

BESIKEIČIANTIS VIDAUS AUDITO VAIDMUO IR PRIDĖTINĖ VERTĖ ĮMONEI

Dr. Aurelija Kustienė

Vytauto Didžiojo universitetas, Klaipėdos valstybinė kolegija

DOI: <https://doi.org/10.52320/svv.v0iVI.194>

Anotacija

Per pastaruosius kelerius metus vidaus auditas tapo ypač įtakinga įmonės funkcija, nustatančia pagrindines rizikas, patariančia sprendimus priimantiems asmenims ir taip kuriančia pridėtinę vertę įmonei. Ši vidaus audito vaidmenį padidino pasaulinė Covid-19 pandemija ir jos poveikis ekonomikai bei įvykiai, trikdantys daugelį procesų ir keliantys didelę riziką.

Atliekant tyrimą keliamas probleminis klausimas: kokios vidaus audito veiklos ir kaip jos sukuria pridėtinę vertę įmonei? Tyrimo tikslas – atskleisti besikeičiančių vidaus audito vaidmenį kuriant pridėtinę vertę ir pateikti rekomendacijas jos didinimui. Tyrimo metodai: mokslinės ir norminės literatūros apžvalga, analizė ir sisteminimas, palyginimas, loginė analizė ir apibendrinimas. Siekiant atskleisti besikeičiančių vidaus audito vaidmenį apžvelgiami 20 metų laikotarpio atlikti moksliniai tyrimai ir pastarųjų metų audito praktikų įžvalgos.

Pagrindiniai tyrimo rezultatai: atskleistas besikeičiantis vidaus audito vaidmuo nuo tradicinių funkcijų vykdymo iki inovatyvių metodų taikymo vidaus audito veikloje siekiant sukurti pridėtinę vertę įmonei; nustatyti kylantys vidaus audito iššūkiai kilus pasaulinei Covid-19 pandemijai; identifikuotos pagrindinės vidaus audito rizikos; atskleistos naujos vidaus audito tendencijos ir pateiktas naujos kartos transformacijas spartinančių strategijų vidaus audito modelis.

Pagrindinės išvados: besikeičiantis vidaus audito vaidmuo reiškia tų pačių tradicinių funkcijų (užtikrinimo ir konsultavimo) atlikimą taikant inovatyvius metodus, labiau integruojant IT bei naujas strategijas siekiant prisitaikyti prie kylančių rizikų (strateginės, kibernetinio saugumo, duomenų analizės ir valdymo, organizacijos kultūros, žmogiškojo kapitalo valdymo, tvarumo); pateiktas naujos kartos vidaus audito modelis apima tris pagrindinius komponentus (metodiką, valdymą ir įgalinančias technologijas) ir jų veikimą užtikrinančius elementus. Šio modelio taikymas galėtų suteikti įmonėms didesnę pridėtinę vertę, kurios suinteresuotosios šalys tikisi iš vidaus audito.

Pagrindiniai žodžiai: vidaus auditas, pridėtinė vertė, rizika, suinteresuotos šalys.

Įvadas

Temos aktualumas. Vidaus auditas laikomas svarbia priemone padedančia kontroliuoti organizacijos veiklą bei valdyti rizikas. Vidaus audito svarbą padidino pasaulinė Covid-19 pandemija ir jos poveikis ekonomikai, iššūkių kupina darbo rinka, įvykiai, trikdantys daugelį procesų ir keliantys didelę riziką.

Tiek mokslinėje literatūroje, tiek praktikoje akivaizdžiai pripažįstama vidaus audito nauda. Tačiau organizacijoms sunku įvertinti vidaus audito veiksmingumą ir suprasti veiksnius, turinčius įtakos audito efektyvumui (Turetken, Jethefer, Ozkan, 2020). Vidaus audito tarnybą ar bent vidaus auditoriaus pareigybę turi ne kiekviena šiuolaikinė įmonė ar organizacija. Šios pareigybės steigimas ir išlaikymas yra susijęs su papildomomis išlaidomis. Richter (2000) nuomone, vidaus auditą galima traktuoti kaip investiciją ir atitinkamai nagrinėti. Todėl svarbu racionaliai įvertinti šių investicijų duodamą naudą, akcentuojant jų įtaką vidaus audito pridėtinės vertės kūrimui. Iš tikrųjų, kaip teigia Sharma (2017), vis dažniau vadovybės lūkesčiai siekiant didesnės vidaus audito pridėtinės vertės reiškia, kad tikimasi didesnės grąžos iš investicijų į vidaus auditą. Tam pritaria ir Flostou (2012) teigdamas, kad vidaus auditas turi tapti „vertės kūrėju“, o ne „išteklių vartotoju“.

Nepaisant vidaus audito, kaip šiuolaikinių organizacijų valdymo struktūros sudedamosios dalies, ypač po 1990 m. ir 2000 m. pasaulinio įmonių bankrotų srauto, populiarumo augimo (Maijoor, 2000; Gramling et al., 2004; Carcello et al., 2005; Sarens et al., 2009), jis išlieka iki galo neištirta mokslinių tyrimų sritimi (Gendron and Bédard, 2006; Roussy, 2014; Mihret, Grant, 2017). Audito literatūroje (ACA, 2019; Bunker, 2021; Dabney and Smith, 2021; Koh, 2021; Putnam et al., 2021) teigiama, kad ypač per pastaruosius kelerius metus vidaus auditas tapo įtakinga įmonės funkcija, nustatančia pagrindines rizikas, patariančia sprendimus priimantiems asmenims ir taip kuriančia pridėtinę vertę įmonei. Ši vidaus audito vaidmenį padidino pasaulinė sveikatos krizė, prasidėjusi 2020 m., ir jos poveikis ekonomikai.

Tyrimo problema. Tarptautiniai vidaus audito profesinės praktikos standartai (IIA, 2017) pateikia ribotą supratimą apie vidaus audito funkcijas ir jo pridėtinę vertę. Tačiau pastebima, kad

pastaraisiais metais vidaus audito supratimas patiria pokyčių kalbant apie jo veikos sričių išplėtimą ir pridėtinės vertės potencialo didinimą (Flostoiu, 2012; Braun, 2017; Mihret and Grant, 2017; Sharma, 2017; ACA, 2019; Turetken, Jethefer, Ozkan, 2020; Bunker, 2021; Putnam et al., 2021; Koh, 2021; Dabney and Smith, 2021). Todėl kyla poreikis detaliau tirti vidaus audito veikimo lauką ir teikiamų paslaugų spektrą organizacijoje atsižvelgiant tiek į vadovybės, tiek ir kitų suinteresuotųjų asmenų poreikius. Atliekant tyrimą keliamas **probleminis klausimas**: kokios vidaus audito veiklos ir kaip jos sukuria pridėtinę vertę? Su kokiais iššūkiais susiduria vidaus auditoriai, bandydami sukurti pridėtinę vertę organizacijoms?

Tyrimo objektas – vidaus audito vykdoma veikla ir jo kuriama pridėtinė vertė.

Tyrimo tikslas – atskleisti besikeičiantį vidaus audito vaidmenį kuriant pridėtinę vertę ir pateikti rekomendacijas jos didinimui.

Tyrimo uždaviniai:

1. Identifikuoti tradicinės vidaus audito veiklas ir jų plėtrą kuriant pridėtinę vertę įmonei;
2. Atskleisti naujus vidaus audito iššūkius ir kylančias rizikas;
3. Pateikti siūlymus vidaus audito pridėtinės vertės didinimui besikeičiančios aplinkos sąlygomis.

Tyrimo metodai: aptariant vidaus audito veiklos reglamentavimą bei pagrindines sąvokas remiamasi Tarptautiniais vidaus audito profesinės praktikos standartais ir LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu (2002, aktuali red. 2020); identifikuojant vidaus audito funkcijas, jų kitimą ir pridėtinės vertės kūrimą organizacijai atliekama mokslinės ir norminės literatūros apžvalga, analizė ir sisteminimas, garsiausių pasaulyje audito kompanijų praktinės patirties analizė, palyginimas, loginė analizė ir apibendrinimas. Siekiant atskleisti besikeičiantį vidaus audito vaidmenį apžvelgiami 20 metų laikotarpio atlikti moksliniai tyrimai ir pastarųjų metų audito praktikų įžvalgos.

1. Tradicinės vidaus audito veiklos ir jų plėtra bei įtaka pridėtinės vertės kūrimui

Tarptautiniuose vidaus audito profesinės praktikos standartuose (IIA, 2017) *vidaus auditas* apibrėžiamas kaip nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta kurti pridėtinę vertę organizacijai ir gerinti jos veiklą. Panašiai vidaus auditas apibūdinamas ir LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2002, aktuali red. 2020, p.1): „Vidaus auditas – nepriklausoma ir objektyvi tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veikla, kuria siekiama padėti gerinti viešojo juridinio asmens valdymą, rizikos valdymą ir vidaus kontrolę“. Vidaus audito misija – prisidėti prie organizacijos vertės išlaikymo ir jos didinimo, teikiant objektyvias, rizikos vertinimu pagrįstas užtikrinimo paslaugas, patarimus ir įžvalgas (IIA, 2017). Galime teigti, kad vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, vertindamas organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą. *Pridėtinė vertė* apibrėžiama kaip vertė, kurią vidaus auditas sukuria organizacijai ir jos suinteresuotoms šalims pateikdamas objektyvų ir tinkamą užtikrinimą bei prisidedamas prie organizacijos veiklos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumo ir efektyvumo (IIA, 2017). Remiantis minėtais apibrėžimais vidaus auditą galime vertinti kaip savininkų investiciją, iš kurios tikimasi gauti pridėtinės vertės per konsultavimo ir užtikrinimo paslaugas.

Išanalizavus audito reglamentuose vidaus auditui priskiriamas funkcijas ir vykdomas veiklas, galime jas suskirstyti į tokias grupes:

1) užtikrinimo veikla; ji apima objektyvų ir nepriklausomą faktų tyrimą, siekiant įvertinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesus; tai siejama su finansų, veiklos, atitikimo, sistemų apsaugos arba specialiosiomis užduotimis;

2) konsultavimo veikla; ji apima patarimų ir įžvalgų teikimą, be to, reglamentuose pažymima, kad vidaus audito vadovas turėtų apsvarstyti, kurias iš prašomų konsultacijų teikti, įvertinęs, kaip tai pagerintų rizikos valdymą, organizacijos veiklą ir kokią pridėtinę vertę sukurtų organizacijai.

Mokslinėje literatūroje (Allegrini et al., 2003; Jeffrey, 2008; Flostoiu, 2012; Dellai et al., 2016; Mihret and Grant, 2017) teigiama, kad iš pradžių vidaus auditas buvo orientuotas į atitikties užtikrinimą, finansų kontrolę ir turto apsaugą. Jis buvo viena iš pagrindinių praktikų padedančių organizacijoms kontroliuoti procesus ir standartinių procedūrų bei taisyklių laikymąsi. Kaip teigia

Sharma (2017), tradiciškai vidaus audito funkcija buvo sutelkta į pagrindinį patikinimą dėl verslo procesų rizikos ir kontrolės. Jeffrey (2008) nuomone, anksčiau vidaus auditas garsėjo tuo, kad daugiausia dėmesio skyrė organizacijos finansinėms ataskaitoms ir vidaus kontrolės priemonėms, turinčioms tiesioginės įtakos finansinėms ataskaitoms. Deloitte (2019) pateiktoje apžvalgoje teigiama, kad vidaus audito įsteigimas reguliatorių nurodymu kaip organizacijų atsako į rizikos įvykius dažnai lėmė tokią jo vykdomą užtikrinimo veiklą, kurią galima apibūdinti kaip siaurai orientuotą, perteklinę, brangią, kuri kišasi į verslą ir yra nesusijusi su veiklos skatinimu ir vertės kūrimu. Vidaus audito funkcijos, kai jis steigiamas patiriant išorės reguliatorių institucinį spaudimą, menką veiksmingumą akcentavo ir kiti mokslininkai (Elbardan et al., 2015) bei nurodė neigiamą poveikį įmonės išteklių planavimui. Kylant naujų iššūkių verslo aplinkoje, organizacijos nebegali sau leisti turėti vidaus audito departamento, kuris atliktų tik “varnelės pažymėjimo” (angl. “tix-box”) funkciją. Todėl, vidaus audito užtikrinimo veiklos sukuriama pridėtinę vertę kai kurie įmonių savininkai kvestionuoja teigdami, kad vidaus auditoriaus atliekamas įmonės veiklos, valdymo ar kontrolės procesų veikimo patikrinimas ir konstatavimas, kad jie (ne)atitinka visas nustatytas tvarkas ir standartus, tik patvirtina, kad įmonėje viskas veikia (ne)tinkamai. Tokiu atveju, jų nuomone, vidaus auditas veikia veiksmingai, tačiau pridėtinės vertės nesukuria.

Analizuojant vidaus audito pridėtinę vertę pastebėta, jog ji mokslo darbuose nagrinėjama dviem požiūriais, t.y., priklausomai nuo to, kaip ją suvokia audito proceso dalyviai: audito atlikėjai ir audito veiklos naudotojai. Pastarųjų nuomone, audito pridėtinė vertė yra įmonės vadovybei teikiama pagalba priimant sprendimus remiantis auditorių išvadomis bei rekomendacijomis. Pagal audito atlikėjų, be aukščiau išvardintų dalykų, pridėtinės vertės kūrimas reiškia jų gebėjimą prisidėti prie subjektų vidaus kontrolės sistemos tobulinimo. Taip pat pridėtinę vertę gali būti laikoma mentaliteto pasikeitimas audituojamuose subjektuose, rekomendacijos dėl rizikos vertinimo ir valdymo kontrolės sistemos organizavimo.

Tarptautinio vidaus auditorių instituto 2010 m. atliktu tyrimu (The Research Committee, 2011) nustatyta, kad pridėtinę vertę organizacijoms sukuria šios vidaus audito veiklos, kurios toliau išvardintos vykdomo dažnumo mažėjimo tvarka:

1. Įmonės rizikos valdymo procesų auditai;
2. Projektų valdymo užtikrinimas/didelių projektų auditai;
3. Įmonių valdymo apžvalgos;
4. Atsiliepimai, susiję su įmonės strategija ir veikla;
5. Socialiniai ir tvarumo auditai.

Minėto tyrimo rezultatai parodė, kad vidaus auditoriai nelinkę dėti daugiau pastangų į kai kurias veiklas, kad sukurtų pridėtinę vertę organizacijai; taip pat nustatyta, kad kai kurių rūšių auditus riboja išteklių trūkumas ir nepakankamas biudžetas. Iš tyrimo rezultatų matyti, kad socialiniai ir tvarumo auditai tiriamuoju laikotarpiu buvo mažiausiai populiarūs vidaus audito veikla. Kad juos atlieka, paminėjo mažiau nei penktadalis respondentų. Taip pat ne ką daugiau buvo populiarūs įmonės strategijos ir veiklos vertinimai – juos paminėjo beveik ketvirtadalis respondentų (The Research Committee, 2011). Nors Jeffrey (2008) laikosi priešingos nuomonės teigdamas, kad sėkmingos vidaus audito funkcijos raktas yra jos gebėjimas aiškiai suprasti strateginius įmonės tikslus ir veiklą. Įmonės strategijos vertinimo svarba bus galima įsitikinti tiriant vėlesnius mokslininkų darbus ir praktišką įžvalgą pasaulinės sveikatos krizės akistatoje.

Vystantis vidaus audito profesijai, vidaus audito veiklos sritys plėtėsi stengiantis patenkinti nuolat kintančius organizacijos poreikius. Vidaus auditas vis labiau laikomas pagrindiniu rizikos valdymo komponentu, kuris padeda organizacijoms įgyvendinti jų tikslus (Spira and Page, 2003; Gramling et al., 2004; Jeffrey, 2008; Flostou, 2012; ACA, 2019; Popović et al., 2020; Mertzanis et al., 2020), ypač tai pastebima prasidėjus pasaulinei Covid-19 pandemijai (Bunker, 2021; Dabney and Smith, 2021; Putnam et al., 2021).

Vidaus auditas yra galingas įrankis padedantis atrasti pagrindines organizacijų rizikas, taip pat ir leidžiantis vykdomus pokyčius padaryti mažiau rizikingais (Flostou, 2012). Jeffrey (2008) teigia, kad vidaus auditas gali ne tik nustatyti ir įvertinti verslo rizikas, bet ir padėti užtikrinti vadovybei ir valdybai, kad pagrindinė rizika yra tinkamai kontroliuojama. Mertzanis, Balntas ir Pantazopoulos

(2020) nuomone, vidaus auditas yra prevencinė priemonė, turinti tvirtą ryšį su įmonių valdymu ir teikianti stebėsenos bei patarimų paslaugas. Minėti autoriai pabrėžia nepakankamą valdybos vaidmenį stebint vidaus audito veiklą ir remia aktyvų įsikišimą į strateginio audito planavimo procesą. Jie taip pat pastebi nedidelį akcininkų vaidmenį ir pabrėžia, kad vykstant vidaus auditą reikia daugiau dėmesio skirti efektyvumui ir rezultatyvumui.

Kad vidaus auditas kaip įrankis veiktų tinkamai, akcentuojama vidaus audito personalo kompetencija, kuri nulemia vidaus audito kokybę (Popovič et al., 2020). Vidaus audito kokybės poveikį Kinijos įmonių veiklos efektyvumui tyrė mokslininkai (Chen et al., 2020) nustatė, kad vidaus auditorių kompetencija pagerina įmonės veiklos efektyvumą, tačiau ryšys tarp vidaus audito nepriklausomybės ir įmonės veiklos efektyvumo yra nereikšmingas. Be to, minėti mokslininkai mano, kad vidaus audito kokybė gali žymiai pagerinti įmonės veiklos efektyvumą tik esant veiksmingam įmonių valdymui įmonės lygiu ir stiprioms institucijoms valstybės lygiu. Taigi, galime teigti, kad vidaus audito veikla gali tiesiogiai ar netiesiogiai padidinti įmonės veiklos efektyvumą, skatindama gerinti vidaus kontrolės veiksmingumą.

Vidaus audito kokybę ir pajamų valdymo ryšį tiriantys mokslininkai (Ismael et al., 2021) teigia, kad įmonės turi daugiau dėmesio skirti vidaus audito kompetencijos stiprinimui, kad sumažintų oportunistinį vadovybės elgesį. Yildiz ir Yilmaz (2020) nuomone, vidaus auditorių profesinė kompetencija, charakteris ir motyvacija yra labai svarbūs, kad vidaus auditas suteiktų pridėtinę vertę organizacijai. Labiau motyvuotas vidaus auditorius galės pateikti tikslesnes išvadas, duoti veiksmingesnes bei laiku pateikiamas rekomendacijas ir suteiks daugiau naudos organizacijai. Minėtų autorių atliktų tyrimų rezultatai liudija, kad vidaus auditorių motyvaciją didina aiškiai apibrėžtas vidaus auditoriaus statusas ir vieta organizacijos hierarchijoje, vadovybės parama, karjeros galimybės ir kultūrinė aplinka. Mokslininkai (Everett and Tremblay, 2014; Roussy, 2014; Mertzanis et al., 2020) taip pat akcentuoja įmonių vadovybės ir vidaus auditorių glaudesnės sąveikos svarbą. Tačiau bendradarbiavimo atveju svarbu vidaus auditoriams išlikti nepriklausomiems ir budriems stebint, kad įmonių vadovybė „neperleistų“ jiems atsakomybės dėl priimtų netinkamų rizikos valdymo sprendimų pasekmių (Mihret and Grant, 2017). Mertzanis et al., (2020) atskleidžia, kad vidaus auditoriai norėtų daugiau nepriklausomybės įgyvendinant tarptautinius vidaus audito standartus ir įstatyminių reguliavimą.

Vidaus auditas aktyviai dalyvauja įmonių valdyme tuomet, kai jo atliekami auditai reikšmingai ir glaudžiai yra susiję su rizikos vertinimu, kokybės užtikrinimu, patarimų teikimu. Pastebima teigiama vidaus audito dalyvavimo įmonių valdyme įtaka ypač tais atvejais, kai organizacijos kontrolės sistemos branda yra aukšta (Sarens et al., 2012).

Galime sutikti su Flostoiu (2012) teigimu, vidaus auditorius kuria vertę įmonei per išlaidų sutaupymą, nuostolių išvengimą bei papildomų pajamų generavimo galimybių atskleidimą. Panašios nuomonės laikosi ir mokslininkų grupė (Postuła, Irodenko, Dubel, 2020) atlikusi tyrimą ES šalyse ir įžvelgianti vidaus audito pridėtinę vertę gerinant viešųjų subjektų veiklą ir viešųjų išlaidų efektyvumą. Minėtų autorių atlikti empiriniai tyrimai patvirtino teigiamą vidaus audito poveikį viešųjų paslaugų užduočių vykdymui operatyviniu lygmeniu, tuo tarpu nebuvo užregistruotas poveikis strateginio lygmens srityse.

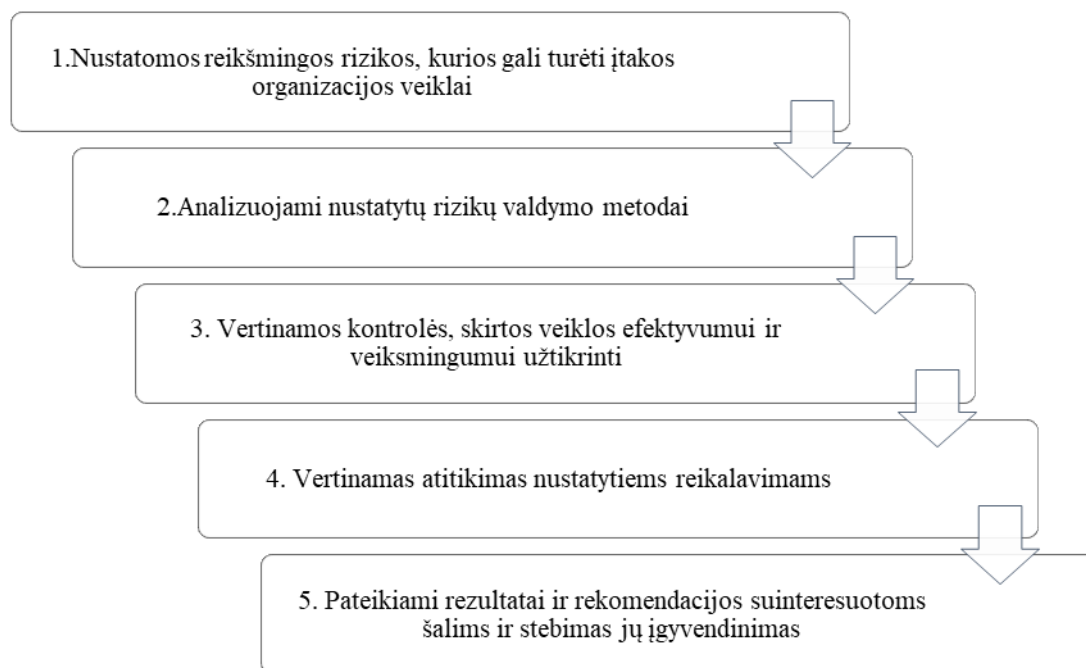
Siekdami nustatyti naujus prioritetus ir vidaus audito profesijos gebėjimą į juos reaguoti, Soh ir Martinov-Bennie (2015) ištyrė vidaus audito praktikų nuomonę aplinkos, socialinio ir valdymo užtikrinimo bei konsultavimo klausimais pobūdį ir mastą, jų svarbą ir vidaus auditorių įgūdžių bei kompetencijos tinkamumą sprendžiant iššūkius, susijusius su jų dalyvavimu šiose srityse. Minėtų autorių tyrimo rezultatai parodė, kad valdymo klausimai yra pagrindinė vidaus auditorių užtikrinimo ir konsultavimo pastangų sritis, ir tik po to atitinkamai socialinės ir aplinkosaugos problemos. Nors manoma, kad valdymo sritis šiuo metu yra labai svarbi vidaus auditoriams, tačiau tikimasi, kad aplinkosaugos klausimai per ateinančius penkerius metus taps vis svarbesni ir kad šioje srityje labiausiai reikia tobulinti vidaus auditorių įgūdžius ir kompetenciją (Soh, Martinov-Bennie, 2015).

Atlikti moksliniai tyrimai (Engelbrecht, Yasseen, Omarjee, 2018) rodo, kad nors vidaus audito veiklos sfera yra gana plati, tačiau vidaus auditas dar turi neišnaudoto potencialo panaudojant turimas verslo žinias ir dalyvaujant integruotame ataskaitų teikimo procese. Tai siejama su duomenų

vientisumo užtikrinimu; rizikos ir galimybių peržiūra; organizacijos valdymo, rizikos valdymo bei kontrolės tinkamumo užtikrinimu.

Pastaruoju metu mokslo darbuose (Leveling up..., 2021; How the internal..., 2021) ypač akcentuojami technologiniai įgūdžiai, kurie leistų vidaus auditą pakylėti į aukštesnį profesinį lygį ir atvertų galimybes į pridėtinės vidaus audito vertės kūrimą skaitmeninėse verslo srityse. Islam, Farah ir Stafford (2018) pažymi, kad vidaus auditas gali labai prisidėti prie kibernetinio saugumo. Šios srities audito apimtis yra reikšmingai ir teigiamai susijusi su vidaus auditoriaus kompetencija įmonės valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės klausimais. Kaip liudija tyrimo rezultatai (Islam et al., 2018), valdybos parama taip pat yra reikšminga ir teigiama. Moksliniame darbe skaitmenizavimo klausimais, susijusiais su vidaus audito veikla, nurodoma, kad skaitmeninimas suteikia ne tik naujų galimybių, bet ir grėsmių verslo aplinkai (How the internal ..., 2021). Tokie pokyčiai reikalauja, kad vidaus auditoriai įgytų skaitmeninių įgūdžių ir padidintų konsultavimo galimybes, kad ši funkcija galėtų padėti įmonėms efektyviai valdyti kylančias rizikas.

Išanalizavus užtikrinimo ir konsultavimo veiklas įvairiais aspektais, ypač iššūkių kupinoje pastarųjų metų aplinkoje, galime teigti, kad vidaus audito veikla sukuria pridėtinę vertę organizacijai ir suinteresuotoms šalims, kai įvertina strategijas, tikslus ir rizikas, siūlo būdus, kaip pagerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesus, ir teikia objektyvų užtikrinimą. Kaip mokslinės ir norminės literatūros nagrinėjimo ir sisteminimo bei loginės analizės rezultatas pateikiamas vidaus audito pridėtinės vertės kūrimo procesas, kuris apima tiek konsultavimo, tiek ir užtikrinimo veiklas (1 pav.)



1 pav. Vidaus audito pridėtinės vertės kūrimo procesas

Šaltinis: parengta autorės, 2021

Apibendrinant galima teigti, kad pagrindinės vidaus auditorių teikiamos paslaugos yra susijusios tiek su vadovybės konsultavimu siekiant geresnių rezultatų, tiek ir su vidaus kontrolės sistemos funkcionalumo užtikrinimu. Pastebėta, kad vidaus auditorių reputacija atliekant užtikrinimo ir konsultavimo užduotis teigiamai veikia įmonių vadovų pasitikėjimą jų teikiamomis konsultacinėmis rekomendacijomis (Tang, Yang and Gan, 2020). Minėtų autorių atliktas tyrimas pateikia įrodymų, kaip vidaus auditorių veiklos rezultatai vienoje srityje (užtikrinimas) turi įtakos vadovybės suvokimui apie jų veiklos rezultatus kitoje srityje (konsultavimas). Pažymėtina, kad svarbu stiprinti vidaus auditorių gebėjimą teikti konsultavimo paslaugas verslo ir veiklos klausimais ypač kylant naujiems vidaus audito iššūkiams ir susiduriant su naujomis rizikomis.

2. Nauji vidaus audito iššūkiai ir kylančios rizikos

2020 m. kilusi pasaulinė Covid-19 pandemija sukėlė įvykius, sutrikdžiusius daugelį procesų ir sukėlusius daug naujų rizikų. Įvairūs pokyčiai visose sferose vyksta tokiu greičiu, kad paprasčiausiai neįmanoma sekti visų poveikių organizacijai, kuriuos sukelia vykstantys pokyčiai. Tokiomis aplinkybėmis didėja vidaus audito vaidmuo nustatant pagrindines rizikas, patariant sprendimus priimančioms asmenims ir taip kuriant pridėtinę vertę įmonei.

Dėl pasaulinės sveikatos krizės vidaus auditas susiduria su sudėtinga perspektyva patenkinti didesnius lūkesčius visais aspektais. Daugiau suinteresuotųjų šalių labiau nei bet kada anksčiau domisi finansinės atskaitomybės tikslumu, o akcininkai reikalauja, kad auditoriai pateiktų labiau perspektyvų organizacijos būklės įvertinimą (Bunker, 2021). Vidaus auditui yra nemažas iššūkis atitikti įvairių šalių lūkesčius: tiek dirbant su suinteresuotomis šalimis, tiek ir su reguliuojančiomis institucijomis bei norint pasiekti bendrą supratimą apie organizacijos rizikas ir vidaus audito vaidmenį rizikos valdymo procese.

Pandemijos įtakoje vidaus audite išryškėjo naujos tendencijos, kurios keičia požiūrį į auditą. Didėjant rinkos nepastovumui ir sudėtingumui, vidaus audito prašoma pateikti gilesnių įžvalgų ir vertės, kuri neapsiriboja užtikrinimu, ypač strategijos vykdymo, kylančios rizikos ir analitikos naudojimo srityse. Šių naujų ir padidėjusių lūkesčių įgyvendinimas šiandien kelia daug iššūkių vidaus auditui.

Dar iki pasaulinės sveikatos krizės mokslo darbuose ir praktikų įžvalgose (Sharma, 2017; Braun, 2017; KPMG, 2018; Deloitte, 2019) buvo akcentuojami *iššūkiai*, kuriuos vidaus audito skyriai turi įveikti, jei nori gauti progą suteikti didesnę vertę suinteresuotiems asmenims:

1) *kurti darbo jėgos strategiją*, kadangi nepakanka kvalifikuotų darbuotojų, turinčių unikalių įgūdžių, reikalingų sėkmingai dirbti šiuolaikiniame vidaus audito skyriuje; tam reikalingi kritinio mąstymo įgūdžiai, analitiniai gebėjimai, verslo žinios, gebėjimas gerai bendrauti, sąžiningumas, drąsa, konfliktų valdymo įgūdžiai ir daugelis kitų. Kadangi sunku rasti visus šiuos požymius, jau nekalbant apie IT įgūdžius, viename asmenyje, turėtų būti laikomasi tokios darbo jėgos strategijos, kuri užtikrintų, kad reikalingi įgūdžiai būtų atstovaujami visam personalui;

2) *tapti patikimu patarėju*, nors užsitarnauti pasitikėjimą yra nemažai pastangų reikalaujantis nuoseklus darbas, ypač atsižvelgiant į padidėjusius suinteresuotųjų šalių lūkesčius;

3) *suteikti papildomos vertės* teikiant užtikrinimą atitikties reikalavimams dėl santykių su trečiosiomis šalimis ir dėl kibernetinio saugumo;

4) *geriau panaudoti technologijas*, įskaitant duomenų analizės naudojimą; ir čia vėl grįžtame į pirmąjį iššūkį – surasti tinkamus žmones, turinčius reikiamų įgūdžių. Didžiausias technologijų iššūkis yra tai, kad beveik visos organizacijos kovoja su duomenų privatumu ir kibernetiniu saugumu. Tai sritis, kurioje suinteresuotosios šalys nori užtikrinimo – net ir suprasdamos, kad užtikrinimas niekada negali būti 100 procentų, nepaisant išleistų pinigų sumos. Todėl IT audito iššūkis yra nustatyti tinkamą IT audito laiko kiekį ir dėmesį, skirtą kibernetinei rizikai, ir užtikrinti, kad aprėptis atitiktų organizacijos rizikos prioritetus. Nors kibernetinis saugumas visada yra verslo problema, rizika paprastai priskiriama IT. Vidaus audito efektyvumas šioje srityje yra stipriai susijęs su patirtimi ir diskretiškais žiniomis.

Personalas ir įgūdžiai apima visus kitus aukščiausius paminėtus technologijų iššūkius. Tai atspindi esminį vidaus audito funkcijų poreikį samdyti ir apmokyti techniškai išmanančius auditorius, gebančius suprasti IT riziką. Tai ypač aktualu sprendžiant didžiausią kibernetinio saugumo iššūkį, kai žinios yra labai svarbios norint įgyti IT bendradarbiavimą ir pasitikėjimą.

Konkuruodamos greitai kintančiame pasaulyje, įmonės, nuolat turi kovoti su naujais iššūkiais: naujais reguliavimo reikalavimais, besikeičiančiais apskaitos standartais, trečiųjų šalių santykių rizika ir kt. (KPMG, 2018). Visi šie iššūkiai kelia ir pavojų, ir galimybių. Labai svarbu nustatyti tikslią ribą tarp šių dviejų veiksnių.

Siekiant identifikuoti *aktualias rizikas*, su kuriomis susiduria vidaus auditas, apžvelgti kelerių pastarųjų metų moksliniai tyrimai ir pasaulyje garsiausių audito kompanijų praktinės įžvalgos (ACA, 2019; Braun, 2017; Bunker, 2021; Dabney and Smith, 2021; Deloitte, 2019; KPMG, 2018; Koh, 2021;

Putnam and Peters, 2021; Sharma, 2017). Atlikus minėtų darbų analizę ir susisteminius gautus tyrimo rezultatus, galima išskirti tokias rizikas, kurios yra svarbios atliekant vidaus auditą:

- kibernetinio saugumo rizika;
- duomenų valdymo ir analizės procesų rizika;
- naujų (trikdančių) technologijų rizika;
- žmogiškojo kapitalo valdymo rizika;
- kultūros, etikos ir atitikties rizika;
- strateginė (strateginio valdymo) rizika;
- reguliavimo rizika;
- trečiųjų šalių rizika;
- tvarumo rizika;
- krizių valdymo rizika.

Kibernetinio saugumo rizika. Kibernetinis saugumas išlieka didžiausia rizika, atsižvelgiant į perėjimą prie nuotolinio darbo (ypač dirbant su nesaugiais Wi-Fi ryšiais didėja duomenų pažeidimo rizika) skaitmenines transformacijas, klientų įtraukimo į internetą ir didėjančių kibernetinių atakų sudėtingumą. Didėjant kibernetinės erdvės strateginei svarbai, rizikai ir galimybėms, vidaus auditas turi prisitaikyti, kad ir toliau teiktų vertę organizacijai. Tai reiškia perėjimą nuo IT ir atitiktimi pagrįstų metodų prie labiau rizika pagrįsto požiūrio į kibernetinę veiklą. Atlikdamos šį poslinkį, dauguma vidaus auditorių mano, kad visų kibernetinių problemų sprendimas yra sudėtingas, daugiausia dėl išteklių ir įgūdžių trūkumo. Didėjant atotrūkiui tarp organizacijos poreikių ir vidaus audito išteklių, vidaus auditoriai gali jaustis sutrikę ir nežinoti, kaip elgtis toliau. Nepaisant to, vidaus auditas negali ignoruoti kibernetinės rizikos dėl jos kritiškumo.

Duomenų valdymo ir analizės procesų rizika. Ši rizika taip pat yra glaudžiai susijusi su skaitmeninėmis transformacijomis. Atlikdamas duomenų valdymo auditą, auditorius turėtų išsiaiškinti: ar įmonės duomenų valdymo sistemoje aiškiai nurodyta, kaip ir kokie duomenys renkami, saugomi, tvarkomi ir naudojami, ir kas priima sprendimus šiais klausimais. Analizuojant šią riziką svarbu nepamiršti Bendrosios duomenų apsaugos reglamento (GDAR). Žinoma, kad yra daug įrankių, padedančių rinkti ir valdyti duomenis, ir, nors tai gali suteikti išskirtinę galimybę priimti verslo sprendimus, taip pat kyla iššūkis rasti tinkamas programas, atitinkančias unikalios organizacijos poreikius. Auditoriaus patarimai turėtų padėti jas sukurti, integruoti ir įdiegti, kad būtų galima atlikti atitinkamus patikrinimus ir kontrolę organizacijoje.

Naujų (trikdančių) technologijų rizika. Organizacijos sparčiai diegia trikdančias technologijas, tokias kaip robotų procesų automatizavimas ir kognityvinis intelektas. Tačiau nei organizacija, nei vidaus auditas ne visada pasiruošę naujoms rizikoms, kurias galima lengvai nepastebėti arba klaidingai interpretuoti, kai entuziazmas skatina greitą įsisavinimą. Vidaus auditas turi suprasti šių technologijų riziką organizacijoje, patarti vadovybei dėl tų rizikų ir užtikrinti, kad jos tinkamai valdomos.

Moksliniame darbe (Leveling up..., 2021) atskleidžiami trys būdai, kaip vidaus audito funkcija galėtų prisitaikyti prie kylančios technologinės rizikos. Pirma, vidaus audito vaidmens išplėtimas, įtraukiant tokią veiklą kaip kibernetinio saugumo rizikos vertinimas. Antra, reaguojant į aukščiausios vadovybės reikalavimus gauti daugiau konsultacinio pobūdžio paramos, pereinant prie patarėjo vaidmens. Trečia, įtraukiant į vidaus auditoriaus veiklą skaitmeninius įgūdžius, tokius kaip duomenų analizė. Šie siūlomi pokyčiai vidaus auditorius paskatintų įgyti daugiau žinių ir tapti „skaitmeniniais hibridais“ visada išlaikančiais nepriklausomybę. Vertinant šiuos pokyčius iš vidaus audito naudos gavėjų (vadovų, strategų ir tyrėjų) pusės, tai leistų sutaupyti gaunamos skaitmenintos galutinės informacijos skaitymo laiką, kadangi būtų pateikiama tik aktualiausia sutrumpinta informacija lengvai suprantamu formatu.

Koh (2021) nuomone, besinaudojantis naujos kartos technologijų pranašumais vidaus auditas yra judresnis, kūrybiškesnis ir atsparesnis išoriniams trikdžiams. Kiekviena organizacija turi nuspręsti, ar ir kaip tobulinti savo įgūdžius, atsižvelgdama į specifinį priklausomybės nuo technologijų lygį.

Žmogiškojo kapitalo valdymo rizika. Pasaulinė sveikatos krizė ir socialiniai neramumai padidino žmogiškojo kapitalo valdymo svarbą įmonės veiklai ir reputacijai, išskėlė poreikį geriau atskleisti, kaip valdyba prižiūri žmogiškojo kapitalo ir talentų ugdymo programas ir jų sąsajas su strategija.

Kultūros, etikos ir elgesio rizika. Įmonės kultūra tampa vis svarbesniu dalyku daugeliui organizacijų ir įvardijama kaip svarbi bet kurios įmonės talentų pritraukimo ir išlaikymo strategijos dalis. Kai geriausių talentų trūksta, įmonės kultūra ir darbuotojų pasitenkinimas turėtų būti visų svarbiausias prioritetas. Kultūra palaiko verslo strategiją ir turi būti aktyviai suprantama ir valdoma. Kultūrai kyla rizika, kai nesutampa organizacijos vertybės ir lyderių veiksmai, darbuotojų elgesys ar organizacijos sistemos. Svarbu peržiūrėti su kultūra ir elgesiu susijusias kontrolės priemones, siekiant patobulinti komunikaciją, valdymą arba sutelkti vadovybės dėmesį į konkrečias kultūros ir elgesio problemas.

Strateginė (strateginio valdymo) rizika. Kai kuriose organizacijose vidaus audito prašoma patarimų ir įžvalgų apie strateginius projektus ir galimybes. Vidaus auditas turėtų suprasti įmonės veiklos strategiją, kad suteiktų užtikinimą bei patarimus dėl kontrolės procesų ir būtų lengviau suprasti ir valdyti galimas problemas.

Reguliavimo rizika. Reikalingas ir nacionalinis, ir tarptautinis atitikimas. Organizacijos valdymas ir atitiktis reikalavimams tampa dar svarbesniais prioritetais – ypač toms organizacijoms, kurios turi tarptautinių klientų ar biurų.

Trečiųjų šalių rizika. Pastebėta, kad analizuojant šią riziką, reikalingas holistinis požiūris į trečiųjų šalių rizikos vertinimą, kadangi ši rizika glaudžiai siejasi tiek su technologijų panaudojimu (duomenų valdymu ir kibernetiniu saugumu), tiek su reguliatorių reikalavimais, tiek ir su įmonių strateginiu valdymu. Vidaus auditoriai turėtų daugiau dėmesio skirti trečiųjų šalių priemonių, padedančių išlaikyti savo patikimą sistemą, jei ateityje kiltų tiekimo grandinės sutrikimų, vertinimui. Vidaus auditas turėtų ištirti ne tik sutarčių subtilybes, bet ir pertvarkytų tiekimo grandinių tinkamumą ir įvertinti jų keliamą riziką.

Tvarumo (klimato kaitos) rizika. Klimato kaitą galima pavadinti įmonių ilgalaikės perspektyvas apibrėžiančiu veiksmu, nes investuotojai siekia suprasti fizinę riziką, susijusią su klimato kaita, bei, kaip klimato politika paveiks kainas, išlaidas ir paklausą visoje ekonomikoje, įmonės strategiją, veiklą ir reputaciją. Vidaus auditas gali įtraukti klimato kaitos problemas į rizikos valdymo sistemą, kad nustatytų naujas rizikas bei papildomas kontroles ir išanalizuotų galimus scenarijus.

Krizių valdymo rizika. Pasaulinės pandemijos pasekmės davė impulsą įmonėms sutelkti dėmesį į atsparumą – pasirengti reagavimo į krizes planus ir numatyti operacijų palaikymą nelaimės atveju, pvz., užsitęsusiems tiekimo grandinės sutrikimams, dideliame nuolatiniam pardavimų ir pajamų sumažėjimui ir pagrindinių darbuotojų praradimui. Norint išvengti neapibrėžtumo, reikia daugiau dėmesio skirti žmonėms, likvidumui, operacinei rizikai, nenumatytiems atvejams, strategijos vertinimui. Kristensen ir Manocaran (2021) nuomone, dėl pandemijos daugelis organizacijų pirmenybę teikė trumpalaikiams vidaus audito prioritetams, tačiau dabar pats laikas perkalibruoti vidaus audito funkcijas atsižvelgiant į galimą ilgalaikį neapibrėžtumą ir sudėtingumą. Praėjusiais metais, sveikatos krizei sutrikdžius verslą visame pasaulyje, vidaus auditoriai greitai perkėlė savo dėmesį į kritines viruso keliamas rizikas, nustatydami ir peržiūrėdami vadovybės vertinimus, susijusius su šiomis rizikomis.

Vertinant aukščiau minėtas rizikas, su kuriomis susiduria vidaus auditas, detalės ir duomenys yra labai svarbūs. Tačiau, atsižvelgiant į precedento neturintį sudėtingumą ir neapibrėžtumą, dar niekada nebuvo taip svarbu, kad vidaus auditas padėtų susidaryti bendrą vaizdą apie įmonės pažeidžiamumą ir galimybes, padedančias jai matyti bendrą vaizdą. KPMG (2018) atlikto tyrimo metu nustatyta, kad tik dešimtadalis finansų direktorių mano, kad jų organizacijoje funkcionuojantis vidaus auditas tinkamai nustato ir reaguoja į kylančią riziką ir yra subrendęs šios srities vadovavimui. Atsižvelgiant į minėtus tyrimo rezultatus, vidaus audito komandai labai svarbu ugdyti stiprias kompetencijas, kad suprastų šias rizikas, nes tai gali suteikti papildomos vertės suinteresuotosioms šalims. Dabney ir Smith (2021) nuomone, norint suvokti ir identifikuoti kylančias rizikas reikia:

- 1) aiškaus verslo strategijos ir operacijų visuose organizacijos lygiuose ir pagrindinių įmonės suinteresuotųjų šalių lūkesčių supratimo;
- 2) nuolatinio rizikos vertinimo proceso (t.y. ne kasmetinio ar pusmetinio);
- 3) vidaus auditoriaus ir funkcinių bei verslo padalinių vadovų bendradarbiavimo ir veiksmų koordinavimo.

Pastebėta, kad 2021 m. vidaus auditoriai susiduria su panašiu sudėtingu iššūkiu: nustatyti kylančias rizikas, kurios yra labai svarbios įmonės reputacijai, strategijai ir veiklai, kartu užtikrinant, kad jų audito planai būtų pagrįsti rizika, lankstūs ir dinamiški, esant nuolatiniams sutrikimams ir netikrumui. Suinteresuotos šalys vis labiau tikisi, kad vidaus audito komandos nuolat rengs ir tobulins savo audito planus, kai susidurs su nauja rizika.

Apibendrinant galima teigti, kad plečiantis ir sudėtingėjant verslo aplinkai bei didėjant lūkesčiams dėl skaidrumo ir atskaitomybės, vidaus audito profesija turi pašalinti įgūdžių trūkumą, susijusį su gebėjimu teikti garantijas ir konsultuoti įvairiais klausimais, kad užtikrintų jų nuolatinį aktualumą ir gebėjimą patenkinti suinteresuotųjų šalių poreikius. Vidaus auditas gali atlikti svarbų vaidmenį padedant organizacijoms valdyti rizikos aplinką ir kartu siekti strateginių prioritetų. Įtakinga vidaus audito funkcija išlieka aktualia sprendžiant įvairias verslo problemas, kai jos iškyla, todėl gali padėti stebėti susijusią riziką ir galimą jų poveikį organizacijai. Siekdamas suteikti didžiausią vertę, vidaus auditas turi rasti galimybių mesti iššūkį esamai situacijai, siekiant sumažinti riziką, pagerinti kontrolę ir nustatyti veiklos efektyvumą bei sąnaudų naudą visoje organizacijoje.

3. Vidaus audito pridėtinės vertės didinimo rekomendacijos

Vidaus auditas geriau nei bet kada turi suprasti savo vaidmenį, prioretizuoti savo pastangas ir vykdyti veiklą, remdamasis savo stipriosiomis pusėmis, nes kaip niekada tampa svarbu pateikti situacijos objektyvų įvertinimą realiuoju laiku. Norint, kad vidaus auditas būtų efektyvus besikeičiančioje aplinkoje, jis turi persvarstyti ir panaudoti naujus metodus pasitelkiant technologijų sistemas, kurios leistų analizuoti valdymo informaciją naudojamą kontrolių priežiūrai.

Koh (2021) teigimu, sėkmingiausiai keičiasi ir padeda verslui tą patį padaryti tie vidaus auditoriai, kurie jau perėmė naujos kartos mąstyseną ir praktiką bei išplėtė savo technologijų naudojimą dar gerokai prieš ištinkant pasaulinei sveikatos krizei. Labiau „skaitmeniškai subrendę“ vidaus auditoriai naudojami naujos kartos technologijų pranašumais ir sukuria pridėtinę vertę verslui, nes jų veikloje naudojami:

- 1) duomenys ir kitos įgalinančios technologijos, pvz., robotų procesų automatizavimas;
- 2) naujos technologijos, pvz., dirbtinis intelektas ir mašininis mokymasis;
- 3) pažangios technologijos, tokios kaip kasybos procesas.

Analizuojant audito literatūrą (Bunker, 2021; Koh, 2021; Dabney, 2021; Deloitte, 2019; KPMG, 2018) identifikuoti nauji metodai, kurių naudojimas galėtų padidinti vidaus audito sukuriamą pridėtinę vertę. Susisteminius tyrimo rezultatus galima išskirti tokius inovatyvius metodus, nors aiškia takoskyra būtų sunku tarp jų nubrėžti:

1) *Dirbtinio intelekto programos ir diagnostikos įrankiai*. Dirbtinis intelektas pastaraisiais metais sparčiai populiarėja daugelyje verslo sričių, todėl greta naudos kyla ir rizikos bei iššūkių, kuriuos reikia įveikti. Vidaus auditas padeda integruoti valdymą, kontrolę ir rizikos valdymą visose automatizavimo iniciatyvose skaitmeninimo, transformavimo ar pokyčių valdymo procesų metu. Tikėtina, kad ši tendencija išplis vidaus audite, nes vis daugiau įvairių dydžių ir sektorių organizacijų inicijuoja automatizavimo programas. Pažangūs mašininio mokymosi metodai yra neįkainojami norint tiksliai analizuoti didžiulius kiekius informacijos, kad būtų galima juos peržiūrėti, sutaupant laiko ir pinigų.

2) *Robotizuoti procesai*. Jau sukūrusios analitikos programas, apimančias duomenų mokslą, vizualizaciją ir nuspėjamąją analizę, daugelis vidaus audito grupių pradėjo kurti robotų procesų automatizavimo ir kognityvinio intelekto įrankius, kad padidintų efektyvumą ir pajėgumus, pagerintų kokybę ir išplėstų audito aprėptį. Nors nedaugelyje auditų buvo taikytas mašininis mokymasis ir dirbtinis intelektas, šios inovatyvios technologijos sulaukia pripažinimo. Pastebėta, kad organizacijos, vedamos poreikio kurti vertę ir didinti efektyvumą, sparčiai diegia inovatyvias technologijas, tokias kaip robotų procesų automatizavimas ir kognityvinis intelektas.

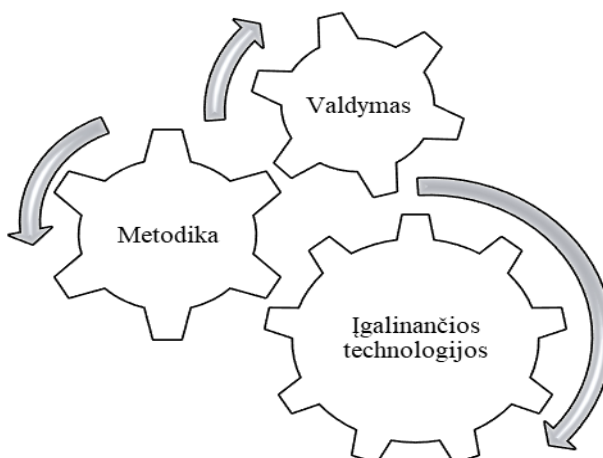
3) *Automatinis ir integruotas užtikrinimas*. Pirmaujančios vidaus audito grupės siekia kuo labiau automatizuoti užtikrinimo procesą. Taip yra visų pirma todėl, kad automatizavimas suteikia aukštesnį užtikrinimo lygį, nes galima išbandyti didesnę operacijų populiaciją ir nuolat tikrinti kontrolės

priemonės. Automatizuotas užtikrinimas taip pat leidžia perkelti su užtikrinimu susijusias veiklas prie atitikties, kibernetinio saugumo, rizikos valdymo ir panašių funkcijų. Taip pat pastebima ir antrinė užtikrinimo veiklos automatizavimo nauda – ribotų išteklių perskirstymas ir galimas išlaidų sutaupymas. Integruotu užtikrinimu siekiama ne tik racionalizuoti užtikrinimo veiklą ir padidinti efektyvumą; juo taip pat siekiama nukreipti užtikrinimo veiklą į ten, kur ji kuria didžiausią pridėtinę vertę.

4) *Nuolatinis rizikų vertinimas*. Tradicinis audito planavimo procesas yra ribotos vertės vertinant riziką šiandieninėje kupinoje trikdžių aplinkoje. Nuolatinis rizikos stebėjimas, vertinimas ir stebėjimas gali padėti vidaus auditui nukreipti išteklius ten, kur jų labiausiai reikia. Šis požiūris gali pakeisti sąveiką su suinteresuotosiomis šalimis, todėl vidaus auditas gali veiksmingiau numatyti riziką ir patarti vadovybei.

5) *Lankstus vidaus audito metodas*. Perėjimas prie naujos kartos mąstymo apima lanksčios mąstysenos perėmimą kartu su noru priimti pokyčius. Lankstus vidaus audito metodas reiškia, kad vidaus auditas, kaip ir suinteresuotosios šalys, sutelkia dėmesį į rizikos mažinimą, reaguodamos į kylančius verslo poreikius ir kintančias kryptis. Lankstaus vidaus audito rezultatai labiau siejami su verslo rizika ir atitinka suinteresuotųjų šalių poreikius. Vidaus auditoriai dirba su suinteresuotosiomis šalimis daugiau bendradarbiaujant, susitelkus, greitai nustatant, ko jiems reikia, ir ko ne reikia daryti.

Išanalizavus ir susisteminius naujausių mokslinių tyrimų rezultatus ir audito kompanijų pastarųjų metų praktines išvalgas apie rizikas, kurios yra svarbios atliekant vidaus auditą, ir inovatyvius metodus (ACA, 2019; Braun, 2017; Bunker, 2021; Dabney and Smith, 2021; Deloitte, 2019; KPMG, 2018; Koh, 2021; Leveling up..., 2021; Putnam and Peters, 2021) parengtas vidaus audito pridėtinės vertės didinimo modelis, kurį sudaro trys pagrindiniai komponentai: metodika, valdymas ir įgalinančios technologijos (2 pav.).



2 pav. Naujos kartos vidaus audito modelis

Šaltinis: parengta autorės, 2021

Pateiktas modelis apima tris pagrindinius komponentus ir jų veikimą užtikrinančius elementus:

1) **Valdymo** komponentą sudaro: strategijos vizija; organizacinė struktūra; resursai, ateities darbo jėga, talentų valdymas; integruotas užtikrinimas;

2) **Metodikos** komponentą sudaro: nuolatinis stebėjimas; dinaminis rizikos vertinimas; lankstus vidaus audito metodas; paveikių ataskaitų teikimas;

3) **Įgalinančios technologijos**: dirbtinis intelektas ir mašininis mokymasis; kasybos procesas; robotinis procesų automatizavimas; kognityvinis intelektas; pažangos analizė.

Jei vidaus auditas bus atliekamas pagal nustatytus procesus, kuriuos valdo tinkamas personalas, visa tai gali suteikti papildomą vertę verslui. Iš naujos kartos vidaus audito verslas tikisi, kad jis bus strateginis partneris ir patarėjas reikšmingų pokyčių metu. Daugelis pakeitimų, kuriuos vidaus audito skyriai padarė pandemijos metu, buvo būtinos priemonės, skirtos paremti verslą precedento neturinčios krizės metu. Šie pokyčiai svyravo nuo daugiau ir geresnių technologijų priemonių įdiegimo iki naujų auditų tipų, pvz., tiekimo grandinės audito atlikimo ir kt. Tačiau tai dažnai buvo reaktyvūs pokyčiai.

Žinojimas ir suvokimas, kas padeda kurti vidaus audito pridėtinę vertę įmonei, gali padėti organizacijos vadovybei suprasti daromų investicijų į vidaus auditą naudą ir kur nukreipti didesnę dėmesį „išgaunant“ iš vidaus audito didesnės naudos norint suprasti savo dabartinius rezultatus ir siekiant juos pagerinti ateityje.

Dviejų pagrindinių vidaus audito veiklų (užtikrinimo ir konsultavimo) tarpusavio priklausomybės atskleidimas besikeičiančioje ir iššūkių kupinoje aplinkoje skatina augti ir plėsti vidaus audito ir jo poveikio valdymo sprendimų priėmimui tyrimų srautą.

Išvados

1. Vidaus auditas, teikdamas konsultavimo bei užtikrinimo paslaugas, prisideda prie organizacijos veiklos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumo ir efektyvumo ir taip sukuria pridėtinę vertę organizacijai ir ja suinteresuotoms šalims. Besikeičiantis vidaus audito vaidmuo reiškia tų pačių tradicinių funkcijų (užtikrinimo ir konsultavimo) atlikimą, tačiau su pasauline Covid-19 pandemija susiję iššūkiai skatina išspręsti dabartinį suvoktą įgūdžių trūkumą, susijusį su gebėjimu teikti garantijas ir konsultuoti įvairiais klausimais, persvarstyti audito atlikimo būdus ir taikyti inovatyvius metodus, labiau integruojant skaitmeninių įrankių naudojimą bei naujas strategijas siekiant prisitaikyti prie kylančių rizikų.

2. Vidaus auditas turėtų sutelkti dėmesį į šias pagrindines rizikas: strateginę, technologinę (kibernetinio saugumo, duomenų analizės ir valdymo), organizacijos kultūros, žmogiškojo kapitalo valdymo ir tvarumo rizikas. Vidaus audito komandai labai svarbu ugdyti stiprias kompetencijas suprasti ir įvertinti šias rizikas, nes tai gali suteikti papildomos vertės suinteresuotosioms šalims teikiant joms konsultacijas dėl rizikų valdymo. Su pandemija susijusios rizikos ir grėsmės paskatino vidaus auditą permąstyti savo metodus. Sparčiai besivystančiose skaitmeninėse verslo srityse didžiausią aktualumą ir vertę įgauna vidaus auditorių technologinių įgūdžių pakėlimas į aukštesnį lygį ir dėmesys žmogiškajam kapitalui.

3. Siūlomas naujos kartos vidaus audito modelis apima tris pagrindinius komponentus (valdymą, metodiką, įgalinančias technologijas) ir jų veikimą užtikrinančius elementus. Valdymo komponentas apima: vidaus audito strateginę viziją, organizacinę struktūrą, žmogiškųjų išteklių valdymą, suderintą užtikrinimą; metodikos komponentas apima: nuolatinę stebėseną, poveikių ataskaitų teikimą, lankstų audito metodą, dinamišką rizikos vertinimą; įgalinančių technologijų komponentas apima: dirbtinį intelektą, mašininį mokymąsi, gavybos procesą, automatizavimą, pažangos analizę. Šio modelio taikymas galėtų suteikti įmonėms didesnę pridėtinę vertę, kurios suinteresuotosios šalys tikisi iš vidaus audito.

Literatūra

1. ACA Compliance Group (2019). *Emerging Internal Audit Risks*. (žiūrėta 2021-09-10). Prieiga per internetą (Emerging Internal Audit Risks | ACA Group (acaglobal.com)).
2. Allegrini, M. and D’Onza, G. (2003). Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey. *International Journal of Auditing*, 7 (3), 191–208.
3. Braun, G. (2017). *Top technology challenges for internal audit: results from protiviti’s IT*. (žiūrėta 2021-09-10). Prieiga per internetą (Top Technology Challenges for Internal Audit: Results From Protiviti’s IT Audit Survey - The Protiviti View).
4. Bunker, R., (2021) *A new era: Emerging trends in internal audit for 2021* (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (<https://www.barclaysimpson.com/blogs/a-new-era-emerging-trends-in-internal-audit-for-2021-1252>).
5. Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Raghunandan, K. (2005). Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals. *International Journal of Auditing*, 9 (2), 117–127.
6. Chen, Y., Lin, B., Lu, L. and Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 35 (8), 1167–1188. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2136>

7. Dabney, S.T. and. Smith, M.A. (2021). *How internal auditors are adjusting to changing risk profiles*. (žiūrėta 2021-10-07). Prieiga per internetą (How internal auditors are adjusting to changing risk profiles (kpmg.us))
8. Dellai, H., Ali, M. and Omri, B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7 (16), 222–2847.
9. Deloitte (2019). *Internal Audit Insights 2019: High-impact areas of Focus*. (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (Internal Audit Future Trends | Deloitte US).
10. Islam, M.S., Farah, N. and Stafford, T.F. (2018). Factors associated with security/cybersecurity audit by internal audit function: An international study. *Managerial Auditing Journal*, 33 (4), 377–409. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1595>
11. Ismael, H.R. and Kamel, H. (2021). Internal audit quality and earnings management: evidence from the UK. *Managerial Auditing Journal*, 36(7), 951–978. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2020-2830>
12. Elbardan, H., Ali, M. and Ghoneim, A. (2015). The dilemma of internal audit function adaptation: The impact of ERP and corporate governance pressures, *Journal of Enterprise Information Management*, 28 (1), 93–106. <https://doi.org/10.1108/JEIM-10-2013-0074>
13. Engelbrecht, L., Yasseen, Y. and Omarjee, I. (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Meditari Accountancy Research*, 26 (4), 657–674. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2017-0226>.
14. Jeffrey, Ch. (2008). How internal audit adds strategic value. *Financial Executive*, 24 (10), 19–20.
15. Flostoiu, S. (2012). The objective of the public internal audit “the value-added”. *Management and Economics, Revista Academiei Fortelor Terestre*, 2 (66), 162–166.
16. Gendron, Y. and Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (3), 211–239.
17. Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. and Church, B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194–244.
18. How the internal audit function is evolving: The impact of digitalization (2021). *Strategic Direction*, 37 (7), 24–26. <https://doi.org/10.1108/SD-06-2021-0055>
19. IIA (2017). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Institute of Internal Auditors (IIA) Report.
20. Koh, A.Ch. (2021) *Use of Digital Tools Distinguishes Internal Audit Groups Advancing on the Next-Gen Journey*. (žiūrėta 2021-10-18). Prieiga per internetą (Use of Digital Tools Distinguishes Internal Audit Groups Advancing on the Next-Gen Journey - The Protiviti View)
21. KPMG (2018). *Internal audit: Top 10 in 2018 considerations for impactful internal audit departments*. (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (Top 10 internal audit concerns of 2018 (kpmg.us)).
22. Kristensen, I., Manocaran, M. (2021). *Building the internal-audit function of the future*. (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (Building the internal-audit function of the future | McKinsey).
23. Leveling up tech skills in the internal audit profession: A window into value creation in evolving digitalized business landscapes (2021). *Strategic Direction*, 37 (2), 35–37. <https://doi.org/10.1108/SD-11-2020-0199>.
24. *Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-07-01)* (žiūrėta 2021-09-15). Prieiga per internetą (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703/asr>).
25. Maijoor, S. (2000). The internal control explosion. *International Journal of Auditing*, 4 (1), 101–109.
26. Mertzanis, C., Balntas, V. and Pantazopoulos, T. (2020). Internal auditor perceptions of corporate governance in Greece after the crisis. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17 (2), 201–227. <https://doi.org/10.1108/QRAM-07-2018-0045>

27. Mihret, D.G. and Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30 (3), 699–719. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2012-1134>
28. Moin, I. (2020). *Emerging business challenges and role of internal audit as strategic business partner*. (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (Emerging-Challenges-Detailed.pdf (premier-brains.com))
29. Popović, D., Vitomir, J., Jokić, M., Arnautović, I., Vrhovac, D., Barović, N., Vujinović, K., Popović, S. (2020). Implementation of internal audit in companies intending to operate on the principles of green economy in the Republic of Serbia. *Agriculture and Forestry*, 66 (2), 93–98. DOI: 10.17707/AgricultForest.66.2.09
30. Postuła, M., Irodenko, O., Dubel, P. (2020). Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service. *European Research Studies Journal XXIII*, 3, 699–715. DOI: 10.35808/ersj/1663
31. Putnam, C., Peters, M. (2021). *5 Strategies to Help Internal Audit Functions Accelerate Their Next-Generation Transformation*. (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (5 Strategies to Help Internal Audit Functions Accelerate Their Next-Generation Transformation - The Protiviti View).
32. Richter M. (2000). Marketing der Prüfungsfunktion und der Prüfungsergebnisse – eine Notwendigkeit für öffentliche Prüfer. In: Budäus D., Küpper W., Streitferdt L. (eds) Neues öffentliches Rechnungswesen. Gabler Verlag, Wiesbaden. https://doi.org/10.1007/978-3-663-05866-3_27
33. Roussy, M. (2014). Welcome to the day to day of internal auditors: how do they cope with conflicts? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34 (2), 237–264.
34. Sarens, G., Abdolmohammadi, M.J. and Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (2), 191–204. <https://doi.org/10.1108/09675421211254876>
35. Sarens, G., Beelde, I.D. and Everaert, P. (2009). Internal audit: a comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*, 41 (2), 90–106.
36. Sharma, P.K. (2017). *Emerging Issues And Challenges in Internal Auditing*. (žiūrėta 2021-09-07). Prieiga per internetą (Emerging Issues And Challenges in Internal Auditing (taxguru.in)).
37. Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 80–111. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
38. Spira, L.F. and Page, M. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16 (4), 640–661.
39. Tang, F., Yang, L. and Gan, H. (2020). Internal auditors' reputation and managers' reliance decision. *Managerial Auditing Journal*, 32 (8), 768–787. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2016-1366>
40. The Research Committee of the Dallas Chapter of the IIA (2011). *Internal Audit's Value Addition Approach - A Study in the Dallas-Fort Worth Area*. (žiūrėta 2021-09-10). Prieiga per internetą (Microsoft Word - IIA Research Project Report Draft10 (theiaa.org))
41. Turetken, O., Jethefer, S. and Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35 (2), 238–271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
42. Yildiz A, Yilmaz T. (2020). Kamu İç Denetçilerinin Kariyer Yolu ve Motivasyonu Üzerine Bir Değerlendirme (An Assessment on the Career Path and Motivation of Public Internal Auditors). *Bilgi*, 22(2), 190–212. (žiūrėta 2021-09-27). Prieiga per internetą <https://search-ebshost-com.db.kvk.lt/login.aspx?direct=true&db=asn&AN=147973085&site=ehost-live&scope=site>

THE CHANGING ROLE OF INTERNAL AUDIT AND ADDED VALUE TO THE COMPANY

Dr. Aurelija Kustienė

Vytautas Magnus University, Klaipėda State University of Applied Sciences

Summary

Over the past few years, internal audit has re-positioned itself as an influential function within a company, identifying key risks and taking an advisory role to decision-makers, and thus creating added value for the company. This new importance was heightened by the global Covid-19 pandemic and its effect on the economy, the challenging labor market, the events causing disruption to many processes and creating substantial risks.

The study raises a problematic question: what internal audit activities and how do they add value to the company?

The aim of the study is to reveal the changing role of internal audit in creating added value and to provide recommendations for its increase.

Research methods used: analysis and systematization of scientific and normative literature, logical analysis, analysis, comparison and generalization of practical experience of the world's most famous audit companies are used to reveal the functions of internal audit, their changes and creation of added value for the organization. To reveal the changing role of internal audit, research over a 20-year period and insights from recent audit practices are reviewed.

The International Standards for the Professional Practice of Internal Audit provides and researcher uses the following concept of internal audit in this paper: Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes (IIA, 2017). The internal audit activity adds value to the organization (and its stakeholders) when it provides an objective and relevant assurance and contributes to the effectiveness and efficiency of governance, risk management, and control processes.

Traditionally, the internal audit function focused on providing core assurance around business process risk and controls. These responsibilities translate directly into an expectation that internal audit provide assurance that key risks are identified and managed effectively. However, increasingly, management and shareholders' expectations extend beyond this core assurance role in search of greater value — in effect, a greater return for the organization's internal audit investment. As context for this expanded expectation is a focus on creating added value in an uncertain and often challenging business climate.

The results of the study show that although the functions of internal audit have traditionally remained the same (assurance and consulting activity), their content has changed significantly since the global Covid-19 pandemic.

With increasing market volatility and complexity, internal audit is being asked to deliver deeper insights and value beyond assurance, particularly in the areas of strategy execution, emerging risk, and increasing the use of analytics.

The investigation showed that the main risks that should focus an internal audit and are: Strategic risk; Cybersecurity and data governance risk; Culture, conduct, and compliance risk; Human capital management risk; Sustainability risk.

Developing strong competencies to understand, evaluate these risks is vital for an internal audit team as a means of providing additional value to the stakeholders. Pandemic-related risks and threats drove internal audit to rethink their approaches. The results of research illustrate the increasingly integrated role of IT internal audit leaders are assuming in regard to technology initiatives in their organizations.

As shown by the analysis of the practical experience of the world's leading audit companies and of the scientists' opinions, as a result, such internal audit trends have emerged and innovative techniques have been introduced: artificial intelligence, diagnostics tools, bespoke analytics solutions, soft controls and company culture, a holistic approach to third-party risk management.

The proposed next-generation internal audit model includes three key components (governance, methodology, enabling technologies) and the elements that ensure their operation. Governance component includes: internal audit strategic vision, organizational structure, human resources management, aligned assurance; methodology component includes: continuous monitoring, high-impact reporting, agile audit approach, dynamic risk assessment; enabling technologies component includes: artificial intelligence, machine learning, process mining, automation, advanced analytics. Applying this next-generation internal audit model could provide companies with the greater added value that stakeholders expect from internal audit.

Keywords: internal audit, add value, risk, stakeholders.