sistemos dalis, kitaip tariant prisideda prie efektyvaus įmonės valdymo, rizikų valdymo, padeda palaikyti ir gerinti vidaus kontrolės sistemą, akivaizdu, kad AB „Kauno energija“ tikslinga įdiegti vidaus audito funkciją.

Poreikio diegti vidaus audito funkciją nustatymas. Pirmoje darbo dalyje buvo aptarta vidaus audito samprata bei nustatyta vidaus audito funkcijos nauda, kuriama pridėtinė vertė įmonei. Įrodžius,

kad vidaus auditas teikia naudą, analizuotas procesas, kaip įmonė turi diegti vidaus audito funkciją. Tam buvo sudarytas vidaus audito funkcijos diegimo modelis, susidedantis iš šių etapų: vidaus audito skyriaus formavimas, vadovybės lūkesčių nustatymas, metodika ir vidaus audito atlikimas, veiklos vertinimas.

Siekiant nustatyti ar AB „Kauno energija“ vadovybė išreiškia poreikį diegti vidaus audito funkciją, ar mano, jog reikalinga įsteigiant atskirą vidaus audito skyrių, respondentams interviu metu buvo pateikti klausimai:

4. Ar pritariate teiginiui, kad vidaus auditoriai, teikdami užtikrinimo bei konsultavimo paslaugas padeda gerinti įmonės veiklą ir kuria jai pridėtinę vertę?

5. Kaip manote, ar tikslinga ir naudinga AB „Kauno energija“ įdiegti vidaus audito funkciją steigiant vidaus audito skyrių?

Atsakydami į ketvirtąjį klausimą, respondentai vieningai sutarė, jog vidaus auditoriai, teikdami užtikrinimo bei konsultavimo paslaugas, padeda gerinti įmonės veiklą ir kuria jai pridėtinę vertę. Taigi neabejotinai į penktąjį interviu klausimą, taip pat visi respondentai atsakė teigiamai – jų nuomone įdiegti AB „Kauno energija“ vidaus audito funkciją steigiant vidaus audito skyrių būtų tikslinga ir naudinga.

Taigi atsižvelgiant į AB „Kauno energija“ vadovybės pareikštą nuomonę diegti vidaus funkciją, remiantis antroje darbo dalyje pateiktais teoriniais sprendimais, sudarytu vidaus audito funkcijos diegimo modeliu, toliau bus įvertintos šio modelio taikymo galimybės ir pateiktos rekomendacijos dėl vidaus audito funkcijos diegimo proceso.

Vidaus audito skyriaus formavimas. Bet kuri įmonė, kurioje teisės aktai vidaus audito funkcijos egzistavimo nereglamentuoja, norėdama įdiegti vidaus audito funkciją, turi nuspręsti ar ši funkcija bus priskiriama konkrečiai pareigybei, ar bus steigiamas vidaus audito skyrius, o gal vidaus audito funkcijai atlikti bus samdomi vidaus auditoriai ar įmonės, teikiančios vidaus audito paslaugas.

Vertinant AB „Kauno energija“ veiklos pobūdį, jos sudėtingumą, vykdomų procesų kiekį, darbuotojų skaičių ir dėl to būtinas dideles vidaus audito apimtis, akivaizdu, kad vienas vidaus auditorius savo funkcijos nesugebėtų atlikti. Todėl AB „Kauno energija“ turėtų steigti vidaus audito skyrių. Vidaus audito skyriaus steigimo poreikį taip pat galima patvirtinti atsižvelgiant į tai, kad AB „Kauno energija“, vadovaujantis LR Audito įstatymu, galima priskirti viešojo sektoriaus įmonei, o viešojo sektoriaus įmonėms teisės aktų yra numatyta steigti vidaus audito tarnybą.

Siekiant vidaus auditorių objektyvumo ir nepriklausomumo (nes tik jų besilaikantys auditoriai gali pasiekti keliamus tikslus ir suteikti objektyvius vertinimus) vidaus audito skyrius AB „Kauno energija“ turėtų būti pavaldus bendrovės valdybai arba audito komitetui.

AB „Kauno energija“ valdybai pritarus naujo skyriaus sukūrimui ir patvirtinus naują organizacinę valdymo struktūrą, parengiami vidaus audito skyriaus nuostatai, kuriuose aprašoma: tikslas, uždaviniai,

funkcijos, teisės, vidaus audito veiklos organizavimas. Rengiant AB „Kauno energija“ vidaus audito skyriaus nuostatus, tikslinga vadovautis tarptautiniais vidaus audito standartais, Vidaus audito tarnybos pavyzdiniais nuostatais, patvirtintais 2003 m. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu.

Be skyriaus nuostatų, taip pat patvirtinamos vidaus auditorių pareiginės instrukcijos. Rengiant nuostatus ir instrukcijas turi būti žinomas vidaus auditorių skaičius. Atsižvelgiant AB „Kauno energija“ dydį, veiklos specifiką, procesų gausą ir vadovaujantis tarptautiniuose vidaus audito standartuose pateikiama nuostata, jog vidaus audito skyriaus dydis ir turimų kompetencijų skaičius turi būti tinkami audito tikslams pasiekti, tikslinga numatyti vidaus audito skyriaus vadovo ir bent dviejų jam pavaldžių vidaus auditorių pareigybes. Siekiant, kad vidaus auditoriai būtų nepriklausomi, juos reikėtų įdarbinti, bet ne skirti iš bendrovės darbuotojų tarpo, taip išvengiant įvairių susiformavusių galimų ryšių tarp darbuotojų.

Vadovybės lūkesčiai iš vidaus audito ir vidaus audito strategija. Lietuvoje vidaus auditas yra privalomas tik viešojo sektoriaus įmonėse, todėl steigiant įmonėje vidaus audito tarnybą, norint sukurti efektyviai veikiančią vidaus audito funkciją, būtina išsiaiškinti, ko vadovybė tiksis iš vidaus audito. Vadovai su vidaus auditu sieja skirtingus lūkesčius, todėl svarbu išsiaiškinti, kaip vidaus auditas gali teikti naudą įmonei ir kaip galima ją padidinti. Šiam tikslui pasiekti respondentams buvo užduoti klausimai:

6. *Kaip manote, ar vidaus auditas prisidėtų prie AB „Kauno energija“ tikslų įgyvendinimo, gerintų įmonės valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą?*

7. *Įvardinkite, kokių konkrečių lūkesčių turėtumėte naujai įdiegtai vidaus audito funkcijai.*

Respondentai į šeštąjį interviu klausimą atsakydami teigiamai, patvirtino, kad vidaus audito funkcija teiktų naudą įmonei. Siekiant atskleisti tyrimo tikslą – įvertinti, ar naujai įdiegta vidaus audito funkcija kurs pridėtinę vertę AB „Kauno energija“ – respondentų buvo prašoma įvardinti konkrečius su vidaus auditu sietinus lūkesčius. Pagal šių lūkesčių patenkinimą, vertinant vidaus audito veiklą, bus galima nustatyti ar vidaus auditas kuria pridėtinę vertę.

Taigi toliau bus aptarti respondentų išsakyti lūkesčiai.

Vidus auditorių paskirtis įmonėje yra teikti vadovybei užtikrinimo ir konsultavimo paslaugas. Kurios iš šių paslaugų įmonei bus svarbesnės, priklauso nuo įmonės pobūdžio. Kadangi AB „Kauno energija“ yra gamybinio sektoriaus įmonė, jai yra svarbūs veiklos tobulinimo, procesų valdymo ir gerinimo klausimai, todėl iš vidaus auditorių tikimasi konstruktyvių rekomendacijų šiais klausimais. Kaip ir buvo galima numatyti, AB „Kauno energija“ vadovybė iš vidaus audito tikėtusi užtikrinimo paslaugų teikimo.

Vidus audito veiklą įmonėje galima laikyti vidaus kontrolės dalimi, kadangi taip sistemiškai audituojamos veiklos sritys, procesai. Iš respondentų atsakymų, taip pat galima buvo pastebėti, kad

vadovybė suvokia, kad vidaus auditas padėtų pagerinti vidaus kontrolės būklę, nustatant skiriamų užduočių, pavedimų vykdymo procedūras (ataskaitų formas, atlikimo terminus, už įgyvendinimo kontrolę atsakingus darbuotojus), taip pat įvertinti, ar veikla atliekama pagal reglamentuojančių teisės aktų nuostatas bei kaip laikomasi AB „Kauno energija“ vidinių, veiklą reglamentuojančių dokumentų.

Respondentai su vidaus auditu taip pat sietų galimybę paderinti veiklos procesų ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą. Vadovybė tikisi, kad vidaus auditas galėtų pagerinti informacijos (įvairių ataskaitų formas, užduotys), kuri yra perduodama iš vieno skyriaus kitam, kokybę, pateikimą laiku. Atliktas vidaus auditas leistų nustatyti procesus, kurie gali būti automatizuoti, ar gerinami taikant informacinių technologijų programas. AB „Kauno energija“ vadovybė, tikėtuši, jog vidaus auditas atlikęs auditą, leis įvertinti skyriaus veiklą, o tai sudarys galimybes veiklą gerinti.

Vidaus auditas galėtų prisidėti prie darbuotojų asmeninės motyvacijos jaučiamo trūkumo, išanalizavus darbo užmokesčio bei motyvacijos sistemos tinkamumą, efektyvumą, tuo sumažinant kvalifikuotų darbuotojų kaitą.

Taigi interviu metu nustatytus AB „Kauno energija“ **vadovybės lūkesčius** galima sugrupuoti taip:

- Stiprinti vidaus kontrolės sistemą;
- Gerinti vykdomų procesų ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą;
- Vertinti skyrių veiklą;
- Mažinti darbuotojų kaitą.

Vertinant vidaus audito veiklą, atsižvelgiant į vadovybės lūkesčių įgyvendinimą bus įvertinta ar vidaus auditas kuria pridėtinę vertę.

Nustačius AB „Kauno energija“ vadovybės lūkesčius, galima suplanuoti vidaus audito strategiją iškeliant **vidaus audito strateginius tikslus**.

Kaip buvo aptarta antrame darbo skyriuje, remiantis subalansuotų rodiklių sistemos požiūriu išskiriamomis keturiomis perspektyvomis, galima nustatyti šiuos AB „Kauno energija“ vidaus audito strateginius tikslus:

1. Vidaus audito galimybių didinimas;
2. Vidaus audito veiklos efektyvumo, veiksmingumo ir rezultatyvumo didinimas;
3. Audituojamųjų pasitenkinimas;
4. Vidaus audito pridėtinės vertės kūrimas.

Tam, kad būtų galima įvertinti ar naujai įdiegta vidaus audito funkcija AB „Kauno energija“ kurs pridėtinę vertę, neužtenka vien tik išsikelti strateginius tikslus. Vertinant vidaus audito veiklą ir norint nustatyti, ar strateginiai tikslai buvo įgyvendinti, būtina parinkti kiekvienam strateginiam tikslui **siektinus rodiklius**.

Vadovaujantis antroje darbo dalyje pateiktais autorių siūlomais pavyzdiniais rodikliais ir atsižvelgiant į AB „Kauno energija“ vadovybės lūkesčių pagrindu nustatytus strateginius tikslus, 6 lentelėje įvardinti rodikliai, pagal kuriuos bus galima įvertinti AB „Kauno energija“ vidaus audito funkcijos veiklą.

6 lentelė. Vidaus audito strateginiai tikslai ir siektini rodikliai

Strateginis tikslas	Siektinas rodiklis	Rodiklio reikšmė
Vidaus audito galimybių didinimas	Pasiektas antras vidaus audito galimybių modelio lygis	2 lygis
Vidaus audito veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo didinimas	Neribota prieiga prie įmonės informacijos, turto ir žmonių	100 proc.
	Vidaus audito rekomendacijų skaičius	100 proc.
	Atliktų vidaus auditų skaičiaus santykis su atliktų planuotu vidaus auditų skaičiumi	100 proc.
Audituojamųjų pasitenkinimas	Įgyvendintų vidaus audito rekomendacijų dalis	100 proc.
	Audituojamųjų pasitenkinimo lygis	Aukštas
Vidaus audito pridėtinės vertės kūrimas	Vadovybės lūkesčių patenkinimo lygis	Aukštas
	Vidaus audito vaidmuo	Didelis

Pagal šioje lentelėje įvardintus siektinus rodiklius bus galima įvertinti, ar atlikus vidaus auditą bus pasiekti išskirti vidaus audito strateginiai tikslai.

Vidaus audito metodika ir atlikimas. Tam, kad vidaus auditoriai galėtų tinkamai atlikti įmonės veiklos sričių auditą ir teiktų objektyvias veiklos gerinimui skirtas rekomendacijas, turi vadovautis vidaus audito atlikimo metodika, audito atlikimo etapais, išanalizuotais antrame darbo skyriuje.

Vidaus audito atlikimo procedūros pradedamos nuo vidaus audito planų parengimo.

Atliktu tyrimu buvo siekta nustatyti, ar respondentai mano, kad naujai įdiegta vidaus audito funkcija prisidėtų prie AB „Kauno energija“ veiklos gerinimo, todėl respondentams buvo užduotas paskutinis interviu klausimas:

8. Įvardinkite pagrindines problemines veiklos sritis, kurias Jūsų nuomone derėtų audituoti siekiant pagerinti veiklą.

Respondentų atsakymai į šį klausimą pateikti 7 lentelėje.

Respondentų atsakymai, įvardintos probleminės veiklos sritys buvo susistemintos ir išskirtos tokios vidaus audito reikalaujančios veiklos sritys (7 lentelė):

- Įgaliojimų ir atsakomybės dubliavimasis;

- Neapibrėžtos apsikeitimo vidine informacija procedūros;
- Darbuotojų kaita;
- Informacinių technologijų programų trūkumas;
- Teisės aktų, reglamentuojančių veiklą, laikymosi kontrolės trūkumas.

7 lentelė. Vidaus audito reikalaujančios probleminės veiklos sritys

Respondentų atsakymai	Probleminės veiklos sritys
<ul style="list-style-type: none"> - Funkcijų dubliavimas tarp skyrių. - Tikslių funkcijų ir atsakomybės ribų nebuvimas ir / ar skirtingas tų ribų suvokimas bei traktavimas trukdo racionaliai siekti bendro tikslo. - Neretai persipynę departamento skyrių kompetencijos su atitinkamų kitų bendrovės padalinių kompetencijomis ir sudėtinga jas objektyviai atskirti. - Ne visi skyrių veiklos procesai yra aprašyti (dokumentuoti), nėra parengtos skyrių veiklos politikos. - Neturėjimas skyriaus veiklos politikos su aiškiais atliekamų funkcijų ir atsakomybės ribomis bei tvarka, kurios būtų suderintos su kitais bendrovės skyriais ir patvirtintos vadovybės. - tarp skyrių tarpusavio pareigų ir darbų nepasidalijimas, pagarbos trūkumas. 	Igaliojimų ir atsakomybės dubliavimas
<ul style="list-style-type: none"> - Pagrindinė problema bendraujant su kitais skyriais yra nepakankamas savalaikės informacijos pasikeitimas. - Pagrindinės problemos ilgas investicinių projektų pirkimo dokumentų ruošimas, užsitęsiosios pirkimo procedūros. - Reikalinga daug pildyti perteklinių dokumentų, formų, lentelių. - Probleminis ir nesavalaikis pirminių dokumentų ir informacijos, reikalingos departamento skyrių darbui, gavimo procesas. - Kitų skyrių darbuotojų netinkamas reikalingų pirkti prekių planavimas bei pirkimo procedūrų nežinojimas. - Įmonėje santykiuose tarp atskirų padalinių daug formalumų. 	Neapibrėžtos apsikeitimo vidine informacija procedūros
<ul style="list-style-type: none"> - Informacinių technologijų darbuotojų didelė kaita. - Informacinių technologijų darbuotojų kaita labai komplikuoja efektyvų ir kokybišką būtinų kasdienių funkcijų atlikimą – kyla grėsmė visos Bendrovės Informacinių technologijų sistemos stabilumui. - Aiškios skatinimo už darbo rezultatus sistemos nebuvimas. - Naujai apmokyti techniniai darbuotojai palieka įmonę dėl žemo darbo apmokėjimo. - Trūkumas kvalifikuotų darbuotojų. 	Darbuotojų kaita
<ul style="list-style-type: none"> - Modernios klientų srautų valdymo sistemos nebuvimas. - Nesuderinti bendrovės lygiu padalinių veiksmai atskirai vystant tarpusavyje susijusių funkcijų realizavimą informacinių technologijų srityje gali atvesti į visišką programinės įrangos nesuderinamumą ateityje, kas įtakos vartotojams teikiamų sąskaitų netikslumus. 	Informacinių technologijų programų trūkumas

Respondentų atsakymai	Probleminės veiklos sritys
- Ataskaitų „rankinis“ pildymas neretai lemia duomenų neatitikimą, klaidų tikimybę.	
- Įstatyminės bazės prieštaravimas, nuolatinis teisės aktų keitimasis. - Teisinės aplinkos nestabilumas, dažna norminių aktų kaita, įtakojančių mokesčių skaičiavimą, informacijos surinkimą.	Teisės aktų, reglamentuojančių veiklą laikymosi kontrolės trūkumas

Taigi nustačius vidaus audito reikalaujančias veiklos sritis, rengiamas metinis audito planas. Rengiant AB „Kauno energija“ vidaus audito metodiką ir planus tikslinga vadovautis nuostatomis, apibrėžtomis tarptautiniuose vidaus audito standartuose ir profesinės vidaus audito praktikos rekomendacijose, atsakomybės apibrėžime ir etikos kodekse, Lietuvoje galiojančiais vidaus audito veiklą reglamentuojamuose teisės aktuose.

Vidaus auditas AB „Kauno energija“ turėtų būti atliekamas nuosekliai įgyvendinant šiuos etapus:

1. Vidaus audito planavimas;
2. Vidaus audito atlikimas;
3. Rezultatų pateikimas;
4. Po auditinę veikla.

Norint atlikti vidaus auditą parengiami ir teikiami vadovybei tvirtinti strateginiai bei metiniai planai. AB „Kauno energija“ metinis vidaus audito planas sudaromas remiantis atlikta vadovybės apklausa bei gautais duomenimis apie audituojamos veiklos specifiką, riziką, darbuotojų, atsakingų už konkrečią sritį, apklausa ir personalo ištekliais ir vidaus auditorių asmenine intuicija.

Vadovaujantis interviu metu nustatytais probleminėmis sritimis, į metinį vidaus audito planą įtraukiami šie vidaus auditai:

- Įgaliojimų ir atsakomybės auditas;
- Informacijos sklaidos auditas;
- Darbo užmokesčio sistemos auditas;
- Motyvacijos sistemos auditas;
- Informacinių technologijų sistemų panaudojimo galimybių auditas;
- Veiklos atitikimo teisės aktų normoms auditas.

Metiniame vidaus audito plane numatyti auditai įgyvendinami taikant įvairius metodus: dokumentų tikrinimas, stebėjimas, apklausa, pokalbis, interviu, anketavimas, tikslinės grupės. Siekiant įgyvendinti AB „Kauno energija“ metiniame audito plane numatytus auditus, atliekamos vidaus audito procedūros, kurios aptariamos toliau.

Siekiant padėti spręsti AB „Kauno energija“ darbuotojų įgaliojimų ir atsakomybės dubliavimosi problemą, atliekant šios srities vidaus auditą vykdomos tokios procedūros: skyrių nuostatų ir pareigybinių instrukcijų analizė, vidinių dokumentų, reglamentuojančių darbuotojų funkcijas, tikrinimas, darbuotojų apklausa, labiausiai probleminių veiklos sričių darbuotojų atliekamų funkcijų stebėjimas.

Informacijos sklaidos audito metu vykdomos procedūros: darbuotojų apklausa, kurios metu nustatomas informacijos turinys ir gavimo poreikis, pateikiamų dokumentų formų analizė, dokumentų, reglamentuojančių informacijos teikimą, tikrinimas.

Norint suvokti ir padėti spręsti darbuotojų kaitos problemą, darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemų audito metu vykdomos procedūros: darbuotojų ir vadovybės apklausa, darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemų analizė.

Informacinių technologijų programų panaudojimo galimybių audito metu vykdomos procedūros: darbuotojų apklausa, darbuotojų atliekamų procesų analizė.

Veiklos atitikimo teisės aktų normoms audito metu vykdomos procedūros: teisės aktų, reglamentuojančių veiklą, analizė.

Taip pat kiekvienam iš šių objektų nustatoma vidaus auditų atlikimo trukmė, įskaitant laiką, paskirtą apžvelgti audituojamojo subjekto veiklą ir parenkamos vidaus auditų programos, konkretūs vidaus audito vykdytojai bei reikiami vidaus auditui atlikti ištekliai.

Įgyvendinus auditą parengiama vidaus audito ataskaita ir rekomendacijos. Galimos rekomendacijos kiekvienam metiniame vidaus audito plane numatytam vidaus audito objektui pateiktos 8 lentelėje.

8 lentelė. Vidaus audito objektai ir rekomendacijos

Probleminė sritis	Vidaus audito objektas	Rekomendacijos
Įgaliojimų ir atsakomybės dubliavimasis	Įgaliojimų ir atsakomybės auditas	Atnaujinti skyrių nuostatus ir pareigybių instrukcijas
Neapibrėžtos apsikeitimo vidine informacija procedūros	Informacijos sklaidos auditas	Parengti, suderinti ir patvirtinti informacijos teikimo formas
Darbuotojų kaita	Darbo užmokesčio sistemos auditas Motyvacijos sistemos auditas	Atlikti darbuotojų pasitenkinimo darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemomis tyrimą Nustatyti siektinus veiklos rodiklius skyriuose Atnaujinti darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemas ir supažindinti darbuotojus
Informacinių technologijų programų trūkumas	Informacinių technologijų sistemų panaudojimo galimybių auditas	Sukurti informacinių technologijų programas
Teisės aktų, reglamentuojančių veiklą laikymosi kontrolės trūkumas	Veiklos atitikimo teisės aktų normoms auditas	Parengti kiekvieno skyriaus veiklą reglamentuojančių teisės aktų aprašą Paskirti darbuotojus, atsakingus už teisės aktų pasikeitimų stebėseną ir veiklos atitikimo teisės aktams kontrolę

Paskutiniai vidaus audito atlikimo etapai yra rezultatų viešinimas bei po auditinė veikla. Atlikus vidaus auditą, AB „Kauno energija“ rengiami susirinkimai, kuriuose su audito išvadomis ir rekomendacijomis supažindinama vadovybė, atsakingi už atitinkamą veiklos sritį darbuotojai. Galiausiai vidaus auditoriai stebi, kaip vykdomos vidaus audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos ir, ar audituotos veiklos procesai pagerėjo.

Vidaus audito veiklos vertinimas. Tyrimu buvo nustatyta, kad AB „Kauno energija“ vadovybė išreiškia poreikį diegti vidaus audito funkciją. Todėl įsteigus vidaus audito skyrių, nustačius vadovybės lūkesčius atitinkančius strateginius vidaus audito tikslus ir rodiklius tiems tikslams pasiekti bei atlikus probleminių veiklos sričių vidaus auditą, atliekamas vidaus audito veiklos vertinimas. Šio vertinimo tikslas – nustatyti ar strateginiai vidaus audito tikslai pasiekti, vadovybės lūkesčiai patenkinti ir vidaus auditas kuria pridėtinę vertę.

Vidaus audito veikla vertinama ir vidaus audito pridėtinės vertės kūrimas AB „Kauno energija“ bus įrodomas per iškeltų strateginių vidaus audito tikslų įgyvendinimą. Kadangi strateginių tikslų

įgyvendinimui matuoti buvo parinkti siektini rodikliai, toliau bus analizuojamas kiekvieno strateginio tikslo įgyvendinimo lygis, įvertinant parinktų rodiklių pasiekimą.

Pirmasis strateginis vidaus audito tikslas – **vidaus audito galimybių didinimas**.

Šio tikslo įgyvendinimui įvertinti buvo parinktas rodiklis – pasiektas antrasis vidaus audito galimybių modelio lygis.

Taigi, siekiant nustatyti vidaus audito funkcijos esamą būklę bei veiklos galimybes, tikslinga remtis antrame darbo skyriuje aprašytu vidaus audito galimybių modeliu.

Taip pat antrame darbo skyriuje buvo aprašyta, jog AB „Kauno energija“ nėra įsteigto vidaus audito skyriaus ar pareigybės atsakingos už vidaus audito funkcijų vykdymą. Todėl esant šiai situacijai, vidaus auditas yra pirmajame vidaus audito galimybių modelio lygyje „*Iniciavimas*“, kuomet yra atliekami atskiri atitikimo auditai ar tyrimai (duomenų, dokumentų ar procesų), rezultatai priklauso nuo individualių darbuotojų gebėjimų ir profesionalumo ir t. t.

AB „Kauno energija“ įsteigus vidaus audito skyrių ir atlikus vidaus auditą, pagal šį modelį galima įvertinti vidaus audito elementų (vidaus audito teikiamos paslaugos ir vaidmuo, personalo valdymas, profesinės veiklos praktika, veiklos efektyvumo valdymas / atskaitomybė, organizaciniai santykiai / kultūra, valymo struktūra) būklę ir nustatyti ar vidaus auditas pakilo į aukštesnįjį antrąjį lygį „*Infrastruktūra*“. Kadangi AB „Kauno energija“ įsteigtas vidaus audito skyrius, įdarbinti kvalifikuoti auditoriai, vadovaujantis vadovybės lūkesčiais, patvirtintais vidaus audito planais atlikti vidaus auditai, auditoriams suteikta prieiga prie įmonės informacijos, pateiktos vidaus audito ataskaitos vadovybei, todėl galima patvirtinti, kad vidaus auditas yra antrame lygyje.

Taigi, įdiegus vidaus audito funkciją AB „Kauno energija“, vidaus audito galimybės išsiplėtė, todėl darytina išvada, kad pirmasis vidaus audito strateginis tikslas įgyvendintas.

Antrasis vidaus audito strateginis tikslas – **vidaus audito veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo didinimas**.

Norint įvertinti ar šis tikslas pasiektas, buvo nustatyti šie rodikliai:

- Neribota prieiga prie įmonės informacijos, turto ir žmonių;
- Vidaus audito rekomendacijų skaičius;
- Atliktų vidaus auditų skaičiaus santykis su planuotų vidaus auditų skaičiumi.

Įsteigus vidaus audito funkciją ir atliekant vidaus auditą pirmą kartą, AB „Kauno energija“ darbuotojai supažindinami su vidaus audito tikslais, akcentuojama, jog tik užtikrinus išsamios, būtinos informacijos ir duomenų, reikalingų audito įgyvendinimui, gavimą vidaus auditas padės gerinti įmonės, padalinių bei darbuotojų veiklą. Todėl vidaus auditoriams buvo suteikiama *visa* vidaus audito atlikimui reikalinga informacija. Taigi, darytina išvada, kad pirmasis rodiklis yra pasiektas.

Atlikus metiniame vidaus audito plane numatytų sričių vidaus auditą, parengiama vidaus audito ataskaita ir pateikiamos rekomendacijos. AB „Kauno energija“ metiniame vidaus audito plane buvo numatytas šešių sričių auditai: įgaliojimų ir atsakomybės, informacijos sklaidos, darbo užmokesčio sistemos, motyvacijos sistemos, informacinių technologijų sistemų panaudojimo galimybių, veiklos atitikimo teisės aktų normoms auditai. Darant prielaidą, kad buvo pateiktos rekomendacijos dėl visų vidaus audito plane numatytų sričių veiklos gerinimo (8 lentelė), galima teigti, kad antrasis bei trečiasis rodikliai buvo įgyvendinti šimtu procentų, t. y. rodikliai pasiekti.

Įvertinant, tai, kad vidaus auditas anksčiau nebuvo atliekamas, nebuvo teikiamos išvados bei rekomendacijos dėl veiklos sričių gerinimo, galima daryti prielaidą, kad atlikus šias vidaus audito funkcijas, vidaus audito veiklos efektyvumas bei rezultatyvumas didėjo.

Tačiau dėl tos pačios priežasties, kad vidaus auditas buvo atliekamas pirmą kartą, sudėtinga nustatyti rodiklius, kurie matuotų ekonomiškumą, nes negalima rodiklių palyginti su praėjusių metų atliktu vidaus auditu. Sunku nustatyti ar finansiniai, materialieji, laiko, žmogiškieji išteklių pasitelkti ir naudojami ekonomiškai, ar pasirinktos priemonės atspindi ekonomišką lėšų panaudojimą, ar jos išleistos tikslingai.

Trečiasis vidaus audito strateginis tikslas – **audituojamųjų pasitenkinimas.**

Norint įvertinti ar trečiasis vidaus audito strateginis tikslas pasiektas, buvo parinkti šie siektini rodikliai:

- Įgyvendintų vidaus audito rekomendacijų dalis;
- Audituojamųjų pasitenkinimo lygis.

Atlikus metiniame vidaus audito plane numatytų sričių vidaus auditą, parengta vidaus audito ataskaita ir pateiktos rekomendacijos (8 lentelė). Darant prielaidą, kad visos vidaus auditorių pateiktos rekomendacijos įgyvendinamos, toliau analizuojama, kaip gerinami įmonės veiklos procesai ir koks vadovybės ir audituojamųjų pasitenkinimo lygis.

Norint užtikrinti įmonėje vykstančių procesų rezultatyvumą, vienas iš esminių veiksmų yra įgaliojimų ir atsakomybės atskyrimas. Kaip parodė tyrimo rezultatai, AB „Kauno energija“ skyrių darbuotojai susiduria su problemomis dėl neaiškaus funkcijų atskyrimo bei atsakomybės ribų nustatymo. Todėl darytina išvada, kad darbuotojai, tiksliai nežinantys, ką privalo atlikti ir už ką atsako, dirba neefektyviai.

Po atlikto įgaliojimų ir atsakomybės audito, siūloma atnaujinti skyrių nuostatus ir pareigybių instrukcijas. Įgyvendinus šią rekomendaciją, atskyrus ir tiksliai apibrėžus įgaliojimų bei atsakomybės ribas, darbai būtų vykdomi efektyviau, nes nesidubliuotų atliekamos funkcijos. Atsakomybės ir įgaliojimų atskyrimas užkirstų kelią klaidoms, apgaulėms ir sukčiavimas. Taip pat šios rekomendacijos

įgyvendinimas pagerintų AB „Kauno energija“ vyraujančią vidinę atmosferą tarp darbuotojų, kadangi nebebūtų nesutarimų dėl darbų priskyrimo ir atlikimo.

AB „Kauno energija“, įgyvendinusi rekomendaciją parengti, suderinti ir patvirtinti informacijos teikimo formas, gerintų procesų ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą. Darbuotojams aiškiai žinant kokiomis priemonėmis, kada, kam, kokio turinio informaciją, duomenis ar dokumentus teikti, sumažėtų darbo laiko, skirto sisteminti būtiną informaciją, sąnaudos, sumažėtų darbuotojų, kuriems skirta informacija, darbo laiko sąnaudos, jei nereikėtų patiemis tikrinti, redaguoti informacijos, duomenų, ar pakartotinai prašyti juos paaiškinti ar tikslinti. Aiškiai apibrėžus duomenų pateikimo terminus, galima būtų valdyti procesų trukmę. Taip pat pagerėtų vidinė atmosfera tarp darbuotojų.

Vienas iš esminių veiksnių įmonės efektyviai veiklai yra jos darbuotojai, todėl būtina minimizuoti riziką, susijusią su kvalifikuoto personalo kaita. Darbuotojams būtina kurti geras darbo sąlygas, taikyti tinkamą moralinį ir finansinį skatinimą, suteikti galimybes planuoti karjerą bei tobulėti. Šiuos tikslus pasiekti padėtų darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemos auditų metu teiktos rekomendacijos: atlikti darbuotojų pasitenkinimo darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemomis tyrimą, nustatyti siektinus veiklos rodiklius skyriuose ir atnaujinti darbo užmokesčio ir motyvacijos sistemas ir supažindinti darbuotojus.

Gali būti taikomos tokios materialinio skatinimo formos: pagrindinis atlyginimas, premijos, priedai, nematerialinio: kvalifikacijos kėlimas, nemokamos ekskursijos, apdovanojimai, tarnybinis automobilis, mobilusis telefonas). Skatinimo kriterijai turi būti aiškūs, konkretūs, susieti su planavimu ir rezultatų vertinimo tvarka visiems darbuotojams.

Pateikiama išsamesnė analizė dėl darbuotojų kaitos valdymo informacinių technologijų skyriaus pavyzdžiu.

Pastaraisiais metais dėl užsienio kompanijų paslaugų ir aptarnavimo centrų steigimo ir plėtros, „startuolių“ augimo, Lietuvos informacinių technologijų įmonių veiklos, itin pastebima informacinių technologijų darbuotojų paklausa. Šios srities specialistams įmonės moka didesnius, nei šalies vidurkis, atlyginimus. Todėl šis sektorius pasižymi didele darbuotojų migracija tarp įmonių. Personalo paieškos įmonės „CV-Online“ 2015 m. atlikto Lietuvos atlyginimų ir nefinansinių priedų tyrimo rezultatų duomenimis, informacinių technologijų specialistų vidutinis darbo užmokestis buvo 1 022, maksimalus – 3 600 eurų. Tuo tarpu AB „Kauno energija“ informacinių technologijų specialistų vidutinis darbo užmokestis 2015 m. IV ketvirtį siekė 875,53 eurų. Taigi, nusprendusi kelti atlyginimo dydį, taikyti papildomumas socialines garantijas, laisvą darbo grafiką, galimybę dirbti nuotoliniu būdu ir pan., AB „Kauno energija“ būtų pajėgi ne tik įdarbinti kvalifikuotus šios srities specialistus bet ir juos išlaikyti.

AB „Kauno energija“, įgyvendinusi rekomendaciją dėl būtinybės sukurti informacinių technologijų programas, taip pat prisidėtų prie veiklos ekonomiškumo, efektyvumo bei rezultatyvumo didinimo. Kiekvienas informacinėmis programomis apsaugotas procesas užkirstų kelią klaidoms,

duomenų neatitikimams. Darbuotojai, dirbantys su šiomis programomis, mažintų darbo laiko sąnaudas, taip pat sumažinus popierinių dokumentų valdymo skaičių, būtų taupomos bendrovės lėšos. Informacija, kurios reikalauja vadovybė ar kiti subjektai būtų pateikiama kokybiškai ir greičiau, kadangi būtų susisteminta.

AB „Kauno energija“ veikla yra griežtai reglamentuojama gausybės įvairių teisės aktų ir atliekami įvairių institucijų patikrinimai, todėl yra itin svarbu veiklą vykdyti nenusižengiant teisės aktams. Todėl parengus kiekvieno skyriaus veiklą reglamentuojančių teisės aktų aprašą ir paskyrus darbuotojus, atsakingus už teisės aktų pasikeitimų stebėseną ir veiklos atitikimo teisės aktams kontrolę, kaip tą rekomenduojama atlikti vidaus auditoriai, sumažėtų AB „Kauno energija“ vykdomos veiklos pažeidimų ir baudų mokėjimų tikimybė.

Apibendrinant galima teigti, kad aiškiai apibrėžus įgaliojimų ir atsakomybės ribas, pagerinus informacijos sklaidą tarp skyrių, sukūrus efektyvią darbo užmokesčio bei motyvacijos sistemą, veiklai vykdyti pritaikius informacinių technologijų programas, kontroliuojant veikos atlikimą vadovaujantis teisės aktais, audituojamųjų pasitenkinimo lygis dėl vidaus audito rezultatų yra aukštas.

Darant prielaidą, kad visos rekomendacijos įgyvendintos ir, kad audituojamųjų pasitenkinimo lygis yra aukštas, darytina išvada, kad trečiasis strateginis vidaus audito tikslas – audituojamųjų pasitenkinimas – yra pasiektas.

Ketvirtasis vidaus audito strateginis tikslas – **vidaus audito pridėtinės vertės kūrimas.**

Norint įvertinti ar šis tikslas pasiektas buvo nustatyti šie rodikliai:

- Vadovybės lūkesčių patenkinimo lygis;
- Vidaus audito vaidmuo.

Atliekant tyrimą buvo siekta įvertinti ar naujai diegiama vidaus audito funkcija teikia naudą įmonės veiklai ir kurią pridėtinę vertę, įgyvendinant vadovybės lūkesčius. Buvo nustatyti šie AB „Kauno energija“ vadovybės lūkesčiai:

- Stiprinti vidaus kontrolės sistemą;
- Gerinti vykdomų procesų ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą;
- Vertinti skyrių veiklą;
- Mažinti darbuotojų kaitą.

Atlikus vidaus audito plane numatytų veiklos sričių vidaus auditus ir įgyvendinus pateiktas vidaus auditorių rekomendacijas, galima teigti, kad vadovybės lūkesčių patenkinimo lygis yra aukštas, kadangi nustačius įgaliojimų ir atsakomybės ribas, pagerinus informacijos sklaidą tarp skyrių, sukūrus efektyvią darbo užmokesčio bei motyvacijos sistemą, veiklai vykdyti pritaikius informacinių technologijų programas, kontroliuojant veiklos vykdymą atsižvelgiant į teisės aktų normas, yra sustiprinta vidaus kontrolės sistema, didėja įmonėje vykstančių procesų ekonomiškumas, efektyvumas bei rezultatyvumas,

padidėja galimybės sklandžiau vertinti veiklą ir užkertamas kelias kvalifikuoto personalo kaitai. Šiais aspektais taip pat galima vertinti, jog vidaus audito vaidmuo įmonės veiklos gerinimui naujai įdiegus vidaus audito funkciją yra didelis.

Apibrandinant darytina išvada, kad ketvirtasis strateginis vidaus audito tikslas yra įgyvendintas, o tai leidžia patvirtinti, kad vidaus auditas įmonei kuria pridėtinę vertę.

IŠVADOS

1. Vidaus auditas – nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, kuri sistemingai ir visapusiškai vertindama ir padėdama gerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą, prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, taip padėdama gerinti įmonės veiklą ir kurdama pridėtinę vertę.

Vidaus auditas yra reglamentuotas ir privalomas taikyti tik valstybinėms įmonėms, finansų, draudimo įstaigoms ir bankams. Privataus sektoriaus įmonėms, norinčioms diegti vidaus audito funkciją, tikslinga vadovautis sudarytu vidaus audito funkcijos diegimo modeliu.

Apibendrinant minėtuose šaltiniuose išvardintas vidaus audito veiklos sritis, uždavinius, galima teigti, kad vidaus auditas šiuolaikinėms įmonėms yra itin svarbus ir naudingas, kadangi vidaus auditoriai, teikdami užtikrinimo ir konsultavimo paslaugas, padeda įmonei atskleisti jos trūkumus ir galimybes, padeda įgyvendinti nusimatytus trumpalaikius ir ilgalaikius veiklos tikslus, padeda gerinti įmonės valdymą, veiklos procesus bei sumažinti rizikas, su kuriomis susiduria įmonė. Taip kuriama vidaus audito pridėtinė vertė.

2. Vadovybei nusprendus diegti vidaus audito funkciją, tikslinga nuosekliai įgyvendinti sudaryto vidaus audito funkcijos diegimo modelio etapus:

1. Vidaus audito skyriaus formavimas;
2. Vadovybės lūkesčių ir vidaus audito strateginių tikslų nustatymas;
3. Vidaus audito metodikos sukūrimas;
4. Vidaus audito veiklos vertinimas.

Tik tinkamai įdiegta vidaus audito funkcija gali kurti pridėtinę vertę įmonei.

3. Vidaus audito veikla AB „Kauno energija“ nėra vykdoma. Todėl norint išsiaiškinti ar vidaus audito funkciją tikslinga diegti, buvo atliktas tyrimas – AB „Kauno energija“ vadovybės apklausa interviu metodu. Buvo nustatyta, kad vadovybė mano, jog vidaus audito funkciją diegti yra tikslinga bei įvardijo su vidaus auditu sietinus lūkesčius:

- Stiprinti vidaus kontrolės sistemą;
- Gerinti vykdomų procesų ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą;
- Vertinti skyrių veiklą;
- Mažinti darbuotojų kaitą.

Taip pat interviu metu nustatytos vadovybės nuomone probleminės, vidaus audito reikalaujančios, veiklos sritys:

- Įgaliojimų ir atsakomybės dubliavimas;
- Neapibrėžtos apskaitos vidinė informacija procedūros;
- Darbuotojų kaita;

- Informacinių technologijų programų trūkumas;
- Teisės aktų, reglamentuojančių veiklą, laikymosi kontrolės trūkumas.

4. AB „Kauno energija“ siūloma vidaus audito funkciją diegti vadovaujantis sudaryto vidaus audito funkcijos diegimo modelio etapais. Pirmiausia įteigti vidaus audito skyrių, įdarbinti kvalifikuotą skyriaus vadovą ir dar bent du vidaus auditorius. Skyriaus pavaldumą siūloma priskirti bendrovės valdybai arba audito komitetui.

Pagal nustatytus AB „Kauno energija“ vadovybės lūkesčius, remiantis subalansuotų rodiklių sistemos požiūriu, buvo parengti vidaus audito strateginiai tikslai ir kiekvieno iš jų įgyvendinimui įvertinti siektini rodikliai:

1. Vidaus audito galimybių didinimas (rodiklis - pasiektas antras vidaus audito galimybių modelio lygis);

2. Vidaus audito veiklos efektyvumo, veiksmingumo ir rezultatyvumo didinimas (rodikliai: neribota prieiga prie įmonės informacijos, turto ir žmonių; vidaus audito rekomendacijų skaičius; atliktų vidaus auditų skaičiaus santykis su atliktų planuotu vidaus auditų skaičiumi);

3. Audituojamųjų pasitenkinimas (rodikliai: įgyvendintų vidaus audito rekomendacijų dalis; audituojamųjų pasitenkinimo lygis);

4. Vidaus audito pridėtinės vertės kūrimas (rodikliai: vadovybės lūkesčių patenkinimo lygis; vidaus audito vaidmuo).

Buvo pasiūlyta atlikti įgaliojimų ir atsakomybės, informacijos sklaidos, darbo užmokesčio sistemos, motyvacijos sistemos, informacinių technologijų sistemų panaudojimo galimybių, veiklos atitikimo teisės aktų normoms auditus.

Vertinant vidaus audito veiklą, išsiaiškinta, kad numatyti strateginiai vidaus audito tikslai buvo pasiekti. Įdiegus naują vidaus audito funkciją, vidaus auditoriams atsirado galimybės veikti.

Po atlikto audito įgyvendinus pateiktas rekomendacijas buvo aiškiai apibrėžtos įgaliojimų ir atsakomybės ribos, pagerinta informacijos sklaida tarp skyrių, sukurtos efektyvios darbo užmokesčio bei motyvacijos sistemos, veiklai vykdyti pritaikytos informacinių technologijų programos, įvesta veiklos atitikimo teisės aktams kontrolė. Šių valdymo bei procesų gerinimas pagrindė didesnę vidaus audito veiklos efektyvumą bei rezultatyvumą. Tai leido pasiekti audituojamųjų pasitenkinimą audito veikla.

Nustatyta, kad vadovybės lūkesčiai buvo patenkinti, kadangi atliktas auditas leido sustiprinti vidaus kontrolės sistemą, padidino įmonėje vykstančių procesų ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą, padidino galimybes vertinti veiklą bei sudarė sąlygas mažinti kvalifikuoto personalo kaitą.

Naujai įdiegta vidaus audito funkcija leido pasiekti iškeltus vidaus audito strateginius tikslus bei patenkinti vadovybės lūkesčius, todėl šio darbo tikslas pasiektas – AB „Kauno energija“ pavyzdžiu atskleista, kad vidaus audito funkcija kuria pridėtinę vertę.

Taip pat svarbu suvokti, kad rašant šį darbą buvo remtasi žemesnio lygio vadovybės apklausa (aukščiausio lygio vadovybės – stebėtojų tarybos bei valdybos narių apklausti nebuvo galimybės), todėl vidaus audito objektai ir tikslai pirmojo vidaus audito atlikimui gali būti papildyti ir apimti ne tik vidaus kontrolės sistemos stiprinimo, įmonės valdymo, bet ir rizikos, su kuria įmonė susiduria vykdydama veiklą, valdymu.

LITERATŪRA

1. AB „Kauno energija“ internetinis puslapis. Prieiga per internetą <http://www.kaunoenergija.lt>
2. AB „Kauno energija“ 2015 m. konsoliduotas metinis pranešimas. Prieiga per internetą http://www.nasdaqbaltic.com/upload/reports/knr/2015_ar_lt_eur_con_ias.pdf
3. Al-Rassas, A. H., ir Kamardin, H. 2015. Internal and External Audit Attributes, Audit Committee Characteristics, Ownership Concentration and Earnings Quality: Evidence from Malaysia. *Mediterranean Journal of Social Sciences*. No 6(3).
4. Balanced Scorecard Institute. Prieiga per internetą <http://balancedscorecard.org>
5. Daujotaitė, D. 2006. Finansinis auditas. Vilnius. VVAM.
6. Daujotaitė, D., Giriūnas L., Jakštonytė G., Miškinis A., Vinauskienė D., Adomavičiūtė D. 2015. Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
7. Deloitte. 2012. The changing role of internal audit. Prieiga per internetą <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-internal-audit-brochure-noexp.pdf>
8. Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study. 2011. Report III, Measuring Internal Auditing's Value, is one of five deliverables of The IIA's. Prieiga per internetą <http://www.hiir.hr/UserDocsImages///Measuring%20IA%20Value.pdf>
9. ГОДНЕВ, Е. 2005. Практическое пособие для аудиторов. Киев: Хеликс.
10. Internal Audit Capability Model. The Institute of Internal Auditors. Prieiga per internetą <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>
11. Interview with David Gerald. The need for an in-house internal audit function. 2012. Prieiga per internetą <http://sias.org.sg>
12. Jukonienė, B. 2003. Auditas: mokomoji knyga. Vilnius.
13. Juozaitienė, L. 2007. Įmonės finansai: analizė ir valdymas. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
14. Kardelis, K. 2007. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Šiauliai: Lucilijus.
15. KPMG. 2010. Establishing or Revitalizing Internal Audit. Prieiga per internetą <https://www.kpmg.com/MK/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Factsheets/Advisory/Documents/2010-05%20Establishing%20Audit%20EN%20FINAL.pdf>
16. Leading experts on internal auditing. 2011. Best-practice approaches to internal auditing. London: Bloomsbury Information.
17. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253). Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=369402

18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ (2003 m. balandžio 14 d. Nr. 470). Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355454

19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl vidaus audito atlikimo“. (2001 m. gruodžio 21 d. Nr. 1568). Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=418507

20. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ (2003 m. gegužės 2 d. Nr. 1K-117) Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=210411&p_query=&p_tr2=2

21. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (2008 m. spalio 31 d. Nr. 1K-353) Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=330358&p_query=&p_tr2=2

22. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „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“ (2009 m. kovo 9 d. Nr. 1K-057). Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=339061&p_query=&p_tr2=2

23. Lietuvos Respublikos Audito įstatymas (1999 m. birželio 15 d. Nr. VIII-1227). Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=325076

24. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą <http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrole/vidaus-auditas>

25. Lietuvos darbo birža. 2016. 2016 metų darbo rinkos prognozė. Prieiga per internetą https://www.ldb.lt/Informacija/DarboRinka/Documents/prognoze_2016.pdf

26. Lietuvos žinios. 2015. Informacinių technologijų specialistai perkami brangiai. Prieiga per internetą <http://lzinios.lt/lzinios/Ekonomika/informaciniu-technologiju-specialistai-perkami-brangiai/209546>

27. Mackevičius, J. 2002. Vidaus auditas: nauji aspektai ir tendencijos. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2002, Nr. 6.

28. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. 2011. Auditas : klausimai, atsakymai, testai. Vilnius: Vilniaus universitetas.

29. Millichamp, A., H., Taylor, J. R. 2008. Auditing. London: South-Western/Cengage Learning.

30. Oržekauskas, P., Šmaižienė, I. 2009. Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas. *Ekonomika ir vadyba*.
31. Oržekauskas, P. 2012. Valdymo ir veiklos audito pagrindai: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija.
32. Pforsich, Kramer ir Just. 2008. Establishing an internal audit departament: The case of the Schwan Food company. *Global Perspectives on Accounting Education*.
33. PricewaterhouseCoopers internetinis puslapis. 2016. Prieiga per internetą <http://www.pwc.fr/audit-interne.html#>
34. Rupšys, R., Seminogovas, B. 2006. Creating strategy maps for internal audit activity in the context of BSC. Kaunas : Vytauto Didžiojo universitetas.
35. Rupšys, R. 2007. Practical aspects of the integration of internal audit activity measures. *Economics & Management*.
36. Rupšys, R., Boguslauskas, V. 2007. Engineering economics. Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence. No 5.
37. Stačiokas, R., Rupšys, R. 2005. Internal Audit Reporting Relationships: the Analysis of Reporting Lines. *Engineering economics*. No 3(43).
38. Staliūnienė, D. J. 2009. Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. *Ekonomika ir vadyba*. 14.
39. Tamošiūnienė, R, Olga Savčuk, O. 2007. Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies. *Engineering economics*. No 5(55).
40. Tarptautiniai vidaus audito standartai. Prieiga per internetą https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Lithuanian.pdf
41. The Institute of Internal Auditors. Prieiga per internetą <https://na.theiia.org>
42. ЮРЬЕВИЧ, Ф. Д. 2007. Внутренний аудит: миты и реальность. Учет и контроль. Москва,
43. Vidaus auditorių asociacija. Prieiga per internetą <http://www.vaa.lt>
44. Vidaus audito rekomendacijos. 2003. Prieiga per internetą http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Vidaus_auditas_ir_finans%C5%B3_kontrol%C4%97/VA_rekomendacijos.pdf

PRIEDAI

1 PRIEDAS

Vidaus audito galimybių modelis (sudaryta pagal Tarptautinį vidaus auditorių institutą)

	VIDAUS AUDITO ELEMENTAI					
	Vidaus audito teikiamos paslaugos ir vaidmuo	Personalo valdymas	Profesinės veiklos praktika	Veiklos efektyvumo valdymas / atskaitomybė	Organizaciniai santykiai / kultūra	Valymo struktūra
5 lygis OPTIMIZAVIMAS	Vidaus auditas pripažįstamas kaip pokyčių pagrindas	Lyderystės ugdymas profesinėse organizacijose Darbo jėgos projektavimas	Nuolatinis gerosios praktikos taikymas ir tobulinimas Strateginis vidaus audito planavimas	Vieša vidaus audito efektyvumo atskaitomybė	Efektyvūs ir nuolatiniai santykiai su vadovybe	Vidaus audito veiklos nepriklausomumas, galia ir autoritetas
4 lygis VALDYMAS	Įvertinamas organizacijos valdymas, rizikos valdymas ir vidaus kontrolė	Vidaus auditas prisideda prie valdymo tobulinimo Remiamos profesinės asociacijos, bendradarbiaujama Darbo jėgos planavimas	Audito strategija sustiprina organizacijos rizikos valdymą	Kokybinių ir kiekybinių veiklos veiksmingumo rodiklių integravimas	Aukščiausias vidaus auditorius konsultuoja ir įtakoja aukščiausio lygio vadovus	Visiškai nepriklausoma vidaus audito veikla Atsiskaitoma aukščiausio lygio vadovybei
3 lygis INTEGRACIJA	Konsultavimo paslaugos Veiksmingumo ar pridėtinės vertės auditai	Tvirta ir kompetentinga vidaus audito komanda Profesionalūs auditoriai Darbo jėgos koordinavimas	Įdiegta kokybės valdymo sistema Rizika grįsti audito planai	Audito sąnaudų apskaita Atsiskaitymas vadovybei Vidaus audito veiklos vertinimo rodikliai	Vidaus auditas neatsiejama valdymo dalis Integruoti valdymo elementai	Vidaus audito veiklos priežiūra Lėšų skyrimas atsižvelgiant į vidaus audito poreikius
2 lygis INFRASTRUKTŪRA	Atlikimo auditai	Individualus profesinių įgūdžių ugdymas Įdarbinti įgudę auditoriai	Vadovaujamosi profesine praktika Audito planai pagrįsti vadovybės lūkesčiais	Nustatytas vidaus audito biudžetas ir planai	Vidaus audito veiklos valdymas	Visiška prieiga prie įmonės informacijos, turto ir žmonių Vidaus audito ataskaitų teikimas vadovybei
1 lygis INICIAVIMAS	Nesisteminis vidaus audito atlikimas; išskirtas pavienis auditas ar dokumentų ir operacijų tikslumo ir teisingumo peržiūra; išvados priklauso nuo konkrečių asmenų, turinčių tos srities įgūdžių; nėra nustatyta vidaus audito profesinė praktika; nėra patvirtinto finansavimo, infrastruktūros, pajėgumų; auditoriai tiesiog didesnių organizacijų dalis. Todėl nėra jokių konkrečių pagrindinių vidaus audito procesų sričių.					

AB „Kauno energija“ organizacinės valdymo struktūros schema

