



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Marius Cirtautas

EFEKTYVUS VIDAUS AUDITO PLANAVIMAS

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovas Lektorius dr. Marius Strumickas

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė)

KAUNAS 2016

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

EFEKTYVUS VIDAUS AUDITO PLANAVIMAS

Apskaita ir auditas 621N40002

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko

Marius Cirtautas VMA-4

2016 m. gegužės 9

Vadovas

(parašas)

Lektorius dr. Marius Strumickas

(pedag. vardas, moksl. laipsnis, vardas,
pavardė)

2016 m.

(mėnuo, diena)

Recenzentas

(parašas)

Docentas dr. Seminogovas Borisas

(pedag. vardas, moksl. laipsnis, vardas,
pavardė)

2016 m.

(mėnuo, diena)

KAUNAS, 2016



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

(Fakultetas)

Marius Cirtautas

(Studento vardas, pavardė)

621N40002 Apskaita ir auditas

(Studijų programos pavadinimas, kodas)

Baigiamojo magistro darbo „Efektyvus vidaus audito planavimas“

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

20 16 m. Gegužės 9 d.
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Mariaus Cirtauto** baigiamasis magistro darbas tema „Efektyvus vidaus audito planavimas“ 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)

Cirtautas, M. (2016). Effective Planning for Internal Audit. Master's Final Thesis in Accounting and Auditing. Supervisor lect. dr. Marius Strumickas. Department of Accounting, The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: Administration and management

Key words: Internal audit, Effective planning, Audit plan

Kaunas 2016. 51p

SUMMARY

The problem - Internal audit is one of the most effective mean to ensure control and quality of internal processes. Internal auditor can use many methods and strategies to fulfill this task, however it is important that internal auditor does it in as effective way as possible. One of the best ways to ensure audit planning process is effective is by using analysis of business risks, environment, auditor qualification and strategic goals.

Research aim – To find an effective way to plan internal audit, to formulate a model for effective internal audit planning and to apply it to selected business

Research object – Planning of internal audit

Research tasks:

- To investigate role of modern internal auditor
- To investigate role of risk assessment during planning of internal audit
- To investigate how value is added by internal audit
- To investigate role of internal audit positioning
- To create a model for evaluation of effective planning for internal audit
- To apply that model to “X” corporation

Based on analysis of application of model of effective internal audit planning on corporation “X”, author concludes that strategic approach to audit planning process is beneficial and informative. It helps to aim for a strategic goals as well as prioritizes most critical areas for auditing.

TURINYS

ĮVADAS	8
1. VIDAUS AUDITO PLANAVIMAS	10
1.1. Vidaus audito samprata	10
1.2. Rizikos įvertinimas audito planavime	12
1.3. Pridėtinės vertės kūrimas audito planavime.....	14
1.4. Efektyvaus audito planavimo prielaidos	17
2. EFEKTYVAUS AUDITO PLANAVIMO MODELIS	19
2.1. Rizikos įvertinimas.....	19
2.2. Audito planavimo kokybės rodiklių nustatymas	21
2.3. Subalansuotų rodiklių metodo taikymas	23
2.4. Vidaus audito efektyvumo įvertinimo modelis	24
3. EFEKTYVAUS AUDITO PLANAVIMO MODELIO PRITAIKOMUMO TYRIMAS	26
3.1. Pasirinktos įmonės specifika	26
3.2. Vidaus audito tarnybos funkcija.....	27
3.3. Pasirinktos įmonės pagrindiniai finansiniai rodikliai.....	29
3.4. Vidinės ir išorinės aplinkos vertinimas	33
3.5. Vertės grandinės nustatymas.....	39
3.6. Vidaus audito tarnybos pagrindiniai rodikliai	41
3.7. Subalansuoti rodikliai.....	43
3.8. Efektyvaus audito plano prielaidos įmonėje „X“	45
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	47
LITERATŪROS SĄRAŠAS	49

Paveikslų sąrašas

1 Pav. Vidaus audito efektyvumo įvertinimo modelio struktūra	25
2 Pav. Įmonės „X“ valdymo struktūra.....	28
3 Pav. Subalansuotų rodiklių tikslų ir uždavinių žemėlapis	43

Lentelių sąrašas

Lentelė 1.....	20
SWOT analizės metodas.....	20
Lentelė 2.....	20
PEST analizės metodas.....	20
Lentelė 3.....	23
Subalansuotų rodiklių metodas	23
Lentelė 4.....	30
2015 m. Įmonės „X“ balansas, Eur.	30
Lentelė 5.....	31
2015. Įmonės „X“ pelno (nuostolio) ataskaita, Eur.	31
Lentelė 6.....	31
2015. Įmonės „X“ bendro pelno marža, Eur.....	31
Lentelė 7.....	32
2015. Įmonės „X“ likvidumo rodiklis, Eur.....	32
Lentelė 8.....	32
2015. Įmonės „X“ bendrasis mokumo koeficientas, Eur.....	32
Lentelė 9.....	33
2015. Įmonės „X“ E. Altmano Z rodiklis, Eur.	33
Lentelė 10.....	34
Įmonės „X“ SWOT analizė	34
Lentelė 11.....	36
Įmonės „X“ PEST analizė	36
Lentelė 12.....	40
Įmonės „X“ vertės grandinė.....	40
Lentelė 13.....	44
Įmonės „X“ subalansuoti rodikliai.....	44

IVADAS

Temos aktualumas:

Vidaus auditas yra vienas iš efektyviausių būdų užtikrinti įmonių procesų kontrolę ir kokybę. Vidaus auditas padeda rasti nukrypimus nuo standarto, pažeidimus, klaidas, rizikas ir kitą įmonės veiklą atspindinčią informaciją. Sėkmingas auditas padeda užtikrinti verslo sėkmę. Tam, kad auditas verslui būtų naudingas jis turi savo nauda atpirkti išlaidas. Kadangi audito metodų yra labai daug ir juos reikia taikyti prie kiekvienos individualios įmonės situacijos bei audito tikslo, svarbu gebėti suplanuoti auditą taip, kad jis kuo efektyviau atliktų numatytą užduotį, efektyviai išnaudotų auditorių darbo laiką, kaštus, bei kuo mažiau trikdytų audituojamos įmonės veiklą. Šį planavimą galima atlikti efektyviai, jeigu yra remiamasi praeitų vidaus auditų rezultatais, audito rizikos ir tikslų įvertinimu.

Darbo objektas:

Vidaus audito planavimas

Problema:

Kokiais metodais galima užtikrinti efektyvų vidaus audito planavimą?

Darbo tikslas:

Šiame darbe yra siekiama iširti efektyvaus vidaus audito planavimo prielaidas, suformuluoti planavimo modelį, bei patikrinti jo pritaikomumą ir naudingumą.

Darbo uždaviniai:

- Iširti šiuolaikinių vidaus auditorių darbo lūkesčius ir funkcijas
- Išnagrinėti rizikos vertinimo funkciją vidaus audito planavimo procese
- Ištyrinėti vidaus audito planavimą pagal pridėtinės vertės kūrimą
- Iširti auditoriaus darbo vietos pozicionavimo įtaką vidaus audito planavimui
- Išnagrinėti auditoriaus ir audituojamų vienetų bendradarbiavimo įtaką vidaus audito planavimo procese

- Sudaryti efektyvaus vidaus audito planavimo modelį
- Patikrinti modelio pritaikymo galimybes įmonės „X“ atveju

Darbo struktūra ir apimtis:

Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje aptariami teoriniai vidaus audito planavimo aspektai. Antroje dalyje yra sudaromas efektyvaus audito planavimo modelis. Trečioje dalyje yra tikrinamas modelio pritaikomumas, remiantis įmonės atvejo tyrimu. Darbo apimtis yra 51 psl.

Darbo ir tyrimo metodai:

Pirma darbo dalis remiasi mokslinės literatūros analize ir sinteze. Tyrimas yra atliekamas taikant atvejo analizės metodą. Taikomos finansinė, aplinkos, vertės kūrimo, subalansuotų rodiklių analizės.

Darbe naudoti literatūros šaltiniai:

Darbe yra iš viso panaudota 24 literatūros šaltiniai. Dauguma literatūros šaltinių yra mokslinės publikacijos anglų kalba.

1. VIDAUS AUDITO PLANAVIMAS

1.1. Vidaus audito samprata

Nacionaliniai audito standartai nurodo, kad vidaus auditas yra įmonės veiklos vertinimo paslauga, teikiama įmonės viduje. Vidaus audito funkcijos, be kitų dalykų, apima apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų tinkamumo ir efektyvumo tyrimą, vertinimą ir priežiūrą. Tarptautiniuose audito standartuose yra nurodyta, kad vidaus auditas yra įmonės funkcija, kurią atliekantys asmenys vykdo užtikrinimo ir konsultavimo veiklą, skirtą įmonės valdymui, rizikos valdymo ir vidaus kontrolės procesų veiksmingumui įvertinti ir pagerinti.

Vidaus auditoriai skiriasi nuo išorinių tuo, kad jie yra atsakingi ne išoriniams vartotojams, o įmonės vadovybei, priklausomai nuo organizacijos struktūros. Taip pat skiriasi tuo, kad jų pagrindinis tikslas yra ne įmonės finansinių ataskaitų teisingumo užtikrinimas, o vidaus procesų įvertinimas ir tobulinimas. Vidaus auditorių veikla įtraukia platesnį tiriamų rizikų spektrą.

Barbara Arel (2011, 3p) sukonkretina pagrindinę audito funkciją kaip įmonių vidaus valdymo procesų kontrolės sistemų vertinimas ir priežiūra. Būtent per šią stebėseną vidaus auditoriai padeda įmonei kurti patikimą finansinę atskaitomybę. Autorė nurodo, kad teigiamas vidaus auditorių veiklos poveikis yra jaučiamas tik tose įmonėse, kurių vidaus audito sistema yra kokybiška, pačių auditorių buvimas įmonėse savaime įmonėms išmatuojamos naudos neatneša.

Barbara Arel (2011, 3p) nurodo, kad stipri ir etiška vidaus audito kontrolė teigiamai veikia apskaitininkų darbo kokybės standartus, jie yra mažiau linkę traukti neuztikrintus duomenis.

William E. Chadwick (1998, p.16) nurodo šiuos tradicinius vidaus auditorių uždavinius:

- Užtikrinimas, kad verslo operacijos yra vykdomos pagal verslo logiką ir pagal etinius principus
- Užtikrinimas, kad turtas yra apsaugotas, o finansiniai duomenys patikimi

- Pagalba formuluojant verslo finansinius ir operacinius tikslus užtikrinant apskaitos ir administracijos efektyvumą.

Tuo tarpu Norman Marks (2014, 17p) remdamasis prof. Chambers nurodo šiuos pagrindinius modernių vidaus auditorių tikslus:

- Rečiausiai kas metus valdybai pateikti formalų organizacijos valdymo, rizikos ir kontrolės procesų įvertinimą
- Teikti dėmesį toms rizikoms, nuo kurių labiausiai priklauso verslo sėkmė, o ne toms rizikoms kurios yra tradiciškai audituojamos
- Savo užtikrinimais ir įžvalgomis aktyviai prisidėti prie įmonės valdymo sprendimų
- Darbą organizuoti ne remiantis ne pagal audito poreikius, bet pagal įmonės rizikos poreikius
- Suprasti naujų technologijų įtaką įmonių sprendimų priėmimo procese
- Užtikrinti, kad visi audito skyriaus darbuotojai turi įžvalgos, vaizduotės ir lankstumo tam, kad galėtų prisitaikyti prie kintančių sąlygų
- Vietoje standartinių auditų taikyti specializuotus tam, kad atitikti organizacijos poreikius
- Išnaudoti visus pasiekiamus resursus: kviestis papildomus auditorius, naudotis IT technikų ar kitų specialistų paslaugomis, naudoti tinkamiausią programinę įrangą.
- Aktyviai dalyvauti įmonės procesuose, bet išlaikyti nepriklausomumą taikant saugos priemones

Florin Petre Oanta (2012, p. 305) apibrėžia vidaus audito planavimą. Kaip sudėtingą procesą, kurio metu yra nustatoma pagrindinė audito varomoji struktūra. Nustatomi trumpalaikiai bei vidutinialaikiai tikslai ir prioritetai, kurie efektyviai panaudoja turimus resursus, kuriais gali pasinaudoti auditorius. Šis audito planavimas yra atliekamas rengiant rašytinius dokumentus. Autorius išskiria audito planavimą į strateginį planavimą, kuris remiasi rizikos analize, bei operacinį planavimą, kuriuo yra įvertinamas audito tikslų pasiekimas.

1.2. Rizikos įvertinimas audito planavime

Janet L. Colbert (1995, p. 38) teigia, kad auditas yra planuojamas pagal du pagrindinius metodus. Tradicinis metodas yra paremtas procedūromis. Auditorius pasirenka audito mastą ir nusprendžia kada taikyti atitinkamas procedūras. Antrasis siūlomas metodas yra pažangesnis, kuomet auditorius audito planavimo stadijoje įvertina rizikas ir į jas atsižvelgdamas koreguoja audito planą. Autorius išskiria šias rizikos rūšis:

- Įgimtoji rizika – ši rizika apima taisyklių ir reguliavimo neatitikimo, neefektyvias operacijas ir turto vertės neatitikimas finansuose.
- Kontrolės rizika – tai rizika, kad neatitikimai, neefektyvios operacijos ar turto vertės neatitikimas finansuose bus nepastebėti arba neišvengti pritaikius audito kontrolės struktūrą.
- Aptikimo rizika – tai rizika, kad neatitikimai, neefektyvios operacijos ar turto vertės neatitikimas finansuose bus nepastebėti arba neišvengti audito metu

The Institute of Internal Auditors (IIA) audito planavimo rizikas apibrėžia panašiai, tačiau jas skiria ne į tris, bet į dvi dalis:

- įgimtoji rizika
- likutinė rizika

Įgimtoji rizika yra įvardijama kaip informacijos polinkis būti neteisingai įvertintai, darant prielaidai, kad nėra taikoma kontrolės priemonių. Likutinė rizika apibrėžiama, kaip rizika likusi po valdybos veiksmų kuriais siekiama sumažinti žinomas įgimtąsias rizikas. Likutinė rizika turėtų visuomet būti mažesnė už įgimtąją riziką.

Ramadan Hemaida (1997, p.331) nurodo, kad viena iš svarbiausių audito plano užduočių yra audituojamų sričių identifikavimas. Šiai užduočiai auditoriai turi paskirti daug laiko planavimui bei numatymui. Autorius remdamasis Internal Auditing Standards Board (IASB) nurodo šį rizikos įvertinimo modelį planuojant auditą:

- Audituojamų veiklų identifikavimas
- Svarbių rizikos veiksnių identifikavimas

- Sąlyginės rizikos veiksnių svarbos įvertinimas
- Audituojamų veiklų įvertinimas atsižvelgiant į rizikos veiksnius
- Kiekybinis gautų rezultatų įvertinimas

Andreas G. Koutoupis (2009, p. 123) detalizuoja šį modelį pateikdamas rizikos veiksnių kategorijas. Jas autorius siūlo vertinti prieš tai organizacijos veiklą išskaičius pagal veiklas, padalinius, verslo vienetus. Juos galima išreikšti kokybiškai, kiekybiškai arba jungiant abu metodus. Autoriaus siūlomos rizikos faktorių kategorijos į kurias reikia atsižvelgti planuojant auditą yra:

- Audituojamos srities dydis, įskaitant darbuotojų skaičių
- Metų skaičius, kiek tiriamas skyrius ar veikla vykdė veiklą
- Metų skaičius, kiek tiriamas skyrius ar veikla vykdė veiklą su esama vadovybe
- Organizacinės struktūros pokyčiai
- Audituojamų operacijų skaičius
- Esminiai operacijų, programų, sistemų ar valdymo pokyčiai
- Laiko tarpas nuo praėjusio audito, bei to audito rezultatai
- Centralizuoto informacijos perdavimo sistemos pakankamumas
- Apsaugos sistemų pakankamumas
- Nukrypimai nuo patvirtinto biudžeto
- Užfiksuotų sukčiavimo atvejų skaičius

The Institute of Internal Auditors (IIA) taip pat nurodo, kad planuojant vidaus auditą yra svarbu įvertinti audito riziką. Tačiau jie taiko skirtingą planavimo modelį. Šio vertinimo žingsniai yra:

- Atsižvelgti į audituojamo objekto vadovybės rizikos įvertinimą. Šio įvertinimo tikslumą auditorius turi įvertinti atsižvelgdamas į vadovybės rizikos įvertinimo metodo patikimumą, bei taip kaip yra reaguojama į rizikos problemas.
- Vidaus auditoriai turi susipažinti su audituojamos srities aplinkine informacija tam, kad galėtų jos poveikį įtraukti į audito planą.

- Apklausti su audituojama sritimi susijusius darbuotojus tam, kad išplėsti supratimą apie tiriamą sritį, rasti svarbiausias pasiruošimo sritis, bei gauti pasiūlymų.
- Apibendrinti praeitų žingsnių informaciją. Apibendrinime turėtų būti nurodyti audito plano tikslai, rastos galimos problemos, jų auditavimo metodai.

Angela Byrne (2014, 6p) prieštarauja IAA modeliui teikdama, kad nors ir pagal IAA idealus audito planas turėtų sekti pagal organizacijos rizikas, tačiau praktikoje strateginės verslo rizikos apima tik 4% nuo bendro audito plano. Tai lemia, kad praktikoje auditoriai remiasi standartinėmis praktikomis, o strateginės verslo rizika paremtas vidaus auditorių darbas yra siekiamybė. Tačiau, autorė pažymi, kad keičiasi įmonių vadovybės požiūris į auditoriaus darbą ir pradedama tikėtis, kad jie vertins strateginę verslo riziką. Vidaus auditorių pareiga yra ne kvestionuoti pasirinktą įmonės strategiją, bet strateginio planavimo procesus ir jo įgyvendinimą. Planuojant strateginės rizikos auditą auditorius turėtų skirti dėmesį į:

- Ar organizacijos tikslai remia ir derinasi su organizacijos misija
- Svarbių rizikų išmatavimui ir įvertinimui
- Tinkamo atsako į rizikas užtikrinimas, kad sutaptų su organizacijos pasirinktu priimtinos rizikos laipsniu
- Tikrinti ar su rizika susijusi informacija yra laiku užfiksuojama ir perduodama tarp organizacijos skyrių

1.3.Pridėtinės vertės kūrimas audito planavime

Dessalegn Getie Mihret (2008, p.568) nurodo, kad vidaus auditas keičiasi nuo tradicinio audito į pridėtinę vertę paremtą vidaus auditą. Autorius nurodo, kad nors ir yra įvairaus pobūdžio organizacijų, tų organizacijų kurios taiko pridėtinę vertę paremtą vidaus auditą audito praktikos yra panašios. Pridėtinę vertę paremtas auditas remiasi tirdamas aukštos rizikos – aukšto atlygio sritis. Greg Hutchins (2006) nurodo šį pridėtinę vertę paremtą audito apibrėžimą – tai yra sisteminis, disciplinuotas būdas įvertinti ir tobulinti rizikos valdymo efektyvumą, kontrolę ir valdymo procesus.

Dessalegn Getie Mihret (2008, p.569) teigia, kad nors ir yra pereinama iš įprastinės vidaus audito praktikos, kurioje dėmesys skiriamas paklusnumo užtikrinimui, į pridėtinę vertę paremtą auditą, tačiau tai nebūtinai reiškia, kad paklusnumo užtikrinimo auditas yra nekuriantis pridėtinės vertės. Esant tinkamoms sąlygoms šios audito rūšys gali sutapti.

Greg Hutchins (2006) pateikia šiuos elementus iš kurių vertinimo turėtų susidaryti vidaus audito planas tam, kad jis kurtų pridėtinę vertę:

- operacinio ir kokybinio efektyvumo
- verslo rizikos
- verslo ir jo procesų kontrolės
- verslo efektyvumo
- kaštų mažinimo galimybių
- iššvaistymo mažinimo galimybių
- verslo valdymo efektyvumo

J. Eric Holt (2012, p. 44) teigimu vidaus audito planavimas stipriai priklauso nuo audito skyriaus pozicionavimo. Audito planas atspindi tai, ko yra tikimasi iš auditoriaus darbo. Jeigu auditoriaus darbas yra integruota ir reikalinga verslo procesų dalis, taip galima paruošti aukščiausios kokybės auditą. Auditą reikia planuoti taip, kad būtų matomos įvairios funkcinės vietos ir verslo vienetai tam, kad būtų galima susidaryti holistinį audituojamos organizacijos vaizdą. Autorius J. Eric Holt (2012, p. 46) pateikia šiuos audito kokybę gerinančio pozicionavimo atvejus:

- Vidaus auditorių įtraukimas į vyriausiųjų finansų specialistų grupės veiklą, taip leidžiant dalyvauti ateities vystymo strategijos kūrime. Taip auditorius gauna įžvalgos į kurią kryptį žengia kompanijos strategija, o tai leidžia paruošti audito planą, kuriame yra į tai atsižvelgiama.
- Auditoriams suteikiant galimybę tirti visus organizacijos padalinius, auditorius gali parengti audito planą, kuriame būtų ieškoma sistematiinių problemų, taip randant problemų šaltinį.
- Audito skyriaus vadovui leidžiant turėti tiesioginį priėmimą prie direktorių tarybos, audito komiteto, bei šio vadovo pareigas laikant lygiavertes verslo operacijų vadovams galima užtikrinti kokybišką ir abipusišką auditoriaus bendradarbiavimą su verslo operacijų vadovais.

- Siekiama auditorius kuo giliau integruoti į verslą, tačiau svarbu išsaugoti jų nepriklausomumą. Tam, kad auditoriai išsaugotų objektyvumą auditoriai turi periodiškai atsiskaityti audito ir rizikos vertinimo komitetui. Taip pat rekomenduojama vyriausiųjų auditorių rotacija.

Andreas G. Koutoupis (2009, p. 113) nurodo, kad efektyviam audito planavimui reikalinga audito paslaugas skaidyti į audito projektus, o kiekvienam projektui perengti išankstinius auditorių darbo valandų paskirstymo planus. Autorius nurodo, kad atliekant darbo valandų analizę reikia atsižvelgti į:

- Planuojamo audito tipą
- Audituojamą verslo vienetą, operaciją ar veiklą
- Darbo krūvį tenkanti audituojamam skyriui
- Laiką reikalingą atlikti pirminiams audito pasirengimams, tokiems kaip išorinių ekspertų analizė, arba žemesnio rango vidaus auditorių darbui.
- Darbuotojų iš audituojamų skyrių skaičių, su kuriais bus bendraujama audito metu
- Laiką kurio reikėjo analogiškiems audito projektams atlikti praėjusiais metais
- Auditorių komandos patirties lygį.

Autorius pabrėžia, kad į šį planą įeiną tik tiesioginės audito atlikimo valandos. Norint efektyviai įvertinti audito vertę taip pat reikia įtraukti ir netiesiogines auditorių darbo valandas, kurios apima tokias veiklas kaip: valdymo darbai, pasiruošimas auditų projektams bei jų uždarymas, darbuotojų apmokymai, administracinės užduotys, raportai bei pagalbinių veiksmų.

Urton Anderson (1988, p.23) nurodo „žaidimų teorijos“ audito planavimo modelį, kuriame dėmesys yra skiriamas ne audito planavimo praktiniams elementams, o tyrinėjimui kaip efektyviau išvengti audituojamų darbuotojų netinkamo elgesio. Urton Anderson (1988, p.24) teigia, kad planuojant auditą reikia tirti santykį tarp auditorių ir audituojamų darbuotojų. Tarp šių strateginių veikėjų yra interesų konfliktas, todėl yra svarbu planuojant auditą skirti dėmesį tam, kad audituojami darbuotojai turėtų iniciatyvą bendradarbiauti. Santykiai tarp auditoriaus ir audituojamo darbuotojo apima įvairius strateginius, psichologinius ir psichopatologinius aspektus, todėl norint juos susisteminti reikia izoliuoti tik išsiskiriančias

dalis. Audito planavimo etape auditorius skirstydamas turimus laiko ir kaštų resursus tarp audituojamų elementų gali paveikti audituojamų darbuotojų poelgius, taip pakeisdamas audito plano efektyvumą. Urton Anderson (1988, p.39) kelia šias pagrindines šio modelio prielaidas:

- Lengvai nenuspėjamas auditoriaus darbas teigiamai veikia audituojamų darbuotojų elgesį
- Audituojamų vienetų elgesys gerėja auditoriui jiems rodant išskirtinį dėmesį, net jei jų funkcija sutampa su analogiškais audituojamais vienetais
- Audituojamų vienetų atsako į suplanuotą auditą nenumatymas lemia papildomą organizacijos resursų praradimą, o numatymas – praradimą sumažina
- Didinant baudas už nederamą audituojamų vienetų elgesį organizacijos praradimai mažėja
- Didinant auditui skiriamus resursus, organizacijos praradimai taip pat didėja
- Didinant audito efektyvumą, organizacijos praradimai mažėja

1.4. Efektyvaus audito planavimo prielaidos

- Keičiasi požiūris į vidaus auditoriaus darbą nuo tradicinės veiklos, į prie įmonės veiklos ir rizikos prisitaikančias lanksčias auditavimo paslaugas. Iš auditoriaus tikimasi bendradarbiavimo su organizacijos organais, bei indėlio strateginiame organizacijos valdyme. Auditoriai turi atsižvelgti į naujai keliamus lūkesčius, bei atitinkamai koreguoti audito planavimo procesą.
- Audito planavimo procesas yra efektyvesnis jeigu jis yra organizuojamas atsižvelgiant į organizacijos riziką. Planuojant auditą reikėtų įvertinti audituojamų elementų riziką, tuomet pagal ją koreguoti veiksmus tų elementų atžvilgiu. Pagalbiniai rizikos duomenys turėtų būti renkami konsultuojantis su organizacijos vadovybe, audituojamais darbuotojais, bei atliekant priešauditinę rizikos analizę.
- Vidaus auditą galima planuoti taip, kad būtų kuo labiau didinama sukuriama pridėtinė vertė. Pridėtinė vertė paremtas auditas remiasi tirdamas aukštos rizikos – aukšto atlygio sritis.

- Tinkamai pozicionavus auditoriaus pareigas galima sudaryti sąlygas planuoti aukščiausios kokybės ir plačios įžvalgos vidaus audito paslaugas. Tam reikia auditoriui suteikti priėjimą prie vyriausiųjų finansų specialistų grupės veiklos, laikyti vyriausiojo auditoriaus pareigas lygiavertes su audituojamų verslo operacijų vadovais, suteikti priėjimą prie visų organizacijos palinių, bei užtikrinti auditorių darbo nepriklausomumą
- Auditoriaus darbas yra efektyviau planuojamas jeigu jo darbas skaidomas į projektus, o jiems taikoma reikalingų darbo valandų analizė. Į ją patenka tiesioginės auditavimo darbo valandos, tačiau tikrieji auditoriaus darbo kaina randama įtraukus ir netiesiogines auditorių darbo valandas
- Audito kokybė priklauso nuo to kaip bendradarbiauja auditorius ir audituojami darbuotojai. Audito planavimo efektyvumas yra padidinamas jei yra atsižvelgiama kaip į suplanuotus audito resursus reaguos audituojami vienetai, bei pakoreguojant audito planą atitinkamai.

2. EFEKTYVAUS AUDITO PLANAVIMO MODELIS

Ankstesnėje dalyje buvo iškeltos šios pagrindinės efektyvaus audito planavimo prielaidos:

- Lanksčiai prisitaikyti prie organizacijos poreikių
- Įvertinti audito ir organizacijos riziką
- Didinti sukuriamą pridėdamą vertę
- Tinkamai pozicijuoti auditoriaus pareigas
- Audito projektavimas
- Bendradarbiavimas

Efektyvaus audito planavimo modelis turėtų apimti, atsižvelgti ir įvertinti visas šias prielaidas. Audito planavimas yra plati ir įvairiapusiška veikla, todėl norint įvertinti jo efektyvumą, reikia taikyti modernias ir efektyvias metodikas, kurios įvertina audito planavimą įvairiais atžvilgiais, o šių įvertinimų sintezė leidžia efektyviau įvertinti bendrą audito planavimo kokybę ir taip prisideda prie vertės kūrimo.

2.1. Rizikos įvertinimas

Vienas iš svarbiausių audito planavimo etapų yra audito rizikos nustatymas. Pirmoje dalyje nustatyta, kad tradicinės pagrindinės audito rizikos sudedamosios dalys yra:

- Neaptikimo rizika
- Įgimta rizika
- Kontrolės rizika

Modelis paremtas tradicine audito rizika apskaičiuojamas pagal formulę:

Audito rizika = neaptikimo rizika * įgimta rizika * kontrolės rizika

Pagal šią formulę galima spręsti, kad modelis yra paremtas tiesioginiu ryšiu tarp audito rizikos sudedamųjų dalių. Kadangi modeliuojamas vidaus auditas, tiek kontrolės, tiek

įgimtą riziką galima tiksliau įvertinti, dėl auditoriaus susipažinimo su organizacija, kas daro šį audito rizikos vertinimo modelį patrauklų. Vidaus auditorius gali atsižvelgti į praeities rastas klaidas ir į tai ar jos buvo ištaisytos, vidaus valdymo kontrolę, bei svarbius laikotarpio pokyčius.

Įvertinant audito planavimo efektyvumą taip pat svarbu įvertinti verslo riziką. Verslo riziką vidaus auditorius gali įvertinti taikydamas SWOT ir PEST analizės metodus.

Lentelė 1

SWOT analizės metodas

	Audituojama įmonė	Konkurentai
Stiprybės		
Silpnybės		
Galimybės		
Grėsmės		

Šaltinis: sudaryta autoriaus

SWOT pagalba galima ištirti kokios yra įmonės stiprybės, silpnybės, galimybės, bei rizikos, bei palyginti jas su artimiausiais konkurentais.

Lentelė 2

PEST analizės metodas

	Poveikis audituojamai įmonei
Politinės	
Ekonominės	
Visuomeninės	
Technologinės	

Šaltinis: sudaryta autoriaus

PEST analizės metodu galima įvertinti Politinę, ekonominę, visuomeninę ir technologinę įmonės aplinką.

2.2. Audito planavimo kokybės rodiklių nustatymas

Tam, kad būtų galima objektyviai įvertinti audito planavimą reikia nustatyti svarbiausius rodiklius. The Institute of Internal Auditors Austin Chapter (2009, 4p) nurodo auditoriaus darbo kokybę galima įvertinti šiomis kategorijomis:

- Aplinkos
- Rezultatų
- Profesionalumo
- Efektyvumo
- Poveikio

Pagal šias kategorijas galima rinkti rodiklius padedančius įvairiapusėškai įvertinti auditorių pasiruošimą auditui. Audito aplinką galima įvertinti šiais rodikliais:

- Skaičiuoti vadovybės užklausimų skaičių
- Skaičiuoti susitikimus su organizacija
- Skaičiuoti susitikimus su valdovais
- Vadovybės pasitenkinimo apklausų rezultatai

Šie rodikliai yra pritaikomi audito planavimo efektyvumui nustatyti, jeigu užklausimų ir susitikimų skaičius yra skaičiuojamas audito planavimo etapu. Didesnis skaičius daro teigiamą įtaką audito planavimo efektyvumui.

Rezultatų vertinimo rodikliai:

- Užbaigtų audito planų procentas
- Užbaigtų auditų kiekis
- Suteiktų patariamųjų paslaugų kiekis
- Pateiktų rekomendacijų kiekis
- Įgyvendintų rekomendacijų kiekis

Rezultatų vertinimo rodikliai yra netinkami vertinant tik audito planavimo etapą, tačiau, jie yra naudingi tuo, kad suteikia istorinę perspektyvą, taip leidžiant tiksliau įvertinti auditorių darbo efektyvumą.

Profesionalumo vertinimo rodikliai:

- Išorinio audito įvertinimo rezultatas
- Pasitenkinimo auditorių darbu apklausa
- Auditorių patirtis
- Profesinių sertifikatų kiekis
- Profesinių organizacijų susitikimų kiekis
- Apmokymų valandų skaičius auditoriui
- Darbuotojų kaitos procentas

Rodikliai įvertinantys vidaus auditorių kvalifikaciją yra vieni iš svarbiausių planuojant auditą, nes leidžia efektyviai suplanuoti auditui reikalingus laiko ir personalo poreikius.

Efektyvumo rodikliai:

- Audito valandos kaštai
- Audituojamo turto ir audito kaštų santykis
- Audituojamo laikotarpio ir auditui skirtu laiku santykis
- Auditorių administracinio darbo dalis
- Ataskaitų pateikimo trukmė
- Audito plano pateikimo trukmė
- Pakartotinių pažeidimų aptikimų skaičius
- Įgyvendintų rekomendacijų procentas

Efektyvumo rodikliai yra skirti tam, kad padėtų numatyti planuojamo audito kaštus, trukmę, bei numatomą audito naudą.

Poveikio rodikliai susideda iš audituotos biudžeto ir aptiktų rizikų dalies procentų. Šie rodikliai padeda įvertinti audito rezultatą ir poveikį įmonei, taip padėdami nustatyti audito poveikį ir teikiamą vertę.

2.3. Subalansuotų rodiklių metodo taikymas

Tam, kad audito planavimo efektyvumas būtų tiksliai įvertintas yra reikalinga vieninga sistema. Kadangi efektyvaus audito planavimo įvertinimo modelis apima įvairias perspektyvas, kurios yra vertinamos tarpusavyje nesulyginamais arba kokybiniais rodikliais tam, kad juos apjungti į tarpusavyje suderintą sistemą galima taikyti subalansuotų rodiklių metodą.

Numatomos 4 pagrindinės perspektyvos:

- Vertės kūrimo
- Rizikos valdymo
- Procesų efektyvumo
- Personalo

Šioms perspektyvoms yra priskiriami rodikliai ir sudaroma subalansuotų rodiklių sistema:

Lentelė 3

Subalansuotų rodiklių metodas

Vertės kūrimas	Pasitenkinimo auditorių darbu apklausa, balai Užbaigtų auditų kiekis, vnt. Suteiktų patariamųjų paslaugų kiekis, vnt. Pateiktų rekomendacijų kiekis, vnt. Įgyvendintų rekomendacijų kiekis, vnt. Kaštų sutaupymas, €
Rizikos valdymas	Audito resursų skirtų pagrindinėms verslo rizikoms dalis audito plane, % Audito rizikos atitikimas prie numatytos rizikos

Procesų efektyvumas	Audito valandos kaštai, €/val Audituojamo turto ir audito kaštų santykis, % Audituojamo laikotarpio ir auditui skirtu laiko santykis, % Auditorių administracinio darbo dalis, % Užbaigtų audito planų procentas, %
Personalo	Auditorių patirtis, metai darbuotojui Profesinių sertifikatų kiekis, vidurkis darbuotojui Profesinių organizacijų susitikimų kiekis, kiekis darbuotojui Apmokymų valandų skaičius auditoriui, valandos darbuotojui Darbuotojų kaitos procentas, %

Šaltinis: sudaryta autoriaus

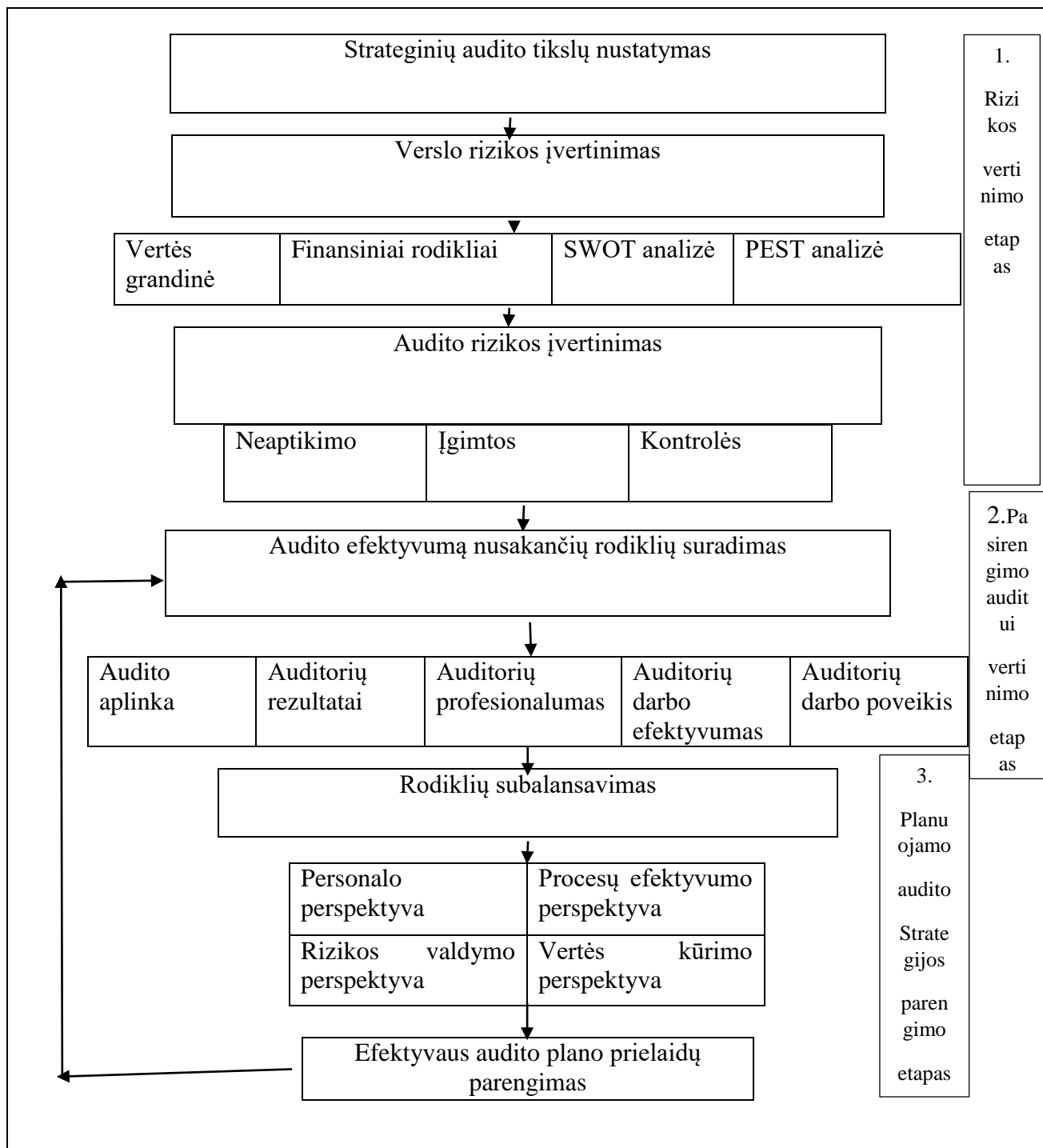
2.4. Vidaus audito efektyvumo įvertinimo modelis

Vidaus audito efektyvumas priklauso nuo to kaip planas atitinka audito užsakovų poreikius. Jų poreikiai yra atspindimi strateginiuose tiksluose. Sekantis žingsnis yra įvertinti audito ir verslo rizikas. Nagrinėjami finansiniai rodikliai tam, kad atrasti ar įmonei negresia pelningumo, likvidumo, mokumo ar bankroto rizikos, į kurias turėtų atsižvelgti vidaus auditorius. Verslo rizika randama pasitelkiant SWOT ir PEST analizes tam, kad būtų rastos didžiausios grėsmės. Taip pat surandama įmonės vertės grandinė tam, kad atrasti svarbiausias verslo sritis ir suprasti kaip tai veikia įmonę.

Kitame etape nustatoma audito rizika įvertinant neaptikimo, kontrolės ir įgimtąsias rizikas. Tuomet yra surandami įvairūs audito kokybę nusakantys rodikliai. Šie rodikliai yra svarbūs tuo, kad padeda numatyti auditorių pasirengimą auditui, auditui reikalingą personalo skaičių, atlikimo laiką, bei leidžia numatyti kaštus.

Galiausiai yra sudaroma subalansuotų rodiklių sistema, kuri leidžia sujungti įvairius kokybės rodiklius, įvertinti audito plano prisitaikymą prie rizikos, bei nustatyti jų atitikimą su bendra audito strategija. Tai leidžia įvertinti ar audito planavimas yra atliekamas efektyviai, bei rasti kryptis į kurias reikėtų koreguoti audito planavimą.

Tarp efektyvaus audito plano prielaidų parengimo ir audito efektyvumą nusakančių rodiklių suradimo yra grįžtamasis ryšys, kadangi remiantis praeityje atliktų auditų planų ir gautų rezultatų įvertinimu, yra koreguojami ir taisomi ateities planai.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

1 Pav. Vidaus audito efektyvumo įvertinimo modelio struktūra

3. EFEKTYVAUS AUDITO PLANAVIMO MODELIO PRITAikomUMO TYRIMAS

Tam, kad patikrinti vidaus audito efektyvumo nustatymo modelio naudingumą ir pritaikomumą, yra tikslinga atlikti tyrimą. Kadangi šio modelio tikslas yra padėti įvertinti įvykdytų vidaus auditų efektyvumą, tyrimu turėtų būti atskleista ar modelis teiktų naudą planavimo procese.

Kadangi tyrimas yra apie įmonės vidaus kontrolės procesus, buvo atmestas apklausos metodas, nes juo būtų teikiama nepakankamai detali informacija. Taip pat buvo atmestas daugelio įmonių tyrimas, dėl jautrios informacijos prieinamumo ribotumo.

Tyrimui yra reikalinga detali informacija apie įmonės vidaus procesus, todėl buvo pasirinktas įmonės atvejo analizės metodas. Taikant jį galima detaliam iširti metodo pritaikomumą pasirinktai įmonei. Šiame darbe pasirinkta įmonė bus įvardinama kaip įmonė „X“. Ji taip yra įvardijama dėl konfidencialumo sumetimų.

3.1. Pasirinktos įmonės specifika

Pasirinkta įmonė „X“ yra uždaroji akcinė bendrovė. Įmonė „X“ buvo įkurta 1996 metais, tai lemia, kad jos vidaus tvarkos sistemos jau yra pilnavertiškai susiformavusios ir brandžios todėl yra tikslinga jas tirti. Įmonė pagrinde užsiima matavimo įrangos prietaisų pardavimu. Taip pat įvairios elektroninės ir automatinės technikos pardavimu ir aptarnavimu.

Įmonė „X“ turi 3 pagrindinius skyrius kurie specializuojasi tam tikruose prietaisuose. Tokia sistema yra sukurta dėl vartotojų aptarnavimo patogumo, o įmonės grupės viduje tarp jų yra gan didelė atskirtis.

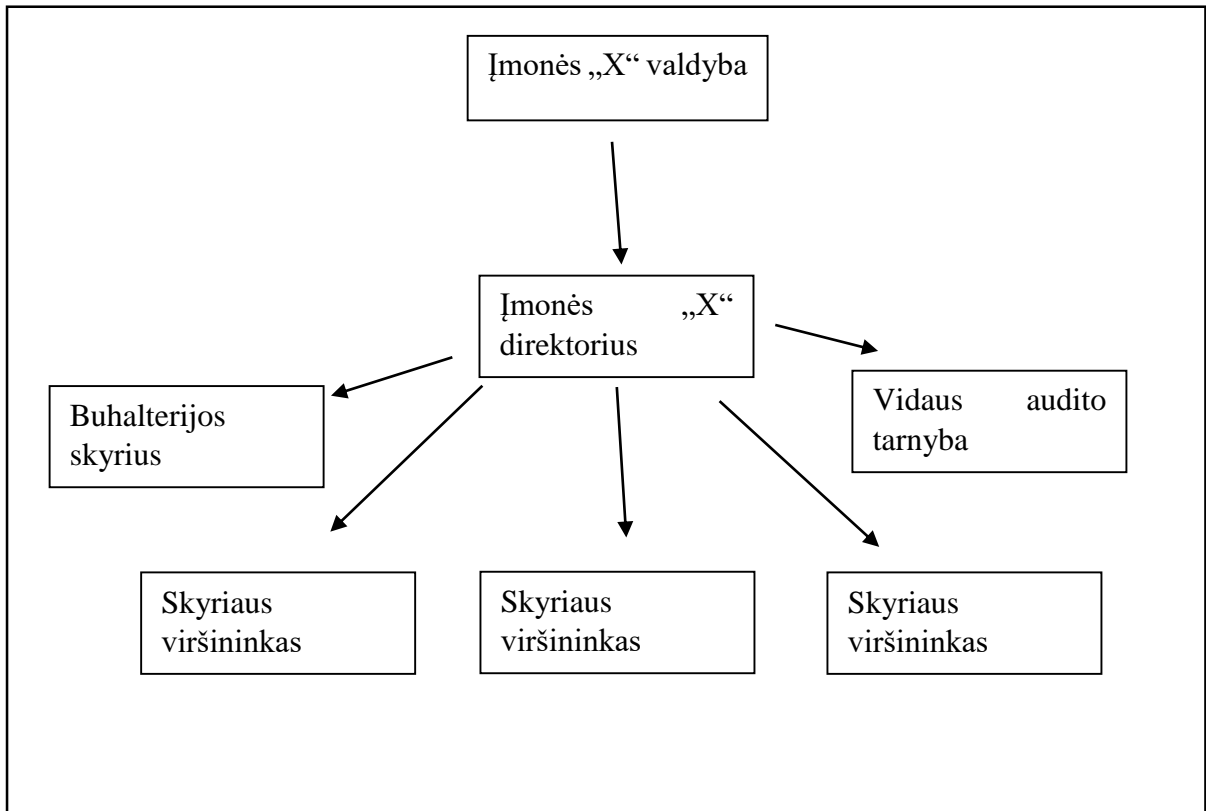
Įmonės „X“ pagrindinė būstinė yra Kaune. Ji taip pat turi skyrių Vilniuje. Įmonė nėra savo parduodamos produkcijos gamintoja, bet perparduotoja. Produkcija yra perkama iš stambiausiu pasaulio gamintojų ir didmenininkų. Įmonė „X“ turi sudariusi daug atstovavimo arba išskirtinės partnerystės sutarčių su įvairiais populiariais prekybos ženklais. Svarbi įmonės veiklos dalis yra mokymas tais prietaisais naudotis, bei jų garantinė ir remonto priežiūra.

Ši įmonė yra pasirinkta todėl, kad turi vidaus auditorių, kuris nuolatos atlieka vidaus auditus, tikrindamas įvairiais įmonės vidaus valdymo dalis. Vidaus auditorius veda vidaus audito komitetą, į kurį taip pat yra paskiriami du įmonės darbuotojai. Įmonė „X“ yra aktuali audito planavimo efektyvumo modelio naudai patikrinti, nes įmonėje vidaus auditai yra planuojami nesiremiant jokių modelių, o rašomi pasitelkiant vidaus auditoriaus profesinę patirtimi ir nuožiūra, prieš tai suderinus lūkesčius ir reikalavimus su įmonės vadovu.

Įmonė „X“ yra pasirinkusi vidaus audito tarnybos strategiją. Ją numato, kad vidaus audito tikslas yra kurti vertę prisidedant prie vidaus kontrolės sistemų palaikymo. Numatyti auditoriaus prioritetai yra atskirų įmonės skyrių kontrolės užtikrinimas tam, kad būtų nenukrypstama nuo įmonės vizijos, bei informacinių sistemų patikimumo užtikrinimas tam, kad kontrolės našta galėtų patikimai ir saugiai būti perkelta ant jų.

3.2. Vidaus audito tarnybos funkcija

Įmonės valdymo struktūra atspindima šiame grafike:



2 Pav. Įmonės „X“ valdymo struktūra

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Iš šios struktūros galima matyti, kad vidaus audito tarnyba yra pozicijuota tinkamai, tai yra, pavaldi tiesiogiai direktoriui, bei nėra priklausoma nei vienam skyriaus viršininkui. Tai lemia, kad įmonės „X“ direktorius gali tikėtis nepriklausomo skyrių darbo veiklos įvertinimų.

Įmonės „X“ Vidaus audito tarnybos pareigos apima:

- Vidaus audito procesų kūrimą
- Strateginių ir metinių audito planų rengimą
- Atitikimų, rezultatų ir sistemų auditų vykdymas
- Ataskaitų teikimas
- Rekomendacijų teikimas
- Pažangos stebėjimas

Įmonės „X“ vidaus auditoriaus teisės apima:

- Naudotis įmonės turima informacija
- Be atskiro įstaigos vadovo nurodymo gauti dokumentus
- Gauti dokumentų kopijas
- Gauti rašytinius darbuotojų paaiškinimus susijusius su atliekamu vidaus auditu
- Savarankiškai pasirinkti vidaus audito procedūras ir metodus

Iš vidaus audito skyriui patikėtų pareigų ir teisių galima daryti išvadą, kad vidaus auditoriaus pareigos yra vykdomos, neteisingų apribojimų nėra, auditorius neturi priklausomybės, konsultuoja bei pataria, bet nekuria vidaus valdymo sistemų. Galima daryti išvadą, kad įmonėje „X“ vidaus auditoriaus pareigos yra pozicionuotos teisingai, todėl jokių koregavimų modeliui nereikia.

3.3. Pasirinktos įmonės pagrindiniai finansiniai rodikliai

Toliau yra pateikiamas 2015m. įmonės „X“ balansas ir pelno (nuostolio) ataskaita:

2015 m. Įmonės „X“ balansas, Eur.

TURTAS	
ILGALAIKIS TURTAS	3148331
NEMATERIALUSIS TURTAS	16448
MATERIALUSIS TURTAS	3037514
FINANSINIS TURTAS	94369
KITAS ILGALAIKIS TURTAS	0
TRUMPALAIKIS TURTAS	2235170
ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS	1407700
PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS	440078
KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS	343932
PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	43460
TURTO IŠ VISO:	5383502
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	
NUOSAVAS KAPITALAS	1766821
KAPITALAS	150000
PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)	31636
REZERVAI	202734
NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	1382451
DOTACIJOS, SUBSIDIJOS	31843
MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	3584837
PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	2833794
PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	751043
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:	5383502

Šaltinis sudaryta autoriaus

2015. Įmonės „X“ pelno (nuostolio) ataskaita, Eur.

PARDAVIMO PAJAMOS	3944983
PARDAVIMO SAVIKAINA	3098604
BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	846379
VEIKLOS SĄNAUDOS	758903
TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	87476
KITA VEIKLA	632309
FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	-6149
ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	713636
PAGAUTĖ	-
NETEKIMAI	-
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	713636
PELNO MOKESTIS	107046
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	606590

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Galima manyti, kad įmonė „X“ yra vidutinio dydžio, pelninga įmonė. Įmonė turi daug ilgalaikio turto. Įmonės įstatinis kapitalas sudaro 150000€, tačiau didžioji kapitalo dalis susideda iš ilgalaikių įsipareigojimų, kurie susidaro iš ilgalaikės banko paskolos.

Sudarant audito planus yra svarbu, kad auditorius suprastų esamą įmonės padėtį, bei jos pagrindines rizikas, todėl yra aktualu ištirti įmonės pagrindinius finansinius rodiklius. Iš įmonės „X“ balanso ir pelno nuostolio ataskaitos galima suskaičiuoti šiuos rodiklius:

2015. Įmonės „X“ bendro pelno marža, Eur.

Bendras pelnas	846379
pardavimai	3944983
Bendro pelno marža	0.2145

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Galima matyti, kad įmonė dirba pelningai, kas teigiamai veikia įmonės ateities perspektyvas. Bendro pelningumo marža naudinga tuo, kad galima palyginti su kitomis įmonėmis užsiimančiomis šia veikla. Iš Lietuvos statistikos departamento galima rasti informaciją, kad mažmenine prekyba užsiimančių įmonių vidutinis bendrasis pelningumas 2015 metais buvo 18,50%. Įmonė „X“ šį vidurkį viršija, kas lemia sumažėjusią verslo riziką.

Lentelė 7

2015. Įmonės „X“ likvidumo rodiklis, Eur.

Trumpalaikis turtas	2235170
Trumpalaikiai įsipareigojimai	751043
Likvidumo rodiklis	2,9761

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Likvidumo rodiklis parodo įmonės galimybes padengti trumpalaikius įsipareigojimus. Optimalus dydis yra 1.2, tai lemia, kad įmonėje „X“ likvidumo problemų neturėtų būti, nes joje yra perteklinis likvidumas.

Lentelė 8

2015. Įmonės „X“ bendrasis mokumo koeficientas, Eur.

Nuosavas kapitalas	1766821
Skolos	3584837
Bendrasis mokumo koeficientas	0,49

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Bendrasis mokumo koeficientas parodo kiek vienam įmonės „X“ skolos eurui tenka nuosavo kapitalo. 1 laikomas norma, 2 gerai. 0,49 yra blogas rodiklis, kuris reiškia, kad įmonė „X“ gali turėti mokumo problemų. Taip yra dėl to, kad didelė įmonės kapitalo dalis susidaro iš skolinto kapitalo. Teigiama to pusė yra ta, kad taip mažinami kapitalo kaštai, tačiau vidaus auditorius planuodamas auditą turėtų atsižvelgti į šią rizikingą sritį.

Vidaus auditoriui vertinant verslo riziką yra svarbu žinoti ar įmonei grėšią bankroto rizika tam, kad teisingai įvertintų prioritетines sritis. Kadangi įmonė „X“ neužsiima gamybine veikla, jos bankroto riziką galima nustatyti taikant E. Altmano Z rodiklį:

$$Z \text{ rodiklis} = 6.56 * A + 3.26 * B + 6.72 * C + 1.05 * D$$

A – (tr. turtas – tr. įs.)/turtas

B – nep. pelnas/ turtas

C – v. pelnas/ turtas

D – marža/įsipareigojimai

Lentelė 9

2015. Įmonės „X“ E. Altmano Z rodiklis, Eur.

Trumpalaikis turtas	2235170
Trumpalaikės skolos	751043
Turtas	5383502
Nepaskirstytas pelnas	1382451
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	3584837
Nuosavas kapitalas	1766821
Veiklos pelnas	713636
Z rodiklis	4,0539

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Atlikus skaičiavimus gaunama, kad E. Altmano Z rodiklis siekia 4,0539. Pagal šį rodiklį nusakoma bankroto rizika. Jeigu jis siekia <1,1 rizika didelė, iki 2,6 laikoma grėsmės riba, o aukštesnė rodiklio reikšmė rodo saugią įmonės padėtį. Įmonės „X“ E. Altmano Z rodiklis stipriai viršija saugią nuo bankroto rizikos ribą, kas nurodo, kad įmonėje nėra didelių finansinės struktūros ar finansinių rodiklių problemų, todėl galima daryti išvadą, kad planuojant auditą į galimą bankroto riziką atsižvelgti nereikia.

3.4. Vidinės ir išorinės aplinkos vertinimas

Vidaus audito planas turėtų atspindėti įmonės aplinkos poreikius, o ne veikti vakuume. Įmonės aplinkas galima išskirti į vidinę, bei išorinę. Šių aplinkų tyrimui yra pritaikoma SWOT (silpnųjų, stipriųjų, galimybių ir grėsmių) analizė, bei PEST (Politinių, ekonominių, socialinių ir technologinių) jėgų analizė.

Įmonės „X“ SWOT analizė

		Pagrindiniai konkurentai	
Vidinės jėgos	Įmonė „X“	UAB YE International	UAB Elgrandas
Stiprybės	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgametė patirtis 20m. • Stambūs partneriai „FANUC“, Yokogawa, Vega, Siemens • Aukštas specialistų išsilavinimas 	<ul style="list-style-type: none"> • 21m. • AMP Nordic, RS Components, AMP NETCONNECT, Raychem 	<ul style="list-style-type: none"> • 7m. • Dura lamp, GTV
Silpnybės	<ul style="list-style-type: none"> • Ribotas eksportas į užsienio šalis • Stringanti elektroninė prekių valdymo sistema • Aukšti garantinio aptarnavimo kaštai 	<ul style="list-style-type: none"> • Tarptautinio koncerno dalis 	<ul style="list-style-type: none"> • Masiškai neeksportuoja
Galimybės	<ul style="list-style-type: none"> • Naujų filialų atidarymas Klaipėdoje, Panevėžyje 	<ul style="list-style-type: none"> • Veikia Vilniuje. Koncernas veikia Latvijoje, Estijoje, Rusijoje, Ukrainoje, Suomijoje 	<ul style="list-style-type: none"> • Veikia Kaune • Turi internetinę parduotuvę

	<ul style="list-style-type: none"> • Internetinės parduotuvės atidarymas 	<ul style="list-style-type: none"> • Turi internetinę parduotuvę 	
Grėsmės	<ul style="list-style-type: none"> • Didelė elektronikos specialistų kaita – 8 darbuotojai per 2015m. • Auganti konkurencija prekyba internetu 	<ul style="list-style-type: none"> • Dirba 16 darbuotojų 	<ul style="list-style-type: none"> • Dirba 24 darbuotojai

Šaltinis: sudaryta autoriaus

SWOT analizėje buvo išdėstyti įmonės „X“ stiprybės, silpnybės, galimybės, bei grėsmės. Palyginimui, buvo parinkti du konkurentai dirbantys toje pačioje srityje. UAB YE International yra laikomas dominuojančiu konkurentu, o UAB Elgrandas silpnesniu. Pagal šią analizę galima nustatyti, kad vidaus auditorius planuodamas auditus prioritetą turėtų teikti tam tikroms sritims.

Iš įmonės „X“ stiprybių galima nustatyti, kad ji yra ilgaamžiška ir stabili įmonė. Aukštas specialistų lygis ir išskirtinės nuolatinės partnerystės sutartys su stambiais gamintojais įmonei suteikia stabilumo ir patikimumo ties pardavimų sritimi. Todėl šią sritį galima vertinti kaip mažai rizikingą ir todėl teikti žemesnį prioritetą planuojant vidaus auditą.

Tarp įmonės silpnybių atsiskleidžia jos silpna padėtis dėl eksportavimo. Taip yra iš dalies dėl to, kad tai nauja veikla, kuriai ilgą laiką nebuvo skiriama daug pastangų. Kitos silpnybės yra svarbesnės vidaus audito požiūriu, nes apibudina įmonės vidaus kontrolės veiklas. Stringančios elektroninės prekių valdymo sistemos suvaldymas yra vienas iš auditoriui iškeltų strateginių tikslų, kadangi ši sistema yra laikoma nepatikima. Vidaus audito plane taip pat turėtų atsispindėti garantinio aptarnavimo auditas, nes dėl aukštų kaštų jis netenkina įmonės valdybos iškeltų tikslų.

Tarp galimybių galima įvardinti galimą plėtrą. Norint išplėsti elektroninę prekybą yra labai svarbu užtikrinti elektroninės prekių valdymo sistemos patikimumą, todėl tai dar labiau padidina šios sistemos audito svarbą.

Tarp nustatytų grėsmių vidaus auditoriui būtų aktualu patikrinti personalo valdymo sistemą tam, kad būtų ištirta ar nėra valdymo sistemos problemų.

Toliau atliekama PEST analizė siekiant išsiaiškinti išorinės aplinkos įtaką įmonės „X“ veiklai:

Lentelė 11

Įmonės „X“ PEST analizė

Išorinės jėgos	Poveikis audituojamai įmonei
Politinės	
ES narystė	Galimybė – plėsti prekių eksportą ES šalyse
Euro įvedimas 2015 metais	Galimybė – supaprastina prekyba Euro zonoje
Valdžios sektoriaus skola, 0,9% deficitas nuo BVP	Grėsmė – sumažėję pardavimai valdžios institucijoms ir valstybinėms įmonėms
Ekonominės	
BVP augimas 1,7% 2015 metais	Galimybė – plėsti pardavimo apimtį
BVP augimo lėtėjimas (2011-2014) vid. augo 4,1%	Grėsmė – galima plėtros stagnacija ateityje.
Nukritusi naftos kaina	Grėsmė – ribojamas eksportas į Rusiją
Smunkantis einamosios sąskaitos balansas, siekia -1,1% nuo BVP	Grėsmė – atspindi Lietuvos sunkumus eksportuojant ir mažą konkurencingumą
Visuomeninės	

Nedarbo mažėjimas iki 9,1%	Galimybė – lengvesnis įdarbinimas, dėl tinkamai ruošiamų specialistų.
Darbo užmokesčio didėjimas 5,1% 2015 metais	Grėsmė – augantys personalo kaštai
Darbingo amžiaus gyventojų mažėjimas, iki 2030 bus prarasta 35%	Grėsmė – sunkumai randant darbuotojus, ekonomikos traukiamasis
Auganti aukštą mokslą baigusių 30-34 metų asmenų dalis, 53,3%	Galimybė – lengvėja specialistų įdarbinimas
Didelė emigracija, vidutiniškai 22 000 per pastaruosius 5 metus	Grėsmė – sunkėja darbuotojų įdarbinimas, proto nutekėjimas
Technologinės	
Tobulėjantys elektronikos prietaisai	Galimybė – sudaryti sandėrius dėl naujų technologijų platinimo.
Kompiuterinių pajėgumų didėjimas	Galimybė – galimybė įdiegti galingesnes vidaus valdymo sistemas
Interneto greičio didėjimas	Galimybė – išplėsti elektroninę prekybą.

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Atlikta PEST analizė atspindi įmonės „X“ makroekonomikos aplinką Lietuvoje. Nustatytos 9 galimybės ir 7 grėsmės. Tai lemia, kad įmonės „X“ makroaplinka nėra labai palanki ir auditorius turėtų atsižvelgti jos teikiamą poveikį. Tarp politinių grėsmių įvardintas valstybinių įstaigų deficitas. Tai gali paveikti įmonės pardavimus, nes valstybinės įstaigos yra įmonės „X“ stambus užsakovas, o elektroniniai ir matavimo įrenginiai nėra pirmo būtinumo prekės.

Tarp ekonominių grėsmių iškilo ekonomikos stagnacijos grėsmė, bei problemos dėl eksporto. Tai lemia, kad įmonės plėtros galimybės gali būti ribotos. Kadangi įmonė „X“ turi daug finansinių įsipareigojimų, vidaus auditoriui būtų tikslinga rengiant audito planą teikti

dėmesį finansų vidaus auditui tam, kad būtų galima užtikrinti, kad įmonė su galimais finansiniais iššūkiais sugebės susidoroti.

Visuomeninėje aplinkoje iškilo problemos dėl darbuotojų. Darbuotojų skaičius mažėja, o darbo užmokestis auga. Tai lemia, kad įmonei „X“ beveik neišvengiamai reikės didinti su darbo santykiais susijusias išlaidas. Taip reikės daryti norint toliau teikti konkurencingą atlyginimą tam, kad išlaikyti senus darbuotojus, bei atlyginimus reikės siūlyti aukštesnius tam, kad prisivilioti naujus specialistus esant mažėjančiai darbuotojų pasiūlai. Prie šių grėsmių pridėjus tai, kad anksčiau buvo nustatyta problemiška didelė darbuotojų rotacija, lemia tai, kad vidaus auditoriui reikės sutelkti dėmesį ties personalo vidaus auditu, norint užtikrinti šios sistemos stabilumą ir kontrolę.

Ties technologine aplinka didelių grėsmių nebuvo rasta, tai lemia, kad tokios sritys kaip naujos įrangos pirkimai nėra aukštos rizikos, todėl planuojant auditą tai nebus prioritetas.

Auditorius tirdamas įmonę „X“ niekada negali pasiekti 100% patikimumo, dėl laiko ir imties ribojimų. Vienas iš populiariausių ir šioje įmonėje taikomas leistinos audito rizikos rodiklis yra 5%. Ši rizika susideda iš kontrolės, įgimtos ir neaptikimo rizikos. Vidaus auditoriui planuojant auditą yra aktualu suprasti šių rodiklių sąlyginį svorį tam, kad tinkamai paskirstytų tyrimus ir imtį.

Kuo geresnė vidaus kontrolė, tuo mažesnė kontrolės rizika. Įmonės „X“ vidaus kontrolė yra reglamentuota, nusistovėjusi, tačiau nepatikimos jos informacinės sistemos. Todėl kontrolės būseną galima vertinti kaip gerą, o tai reiškia vidutinišką kontrolės riziką.

Įmonėje vyksta didelės vertės operacijos, sudėtingos programos, geografiškai ir padaliniais suskaidyta struktūra, tarpvalstybinės operacijos, todėl įgimta rizika vertinama aukštai.

Neaptikimo rizika kontroliuoja auditorius pasirinkdamas audito imties dydį ir tyrimo metodus. Įmonės „X“ vidaus auditorius norėdamas išlaikyti 5% bendra audito riziką, turėtų atsižvelgti į vidutinišką kontrolės riziką, bei aukštą įgimtą riziką, todėl neaptikimo rizika turėtų būti sąlyginai maža.

3.5. Vertės grandinės nustatymas

Vidaus auditorius auditą turi planuoti atsižvelgdamas į įmonės veiklą ir specifiką. Vidaus auditai yra atliekami tam tikroms sritims, o ne visai įmonei iš karto, nes taip yra efektyviau įgyvendinami audito tikslai.

Tam, kad suprasti įmonės specifiką, reikia suprasti jos procesus. Iš šių procesų sudarius vertės grandinę, galima atrasti kaip šie procesai sąveikauja, kurie yra pagrindinės veiklos dalis ir kurie yra palaikančių veiklų dalis.

Įmonės „X“ galima išskirti šiuos pagrindinius procesus:

- Pirkimai – šis procesas atsakingas už tai, kad įmonė gautų pakankamą produkcijos kiekį iš savo tiekėjų, kad gauta produkcija atitiktų kokybę, poreikius, naujos produkcijos įvedimas
- Pardavimai – šis procesas atsakingas už tai, kad įmonė parduotų savo prekes, aptarnautų ir konsultuotų klientus, klientų radimas ir išlaikymas
- Logistika – šis procesas yra atsakingas už tai, kad įmonės produkcija būtų paskirstyta tarp tiekėjų, sandėlių, pardavimo skyrių, klientų. Siekiama savalaikio, teisingu kiekiu, mažais kaštais logistikos sistemos
- Garantinio aptarnavimo – tai yra procesas kuris yra atsakingas už tai, kad klientai būtų tinkamai aptarnauti po pardavimo. Į tai įeina konsultacijos, remontas, prekių keitimas. Proceso tikslas yra mažais kaštais išlaikyti klientų lojalumą.
- Finansinis palaikymas – šis procesas yra atsakingas už įmonės finansinių duomenų aktualumą, tikslumą, finansinių ataskaitų teikimą, finansinių prognozių teikimą.
- Personalo sistema – šis procesas atsakingas už darbuotojų efektyvumą, motyvacijos palaikymą, skatinimą, nuobaudas, darbo paskirstymą, naujų darbuotojų suradimą.
- Informacinės sistemos – šio proceso tikslas yra koordinuoti ir palaikyti tiesioginį ryšį tarp įvairių lygių įmonės darbuotojų, skyrių, pastatų. Tai daroma programinės įrangos ir vidaus tinklo pagalba.
- Teisinio palaikymo sistema- šis procesas yra atsakingas už tai, kad įmonė būtų apsaugota nuo teisinių pažeidimų įdarbinimo, licencijavimo,

saugumo standartų, importavimo ir eksportavimo, muito, mokesčių srityse.

Šiuos procesus yra tikslinga išskaidyti pagal jų tiesioginę arba palaikančią dalį įmonės veikloje:

Lentelė 12

Įmonės „X“ vertės grandinė

Vertės grandinė	
Pagrindinės veiklos:	
	Pirkimai
	Logistika
	Pardavimai
	Garantinis aptarnavimas
Palaikančios veiklos:	
	Finansinis palaikymas
	Personalo sistema
	Informacinės sistemos
	Teisinis palaikymas

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Prie pagrindinių veiklų buvo įtraukti visi įmonės „X“ procesai, kurie tiesiogiai prisideda prie įmonės tiesioginės veiklos, kuri yra elektroninės įrangos mažmeninė prekyba. Į tai įėjo pardavimai, pirkimai, logistika ir garantinis aptarnavimas. Šie procesai yra kartu susiję, sekantys vienas po kito, kartu jie atlieka pagrindinę įmonės veiklą, bei kuria pridėtinę vertę.

Likusios veiklos – finansinis palaikymas, personalo sistema, informacinės sistemos ir teisinis palaikymas, su tiesiogine veikla nėra susiję. Jie patys savaime vertės nekuria, tačiau palaiko pagrindinių procesų sklandžią ir efektyvią veiklą. Palaikantys procesai neveikia vienas po kito, o veikia paralelei visu pagrindinių procesų, kas lemia jų sąryšį su visais tiesioginiais procesais. Tai, kad šie procesai yra palaikantys, o ne pagrindiniai nemažina jų

kontrolės palaikymo aktualumo vidaus auditoriui. Vertės grandinė padeda vidaus auditoriui suprasti kaip vieni procesai įtakoja ir santykiauja su kitais procesais. Pasitelkiant vertės grandinę galima išsiaiškinti kaip vieno proceso vidaus kontrolės ir rizikos suvaldymas gali paveikti kitų procesų riziką.

Įmonės „X“ atveju galima nustatyti, kad pavyzdžiui atliekant auditą ties pardavimais, galima tikėtis sureguliuoti pardavimų procesą, taip pat sumažinti garantinio aptarnavimo proceso riziką, kuris seka po pardavimų. Tuo tarpu audituojant finansus arba informacines sistemas galima tikėtis tiek geresnės šių sistemų kontrolės, tiek sumažėjusios rizikos visuose pagrindinės veiklos sistemose. Rengiant audito planą galima atsižvelgti į šių procesų ryšį ir pasitelkiant jį koreguoti audituotinių sričių prioritetus.

3.6. Vidaus audito tarnybos pagrindiniai rodikliai

Toliau yra vertinama įmonės „X“ vidaus audito pareigybės aplinka pagal šiuos kriterijus:

- Aplinkos
- Rezultatų
- Profesionalumo
- Efektyvumo
- Poveikio

Audito aplinkos rodikliai:

Susitikimų su vadovybe skaičius – susitikimai vykdomi tvirtinant metinį audito planą, taip pat atsiskaitoma už veiklą kas ketvirtį, taip pasiekiamas 5 susitikimų skaičius.

Vadovybės pasitenkinimo apklausų rezultatai – įmonėje „X“ apklausos nevykdomos, tačiau vadovybę galima laikyti patenkinta vidaus audito darbu, nes darbuotojas yra finansiškai skatinamas.

Vadovybės užklausimų skaičius – įmonėje „X“ vadovas reguliariai konsultuojasi su vidaus auditoriumi. Oficialiai užklausimai nėra registruojami.

Audito rezultatų vertinimo rodikliai:

Užbaigtų auditų kiekis – 2015 metais buvo užbaigti 6 vidaus auditai.

Užbaigtų audito planų procentas – 100%, 2015 metais visi planai buvo sudaryti iki galo.

Pateiktų rekomendacijų kiekis – 2015 metais iš viso pateiktos 32 vidaus audito rekomendacijos

Įgyvendintų rekomendacijų kiekis- dauguma priemonių yra įgyvendintos dalinai. Pilnai įgyvendintos 14 rekomendacijų

Profesionalumo vertinimo rodikliai:

Išorinio audito įvertinimo rezultatas – išorinis auditas 2015 nebuvo atliktas.

Auditorių patirtis – 12 metų profesinės patirties, 5 iš jų įmonėje „X“

Apmokymų valandų skaičius auditoriui - 2015 vidaus auditoriaus grafike 5 savaitės buvo numatytos mokymams.

Auditorių kaitos procentas – 0%. Vidaus audito tarnyboje dirba vienas darbuotojas, kuris nesikeitė.

Efektyvumo rodikliai:

Audito valandos kaštai – kaštai randami skaičiuojant metines audito skyriaus sąnaudas. Randama metinė darbo vietos kaina su mokesčiais $850\text{€} * 12 * 1,3098 = 13\,360\text{€}$. 1% nuo veiklos sąnaudų laikoma vidaus audito skyriaus dalimi $0,01 * 758\,903 = 7\,589\text{€}$. Viso metinės audito sąnaudos siekia 20 949€. Auditoriaus grafike yra numatytos 38 audito savaitės. Randami valandos kaštai: $20\,949 / (38 * 5 * 8) = 13,78\text{€}/\text{val}$

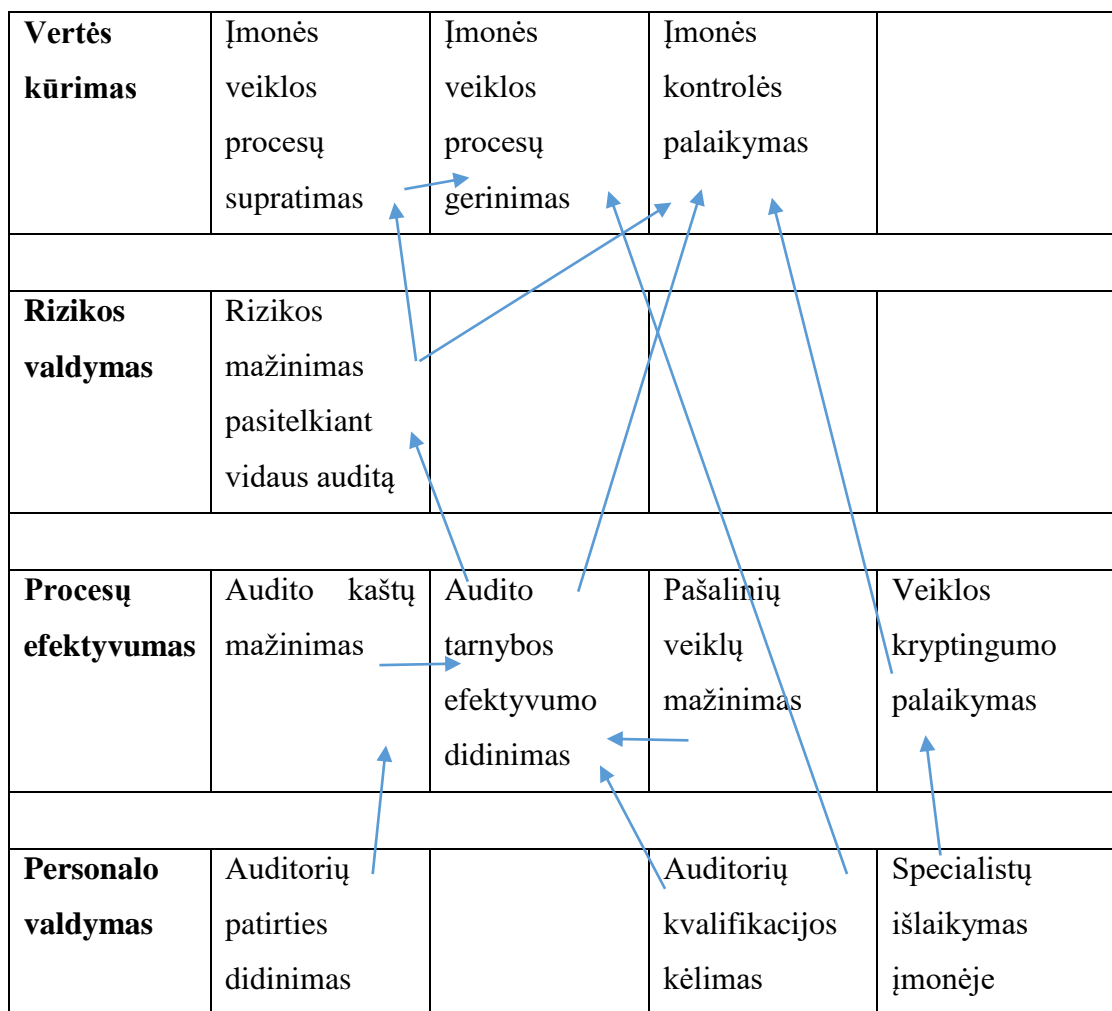
Audituojamo turto ir audito kaštų santykis – 5383502 turto dalinama iš 20949, gaunama, kad santykis siekia 259 eurai turto 1 eurui audito kaštų.

Auditorių administracinio darbo dalis – grafike numatyta 4 savaitės administracinio darbo. Gaunama, kad tai sudarys 8% auditoriaus darbo laiko.

Įgyvendintų rekomendacijų procentas – pilnai įgyvendinta 14 rekomendacijų iš 32 pateiktų, tai sudaro 44% rekomendacijų pilną įgyvendinimą.

3.7. Subalansuoti rodikliai

Įmonės „X“ strategijoje numatyta, kad vidaus audito pagrindinis tikslas yra padėti įmonei kurti pridėtinę vertę. Tam, kad būtų užtikrintas šis tikslas galima taikyti subalansuotų rodiklių metodą, kuris padeda sujungti įvairius rodiklius į vieną sistemą.



3 pav. Subalansuotų rodiklių tikslų ir uždavinių žemėlapis

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Šiame tikslų ir uždavinių žemėlapyje galima matyti kaip įvairūs vidaus audito tarnybai keliami uždaviniai paskirstyti į vertės kūrimo, rizikos valdymo, procesu

efektyvumo ir personalo valdymo perspektyvas. Visų šių uždavinių bendras siekis yra prisidėti prie strategijos įgyvendinimo. Rodyklėmis yra nurodomi tikslų tarpusavio priklausomybė ir ryšiai. Šių tikslų padėtį įmonėje „X“ galima išmatuoti jiems priskiriant atitinkamus rodiklius:

Lentelė 13

Įmonės „X“ subalansuoti rodikliai

Sritis	Uždaviniai	Rodikliai	Vertė 2015m.	Siekiama vertė 2016m.
Vertės kūrimas	Įmonės veiklos procesų supratimas	Pateiktų rekomendacijų kiekis	32	35
	Įmonės veiklos procesų gerinimas	Įgyvendintų rekomendacijų kiekis	14	25
	Įmonės kontrolės palaikymas	Užbaigtų auditų kiekis	6	7
Rizikos valdymas	Rizikos mažinimas pasitelkiant vidaus auditą	Audito resursų skirtų pagrindinėms verslo rizikoms dalis audito plane	33,33%	57,14%
Procesų efektyvumas	Audito kaštų mažinimas	Audito valandos kaštai	13.78	13
	Audito tarnybos efektyvumo didinimas	Audituojamo turto ir audito kaštų santykis	259	
	Pašalinių veiklų mažinimas	Auditorių administracinio darbo dalis, %	8	7
	Veiklos kryptingumo palaikymas	Užbaigtų audito planų procentas, %	100	100

Personalo valdymas	Auditorių patirties didinimas	Auditorių patirtis. metai	12	13
	Auditorių kvalifikacijos kėlimas	Apmokymų savaičių skaičius auditoriui	5	6
	Specialistų išlaikymas įmonėje	Darbuotojų kaitos procentas, %	0	0

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Šioje lentelėje galima matyti kokiais rodikliais yra matuojami audito tikslai, kokių rodiklių reikšmė, bei kokie tikslai yra nustatyti 2016 metams, tam kad būtų pasiektas strateginis tikslas kurti pridėtinę vertę. Rodiklis kuris yra laikomas geriausiai atspindinčiu šį tikslą yra įgyvendintų rekomendacijų kiekis. Šis rodiklis įmonėje „X“ yra žemas, todėl yra numatomas tikslas jį ženkliai pakelti. Siekiant šio tikslo turėtų būti taip pat gerinami tikslai susiję su šiuo rodikliu, kas reiškia, kad tokie uždaviniai kaip kvalifikacijos kėlimas, audito tarnybos efektyvumo didinimas, Audito kaštų mažinimas, taip pat labai aktualūs ir todėl jų gerinimas turėtų atsispindėti efektyviai planuojant auditą.

3.8. Efektyvaus audito plano prielaidos įmonėje „X“

Įvertinus įmonės „X“ verslo rizikas, išorinius bei vidinius veiksnius, vertės kūrimo grandinę, taip pat ištyrus esamą vidaus audito tarnybos padėtį ir rezultatus, bei suradus audito veiklos rodiklių gerinimo kelią siekiant strateginio tikslo, galima iškelti efektyvaus audito planavimo įmonėje „X“ prielaidas bei prioritetus:

- Dėl įmonėje esančios aukštos mokumo rizikos svarbu palaikyti patikimą finansų sistemą. Taip pat numatomas, ekonomikos lėtėjimas ir galima stagnacija, kuri gali didinti finansų procesų riziką. Kadangi šis procesas yra palaikantis, jį tinkamai kontroliuojant galima tikėtis visavertiško veiklos rezultatų gerėjimo.
- Įmonėje vyksta netenkinamai aukšta personalo kaita. Įmonės personalas yra aukštos kvalifikacijos elektronikos specialistai, taip pat numatoma,

kad ateityje rasti specialistų bus dar sunkiau, bei numatomi augantys darbo santykių kaštai. Šie numatomi sunkumai, bei esami netenkinami rezultatai personalo kontrolės sistema daro aktualią įtraukti į audito planą.

- Sekantis auditoriaus prioritetas yra garantinio aptarnavimo grandis. Jos kaštai yra nepriimtinais aukšti. Svarbu iširti ar veikla vykdoma efektyviai, ar laikomasi reikalavimų, ar nėra aplaidumo ar sukčiavimo. Kadangi tai yra pagrindinė veiklos dalis esanti vertės kūrimo grandinės pabaigoje, šios srities kontrolės įvedimas, kitų įmonės rizikų stipriai nepaveiks.
- Pats aukščiausias vidaus auditoriaus prioritetas sudarant veiklos planą turėtų būti dėmesys informacinėms sistemoms. Elektroninės prekių valdymo sistemos rezultatai įmonėje yra netenkinami dėl aukšto nepatikimumo. Ši problema įmonėje yra žinoma ir jau audituota, tačiau iš pateiktų rekomendacijų, beveik niekas nėra pilnai įgyvendinta. Todėl aktualu atlikti pakartotinius tyrimus tam, kad patikrinti kokybės gerinimo progresą, bei atrasti naujų galimų problemų. Elektroninės prekių valdymo sistemos yra palaikantis procesas, kuris yra svarbi įmonės vidaus kontrolės dalis todėl auditoriui užtikrinus šios sistemos efektyvią kontrolę galima tikėtis visapusiško įmonės rezultatų ir rizikos gerėjimo.
- Dauguma auditoriaus pateiktų rekomendacijų yra neįgyvendintos arba tik dalinai įgyvendintos. Šio trūkumo šalinimui aktualu, kad veiklos plane atsispindėtų šių rekomendacijų įgyvendinimo progreso patikrinimas, todėl yra aktualu periodiškai pertikrinti jau audituotas sistemas. Daugiausia neįgyvendintų rekomendacijų buvo ties informacinėmis ir finansinėmis sistemomis.
- Vienu iš svarbiausių strateginių tikslų yra laikomas didesnė vidaus auditoriaus pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo dalis. Šio tikslo siekimui yra naudinga auditoriui suplanuoti didinti apmokimų savaičių skaičių tam, kad pakelti savo profesinę kvalifikaciją. Dėl efektyvesnio auditoriaus darbo taip pat aktualu planuoti mažesnę darbo laiko dalį skirti pašalinėms veikloms.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

- Moderni vidaus auditoriaus funkcija apima daugiau negu tik vidaus procesų tikrinimą. Vidaus auditorius turėtų įvairiapusiškai prisidėti prie įmonės gerovės kūrimo, strategijos įgyvendinimo ir vertės kūrimo. Tai reiškia, kad vidaus auditorius savo veiklą turi planuoti lanksčiai ir pagal įmonės poreikius.
- Geriausias būdas pritaikyti vidaus audito funkciją prie įmonės poreikių yra įmonės rizikų supratimas, įvertinimas, bei audito planavimas atsižvelgiant į šias rizikas. Teikiant prioritetą kritinėms veiklos sritims efektyviau panaudojami auditoriaus darbo resursai.
- Klesti tos įmonės kurios sugeba sėkmingai kuri pridėtinę vertę. Vidaus auditas taip pat turėtų prisidėti prie šio proceso. Todėl vidaus auditorius savo darbą turėtų planuoti siekdamas produktyvumo, mažų kaštų ir prisidėjimo prie vertę kuriančių procesų tobulinimo.
- Auditorius gali dirbti efektyviai ir patikimai tik tuo atveju, jeigu jis sugeba išlaikyti nepriklausomumą, bei turi tiesioginį ryšį su įmonės vadovas. Vidaus auditorius darbą turi planuoti taip, kad užtikrintų interesų konfliktų nebuvimą ir dvipusį ryšį su vadovais.
- Vidaus audito veiklą galima planuoti pasitelkiant modelį. Šis modelis apima įmonės veiklos, struktūros ir aplinkos tyrimus. Taip pat auditoriaus pajėgumo rodiklių radimą, bei tų rodiklių analizę juos tiriant pagal įmonės strategiją. Tai atlikus galima pateikti auditoriaus prioritetus ir pagrindinius tikslus veiklos planavimui.
- Modelį pritaikius įmonei „X“, buvo praktiškai patikrinti modelio veikimo principai. Nustatyta, kad įmonei „X“ modelis yra sėkmingai pritaikomas. Tyrimo apribojimai buvo tie, kad dėl įmonės sąlyginai mažo dydžio kai kurie rodikliai yra sunkiai vertinami, taip pat yra prieinamos informacijos tyrimui apribojimas. Ateityje rekomenduotina modelį pritaikyti stambesniai vidaus audito tarnybai, turint visišką priėmimą prie informacijos.

- Nustatyta, kad įmonė „X“ norėdama efektyviai suplanuoti savo vidaus audito skyriaus veiklą, turėtų sutelkti dėmesį ties vertės didinimu, didinant įgyvendintų auditoriaus rekomendacijų skaičių. Tai galima pasiekti didinant vidaus auditoriaus kvalifikaciją, mažinant pašalinėms veikloms skirtą vidaus auditoriaus laiką, atliekant progreso patikrinimo auditus tokiose kritinėse srityse kaip informacinės sistemos, personalo valdymo sistemos, garantinio aptarnavimo sistemos ir finansų valdymas.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. IAA, Practice Advisory 2210.A1-1: Risk Assessment in Engagement Planning
2. IAA, Practice Advisory 2010-2: Using the Risk Management Process in Internal Audit Planning
3. 300 TAS, Finansinių ataskaitų audito planavimas, <http://lar.lt/www/new/page.php?326>
4. 610 TAS, 2013m. persvarstymas, Vidaus auditorių darbo naudojimas, <http://lar.lt/www/new/page.php?326>
5. 4 NAS, Audito planavimas, <http://lar.lt/www/new/page.php?330>
6. NORMAN MARKS, 2014, THE CURRENT STATE OF INTERNAL AUDIT, p15-17, Taylor & Francis
7. Barbara Arel, 2011, The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a Financial Reporting Decision
8. Ramadan Hemaïda, 1997, A zero-one programming model for internal audit planning, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, 7 p. 331 – 335, USA
9. ANGELA BYRNE, 2014, GOVERNANCE, STRATEGIC RISK, INTERNAL AUDIT: WHAT AUDITORS NEED TO KNOW, EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter, 6-14, Taylor & Francis
10. Greg Hutchins, 2006, Value-Added Auditing, Quality Digest, USA, http://www.qualitydigest.com/oct02/articles/04_article.shtml

11. Dessalegn Getie Mihret Getachew Zemenu Woldeyohannis, (2008), Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 Iss 6 pp. 567 - 595
12. William E. Chadwick (1998) Special Collections Library Security, *Journal of Library Administration*, 15-31, USA
13. J. ERIC HOLT, 2012, A HIGH-PERFORMANCE AUDIT FUNCTION, *Internal Auditor*, Vol.69 44-48p. USA
14. Andreas G. Koutoupis, Anastasios Tsamis, 2008, Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach, *Journal of Management & Governance*. Mar2009, Vol. 13 Issue 1/2, p101-130
15. Mort Dittenhofer, 1994, Strategy for the Internal Audit Engagement, *Managerial Auditing Journal*, 1994, Vol.9(8), p.13-17
16. JACQUES LAPOINTE, 2004, An Audit Transformation, *Internal Auditor*. Oct2004, Vol. 61 Issue 5, p62-66
17. Florin Petre Oanta (2012) STRATEGIC PLANNING MODEL OF INTERNAL AUDIT IN THE FIELD OF DEFENSE, *Revista Academiei Fortelor Terestre*, 2012, Vol.17 (3), p.305-310
18. Urton Anderson (1988) Internal Audit Planning in an Interactive Environment, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1988, Vol.8 (1), p.23-43, USA
19. Janet L. Colbert, C. Wayne Alderman, 1995, A risk-driven approach to the internal audit, *Managerial Auditing Journal*, 1995, Vol.10(2), p.38-44

20. HILL K. L. 2009, 2008-2009 Research Project, The Institute of Internal Auditors,
Austin Chapter, p.4-15
21. Lietuvos statistikos departamentas, 2016, Bendrasis pelningumas 2015m.
[interaktyvus] <http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?id=2307&status=A>
22. Europos komisija, 2016, Šalies ataskaita. Lietuva 2016, p.4-6 [interaktyvus]
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_lithuania_lt.pdf
23. Vidaus auditorių institutas, 2013, tarptautiniai vidaus audito standartai,
[interaktyvus],[https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/
IPPF%202013%20Lithuanian.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Lithuanian.pdf)
24. Europos audito rūmai, 2012, Finansinio ir atitikties audito vadovas, [interaktyvus]
[http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_LT.p
df](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_LT.pdf)