MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ROBERTA BOKULAITĖ

VIDAUS AUDITO ORGANIZAVIMAS VILNIAUS MIESTO SAVIVALDYBĖJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

dr. L. Giriūnas

VILNIUS, 2016

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

VIDAUS AUDITO ORGANIZAVIMAS VILNIAUS MIESTO SAVIVALDYBĖJE

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 621N30005

Vadovas

dr. L. Giriūnas

2016

Atliko

FVmns4-02 gr. stud.

Roberta Bokulaitė

2016

VILNIUS, 2016

TURINYS

ĮVADAS 6
I. VIDAUS AUDITAS VIEŠAJAME SEKTORIUJE 8
1.1. Vidaus audito samprata ir jos kitimo tendencijos 8
1.2. Vidaus audito funkcijos 11
1.3. Vidaus audito įgyvendinimas viešajame sektoriuje 14
II. VIDAUS AUDITO PROCESAS IR JO ORGANIZAVIMO TEORINIAI ASPEKTAI 19
2.1. Vidaus audito organizavimo tvarka ir atlikimo etapai Vilniaus miesto savivaldybėje 19
2.2. Vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme 29
2.3. Rizikos valdymas per vidaus kontrolės sistemos prizmę 32
2.4. Vidaus audito efektyvumas kaip vidaus kontrolės sistemos priemonė 36
2.5. Savivaldybių vidaus audito ir vidaus kontrolės sistema 37
III. VIDAUS AUDITO ORGANIZAVIMO VERTINIMAS VILNIAUS MIESTO SAVIVALDYBĖS ATVEJU 45
3.1. Tyrimo metodologija 45
3.2. Įstaigos pristatymas 51
3.3. Tyrimo metu gautų rezultatų analizė 52
IŠVADOS 64
REKOMENDACIJOS 66
LITERATŪROS SĄRAŠAS 67
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS 71
SANTRAUKA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS 72

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Vidaus audito samprata.....9
2 lentelė. Strateginio vidaus audito santrauka.....11
3 lentelė. Rizikos valdymo ir vidaus audito užduočių procesas.....31
4 lentelė. Tyrimo metodologijos aspektai.....45
5 lentelė. Individualios apklausos, apklausos internetu privalumai ir trūkumai.....47
6 lentelė. Likerto skalė.....50
7 lentelė. Auditorių Kendall konkordacijos koeficientas.....52
8 lentelė. Audituojamų subjektų Kendall konkordacijos koeficientas.....52
9 lentelė. Auditorių amžius.....61
10 lentelė. Audituojamų subjektų amžius.....61

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Vidaus audito svarba....13
2 pav. Vidaus audito tarnybų, pareigybių ir užimtų pareigybių skaičiaus palyginimas....17
3 pav. Vidaus audito organizavimo etapai Vilniaus miesto savivaldybėje....20
4 pav. Metinis vidaus audito planas....22
5 pav. Darbo dokumentų informacija....23
6 pav. Vidaus audito organizavimo ir atlikimo modelis....27
7 pav. Atsakas į rizikas....29
8 pav. Rizikos valdymas....33
9 pav. Rizikos valdymo procesas (ISO)....34
10 pav. COSO ERM rizikos valdymo elementai....35
11 pav. Vidaus kontrolės vertinimas savivaldybėse....42
12 pav. Apklausos atlikimo būdai....47
13 pav. Problematiškiausi vidaus audito atlikimo kriterijai auditorių atžvilgiu....53
14 pav. Problematiškiausi vidaus audito atlikimo kriterijai audituojamų subjektų atžvilgiu....53
15 pav. Vidaus audito organizavimas auditorių ir audituojamų subjektų atžvilgiu....54
16 pav. Vidaus audito sistemos funkcionavimo veiksnių vertinimas auditorių ir audituojamų subjektų požiūriu....55
17 pav. Vidaus audito organizavimo efektyvumas auditorių nuomone....56
18 pav. Vidaus audito organizavimo efektyvumas audituojamų subjektų nuomone....56
19 pav. Vidaus audito atlikimo priežastys auditorių atžvilgiu....57
20 pav. Vidaus audito atlikimo priežastys audituojamų subjektų atžvilgiu....58
21 pav. Vidaus audito vertinimas iš auditorių pusės....58
22 pav. Vidaus audito vertinimas iš audituojamų subjektų pusės....58
23 pav. Vidaus audito efektyvumo vertinimas ekspertų nuomonėmis....59
24 pav. Vidaus audito reikšmė auditoriams....60
25 pav. Vidaus audito reikšmė audituojamiems subjektams....60
26 pav. Vidaus auditas auditorių požiūriu....60
27 pav. Vidaus auditas audituojamų subjektų požiūriu....60
28 pav. Svarbiausios vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijos auditorių atžvilgiu....62
29 pav. Svarbiausios vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijos audituojamų subjektų atžvilgiu....62

ĮVADAS

Kiekviena viešojo sektoriaus organizacija susiduria su įvairiomis vidinėmis problemomis. Pagrindinis siekis – sumažinti jas iki priimtino lygio. Toks atspirties taškas leis identifikuoti sėkmingo valdymo modernizavimo priemones ir organizacijos efektyvumo augimą. Diegiant šiuolaikinius valdymo procesus ir integruojant auditą ir vidaus kontrolės veiklą organizacijoje, galima pasiekti geresnių rezultatų, optimalesnių vidinių procesų ir teikti naudingesnę informaciją valdymo sprendimams viešajame sektoriuje (Dumitrescu-Peculea, Calota, 2014).

Vidaus auditas kaip pagrindinis organizacijos valdymo mechanizmo raktas ir konsultacijų tarnyba turi būti organizuojamas atsakingai ir sudarant išsamius pasirengimo planus. Šiuo atžvilgiu vidaus auditoriai yra unikalūs, kaip abiejų paslaugų teikėjai.

Temos naujumas ir aktualumas. Vidaus auditas kaip nuolat tobulėjantis procesas ir organizacijos veiklos vertinimo esmė, įtakoja pačios organizacijos organizacinį vystymąsi, kuris labai glaudžiai susijęs su organizacijų teikiamų paslaugų kokybe, valdymo efektyvumu bei viešojo sektoriaus modernizavimu. Organizacijų vadovai ne visada gali objektyviai įvertinti organizacijos veiklą, jos organizavimą, valdymą, išteklių panaudojimą, todėl būtini mechanizmai, leidžiantys atlikti tokį vertinimą. Šiuo aspektu Vilniaus miesto savivaldybei reikšmingas ir aktualus vidaus audito veiklos vaidmuo, nes jis yra vidinė, nepriklausoma organizacijos vertinimo funkcija, kai veikla yra vertinama pačioje organizacijoje, o ne iš išorės – kitų institucijų. Taigi vidaus auditas yra laikoma savivertinimo forma, todėl tikslinga išanalizuoti vidaus auditą, jo organizavimą ir atlikimą ne tik auditorių atžvilgiu, bet ir audituojamų subjektų požiūriu, kad susistemintume kiekvienos pusės nuomones ir požiūrį į nagrinėjamą sritį. Temos naujumas atsispindi tame, kad analizuojant lietuvių autorių literatūrą, bei užsienio šalių mokslinius straipsnius pasigendama naujų tyrimų ar įžvalgų, susijusių su minėtu aspektu. Tuo remiantis buvo sugalvotas auditorių ir audituojamų subjektų tyrimas, kurio metu siekiama išsiaiškinti abiejų šalių požiūrį ir audito organizavimą ir atlikimą.

Darbo problema. Literatūros apžvalga, kurios naujumo pasigendama, yra svarbus žingsnis prieš pradedant mokslinius tyrimus, jie suteikia pagrindą ir žinių, dėl kurių realizuojamos naujos idėjos, atskleidžiamos tyrimų spragos vidaus audite, jo rizikos valdyme. Vidaus auditas susijęs su valdymo strategijos analize, vertinimu, rekomendacijomis, patarimais ir informacija apie veiklos peržiūrą. Kad vidaus auditas pateisintų organizacijos vadovų ir vidaus auditorių lūkesčius ir įgyvendintų savo tikslus, būtina, kad jis būtų atliktas tiksliai ir teisingai. Todėl norint gauti gerą ir teisingą rezultatą visame vidaus audito procese, didelę reikšmę įgyja vidaus audito planavimas ir organizavimas.

Iš to seka, kad darbo problema formuluojama per šį probleminį klausimą: koks vidaus audito organizavimo suvokimas auditorių ir audituojamų subjektų atžvilgiu.

Darbo objektas. Vidaus audito organizavimas.

Darbo tikslas. Išsiaiškinti vidaus audito esmę viešajame sektoriuje, atskleisti jo organizavimo procesą ir vertinimą Vilniaus miesto savivaldybės atveju.

Darbo uždaviniai:

- Atskleisti vidaus audito esmę, funkcijas ir įgyvendinimą viešajame sektoriuje;
- Išryškinti vidaus audito organizavimo procesą, rizikos valdymą ir poveikį vidaus kontrolės sistemai, vidaus audito efektyvumą ir savivaldybių vidaus audito ir kontrolės sistemą.
- Įvertinti vidaus audito organizavimo aspektus Vilniaus miesto savivaldybės atveju.

Darbo metodai:

1. Mokslinės literatūros šaltinių analizė – Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros, mokslinių straipsnių, internetinių šaltinių, norminių teisės aktų apie vidaus auditą viešajame sektoriuje analizė.
2. Empiriniams duomenis surinkti apie vidaus audito organizavimo suvokimą auditorių ir audituojamų subjektų atžvilgiu naudojama anketinė apklausa raštu.
3. Duomenų apdorojimas taikant SPSS 17, Amos programą, gautų rezultatų analizė, interpretavimas, grafinis vaizdavimas, lyginamoji analizė, apibendrinimas.

Darbo struktūra: įvadas, 3 skyriai, iš kurių pirmame kalbama apie vidaus audito sampratos kaitą, funkcijas ir įgyvendinimą viešajame sektoriuje. Antrame aptariami vidaus audito proceso ir jo organizavimo teoriniai aspektai, o trečiame – parengta tyrimo metodika ir atlikto tyrimo rezultatų analizė, išvados, rekomendacijos, literatūros sąrašas, kurį sudaro 59 šaltiniai. Darbo apimtis 76 psl.

I. VIDAUS AUDITAS VIEŠAJAME SEKTORIUJE

Vidaus auditas svarba nuolatos didėja organizacijų valdymo procese. Siekiant sukurti ir integruoti kaip vieną iš pagalbinių apskaitos funkcijų organizacijų viduje, vidaus auditas palengva transformavosi į discipliną, tenkinančią organizacijų vadovybės poreikius. „Pačiame vidaus audito užuomazgos ir vystymosi etape vidaus auditoriai buvo siejami su apskaita bei finansais ir dažniausiai buvo apibūdinami kaip išorės auditorių padėjėjai, o šiuo metu vidaus auditas neabejotinai galėtų būti įvardijamas kaip atskira ir nepriklausoma disciplina, daranti ryškią įtaką organizacijų valdymui“ (Rupšys, Stačiokas, p.5, 2005). Per pastaruosius penkis dešimtmečius organizacijų veiklos mąstai, sudėtingumas bei tarpusavio santykiai taip keitėsi, jog pastarųjų valdymas neišvengiamai tapo sudėtingesnis. Minėti pokyčiai neaplenkė nei privačių bendrovių, nei valstybinių institucijų bei įstaigų (Rupšys, Stačiokas, 2005).

Auditas apima platų veiklos spektrą, kuris turi skirtingus tikslus. Tradiciškai jis buvo mechanizmas, padedantis siekti organizacijos tikslų (vidaus auditas) ir įstatymų leidžiamasis organas (išorės auditas), užtikrinantis, kad gautos viešosios lėšos yra panaudojamos laikantis asignavimų (finansinis auditas). Viešojo sektoriaus organizacijų valdymas turi užtikrinti, kad vidaus kontrolės procedūros yra veiksmingos, rizika yra valdoma ir organizacijos valdymo standartai turi svarbią reikšmę. Vidaus auditas turi reaguoti į šiuos iššūkius, išlaikant tvirtą, nepriklausomą ir objektyvią poziciją organizacijoje

1.1. Vidaus audito samprata ir jos kitimo tendencijos

Ekonominėje literatūroje dažniausiai nagrinėjami šie klausimai – kas yra vidaus auditas, kam jis reikalingas, kokia jo reikšmė. Todėl tikslinga audito analizę pradėti nuo vidaus audito sampratos. Pasak Rupšys, Stačiokas: „pačiuose pradiniuose vidaus audito vystymosi etapuose vidaus auditas buvo apibūdinamas kaip „vadovybės ausys ir akys“. Kitaip tariant, vidaus auditoriai turėjo tikrinti, kaip vykdomos ir kontroliuojamos kasdieninės operacijos, ir pateikti vadovybei jų tobulinimo rekomendacijas“ (2005, p.53). Sąvoka „auditas“ bendrąja prasme reiškia reviziją. Norint patikrinti, kaip valdoma organizacija, kokios valdymo koncepcijos joje yra sukurtos, kaip paskirstytos struktūrinių padalinių funkcijos ir atsakomybė, ir kitus veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus, yra atliekamas vidaus auditas (Puškorius, 2003). Vidaus auditas organizacijoje atliekamas sistemiškai ir metodiškai, siekiant, kad būtų objektyviai įvertinta organizacijos vidaus kontrolės sistema, ar teisingai yra pagrįsta organizacijos vadovybės pasirinkta veiklos politika. Vidaus auditas organizacijoje atliekamas sistemiškai ir metodiškai, siekiant, kad būtų objektyviai įvertinta organizacijos vidaus kontrolės sistema, ar teisingai yra pagrįsta organizacijos vadovybės pasirinkta veiklos politika.

Vidaus auditas turi ne tik atrasti klaidas, bet ir optimizuoti visą organizacijos veiklą. Šis optimizavimas ypač svarbus, jeigu atsižvelgtume į tai kad, viešojo sektoriaus organizacijos dirba su lėšomis, surinktomis iš mokėtųjų rinkliavų. Vidaus auditas paprastai nėra pagrindinė ūkio subjekto funkcija, tai labiau pagalbinis organizacijos valdymo įrankis. Vis dėl to, norint pasiekti numatytų tikslų, organizacija turi įvertinti blogiausias ateities vizijas, o tai reiškia, kad vidaus auditas privalo reguliariai prižiūrėti organizacijos veiklą ir numatyti, kas gali nutikti įvairiais momentais. Vadinasi vidaus audito vaidmuo susideda ne tik iš atgaline data aptiktų klaidų realizavimo, bet ir orientavimosi į organizacijos veiklos savybių reguliavimą (Dumitrescu-Peculea, Calota, 2014).

Iš esmės, vidaus auditas organizacijoje gali vaidinti du vaidmenis (Ghita and Spranceana, 2006):

- Pirmas vaidmuo pasireiškia tvirtame organizacijos valdymo sistemos sukūrimo pirminiame etape, kai vidaus auditas turi puikią galimybę patarti ir pakonsultuoti vadovybę dėl geros praktikos pavyzdžių, mechanizmų ir procedūrų įvedimo.
- Antrasis vidaus audito vaidmuo pasireiškia audituojant organizacijos valdymo sistemą, pagal kurią jis patikrina jos veiksmingumą ir teikia rekomendacijas, pagal kurias reikalaujama pakoreguoti ar visai ištaisyti egzistuojančias spragas. Šis vidaus audito vaidmuo teikia naudą organizacijai (Dumitrescu-Peculea, Calota, 2014).

Vidaus auditas yra kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė bei darbuotojai, skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir pateikti pagrįstą paaiškinimą, kad siekiant įgyvendinti organizacijos misiją, šie bendrieji tikslai bus pasiekti (Dragija, Vašiček, Hladika, 2011):

- tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir veiksmingai;
- vykdant atskaitomybės įsipareigojimus;
- laikantis taikytinų aktų ir reglamentų;
- apsaugoti išteklius nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir žalos.

Toliau pateiktoje lentelėje matoma vidaus audito sampratos esmė ir kaita, kuri atsiskleidžia nagrinėjant mokslinėje literatūroje pateikiamus vidaus audito apibrėžimus (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Vidaus audito samprata

Autorius	Apibrėžimas
Mackevičius J. (2001)	Vidaus auditas – **nepriklausoma kontrolė**, įkurta organizacijos viduje siekiant padėti **gerinti** jos **veiklą.**
Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002, 2 str.)	„Vidaus auditas apibūdinamas kaip viešojo juridinio asmens vidaus **kontrolės sistemos dalis**, kurios dėka, vidaus auditoriams atliekant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens **veiklos gerinimą**“.

10-asis Nacionalinis audito standartas (2003)	Vidaus auditas – tai organizacijos veiklos vertinimo **paslauga**, teikiama organizacijos viduje. Vidaus audito funkcijos, be kitų dalykų, apima apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų tinkamumo ir efektyvumo tyrimą, vertinimą ir priežiūrą.
Tamošiūnienė, Savčuk (2007, p.42)	Vidaus auditas – **nepriklausoma**, objektyvi konsultavimo **veikla**, skirta suteikti organizacijai **pridėtinę vertę** ir **pagerinti jos veiklą**.
Dragija, Vašiček, Hladika (2011)	Vidaus auditas yra naujos atskaitomybės, **skaidrumo** ir **kontrolės sritis**.
Боровицкая (2012)	Vidaus auditas yra **veikla** suteikiant nepriklausomas ir objektyvias **garantijas** ir **konsultacijas** organizacijos **tobulinimui**. Vidaus auditas padeda organizacijai pasiekti iškeltus tikslus, išnaudojant sistemingą ir nuoseklų veiklos procesų **rizikos**, kontrolės ir organizacijos valdymo vertinimą.
Abbott (2012, p. 60)	Vidaus auditas yra **nepriklausoma**, objektyvi **veikla** suteikiant garantijas, nukreipta **gerinti** organizacijos **veiklą**.
Dumitrescu – Peculea, Calota (2014)	Vidaus auditas yra valdymo **įrankis**, kuris turi **užtikrinti** organizacijos **funkcionavimą**.
Wimoonard, Ussahawanitichakit, Janjarasjit (2015)	Vidaus auditas yra **veikla**, kurianti **pridėtinę vertę**.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Mackevičius, 2001, LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu, 2002, 10-uoju Nacionaliniu audito standartu, Tamošiūnienė, Savčuk, 2007, Dragija, Vašiček, Hladika (2011), Боровицкая, 2012, Abbott, 2012, Dumitrescu – Peculea, Calota (2014), Wimoonard, Ussahawanitichakit, Janjarasjit (2015).

Iš pateiktos lentelės matoma, kad vidaus audito sampratos vaidmuo šiek tiek kinta. Jeigu iš pradžių vidaus auditas buvo suprantamas, kaip nepriklausoma veikla, kontrolės sistemos dalis, veiklos vertinimo paslauga, skaidrumo sritis, užtikrinanti organizacijos veiklos gerinimą, tai naujausių mokslinių straipsnių analizė leidžia daryti išvadą, kad vidaus audito samprata traktuojama kaip konsultacinė veikla, teikianti garantijas ir kurianti pridėtinę vertę, leidžianti įvertinti ir tinkamai valdyti organizacijos rizikas.

Išsiaiškinus vidaus audito sampratą aktualu paminėti, jog vidaus auditas turi užtikrinti, kad jo darbo dėmesys būtų nukreiptas į svarbiausias organizacijos sritis. Tai reiškia, kad vidaus auditas turi savo strateginį planą, kuris yra suderinamas su organizacijos strategija. Vidaus audito apimtis organizacijoje gali apimti vidaus kontrolės veiklą, veiklos veiksmingumą, turto apsaugą, rizikos vertinimą, reglamentų laikymąsi (Dragija, Vašiček, Hladika 2011). Iš to seka, kad analizuojant naujausius užsienio šalių mokslinius straipsnius pastebimas organizacijos veiklos kokybės kontrolės mechanizmas – strateginis vidaus auditas, kuris užtiktina patikimą vidaus kontrolę, rizikos veiksnių įvertinimą ir atitiktį vidaus audito standartams. Strateginio vidaus audito supratimo santrauka yra pateikta 2 lentelėje.

2 lentelė. Strateginio vidaus audito santrauka

Autorius	Apibrėžimas
Barac, Plant & Motubatse (2009)	Nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta pagerinti organizacijos veiklą.
Kanellou and Spathis (2011)	Objektyvus ir nepriklausomas metodas, gerinantis organizacijos veiklą.
Institute of Internal Auditors (IIA) (2012)	Valdymo procesas sutampa su naudojamomis procedūromis, kurios teikia priežiūrą, valdo rizikos ir kontrolės procesus.
Endaya and Hanefah (2013)	Strateginis vidaus auditas tiesiogiai įtakojamas vidaus auditorių savybių ir vidaus audito vykdomų funkcijų.
Laurentiu, Dragne and Tilea (2014)	Šiuolaikinės vidaus audito praktikos sutampa su naudojamomis procedūromis, reprezentuojančiomis organizaciją, jos kontrolės sistemą, monitoringą ir rizikos valdymo procesus.

Šaltinis: adaptuota remiantis Wimoonard, Ussahawanitichakit, Janjarasjit,2015.

Strateginio vidaus audito savybės (užtikrinti, gerinti, valdyti, kontroliuoti ir t.t.) yra naudojamos kaip sugebėjimas įgyvendinti vidaus audito funkcijas vykdant monitoringą. Vidaus audito pajėgumai yra naudojami kaip priemonės surinkti ir pateikti duomenis, atsiliepimus, įvertinti veiklos rezultatus (Wimoonard, Ussahawanitichakit, Janjarasjit, 2015). Išanalizavimus užsienio mokslininkų literatūros šaltinius pastebima, kad vidaus auditas ir strateginis vidaus auditas yra tapačios sąvokos, nusakančios, kad vidaus auditas tai veikla ar procesas, padedantis organizacijai siekti savo tikslų, įvertinant vidaus kontrolę, egzistuojančias ir numatomas rizikas.

1.2. Vidaus audito funkcijos

Išsiaiškinus vidaus audito sampratą ir jos kaitą, aktualu aptarti, kokias funkcijas jis atlieka viešajame sektoriuje. Vidaus audito funkcija natūraliai svarbesnė nei bet kuri kita funkcija, nes ji turi unikalią dokumentų atsakomybę, veiklos, susijusios su rizika, kontrole ir valdymu paaiškinimą. Vidaus audito funkcija pagal savo pobūdį turi gebėjimą prisidėti prie surinktų duomenų ir konvertuoti juos į informaciją (Friedman, Akaaboune et. al., 2013). Anot Rupšys R., Stačiokas R.: „Vidaus audito funkcija – sistemingai ir visapusiškai vertinti skatinti ir gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir taip padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus“ (2005, p.53).

Pagrindinės vidaus audito funkcijos gali būti apibendrintos taip:

- vidaus auditas yra vertinamas kaip labai svarbus organizacijos finansų kontrolės elementas, kuriuo siekiama apsaugoti finansinius interesus;

- antra, vidaus audito veiklą, įskaitant tradicines atitikties ir reguliavimo operacijas, galima apibrėžti gana plačiai, įtraukiant savarankiškus testus, sistemas ir veiklos rezultatų tikrinimą;

- trečia, kad funkcijos būtų efektyvios, vidaus auditas turi funkcionuoti savarankiškai, tačiau tuo pat metu turi prisidėti prie vadovybės, kad būtų užtikrintos atitinkamos išvados ir rekomendacijos;

- pripažintų tarptautinių vidaus audito standartų taikymas (Dragija, Vašiček, Hladika, 2011).

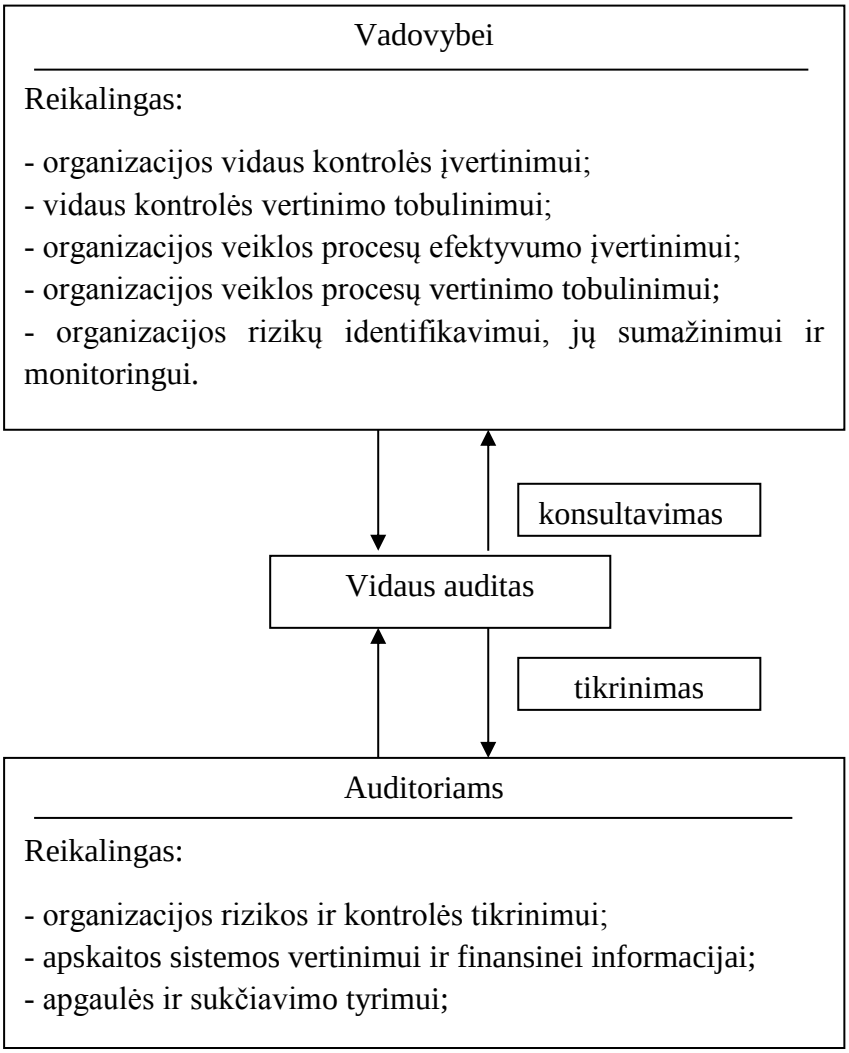
Tarptautiniuose audito standartuose teigiama, kad vidaus audito funkcija tai vertinimo veikla, kurią vykdo organizacijoje dirbantis ūkio subjektas. Minėtoji veikla taip pat yra organizacijos vidaus kontrolės veiksmingumo tikrinimas bei vertinimas (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2011).

Šiandieninėje aplinkoje vidaus auditas yra atskaitomybės, skaidrumo ir kontrolės veiksnys. Faktiškai viešajam sektoriuj vidaus auditas turi svarbų vaidmenį, užtikrinant nuolatinį organizacijos veiklos efektyvumą. Organizacijos valdymas turi garantuoti, kad kontrolės procedūros yra veiksmingos, rizika yra valdoma. Vidaus auditas turi reaguoti į šiuos iššūkius, išlaikant tvirtą, nepriklausomą ir objektyvią poziciją organizacijoje (Asare, 2009). Be to, vidaus auditas turi susikoncentruoti į tai kas svarbiausia organizacijoje. Tai reiškia, kad vidaus auditas turi savo strateginį planą, kuris yra suderinamas su organizacijos strategija. Vidaus auditas organizacijoje gali apimti įvairią vidaus kontrolės veiklą, pavyzdžiui, veiksmingumo ir efektyvumo procesus, finansinių ataskaitų, rizikos vertinimo, turto apsaugos patikimumo politiką, laikantis teisės aktų ir reglamentų. Iš tiesų, remiantis tuo, kad vidaus audito funkcija prisideda prie rizikos, kontrolės valdymo, atrodo beveik natūralu, kad organizacija suderina išlaidų valdymą su šią funkcija. Realus iššūkis, vis dėl to yra, kaip sujungti vidaus audito funkciją su išlaidų valdymu. Tiksliau, kaip naudoti vidaus audito funkciją siekiant sukurti strategijos rėmus ir kaip tokia informacija turėtų būti naudojama, siekiant įvertinti ir valdyti organizacijos veiklą (Friedman, Akaaboune et. al., 2013). Vidaus audito funkcija iš esmės skiriasi nuo kitų funkcijų, esančių organizacijos viduje vien dėl to, kad vidaus audito funkcija dominuoja kaip turinti didelės apimties funkcinių sričių, vidaus auditorių kompetencijos įvairiose srityse bei savo išskirtinės padėties organizacijoje. Mokslinėje literatūroje (Dumitrescu-Peculea, Calota, 2014; Friedman, Akaaboune, 2013; Dragija, Vašiček, Hladika, 2011; Sawyer, 2003) išskiriamos šios funkcinės vidaus audito sritys:

- organizacijos veiklos proceso patikrinimas;
- vidaus kontrolės sistemos vertinimas;
- standartų, nuostatų ar kitų reglamentų laikymasis;
- neleistinų ir neteisėtų veiksmų tikrinimas ir vertinimas;
- dalyvavimas rizikos valdymo procese;
- kitos veiklos sritys.

Įvertinus nemažą apimtį vidaus audito funkcinių sričių organizacijoje, galima daryti išvadą, kad vidaus auditoriai suteikia ir atlieka dviejų rūšių paslaugas: tikrinimo ir konsultavimo. Tikrinimą galima suprasti kaip objektyvų ir nepriklausomą vidaus kontrolės, rizikos valdymo ir vadovavimo procesų tikrinimą.

Konsultavimas aiškinamas kaip rekomendacinio pobūdžio veikla, kurios tikslas pagerinti organizacijos veiklą, padėti siekti numatytų tikslų bei kurti pridėtinę vertę. 1 pav. pateikiama informacija, dėl vidaus vidaus audito svarbos organizacijos vadovybei ir auditoriams.



Šaltinis: sudaryta remiantis Stačiokas R., Rupšys R., 2005

1 pav. Vidaus audito svarba

Organizacijos vadovybė yra atsakinga už vidaus kontrolės organizavimą, rizikos valdymą ir sumažinimą. Tačiau rizikos stebėjimas, įvertinimas ir vidaus kontrolė taip pat svarbus aspektas vidaus auditui ir auditoriams. Todėl, kaip matoma 2 pav. vidaus auditas funkcijas dalinasi dvi organizacijos pusės. Kaip buvo minėta anksčiau, taip pat pasitvirtina faktas, jog vidaus auditoriai atlieka tiek tikrinimo tie konsultavimo paslaugas.

1.3. Vidaus audito įgyvendinimas viešajame sektoriuje

Viešojo sektoriaus vidaus auditą reglamentuoja Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253, vietos savivaldos įstatymas (28str.), Vidaus audito tarnybos pavyzdiniai nuostatai, patvirtinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimu Nr. 470, Pavyzdinė vidaus audito metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K-117. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo paskirtis: „nustatyti pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų Įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė“ (LR finansų ministerija).

Lietuvoje vidaus audito sistemą sudaro vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse (įskaitant ir centralizuotas vidaus audito tarnybas) ir Finansų ministerija. Vidaus audito tarnyba: „viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje“ (Auditas viešajame sektoriuje). Centralizuota vidaus audito tarnyba – „viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje bei visuose jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse“ (Auditas viešajame sektoriuje). Savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba - „savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, įsteigtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ar kituose savivaldybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse, pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui“ (Auditas viešajame sektoriuje). Finansų ministerija:

- „metodiškai vadovauja finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka teisės aktų reikalavimus, analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse;
- rengia ir teikia LR Vyriausybei ir LR Seimo Audito komitetui metinę vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitą;
- analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse, rengia ir iki kiekvienų metų kovo 1 d. teikia Vyriausybei bei Seimo Biudžeto ir finansų komitetui metinę vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitą;
- koordinuoja viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių mokymą, kvalifikacijos tobulinimą ir atestavimą” (Auditas viešajame sektoriuje).

Vidaus auditą savivaldybėje ir jos viešuosiuose juridiniuose asmenyse atlieka (gali atlikti):

-Valstybės kontrolė;

- Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;

- Nepriklausomi auditoriai Lietuvos Respublikos audito įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka;

- Centralizuotos savivaldybių vidaus audito tarnybos.

Jei veikla suderinta tinkamai:

- Vidaus auditą atliekančių subjektų veiklos funkcijos nėra dubliuojamos;

- Gaunama objektyviu ir nepriklausomu vertinimu pagrįsta informacija apie platesnį subjektų skaičių;

- Audito paslaugos įsigyjamos audituoti tas sritis, kurių savivaldybių auditoriai savarankiškai įvertinti nepajėgūs arba tai nepriskirtina jų kompetencijai (Vidaus kontrolė ir vidaus auditas savivaldybėse, 2015).

Paprastai, vidaus audito atlikimo trukmės reikalavimai teisės aktuose nėra aiškiai apibrėžti. Atsižvelgiant į vidaus audito svarbą ir poreikį, Vilniaus miesto savivaldybės Vidaus audito skyriaus vedėjas A, Petrauskas rekomenduoja vidaus audito atlikimo trukmę nustatyti apie 40 darbo dienų, tačiau šis terminas gali kisti, įvertinus numatytus tikslus. Vidaus auditui nepriskiriamos šios veiklos vertinimo sritys (Vidaus kontrolė ir vidaus auditas savivaldybėse, 2015):

- Tarnybinio nusižengimo tyrimas;
- Nusižengimas dėl darbo drausmės;
- Administracinė procedūra;
- Operatyvus faktinių aplinkybių patikrinimas vietoje;
- Tikslinės informacijos rinkimas ir apibendrintų duomenų pateikimas;
- Planiniai ir neplaniniai patikrinimai, kaip vidaus kontrolės priemonės;
- Kita.

Vidaus audito atlikimo trukmė, o taip pat ir kokybė, pasak Vilniaus miesto savivaldybės Vidaus audito skyriaus vedėjo A. Petrausko priklauso nuo to, ar Centralizuota vidaus audito tarnyba yra svarbi organizacijos dalis, t.y. ar vyrauja geri santykiai su audituojamais subjektais, ar nepasitaiko kliūčių būti objektyviais ir nepriklausomais, kokia Centralizuotos vidaus audito tarnybos žmogiškųjų išteklių kokybė ir kiekis, ar minėtos tarnybos darbuotojams vidaus auditui įgyvendinti užtikrinamos Lietuvos Respublikos teisės aktais suteiktos teisės, ar darbo priemonės yra tinkamos ir efektyvios, ar organizacijos veiklos tikslai ir lūkesčiai, kurie reikšmingi vertinant organizacijos veiklos valdymo efektyvumą, ekonomiškumą ir rezultatyvumą, aiškiai identifikuojami. Išvardintiems veiksniams, įtakos gali turėti ir savivaldybės administracijos direktorė (Vidaus kontrolė ir vidaus auditas savivaldybėse, 2015).

Aptarus vidaus audito reglamentavimą, vidaus audito sistemą viešajame sektoriuje, bei atlikimo terminą, aktualu išskirti vidaus audito pagrindinius uždavinius.

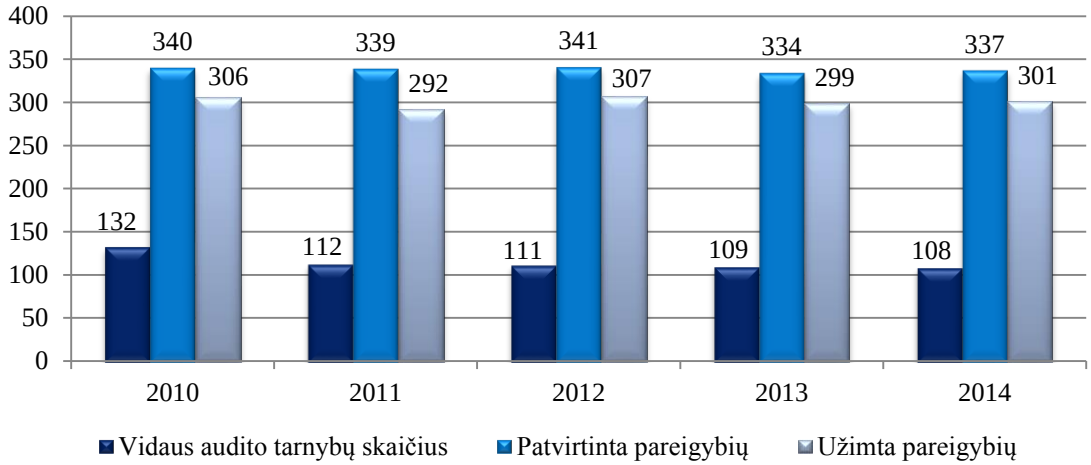
Kadangi vidaus auditas yra viešojo juridinio asmens (toliau – VJA) vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios pagalba siekiama užtikrinti VJA veiklos gerinimą, vykdant nepriklausomą, objektyvią vertinimo ir konsultavimo veiklą, vidaus auditas apima šiuos uždavinius (Vaitkevičius J., 2015):

- nustato ir įvertina ar VJA vykdydamas savo veiklą laikosi teisės norminių aktų;
- pakonsultuoja VJA vadovą, dėl rizikos mažinimo veiksnių, kurie daro įtaką organizacijos atliekamai veiklai;
- siūlo VJA vadovui rekomendacijas, kuriomis vadovaujantis būtų tobulinama organizacijos veikla ir vidaus kontrolė;
- remiantis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, vertina VJA strateginių ar kitų veiklos planų, tikslų vykdymą;
- vertina VJA lėšų administravimą ir panaudojimą, kurios gautos iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų;
- ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertina, kaip vidaus kontrolė veikia VJA.

Visus minėtus uždavinius vidaus auditoriai turi įgyvendinti kaip nepriklausomi subjektai, tačiau ne viskas, kas vyksta organizacijoje, priskiriama prie vidaus auditorių funkcijų. Pagal LR vietos savivaldos įstatymo 28 str., vidaus auditoriai negali: „dalyvauti savivaldybės administravimo subjektų, savivaldybės kontroliuojamų organizacijų ir savivaldybės VJA valdymo organuose; dalyvauti rengiant vidaus kontrolės sistemos tobulinimo dokumentų projektus bei dalyvauti kuriant, nustatant ir įgyvendinant savivaldybės administracijos ir jos padalinių, savivaldybės kontroliuojamų organizacijų ir VJA vidaus kontrolę, įskaitant finansų kontrolę, jos procedūras“.

Pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 7 str. nuostatas vidaus audito tarnybos yra tiesiogiai pavaldžios ir atskaitingos VJA vadovams, kurių tikslas – užtikrinti vidaus auditorių veiklos nepriklausomumą ir stebėti, kad ši funkcija nebūtų perduota kitiems VJA valstybės tarnautojams ar darbuotojams. Minėtojo įstatymo 10 str. 7 punkte nustatyta, kad už vidaus audito tarnybų įsteigimą VJA ir jos veikimą atsakingas yra VJA vadovas.

Panagrinėjus vidaus audito tarnybų veiklos ataskaitas paaiškėjo, kad kai kurių valstybės VJA vidaus audito tarnybos nebuvo tinkamai sudarytos, nes į laisvas vidaus audito tarnybų vadovų ir vidaus auditorių pareigybes nebuvo priimta atitinkamų specialistų. Taip pat, minėtoje ataskaitoje nustatyta, kad kai kuriuose VJA 2014 metais įvyko struktūrinių pokyčių, po kurių įgyvendinimo, vietoj juose buvusių ir funkcionavusių vidaus audito tarnybų buvo įsteigti nauji vidaus audito tarnybos struktūriniai padaliniai, kurie atliko vidaus audito tarnybos funkcijas, tačiau jų veikla ne visai atitiko Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo nuostatas (Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita). 2 pav. matomas vidaus audito tarnybų, patvirtintų ir užimtų vidaus auditorių pareigybių skaičius VJA.



Šaltinis: metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita

2 pav. Vidaus audito tarnybų, pareigybių ir užimtų pareigybių skaičiaus palyginimas

2014 metais iš viso vidaus audito pareigybių buvo įkurta 337, tačiau užimtos buvo tik 301. Tai atspindi, kad vidaus auditorių darbo grupė nebuvo iki galo tinkamai suformuota, dėl 36 laisvų pareigybių. Valstybės VJA vidaus audito tarnybose dirbusių darbuotojų skaičius, palyginti su 2013 metais mažai kuo pasikeitė. Vidaus audito tarnybų skaičius sumažėjo tik viena tarnyba, kai tuo tarpu, patvirtintų pareigybių buvo 3 daugiau ir užimamų pareigybių buvo 2 pareigybėmis daugiau.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 7 str. 6 dalyje numatyta, kad vidaus audito tarnybų vadovybė bei vidaus auditoriai neturi teisės dalyvauti valdant VJA, jam pavaldžius arba jo valdymo sričiai priskirtus VJA. Minėto įstatymo 9 str. 4 dalyje nurodyta, kad organizacijos vidaus auditorius neturi dalyvauti nustatant ir realizuojant VJA, jam pavaldžių arba jo valdymo sričiai priskirtų VJA vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, procedūras, siekiant išsaugoti objektyvumą (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas). Atsižvelgus į minėtas įstatymo nuostatas, vidaus audito tarnybos vadovybė arba vidaus auditoriai turi teisę dalyvauti tik stebėtojo pozicijoje VJA vykdomuose pasitarimuose, darbo grupėse ir komisijose. Išanalizavus metinę vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais VJA ataskaitą buvo, pastebėta, kad viešojo sektoriaus organizacijos ne visada laikėsi LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo patvirtintų nuostatų, nes tam tikri VJA vadovai ir tos srities specialistai dalyvavo VJA valdyme arba atliko su vidaus audito veikla nesusijusius darbus.

Apibendrinant pirmąjį darbo skyrių daroma išvada, kad vidaus auditas apima platų veiklos spektrą, kuris turi skirtingus tikslus. Integruojant vidaus auditą ir vidaus kontrolės veiklą organizacijoje, galima pasiekti geresnių rezultatų, optimalesnių vidinių procesų ir teikti naudingesnę informaciją valdymo sprendimams viešajame sektoriuje. Vidaus auditas turi reaguoti į iššūkius, išlaikant tvirtą, nepriklausomą ir objektyvią poziciją organizacijoje.

Vidaus audito samprata laikui bėgant po truputį kito ir šiandien, naujausių mokslinių straipsnių analizė leidžia daryti išvadą, kad vidaus audito samprata traktuojama kaip konsultacinė veikla, teikianti garantijas ir kurianti pridėtinę vertę, leidžianti įvertinti ir tinkamai valdyti organizacijos rizikas. Vidaus audito funkcija iš esmės skiriasi nuo kitų funkcijų, esančių organizacijos viduje vien dėl to, kad vidaus audito funkcija dominuoja kaip turinti didelės apimties funkcinių sričių, vidaus auditorių kompetencijos įvairiose srityse bei savo išskirtinės padėties organizacijoje. Trumpai tariant galima teigti, kad vidaus audito funkcija tai vertinimo veikla, kurią vykdo organizacijoje dirbantis ūkio subjektas. Visus numatytus uždavinius vidaus auditoriai turi įgyvendinti kaip nepriklausomi subjektai, tačiau ne viskas, kas vyksta organizacijoje, priskiriama prie vidaus auditorių funkcijų.

II. VIDAUS AUDITO PROCESAS IR JO ORGANIZAVIMO TEORINIAI ASPEKTAI

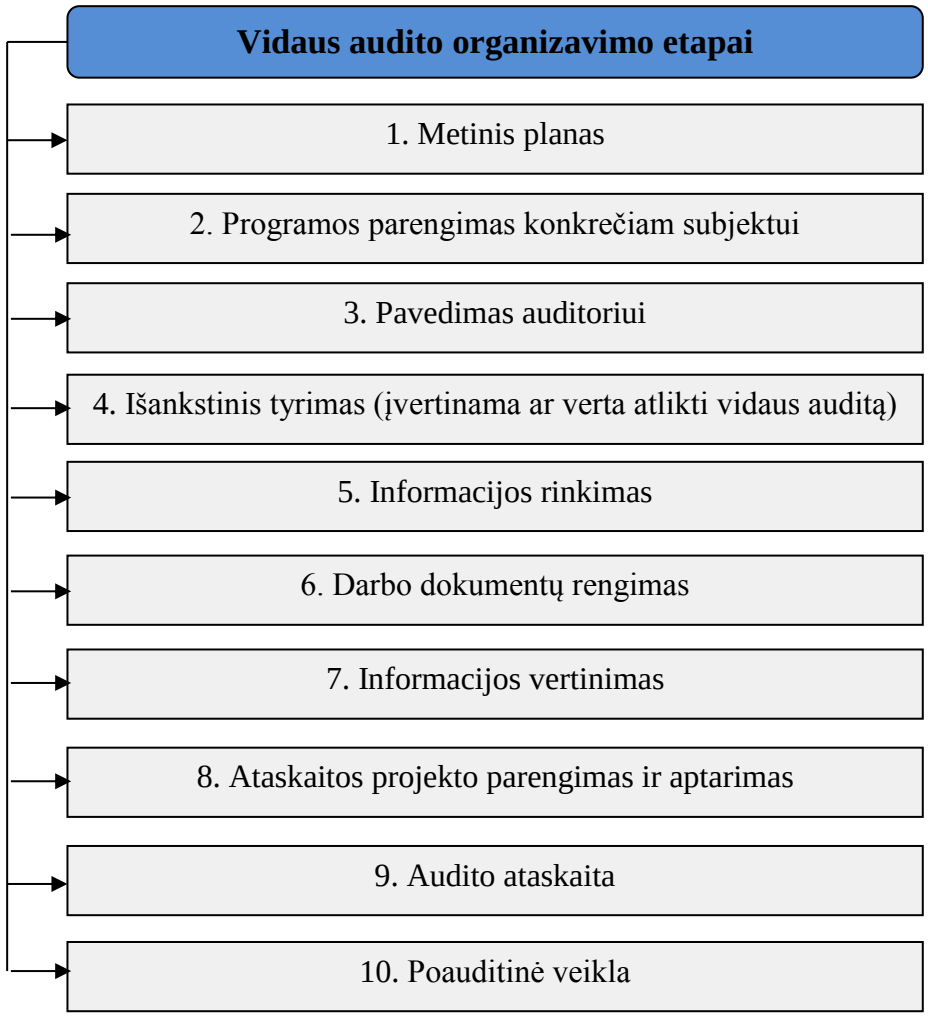
Prisimenant, kad vidaus auditas yra nepriklausoma, objektyvi tikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta sukurti pridėtinę vertę ir pagerinti organizacijos veiklą, kas padeda pasiekti užsibrėžtus tikslus, valdyti riziką bei vidaus kontrolę, aktualu tinkamai suorganizuoti visą audito atlikimo procesą, siekiant efektyviausių rezultatų. Kaip svarbus procesas, kuris apima daugiau ar mažiau asmenų, vidaus audito procesas yra sudėtinga veikla, reikalaujanti įvairių sričių žinių bei aktualios dokumentacijos. Tačiau, kaip ir bet kuris kitas procesas, vidaus audito procesas gali būti pagerintas. Vidaus audito proceso gerinimas, remiantis bendro poveikio principais (vietos, pastangų, visuomeniniu poveikiu), kurie turės teigiamą reikšmę visai organizacijos veiklai. Proceso tobulinimas apima nustatytus būdus, kuriuose vykdoma veikla gali būti atliekama efektyviau ir veiksmingiau. Norint nustatyti, ar vidaus audito organizavimo procesas yra veiksmingas, naudinga jį įvertinti lyginant rezultatus, atsižvelgiant į rodiklius, iš kurių galima nuspręsti, ar auditoriai išnaudojo visas galimybes bei atliekant apklausą. Apklausa yra vienas iš svarbiausių būdų, padedantis išmatuoti vidaus audito organizavimo ir atlikimo efektyvumą (Susmanschi, Spineanu Georgescu, 2014). Šio darbo tyrimo tikslas būtent ir paremtas minėtuoju apklausos būdu, dėl vidaus audito organizavimo Vilniaus miesto savivaldybėje.

2.1. Vidaus audito organizavimo tvarka ir atlikimo etapai Vilniaus miesto savivaldybėje

Vidaus audito organizavimas gali būti apibūdinamas kaip sudėtingas ir atsakomybės reikalaujantis darbas, o auditoriaus siekis būti nepriklausomu nuo įmonės vadovo, turi užtikrinti atsakingų sprendimų priėmimą kiekviename vidaus audito atlikimo etape (Javaitienė K, 2007). Tam, kad vidaus auditas būtų tinkamai organizuojamas ir atliekamas, vidaus audito tarnyba turi dirbti remdamasi savo veiklos nuostatais ir metodika, patvirtinta Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus. Minėtos savivaldybės vidaus audito tarnybos nuostatai numato Vilniaus miesto savivaldybės Centralizuoto vidaus audito skyriaus statusą, uždavinius, funkcijas, teises, valdymą, darbo organizavimo tvarką, pertvarkymą ir likvidavimą (Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Centralizuoto vidaus audito skyriaus nuostatai, 2015). Tos pačios savivaldybės vidaus audito skyriaus metodika nustato Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus nepriklausomos, objektyvios tyrimo, vertinimo, konsultavimo veiklos vykdymą, kad būtų užtikrintas savivaldybės administracijos, jos struktūrinių padalinių, jai pavaldžių ir jos valdymo sričiai priskirtų VJA veiklos gerinimas (Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus Vidaus audito metodika, 2010) .

Atliekant vidaus auditą, vidaus auditoriai vadovaujasi Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu, atitinkamais normatyviniais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus audito atlikimą, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtomis bei patvirtintomis metodinėmis rekomendacijomis, vidaus audito skyriaus nuostatais, vidaus audito skyriaus vedėjo patvirtintais normatyviniais dokumentais, vidaus audito skyriaus vidaus audito metodika bei savo pareigybių aprašymais. Savivaldybės vidaus auditorius, atlikdamas vidaus auditą, nepriklausomai koks yra audituojamas objektas, pagal vidaus audito tarnybos vadovo patvirtintą vidaus audito programą, turi vertinti VJA, t.y. audituojamo subjekto vidaus kontrolės funkcionavimą ir rizikos valdymą (dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo, 2003). Svarbu paminėti, kad vidaus audito atlikimas priklauso nuo organizacijos struktūros dydžio, padalinių skaičiaus ir organizacijos dydžio. Tačiau nepaisant to, vidaus auditas visais atvejais turi būti atliekamas nuosekliai.

Vidaus audito organizavimas. Išskiriami šie, vidaus audito organizavimo etapai, taikomi Vilniaus miesto savivaldybėje (žr. 3 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

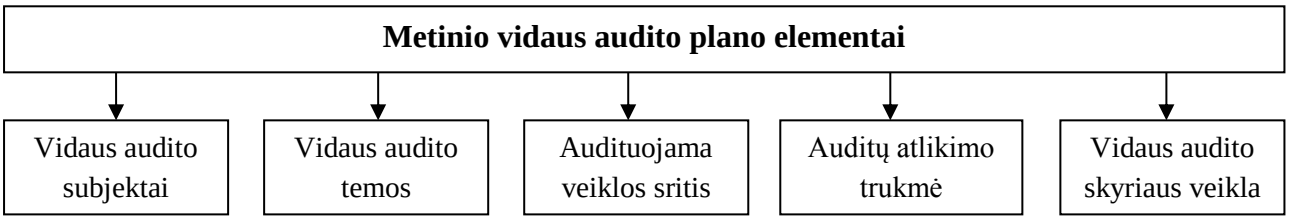
3 pav. Vidaus audito organizavimo etapai Vilniaus miesto savivaldybėje

1. *Metinis planas*. Norint vidaus auditą atlikti nuosekliai ir planingai, nagrinėjamoje savivaldybėje sudaromi dviejų lygių vidaus audito planai, t.y. strateginiai ir metiniai. Pastarieji gali būti koreguojami vadovaujantis savivaldybės administracijos direktoriaus teikiamais pasiūlymais, nustatytais prioritetais ir svarbiais savivaldybės administracijos, jai pavaldžių arba jos valdymo sričiai priskirtų VJA veiklos arba kitais pasikeitimais. Strateginiai ir metiniai vidaus audito planai, jų pakeitimai turi būti suderinami su administracijos direktoriumi.

Strateginis vidaus audito veiklos planas. Strateginis vidaus audito skyriaus veiklos planas: „trejų metų vidaus audito skyriaus veiklos planavimo dokumentas, kuriame, atsižvelgiant į savivaldybės strateginius veiklos tikslus, vidaus audito skyriaus aplinką bei išteklius, suformuluojama vidaus audito skyriaus misija, veiklos strateginiai tikslai, uždaviniai ir priemonės jiems įgyvendinti“ (Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus Vidaus audito metodika, 2010). Strateginiame vidaus audito skyriaus veiklos plane turi atsispindėti šios dalys:

- atlikta vidaus audito skyriaus aplinkos ir išteklių analizė (išanalizuoti ankstesnių auditų rezultatai, nustatytos rizikingos sritys, įvertintas vidaus audito poreikis ir t.t.);
- suformuota vidaus audito skyriaus misija;
- numatyti vidaus audito skyriaus strateginiai tikslai;
- strateginio vidaus audito plano uždavinių įgyvendinimo priemonės ir vertinimo kriterijai.

Metinis vidaus audito skyriaus veiklos planas. Metinis vidaus audito skyriaus veiklos planas sudaromas atsižvelgiant į strateginį veiklos planą ir į praėjusių kalendorinių metų vidaus audito skyriaus atliktų vidaus auditų skyrių rezultatus. 4 pav. matomi elementai, kurie turi būti nurodyti metiniame vidaus audito veiklos plane.



Šaltinis: sudaryta autorės

4 pav. Metinis vidaus audito planas

Kaip matyti iš pateikto paveikslo, metinį vidaus audito planą turi sudaryti vidaus audito subjektai, vidaus audito temos, audituojama veiklos sritis, vidaus auditų atlikimų trukmė darbo dienomis, įskaitant laiką, skirtą vidaus audito subjektų veiklai apžvelgti ir vidaus auditų programoms parengti. Taip pat šiame plane turi būti numatyti ne tik atskiri vidaus auditai, bet ir kita vidaus audito skyriaus veikla, pvz., auditorių mokymai, kvalifikacijos kėlimas, metinės vidaus audito skyriaus ataskaitos parengimas ir kt.

Dėl tam tikrų priežasčių, tokių kaip vidaus auditorių liga, apie 10% – 20% kiekvieno vidaus auditoriaus metinių darbo dienų gali būti nepaskirstyta tam, kad būtų galima tinkamai vykdyti vidaus audito skyriaus veiklą dėl metiniame vidaus audito skyriaus veiklos plane nenumatyto vidaus audito atlikimo ir dėl kitų svarbių priežasčių. Savivaldybės vidaus auditui atlikti auditoriai atrenkami atsižvelgiant į vidaus audito pobūdį, jo sudėtingumą, auditorių darbo patirtį ir turimus įgūdžius. Vidaus audito skyriaus vedėjas iki einamųjų metų lapkričio 1 dienos turi paruošti sekančių metų vidaus audito skyriaus veiklos plano projektą. Per nustatytą terminą, minėtas planas turi būti suderintas su atitinkamais asmenimis ir galiausiai metinis planas pateikiamas valstybės kontrolei per 10 dienų po jo suderinimo. Be metinio vidaus audito plano, vidaus auditoriai prieš kiekvieną auditą turi sudaryti vidaus audito programą ir procedūrų schemą, kurias patvirtina vidaus audito skyriaus vedėjas. Kadangi šiuo metu Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito skyriaus vedėjo etatas laisvas, jo funkcijas atlieka paskirta to paties skyriaus vidaus auditorė. Vidaus audito programoje turi atsispindėti tokie elementai kaip vidaus audito tema, tikslai, apimtis, procedūros, atspindinčios informacijos rinkimo, analizavimo ir dokumentavimo būdus ir kita aktuali informacija. (Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus Vidaus audito metodika, 2010).

Darbo autorės nuomone, metinis vidaus audito planas neturėtų būti per daug smulkiai išdėstytas, nes jame nurodyti elementai vėliau sukonkretizuojami ir detalizuojami vidaus audito programoje, kuri yra suderinama su vidaus audito planu.

2. Programos parengimas konkrečiam subjektui. Vidaus auditoriai, prieš planuojamą atlikti vidaus auditą, privalo parengti vidaus audito programą, skirtą konkrečiam audituojamam subjektui ir ją turi patvirtinti vidaus audito tarnybos vadovas. Vidaus audito programoje reikia nurodyti vidaus audito temą, tikslą, vidaus audito apimtis, vidaus audito procedūras, kurios tiesiogiai susijusios su informacijos rinkimu ir analizavimu, taip pat turi būti nurodyti periodai pagal vykdytojus ir poreikį bei kita aktuali informacija. Šią programą dar labiau detalizuoja parengti klausimynai ir testai, kurie turi būti suderinti su vidaus audito tarnybos vadovu (Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo, 2003).

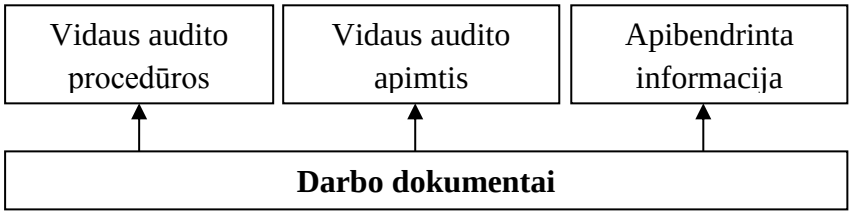
3. Pavedimas auditoriui. Įvertinus planuojamo audito pobūdį, vidaus audito atlikimas pavedamas atitinkamam auditoriui. Negalima auditoriui pavesto tokio darbo, kurio atlikimui trūksta auditoriaus kompetencijos ar praktinės patirties. Tokiam auditoriui naudinga sudaryti galimybes specializuotis atitinkamuose mokymuose.

4. Išankstinis tyrimas (įtvirtinama ar verta atlikti auditą). Vidaus auditorius, atlikdamas vidaus auditą, atsižvelgiant į vidaus audito objektą, pagal vadovo patvirtintą vidaus audito programą, įvertina audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistemą, jos funkcionavimą ir rizikos valdymą.

5. Informacijos rinkimas. Vidaus auditorius turi rinkti informaciją vadovaudamasis vidaus audito tikslais ir apimtimi.

Audito tikslai reikalauja rinkti tik tokio pobūdžio informaciją, kuri leistų pasiekti atitinkamos veiklos audito tikslus. Audito apimtis nurodo rinkti tik tokią informaciją, kuri būtų būdinga tam tikrai atitinamai veiklos sričiai. Rinkti nenaudingą ar perteklinę informaciją, kuri nebus naudojama vertinant veiklos rezultatus yra netikslinga. Informacijos rinkimo detalumas ir būdai labai priklauso nuo pačio auditoriaus, t.y. nuo jo kompetencijos, turimos praktinės patirties, asmeninių savybių ir kt. Visa surinkta informacija turi būti pakankama, patikima ir naudinga. Visa informacija renkama panašiu būdų, kurį naudoja ir išorės auditoriai: tikrinimas, stebėjimas, patvirtinimas, analitinės procedūros ir kt. Rinkdamas informaciją, vidaus auditorius turi numatyti ar naudinga naudoti papildomus testus ir procedūras, siekiant realizuoti numatytus audito tikslus (Paukštienė I. 2012).

6. Darbo dokumentų rengimas. Atlikus patikrinimą ir įvertinus gautą informaciją, vidaus auditorius viską registruoja darbo dokumentuose, kuriuose turi būti nurodytas dokumento sudarytojo pavadinimas, dokumento pavadinimas, sudarymo data, numeris, tekstas ir vidaus auditoriaus parašas. Darbo dokumentai yra svarbūs, nes tai yra pagrindas vidaus audito ataskaitoms rengti, išvadoms ir rekomendacijoms pagrįsti. Darbo dokumentuose pateikiama tokia informacija (žr. 5 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės

5 pav. Darbo dokumentų informacija

Kaip matyti iš 4 pav. šiuose dokumentuose turi atsispindėti tokia informacija: vidaus audito procedūros, kuriuos buvo taikomos vidaus audito atlikimo metu, vidaus audito apimtis, gauta ir apibendrinta informacija, kuri patvirtinta vidaus audito išvadas ir funkcijas.

7. Informacijos vertinimas. Vertindami audito metu surinktą informaciją, vidaus auditoriai turi naudoti atitinkamas procedūras, tokias kaip tikrinimas, skaičiavimas, stebėjimas, apklausa ir kt. Minėtas procedūras pasirenka pats auditorius, atsižvelgdamas į audito tikslus, apimtį ir sudėtingumą. Todėl negali būti vienodų procedūrų visiems vidaus audito atvejams. Esant poreikiui, minėtos procedūros gali būti keičiamos. Jeigu bus vertinamos specifinės veiklos sritys, neaiškiems klausimams spręsti vidaus auditorius turi konsultuotis su tos srities specialistais.

8. Ataskaitos projekto parengimas ir aptarimas. Atlikus vidaus auditą, parengiamas ataskaitos projektas, kurį vidaus auditorius turi aptarti su audituojamojo subjekto vadovu. Kol bus parengta galutinė vidaus audito atlikimo ataskaita, audituojamo subjekto valstybės tarnautojai ir kiti darbuotojai supažindinami su nustatytais faktais, kartu aptariamos veiklos tobulinimo ir rastų trūkumų panaikinimo galimybės.

Jeigu vidaus audito atlikimo metu buvo nustatyti svarbūs pažeidimai, turintys reikšmingos įtakos vykdomai veiklai, vidaus auditorius, kuo skubiau apie tai turi pranešti vidaus audito skyriaus vedėjui, o pastarasis apie tai informuoti savivaldybės administracijos direktorių. Visus darbo dokumentus kartu su atlikto vidaus audito ataskaitos projektu vidaus auditorius turi perduoti vidaus audito skyriaus vedėjui. Kad būtų užtikrinta atlikto vidaus audito kokybė, vidaus audito skyriaus vedėjas prižiūri vidaus auditorių darbą, kad būtų laikomasi vidaus audito metodikos reikalavimų ir atidžiai peržiūri darbo dokumentus bei ataskaitos projektą.

9. Audito ataskaita. Sekantieji vidaus auditoriaus veiksmai akcentuojasi į atlikto audito ataskaitą, kurioje reikia pateikti vidaus kontrolės vertinimo išvadą ir rekomendacijas, kaip tobulinti ir sustiprinti šias sritis. Auditorius turi stengtis, kad ataskaitoje įvardinti rasti faktai ir išvados būtų naudingos tolimesnei organizacijos veiklai. Taip pat, ataskaitoje turi atsispindėti vidaus kontrolės sistemos funkcionavimo organizacijoje įvertinimas, audituojamojo subjekto veiklos rezultatyvumo įvertinimas, nustatyti veiklos trūkumai bei rekomendacijos trūkumams šalinti. Vidaus auditorių ataskaitos turėtų būti aktualus ir naudingas informacijos šaltinis ne tik organizacijos vadovybei, bet ir audituojamiems subjektams (Paukštienė I., 2012). Vidaus audito atlikimo ataskaita gali būti tarpinė ir galutinė, tai priklauso nuo to, ar keičiasi vidaus audito apimtis, atliekamas didelės apimties vidaus auditas ar tai toks vidaus auditas, kurio atlikimo metu gauta informacija yra neatidėliotina ir turintį ypatingai svarbią reikšmę. Tokiu atveju naudojama tarpinė vidaus audito ataskaita. Galutinė ataskaita paruošiama po atlikto vidaus audito ir raštu pateikiama audituojamo subjekto vadovui su rekomendacijų įgyvendinimo priemonių plano forma. Ataskaita susideda iš šių dalių:

1. Įvadinė dalis – šioje dalyje paprastai nurodomi vidaus audito vykdytojai, atlikimo terminas (pradžios ir pabaigos datos), vidaus audito subjektas, vidaus audito tikslas, vidaus audito apimtis, vidaus audito metodai ir vertinimo kriterijai;

2. Dėstomoji dalis – šioje dalyje pateikiami vidaus audito metu nustatyti faktai, pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos.

3. Rekomendacijos – rekomendacijose pateikiami pasiūlymai, į kuriuos turi atsižvelgti vidaus audito subjektas, norint pagerinti vidaus kontrolės veiksmingumą, rizikos valdymą, tikslų realizavimą, kas mažintų klaidų pasikartojimą ateityje.

Ataskaitoje pateikiamos rekomendacijos turi būti įvardijamos pagal tai, koks reikšmingumo lygmuo yra – didelis, vidutinis arba mažas. Reikšmingumo lygį vidaus auditoriai gali pasirinkti patys, atsižvelgdami į ankstesniąją patirtį bei profesionalumą. Daroma išvada, kad ataskaitoje pateikiama informacija turi būti aiški (suprantama ir logiška), konkreti, glausta, objektyvi (pateikiami pagrįsti faktai, informacija nešališka, neiškraipyta, be išankstinio nusistatymo), parengta ir pateikta laiku (Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo, 2003).

10. Poauditinė veikla. Atliekant poauditinę veiklą auditorius turi ir toliau stebėti, kaip audituojamas subjektas vykdo savo veiklą bei stebėti, ar šalinami rasti trūkumai. Siekiant vykdyti poauditinę veiklą, privalu įvertinti tokius veiksnius (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo, 2003):

- vidaus audito ataskaitoje nurodytų faktų svarbą;
- vidaus audito ataskaitoje pateikiamai situacijai ištaisyti reikalingų išlaidų dydį;
- priemonių sudėtingumą, skirtų ištaisyti situaciją;
- poauditinei veiklai skirtą laiką.

Atlikus vidaus audito ataskaitoje pateikiamų rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę, vidaus auditorius surašo poauditinės veiklos ataskaitą arba pažymį. Vidaus audito tarnybos vadovas, vadovaudamasis vidaus audito ataskaitos rekomendacijų įgyvendinimo reikšmingumu, gali numatyti poauditinės veiklos procedūras atlikti sekančio vidaus audito metu. Apie tai, kaip gerėja vykdoma veikla, atsižvelgiant į rekomendacijas, vidaus auditorius žymi rekomendacijų registracijos žurnale. Jeigu į rekomendacijas neatsižvelgiama ir nešalinama aptikti trūkumai, vidaus audito skyrius per 10 darbo dienų apie tai privalo informuoti savivaldybės administracijos direktorių. Poauditinė veikla gali būti labai efektyvi, kai tarp vidaus auditorių ir audituojamų subjektų vyrauja pasitikėjimas ir geranoriškumas (Paukštienė I, 2012).

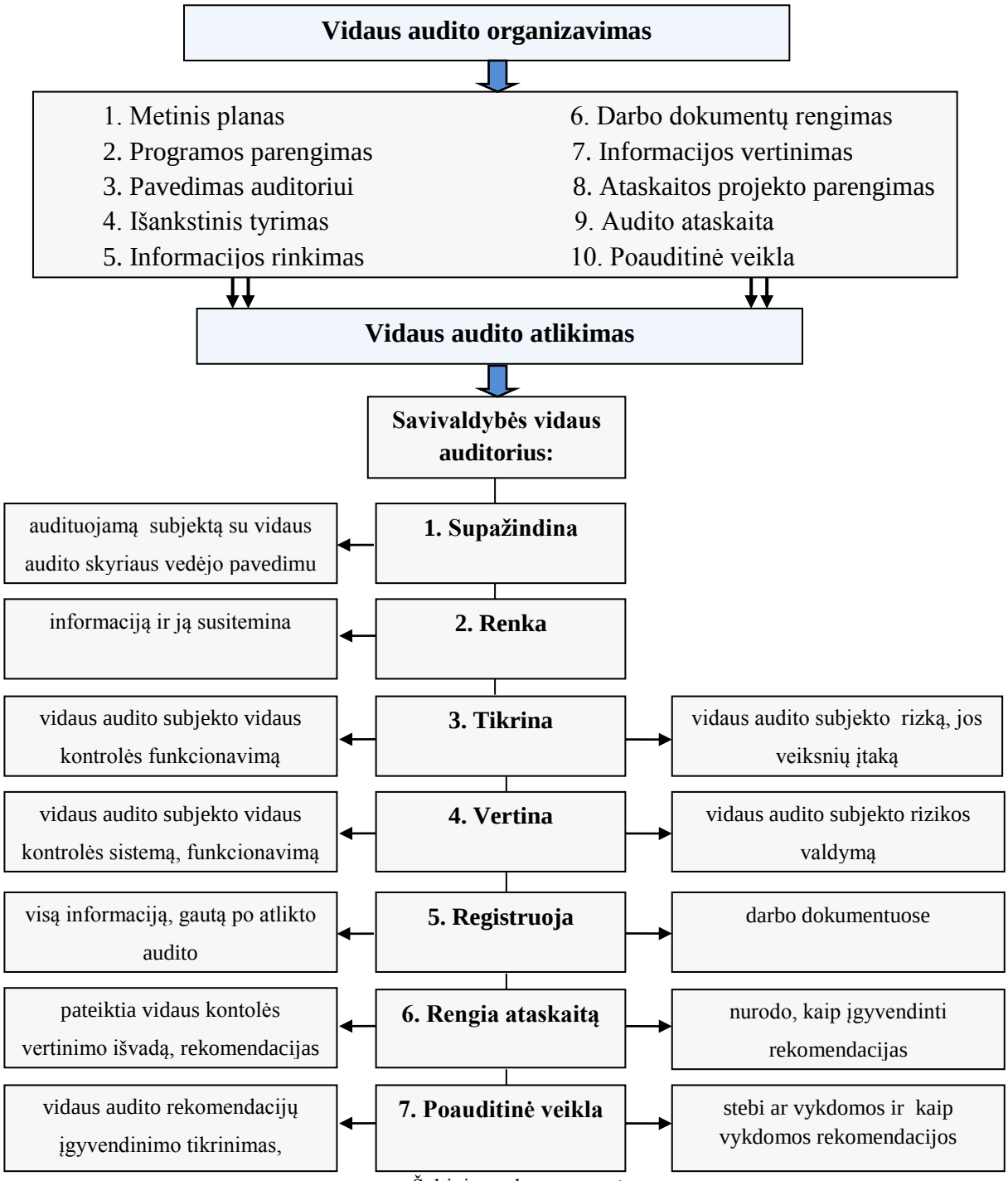
Vidaus audito atlikimas. Vidaus audito atlikimas prasideda tada, kai vidaus audito skyriaus vedėjas paskiria pavedimą atlikti šį darbą. Visa informacija apie numatomą atlikti vidaus auditą, vidaus audito subjektui pateikiama raštu. Šioje informacijoje turi atsispindėti vidaus audito tema, tikslas, planuojamas atlikimo laikas ir t.t. Vidaus audito skyriaus vedėjo pavedime, kurį pateikia vidaus auditoriams turi būti pateikiama tokia informacija:

- vedėjo pavedimo registracijos numeris;
- planuojamo vidaus audito tema;
- vidaus audito subjekto pavadinimas;
- nurodomi vidaus auditą atliekantys auditoriai arba jų vadovas;
- vidaus audito atlikimo laikas;
- vidaus audito ataskaitos pateikimo data;
- jeigu reikia, vidaus audito pratęsimo terminas.

Aptarus vidaus audito skyriaus vedėjo pareigas prieš atliekant vidaus auditą, išskiriamos ir vidaus auditorių funkcijos ir pareigos. Prieš atliekant vidaus auditą, vidaus auditorius turi supažindinti audituojamą subjektą su vidaus audito skyriaus vedėjo pavedimu ir jame nurodyta informacija. Pavedimo kopiją privalo palikti audituojamam subjektui.

Po šio žingsnio, prasideda vidaus audito atlikimas, kurio metu vidaus auditorius, atsižvelgdamas į numatytą vidaus audito tikslą bei pagal patvirtintą vidaus audito programą vertina audituojamo vidaus audito subjekto vidaus kontrolės sistemą, jos funkcionavimą ir rizikos valdymą. Atliekant šią procedūrą, vidaus auditorius privalo patikrinti ir įvertinti vidaus audito subjekto nustatytas vidaus kontrolės procedūras bei įsitikinti, ar audituojamas subjektas vykdydamas savo veiklą laikosi numatytų strateginių ar veiklos planų, nuostatų ar kitų norminių teisės aktų. Taip pat, vidaus audito atlikimo metu, vidaus auditorius turi tikrinti, ar informacija apie vidaus audito subjekto finansinę ir ūkinę veiklą yra išsami ir teisinga bei patikrinti, kaip tokia informacija analizuojama ir skelbiama. Kitas vidaus auditorių tikslas, tikrinti ir vertinti ar valstybės ir savivaldybės turtas naudojamas taupiai ir racionaliai, vadovaujantis tai numatančiais teisės aktais, tikrinti ir vertinti informacinių sistemų kontrolės priemones. Visi šie išvardinti veiksniai, kuriuos vidaus auditorius vidaus audito metu turi patikrinti ir įvertinti apima vidaus audito subjekto vidaus kontrolės funkcionavimą ir rizikos veiksnių įtaką. Atsižvelgdamas į vidaus audito išsikeltą tikslą, vidaus auditorius atlieka vidaus audito subjekto finansinių ataskaitų, ūkinių operacijų vertinimą, to paties subjekto veiklos ir valdymo proceso vertinimą, tikrina, ar vykdoma veikla atitinka nustatytus planus, procedūras, teisės aktus ir kt., taip pat vertina organizacijos programų rengimą ir įgyvendinimą, vertina, kaip valdomos ir naudojamos informacinės sistemos.

Aptarus vidaus audito organizavimo ir atlikimo aspektus Vilniaus miesto savivaldybėje, skyrelio pabaigoje, darbo autorė pateikia vidaus audito organizavimo ir atlikimo modelį (žr. 6 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

6 pav. Vidaus audito organizavimo ir atlikimo modelis

Iš pateikto paveikslo matoma, kad prieš atliekant vidaus auditą, privalu praeiti jo organizavimo etapus, kurie susideda iš metinio plano parengimo, programos parengimo konkrečiam subjektui, pavedimo auditoriui, išankstinio tyrimo rezultatais ar verta atlikti vidaus auditą, informacijos rinkimo, darbo dokumentų rengimo, informacijos vertinimo, ataskaitos projekto parengimo ir aptarimo, audito ataskaitos sudarymo ir poauditinės veiklos.

Po šių organizavimo etapų atliekamas auditas, kurio metu vidaus auditorius įgyvendina šias funkcijas: audituojamo subjekto supažindinimas su darbo pavedimu, informacijos rinkimas audituojamame subjekte, vidaus kontrolės ir rizikos valdymo vertinimas, informacijos registravimas darbo dokumentuose, ataskaitos parengims ir poauditinė veiklos vykdymas.

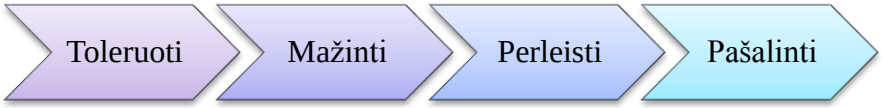
Išanalizavimus visą Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito procesą, aktualu įžvelgti atitinkamus sistemos pliusus ir minusus. Auditoriaus patirtis, gebėjimai ir galimybės pritaikyti patvirtintą metodiką konkrečiam vidaus auditui atlikti vertinama kaip stiprioji vidaus audito proceso pusė. Svarbiausia – motyvuotai pasiektas tikslas. Kaip dar vieną vidaus audito proceso pliusą galima išskirti vidaus audito atlikimo nuoseklumą, kuris remiasi vidaus audito organzavimo ir atlikimo etapais. Sekanti stiprioji vidaus audito proceso pusė, kurią pastebėjo darbo autorė – savivaldybės vidaus auditui atlikti auditoriai atrenkami atsižvelgiant į vidaus audito pobūdį, jo sudėtingumą, auditorių darbo patirtį ir turimus įgūdžius. Minėta savybė užtikrina efektyviai ir kompetetingai atliktą vidaus auditą. Darbo autorės nuomone Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito programos parengimas konkrečiam subjektui nėra pakankamai rezultatyvus. Nors minėta programa ir yra suderinta su vidaus audito tarnybos vadovu, sudėtinga tiksliai numatyti detalias planuojamo vidaus audito proceso dalis. Ne visi procesai yra universalūs, kiekviena planuojama veikla – kas yra įtvirtinta vidaus audito programoje, padaryta remiantis tik išankstinio tyrimo pagrindu ir neįsigilinus iki pabaigos kas bus tikrinama, kaip bus renkama informacija, kokie bus kriterijai ir t.t. Tai galima traktuoti kaip tam tikrą hipotezę, kuri niekada nepasiteisina 100 proc. Proceso planavimas reikalingas siekiant užtikrinti vidaus audito kontrolę kaip ir iš vadovo pusės, kuris kontroliuoja auditorių darbą, taip ir iš darbuotojų pusės, kurie turi pasiekti numatytą tikslą, iš anksto suplanuotu laiku ir konkrečiai apibrėžiant. Jeigu atsiras nesklandumų – bus žinoma kurioje tiksliai vietoje ir kas tą įtakoja. Tokiu būdu galima nustatyti ir konkrečiai sumažinti trūkumus. Analogiškai žinotume, kas tame procese yra gerai, kokie pliusai ir minusai. Siekiant tobulinti vidaus audito procesą nepakanka vien gerai apgalvoto ir suplanuoto išankstinio tyrimo. Žinojimas kaip atlikti vidaus auditą ir numatymas, kaip galėtų atrodyti procesas šiam auditui nėra pati svarbiausia tobulintina sritis. Kur kas aktualiau vidaus audito procese naudoti sukauptas žinias, kurios atliekant kitą vidaus auditą leis geriau įžvelgti visus proceso elementus. Visa tai priklauso nuo konkrečios veiklos, auditoriaus motyvacijos ir gebėjimo suvokti vykdomos veiklos svarbą ir joks dokumentas ar metodika tam nepadės. Šiai situacijai tinka dažna gyvenime pasitaikanti situacija su kelių eismo taisyklėmis. Kad ir kokie griežti bus tai numatantys įstatymai ar baudos, viskas priklausys nuo eismo dalyvių atsakomybės kelyje. Vidaus audito proceso gerinimas remiasi pastangų, motyvacijos, poreikių ir patiries principais, kurie veiks kaip turintys teigiamą reikšmę visai organizacijos veiklai. Proceso tobulinimas apima būdus, kuriuos turėtų numatyti pirmiausia vidaus auditą atliekantys asmenys, kurie turimą darbo patirtį gali atitinkamai pritaikyti siekiant, kad vykdoma veikla būtų atliekama efektyviau ir veiksmingiau.

Norint nustatyti, ar vidaus audito organizavimo procesas yra veiksmingas, naudinga jį įvertini lyginant rezultatus, iš kurių galima įžvelgti, ar auditoriai išnaudojo visas galimybes. Rezultatų analizė nėra vienintelis būdas išsiaiškinti vidaus audito proceso efektyvumą. Grįžtamasis ryšys iš audituojamų subjektų atskleidžia ne tik atlikto audito pliusus, bet identifikuoja ir silpnąsias vietas, kurias vertėtų tobulinti. Grįžtamasis ryšys yra vienas iš svarbiausių būdų, padedantis išmatuoti vidaus audito organizavimo ir atlikimo efektyvumą.

2.2. Vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme

Rizika yra neišvengiama kiekvienoje organizacijoje. Neplanuoti ir nepageidaujami pavojai gali pasirodyti pačiu nepalankiausiu metu, pradedant nuo finansinės rizikos, tokios kaip investicijos, nauji konkurentai iki žmogiškųjų veiksnių, tokių kaip darbuotojų veiksmai organizacijoje, nelaimingi atsitikimai ir kt. Siekiant veiksmingiau kovoti su pasitaikančiomis rizikos, aktualu jas identifikuoti, įvertinti ir valdyti, sukuriant tam atitinkamus planus (Stasytytė, Aleksienė, 2015). Anot rekomendacinių vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairių viešojo sektoriaus subjektams, rizikos valdymas: „tai sisteminis procesas, kurio metu subjektas identifikuoja ir įvertina sąlygas ir (ar) įvykius, galinčius turėti neigiamos įtakos veiklai, priima ir įgyvendina sprendimus dėl neigiamos įtakos sumažinimo iki priimtino lygio, vykdo rizikos veiksnių priežiūrą“ (2014, p.77). Bendrąja prasme rizikos valdymas tai: „procesas, kurio metu identifikuojamos, prioritetizuojamos ir panaikinamos arba sumažinamos neigiamos galimų įvykių pasekmės. Adekvatus rizikos įvertinimas sudaro prielaidas galimiems nuostoliams išvengti“ (Stasytytė, Aleksienė, 2015). Svarbu nepamiršti, kad rizikos valdymas apima ne tik didžiausias ir dažniausiai pasitaikančias klaidas organizacijoje, tačiau tai liečia mažiau pastebimas rizikas, kurios taip pat daro nemažą įtaką vykdomai veiklai, todėl aktualu atidžiau apžvelgi rizikos valdymą ir vertinimą (Unnikrishnan et al. 2015). Žodis „rizika“ dažniausiai suvokiamas turintis neigiamą atspalvį, tačiau pasitaiko atvejų, kai riziką galima vertinti kaip galimybę, kuri gali suteikti naudos (Stasytytė, Aleksienė, 2015). Rizikos valdymo pagrindinis tikslas, kad organizacija pasiektų savo veiklos tikslų labiausiai veiksmingu ir efektyviausiu būdu.

Visos organizacijos susiduria su tam tikrais neaiškumais, o tuo remiantis vadovybės tikslas – nustatyti, koks neaiškumų lygis yra priimtinas, siekiant suteikti didžiausią vertę suinteresuotiems asmenims. Šis procesas vadinamas rizikos apetitu. Jis parodo koks rizikos tipas aptinkamas, jo apimtis, kurią galima prisiimti, nesukeliant grėsmės išsikeltiems tikslams ir jų realizavimui. Galimas atsakas į rizikas pateiktas 7 pav.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

7 pav. Atsakas į rizikas

Visi įvykiai turi atitinkamus padarinius, tačiau jie gali būti tiek neigiami, tiek teigiami arba abu kartu (Stasytytė, Aleksienė, 2015). Riziką organizacijoje gali sukelti išoriniai ir vidiniai veiksniai, todėl rizikos veiksnius galima klasifikuoti į dvi grupes (ISO 31000, 2009).

Išoriniai rizikos veiksniai: aplinkybės ir įvykiai, netikėtai veikiantys įmonę iš išorės. Šių veiksnių negalima numatyti iš anksto ar padaryti kažkokią įtaką, stabdant jų atsiradimą. Išoriniai rizikos veiksniai yra tiesioginio poveikio t.y. įstatymai, korupcija, mokesčių sistema ir pan. bei netiesioginio poveikio tokie kaip, stichinės nelaimės, politinė ir ekonominė padėtis.

Vidiniai rizikos veiksniai: tai tokios rizikos, kurios egzistuoja organizacijos viduje. Tai gali būti personalo rizika, kuri pasireiškia keičiantis personalui, jo kvalifikacijos lygiui ir pan., informacijos rizika, t.y. informacinių sistemų klaidos ir pan.

Minėtos rizikos rūšys yra aptariamos ir valdomos visose organizacijose siekiant ne tik jas suvaldyti šiuo metu, bet žvelgiant ir iš ateities perspektyvų. Prie rizikos valdymo prisideda ir vidaus auditas. Vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme padeda sumažinti rizikos grėsmę organizacijoje. Rizika ir jos valdymas nėra nauja koncepsija. Pastaraisiais metais rizika ir jos valdymas įgavo naują dimensiją. Vienas iš tokių pavyzdžių yra rizikos prisiėmimas, kuris nulėmė dabartinę pasaulinę finansų krizę. Pasaulinė finansų krizė daugeliu atžvilgių buvo sukrėtimas verslo pasaulyje. Didžiausią problema yra ta, kad tai nebuvo numatyta nei ekonomistų ar atitinkamų suinteresuotųjų šalių ir minėtoji krizė užklupo organizacijas bei vyriausybę nepasiruošusius. Daugelis autorių (Keen, 2008, Lam, 2009, Hull, 2009) teigia, kad šios krizės esmė buvo efektyvios ir veiksmingos rizikos valdymo strategijos nebuvimas. Vidaus auditas ir rizikos valdymas turi glaudų ryšį ir tas atsispinti anksčiau minėtame pavyzdyje. Nors nuoroda į riziką grindžiama vidaus audito vaidmens atspindžiu, vidaus auditas turi veikti su bendra organizacijos rizikos valdymo strategija. Norint tinkamai valdyti riziką, naudinga turėti organizacijos rizikos valdymo modelį, kurį naudojant reikia remtis tokiomis prielaidomis (Coetzee, Lubbe, 2014):

- organizacija yra rizikos atsiradimo pavojuje, todėl reikia numatyti išsamią rizikos valdymo tvarką, tiek strateginiu tiek operatyviniu lygiu;
- rizikos valdymo procesas yra valdomas vadovybės ir įgyvendinamas organizacijoje, kaip nepriklausomas nuo vidaus audito funkcijos;
- rizikos valdymo procesas ir jo rezultatai turi būti tinkamai dokumentuojami;
- rizikos prisiėmimas (rizikos kiekis, kurį organizacija nori prisiimti) ir rizikos tolerancija (priimtina patikrinti, ar nukrypimai nuo rizikos užtikrina, kad organizacijos tikslai būtų pasiekti);
- rizikos valdymo proceso patikrinimas vidaus audito funkcijomis.

Pirmiausia svarbu suprasti skirtumą tarp organizacijos rizikos valdymo ir vidaus audito bei būdus, kuriais jie vienas kitą papildo. Organizacijos rizikos valdymas yra strategija, kuri gali apimti (Ahmad, Helfenstein, 2015):

- vengimą: rizikingų veiksmų vengimas;
- mažinimą: būdas sumažinti rizikos poveikį;
- alternatyvius veiksmus: atsižvelgti į alternatyvius veiksmus, siekiant sumažinti rizikos poveikį;
- prisiėmimą: rizikos prisiėmimas.

Vidaus audito vaidmuo organizacijos rizikos valdyme gali būti aptartas šiais dviem būdais (Ahmad, Helfenstein, 2015):

1. Nepriklausomybė: vidaus auditas turėtų būti nepriklausomas nuo organizacijos rizikos valdymo funkcijos. Rizikos identifikavimas, sprendimų priėmimas turėtų būti patikrinti vidaus auditorių, jų neįvykdant.
2. Organizacijos rizikos valdymo atlikimas: kai kuriais atvejais vidaus auditoriai yra prašomi atlikti organizacijos rizikos valdymo procesą. Šiuo atveju jie dirba, kaip organizacijos rizikos valdymo komandos dalis.

Šis bendras organizacijos rizikos valdymo metodas ir kontrolė padeda organizacijai pagerinti rizikos valdymą, kuris savo ruožtu padeda sukuri didesnę vertę. Kadangi, kaip buvo minėta anksčiau, kad vidaus auditas ir rizikos valdymas turi glaudų ryšį, naudinga rizikos valdymo procesą įtraukti į vidaus audito užduočių procesą. Detalesnė informacija pateikiama 3 lentelėje.

3 lentelė. Rizikos valdymo ir vidaus audito užduočių procesas

	Rizikos valdymo procesas	**Vidaus audito užduočių planavimas**
1	● Tikslų nustatymas: - strateginiai tikslai - operatyviniai tikslai	● Veiklos tikslai ir susiję kriterijai formuoja vidaus audito užduoties tikslus, taikymo sritis ir apima: - objektyvių tikslų proceso ir rezultatų peržiūrą ir jei reikia reikia nustato papildomus tikslus arba sutelkia dėmesį tik į prioritetinius tikslus. - nustato užduoties tikslus ir apimtį.
2	● Įgimtos rizikos nustatymas - pavojai - galimybės	● Gręsiančios rizikos veiklos tikslai, pagrindiniai įsipareigojimai planavimui. - apsvarstyti rizikos identifikavimo procesą ir visas atitinkamas pozicijas; - svarstomos pozicijos ir rizikos, keliančios pavojų tikslams pasiekti.
3	● Rizikos vertinimas - tikimybė - įgimtos rizikos lygis - neaptikimo rizikos lygis	● Abiejų veiksnių (tikimybė, poveikis) vertinimas, kad rizikos neaptikimas gali būti lemiamas. - apsvarstyti rizikos vertinimo procesą ir rezultatus naudoti atliekant savo vertinimą; - peržiūrėti įgimtos rizikos lygį, esamos rizikos poveikį ir neaptikimo rizikos lygį. - daugiau dėmesio skirti aukšto lygio rizikai;
4	● Rizikos analizė - vengimas - sumažinimas - prisiėmimas - veiksmų nutraukimas	● Kiekvienos rizikos vertinimas matuojamas atsižvelgiant rizikos pobūdį. - apsvarstyti rekomendacijas pagal atitinkamą rizikos įvertinimą; - įtraukti į tolesnio etapo užduotis.

Šaltinis: sudaryta remiantis Coetzee, Lubbe, 2014

Pirmas žingsnis. Tikslų nustatymas strateginiu lygiu ar organizacijos veiklos lygmenyje. Darant prielaidą, kad tai buvo atlikta rizikos valdymo procese, vidaus auditas gali remtis šio proceso rezultatais ir naudoti šiuos tikslus kaip pagrindinius vidaus audito užduoties tikslus.

Antras žingsnis. Įgimta rizika, kuri buvo nustatyta rizikos valdymo procese, kelianti grėsmę, turi būti apsvarstyta vidaus auditorių. Visi pavojai ir galimybės turėtų būti įtraukti kaip į galimą riziką.

Trečias žingsnis. Vidaus auditorius gali naudotis įgimtos rizikos įvertinimu kalbant apie tikimybę ir apie poveikį.

Ketvirtas žingsnis. Vidaus auditorius turėtų suderinti kiekvieno vidaus auditoriaus rekomendacijas atitinkamam atsakymui paruošti.

2.3. Rizikos valdymas per vidaus kontrolės sistemos prizmę

Rizikos valdymas ir vidaus kontrolės sistema yra glaudžiai susiję. Rizikos valdymo metu ne tik identifikuojama rizika, bet tuo pačiu suformuojamos vidaus kontrolės procedūros, kurių paskirtis suvaldyti riziką. Tuo remiantis, rizikos valdymas ir minėta vidaus kontrolės sistemos dalis turėtų būti kuriama ir vertinama sistemiškai. Asmuo kuris organizacijoje atsako už vidaus kontrolės funkcionavimą tuo pačiu atsako ir už rizikos valdymą. Minėtas asmuo, kuris atsakingas už vidaus kontrolę, visas ar tam tikrą dalį funkcijų gali perleisti vykdyti kitiems organizacijoms darbuotojams, bet šis procesas nepanaikina jo atsakomybės užtikrinti tinkamą vidaus kontrolę. Rizikos valdymo procese dalyvauja šie organizacijos subjektai: (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014):

- Vadovybė. Ji atsakinga už rizikos valdymo plano ir politikos nustatymą ir pagal savo kompetenciją dalyvauja rizikos valdymo srategijos rengime, planų įgyvendinime bei atsako už juose numatytų rizikos valdymo priemonių įgyvendinimą.
- Padalinių vadovai. Šie asmenys yra atsakingi už savo padalinių rizikos valdymo procesą.
- Rizikos valdymo komitetas (šį komitetą rekomenduojama sudaryti didelėse organizacijose, turinčiose daug pavaldžių arba jų valdymo sričiai priskirtų subjektų). Tai organizacijos vadovo sudaryta rizikos valdymo asmenų grupė, kuri atsako už rizikos valdymo proceso priežiūrą, rizikos valdymo planų sudarymą, nuostatų laikymąsi ir kt.
- Už rizikos valdymą atsakingo skyriaus specialistas (jeigu sudaromas toks skyrius). Toks asmuo nustato reikšmingiausias organizacijos veiklos rizikos sritis, kuriant ir tobulinant rizikos valdymo taisykles, rengia ataskaitas ir t.t.
- Darbuotojai.

Rizikos valdymo procesas turėtų būti organizuojamas laikantis šių principų: turi būti numatytas ir užtikrintas reikiamas kiekis išteklių organizacijos veiklos rizikai valdyti; rizikos valdymo procesas turi tapti neatskiriama organizacijos valdymui ir sprendimų priėmimo dalis; prieš diegiant rizikos valdymo procesą svarbu atsižvelgti į organizacijos vykdomą veiklą, pobūdį, rizikos veiksnius ir pan.; rizikos valdymo procesas turi apimti visus organizacijos padalinius, jų vykdomas veiklos sritis, kuriose yra nustatomi rizikos veiksniai, kurie yra reikšmingi vykdomai veiklai (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014). Rizikos valdymą organizacijoje vaizdžiai atspindi 8 pav.



Šaltinis: adaptuota pagal Gylys V. 2014

8 pav. Rizikos valdymas

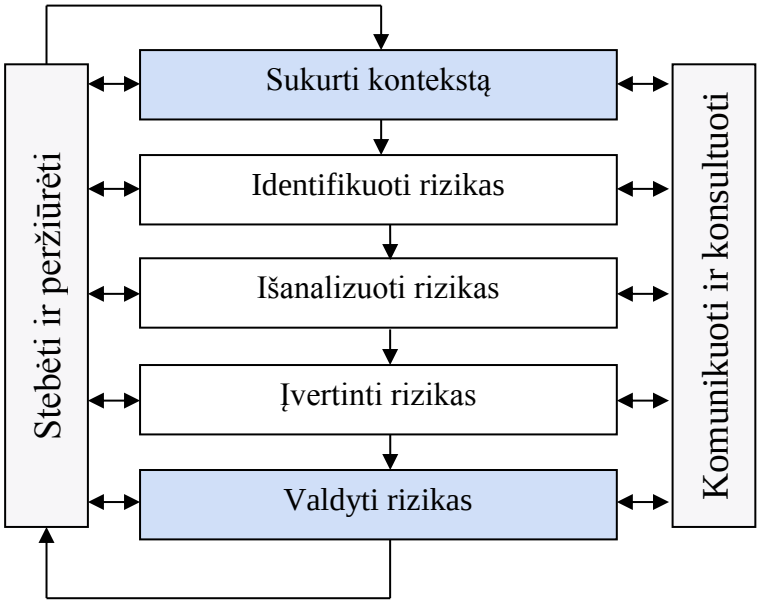
Aptariant 8 pav. galima sakyti, kad rizikos valdymas gali būti įstatyme numatyta sąlyga, kuri padeda objektyviai, o ne intuityviai numatyti pavojus, taip pat padeda priimti sprendimus remiantis pamatuota rizika. Rizikos valdymas padeda sumažinti nepageidaujamo įvykio pasekmių šalinimo kaštus, gerina organizacijos valdymą, užtikrina vadovų ir darbuotojų pasitikėjimą, gerina bendrą darbuotojų saugą bei didina organizacijos vertę. Rizikos valdymui yra sukurta nemažai modelių, kuriais remiantis identifikuojama, analizuojama ir vertinama rizika.

Standartizuotas rizikos valdymas ISO 31000 požiūriu. Šis rizikos valdymo modelis pasireiškia šiais specifiniais požymiais: gali būti taikomas bet kokiai rizikai, tiek vertinant neigiamas, tiek teigiamas pasekmes. Šio modelio pagalba rizika valdoma atsižvelgiant į organizacijos aplinką: jos tikslus, veiklos sritis ir rizikos veiksnius. Rizikos valdymas turi kurti vertę ir būti priemone skatinančia tobulėjimą, o ne formali atitiktis reikalavimams. Skiriami pagrindiniai ISO 31000 elementai: principai, struktūra ir procesas.

Principai. Tam, kad organizacijoje rizika būtų valdoma efektyviai standartas numato, kad būtų laikomasi esminių principų, tokių kaip: rizikos valdymo procesas turi kurti vertę, t.y. turi padėti siekti užsibrėžtų tikslų, turi gerinti veiklos rezultatus, turi didinti veiklos efektyvumą ir gerinti organizacijos valdymą. Kitas principas - būti organizacijos ir sprendimų priėmimo procesų dalis, tai reiškia, kad rizikos valdymas turi būti neatsiejama organizacijos sprendimų priėmimo procesų dalis integruota į bendrąją vadybos sistemą. Priimant sprendimus turi būti atsižvelgiama į neapibrėžtumą, strateginiais klausimais, turi būti nustatyti kritiniai taškai, kada rizika atsiranda. Dar vienas principas, kad rizikos valdymo procesas turi būti objektyvus ir aiškus, sisteminis ir atliekamas laiku, paremtas geriausia prieinama informacija, pritaikymas konkrečiai organizacijai, būti skaidrus ir lemti pastovų tobulėjimą. Vadovybė derina rizikos vertinimo tikslus su organizacijos tikslais.

Struktūra. Rizikos valdymo proceso struktūra užtikrina efektyvų procesą ir numato ryšius visuose organizacijos lygiuose. Struktūra užtikrina, kad informacija ir duomenys, gauti proceso metu, tinkamai ir laiku perduodami suinteresuotiems asmenims ir yra naudojami sprendimų priėmime.

Procesas. Rizikos valdymo procesas numato žingsnius, kurie yra būtini efektyviam rizikos valdymui. Procesas apima konteksto nustatymą (tikslai, atsakomybės, apimtis, metodai, priimtinumo kriterijai), pavojų identifikavimą (pavojų šaltiniai, priežastys ir pasekmės), analizę (tikimybę, veikiančius veiksnius, poveikį, rizikos mažinimo priemones), rizikos nustatymą ir suvaldymą, komunikaciją bei peržiūrą (Gylys V. (2014). Taigi, rizikos valdymo procesas pagal ISO matomas 9 pav.



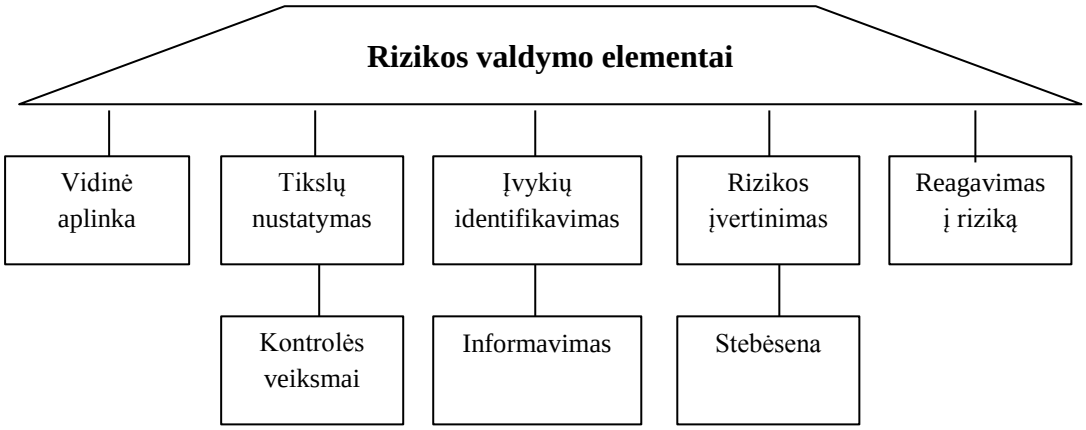
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Nasteckienė V., 2014

9 pav. Rizikos valdymo procesas (ISO)

Rizikos valdymas pagal ISO prasideda nuo organizacijos veiklos stebėjimo, kurio pasekoje formuojama nuomonė, pagal kurią identifikuojamos aptinkamos rizikos, atliekama jų analizė, detalus įvertinimas, po kurio, prasideda rizikos valdymas. Šį procesą baigtiniu pavadinti nėra tikslinga, kadangi rizikos nuolatos atsiranda vykdant tam tikrą veiklą.

Todėl vėl iš naujo stebima įmonės veikla, vidaus kontrolė ir identifikuojamos rizikos. Po minėto rizikos valdymo proceso vyksta komunikavimas su organizacijos vadovybe ir audituojamų subjektų vadovais dėl konsultavimo bei rekomendacijų.

Rizikos valdymą galima vykdyti ir per vidaus kontrolę, vadovaujantis Niujorke COSO išleistame modelyje „Organizacijų rizikų valdymo – integruotos sistemos (angl. Enterprise Risk Managment – Integrated Framework) metodologiją“ (toliau – COSO ERM). Pagrindinis COSO ERM tikslas – padėti organizacijų vadovybei suvaldyti riziką siekiant organizacijos tikslų. COSO ERM akcentuojamas lankstus rizikos vertinimo modelis, pagal kurį vertinamas visas organizacijos rizikos valdymo procesas, o ne akcentuojamos atskiros rizikos valdymo proceso dalys. COSO ERM nurodoma, kad organizacijos rizikos rizikos valdymo sistemą sudaro rizika ir galimybės, kurios įtakoja organizacijos vertės kūrimą. Pagal Stasytytė, Aleksienė cit. COSO 2004 organizacijos rizikos valdymas: „tai organizacijos valdybos, vadovybės ir kitų darbuotojų vykdomas procesas, taikomas strategijai nustatyti ir kitose įmonės srityse. Procesu siekiama identifikuoti potencialius įvykius, galinčius turėti neigiamą įtaką įmonei, taip pat valdyti riziką, kad ji neviršytų rizikos toleravimo laipsnio, taip pat pagrįstai užtikrinti organizacijos tikslų įgyvendinimą“ (2015, p.5). Vadovaujantis COSO ERM modeliu, organizacijos rizikos valdymą sudaro šie elementai: (žr. 10 pav.).



Šaltinis: sudaryta remiantis Stasytytė, Aleksienė, 2015

10 pav. COSO ERM rizikos valdymo elementai

1) Vidinė aplinka – aplinka, kurioje organizacijos darbuotojai vykdo jiems priskirtas funkcijas, siekiant organizacijos tikslų;

2) Tikslų nustatymas – organizacija turi žinoti ir nusistatyti savo tikslus, kurie turi būti suderinti su organizacijos misija ir rizikos apetitu, t.y. įvertinus, koks rizikos lygis jai yra priimtinas;

3) Įvykių identifikavimas – vidiniai ir išoriniai įvykiai, kurie turi arba gali turėti įtakos siekiant organizacijos tikslų. Įtaka gali būti apibūdinama kaip grėsmė organizacijai arba galimybė;

4) Rizikos įvertinimas – rizika analizuojama įvertinus tikimybę ir poveikį organizacijai;

5) Reagavimas į riziką – prieš rizikos valdymą, organizacijai privalu nusistatyti, kaip bus reaguojama į riziką, t.y. išvengti, prisiimti, sumažinti ar pasidalyti rizika;
6) Kontrolės veiksmai – norint užtikrinti, kad organizacija tikslingai siekia savo tikslų, įgyvendinama kontrolės sistema;
7) Informacija ir komunikavimas yra reikšmingas organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Vadovybė turi būti laiku informuojama išsamia ir patikima informacija;
8) Stebėsena – organizacijos kontrolės sistema turi būti nuolatos prižiūrima ir esant reikalui koreguojama (Stasytytė, Aleksienė, 2015).

Dėl minėtų elementų gausos COSO ERM modelį nuosekliai taikyti organizacijoje ne visada pavyksta, kadangi ne visi elementai vienodai veikia visas organizacijas. Dėl nesutvarkytų procesų, atsiranda rizikos grėsmė, todėl svarbu stabilizuotą vykdomą veiklą. Todėl šį modelį organizacija gali prisiderinti savo poreikių ir galimybių, taip sukurdama struktūrizuotą ir jos lūkesčius pateisinantį rizikos valdymo modelį.

2.4. Vidaus audito efektyvumas kaip vidaus kontrolės sistemos priemonė

Organizacijos vidaus kontrolė pati savaime negali užtikrinti apibrėžtų tikslų siekimo. „Efektyvi vidaus kontrolės sistema, kad ir kaip gerai būtų organizuota ir įgyvendinama, gali užtikrinti vadovybei tik nuosaikų, o ne absoliutų organizacijos tikslų pasiekimą“ (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014). Ji vadovybę informuoja apie padarytą arba nepadaryta pažangą link tikslų siekimo. Efektyvi vidaus kontrolės sistema sumažina tikimybę, kad tikslai nebus pasiekti. Tačiau visada išlieka rizika, kad vidaus kontrolė bus netinkamai suorganizuota ar neveiks, kaip buvo numatyta.

Vidaus audito efektyvumas susijęs su organizacijos gebėjimu išsaugoti savo išteklius, teisingos ir laiku pateiktos informacijos pobūdžiu, patikimumu ir standartų laikymusi. Efektyvumas yra ne tik koncepcija, galinti peržiūrėti savo galimybes. Vidaus audito efektyvumas reiškia planavimą, organizavimą ir procedūrų naudojimą, kurios buvo sukurtos organizacijos valdymo tikslams. Pagrindinis tikslas, kad būtų pasiektas informacijos kokybės patikimumas ir sąžiningumas, įstatymų, planų, metodų, ir reglamentų laikymasis bei tinkamos aplinkos sukūrimas, kuris padėtų pasiekti tikslus ir uždavinius. Šie vidaus kontrolės elementai identifikuoja kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informaciją, ryšius ir monitoringą (Wimoonard, Ussahawanitichakit, Janjarasjit, 2015). Tokie autoriai, kaip Ninlaphay, Ussahawanitchakit ir Boonlua (2012), vidaus audito efektyvumą apibrėžia kaip audito teisę ir laisvę vertinti organizacijos veiklą.

Pagrindinis tikslas yra padėti organizacijos specialistams visais organizacijos lygiais atlikti savo pareigas, skatinti vidaus kontrolės procesą, organizacijos planus, išsiaiškinti, kaip organizacija yra pajėgi pagal savo teises, siekiant nustatyti patikimumą ir duomenų kokybės vientisumą, planų, įstatymų ir metodų laikymąsi. Taip pat, svarbu rūpintis organizacijos turto apsauga, efektyviu išteklių naudojimu ir efektyviu vadovavimu siekiant tikslų. Iš viso to galima suformuoti teiginį, kad vidaus audito efektyvumas tiesiogiai susijęs su organizacijos veiklos ir vidaus kontrolės kokybe, ataskaitų tikslumu ir sprendimų priėmimu (Wimoonard, Ussahawanitichakit, Janjarasjit, 2015).

Kadangi vidaus kontrolę lemia žmogiškasis faktorius, gali pasitaikyti jos organizavimo trūkumų, vertinimo ar interpretavimo klaidų, neatidumo, nuovargio, slaptų susitarimų ir piknaudžiavimo (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014). Siekiant išvengti šių veiksmų, efektyviai vykdomas vidaus auditas užtikrina sklandų vidaus kontrolės organizavimą ir priežiūrą, vadovaujantis norminiais teisės aktais, standartais ir kitomis nustatytomis metodikomis.

Dar vienas veiksnys, kuriam svarbus vidaus audito efektyvumas – išteklių apribojimas. Organizuojant vidaus kontrolės sistemą susiduriama su išteklių apribojimu. Todėl svarbu atsižvelgti į sąnaudos, kurios atsiranda kuriant kontrolės priemones. Tikriausiai neverta tikėtis, kad kad vidaus kontrolės sistema panaikins praradimo riziką, o visa tai, galima tikėtis, kainuos daugiau nei bus verta gauta nauda. Nustatant, ar naudinga diegti naują vidaus kontrolės priemonę, naudinga įvertinti rizikos tikimybę, poveikį organizacijai bei su planuojamos kontrolės priemonės diegimu susijusias išlaidas. Organizaciniai pokyčiai ir vadovybės požiūris gali būti labiausiai reikšmingas vidaus kontrolės efektyvumui, sistemą įgyvendinantiems darbuotojams bei vidaus audito efektyvumui. Organizacijos vadovybė turi nuolatos peržiūrėti ir atnaujinti kontrolės priemones, suteikti informacijos darbuotojams apie planuojamus pokyčius ir realizuoti šias kontrolės priemonės (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014). Minėtieji veiksmai užtikrina vidaus audito efektyvumą, sklandesnį darbo procesą, kadangi tinkamai valdoma vidaus kontrolė palengvina vidaus auditoriams vykdyti savo užduotis. Kad būtų galima veiksmingai atlikti savo pareigas, vidaus auditas ir vidaus kontrolė turi turėti tarpusavio ryšį, kuris yra grindžiamas bendradarbiavimu ir tarpusavio pagarba.

2.5. Savivaldybių vidaus audito ir vidaus kontrolės sistema

Viešojo sektoriaus organizacijos paprastai susijusios su paslaugų teikimu ar naudos, su socialiniais interesais davimu, plačiajai visuomenei, o ne komercinio pelno maksimizavimu. Tačiau, norint pasiekti norimus tikslus, tenka susidurti su vidine ar išorine rizika. Sėkmė, vis dėl to, priklauso nuo to, kiek organizacija gali numatyti ir nustatyti savo rizikingų sričių ir jos sukeliamų padarinių.

Tarp kelių rizikos valdymo priemonių, vidaus auditas visų pirma naudojamas kaip veiksminga priemonė valdyti veiklos, finansines, teisines ir reguliavimo rizikas. Be to, vidaus auditas taip pat palengvina darbą formuojant strateginę politiką, norint pasiekti organizacijos tikslų. Tačiau svarbu paminėti, kad organizacijos vidaus kontrolės sistema yra svarbus organizacinės struktūros komponentas, naudojamas stebėti ūkio subjekto vadovybės veiklą ir užtikrinti gerą valdymą. Anot Vijayakumar ir Nagaraja: „geras valdymas turėtų suteikti tinkamų paskatų valdyti ir siekti tikslų, kurie yra organizacijos interesai bei palengvinti veiksmingą monitoringą, iš dalies skatinantį organizacijas efektyviau naudoti išteklius“ (2012, p. 2).

Lietuvos Respublikos viešajame sektoriuje audito sistemą sudaro išorės ir vidaus auditai, kurie vienas nuo kito veikia nepriklausomai, turi skirtingus tikslus ir funkcijas, tačiau nepaisant to, jų audituojami objektai gali sutapti. Tame pačiame viešojo sektoriaus subjekte, tuo pačiu metu, vidaus kontrolę gali vertinti ir išorės auditoriai, tokie kaip valstybės kontrolė, savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, audito organizacijos ir vidaus auditoriai, t.y. vidaus audito tarnybos. Todėl, norint tinkamai įvertinti savivaldybių vidaus kontrolę, svarbu, kad būtų užtikrintas tinkamas bendradarbiavimas, bendros metodikos ir principų laikymasis, tarp dviejų minėtų audito grandžių.

Vidaus kontrolės sistemą, kurią įgyvendina organizacijos vadovybė, galima apibūdinti kaip kompleksinį procesą, kurio paskirtis nustatyti rizikos veiksnius padėti įgyvendinti tokius tikslus kaip: ekonomiškai, teisingai ir rezultatyviai įgyvendinti vykdomą veiklą, vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus, laikytis įstatymų ir kitų norminių teisės aktų bei saugoti ištekius nuo netinkamo panaudojimo ir praradimo.

Kontrolės ir audito tarnyba. Vietos savivaldoje veikia išorės, vidaus kontrolės ir audito organizaciniai vienetai: savivaldybės kontrolierius arba savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba ir centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba. Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) – „subjektas, prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai“ (LR vietos savivaldos įstatymas). Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybėje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose organizacijose. Finansinio audito tikslas – įvertinti, ar audituojamas subjektas tinkamai prižiūri ir tvarko finansus, ar pateikia tikslias ir teisingas finansines bei kitas ataskaitas, ar savivaldybių lėšos naudojamos pagal paskirtį ir ar atitinka įstatymų numatytus reikalavimus. Veiklos audito tikslas – įvertinti, ar audituojamas subjektas vadovaujasi efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo principais bei ar savivaldybės lėšos naudojamos racionaliai. Visi išorės veiklos auditai užbaigiami išvadomis ir rekomendacinio pobūdžio veiklos tobulinimo aspektais.

Valstybės kontrolės pageidavimu, savivaldybės kontrolės ir vidaus audito tarnybai teikia atliktų auditų ataskaitas bei darbo dokumentus, kurie naudoja audito išorinei priežiūrai atlikti. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais. Minėta audito tarnyba vykdydama savo veiklą vadovaujasi LR vietos savivaldos bei kitais įstatymais, valstybinio audito reikalavimais, valstybės kontrolės parengtomis metodikomis ir kitais teisės aktais (LR vietos savivaldos įstatymas).

Pagal pasauliniu mastu pripažintą COSO modelį, vidaus kontrolės sistemą sudaro penki tarpusavyje susiję elementai (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014):

1) kontrolės aplinka;

2) rizikos vertinimas;

3) kontrolės veikla;

4) informacija ir komunikacija;

5) stebėsena.

1) Kontrolės aplinka. Tai tokia aplinka, kurioje vyksta visa organizacijos veikla, darbuotojai atlieka savo pareigas ir funkcionuoja vidaus kontrolės sistema. Minėta aplinka laikoma visos vidaus kontrolės sistemos svarbiausiąja dalimi, nes tik ji garantuoja darbo drausmę ir veiklos atmosferą, kuri įtakoja vidaus kontrolės kokybei. Kontrolės aplinka tiesiogiai priklauso nuo vadovavimo, vadovybės požiūrio bei žinių, susijusių su organizacijos vidaus kontrole. Kad organizacijoje vyrautų palanki vidaus kontrolė svarbus teigiamas vadovybės požiūris. Kontrolės aplinką penki pagrindiniai elementai:

- vadovybės ir darbuotojų sąžiningumas tiek asmeniniu, tiek profesiniu atžvilgiu bei moralinės vertybės. Šis požiūris lemia vertybinius sprendimus, kurie laikui bėgant pasikeičia į elgesio standartus. Organizacijoje vykdomos kontrolės efektyvumui reikšmingą įtaką daro ją prižiūrintys ir kontroliuojantys asmenys, jų elgesys ir moralinės vertybės.

- kompetencijos siekis. Vadovybė turi užtikrinti, kad organizacijos darbuotojai turėtų reikiamų įgūdžių, atitinkamą kvalifikaciją bei patirties vykdant paskirtas funkcijas. Vadovybė ir darbuotojai turi būti tokios kompetencijos, kad suprastų, kokia svarbi vidaus kontrolės įgyvendinimo ir palaikymo reikšmė organizacijai, nes kiekvienas darbuotojas, kad ir to nesuprasdamas prisideda prie vidaus kontrolės veiklos atlikdamas savo pareigas.

- valdymo filosofija ir vadovavimo stilius. Vadovybė kaip veidrodis, kuris atspindi visus jos veiklos aspektus. Vadovybė turi palaikyti vidaus kontrolę, dirbti atsakingai ir kompetetingai. Vadovybė turi tapti sektinu pavyzdžiu kitiems darbuotojams, kurie suprastu moralinių vertybių svarbą, etišką ir efektyvų elgesį. Vadovybė turi užtikrinti, kad darbo funkcijų paskirstymas atitiktų darbuotojų kvalifikaciją, privalu išvengti funkcijų dubliavimo, svarbu nuolatos darbuotojams priminti jų pareigybių aprašymus ir veiklos etikos taisykles.

Pabrėžtina, jog vadovybė turėti vengti per didelės kontrolės, nes tai yra pavojinga ne mažiau nei kontrolės nebuvimas, o visa tai gali sukurti per didelį biurokratinį aparatą, kuris padidina organizacijos veiklos riziką. Valdymo filosofiją ir vadovavimo stilių kontrolės požiūriu sudaro trys elementai: vadovybės požiūris į kontrolę; vadovybės polinkis rizikuoti ir vadovybės etika ir moralinės vertybės.

- organizacinė struktūra. Ši organizacinėje struktūroje yra nustatyti struktūriniai padaliniai, jų pavaldumas, pareigų ir atsakomybės paskirstymas bei atskaitomybė. Organizacinė struktūra yra priklausoma nuo veiklos strategijos ir planų, todėl ji yra kintanti.

- žmogiškųjų išteklių politika ir praktika. Ji apima darbuotojų priėmimą į darbą ar atleidimą iš jo, veiklos vertinimą, darbo užmokesčio mokėjimą. Visa tai yra svarbi kontrolės aplinkos dalis. Vidaus kontrolei taip pat didelę reikšmę turi vadovybė ir darbuotojai, kurie gerai įsisavinę ir supranta vidaus kontrolę bei su ja susijusią atsakomybę.

2) Rizikos vertinimas. Pirminis organizacijos subjekto tikslas – rizikos valdymas. Tai toks procesas, kurio metu subjektas įvertina sąlygas, kurių padariniai gali turėti neigiamos įtakos organizacijos veiklai taip pat priima ir realizuoja atitinkamus veiksmus, siekiant sumažinti riziką iki priimtino lygio. Rizikos valdymo procesą sudaro rizikos nustatymas, rizikos analizė ir vertinimas, rizikos mažinimo priemonių parinkimas, stebėjimas ir peržiūra, informacijos peržiūra ir komunikavimas. Rizikos valdymas ir vidaus kontrolės sistema organizacijoje tarpusavyje glaudžiai susiję, kadangi rizikos valdymo metu yra nustatomos ne tik egzistuojančios rizikos, bet ir sukuriamos kontrolės procedūros rizikai suvaldyti. Taigi, akivaizdu, kad rizikos valdymas ir vertinimas yra kontrolės sistemos dalis.

3) Kontrolės veikla. Tai organizacijos vadovo patvirtintos taisyklės, tvarkos aprašai bei kiti teisės aktai, skirti organizacijos valdymui, veiklos kontrolei užtikrinti, neleistinų veiksmų rizikai sumažinti ir t.t. Veiklos rizikos mažinimo strategija pritaikoma per vidaus kontrolės veiklą. Kontrolės veiklos vertinimas atliekamas pasitelkiant kontrolės testus, kurių taikymo metu atliekamos tokios audito procedūros, kaip stebėjimas, apklausa, patikrinimas, pakartojimas. Kad kontrolės veiklos vertinimas būtų efektyvus, būtinas visų minėtų procedūrų taikymo derinys.

4) Informacija ir komunikacija. Šis elementas turi esminę įtaką organizacijos veiklos vykdymui bei valdymui. Tam, kad vadovybė priimtų tinkamus sprendimus, turi būti laiku pateikiama aktuali, išsami ir teisinga informacija apie ūkinius įvykius ir ūkines operacijas. Informacija ir komunikacija užtikrina kitų vidaus kontrolės sistemos elementų funkcionavimą.

5) Stebėsena. Vidaus kontrolės sistemos veiklos stebėsena yra veikla, kurios paskirtis užtikrinti, kad vidaus kontrolės procedūros veiktų efektyviai, o keičiantis aplinkos sąlygoms būtų atitinkamai koreguojamos. Paprastai stebėsena įgyvendinama vykdant įprastinę kasdieninę veiklą bei atlikus vertinimus (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014).

Vilniaus miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba buvo įsteigta prieš 25 metus, kuomet Vilniaus miesto taryba atsižvelgė į Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos Savivaldybių reikalų komisijos rekomendacijas ir ratifikavo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės departamento ir Vilniaus miesto Tarybos susitarimą. 2015 metų III ketvirtį buvo užbaigti einamųjų metų Tarnybos veiklos plane numatyti patikrinimai (auditai). Per tuos metus Vilniaus miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba atliko 5 auditus. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, 2015 metais atlikusi Vilniaus miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atliekamų auditų išorinę peržiūrą, konstatavo, kad tarnyboje yra sukurta sistema, sudaranti prielaidas atlikti auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus ir Tarptautinius apskaitos standartus.

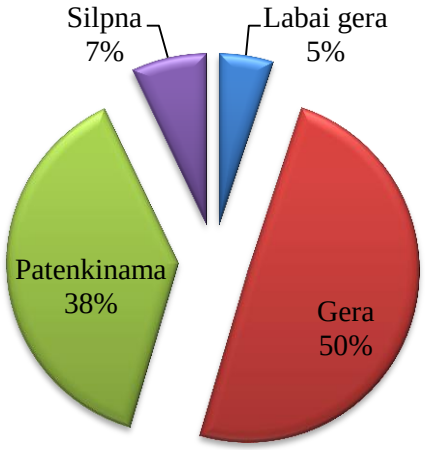
Atsižvelgus į atliktos išorinės peržiūros rezultatus valstybės kontrolieriai pateikė išvadą, kad pateikti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami tiek, kad jais būtų galima pagrįsti pateiktą audito ataskaitą ir išvadą, o auditorių pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos yra pagrįstos. Tarnybos veikla įvertinta pirmu (aukščiausiu) lygiu ir tai yra pirmas toks vertinimas.

Centralizuota vidaus audito tarnyba. Pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą centralizuota vidaus audito tarnyba tai: „viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje bei visuose jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse“. VJA (išskyrus LR Prezidento kanceliariją, Vyriausybės kanceliariją ir ministerijas) vidaus audito tarnyba turi būti įsteigta, jeigu jame patvirtinta ne mažiau kaip 200 pareigybių, įskaitant jiems pavaldžių arba jų valdymo sričiai priskirtų VJA patvirtintas pareigybes. Centralizuotą vidaus audito tarnybą įsteigia savivaldybės taryba, kai yra tvirtinama savivaldybės administracijos struktūrą. Šiai tarnybai vadovauja bei už jos veiklą yra atsakingas tarnybos vadovas. Minėta tarnyba yra atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui, o pastarasis užtikrina šios tarnybos veiklos ir organizacinį nepriklausomumą. Šios valdymo funkcijos negalima perduoti kitiems viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojams ar kitiems darbuotojams. Vidaus audito tarnyba dirba pagal metinį vidaus audito tarnybos veiklos planą, kuri turi būti suderintas su savivaldybės administracijos direktoriumi. Savivaldybės administracijos direktorius gali paskirti vidaus audito tarnybai atlikti metiniame vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatytą vidaus auditą. Toks audito atlikimo procesas turi būti suderintas ir atliekamas vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu. Savo vykdomas funkcijas vidaus audito tarnyba įgyvendina atlikdama vidaus auditus ir remiantis gautais rezultatais ir rekomendacijų pateikimu. Atlikto audito ataskaitas vidaus auditoriai pateikia savivaldybės administracijos direktoriui ir audituotų subjektų vadovams (išskyrus atvejus, kai raštu prašoma ataskaitas pateikti kitiems asmenims). Pastarieji turi priimti atitinkamus sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų įgyvendinimo.

Centralizuota vidaus audito tarnyba atlikdama savo veiklą vadovaujasi LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu bei kitais atitinkamais teisės aktais (LR vietos savivaldos įstatymas). Pažymėtina, kad atliekant vidaus auditą, labai svarbus centralizuotos vidaus audito tarnybos ir kontrolės ir audito tarnybos tarpusavio bendradarbiavimas, siekiant išvengti atliekamų auditų dubliavimo bei veiksmų pakartojimo. Atlikus auditą naudinga pasidalinti gautais rezultatais.

Panagrinėjus Metinę vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitą, kurioje pateikiami 60 – ies savivaldybių, kuriose minėtais metais buvo 12 centralizuotų vidaus audito tarnybų ir 48 centralizuoti vidaus audito skyriai, centralizuotų vidaus auditų atlikimo rezultatai parodo, kad minėtos tarnybos ataskaitiniais metais auditavo 277 viešuosius VJA, t.y. 31 % bendro audituojamų VJA skaičiaus.

Išanalizavus ataskaitą daroma išvada, kad didžioji dalis vidaus audito tarnybų savo veikla organizavo taip, kad būtų pasiektas norimas tikslas – sistemingai vertinti vidaus kontrolę ir rizikos valdymą, padėti įgyvendinti VJA veiklos tikslus, nustatyti, ar audituojami subjektai savo veikloje laikosi numatytų teisės aktų, teikti pasiūlymus ir rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo. Iš ataskaitos duomenų galima pastebėti tam tikrose savivaldybėse vyraujančią problemą – nepakankamas vidaus auditorių skaičius. Ši problema formuojama remiantis tuo, kad 2014 metais savivaldybių vidaus audito tarnybose buvo 144 pareigybės, o dirbo 119 darbuotojų. Ataskaitiniais metais 22 – iejų savivaldybių vidaus audito tarnybose dirbo tik po vieną darbuotoją, kai kur dirbo tik vadovas, o dar kitose savivaldybės vidaus audito tarnybose dirbo tik po vieną auditorių. Akivaizdi problema, kad nepakankamas vidaus auditorių skaičius neleidžia tinkamai laikytis LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo reikalavimo atlikti vidaus auditą ir patikrinti, kaip veikia vidaus kontrolės sistema. Remiantis Vilniaus miesto savivaldybės pavyzdžiu, centralizuotoje vidaus audito skyriuje dirba 7 auditoriai. Tai parodo, kad darbuotojų komplektacijos klausimas šioje savivaldybėje yra kontroliuojamas. Žvelgiant iš praktinės pusės aktualu išsiaiškinti, kaip vertinama vidaus kontrolė savivaldybėse (žr. 11 pav.).



Šaltinis: Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita

11 pav. Vidaus kontrolės vertinimas savivaldybėse

Matoma, kad vidaus kontrolė, atliekant vidaus auditus, ataskaitinias metais buvo įvertinta pakankamai įvairiai. Kaip labai gera ir efektyviai valdoma vidaus kontrolė buvo įvertino tik 5%, t.y. 20 – yje atliktų auditų. Gera kontrolė vyrauja 49%, .t.y 189 atliktuose audituose, patenkinama vidaus kontrolė yra užfiksuota 38%, t.y. 145 audituose, o silpna savivaldybių vidaus kontrolė nustatyta 7%, t.y. 28 atliktuose audituose.

Iš gautų rezultatų galima daryti išvadą, kad vidaus auditas yra būtinas visose savivaldybėse, siekiant nuolatos patikrinti vykdomos veiklos efektyvumą ir svarbiausia vidaus kontrolės palaikymą. Keliama prielaida, kad ne visai geram vidaus kontrolės įvertinimui įtakos galėjo turėti darbuotojų kompetencija, bet ataskaitos duomenis matoma, kad daugumos savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų darbuotojams buvo sudarytos sąlygos tobulinti įgūdžius organizuojamuose kursuose (bet neaišku, ar dalyvauti tokiuose kursuose leido galimybės ir lėšos), tad ši prielaida atmetama tik dalinai.

Apibendrinant savivaldybių vidaus audito ir vidaus kontrolės sistemą, išskiriami tokie kontrolės ir audito tarnybos ir centralizuotos vidaus audito tarnybos skirtumai:

- pagal atskaitingumą – centralizuota vidaus audito tarnyba atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui, o kontrolės ir audito tarnyba atskaitinga savivaldybės tarybai.
- pagal audito pobūdį – centralizuota vidaus audito tarnyba atlieka nepriklausomą, objektyvią tyrimo ir konsultavimo veiklą, o kontrolės ir audito tarnyba veiklos auditą t.y. audituojamo subjekto veiklos įvertinimą efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo požiūriais bei finansinį auditą – finansinės atskaitomybės vertinimą, kuris apima apskaitos dokumentų analizę, nuomonės pateikimą po minėtos analizės.
- pagal veiklos teisinę aplinką - centralizuota vidaus audito tarnyba – pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ patvirtintą pavyzdinę vidaus audito metodiką ir jos pagrindu savivaldybės administracijos direktoriaus patvirtintą Vidaus audito metodiką; Kontrolės ir audito tarnyba – pagal valstybės kontrolieriaus patvirtintus valstybinio audito reikalavimus.

Apibendrinant antrąjį darbo skyrių daroma išvada, kad norint nustatyti, ar vidaus audito organizavimo procesas, kuris susideda iš planuojamo metinio plano, programos parengimo, darbo pavedimo auditoriui, išankstinio tyrimo, informacijos rinkimo, darbo dokumentų rengimo, informacijos vertinimo, ataskaitos projekto parengimo ir aptarimo, audito ataskaitos ir poauditinės veiklos yra veiksmingas, naudinga jį įvertinti lyginant rezultatus, atsižvelgiant į rodiklius, iš kurių galima nuspręsti, ar auditoriai išnaudojo visas galimybes bei atliekant apklausą.

Nuo vidaus audito organizavimo proceso neatsiejamai svarbus vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme, kuris pasireiškia rizikos grėsmės sumažinimu organizacijoje. Vidaus auditas ir rizikos valdymas turi glaudų ryšį. Nors nuoroda į riziką grindžiama vidaus audito vaidmens atspindžiu, vidaus auditas turi veikti su bendra organizacijos rizikos valdymo strategija. Norint tinkamai valdyti riziką, naudinga turėti organizacijos rizikos valdymo modelį. Rizikos valdymas taip pat susijęs ir su vidaus kontrole. Rizikos valdymo metu ne tik identifikuojama rizika, bet tuo pačiu suformuojamos vidaus kontrolės procedūros, kurių paskirtis suvaldyti riziką. Tuo remiantis, rizikos valdymas ir minėta vidaus kontrolės sistemos dalis turėtų būti kuriama ir vertinama sistemiškai. Aptariant savivaldybių vidaus audito ir vidaus kontrolės sistemą, išskiriami tokie kontrolės ir audito tarnybos ir centralizuotos vidaus audito tarnybos skirtumai: pagal atskaitingumą, pagal audito pobūdį ir pagal veiklos teisinę aplinką.

III. VIDAUS AUDITO ORGANIZAVIMO VERTINIMAS VILNIAUS MIESTO SAVIVALDYBĖS ATVEJU

3.1. Tyrimo metodologija

Metodologija – mokslas, teoriškai argumentuojantis ir aprašantis tyrimo metodus, kurie pritaikomi konkrečioje mokslo srityje (Gintalas, A., 2011).

4 lentelė. Tyrimo metodologijos aspektai

Tidikis, 2003, p. 334	**Valackienė, 2004, p. 23**	**Luobikienė, 2010, p.16-19**
1. Problemos formulavimas, tyrimo objeko ir dalyko numatymas. 2. Tyrimo tikslo ir uždavinių formulavimas. 3. Pagrindinių sąvokų patikslinimas. 4. Hipotezių iškėlimas. 5. Tyrimo etapų nustatymas. Procedūrinė: 1. Tyrimo plano sudarymas. 2. Duomenų rinkimo metodų aprašymas. 3. Duomenų analizės būdų aprašymas. 4. Numatomų gauti rezultatų aprašymas.	1. Pasirengimas tyrimui ir jo organizavimas: ● Tyrimo tikslo ir uždavinių nustatymas. ● Tyrimo strategijos ir tyrimo plano sudarymas. ● Tyrimo organizavimas. 2. Faktų rinkimas ir empirinių duomenų banko sudarymas. 3. Empirinių duomenų apdorojimas. ● Statistinis duomenų apdorojimas. ● teorinis duomenų apdorojimas. ● Gautų rezultatų praktinis pritaikymas. ● Siūlomi būdai arba konkrečios rekomendacijos.	1. Temos pasirinkimas. 2. Problemos formulavimas. 3. Konkretaus tyrimo objekto parinkimas. 4. Tyrimo tikslas. 5. Tyrimo uždaviniai. 6. Hipotezės iškėlimas.

Šaltinis: Tidikis, 2003; Valackienė, 2004; Luobikienė, 2010

Norint įgyvendinti suformuluotą darbo tikslą, t.y. išsiaiškinti vidaus audito esmę viešajame sektoriuje, atskleisti jo organizavimo procesą ir vertinimą Vilniaus miesto savivaldybės atveju, atliekamas tyrimas. Tyrimo procesą aprašantys autoriai, jo etapus įvardina šiek tiek skirtingai, bet jie, skiriasi tik etapų įvairumu, formuluotėmis, bet ne turinio atžvilgiu. 3 lentelėje pateikiami autorių (Tidikis, Valackienė, Luobikienė) požiūriai į tyrimo proceso etapus.

Taigi, grindžiant minėtų autorių išskirtus tyrimo proceso etapus, išskiriami tinkamiausi šiam tyrimui:

1. Pasiruošimas tyrimui ir jo organizavimas
    - Tyrimo objekto ir problemos formulavimas
    - Tyrimo tikslo formulavimas
    - Tyrimo tipo parinkimas
    - Tyrimo metodo parinkimas ir instrumentarijaus parengimas
2. Empirinių duomenų rinkimas
3. Tyrimo duomenų apdorojimas
    - Statistinis ir teorinis duomenų apdorojimas
    - Tyrimo duomenų analizė ir rezultatų interpretavimas

1. Pasiruošimas tyrimui ir jo organizavimas

Tyrimo objekto numatymas, problemos formulavimas ir tikslo pateikimas.

Tyrimo objektas - Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito organizavimas.

Tyrimo problema - koks vidaus audito organizavimo suvokimas auditorių ir audituojamų subjektų atžvilgiu.

Tyrimo tikslas - išanalizuoti Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito organizavimo tyrimą.

Tyrimo tipo parinkimas. Atsižvelgiant į tiriamo dalyko išsamumą ir svarbą gali būti skiriami tokie tyrimo tipai: žvalgomasis, aprašomasis, analitinis.

Žvalgomasis tyrimas – „tai paprastesnis konkrečios analizės tipas“ (Luobikienė, 2010, p.9). Šis tyrimo tipas naudojamas norint nuodugniai ištirti nustatytą objektą, apima mažas tyrimo grupes ir atsakymai gaunami gana greitai. Dažniausiai taikomas tuomet, kai yra nepakankamai ištirtas tyrimo dalykas.

Aprašomasis tyrimas – „tai sudėtingesnis konkretaus tyrimo analizės atvejis. Pagal savo tikslus ir uždavinius jis skirtas empiriniams duomenims gauti, kurie suteiks pilnesnį tiriamų reiškinių, jų struktūrinių elementų vaizdą“ (Luobikienė, 2010, p.9). Šis tyrimo tipas naudojamas tada, kai yra didelė žmonių aibė. t.y. apklaustųjų skaičius (Valackienė, 2004). Aprašomųjų tyrimų metu siekiam gauti kuo tikslesnę informaciją, rūpimu klausimu. Tačiau šis tyrimo tipas dažnai neatsako į klausimą kodėl? Todėl, dėl šios priežasties naudojamas kitas tyrimo tipas – analitinis (Luobikienė, 2010).

Analitinis tyrimas – „yra pats giliausias analizės būdas, kurio tikslas – ne tik aprašyti tiriamo reiškinio struktūrinius elementus, bet ir išsiaiškinti jų priežastinius ryšius. Praktinė tokių tyrimų reikšmė taip pat didesnė“ (Luobikienė, 2010, p.9).

Šiam tyrimui yra pasirinktas analitinis tyrimo tipas, kadangi yra norima išanalizuoti Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito organizavimą per auditorių ir audituojamų subjektų prizmę.

Šio tyrimo pagalba bus išsiaiškinta abiejų šalių požiūrių įvairovė.

„Visi metodai, taikomi tyrimo procesui, skirstomi į dvi nedideles klases: kiekybinius ir kokybinius“ (Bilievičienė, Jonušauskas, 2011, p. 13). Kiekybiniu metodu renkant duomenis, siekiama gauti informaciją apie didelį tyrimo objektų skaičių. Pagal šį metodą tiriami reiškiniai apibendrinami ir patikrinami naudojant įvairius matavimus, taip siekiama išlaikyti objektyvumą ir patikimumą (Kumar, 2014). Kokybiniai tyrimai taikomi problemai apibrėžti, pradinėms hipotezėms formuluoti, lemiamiems faktoriams išskirti. Atliekant šį tyrimą apsiribojama mažu respondentų skaičiumi. Kokybinius tyrimus tikslinga naudoti tada, kai norima išsiaiškinti respondento požiūrį, elgseną jo pasirinkimą lemiančius veiksnius ir t.t. (Bilievičienė, Jonušauskas, 2011). Remiantis tuo, kad tyrimo metu naudojamas mažas respondentų skaičius, norima išsiaiškinti požiūrių įvairovę, pasirenkamas kokybinis tyrimo metodas.

Tyrimo metodo parinkimas ir instrumentarijaus parengimas. Tyrimo metodų yra nemažai, tačiau bus kalbama tik apie tą metodą, kuris naudojamas šiame tyrime, o likusieji kiti empirinių tyrimų metodai tik trumpai apibūdinami.

Empiriniai tyrimai – „socialinių faktų, įvykių nustatymas ir apibendrinimas tiesioginiu arba tarpiniu jų registravimu, būdingai pasireiškiančių tiriamuosiuose reiškiniuose, objektuose, procesuose“ (Tidikis, 2003, p.446).

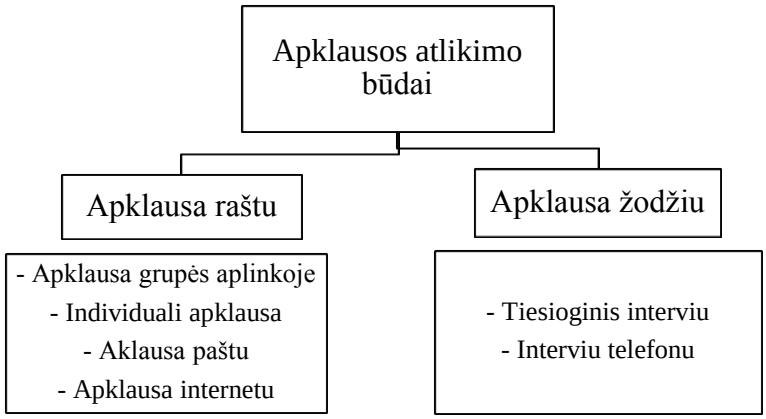
- Turinio analizė – metodas, kurio metu yra analizuojami duomenys turintys vaizdinį, tekstinį, garsinį pavidalą. Šis metodas gali būti naudojamas, tiek kokybiniam (kategorijų nustatymas), tiek kiekybiniam (intensyvumo matavimas) analizavimui, tai priklauso nuo nustatytų tikslų.

- Grupinės diskusijos, kaip fokus grupė – tyrimas vyksta mažoje grupėje iš anksto paruošta diskusijos tema. Tokio pobūdžio tyrimai veiksmingi ieškant atsakymo į naujus klausimus, ieškant nuomonių skirtingumo pagrindimo.

- Giluminiai, pusiau struktūruoti interviu – naudojamas vykdant apklausą, pagal nustatytus tikslus bendraujama tiesiogiai su respondentu, renkant kuo daugiau informacijos, reikiama tema.

- Stebėjimas – metodas, kurio metu vyksta stebėjimo vyksmas. Tiriantysis pildo stebėjimui paruoštą žinialapį pagal reikiamą informaciją. Stebėjimo tikslai ir variantai gali būti paremti dviem būdais: skaitine forma (pasikartojimų skaičių) ir situacijos refleksijos veiksmus. Vienas iš dažniausiai naudojamų tyrimo variantų – slaptas pirkėjas. (David, Sutton, 2011).

Apklausos metodas. Norimam tyrimo tikslui pasiekti, pasirenkamas anoniminės anketinės apklausos metodas ir ekspertų vertinimo metodas. „Apklausa nėra vien tik klausimų rinkinys, pateiktas atsitiktiniams žmonėms. Tai yra metodologiniais principais, taisyklėmis ir procedūromis pagrįstas duomenų rinkimo metodas, reikalaujantis nemažai žinių, patirties bei pasirengimo. Tik tinkamai suplanuota ir įgyvendinta apklausa leidžia surinkti pagrįstus ir patikimus duomenis“ (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, p.7).



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014

12 pav. Apklausos atlikimo būdai

Pasak Valkauskas (2011) apklausa yra visapusis duomenų rinkimo metodas. Anketavimo metu pagrindinis duomenų šaltinis yra informacija, kurią suteikia respondentas.

5 lentelė. Individualios apklausos, apklausos internetu privalumai ir trūkumai

Individuali apklausa	
Privalumai:	*Trūkumai:*
Apklausos vykdytojas paduodant klausimyną gali informuoti bei motyvuoti respondentą.	Jei anketa paliekama respondentams ir nepasiimama, o prašoma palikti atitinkamoje vietoje ar pan. gali sumažėti grįžtamų klausimynų skaičius.
Galima parinkti tinkamiausius respondentus.	
Pakankamai aukštas anketų grįžtamumas, surenkant paklausos vykdytojui.	
Patogu atsakinėjantiems, nes gali pildyti klausimyną jiems patogioje vietoje, tinkamu laiku, užtrukti kiek nori.	
Apklausa internetu	
Privalumai:	*Trūkumai:*
Nedidelės sąnaudos	Atsisakoma tyrimo
Patogu atsakinėjantiems, nes gali pildyti klausimyną jiems patogioje vietoje, tinkamu laiku, užtrukti kiek nori.	Reikalingos techninės priemonės/sąlygos
Elektroninio klausimyno galimybės (filtravimo sistemos, dizainas ir kt.).	
Respondentų pasiekiamumas visame pasaulyje	

Šaltinis: Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014 p. 118 -119

Atliekant apklausą svarbu nustatyti kokio pobūdžio klausimai bus anketoje ir kokia vertinimo skale remiantis bus pateikiami. Pasak Kardelio (2007) uždarų klausimų privalumas tas, kad nesudėtinga kiekybiškai apdoroti duomenis, didesnis duomenų patikimumas. Sudaryti klausimai yra uždari dėl to, kad:

- į tokius klausimus atsakyti lengviau ir patogiau;
- palengvina duomenų apdorojimą;
- atsakymas bus fiksuojamas, nepriklausomai koks respondento iškalbingumo lygis;
- uždaro klausimo atsakymus lengviau palyginti;

Ekspertų vertinimo metodas. Naudojant ekspertų vertinimo metodą reikia suformuoti kvalifikuotų specialistų žmonių grupę, kurie užtikrintų pateiktos informacijos patikimumą. Ekspertų vertinime gauti duomenys vertinami kaip nuomonių atitikimas, išvadų objektyvumas analizuojant iškeltus klausimus. Ekspertų metodą galima taikyti kokybiškai įvertinant kiekybinius duomenis (Tidikis, 2003). Ekspertų vertinimas taikomas norint išanalizuoti reiškinį, problemą ar procesą, kai tam reikia specifinių žinių, gebėjimų, patirties. Ekspertų vertinimo aktyvieji metodai skirstomi į: individualiuosius ir grupinius.

Individualieji: interviu, tikimybiniai – apklausos, porinio palyginimo, tiesioginio prioritetų vertinimo.

Grupiniai: diskusijų, smegenų šturmo, delfi, teismo, scenarijų.

Pasak autorių į ekspertinę grupę optimaliausia įtraukti ne mažiau kaip 5 ekspertus. (Augustinaitis ir kt. 2009).

Atliekant ekspertinį vertinimą, yra tikslinga nustatyti ekspertinio vertinimo patikimumą.

Ekspertinio vertinimo patikimumas priklauso nuo:

- ekspertų grupės dydžio (ekspertų skaičiaus);
- ekspertų sudėties pagal jų specialybes;
- ekspertų asmeninių savybių.

Ekspertinės apklausos kokybė gali būti įvertinta kaip jo objektyvaus ir subjektyvaus statuso apibendrintas rodiklis arba suderinamumo koeficientas, kuris apskaičiuojamas pagal 1 formulę.

$$k = 1 - \frac{\eta}{\eta_{max}}; \quad (1)$$

čia: η - vieno eksperto išsakytų prieštaringų vertinimų skaičius;

η_{max} - galimas maksimalus prieštaringų vertinimų skaičius.

Tuo atveju, kai ekspertų yra daugiau nei du (n > 2) ekspertų suderinamumą galima patikrinti **Kendalo konkordancijos koeficientu**. Pirmiausia reikia suformuoti hipotezes. Pirma, kad vertinimai teigiami (konkordancijos koef. lygus nuliui), antra, kad vertinimai neigiami (konkordancijos koef. nelygus nuliui) Konkordacijos koeficientas, kuris žymimas W kinta nuo 0 iki 1, kur 0 – visiškas nesuderinamumas; 1 - visiškas suderinamumas. Tai galima patikrinti ir keliant hipotezes.

H_0: ekspertų vertinimai prieštaringi (t. y. konkordancijos koeficientas < 0,5);

H_1: ekspertų vertinimai panašūs (t. y. konkordancijos koeficientas > 0,5).

Kendall konkordancijos koeficientas gali būti apskaičiuojamas tik pagal tuos klausimus kuriems naudojama rangų vertinimo skalė (Augustinaitis ir kt. 2009). Ekspertinio vertinimo metodas buvo panaudotas, vertinant vidaus audito organizavimo procesą Vilniaus miesto savivaldybėje. Buvo sudaryta ekspertų grupė. Ši grupė buvo sudaryta iš auditorių ir audituojamų subjektų vadovų, kurie turi kompetencijos vertinti vidaus audito organizavimą. Gauti duomenys susisteminami naudojantis SPSS Amos, 17 programą. Sudarant ekspertų vertinimo grupę, buvo numatoma apklausti 14 ekspertų, vadovaujantis įžvalgomis, kad ne visi ekspertai pateiks atsakytas anketas. Šiems asmenims elektroniniu paštu buvo išsiųsta anketinė apklausa (žr. 1 priedą).

Vertinimo skalių nustatymas. „Apklausose plačiai naudojamos įvairių formų ir paskirties vertinimo skalės. Paprastai respondentui pateikiamas teiginys (-iai), apibūdinimas (-ai), objektas (-ai), situacija (-os), nuostata (-os) bei pan. ir prašoma respondento pateikti savo vertinimą nurodyta forma“ (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, p. 175).

Likerto skalė. Šią skalę pasiūlė Rensis Likertas. Jis sudarė standartinę 5 taškų skalę (žr. 6 lentelę) taikant būdvardžius, kurie įvardija reikšmes nuo „visiškai sutinku“, kur atitinkama reikšmė yra 5 iki „visiškai nesutinku“, atitinkama reikšmė yra 1. Skalė naudojama matuojant įsitikinimus, nuomones, nuostatas. Kiekvienas atsakymo pasirinkimas išreikš vartotojo nuomonę ir požiūrį, bei leis ją įvertinti. Svarbu nepamiršti, jog skalė turi būti subalansuota – nuo vidurinio taško vienodai pasirinkimo variantų į abi puses (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014).

6 lentelė. Likerto skalė

Likerto skalės vertinimo pasirinkimai				
Visiškai nesutinku (1)	Nesutinku (2)	Nei sutinku, nei nesutinku (3)	Sutinku (4)	Visiškai sutinku (5)

Atsakymai vertinami paisant tendenciją – kiekvieno teiginio vertinimas gerėja, augant respondento sutikimo laipsniui. Toks nuomonių vertinimas pasitelkiant Likerto skalę sudaro sąlygas įvertinti bendrą respondento nuomonę ir nustatyti vertinimo lygį. (Bilevičienė, Jonušauskas, 2013).

Nominali skalė. Grupuojant tokio tipo respondentų atsakymus duomenų apdorojimo programose vedamas vienas skaičius, o ne visas žodinis atsakymas. Nominalinė skalė naudojama esant dviem pasirinkimo variantams: esant vieno galimo atsakymo pasirinkimui, pavyzdžiui, klausiant respondento apie amžių, lytį, šeiminę padėtį, veiklos pobūdį, išsilavinimą ir kiti rodiklius, kurie dažniausiai sudaro demografinę anketos dalį.

Ranginė skalė. Didėjimo arba mažėjimo tvarka pateikiami objektai.

Toks nuoseklumas gali parodyti, kad objektas yra didesnis/mažesnis/lygus kitam objektui, tačiau tiksliai negalima nustatyti kiek vienas skiriasi nuo kito (Dikčius, 2011).

2. Empirinių duomenų rinkimas.

Sudarius tyrimui reikalingą anketą, šiame tyrimo proceso etape, nuo vasario 25 d. iki kovo 10 d. buvo renkami duomenys, kurie turi atspindėti iškeltą tyrimo tikslą ir problemą. Anot Gaižauskaitė, Mikėnė (2014), apklausos metu surinktų duomenų tinkamas apdorojimas leidžia aprašyti kriterijų reikšmingumą tiriamoje generalinėje visumoje. Tuo remiantis, buvo atlikta Vilniaus miesto savivaldybės auditorių ir audituojamų subjektų, t.y. ekspertų apklausa.

3.2. Įstaigos pristatymas

Vilniaus miesto savivaldybės administracija yra viešasis juridinis asmuo – Vilniaus miesto savivaldybės biudžeto, atliekanti viešojo administravimo funkcijas. Ją sudaro struktūriniai ir struktūriniai teritoriniai daliniai – seniūnijos. Buveinė: Konstitucijos pr. 3, LT-09601 Vilnius.

Vilniaus miesto savivaldybės administracija veikia vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Vietos savivaldos įstatymu, Viešojo administravimo įstatymu, Valstybės tarnybos įstatymu, Biudžetinių įstaigų įstatymu, kitais teisės aktais, nustatančiais savivaldybių veiklą, Tarybos sprendimais, Vilniaus miesto savivaldybės mero potvarkiais bei šiais nuostatais.

Vilniaus miesto savivaldybės administracijai vadovauja savivaldybės direktorius. Jis yra Savivaldybės administracijos vadovas – įstaigos vadovas, pavaldus Savivaldybės tarybai ir atskaitingas merui. Pagrindiniai savivaldybės struktūriniai daliniai yra departamentas, skyrius ir tarnyba. Jie vykdo Tarybos formuojamą Savivaldybės politiką ir atsako už tam tikrą Savivaldybės veiklos sritį.

Administracijos struktūrinių dalinių kompetenciją, funkcijas, atsakomybę, darbo organizavimą ir vidaus sandarą nustato šių dalinių nuostatai. Veiklą kontroliuoja steigėjas ir Savivaldybės kontrolierius. Savivaldybės finansinė veikla kontroliuojama įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka (Biudžetinės įstaigos Vilniaus miesto savivaldybės administracijos nuostatai, 2004).

3.3. Tyrimo metu gautų rezultatų analizė

Siekiant išsiaiškinti, kaip organizuojamas ir atliekamas vidaus auditas Vilniaus miesto savivaldybėje, buvo panaudotas ekspertinis vertinimo metodas. Sudarant vertinimo grupę, buvo atrinkti ekspertai:

- Vilniaus miesto savivaldybės auditoriai;
- Vilniaus miesto savivaldybės audituojami subjektai.

Pasirinktiems ekspertams elektroniniu paštu buvo išsiųstos anketos. Iš pasirinktų ekspertų buvo gauta po 5 atsakymus, t.y. iš viso 10 anketų, kurių pakanka, kad būtų galima formuluoti patikimas išvadas, kadangi, kaip teigia Kėdaitis (2011), ekspertinė grupė sudaroma iš 6 – 10 asmenų.

Ekspertinis vertinimas gali būti gautas tik įvertinus respondentų nuomonių suderintumą, todėl visi atsakymai, kurie buvo įvertinti remiantis Likerto skale, yra atrenkami ir skaičiuojamas Kendalo konkordancijos koeficientas, iškeliant hipotezes:

H_0: ekspertų vertinimai prieštaringi (t. y. konkordancijos koeficientas W < 0,5);

H_1: ekspertų vertinimai suderinti (t. y. konkordancijos koeficientas W > 0,5).

7 lentelė. Auditorių Kendall konkordancijos koeficientas

N	5
Konkordancijos koeficientas (W)	,617
p – level	,000

Kadangi tyrimo metu buvo apklausiami vidaus auditoriai ir audituojami subjektai (atitinkamų skyrių vadovai) pirmiausiai pateikiama auditorių Kendalo konkordancijos koeficiento reikšmė (žr. 7 lent.) (W=0,62), (W=0,62 > 0,5), todėl galima tęsti tyrimą ir duomenis traktuoti kaip ekspertinį vertinimą, nes nuomonės yra suderintos. Koeficiento reikšmingumą įrodo ir p –level rodiklis, kuris yra 0,00 < α = 0,05 taigi pasitvirtino hipotezė - H_1, kad **ekspertų vertinimai yra reikšmingi.**

Vadovaujantis aukščiau minėtomis hipotezėmis, skaičiuojamas ir audituojamų subjektų Kendalo konkordacijos koeficientas (žr. 8 lent.).

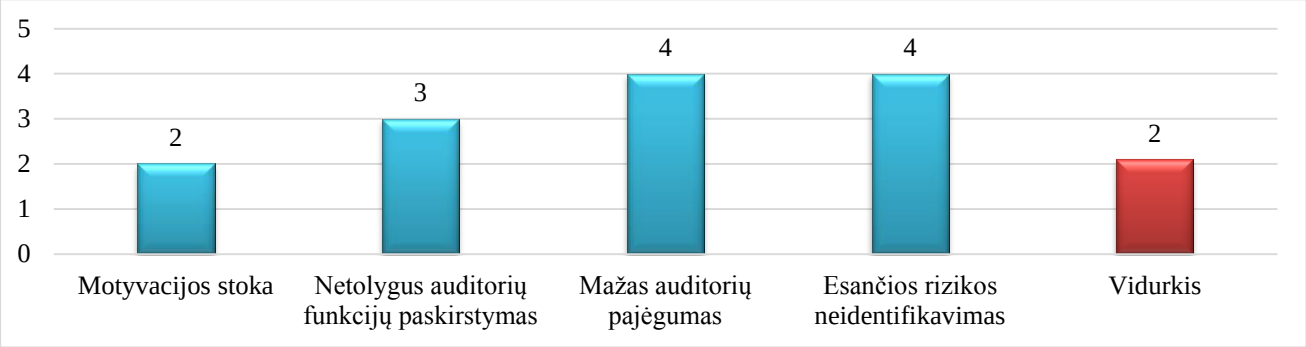
8 lentelė. Audituojamų subjektų Kendall konkordancijos koeficientas

N	5
Konkordancijos koeficientas (W)	,875
p – level	,012

Kaip matyti iš 7 lentelės, Kendalo konkordacijos koeficiento reikšmė (W=0,88), (W=0,88 > 0,5), todėl ir šiuo atveju tyrimą galimą traktuoti kaip ekspertinį vertinimą, nes nuomonės yra suderintos. Koeficiento reikšmingumą įrodo ir p – level rodiklis, kuris yra 0,01 < α = 0,05 taigi, taip pat pasitvirtino hipotezė - H_1, kad **ekspertų vertinimai yra reikšmingi.**

Suderinti ekspertų atsakymai leidžia pasirinktų atsakymų variantus grupuoti ir skaičiuoti bendrą vertinimo vidurkį.

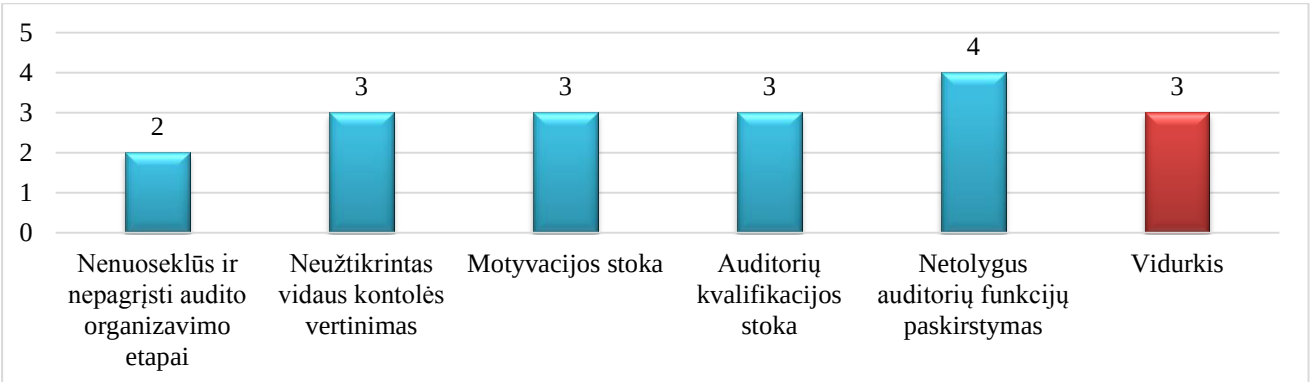
Vadovaujantis atlikta mokslinės literatūros analize, ekspertų buvo prašoma įvertinti problematiškiausius vidaus audito atlikimo kriterijus. Pateikti kriterijai buvo vertinami pagal Likerto skalę (1 – visiškai nesutinku, 5 – visiškai sutinku) (žr. 13 pav.).



13 pav. Problematiškiausi vidaus audito atlikimo kriterijai auditorių atžvilgiu

Kaip problematiškiausi kriterijai buvo išskirti mažas auditorių pajėgumas ir esančios rizikos neidentifikavimas, taip pat galima teigti, kad netolygus auditorių funkcijų paskirstymas taip pat vertinamas kaip problematiškas, nes šį kriterijų pasirinko 3 auditoriai. Du vidaus auditoriai teigia, kad motyvacijos stoka – tai dar vienas kriterijus, kuris turėtų būti koreguojamas. Kiti, vidaus auditorių įvertinti kriterijai, nėra traktuojami kaip problematiški, todėl grafike nėra pateikiami, tik išvardinami, t.y. auditas atliekamas nekokybiškai, nesilaikant planų, auditas atliekamas ne laiku, nenuoseklūs ir nepagrįsti audito organizavimai etapai, neužtikrintas vidaus kontrolės vertinimas ir auditorių kvalifikacijos stoka.

Pateiktame 14 pav. išskirti problematiškiausi vidaus audito atlikimo kriterijai audituojamų subjektų atžvilgiu.

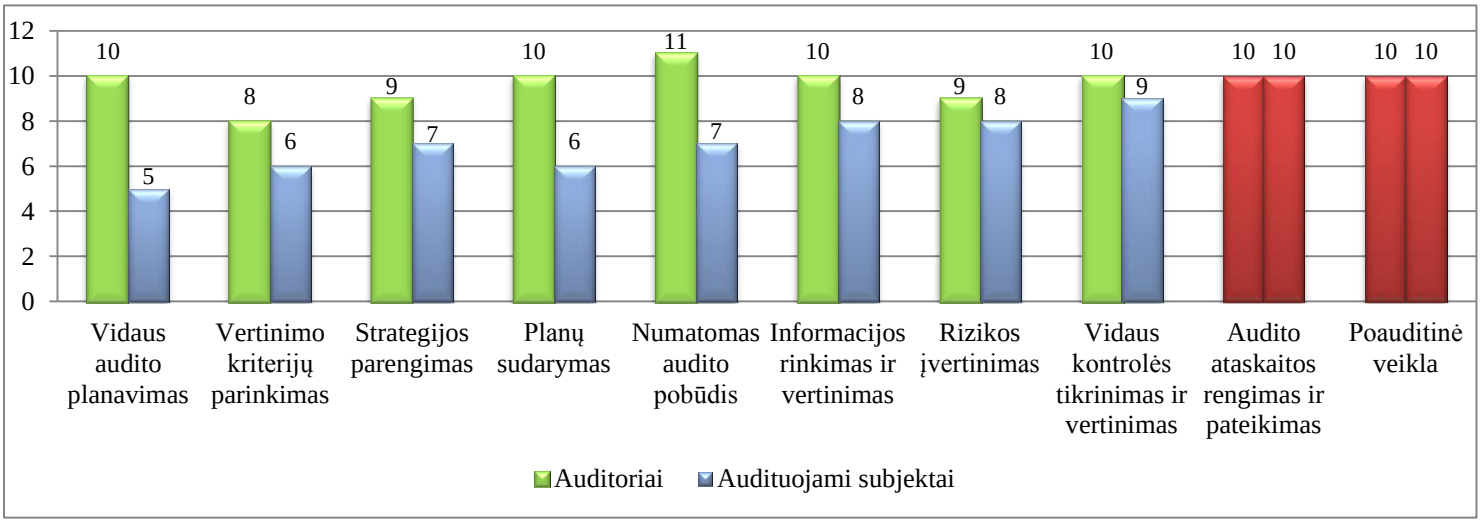


14 pav. Problematiškiausi vidaus audito atlikimo kriterijai audituojamų subjektų atžvilgiu

Labiausiai problematišku kriterijumi keturi audituojami subjektai išskyrė netolygų auditorių funkcijų paskirstymą. Tokį pasirinkimą galėjo nulemti nekompetetingai atlikti auditai, nepagrįstai pateiktos išvados ir kt. Sekantieji problematiškiausi kriterijai audituojamų subjektų akimis yra auditorių kvalifikacijos stoka, motyvacijos stoka ir neužtikrintas vidaus kontrolės vertinimas. Šiuos kriterijus įvertino 3 skyriaus vadovai. Dviem skyrių vadovams atrodo, kad savivaldybėje vyrauja nenuoseklūs ir nepagrįsti audito organizavimo etapai. Su šiuo įvertinimu darbo autorė nesutinka, kadagi vidaus auditas Vilniaus miesto savivaldybėje organizuojamas teisės aktų nustatyta tvarka.

Lyginant auditorių ir audituojamų subjektų atsakymus daroma išvada, kad tiek vienų, tiek kitų ekspertų nuomonės sutampa ties dviem vidaus audito atlikimo problematiškiausiais kriterijais: auditorių motyvacijos stoka ir netolygiu auditorių funkcijų paskirstymas. Atsižvelgiant į minėtų kriterijų nuomonių suderinamumą, savivaldybės vadovybė turėtų taikyti motyvaciją skatinančias priemones, tokias kaip paskatinimas žodžiu ar pinigine išraiška, padėkomis ir t.t., o netolygų funkcijų paskirstymą koreguoti atsižvelgiant į auditorių sugebėjimus, kompetenciją ir turimą darbo krūvį.

Siekiant išsiaiškinti, kaip vertinamas vidaus audito organizavimas auditorių požiūriu, ekspertams buvo užduodamas atitinkamas klausimas, kurio atsakymo variantus turėjo įvertinti balais. Šiuo klausimu taip pat buvo norima ištirti, kaip auditoriai vertina savo darbą (žr. 15 pav.).



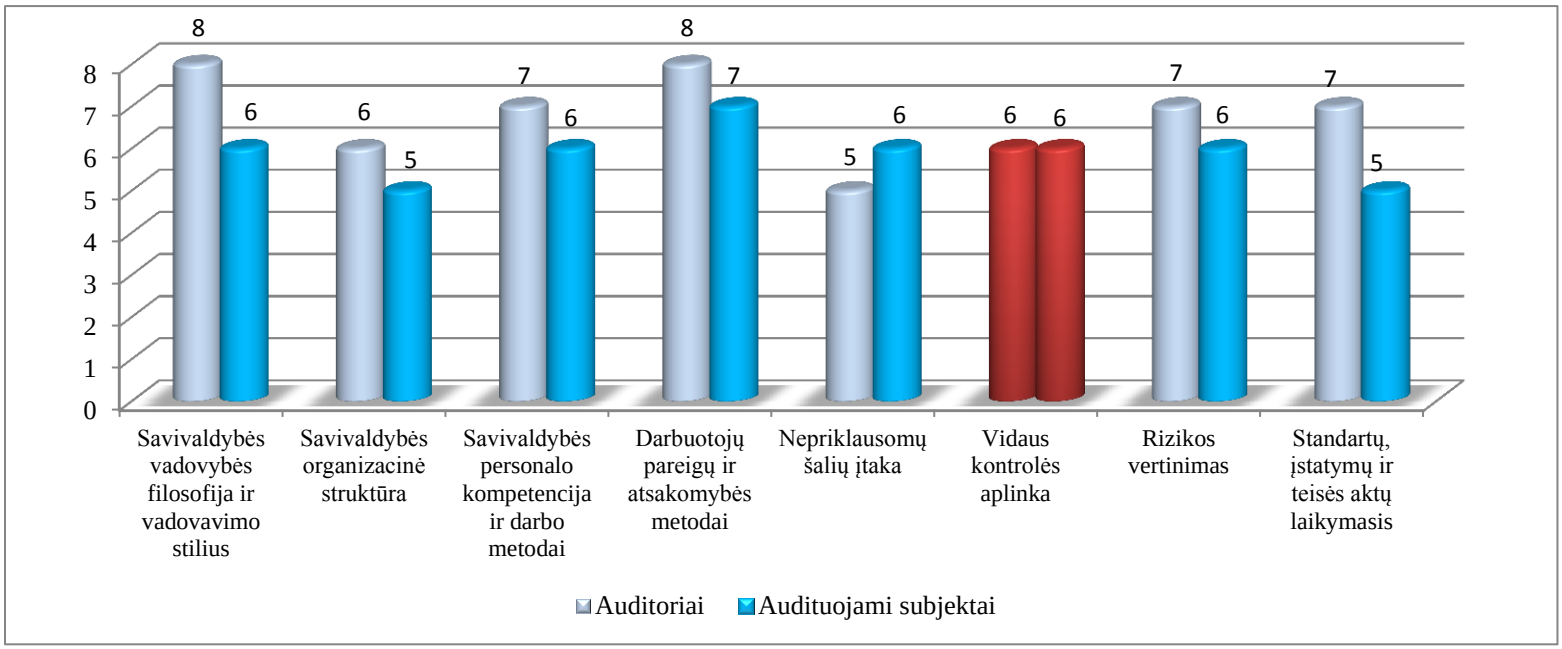
15 pav. Vidaus audito organizavimas auditorių ir audituojamų subjektų atžvilgiu

Pagal susistemintus duomenis, iš pateiktos lentelės galima matyti, kad abiejų ekspertų grupių nuomonės šiuo klausimu išsiskyrė. Vyrauja tik du vidaus audito organizavimo etapai, kuriuos abi ekspertų grupės įvertino tolygiai, t.y. skyrė po 10 balų ir išreiškė savo nuomonę, kad šie du etapai Vilniaus miesto savivaldybėje atliekami labai gerai. Apžvelgiant audituojamų subjektų vertinimus matoma, kad jų nuomone, prasčiausiai įgyvendinamas vidaus audito planavimo etapas. Sekantieji etapai, vertinimo kriterijų parinkimas ir planų sudarymas įvertinti po 6 balus, kas atspindi audituojamų subjektų nepasitenkinimą šiais etapais.

Iš auditorių pusės matoma, kad ši ekspertų grupė mažiausiai balų skyrė vertinimo kriterijų parinkimo etapui. Likusius etapus įvertino gerai ir labai gerai.

Apžvelgus tik auditorių atsakymus pastebima, kad beveik visus etapus jie įvertina labai gerai, todėl daroma išvada, kad auditoriai savo darbą vertina puikiai. Tačiau audituojamų subjektų nuomonė nėra tokia gera ir ją išreiškia kur kas žemesniais balais. Iš to seka prielaida, kad auditoriai turėtų suteikti išsamesnės informacijos apie vidaus audito atlikimą ir praktiškai įrodyti, kad viskas vyksta planuotai ir remiantis numatytais teisės aktais, taip sumažindami audituojamų subjektų nepasitikėjimą vykdoma veikla.

Aptarus vidaus audito atlikimo problematiškiausius kriterijus ir vidaus audito organizavimo etapų vertinimą, aktualu nustatyti, kokie veiksniai turi didžiausią įtaką vidaus audito sistemos funkcionavimui (žr. 16 pav.). Pateiktus atsakymo variantus buvo prašoma įvertinti aštuonbalėje sistemoje.



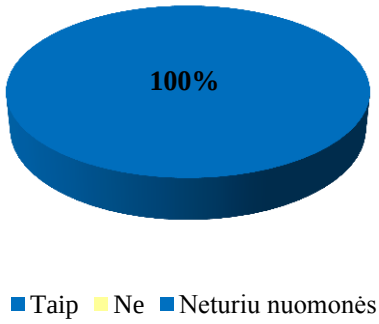
16 pav. Vidaus audito sistemos funkcionavimo veiksnių vertinimas auditorių ir audituojamų subjektų požiūriu

Išanalizavimus abiejų ekspertų grupių atsakymus dėl vidaus audito sistemos funkcionavimo pastebima sutampanti nuomonė ties vienu veiksniu – vidaus kontrolės aplinka. Galima interpretuoti, kad minėto veiksnio svarbą ekspertai supranta vienareikšmiškai, bet jo traktuoti, kaip svarbiausiu elementu, nenaudinga, kadangi vertinamas tik 6 balais iš galimų 8. Atsižvelgiant į tai, kad aukščiausias vertinimo balas galėjo būti 8, tokiu balu buvo įvertinti tik du veiksniai, t.y savivaldybės vadovybės filosofija ir vadovavimo stilius bei darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai. Šiuos minėtis veiksnius aukščiausiu balu įvertino auditoriai, kai tuo tarpu audituojami subjektai tokiu balu neįvertino nei vieno veiksnio.

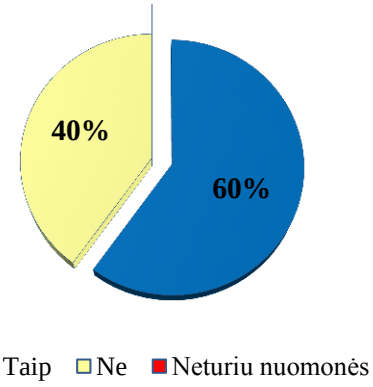
Tačiau iš gautų rezultatų matoma, kad svarbiausiu vidaus audito sistemos funkcionavimo veiksniu audituojami subjektai įvardina taip pat tą patį veiksnį – darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai, tik jį vertina šiek tiek žemesniu balu – 7. Reikėtų pastebėti, kad toks veiksnys kaip, standartų, įstatymų ir teisės aktų laikymasis audituojamiems subjektams atrodo nėra svarbus, ir tokią nuomonę pagrindžia aukščiau nagrinėtų klausimų atsakymai, kurie leido daryti išvadą, kad audituojami subjektai netinkamai vertina auditorių darbo organizavimą ir atlikimą, kuris visais atvejais grindžiamas numatytais teisės aktais.

Apibendrinant šio klausimo atsakymus formuluojama tokia išvada, kad abi ekspertų grupės vieningai vertina vidaus kontrolės vertinimą, kuris turi įtakos vidaus audito sistemos funkcionavimui. Kiti vertinimai atspindi, kad ekspertai skirtingai supranta, kas iš tiesų turi reikšmingos įtakos minėtos sistemos funkcionavimui. Labiausia tikėtina, kad auditorių atsakymai yra teisingiausi, nes tik tie, kurie atlieka savo darbą, gali tikslingiausiai įvertinti jo atlikimą, problemas ir t.t. Šiuo atveju audituojami subjektai gali išreikšti visai nepagrįstą nuomonę, tačiau į ją atsižvelgti ir daryti išvadas naudinga.

Ištyrus svarbiausius vidaus audito funkcionavimo veiksnius, buvo įdomu išsiaiškinti, ar vidaus auditas organizuojamas efektyviai ir tikslingai. Tyrimo metu gauti atsakymai iš auditorių ir audituojamų subjektų pateikti 17 pav. ir 18 pav.



17 pav. Vidaus audito organizavimo efektyvumas auditorių nuomone

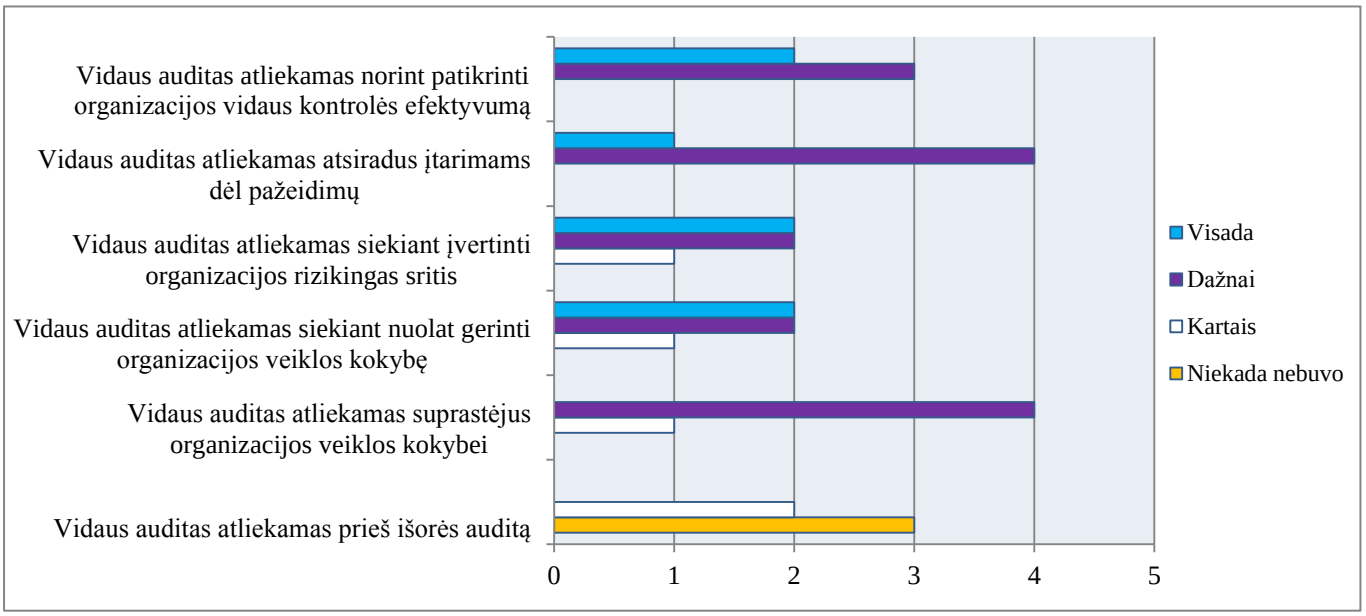


18 pav. Vidaus audito organizavimo efektyvumas audituojamų subjektų nuomone

Gauti ir susisteminti duomenys atskleidė, kad vidaus auditas, auditorių nuomone, organizuojamas efektyviai ir tikslingai. Visa minėtų ekspertų grupė į šį klausimą atsakė vieningai. Tačiau ne taip vieningai į šį klausimą atsakė kita ekspertų grupė – audituojami subjektai. 60 proc. t.y. 3 audituojami ekspertai sutinka, kad vidaus auditas savivaldybėje organizuojamas efektyviai ir tikslingai. Kita likusi dalis, 40 proc. t.y. 2 audituojami ekspertai nesutinka su kitų ekspertų nuomone ir teigia, kad vidaus auditas nėra organizuojamas efektyviai ir tikslingai.

Darbo autorė, tyrimo metu gavus tokius rezultatus, asmeniškai susisiekė su Vilniaus miesto savivaldybės Centralizuoto vidaus audito skyriaus vidaus auditore I. Matukaitė, ir pasidomėjo,kodėl ties šiuo klausimu, auditorių ir audituojamų subjektų nuomonės nesutapo. Po pokalbio buvo suformuluota išvada, kad vidaus auditas organizuojamas teisės aktų nustatyta tvarka, todėl atlikti jo neefektyviai ir netikslingai neįmanoma. Todėl išreikšta audituojamų subjektų nuomonė, auditorės atžvilgiu yra neteisinga. Darbo autorė iš dalies nesutinka su minėtos auditorės pasakymu, kadangi, kaip buvo akcentuota teorinėje dalyje, efektyviam vidaus audito atlikimui svarbu ne tik teisės aktai ar metodikos, bet ir auditorių motyvacija, atsakingumas ir tikslų siekimas

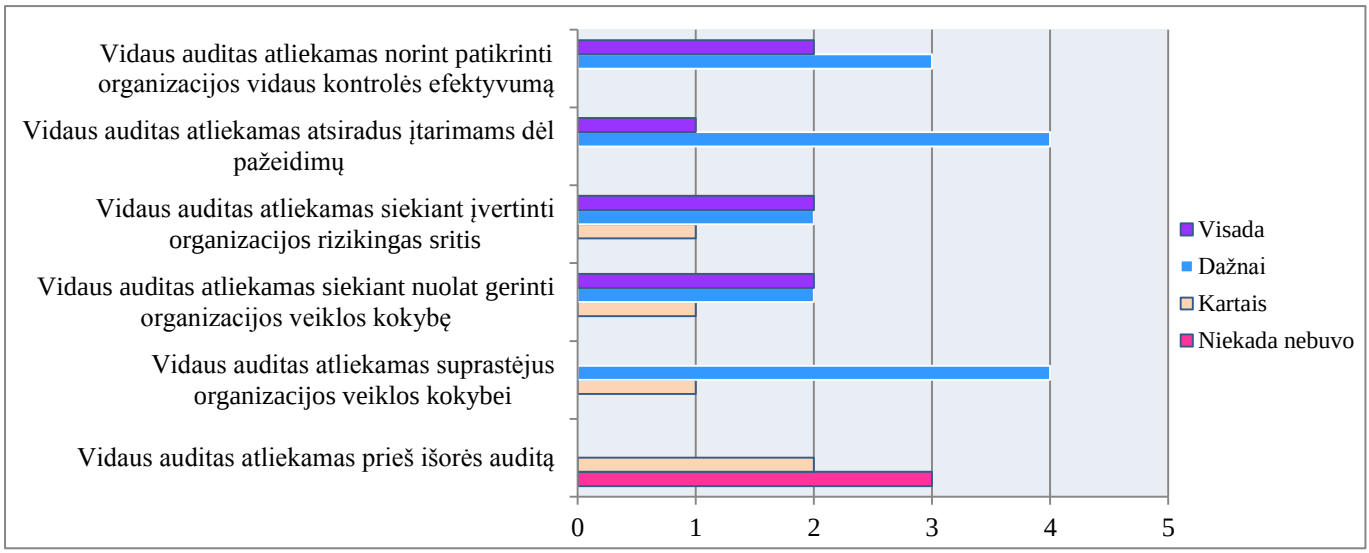
Norint išanalizuoti, dėl kokių priežasčių, dažniausiai atliekamas vidaus auditas, ekspertai turėjo įvertinti atitinkamas priežastis. 19 paveiksle pateikiami auditorių vertinimai.



19 pav. Vidaus audito atlikimo priežastys auditorių atžvilgiu

Pradedant interpretuoti pateiktą lentelę matoma, kad du auditoriai išskiria tris priežastis, dėl kurių vidaus auditas atliekamas visada ir tai yra: vidaus auditas atliekamas norint patikrinti organizacijos vidaus kontrolės efektyvumą, vidaus auditas atliekamas siekiant įvertinti organizacijos veiklos kokybę ir vidaus auditas atliekamas siekiant nuolat gerinti organizacijos veiklos kokybę. Kita dalis auditorių minėtas priežastis priskiria prie pateikto atsakymo varianto – dažnai. Dar viena priežastis, dėl kurios vidaus auditas organizacijoje atliekas dažnai, tai dėl suprastėjusios organizacijos veiklos kokybės ir šią priežastį pasirinko keturi ekspertai. Pastebimas kitoks vienos priežasties įvertinimas, t.y. vidaus auditas atliekamas prieš išorės auditą. Trys ekspertai teigia, kad taip nebūna niekada, o du ekspertai teigia, kad tai būna kartais.

Sekančioje lentelėje pateikiamai to pačio klausimo rezultatai tik kitos ekspertų grupės nuomone, t.y. audituojamų subjektų (žr. 20 pav.).
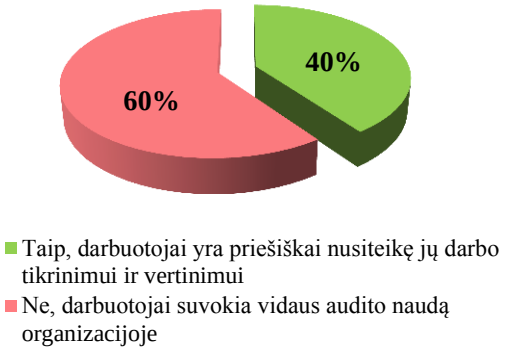


20 pav. Vidaus audito atlikimo priežastys audituojamų subjektų atžvilgiu

Vadovaujantis gautais rezultatais, keturi audituojami subjektai teigia, kad vidaus auditas organizacijoje atliekamas dažnai, kai atsiranda įtarimų dėl pažeidimų ir suprastėjus organizacijos veiklos kokybei. Trys audituojami subjektai išreiškia savo nuomonę, kad vidaus auditas atliekamas norint patikrinti organizacijos vidaus kontrolės efektyvumą. Du ekspertai teigia, kad visada vidaus auditas atliekamas siekiant gerinti organizacijos veiklos kokybę, siekiant įvertinti organizacijos rizikingas sritis ir norint patikrinti organizacijos vidaus kontrolės efektyvumą. Priežastis, kad vidaus auditas atliekamas prieš išorės auditą, trijų ekspertų vertinama pasirenkant „niekada nebuvo“, o tą pačią priežastį du ekspertai įvertino „kartais“.

Apibendrinant vidaus audito atlikimo priežastis abiejų ekspertų grupių atžvilgiu pastebima, kad ties viena priežastimi matoma sutampanti nuomonė: priežastis, kad vidaus auditas atliekamas prieš išorės auditą – niekada nebuvo arba kartais. Dar vienas nuomonių sutapimas atsiskleidžia, kad vidaus auditas dažnai atliekamas suprastėjus organizacijos veiklos kokybei ir atsiradus įtarimų dėl pažeidimų.

Identifikavus vidaus audito atlikimo priežastis, ekspertams buvo užduotas klausimas, ar vidaus auditas nėra suprantamas kaip prievartinis kišimasis į darbuotojų darbą. 21 pav. ir 22 pav. paveiksle pateikiami tyrimo metu gauti rezultatai ir jų lyginamoji analizė.



21 pav. Vidaus audito vertinimas iš auditorių pusės



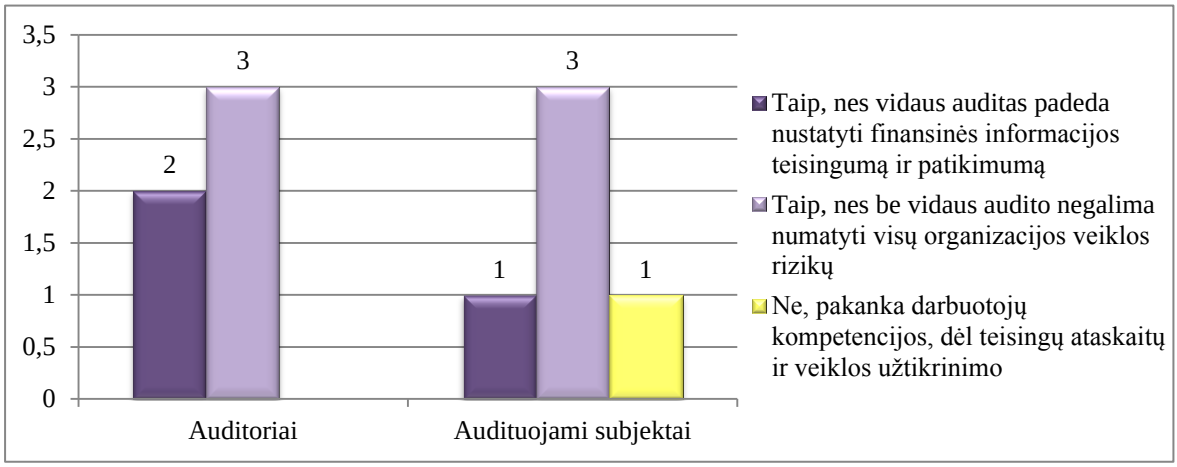
22 pav. Vidaus audito vertinimas iš audituojamų subjektų pusės

Iš pateiktų paveikslų matoma, savivaldybėje yra dalis darbuotojų, kurie vidaus auditą vertina neigiamai ir yra priešiškai nusiteikę jų darbo tikrinimui ir vertinimui. Iš auditorių pusės, gauti rezultatai atskleidžia, kad 40 proc. t.y. 2 auditoriai mato, kad darbuotojai yra nusiteikę priešiškai, o 60 proc. t.y. 3 auditoriai teigia, kad darbuotojai suvokia vidaus audito naudą organizacijoje. Šiek tiek kitaip, pateiktą klausimą įvertino audituojami subjektai. Gauti rezultatai rodo, kad 80 proc. t.y. 4 ekspertai teigia, kad darbuotojai suvokia vidaus audito naudą, o tik 20 proc., t.y. 1 ekspertas vertina neigiamai ir yra priešiškai nusiteikęs darbo tikrinimui.

Tyrimo metu buvo asmeniškai susisiekta su dar vienu Vilniaus miesto savivaldybės vidaus auditorium R. Tomaševič ir pasikonsultuota, kodėl vis gi yra darbuotojų, kurie priešiškai nusiteikę jų darbo tikrinimui ir vertinimui. Po pokalbio buvo sudaryta išvada, kad vidaus auditas savivaldybėje nėra suprantamas kaip prievartinis kišimasis į darbuotojo darbą, tai labiau traktuojama kaip nemalonus procesas beveik 90 proc. darbuotojų, dėl įvairių priežasčių. Pasak R. Tomaševič, vidaus auditoriams trūksta laiko, kad labiau susipažintų su audituojamų subjektų vadovais, aptartų audito atlikimą, priežastis, kas bus tikrinama ir t.t. Išvengus minėtos priežasties, pats vidaus auditas būtų lankstesnis ir rezultatyvesnis (bet ne laiko prasme), o tuo pačiu tikėtina, kad audituojami subjektai pradėtų kitaip vertinti atliekamo audito naudą.

Tyrimo metu buvo norima išsiaiškinti, ar be vidaus audito įmanoma efektyvi organizacijos veikla. Gauti rezultatai pasiskirstė taip (žr. 23 pav.): visi auditoriai teigia, kad be vidaus audito neįmanoma efektyvi organizacijos veikla, tik jų nuomonės išsiskyrė ties priežastimis. 60 proc., t.y. 3 auditoriai galvoja, kad be vidaus audito negalima numatyti visų įmonės veiklos rizikų, o 40 proc., t.y. 2 auditoriai teigia, kad be vidaus audito neįmanoma efektyvi organizacijos veikla, nes vidaus auditas padeda nustatyti finansinės informacijos teisingumą ir patikimumą.

Audituojami subjektai išreiškė savo nuomonę panašiai, tik jų tarpe atsirado vienas ekspertas, kuris teigia, kad be vidaus audito vis dėl to įmanoma efektyvi organizacijos veikla, nes pakanka darbuotojų kompetencijos, dėl teisingų ataskaitų ir veiklos užtikrinimo.



23 pav. Vidaus audito efektyvumo vertinimas ekspertų nuomonėmis

Daroma išvada, kad visi ekspertai, išskyrus vieną – audituojamą subjektą, supranta, kad be vidaus audito neįmanoma efektyvi organizacijos veikla. Kadangi vidaus audito egzistavimas savivaldybėje yra reglamentuotas, natūralu, kad jo vykdomos veiklos nauda yra efektyvi visai organizacijai.

Po aukščiau minėto klausimo įvertinimo, įdomu išsiaiškinti, kaip ekspertai įvardina vidaus auditorių. Prie šio klausimo buvo pateikti 3 galimi atsakymo variantai, o gauti rezultatai pasiskirstė taip (žr. 24 pav. ir 25 pav.):



24 pav. Vidaus audito reikšmė auditoriams



25 pav. Vidaus audito reikšmė audituojamiems subjektams

Šis klausimas buvo labiau orientuotas į audituojamus subjektus, nes auditoriai, dirbantys šį darbą ir taip puikiai žino, kas yra vidaus auditorius. Kaip matoma 24 pav. audituojami subjektai į šį klausimą atsakė nevieningai. 20 proc., t.y. 1 ekspertas mano, kad vidaus auditorių galima įvardyti kaip "pareigūną" ieškantį trūkumų. Galima manyti, kad tai tas pats ekspertas, kuris ankstesniame klausime išreiškė savo nuomonę teikdamas, kad be vidaus audito įmanoma efektyvi organizacijos veikla, nes pakanka darbuotojų kompetencijos, dėl teisingų ataskaitų ir veiklos užtikrinimo.

Susisiekus su Vilniaus miesto savivaldybės vidaus auditore I. Matukaite, bendru sutarimu buvo nuspręsta, kad vidaus auditorių skirstyti į tam tikras kategorijas ne visada tikslinga. Naudingiau suprasti ir išskirti, kokiomis kompetencijomis turi pasižymėti vidaus auditorius. Pasak darbo autorės, vidaus auditorius turi būti objektyvus, nešališkas ir turi susilaikyti nuo išankstinio vertinimo.

Ekspertams buvo užduotas dar vienas, panašaus pobūdžio klausimas, kaip jie supranta, kas yra vidaus auditas. Pirmoji ekspertų grupė auditoriai tikėtina, kad puikiai žino kas tai yra, todėl šis klausimas taip pat buvo labiau orientuotas į kitą ekspertų grupę – audituojamus subjektus. Tyrimo metu gauti rezultatai pasiskirstė taip (žr. 26 pav. ir 27 pav.):



26 pav. Vidaus auditas auditorių požiūriu



27 pav. Vidaus auditas audituojamų subjektų požiūriu

Gauti rezultatai leidžia daryti prielaidą, kad vidaus auditą, kaip kontroliuojančią ir baudžiančią priemonę įvardino tas audituojamas subjektas, kurio teigimu be vidaus audito įmanoma efektyvi organizacijos veikla ir vidaus auditorių įvardina kaip „pareigūną“ ieškantį trūkumų. Visi kiti audituojami subjektai ir auditoriai laikosi vieningos nuomonės teigdami, kad vidaus auditas tai pokyčius ir tobulėjimą skatinanti priemonė.

Tyrimo metu buvo suformuluotas klausimas, atskleidžiantis demografinį kriterijų, t.y. abiejų ekspertų grupių amžių. Analizuojant ekspertų amžių matoma, kad jauniausio auditoriaus amžius nuo 20 iki 30 metų, vyriausiojo nuo 61 iki 70. Kita dalis, du auditoriai yra nuo 31 iki 40 metų amžiaus, o dar vienas auditorius nuo 41 iki 50 metų amžiaus. Auditorių amžiaus pasiskirstymas pateikiamas 9 ir 10 lentelėse.

9 lentelė. Auditorių amžius

Atsakymo variantai	Kiekis	Santykis
20 – 30	1	20%
31 – 40	2	40%
41 – 50	1	20%
51 – 60	0	0%
61 – 70	1	20%
> 71	0	0%

Kai auditorių amžius ganėtinai įvairus, tai atitinkamai tyrimo metu užduodami klausimai buvo vertinami skirtingai, nes jaunas auditorius, turintis mažiau darbo patirties, atitinkamus procesus gali suprasti kiek kitaip, nei daugelį metų toje pačioje veikloje dirbantis auditorius.

9 lentelė pateikimas vidaus auditorių amžiaus pasiskirstymas.

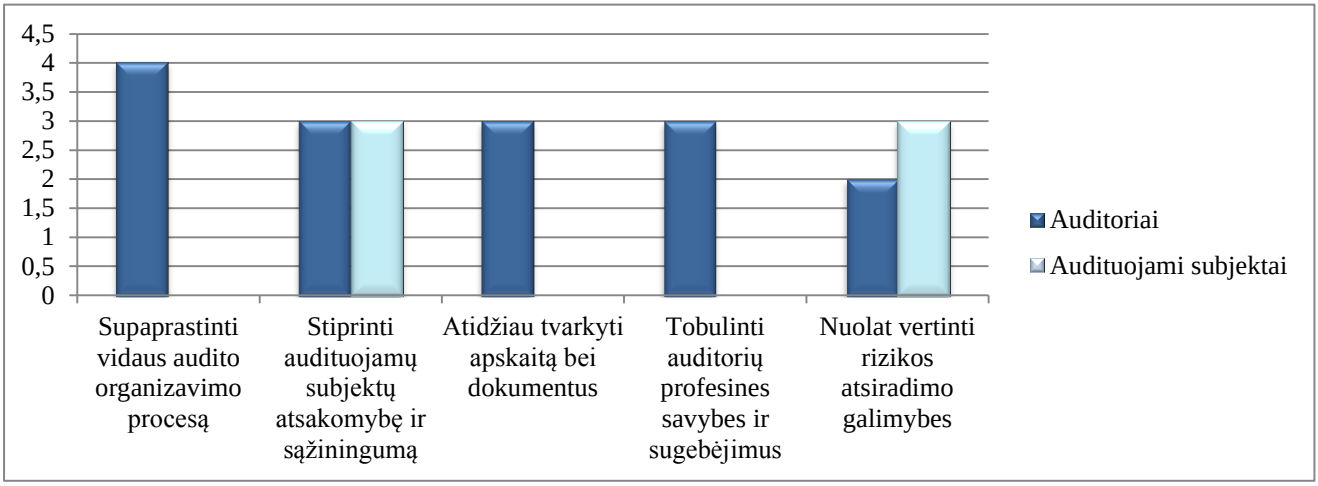
10 lentelė. Audituojamų subjektų amžius

Atsakymo variantai	Kiekis	Santykis
20 – 30	0	0%
31 – 40	0	0%
41 – 50	4	80%
51 – 60	1	20%
61 – 70	0	0%
> 71	0	0%

Šioje lentelė matoma, kad jauniausių audituojamų subjektų amžius yra nuo 41 iki 50 metų, vyriausiojo nuo 61 iki 70 metų.

Galima manyti, kad pasirinkti audituojami subjektai turi nemažai darbo patirties ir turėtų būti ne tik susipažinę su vidaus audito atliekama veikla, bet ir įsisavinę svarbiausią ir aktualiausią informaciją, ją pritaikydami sekančių vidaus auditų metu.

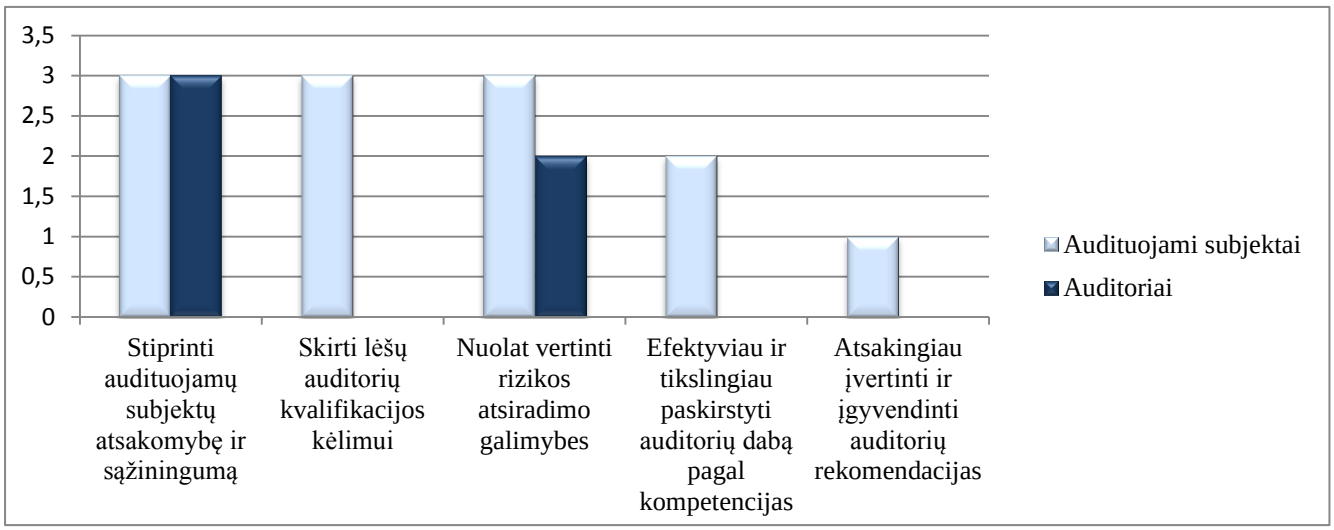
Tyrimo metu ekspertams sugalvotoje anketoje buvo pateiktas paskutinis klausimas, apie vidaus audito tobulinimo rekomendacijas. Abi ekspertų grupės turėjo balais įvertinti pateiktas rekomendacijas kurios, jų nuomone, būtų kaip svarbiausios tobulinant vidaus audito organizavimo ir atlikimo procesą. Gauti rezultatai buvo susisteminti ir pateikti 28 pav. ir 29 pav.



28 pav. Svarbiausios vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijos auditorių atžvilgiu

Pateiktame 28 paveiksle išskiriamos penkios, auditorių nuomone svarbiausios, vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijos. Gauti rezultatai leidžia daryti išvadą, kad svarbiausia rekomendacija – vidaus audito organizavimo proceso supaprastinimas. Šią rekomendaciją pasirinmo net 4 auditoriai. Nors vidaus audito organizavimas yra reglamentuotas ir vykdomas teisės aktų numatyta tvarka, auditoriai linkę jį supaprastinti.

Sekanti tobulinimo rekomendacija yra audituojamų subjektų atsakomybės ir sąžiningumo stiprinimas. Šią rekomendaciją, kaip vieną iš svarbiausių išskiria ir audituojami subjektai, pritardami auditoriams ir sutinka, kad jų sąžiningumas ir atsakomybė turi būti stipresnė. Kita rekomendacija, kurią išskiria auditoriai – atidesnis apskaitos bei dokumentų tvarkymas. Sekanti tobulinimo rekomendacija, kurią auditoriai taip pat išskiria kaip vieną iš svarbiausių yra – nuolat vertinti rizikos atsiradimo galimybes. Šią rekomendaciją išskiria ir audituojami subjektai. Kadangi auditorių ir audituojamų subjektų nuomonė sutampa tik ties dviem tobulinimo rekomendacijomis, aktualu išskirti audituojamų subjektų svarbiausių tobulinimo rekomendacijų penketuką (žr. 29 pav).



29 pav. Svarbiausios vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijos audituojamų subjektų atžvilgiu

Tyrimo metu gauti rezultatai atskleidė, kokias svarbiausias vidaus audito tobulinimo rekomendacijas išskiria audituojami subjektai. Jų nuomone, svarbiausia yra stiprinti audituojamų subjektų atsakomybę ir sąžiningumą. Su šia nuomone sutinka ir auditoriai. Kita tobulinimo rekomendacija, kurią nurodo audituojami subjektai – skirti lėšų auditorių kvalifikacijos kėlimui. Minėtieji ekspertai galvoja, kad auditoriams trūksta žinių ir gebėjimų efektyviai vykdyti savo veiklą. Kita tobulinimo rekomendacija, kurią taip pat išskiria ir auditoriai yra nuolatinė rizikos atsiradimo vertinimo galimybė. Dar dvi, vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijos auditorių nuomone yra efektyviau ir tikslingiau paskirstyti auditorių darbą pagal kompetencijas ir atsakingiau įvertinti ir įgyvendinti auditorių rekomendacijas.

Taigi, atsižvelgiant į tyrimo metu iškeltą tikslą - išanalizuoti Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito organizavimo tyrimą teigtina, jog auditoriai ir audituojami subjektai skirtingai supranta vidaus audito organizavimą, jo svarbą ir efektyvumą visai organizacijos veiklai, todėl tarp jų vyrauja tam tikra nuomonių įvairovė. Tik tam tikrais aspektais, galima pastebėti nuomonių sutapimą. Abi ekspetų grupės teigia, kad problematiškaiusi vidaus audito proceso kriterijai yra auditorių motyvacijos stoka ir netolygus auditorių funkcijų pasiskirstymas. Kadangi, kaip buvo minėta darbo teorijoje, kad vidaus audito proceso gerinimas remiasi darbuotojų motyvacijos principu, aktualu minėtą vieną iš problematiškiausių kriterijų įvertinti ir siekti jį transformuoti į efektyvų vidaus audito organizavimo proceso kriterijų, pasitelkiant motyvaciją skatinančias priemones, kurios gali būti ne tik pinigine išraiška. Teigiamai motyvuotas ir paskatintas darbuotojas jaus poreikį atlikti savo darbą sąžiningai bei atsakingai, kas sukuria darbuotojo gerovei palankias sąlygas. Vidaus audito organizavimo ir atlikimo svarbiausiomis tobulinimo rekomendacijomis abi ekspertų grupės vieningai išskiria audituojamų subjektų atsakomybės ir sąžiningumo stiprinimą bei nuolatinį rizikos atsiradimo galimybių vertinimą. Audituojamam subjektui privalu suprasti, kad motyvacija ir vidaus audito svarbos suvokimas turi įpatingai didelę reikšmę, siekiant gauti efektyvius rezultatus. Vadovautis vien numatytais teisės aktais ir metodikomis nepakanka, svarbu savivertinimas, t.y. kiekvieno auditoriaus atsakomybės lygis. Pasak audituojamų subjektų, organizacijoje reikia stiprinti vidaus audito planavimą. Darbo autorės teigimu, proceso planavimas yra esminis vidaus audito pradžios taškas, reikalingas norint užtikrinti vidaus audito kontrolę ir to pasekoje atitinkamai atlikti suplanuotą vidaus auditą. Atlikys tyrimą buvo pastebėta, kad audituojamiems subjektams trūksta informacijos, dėl kokių priežasčių bus atliekamas vidaus auditas, kas konkrečiai bus tiriama, į ką atsižvelgiama. Tuo remiantis galima teigti, kad ši problema nėra tiesiogiai priskirtina tik auditoriams. Minėta trūkumą pirmiausiai turėtų spręsti vadovybė, skatindama vidaus audito proceso lankstumą, skiriant daugiau laiko aptarti vidaus audito pobūdį su audituojamais subjektais, o viso to rezultatas būtų sklandesnis ir efektyvesnis atlikimas. Todėl aptarus visas problematiškas ir tobulintinas sritis darbo autorė mano, kad būtų tikslinga supaprastinti vidaus audito organizavimo ir atlikimo procesą, kam pritaria tiek auditoriai, tiek audituojami, tyrimo metu išreikšdami tokį požiūrį.

IŠVADOS

1. Auditas apima platų veiklos spektrą, kuris turi skirtingus tikslus. Siekiant sukurti ir integruoti kaip vieną iš pagalbinių apskaitos funkcijų organizacijų viduje, vidaus auditas palengva transformavosi į discipliną, tenkinančią organizacijų vadovybės poreikius. Integruojant vidaus auditą ir vidaus kontrolės veiklą organizacijoje, galima pasiekti geresnių rezultatų, optimalesnių vidinių procesų ir teikti naudingesnę informaciją valdymo sprendimams viešajame sektoriuje. Vidaus auditas turi reaguoti į iššūkius, išlaikant tvirtą, nepriklausomą ir objektyvią poziciją organizacijoje. Vidaus audito samprata laikui bėgant po truputį kito ir šiandien, naujausių mokslinių straipsnių analizė leidžia daryti išvadą, kad vidaus audito samprata traktuojama kaip konsultacinė veikla, teikianti garantijas ir kurianti pridėtinę vertę, leidžianti įvertinti ir tinkamai valdyti organizacijos rizikas. Vidaus audito funkcija iš esmės skiriasi nuo kitų funkcijų, esančių organizacijos viduje vien dėl to, kad vidaus audito funkcija dominuoja kaip turinti didelės apimties funkcinių sričių, vidaus auditorių kompetencijos įvairiose srityse bei savo išskirtinės padėties organizacijoje. Trumpai tariant galima teigti, kad vidaus audito funkcija tai vertinimo veikla, kurią vykdo organizacijoje dirbantis ūkio subjektas.

2. Kaip svarbus procesas, kuris apima daugiau ar mažiau asmenų, vidaus audito procesas yra sudėtinga veikla, reikalaujanti įvairių sričių žinių bei aktualios dokumentacijos. Tam, kad vidaus auditas būtų tinkamai organizuojamas ir atliekamas, vidaus audito tarnyba turi dirbti remdamasi savo veiklos nuostatais ir metodika, patvirtinta Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus. Nuo vidaus audito organizavimo proceso neatsiejamai svarbus vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme, kuris pasireiškia rizikos grėsmės sumažinimu organizacijoje. Vidaus auditas ir rizikos valdymas turi glaudų ryšį. Nors nuoroda į riziką grindžiama vidaus audito vaidmens atspindžiu, vidaus auditas turi veikti su bendra organizacijos rizikos valdymo strategija. Rizikos valdymas taip pat susijęs ir su vidaus kontrole. Rizikos valdymo metu ne tik identifikuojama rizika, bet tuo pačiu suformuojamos vidaus kontrolės procedūros, kurių paskirtis suvaldyti riziką. Tuo remiantis, rizikos valdymas ir minėta vidaus kontrolės sistemos dalis turėtų būti kuriama ir vertinama sistemiškai.

3. Atlikus tyrimą, kaip auditoriai ir audituojami subjektai vertina vidaus audito organizavimo procesą Vilniaus miesto savivaldybėje, išryškėjo tai, abi ekspertų grupės vidaus audito organizavimą vertina gana skirtingai.

4. Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito organizavimas vertinamas įvairiai ir tikėtina, kad tai lemia ekspertų amžius, turima darbo patirtis, asmeninė nuomonė, atlikto audito rezultatai. Kaip problematiškiausius kriterijus, abi ekspertų grupės vieningai išskiria tik motyvacijos trūkumą ir netolygų auditorių funkcijų paskirstymą. Kaip geriausiai vertinamus vidaus audito organizavimo etapus, abi ekspertų grupės taip pat vieningai įvertino tik du etapus, t.y. audito ataskaitos rengimas ir pateikimas bei poauditinė veikla. Vidaus audito organizavimo ir atlikimo svarbiausiomis tobulinimo rekomendacijomis abi ekspertų grupės vieningai išskiria audituojamų subjektų atsakomybės ir sąžiningumo stiprinimą bei nuolatinį rizikos atsiradimo galimybių vertinimą.

REKOMENDACIJOS

Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, tikslinga išskirti rekomendacijas, kurios gali paskatinti Vilniaus miesto savivaldybės administracijos vidaus audito organizavimo gerinimą:

1. Vidaus audito organizavimas turi būti tobulinamas atsižvelgiant į audituojamų subjektų grįžtamąjį ryšį, kuris gaunamas po kiekvieno atlikto vidaus audito. Vertinimas reikalingas, kad būtų vertinama ne tik iš auditorių pusės, kaip sklandžiai suplanavo, patikrino informacijos rinkimo metodus, vertinimo kriterijus ir pan., bet ir iš audituojamų subjektų pusės, sudarant veiklos planus bei stebint, kaip keičiasi situacija to rekomendacijų įgyvendinimo.

2. Kadangi atlikto tyrimo metu buvo nustatyta, kad organizacijoje reikia stiprinti audituojamų subjektų atsakomybę ir sąžiningumą bei nuolatinį rizikos atsiradimo galimybių vertinimą, naudinga prieš atliekant vidaus auditą, auditoriams ir audituojamiems subjektas skirti daugiau laiko, kas būtų aptariamos vidaus audito galimybės, kas bus audituojama ir viso to padariniai. Tokiu atveju pats vidaus auditas būtų lankstesnis ir rezultatyvesnis, o rizikos atsiradimo galimybės sumažėtų.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. 10 – asis nacionalinis audito standartas. Prieiga per internetą:
2. 4-asis nacionalinis audito standartas: audito planavimas. Patvirtinta Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime 2000 m. birželio mėn. 16 d.
3. Abbott L. J. (2012) Audit fee reductions form internal audit-provided assistance: the incremental impact of internal audit characteristics // Contemporary accounting research, vol. 29, No. 1, p. 94–118. – ISSN 0021-8456.
4. Ahmad H, von Helfenstein S. (2015) Internal Audit, ERN and Valuation. Internal Audit, ERN and Valuation. Value Examiner. 16-20, ISSN: 10943137.
5. Asare, T. (2009): Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement, International Journal on Governmental Financial Management, Vol. IX, No. 1, pp. 15-28.
6. Auditas viešajame sektoriuje. Preiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?id=1 [žiūrėta 2016-02-02].
7. Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas R. A., Dagytė I., Martinaitytė E., Leichteris E., Malinauskienė E., Višnevska V., Žilionienė I. (2009) Lietuvos E. valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas. Kolektyvinė monografija. Vilnius.
8. Bilevičienė T., Jonušauskas S. (2011) Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose. Vilnius.
9. Боровицкая М. В. (2012) Специфика организации внутреннего аудита на предприятиях [Текст] / М. В. Боровицкая, В. Н. Тунегова, И. В. Усольцева // Экономика, управление, финансы (II): материалы междунар. заоч. науч. конф. - Пермь: Меркурий.
10. Coetzee P., Lubbe D. (2014) Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements. International Journal of Auditing. Int. J. Audit.
11. David M., Sutton C. D. (2011) Social research: an introduction. London: Sage Publications.
12. Dikčius, V. (2011) Anketos sudarymo principai. Vilnius. Prieiga per internetą: http://www.ef.vu.lt/dokumentai/katedros/Rinkodaros_katedra/Medziaga_studentams/Anketos_sudarymo_principai.pdf [žiūrėta 2016-02-13].
13. Dragija, M; Vašiček, V; Hladika, M. (2011) Internal audit and control trends in the public sector of transition countries. Proceedings of the International Scientific Conference, Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics & Tourism 'Dr. Mijo Mirkovic'.
14. Dumitrescu-Peculea, A; Calota, G. (2014) The importance of internal audit in optimizing management processes. Internal auditing & risk management. ISSN: 20658168.

file:///C:/Users/Vartotojas/Downloads/10_nas_20030228%20(1).pdf [žiūrėta 2016-01-24].

15. Friedman, M; Akaaboune, O; Margolis, Dm. (2013) Internal Audit: A New Lens for Cost Management. Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley). ISSN: 10448136.
16. Gaižauskaitė I., Mikėnė S. (2014) Socialinių tyrimų metodai: apklausa. Vadovėlis. Vilnius.
17. Ghita, M.; Spranceana, M. (2006), Auditul intern in sistemul public, Editura Tribuna Economica, Bucuresti.
18. Gintalas A. (2011) Metodologijos ir metodo samprata. Socialinių mokslų studijos. ISSN 2029–2244.
19. Gylys V. (2014) Rizika ar pasekmės. Kodėl rizikos valdymas visada laimi prieš pasekmių valdymą.
20. Hull, J. C. (2009) The credit crunch of 2007: what went wrong? Why? What lessons can be learned? The Journal of Credit Risk, Vol. 5, No. 2
21. ISO 31000:2009. (2009) Risk management – principles and guidelines. International Organization of Standardization, Geneva, Switzerland.
22. Javaitienė K. (2007) Racionali vidaus audito etapų seka - galimybė atlikti informatyvų vidaus auditą. Nr. I (12). 2007, ISSN 1648-8776.
23. Jenny Stewart, Nava Subramaniam, (2010) Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 Iss: 4, pp.328 – 360.
24. Kardelis K. (2007) Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai: vadovėlis. Šiauliai: Lucilijus.
25. Kėdaitis, V. (2009) Statistinių išvadų pagrindai. Vilnius. VU
26. Keen S. (2008) Economics 101 – what the global meltdown means.
27. Kumar R. (2014) Research methodology: a step-by-step guide for beginners. New Delhi: Sage Publications. Walker, Ian.
28. Lakis V. (2007) Audito sistema: raida ir problemos: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
29. Lam J. (2009) Key requirements for enterprise-wide risk management: lessons learned from the global financial crisis, RMA Journal, Vol. 91, No. 8.
30. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Vidaus auditas ir finansų kontrolė. Preiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrole [žiūrėta 2016-01-19].
31. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo. 2003 m. gegužės 2 d. Nr. 1K-117 Vilnius.
32. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253 Vilnius.

33. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253 Vilnius.
34. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. 1994 m. liepos 7 d. Nr. I-533 Vilnius.
35. 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 Vilnius.
36. Luobikienė I. (2010) Sociologinių tyrimų metodika. Mokomoji knyga. Technologija. Kaunas.
37. Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos, Vilnius, 2001.
38. Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita. LR finansų ministerija. 2015 m. birželio 17 d. Nr. (19.27-2)-11K-7.
39. Nasteckienė V. (2014) Rizikos valymas procesinėje organizacijoje. Vilnius.
40. Ninlaphay, S., Ussahawanitchakit, P., & Boonlua, S. (2012). Internal Control System Effectiveness and Ongoing Firm Sustainability: Evidence From Financial Businesses in Thailand. Journal of International Finance & Economics, 12(4).
41. Paukštienė I. (2012) Auditas. Vadovėlis, Klaipėda.
42. Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga // Viešoji politika ir administravimas, 2003, Nr. 4.
43. Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams. Vilnius, 2014.
44. Rupšys R., Stačiokas R. (2005) Internal Audit Reporting Relationships: the Analysis of Reporting Lines. Engineering economics, No 3 (43) Economics Of Engineering Decisions. ISSN 1392-2785.
45. Sawyer, L.B. Sawyer's (2003) Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors, Inc.
46. Stasytytė V., Aleksienė L. (2015) Įmonės veiklos rizikos vertinimas ir valdymas mažose ir vidutinėse įmonėse. Verslas: teorija ir praktika. ISSN 1648-0627.
47. Susmanschi, G; Spineanu Georgescu, L. (2014) Performance Evaluation Of Internal Audit. Economics, Management & Financial Markets. 9, 1, 485-491, ISSN: 18423191.
48. Tamošiūnienė R., Savčuk O. Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies // Engineering economics, 2007, Nr. 5 (55), p. 37–44. – ISSN 1392-2785.
49. Tarptautiniai vidaus audito įstatymai. Prieiga per internetą: www.lar.lt [žiūrėta 2016-02-01].
50. Tidikis R. (2003) Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Vilnius.
51. Unnikrishnan, S., Iqbal, R., Singh, A., Nimkar, I. M. (2015) Safety management practices in small and medium enterprises in India, Safety and Health at Work: 6(1).
52. Vaitkevičius J. (2015) Vidaus audito svarba. Vilnius.

53. Valkauskas, R. 2011. Duomenų analizės įvadas. Vilniaus universitetas. Vilnius.
54. Vijayakumar, An, Nagaraja, N. (2012) Internal Control Systems : Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises. BVIMR Management Edge. ISSN: 09760431. [žiūrėta 20016-02-04].
55. Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Centralizuoto vidaus audito skyriaus nuostatai. Patvirtinta Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2015 m. liepos 10 d. įsakymu Nr. 40-203.
56. Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus Vidaus audito metodika. Patvirtinta Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2010 m. rugpjūčio 3 d. įsakymu Nr. 40-759.
57. Vilniaus miesto taryba sprendimas dėl biudžetinės įstaigos Vilniaus miesto savivaldybės administracijos nuostatų tvirtinimo 2004 m. birželio 2 d. nr. 1-399.
58. Wimoonard T., Ussahawanitichakit P., Janjarasjit S. (2015) Strategic Internal Audit Excellence And Organizational Survival: A Conceptual Model. Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies, Volume 20, Number 2.
59. Wimoonard, T; Ussahawanitichakit, P; Janjarasjit, S. (2015) Strategic internal audit excellence and organizational survival: a conceptual model. Allied academies international conference: Proceedings of the Academy of Accounting & Financial Studies (AAFS).

ANOTACIJA

Bokulaitė R. Vidaus audito organizavimas Vilniaus miesto savivaldybėje/ finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Darbo vadovas dr. L. Giriūnas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016.

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas vidaus audito supratimas ir organizavimas, bei pateikti pasiūlymai, kaip galima gerinti vidaus audito organizavimo ir atlikimo procesą, atsižvelgiant tiek į auditorius tiek į audituojamus subjektus. Pirmoje darbo dalyje teoriniu požiūriu analizuojama vidaus audito sampratos kaita, funkcijos ir įgyvendinimas viešajame sektoriuje. Antroje dalyje nagrinėjamas vidaus audito proceso ir jo organizavimo teoriniai aspektai. Trečioje dalyje analizuojamas vidaus audito organizavimo vertinimas Vilniaus miesto savivaldybės atveju, pagrįstas auditorių ir audituojamų subjektų nuomonėmis.

Pagrindiniai žodžiai: vidaus auditas, vidaus audito organizavimas, auditoriai, audituojami subjektai.

ANOTTATION

Bokulaitė R. Organization of the internal audit in the Vilnius City Municipality / financial management master thesis. Writing supervisor Sc.D. L. Giriūnas. - Vilnius: Mykolas Romeris University, Economics and Finance Management Faculty: 2016.

Master's thesis analyzed the internal audit organization and understanding, also proposals were submited on how to improve the internal audit organization and conduct of the process, taking into account both the auditor both the audited bodies. The first part analyzes in the theoretical point of view, the change of the concept in the internal audit functions and the implementation of the public sector. The second part deals with the internal audit process and the organization of the theoretical aspects. The third part analyzes the internal audit evaluation in Vilnius city municipality case, based on the auditors and auditees views.

Key words: internal audit, organizing the internal audit, auditors, audited entities.

SANTRAUKA

Vidaus audito organizavimas Vilniaus miesto savivaldybėje

Finansų magistro baigiamojo darbo tema aktuali, nes organizacijų vadovai ne visada gali objektyviai įvertinti organizacijos veiklą, jos organizavimą, valdymą, išteklių panaudojimą, todėl būtini mechanizmai, leidžiantys atlikti tokį vertinimą. Šiuo aspektu Vilniaus miesto savivaldybei reikšmingas ir aktualus vidaus audito veiklos vaidmuo, nes jis yra vidinė, nepriklausoma organizacijos vertinimo funkcija, kai veikla yra vertinama pačioje organizacijoje, o ne iš išorės – kitų institucijų. Vidaus auditas kaip nuolat tobulėjantis procesas ir organizacijos veiklos vertinimo esmė, daro įtaką pačios organizacijos organizaciniui vystymuisi, kuris labai glaudžiai susijęs su organizacijų teikiamų paslaugų kokybe, valdymo efektyvumu bei viešojo sektoriaus modernizavimu. Tyrimo objektas - Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito organizavimas. Šio tyrimo tikslas yra išanalizavus vidaus audito organizavimo vertinimą auditorių ir audituojamų subjektų požiūriu, išskirti problematiškiausias sritis, tobulinimo rekomendacijas ir pasiūlyti, kaip pagerinti vidaus audito organizavimo procesą. Taip pat, buvo iškelti viso darbo uždaviniai, kurie apėmė, tiek teorinę tiek empirinę dalį: atskleisti vidaus audito esmę, funkcijas ir įgyvendinimą viešajame sektoriuje; išryškinti vidaus audito organizavimo procesą, rizikos valdymą ir poveikį vidaus kontrolės sistemai, vidaus audito efektyvumą ir savivaldybių vidaus audito ir kontrolės sistemą, įvertinti vidaus audito organizavimo aspektus Vilniaus miesto savivaldybės atveju. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros analizė, norminių teisės aktų analizė, statistinių duomenų analizė, lyginamoji analizė, anketinė apklausa.

Atliktos analizės duomenimis, pagrindiniai ir svarbiausi vidaus audito organizavimo etapai, dėl kurių sutapo auditorių ir audituojamų subjektų nuomonė yra audito ataskaitos rengimas ir pateikimas bei poauditinė veikla.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei pasiūlymai dėl vidaus audito organizavimo proceso gerinimo Vilniaus miesto savivaldybėje.

SUMMARY

Organization of the internal audit in the Vilnius City Municipality

Finance Master's thesis subject is relevant, because the managers of organizations are not always able to objectively evaluate the activities of the organization, its organization, management, use of resources, so it is necessary to use mechanisms which can allow carry out such an evaluation. In this regard, the role of the internal audit activity is significant and relevant to the Vilnius City Municipality, because it is an internal, independent organization's evaluation function, when the activity is regarded within the organization, rather than from the outside - by other institutions.

Internal audit as a constantly self improving process and the essence of practise evaluation influences the organization's organizational development, which is very closely related to the organizations quality of services, quality of management and efficiency of the public sector modernization. The object of research is Vilnius City Municipality's internal audit organization. The aim of the study is to identify the most problematic areas, improvements of recommendations and to offer on how to improve the organization of the internal audit process but only after internal audit is analyzed in order to evaluate the organization of auditors and auditees point of view. Also, the total work tasks were raised, which included both theoretical and empirical part: to reveal the essence of the internal audit functions and the implementation in the public sector; to highlight the organization's internal audit process, risk management and the impact of internal control systems, internal audit efficiency and municipalities internal audit and control system also to evaluate the internal audit aspects in Vilnius city municipality case. Methods of the survey: analysis of scientific literature, analysis of normative legal acts, statistical analysis, comparative analysis, questionnaire survey.

Based on data of completed analysis, the main and most important stages of the internal audit organization, for which auditors and auditees opinion coincided, is the preparation of audit report and it’s subbmision as well as their follow-up activities.

At the end of Master's thesis the conclusions and proposals on the organization of the internal audit process improvement in Vilnius city municipality are provided.

1 PRIEDAS

ANKETINĖ APKLAUSA

Gerb. eksperte,

Esu Roberta Bokulaitė, Mykolo Romerio universiteto, II kurso, Finansų valdymo studentė. Šiuo metu atlieku magistro baigiamojo darbo tyrimą, analizuojantį vidaus audito organizavimą Vilniaus miesto savivaldybėje. Anketa yra anoniminė, o gauti rezultatai bus panaudoti tik tyrimo tikslams. Ačiū už bendradarbiavimą.

1. Jūsų amžius?

□ 20 – 30 □ 51 – 60
□ 31 – 40 □ 61 – 70
□ 41 – 50 □ > 70

2. Jūs esate?

□ Vidaus auditorius/ė
□ Skyriaus vedėjas/a
□ Skyriaus vedėjo/os pavaduotoja

3. Kaip manote ar reikalingas vidaus auditorius savivaldybėje?

□ Taip □ Ne □ Nežinau

4. Ar vidaus auditas savivaldybėje organizuojamas efektyviai ir tikslingai?

□ Taip □ Ne □ Nežinau

5. Jūsų nuomone, vidaus auditorius tai...?

□ „Pareigūnas“ ieškantis trūkumų
□ Pagalbininkas/patarėjas/
□ Baudėjas

6. Jūsų nuomone, vidaus auditas tai…?

□ Kontroliuojanti ir baudžianti priemonė
□ Pokyčius ir tobulėjimą skatinanti priemonė

7. Kaip vertinate vidaus audito organizavimą ir atlikimą savivaldybėje, pagal žemiau pateiktus vidaus audito organizavimo etapus? Atsakymus sužymėkite mažėjančia tvarka (11 balų - labai geras įvertinimas, 10 balų - geras įvertinimas, bet prastesnis nei 11 balų įvertintas etapas ir t.t.).

	1b.	2b.	3b.	4b.	5b.	6b.	7b.	8b.	9b.	10b.	11b.
1. Vidaus audito planavimas											
2.Vertinimo kriterijų parinkimas											
3. Strategijos parengimas											
4. Planų sudarymas											
5. Numatomas audito pobūdis											
6.Informacijos rinkimas ir vertinimas											
7. Rizikos įvertinimas											
8. Vidaus kontrolės tikrinimas ir vertinimas											
9. Rizikos įvertinimas											
10. Audito ataskaitos rengimas ir pateikimas											
11. Poauditinė veikla											

8. Jūsų manymu, kurie veiksniai turi didžiausią įtaką vidaus audito sistemos funkcionavimui? (Prie kiekvieno veiksnio pažymėkite, kokį balą jis atitinka, vertinant mažėjančia tvarka. 8 balai turi labai didelę įtaką, 7 balai turi mažesnę įtaką, nei 8 balais įvertintas veiksnys ir t.t.).

	8b.	7b.	6b.	5b.	4b.	3b.	2b.	1b.
1.Savivaldybės vadovybės filosofija ir vadovavimo stilius								
2.Savivaldybės organizacinė struktūra								
3.Savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai								
4.Darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai								
5.Standartų, įstatymų ir teisės aktų laikymasis								
6.Nepriklausomų šalių įtaka								
7.Vidaus kontrolės aplinka								
8.Rizikos vertinimas								

9. Ar sutinkate, kad pateikti kriterijai yra problematiškiausi atliekant vidaus auditą? (1 – visiškai nesutinku, 2 – nesutinku, 3 – nei nesutinku nei sutinku, 4- sutinku, 5 – visiškai sutinku).

Auditorių kvalifikacijos stoka	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Mažas auditorių pajėgumas/trūkumas etatų	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Auditas atliekamas nekokybiškai, nesilaikant planų	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Auditas atliekamas ne laiku	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Motyvacijos stoka	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Esančios rizikos neidentifikavimas	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Nenuoseklūs ir nepagrįsti audito organizavimo etapai	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Netolygus auditorių funkcijų paskirstymas	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5
Neužtikrintas vidaus kontrolės vertinimas	□1	□2	□ 3	□ 4	□ 5

10. Įvertinkite, dėl kokių priežasčių dažniausiai atliekamas vidaus auditas? (Galima pažymėti keletą atsakymo variantų).

	Niekada nebuvo	Kartais	Dažnai	Visada
Vidaus auditas atliekamas prieš išorės auditą				
Vidaus auditas atliekamas suprastėjus organizacijos veiklos kokybei				
Vidaus auditas atliekamas atsiradus įtarimams dėl pažeidimų				
Vidaus auditas atliekamas siekiant nuolat gerinti organizacijos veiklos kokybę				
Vidaus auditas atliekamas norint patikrinti organizacijos vidaus kontrolės efektyvumą				
Vidaus auditas atliekamas siekiant įvertinti organizacijos rizikas sritis				

11. Ar organizacijos vidaus auditas nėra suprantamas kaip prievartinis kišimasis į darbuotojų darbą?

□ Taip, darbuotojai yra priešiškai nusiteikę jų darbo tikrinimui ir vertinimui.
□ Ne, darbuotojai suvokia vidaus audito naudą organizacijoje.

12. Ar sutinkate, kad be vidaus audito neįmanoma efektyvi organizacijos veikla?

□ Taip, nes vidaus auditas padeda nustatyti finansinės informacijos teisingumą ir patikimumą.
□ Taip, nes be vidaus audito negalima numatyti visų įmonės veiklos rizikų.
□ Ne, pakanka darbuotojų kompetencijos, dėl teisingų ataskaitų ir veiklos užtikrinimo.
□ Ne, užtenka pasitikėti organizacijos vadovybę, kad vidaus kontrolė yra valdoma teisingai.

13. Suranguokite vidaus audito organizavimo ir atlikimo tobulinimo rekomendacijas. (Atsakymus sužymėkite nuo svarbiausios (11 balų) mažėjančia tvarka, vieną balą skiriant vienam atsakymo variantui).

	11b.	10b.	9b.	8b.	7b.	6b.	5b.	4b.	3b.	2b.	1b.
1. Skirti lėšų auditorių kvalifikacijos kėlimui											
2. Didinti auditorių etatų skaičių											
3. Efektyviau ir tikslingiau paskirstyti auditorių darbą (vykdomas funkcijas) pagal kompetenciją											
4. Dažniau stebėti vidaus kontrolės valdymą											
5. Nuolatos vertinti rizikos atsiradimo galimybes											
6.Suteikti vadovybei tik tikslią ir teisingą informaciją											
7. Atidžiau tvarkyti apskaitą bei kitus dokumentus											
8.Stiprinti audituojamų subjektų atsakomybę ir sąžiningumą											
9.Atsakingiau įvertinti ir įgyvendinti auditorių rekomendacijas											
10. Supaprastinti vidaus audito organizacimo procesą											
11.Tobulinti auditorių profesines savybes bei sugebėjimus											