

Gamybos ciklo vidaus kontrolės auditas

Aleksandra Pečiūrienė

Socialinių mokslų daktarė
Alytaus kolegijos Finansų katedra
Merkinės g. 2^b 4580 Alytus
Tel. (370 35) 79 342
Faksas (370 35) 79 132
El. paštas: rastal@aaavm.lt

Vilmantas Pečiūra

Socialinių mokslų daktaras
AB „Alita“
Miškininkų g. 17 4580 Alytus
Tel. (370 35) 57 200
Faksas (370 35) 79 467
El. paštas: vilmant@alita.lt

Straipsnyje nagrinėjamas vienas iš pagrindinių gamybos įmonių vidaus kontrolės sistemos audito segmentų – gamybos ciklo vidaus kontrolės auditas. Aptariami gamybos ciklo ir jo vidaus kontrolės ypatumai bei vidiniai įrodymų medžiagos šaltiniai. Formuluojami gamybos vidaus kontrolės tikslai. Pateikiamas gamybos vidaus kontrolės klausimynas ir audito programa. Apibrėžiamos gamybos kontrolės testų kryptys. Nagrinėjamas gamybos ciklo vidaus kontrolės audito poveikis esminiam testavimui.

Vienas iš plačiai paplitusių požiūrių į audito atlikimą yra jo skirstymas į segmentus. Analogiški ūkininių operacijų tipai ir glaudžiai susijusios sąskaitos grupuojamos į ciklus. Toks audito atlikimo būdas leidžia efektyviau surinkti įrodymus pasiekti praktinius audito tikslus, nei grupuojant sąskaitas pagal jų vietą bandomajame balanse ar pagal finansinių atskaitų kategorijas [10, p. 65–66].

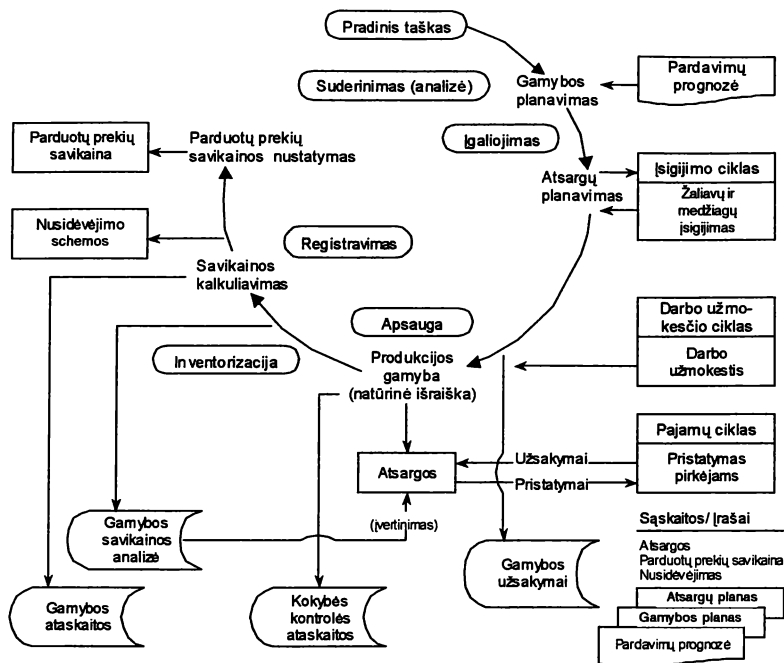
Gamybos ciklas yra pagrindinė gamybinių įmonių veiklos sudedamoji dalis. Jis neatsitiktinai pasirinktas šio tyrimo objektu. Straipsnio tikslas – remiantis užsienio [4; 2; 8; 12; 13; 14] bei Lietuvos [5; 6, p. 9–11] specialistų darbais, taip pat audito normatyviniais dokumentais [1; 3; 7] iširti gamybos ciklo vidaus kontrolės audito metodologinius aspektus.

Gamybos ciklas prasideda gamybos planavimu, įskaitant atsargų planavimą ir valdymą. Daugumoje įmonių stengiamasi numatyti ir įvertinti būsimas pardavimų apimtis, pardavimų sezoniskumą ir tuo remiantis sudaryti gamybos

programas, atitinkančias pirkėjų poreikius. Gamybos ciklas logiškai bei praktiškai susikerta su įsigijimo ir darbo užmokesčio ciklais, kurių metu gaunami gamybai reikalingi komponentai – ilgalaiskis turtas, žaliavos, komplektuojamosios detalės ir kitos medžiagos, atitinkamos kvalifikacijos darbo jėga (1 pav., [13, p. 936]).

Fizinė gamybos ciklo išdava yra atsargos, kurios prasideda nuo žaliavų, po to tampa nebaigta gamyba ir galiausiai – pagaminta produkcija. Atsargos, perdirtos per gamybos ciklą, yra parduodamos pajamų ciklo metu. Taigi gamybos ciklas yra susijęs su pajamų ciklu, kurių jungiamosios grandys yra gamybos užsakymai ir produkcijos realizavimas.

W. G. Kellis ir R. E. Ziegleris nurodo tokias gamybos ciklo funkcijas: gamybos užsakymų sudarymas; žaliavų išdavimas į gamybą; žaliavų perdirtimas į gaminius; baigtų gaminių pardavimas ir gatavos produkcijos sandėlių; gamybos operacijų fiksavimas žurnaluose ir įrašų perkė-



1 pav. Gamybos ciklas

limas į didžiąją knygą; gamybos apskaitos duomenų atnaujinimas; žaliavų, nebaigtos gamybos, gatavos produkcijos apskaitos duomenų teisingumo patikrinimas ir apsauga [4, p. 357]. Tai yra vidaus operacijos, atliekamos išimtinai įmonės apskaitos sistemos viduje.

Savo ruožtu prie esminių gamybos ciklo operacijų priskiriamas gamybos išlaidų paskirstymas, vieneto savikainos skaičiavimas, produkcijos savikainos kalkuliavimas pagal pasirinktą metodą. Su šiuo ciklu taip pat susijęs ilgalaikio gamybinio turto nusidėvėjimo skaičiavimas, parduotų prekių savikainos nustatymas.

Kaip matyti iš 1 pav., pagrindiniams gamybos ciklo vidaus kontrolės elementams priklaus

so įgaliojimas, turto ir duomenų apsauga, registravimas, suderinimas, įskaitant inventorizaciją.

Gamybos įgaliojimai prasideda nuo gamybos planavimo, kuris paprastai remiasi pardavimų prognoze. Gamybos planavimas siejasi su atsargų planavimu. Planavimo rezultatas – numatomas reikalingų medžiagų ir darbo jėgos poreikis bei gamybos pradžios ir pabaigos laikas. Kadangi ekonominės aplinkos situacija greitai kinta, šie gamybos planai turėtų būti lankstūs priklausomai nuo įmonės sėkmės ar nesėkmės, koreguojami pasikeitus poreikiams ir situacijai. Įgaliojimai taip pat gali apimti subrangovų darbo panaudojimą vykdant užsaky-

Gamybos užsakymai paprastai papildomi medžiagų specifikacija (medžiagos, kurių reikia užsakymui atlikti). Ši specifikacija yra įgaliojimas parengti medžiagų paraišką, o paraiška yra įgaliojimas sandėlininkui išduoti medžiagas ir komplektuojamuosius gaminius gamybos personalui. Pagal šiuos dokumentus yra atnaujinami atsargų apskaitos duomenys, fiksuojant žaliavų atsargų sumažėjimą. Vėliau, kai gamyba baigta, gamybos ataskaita kartu su pagamintų vienetų skaičiumi ir kokybės kontrolės ataskaita yra įgaliojimas gatavos produkcijos sandėlio sandėlininkui priimti produkciją. Pagal minėtus dokumentus atnaujinami atsargų sąskaitos duomenys, registruojant pagamintos produkcijos atsargų padidėjimą.

Vykstant gamybai, su ja susijęs personalas atlieka fizinę įrengimų, darbo vyksmo, proceso bei atsargų apsaugą. Apsaugos funkcija gali būti vykdoma perduodant meistrams ir darbininkams atsakomybę už gautas medžiagas, užsakymo įvykdymą laiku bei gaminamos produkcijos kokybę. Tai gali būti pasiekta tik esant gerai išlaidų apskaitai, savikainos analizei ir kokybės kontrolei.

Kai gamyba užbaigiama, gamybos užsakymai ir duomenys apie panaudotas medžiagas ir darbo jėgą siunčiami buhalterijai, kurioje atliekama savikainos kalkuliacija. Kadangi šie apskaitos dokumentai yra gaunami iš gamybos padalinių, jų patikimumas ir tikslumas apskaitoje užtikrinamas nepriklausomu duomenų gavimu iš kitų vietų: iš sandėlių apie išduotas medžiagas, iš personalo skyriaus apie darbo užmokesčio tarifus.

Buhalterijoje taip pat paskirstomos pridėtinės išlaidos, apskaičiuojama produkcijos vieneto savikaina, ilgalaikio gamybinio turto nusidėvėjimas bei nematerialaus turto amortizacija. Priklausomai nuo įmonės vidaus apskaitos sistemos šie duomenys gali būti naudojami įvertinti įvairių rūšių atsargas ir parduotų prekių savikainą.

Periodiško suderinimo funkcija – faktinio turto ir skolų palyginimas su įmonės apskaitoje

užfiksuotais dydžiais. Atsargų suderinimo pavyzdys yra inventorizacija, kuri atliekama visose įmonėse. Pavyzdžiui, nebaigta gamyba inventorizacijos metu paprastai yra apžiūrima, įvertinama pagal iki to laiko sunaudotų medžiagų, detalių, darbo jėgos ir priskirtų pridėtinį išlaidų kiekį. Dauguma kitų periodinių derinimų gamybos cikle igauna vidaus informacijos analizės formą. Ši analizė apima užsakymų savikainos apskaičiavimą, dabartinio ir ankstesnių laikotarpių savikainos palyginimą, faktinių ir normatyvinių sąnaudų palyginimą.

Daugumoje gamybos apskaitos sistemų auditoriai gali naudoti šias ataskaitas rinkdami įrodymus apie teisingą medžiagų, nebaigtos gamybos ir pagamintos produkcijos bei parduotų prekių savikainos pateikimą finansinėje atskaitomybėje, vadovaujantis 8 nacionalinio audito standarto nuostatomis [7].

Pardavimų prognozės yra itin svarbios tiek gamybos ir atsargų lygio, tiek viso verslo planavimui. Jei auditorius numato naudoti šias prognozes patikrinimo metu, būtina įsitikinti jų patikimumu. Tam reikia išstudijuoti prognozių tvirtinimus, įsitikinti jose pateiktų skaičių tikslumu, kad būtų išvengta pasitikėjimo klaidiniais skaičiavimais.

Gamybos planai ir ataskaitos yra daug reikšmingesni auditoriams, kai jie naudojami kartu su gamybos užsakymais ir atsargų planais. Gamybos užsakymuose pateikiama informacija apie medžiagų, darbo jėgos, pridėtinį išlaidų specifikacijas. Čia pat pridedamos medžiagų paraiškos, taip pat paraiškos atlikti darbus. Šie dokumentai yra pradiniai įgaliojimai atsargų ir gamybos proceso kontrolei atlikti. Iš esmės gamybos ataskaitos audituojamos siekiant nustatyti atsargų ir parduotos produkcijos savikainos įvertinimo patikimumą.

Gamyboje naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir amortizacija taip pat veikia šio ciklo atsargų bei parduotų prekių savikainos įver-

tinimą. Todėl už minėtų skaičiavimus dažnai atsakingas savikainos apskaitos skyrius. Nusidėvėjimo schemos audituojamos perskaiciuojant nusidėvėjimo sąnaudas pagal įmonės pasirinktus nusidėvėjimo metodus, naudingo tarnavimo laiką, likvidacinę vertę [5, p. 451]. Šiose schemose pateikti turto įsigijimo, perkainojimo, perleidimo duomenys yra pradžios taškas audituojant turto pasikeitimus. Kai tokių operacijų yra daug, perskaiciuodami nusidėvėjimo sąnaudas auditoriai gali naudotis specialiomis programomis, atrankiniu tikrinimu, atlikti kontrolės ir esminių testus. Atliekant auditą būtina patikrinti, ar pradiniai turto ir sukaupto nusidėvėjimo likučiai atitinka praėjusių metų duomenis. Patikrintas schemas pageidautina įtraukti į nuolatinis audito darbo dokumentus, kaip to reikalaujama pagal 9 nacionalinį audito standartą [7].

Audituojamos įmonės vidaus apskaitos kontrolės patikrinimas yra svarbi audito sistemos sudedamoji dalis, nes lemia kontrolės rizikos, pagal kurią nustatomas esminių audito procedūrų pobūdis, laikas ir apimtis, įvertinimą. Gamybės ciklą sudaro šios sąskaitos: žaliavos, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija, parduotų prekių savikaina, nusidėvėjimo sąnaudos, sukauptas nusidėvėjimas [13, p. 943]. E. R. Summers šį sąrašą siūlo papildyti skolų tiekėjams ir mokėtinų atlyginimų sąskaitomis [14, p. 383]. Audito metu būtina surinkti įrodymus apie minėtų gamybės ciklo sąskaitų vidaus kontrolę ir jos funkcionavimą, kad būtų nustatyta kontrolės rizika, parengti tinkami pagrindiniai testai.

Tinkamas pareigų atskyrimas, kaip viena iš kontrolės procedūrų, turi būti įdiegtas ir funkcionuoti įmonėje. Tinkamas atskyrimas apima įgaliojimų suteikimą (gamybos ir atsargų planavimo) asmenims, neatliekantiems apsaugos, vidaus apskaitos ir suderinimo funkcijų. Atsargų apsauga (žaliavų, komplektuojamųjų gaminių, nebaigtos gamybės, pagamintos produkcijos) tu-

ri būti patikėta darbuotojams, kurie neatsako už gamybės apimtį ar laiką, atsargų ir darbo jėgos įsigijimą, netvarko vidaus apskaitos, neatlieka savikainos analizės. Vidaus apskaitą (registravimo funkciją) atlieka žmonės, kurie neatsako už gamybą ir nesaugo turto. Bet paprastai buhalteriai rengia įvairias analizes ir patikrinimus, tiesiogiai susijusius su gamybės funkcija. Patikėjus dvi ar daugiau funkcijas vienam asmeniui ar skyriui, galimos klaidos, netikslumai ar net apgavystės. Kaip rodo audito praktika, dažniausiai pasitaikančios gamybės ciklo vidaus kontrolės klaidos yra šios: fiktyvių gamybės operacijų fiksavimas, realių gamybės operacijų nefiksavimas, pirminių gamybės dokumentų netikslumai, gaminamos produkcijos vagystės, faktinių ir apskaitoje užfiksuotų gamybės atsargų neatitikimas. Todėl svarbu įdiegti detalias gamybės ciklo kontrolės procedūras:

1. Gamybos užsakymuose turi būti nurodomos medžiagos, jų kiekis ir tai patvirtinama gamybės planavimo darbuotojų.

2. Buhalterijoje medžiagų įsigijimo paraiškas būtina palyginti su gamybės užsakymuose nurodytų medžiagų kiekiu. Paraiškas turi pasirašyti gamybės cecho įgaliotas asmuo ir sandėlininkas.

3. Darbo laiko tabelius turi pasirašyti gamybės cecho vadovas. Jų duomenys turi atitikti asmeninių darbuotojų apmokėjimo už darbą kortelių duomenis.

4. Pagamintos produkcijos ataskaitas turi pasirašyti gamybės cecho vadovas ir sandėlininkas, priėmus pagamintą produkciją. Jie siunčiami buhalterijai [13, p. 944].

Šios operacijos leidžia kontroliuoti medžiagas ir darbą nuo gamybės pradžios iki pabaigos. Kiekviena vidaus operacija yra perduodamos kontrolės funkcijos iš vieno asmens ir vietos į kitas.

Dabar gamybinėse įmonėse vis plačiau naudojamos sudėtingos kompiuterinės sistemos ga-

mybos srautams valdyti, todėl turi būti įdiegtos šių sistemų pagrindinės valdymo ir kontrolės funkcijos, užtikrinančios darbo ir medžiagų srautų į gamybą bei broko kontrolę. Reikia atsižvelgti į faktą, kad popieriuje pateiktų ir ranka pasirašytų gamybos užsakymų bei medžiagų paraiškų čia gali ir nebūti.

Įmonėje turi būti įdiegta ir veikti tokia kontrolės sistema, kuri užtikrintų bendrųjų kontrolės tikslų įgyvendinimą, atsižvelgtų į kontroliuojamos srities ypatumus. Tai iliustruoja 1 lentelėje pateikiama bendrųjų ir specifinių gamybos ciklo kontrolės tikslų sąveika.

Pradinę informaciją apie gamybos ciklo kontrolės struktūrą patogu gauti naudojant vidaus kontrolės klausimyną (žr. 2 lentelę). Klausimyno detalės nurodo pageidaujama kontrolės politiką ir procedūras. Jis suskirstytas į dalis pagal reikšmingus kontrolės tikslus: pagrįstumą, išsamumą, įgaliojimus, registravimo tikslumą, turto ir duomenų apsaugą.

Siekdami nustatyti, ar turinti būti ir vykdoma kontrolė iš tiesų yra tinkamai įmonės darbuotojų atliekama, auditoriai turi atlikti kontrolės procedūrų testus. Detalesnei kontrolės procedūrų testams sudaryti būtina parinkti ir aprašyti duomenų populiaciją atrankiniam patikrinimui bei veiksmus (audito procedūras), surinkti pakankamą kiekį tinkamų įrodymų. Veiksmai detalesnėse kontrolės procedūrų testuose apima dokumentų tikrinimą, apžiūrą, skenavimą ir perskaiciavimą. Šių procedūrų specifikacija yra dalis vidaus kontrolės audito programos, naudojamos gauti įrodymų kontrolės rizikai įvertinti.

Vykdamas registravimo funkciją gamybos įmonių vidaus apskaitoje yra plačiai taikomos gaminių savikainos kortelės, kurios atnaujinamos vykstant gamybos procesui; darbo ataskaitos, kuriose gaminiams priskiriamos darbo sąnaudos; medžiagų paraiškos ir medžiagų sunaudojimo ataskaitos, pagal kurias sunaudotos medžiagos priskiriamos užsakymams; bei pridėtinų išlai-

1 lentelė. Gamybos vidaus kontrolės tikslai

<i>Bendrieji tikslai</i>	<i>Specifinių tikslų pavyzdžiai</i>
1. Pagrįstumas	Savikainos apskaita atskirta nuo gamybos, darbo užmokesčio, atsargų apskaitos. Tiesioginių gamybos išlaidų apskaitos žurnale nurodytos sunaudotos žaliavos lyginamos su vidaus važtaraščiais. Tiesioginių gamybos išlaidų apskaitos žurnale nurodytas darbo laikas lyginamas su asmeninėmis darbuotojų apmokėjimo už darbą kortelėmis
2. Išsamumas	Visi dokumentai yra sunumeruoti eilės tvarka, patikrinta jų numeracija
3. Įgaliojimai	Gamyba vykdoma pagal įgaliotų asmenų parengtus užsakymus. Medžiagų ir darbo panaudojimą tvirtina cecho viršininkas
4. Fiksavimo tikslumas	Meistras visas panaudotas medžiagas ir darbą skirsto į tiesioginį ir netiesioginį. Nebaigtų darbų savikainos kalkuliacijos lapai periodiškai sutikrinami su nebaigtos gamybos atsargų sąskaita. Kas savaitę parengiamos ataskaitos apie panaudotas medžiagas ir darbą, jos perduodamos į buhalteriją. Kas mėnesį daromi įrašai didžiojoje knygoje apie nebaigtos gamybos ir pagamintos produkcijos dydį
5. Turto ir duomenų apsauga	Žaliavų ir darbo laiko panaudojimas nuolat tikrinamas. Žaliavos į gamybą išduodamos tik pagal nustatytos formos dokumentus. Žaliavų ir nebaigtos gamybos apsaugą atlieka materialiai atsakingi asmenys

2 lentelė. Gamybos vidaus kontrolės klausimynas

	<i>Klausimai</i>	<i>Taip</i>	<i>Ne</i>
	Pagrįstumo tikslas		
1.	Ar cecho viršininkas peržiūri meistro parengtus medžiagų reikalavimus?		
2.	Ar cecho viršininkas peržiūri meistro parengtas savaitines ataskaitas apie panaudotas medžiagas ir tiesioginį darbą?		
3.	Ar tikrinamas pridėtinių išlaidų apskaičiavimas?		
4.	Ar sudaromas kiekvieno darbo gamybos užsakymas?		
	Išsamumo tikslas		
5.	Ar numeruojami iš eilės gamybos užsakymai ir tikrinamas numeracijos eiliškumas siekiant rasti praleistus dokumentus?		
6.	Ar numeruojami iš eilės vidiniai važtaraščiai ir tikrinamas numeracijos eiliškumas siekiant rasti praleistus dokumentus?		
7.	Ar numeruojami iš eilės medžiagų reikalavimai ir darbo laiko tabeliai ir tikrinamas numeracijos eiliškumas siekiant rasti praleistus dokumentus?		
	Igaliojimo tikslas		
8.	Ar įgalioti asmenys sudaro gamybos užsakymus?		
9.	Ar įgalioti asmenys apskaičiuoja medžiagų ir darbo jėgos poreikį?		
	Registravimo tikslumas		
10.	Ar fiksuojami išduotų medžiagų (pagal sandėlio duomenis) ir medžiagų panaudojimo ataskaitų skirtumai ir išsiaiškinamos jų priežastys?		
11.	Ar fiksuojami darbo laiko tabelių ir ataskaitų apie panaudotą darbą skirtumai ir išsiaiškinamos jų priežastys?		
12.	Ar naudojamos normatyvinės kainos?		
13.	Jeigu normatyvinės kainos naudojamos, ar jos periodiškai peržiūrimos?		
14.	Ar fiksuojami pagamintos produkcijos ataskaitų ir į sandėlį priimtų vienetų skirtumai ir išsiaiškinamos jų priežastys?		
15.	Ar apskaitos instrukcijose yra savikainos apskaitos operacijų klasifikavimo nurodymų?		
16.	Ar apskaitos instrukcijose yra nurodymas savikainos operacijas fiksuoti jų atlikimo dieną?		
	Turto ir duomenų apsauga		
17.	Ar pašaliniais asmenimis užkirsta galimybė gauti tuščių gamybos užsakymų blankų?		
18.	Ar pašaliniais asmenimis nesuteikiama galimybė gauti tuščių medžiagų ir darbo jėgos poreikio apskaičiavimo blankų?		
19.	Ar pašaliniai asmenys neturi galimybių gauti tuščių medžiagų reikalavimo blankų?		
20.	Ar žaliavos ir nebaigta gamyba saugoma užrakintose patalpose?		
21.	Ar žaliavos ir gamybą išduodamos tik esant medžiagų paraiškai?		

dų paskirstymo skaičiavimai. Dalis arba visi šie dokumentai gali būti kompiuterinės formos. Toliau pateikiamoje 3 lentelėje gamybos vidaus kontrolės procedūros parengtos atsižvelgiant į šiuos dokumentus.

Kontrolės procedūrų testai skirti patikrinti gamybos apskaitą dviem kryptimis. Pirmoji yra

išsamumo kryptis, kai tikrinama kontrolės veikla fiksuojant visą pradėtą gamybą. 2 pav. parodyta, kad šios krypties atranka yra daroma iš visų gamybos užsakymų, kurie yra gamybos planavimo skyriuje. Procedūros, pažymėtos kvadratais (7 a, b, c, d), yra tapачios 3 lentelėje nurodytoms procedūroms. Potencialus šių procedūrų rezul-

3 lentelė. Gamybos vidaus kontrolės audito programa

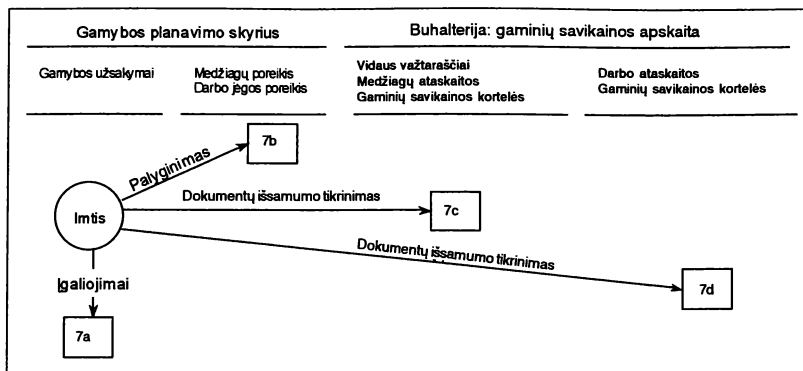
Procedūros	Kas, kada atliko	Indeksas
1. Patikrinkite, ar nebaigtos gamybos savikainos kortelių suma atitinka kontrolinės nebaigtos gamybos sąskaitos sumą		
2. Palyginkite bendrą darbo sąnaudų sumą su darbo užmokesčio žiniaraščio duomenimis		
3. Atlikite medžiagų panaudojimo įrašų atranką iš gamybos išlaidų žurnalų ir palyginkite su vidaus važtaraščiais		
4. Atrinkite nebaigtų ir baigtų gaminių savikainos kortelių pavyzdžius: a) patikrinkite matematinį skaičiavimų tikslumą; b) atlikite darbo sąnaudų tikrinimą remdamiesi darbo panaudojimo ataskaitomis ir darbo užmokesčio žiniaraščiu; c) atlikite medžiagų sąnaudų tikrinimą pagal vidaus važtaraščius ir panaudotų medžiagų ataskaitas; d) palyginkite sunaudotas medžiagas su gamybos užsakymais ir medžiagų paraiškomis; e) sutikrinkite pridėtines išlaidas su darbo panaudojimo ataskaitomis ir vidaus važtaraščiais		
5. Atlikite vidaus važtaraščių atranką: a) patikrinkite, ar kiekvienam važtaraščiui yra medžiagų paraiška; b) atlikite vidaus važtaraščių gamybos išlaidų žurnalų atitikties tikrinimą		
6. Palyginkite asmenines darbuotojų mokėjimo už darbą korteles su darbo užmokesčio žiniaraščiu		
7. Atrinkite gamybos užsakymų pavyzdžius: a) nustatykite, ar gamybos užsakymai buvo patvirtinti; b) palyginkite užsakymui reikalingų medžiagų ir darbo jėgos apskaičiavimą su nurodytais užsakyme; c) sutikrinkite reikalingų medžiagų apskaičiavimą su medžiagų paraiška, vidaus važtaraščiais, panaudotų medžiagų ataskaitomis ir gaminių savikainos kortelėmis; d) sutikrinkite reikalingos darbo jėgos apskaičiavimą su darbo panaudojimo ataskaitomis ir gaminių savikainos kortelėmis		

tatas – dalies produkcijos, nurašytos dėl techninių ar kokybės problemų, patikslinimas.

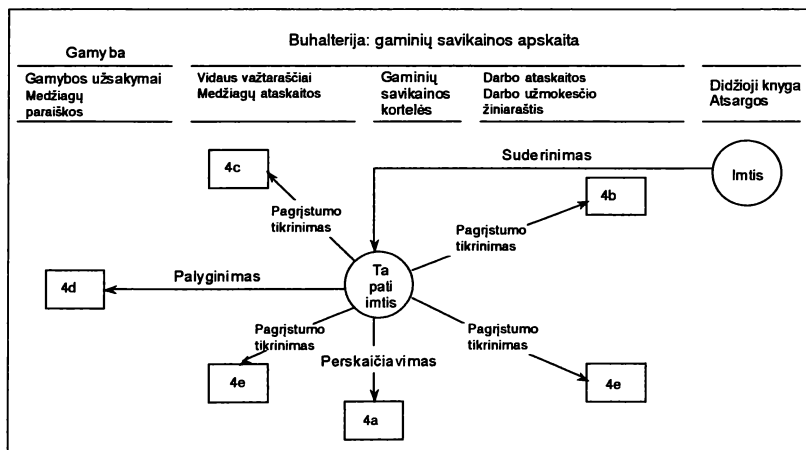
Kita testo kryptis – pagrįstumas. Jos tikslas – įvertinti, ar didžiojoje knygoje tinkamai užregistruota nebaigta gamyba ir pagaminta produkcija. 3 paveiksle parodoma, kad atranka šios krypties testui atliekama iš gamybos ataskaitų (kuriose nurodytas kiekis ir sąnaudos), pavaizduotų atsargų sąskaitose. Ši atranka pateikia nuorodas į gaminių savikainos korteles. Pagal šiuos pagrindinius duomenis savikaina gali būti perskaičiuota, sutikrinta su darbo panaudojimo ataskaitomis, darbo užmokesčio žiniaraščiu, panaudotų

medžiagų ataskaitomis ir pridėtinėmis išlaidomis. Procedūros, pažymėtos kvadratais (4a, b, c, d, e), yra tapačios 3 lentelėje nurodytoms procedūroms. Galimas šių procedūrų rezultatas yra netinkamas atsargų savikainos įvertinimas apskaitoje.

Auditorius turi įvertinti susipažinimo su vidaus kontrolės sistema ir atlikus kontrolės procedūrų testus gautus įrodymus, vadovaudamasis vidaus kontrolės įvertinimo schema [9, p. 11]. Jeigu kontrolės rizika maža, atsargų įvertinimo esminiai testai gali būti mažesnės apimties, mažiau atrinkta pavyzdžių atlikti testavimą. Šiuo



2 pav. Gamybos savikainos kontrolės testas: išsamumo kryptis



3 pav. Gamybos savikainos kontrolės testas: pagrįstumo kryptis

atveju analitinės procedūros gali būti naudojamos kaip esminiai didesnio patikimumo testai, jų dėka gali būti aptikti dideli iškraipymai, kurių kitaip nesimato apskaitos duomenyse. Analitinių procedūrų panaudojimo atliekant auditą metodologiniai aspektai apsvarstyti [11].

Kita vertus, jeigu kontrolės testai atskleidžia kontrolės silpnumą, savikainos apskaičiavimo klaidas, esminiai testai turi būti taip sudaryti, kad sumažintų atsargų ir parduotų prekių savikainos sąskaitose didelių klaidų neaptikimo riziką. Tam tikslui gali prireikti perskaičiuoti nu-

sidėvėjimo sąnaudas, atrinkti didesnę dalį gamybos ataskaitų ir patikrinti savikainos apskaičiavimą, t. t. Savikainos limitų viršijimas turi būti patikrintas atsižvelgiant į sutarties sąlygas, siekiant nustatyti, jis turi būti traktuojamas kaip turtas (atsargos ar kitos gautinos pajamos) ar nurašytas. Svarbiausių kontrolės trūkumų aprašymas gali būti įtrauktas į kliento įmonės vadovybei pateikiamą audito ataskaitą.

Išvados

1. Pagrindiniams gamybos ciklo vidaus kontrolės elementams priklauso įgaliojimas, turto ir duomenų apsauga, registravimas, suderinimas, įskaitant inventorizaciją.

2. Kaip rodo audito praktika, dažniausiai pasitaikančios gamybos ciklo vidaus kontrolės klaidos yra šios: fiktyvių gamybos operacijų fiksavimas, realių gamybos operacijų nefiksavimas, pirminių gamybos dokumentų netikslumai, gaminamos produkcijos vagystės, faktinių ir apskaitoje užfiksuotų gamybos atsargų neatitikimas. Todėl įmonės kontrolės struktūroje turi būti numatytos ir funkcionuoti tokios gamybos ciklo kontrolės procedūros, kurios užkirstų kelią galimoms klaidoms, padėtų jas nustatyti ir ištaisyti.

LITERATŪRA

1. AICPA Professional Standards. As of June 1, 1993. Vol. 1, 2. New York, AICPA, Inc., 1993.

2. IFAC Handbook 1994. Technical Pronouncements. New York: IFAC, 1994.

3. IFAC Issued ED on Audit Testing Procedures // Journal of Accountancy. 1997, March, p. 17.

4. Kell Walter G., Ziegler Richard E. Modern Auditing. New York: Warren, Gorham and Lamont, 1980.

5. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius, 1999. 700 p.

6. Mackevičius J., Poškaite D. Finansinė analizė. Vilnius: Katalikų pasaulis, 1998. 631 p.

7. Nacionaliniai audito standartai. Lietuvos auditorių rūmai. 2000, birž. 16 Interneto puslapis [www//auditas.w3.lt](http://www.auditas.w3.lt)

3. Vidaus gamybos ciklo kontrolės įrodymų medžiagos šaltiniams priklauso apskaitos sistemoje pavaizduotos gamybos ciklo ūkinės operacijos ir sąskaitų likučiai bei periodiškai rengiamos įvairios vidaus ataskaitos, padedančios vykdyti ir kontroliuoti gamybą. Gamybos ciklą sudaro šios sąskaitos: žaliavos, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija, parduotų prekių savikaina, nusidėvėjimo sąnaudos, sukauptas nusidėvėjimas. Audito metu būtina surinkti įrodymus apie minėtų gamybos ciklo sąskaitų vidaus kontrolę ir jos funkcionavimą, kad būtų nustatyta kontrolės rizika, efektyviai parengti esminiai audito testai.

4. Siekiant įvertinti, ar gamybos ciklo kontrolė deramai atliekama ir funkcionuoja, būtina: nustatyti šio ciklo ir bendrųjų kontrolės tikslų sąveiką; gauti informaciją apie ciklo kontrolės struktūrą naudojant gamybos vidaus kontrolės klausimyną; atlikti detalius kontrolės procedūrų testus pagal parengtą audito programą.

5. Kontrolės procedūrų testai skirti patikrinti gamybos apskaitą dviem kryptimis. Pirmoji yra išsamumo kryptis, kai tikrinama kontrolės veikla fiksuojant visą pradėtą gamybą. Kita testo kryptis – pagrįstumas. Jos tikslas – įvertinti, ar didžiojoje knygoje tinkamai užregistruotos nebaigta gamyba ir pagaminta produkcija.

8. O'Reilly M. Vincent, Hirsh B. Murray, Defliese L. Philip, Jaenicke R. Henry Montgomery's Auditing. 11ed. New York: John Wiley and Sons, Inc., 1990.

9. Pečiūra V. Auditas ir įmonės vidaus kontrolė // Audito ir apskaitos instituto informacinis biuletenis. 1998, Nr. 3, p. 6–15.

10. Pečiūra V., Staškevičius J. A. Įmonių pajamų ciklo auditas // Ekonomika. 1998, Nr. 44, p. 67–82.

11. Pečiūrienė A. Analitinių procedūrų svarba įmonių finansiniame audite // Tarptautinės konferencijos „Ekonomika ir vadyba-2001“ pranešimų medžiaga. 1 knyga. Kaunas: Technologija, 2001. P. 199–206.

12. Rittenberg Larry E., Schwieger Bradley J. Auditing: Concepts for a Changing Environment. Fort Worth: The Dryden Press, 1994.

13. Robertson Jack C. Auditing. 7 ed. Homewood: IRWIN, 1993.

14. Summers Edward L. Accounting Information Systems. 2 ed. Boston: Houghton Mifflin Co., 1991.

PRODUCTION CYCLE INTERNAL CONTROL AUDIT

Aleksandra Pečiūrienė, Vilmantas Pečiūra

Summary

One effective way to perform an audit is to classify some similar transactions and accounts into so called cycles of related activities. A production cycle is rather special for manufacturing enterprises.

This article describes the production cycle typical activities, elements of control structure, source documents. It emphasizes importance of control risk assessment to govern the nature, timing, and extent of substantive audit procedures that will be applied in the audit of account balances in the production cycle.

In order to evaluate production cycle control risk, it is necessary to determine whether controls are in place and performed properly by company personnel. Auditors should: define the general control objectives in specific examples related to production; gather information about the production cycle control structure initially by completing an internal control question-

naire; perform detail test of controls audit procedures as part of an audit program for obtaining evidence useful in a final control risk assessment.

The tests of controls procedures are designed to test the production accounting in two directions. One is the completeness direction, in which audit is focused on the recording of all the production that was started. The other direction is the validity direction, aimed to check proper recording of work in process and finished goods in the general ledger.

If the control risk is assessed as low, the substantive audit procedures can be limited in cost-saving way, and analytical procedures can be used with more confidence. If tests of controls reveal weaknesses, the substantive procedures will need to be designed to lower the risk of failing to detect material errors in the production cycle accounts balances.

Įteikta 2002 m. vasario mėn.