

## AUDIT OF ACQUISITION CYCLE IN CONSTRUCTION ENTERPRISES

V. Pečiūra

To cite this article: V. Pečiūra (1998) AUDIT OF ACQUISITION CYCLE IN CONSTRUCTION ENTERPRISES, *Statyba*, 4:4, 304-310, DOI: [10.1080/13921525.1998.10531422](https://doi.org/10.1080/13921525.1998.10531422)

To link to this article: <https://doi.org/10.1080/13921525.1998.10531422>



Published online: 26 Jul 2012.



Submit your article to this journal [↗](#)



Article views: 113

---

## ĮSIGIJIMO CIKLO AUDITAS STATYBINĖSE ĮMONĖSE

### V. Pečiūra

#### 1. Įvadas

“Auditas – tai sistemingas įrodymų, liečiančių tvirtinimus apie ekonominius veiksmus ir įvykius, objektyvaus gavimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimą, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams” [1]. Šį bene plačiausią audito apibrėžimą 1971 m. pateikė Amerikos buhalterių asociacija. Pastaruoju metu vis populiariesnis darosi teorinis požiūris, kad auditas yra riziką mažinanti veikla. Jį palaiko toks apibrėžimas: “Auditas yra procesas, kurio metu finansinių ataskaitų vartotojų patiriama informacinė rizika sumažinama iki socialiai priimtino lygio” [2]. Autorius siūlo taip apibrėžti audito tikslą: audito tikslas – suteikti finansinėms ataskaitoms patikimumo, pareiškiant nepriklausomą, objektyvią ir profesionalią nuomonę apie šių finansinių ataskaitų teisingumą.

Audito veikla gali būti skirta visiems ekonominės veiklos subjektams, sukurtiems pagal galiojančių įstatymų reikalavimus nepriklausomai nuo jų organizacinės, teisinės ir nuosavybės formos. Prie subjektų dar priskiriami piliečiai, vykdantys savarankišką ūkinę veiklą, audito firmos ir savarankiški auditoriai.

Audito objektas yra ekonominės veiklos subjektų parengta finansinė atskaitomybė. Taigi audito paskirtis ir tikslas – patikrinti šią finansinę atskaitomybę.

Audito padalijimas į atskirus segmentus leidžia geriau paskirstyti darbą. Panašūs ūkinių operacijų tipai ir glaudžiai tarpusavyje susijusios sąskaitos yra grupuojamos. Tos grupės dažnai vadinamos ciklais. Tai efektyviau, nei grupuoti sąskaitas pagal jų vietą bandomajame balanse ar pagal finansinių ataskaitų kategorijas.

Statybos įmonėms, kaip ir daugeliui kitų tipų įmonių, vienas svarbiausių yra įsigijimo ciklas. Straipsnio autorius užsibrėžė tikslą remdamasis užsienio specialistų (A. Arenso, J. Cooko, M. Grobsteino, D. Kimmelio, L. Rittenbergo, J. Robertsono, ir kt.), taip pat Lietuvos audito mokslininkų ir praktikų dar-

bais iširti statybos įmonių įsigijimo ciklo audito ypatumus ir metodologinius aspektus.

Tyrimas buvo atliekamas remiantis bendraisiais moksliniais metodais – analize ir sinteze, indukcija ir dedukcija, analogija ir modeliavimu, konkretingumu, sisteme analize.

#### 2. Įsigijimo ciklo apibūdinimas

Medžiagų ir paslaugų įsigijimo operacijas auditoriai dažnai vadina įsigijimo ciklu. Šiame cikle susiduriame su įsiskolinimais ir sąnaudomis. Ciklo koncepcija yra patogus būdas nagrinėti susijusias sąskaitas, kurioms taikomos panašios kontrolės procedūros. Pagrindiniai įsigijimo ciklo veiksmai yra statybinių medžiagų, paslaugų įsigijimas ir sąskaitų apmokėjimas. Į šį ciklą įeina įsiskolinimo bei sąnaudų sąskaitos, kurioms būdingos tos pačios kontrolės procedūros, ir atsargų bei ilgalaikio turto sąskaitos.

Procesas prasideda nuo paraiškos medžiagoms įsigyti. Gavus medžiagas ar paslaugas, turi būti pripažįstamas įsiskolinimas: debetuojuame sąnaudų, atsargų, ilgalaikio turto, ateinančio laikotarpio sąnaudų sąskaitas, kredituojame įsiskolinimą tiekėjams. Įsigijimo ciklą sudaro šešios pagrindinės fazės: 1) paraiška medžiagoms ar paslaugoms įsigyti, 2) medžiagų įsigijimas pagal įgaliojimą, 3) medžiagų ir paslaugų gavimas, 4) medžiagų gavimo fiksavimas apskaitos dokumentuose, 5) leidimas apmokėti, 6) apmokėjimas.

Įsigijimo ciklą sudarančios ūkinės operacijos veikia daugelį balanso ir pelno ataskaitos sąskaitų. Šiame straipsnyje nagrinėjamas ūkinių operacijų, apimančių medžiagų įsigijimą ir apmokėjimą už jas, auditas.

#### 3. Audito tikslai

Statybos įmonės vadovybė atsakinga už finansinių ataskaitų rengimą. Jose pateikiami vadovybės tvirtinimai apie ekonominius veiksmus (1 lent.) [3].

Praktinis audito tikslas yra gauti ir įvertinti įrodymus apie įmonės vadovybės pateiktus tvirtinimus – buvimą ar įvykimą, išsamumą, teises ir išsipareigojimus, įvertinimą ar paskirstymą, pateikimą ir atskleidimą [4]. Straipsnio autorius audito tikslus konkretino atsižvelgdamas į specifinius įsigijimo ciklo reikalavimus. Įsigijimo ciklo audito tikslai įvertinant kiekvieną iš penkių vadovybės tvirtinimų pateikti 2 lentelėje.

Tirindami įsiskolinimus, auditoriai pagrindinį dėmesį kreipia į galimą įsiskolinimų sumažinimą ar praleidimą. Įsiskolinimų sumažinimas didina įmonės finansinį pajėgumą ir nuslepia apgavystes taip pat efektyviai, kaip ir turto padidinimas. Be to, sumažinus įsiskolinimus dažnai kartu sumažinamos ir sąnaudos. Taip apgaulingai padidinamas grynas pelnas. Pavyz-

džiui, sąskaitos už gruodžio mėnesio paslaugas fiksuojamos tikta sausio mėnesį ir taip padidinamas metinis pelnas. Todėl įsiskolinimo audito procedūrų pagrindinis tikslas – nustatyti, ar užfiksuoti visi įsiskolinimai.

Tokių neužfiksuotų įsiskolinimų paieškos procedūros skiriasi nuo procedūrų turto padidinimui išaiškinti. Didinant turta paprastai reikia įrašo buhalterinėse knygose – fiktyvios ūkinės operacijos fiksavimo. Tokius apgaulingus įrašus auditoriai gali aptikti tikrindami turto sąskaitas. Įsiskolinimo sąskaitų sumažinimas pasiekiamas priešingu būdu – įsiskolinimą sukurianti ūkinė operacija paprasčiausiai nefiksuojama. Praleistą įrašą daug sunkiau aptikti nei fiktyvų. Auditoriai pripažįsta, kad sunkiausiai aptinkamas apgaulės būdas yra ūkinių operacijų neužfiksavimas.

### 1 lentelė. Finansinių ataskaitų tvirtinimai

Table 1. Financial statements assertions

Tvirtinimas	Apibūdinimas
Buvimas ar įvykimas	Įmonės turtas, išsipareigojimai egzistuoja, užfiksuotos ūkinės operacijos įvyko nurodytu periodu
Pilnumas	Visos ūkinės operacijos ir sąskaitos, kurios turi būti pateiktos finansinėse ataskaitose, yra į jas įtrauktos
Teisės ir išsipareigojimai	Įmonė turi teises į finansinėse ataskaitose nurodytą turta, nurodyti įsiskolinimai yra įmonės išsipareigojimai
Įvertinimas ar paskirstymas	Finansinėse ataskaitose turtas, skolos, pajamų ir sąnaudų straipsniai pateikiami tinkamo dydžio
Pateikimas ir atskleidimas	Finansinių ataskaitų straipsniai yra tinkamai klasifikuoti, aprašyti ir atskleisti

### 2 lentelė. Įsigijimo ciklo audito tikslai

Table 2. Audit objectives of the acquisition cycle

Tvirtinimas	Audito tikslai
Buvimas	Nustatyti, ar užfiksuotos skolos tiekėjams – tai sumos, kurias įmonė skolinga balanso sudarymo dieną. Užfiksuotos įsigijimo operacijos – tai faktiškai per ataskaitinį laikotarpį gautos medžiagos ir paslaugos. Ar įsigijimo operacijos, skolos tiekėjams, medžiagų grąžinimas užfiksuoti tinkamu periodu
Pilnumas	Nustatyti, ar skolos tiekėjams apima visas sumas, susijusias su medžiagų ir paslaugų įsigijimu, kurias skolinga įmonė, ar visos per ataskaitinį laikotarpį gautos medžiagos ir paslaugos yra įtrauktos į finansines ataskaitas
Teisės ir išsipareigojimai	Nustatyti, ar skolos tiekėjams yra įmonės juridiniai išsipareigojimai apmokėti už gautas medžiagas ir paslaugas
Įvertinimas ar paskirstymas	Nustatyti, ar atliekant įsigijimo operacijas teisingai fiksuojamos kainos ir medžiagų bei paslaugų kiekiai, ar jie tiksliai apskaičiuoti, ar visos ataskaitiniam laikotarpiui tenkančios sąnaudos buvo pripažintos
Pateikimas ir atskleidimas	Nustatyti, ar skolos tiekėjams tinkamai klasifikuojamos balanse

#### 4. Įsigijimo ciklo kontrolės rizikos įvertinimas

Auditoriams svarbu įvertinti įsigijimo ciklo kontrolės riziką. Šis įvertinimas nulemia įsigijimo ciklo sąskaitų auditui naudojamų esminių procedūrų pobūdį, apimtį ir laiką.

Daugelis statybos įmonių medžiagų įsigijimo funkciją centralizuoja tiekimo padalinyje. Centralizacija suteikia tokius pranašumus [5]:

- 1) padidina pirkimų efektyvumą ir našumą,
- 2) eliminuoja padalinių vadovų galimybę palankiau traktuoti atskirus tiekėjus,
- 3) sumažina apgaulių tikimybę atskiriant įsigijimo bei apsaugos ir apskaitos funkcijas,
- 4) centralizuoja kontrolės funkciją viename padalinyje.

Tačiau, nepaisant centralizuotos sistemos privalumų, pasitaiko atvejų, kai tiekimo skyriaus darbuotojai už materialinį atlyginimą palankiau traktuoja kai kuriuos tiekėjus. Taikoma kontrolės procedūra – konkurencinių pasiūlymų skelbimas didelėms medžiagų partijoms ir tiekimo skyriaus darbuotojų rotacija tarp įvairių prekių grupių.

Pirkimo užsakymai turi būti numeruojami eilės tvarka. Jie fiksuoja užsakyto medžiagų kainą, kiekį, charakteristikas, pristatymo datą. Pirkimo užsakymus naudoja ir medžiagų priėmimo padalinys (priimdamas gautas medžiagas), buhalterija (nustatydama, ar buvo duotas leidimas įsigyti medžiagas, ar tiekėjas pateikė teisingą sąskaitą).

Priėmimo padalinys turi užtikrinti, kad bus priimamos tik medžiagos, kurios įsigytos pagal įgaliojimą, kurios atitinka nustatytus kokybės kriterijus; kad gautos medžiagos bus tiksliai suskaičiuotos; žinios apie jas bus perduotos buhalterijai. Priėmimo padalinys turi sudaryti eilės tvarka numeruotus priėmimo aktus. Aktai gali būti surašomi paprastai arba naudojant kompiuterinius brūkšniinių prekių kodų nuskaitymo įtaisus. Medžiagų priėmimo aktą gali atstoti tiekėjo sąskaitos faktūros kopija, kurioje daromi specialūs įrašai apie faktiškai gautas prekes. Reikia pasirūpinti, kad įsiskolinimas tiekėjams būtų fiksuojamas tą pačią dieną, kai gaunamos medžiagos ar paslaugos.

Tradiciskai egzistuoja tokia kontrolės procedūra, kai buhalterija sulygina pirkimo užsakymo, medžiagų priėmimo akto ir tiekėjo sąskaitos duomenis. Jeigu nėra nesutapimų, atsakingas darbuotojas gali įgaluoti apmokėjimą. Nesutapimai yra išsiaiškinami su pirkimų skyriaus darbuotoju, užsakiusiu medžiagas, ir tiekėju.

Kontrolės struktūra turi užtikrinti, kad skolos tiekėjams būtų fiksuojamos gavus medžiagas, kad įgaliojimo apmokėti procesas apimtų dokumentų patikrinimą, kad būtų pažymima apie sąskaitų apmokėjimą siekiant išvengti dvigubo apmokėjimo (kas neretai pasitaiko netgi gerai kontroliuojamose organizacijose). Įgaliojimus apmokėti, buhalterijos darbuotojas parengia apmokėjimo pavidimą ir pateikia jį bankui. Apmokėjimas fiksuojamas atlikus pavidimą.

Kita kontrolės procedūra, kurią auditorius tikisi rasti gerai kontroliuojamoje organizacijoje – tai kas mėnesinis detalių duomenų apie skolas tiekėjams suderinimas su kontroline didžiosios knygos sąskaita.

Informaciją apie kontrolės struktūrą auditoriai dažnai renka pildydami vidinės kontrolės klausimyną. Išnagrinėjus jame pateikiamus klausimus, galima sužinoti, kokių reikia kontrolės procedūrų. Klausimyną geriausia sudaryti pagal kontrolės tikslus – pagrįstumą, išsamumą, įgaliojimus, fiksavimo tikslumą, turto ir duomenų apsaugą (šie kontrolės tikslai suformuluoti autoriaus).

Kitas būdas gauti informacijos apie kontrolės struktūrą yra vienos operacijos pavyzdys. Auditorius pasirenka vieną ūkinę operaciją ir patikrina, kaip ji atliekama nuo pradžios iki fiksavimo apskaitos dokumentuose. Įsigijimo cikle vienos operacijos pavyzdys apima įsigijimo operacijos atlikimą nuo paraiškos medžiagoms pateikimo, įgaliojimo, medžiagų gavimo, fiksavimo apskaitos dokumentuose, leidimo apmokėti ir apmokėjimo. Imami naudojamų dokumentų pavyzdžiai ir padalinių darbuotojai apklausiami apie jų pareigas. Tikslas – patvirtinti ar atnaujinti auditoriaus žinias apie kliento įsigijimų apskaitos sistemą ir naudojamas kontrolės procedūras, patikrinti, ar kliento nurodytos kontrolės procedūros faktiškai atliekamos. Vienos operacijos pavyzdys, suderintas su tinkama darbuotojų apklausa, gali duoti įrodymų apie tinkamą pareigų atskyrimą. Tai gali leisti įvertinti truputį mažesnę už maksimalią kontrolės riziką. Tačiau šios procedūros apimtis gana ribota, kad suteiktų įrodymų apie kliento kontrolės efektyvų funkcionavimą per visus metus. Paprastai reikia atrinkti daug užfiksuotų duomenų apie ūkines operacijas ir detalai patikrinti kontrolės atlikimą. To reikia norint pateisinti mažą kontrolės rizikos įvertinimą, grindžiamą faktiniais kontrolės duomenimis.

Dažniausiai pasitaikančios įsigijimo ciklo vidinės kontrolės klaidos yra šios: fiksuojami fiktyvūs įsigijimai, įsigijimai, kuriems nebuvo suteikti įgaliojimai,

įsigijimai nefiksuojami dokumentuose, tiekėjų sąskaitos faktūros fiksuojamos netiksliai, neužtikrinama įsigyto turto apsauga, individualių skolų tiekėjams sąskaitų suma neatitinka kontrolinės sąskaitos sumos, individualios skolų tiekėjams sąskaitos likutis klaidingas, įrašai skolų tiekėjams sąskaitoje daromi be leidimo.

Įmonėje turi būti įdiegtos ir veikti kontrolės procedūros, kurių paskirtis – užkirsti kelią apskaitos klaidoms, jas laiku aptikti ir ištaisyti. 3 lentelėje bendrieji kontrolės tikslai apibūdinami atsižvelgiant į specifines įsigijimo funkcijos ypatybes.

J. Robertsonas [5] siūlo tokius kontrolės procedūrų testus tikrinant medžiagų gavimo ir apmokėjimo kontrolę:

“Atrinkite medžiagų priėmimo aktus, sutikrinkite juos su medžiagų užsakymais, ieškodami praleistų medžiagų priėmimo aktų (praleistų numerių).

Atrinkite pinigų išmokėjimo dokumentus ir perskanuokite, ieškodami praleistų dokumentų (praleistų numerių).”

Autoriaus nuomone, siūlomi testai nėra efektyvūs ir neatitinka kontrolės tikrinimo tikslų, tikimybė aptikti neatitikimus yra menka. Taip yra todėl, kad J. Robertsonas siūlo skenuoti atranką, o ne visumą. Žinant, kad į atranką paprastai patenka tik kažkelintas dokumentas, pastebėti praleistus numerius praktiškai neįmanoma. Skenavimas paprastai yra taikomas duo-

menų visumai, o ne atrankai. Todėl autorius siūlo taip išdėstyti šiuos kontrolės tikrinimo testus:

- a) Perskenuokite, ar nėra praleistų medžiagų priėmimo aktų numerių.
- b) Perskenuokite, ar nėra praleistų pinigų išmokėjimo dokumentų numerių.

### 5. Esminiai audito testai

Esminius audito testus galima suklasifikuoti į dvi grupes: analitinius testus ir detalius sąskaitų likučių bei ūkinių operacijų testus. Todėl neaptikimo riziką irgi galime padalyti į grupes – analitinio tyrimo riziką ir detalaus tyrimo riziką. Esminiais testais dažnai atliekama atranka ir jos pagrindu daromas sprendimas apie visą duomenų bazę.

Tikrindami skolų tiekėjams sąskaitą, auditoriai turi atkreipti dėmesį į tvirtinimus, kad jos visos užfiksuotos, ir į tvirtinimus apie išipareigojimus (turto sąskaitoms ypač svarbūs buvimo ir teisių tvirtinimai). Tvirtinimas, kad sąskaitos yra visos užfiksuotos, pabrėžiamas neatsitiktinai, nes paprastai įmonės mažiau suinteresuotos laiku užfiksuoti sąnaudas ir įsiskolinimus nei turtą ar pajamas. Šis teiginys bus priešingas, jeigu įmonės vadovybės ar savininkų pagrindinis tikslas – kuo labiau sumažinti mokesčius. Tada jie stengsis mažinti gautas pajamas ir didinti sąnaudas. Daug sunkiau gauti pilnumo tvirtinimą

### 3 lentelė. Įsigijimo ciklo vidinės kontrolės tikslai

Table 3. Internal control objectives of the acquisition cycle

Bendrieji tikslai	Specifinių tikslų pavyzdžiai
Pagrįstumas	Užfiksuotų medžiagų įsigijimą patvirtina tiekėjo sąskaita, medžiagų priėmimo aktas, užsakymas ir paraiška iš statybos padalinio
Pilnumas	Paraiškos, užsakymai, medžiagų priėmimo aktai yra sunumeruoti eilės tvarka, patikrinta jų numeracija
Įgaliojimai	Visiems užsakymams yra paraiškos iš įgaliotųjų asmenų arba yra patvirtintas specialus biudžetas medžiagoms įsigyti Medžiagos įsigyjamoms iš nustatytų tiekėjų arba po konkurso paskelbimo ir rezultatų įvertinimo
Fiksavimo tikslumas	Įsigijimai iš įmonės filialų klasifikuojami kaip įsigijimai ir įsiskolinimai įmonės viduje Medžiagų grąžinimai ir nuolaidos tinkamai klasifikuojamos Transportavimo sąnaudos įtraukiamos į atsargų ar ilgalaikio turto savikainą Skolos tiekėjams, užfiksuotas kontrolinėje ir individualiose tiekėjų sąskaitose, sutampa Atsargų, ilgalaikio turto, įsiskolinimo tiekėjams sąskaitos atnaujinamos gavus medžiagas
Turto ir duomenų apsauga	Įsigytas turtas fiksuojamas priėmimo aktuose ir iš karto patikimas materialiai atsakingiems asmenims Skolų tiekėjams duomenis gali pakeisti tikslai įgaliotieji asmenys

4 lentelė. Audito programa skolų tiekėjams

4 table. Audit program for the accounts payable

Procedūra	Kas, kada atliko	Indeksas
Gaukite metų pabaigos skolų tiekėjams bandomąjį balansą. Patikrinkite matematinį tikslumą. Sutikrinkite su didžiąja knyga		
Apklauskite vadovybę dėl skolų tarpusavyje susijusioms šalims ir neužfiksuotų skolų		
Perskanuokite balansą ieškodami skolų tarpusavyje susijusioms šalims		
Atlikite skolų tiekėjams atranką. Atlikite atgalinį tikrinimą su patvirtinančiais dokumentais		
Pasiųskite patvirtinimus pasirinktiems tiekėjams		
Pasiųskite kreditoriams patvirtinimus su mažais ar nulinais likučiais ar tiems, su kuriais pastaruoju metu buvo atliekamos didelės operacijos		
Atlikite neužfiksuotų skolų paiešką, tikrindami medžiagų priėmimo aktus, tiekėjų sąskaitas, pinigų pervedimus, atliktus po metų pabaigos		
Patikrinkite, ar užsienio valiuta denominuotos skolos perskaiciuotos pagal balanso sudarymo dienos oficialų valiutos kursą		
Perskanuokite skolas ieškodami sąskaitų su debetiniais likučiais. Išstirkite jas		

paremiančius įrodymus, negu paremiančius buvimo tvirtinimą. Yra pakankamai daug patvirtinimų, kad turtas egzistuoja ir priklauso įmonei, tačiau neužfiksuotus įsiskolinimus aptikti daug sunkiau.

Metų pabaigoje atliekamos esminės procedūros pirmiausia bus skirtos skolų tiekėjams auditui. Tačiau, jeigu reikia, bus apimtos ir kitos įsiskolinimo sąskaitos. Aišku, kad jų pobūdį, laiką ir apimtį lemia įsigijimo ciklo kontrolės rizikos įvertinimas. Autoriaus sudarytos skolų tiekėjams audito programos pavyzdys pateiktas 4 lentelėje.

Pirmasis audito darbas metų pabaigoje tikrinant įsiskolinimus apima neužfiksuotų skolų paiešką. Tai liečia tvirtinimą, kad jos visos užfiksuotos. Paprastai su tvirtinimu apie užfiksuotų skolų buvimą problemų neiškyla. Neužfiksuotų skolų paieška išsiplėčia ir į kitas audito sritis. Pavyzdžiui, tikrinant pinigų sąskaitą ir siunčiant bankui patvirtinimą, užduodamas klausimas ir apie įsiskolinimus. Be to, šios paieškos metu gali būti plačiai taikoma dokumentų tikrinimo nuo pradžios procedūra (angl. tracing). Šios paieškos esmė ta, kad auditorius peržiūri dokumentus (užsakymus, medžiagų priėmimo aktus, pavedimus) ir tikrina, ar atliktos operacijos buvo laiku užfiksuotos.

Tikrinamos ūkinės operacijos, įvykusios dvi–tris savaites iki ir po finansinių metų pabaigos. Daugelis netyčinių klaidų dėl neužfiksuotų įsiskolinimų atsiranda dėl paprasčiausių “nukirtimo” klaidų (fiksuojamas kitas laikas) ir jas nesunku aptikti.

Auditorius tikrina medžiagų priėmimo aktus, tiekėjų sąskaitas, duomenis apie pinigų išmokėjimus po finansinių metų pabaigos. Šie dokumentai gali būti gauti po finansinių metų pabaigos, pavyzdžiui, sausio mėnesį, bet tai bus praeitų metų gruodžio mėnesio ūkinės operacijos. Kitas pavyzdys – sąskaita už gruodžio mėnesio telefoninius pokalbius bus gauta sausio mėnesį, bet tai bus gruodžio mėnesio sąnaudos. Tikrinant dokumentus dviem būdais – atgaliniu (angl. vouching) ir nuo pradžios – galima atskleisti “nukirtimo” problemas, įskaitant neužfiksuotas skolas. Auditoriai darbo dokumentuose turi užfiksuoti pastebėtas klaidas ir nuspręsti, ar iškraipymai yra pakankamai reikšmingi, kad reikėtų koreguoti finansines ataskaitas.

Pagrindiniai dokumentai (užsakymai, medžiagų priėmimo aktai, sąskaitos), pinigų gavimai ir išmokėjimai gali būti skenuojami ieškant išsiskiriančių, neįprastų dydžių. Kartais, jeigu ūkinių operacijų skaičius labai didelis, auditui gali būti atrinktos tikrai didesnės operacijos, pavyzdžiui, viršijančios 1000 Lt. Gali būti taikomas ir kitas atrankos metodas, pavyzdžiui, atsitiktinė atranka, papildyta neatrinktų duomenų skenavimu ieškant išsiskiriančių dalykų.

Skolų buvimui ir pilnutinumui nustatyti gali būti naudojami patvirtinimai, tačiau ši procedūra nėra plačiai taikoma ir nėra privaloma. Patvirtinimai tinka, kai kontrolės sistema yra prasta ar kitos esminės audito procedūros rodo, kad skolos tiekėjams gali būti

pateikiamos ne visos ar kitaip iškraipytos. Tarp pirkėjų skolų ir skolų tiekėjams patvirtinimų yra didelis skirtumas. Patvirtinant pirkėjų skolas, auditoriai labiausiai suinteresuoti įrodymais apie užfiksuotų pirkėjų skolų pagrįstumą (kad jos realios, o ne fiktyvios). Santykinė rizika, kad įmonė neužfiksuos egzistuojančio pirkėjų įsiskolinimo, yra maža. Tačiau skolų tiekėjams atveju yra didelė rizika, kad skolos bus neužfiksuotos arba sumažintos. Tik atrinkę keletą įsiskolinimo tiekėjams sąskaitų ir išsiuntę patvirtinimus galėsime atrasti sąskaitoje neužfiksuotas sumas. Tai gali būti ir netypinė klaida, kai įsiskolinimas perkeliamas į kitą atskaitinį laikotarpį. Bet tokia procedūra nepadės aptikti sąskaitų, kurios yra visiškai praleistos. Tačiau auditorius gali atrinkti tiekėjų sąskaitas su nuliniiais likučiais ir jiems taip pat siųsti patvirtinimus. Tokia atranka vadinama nulinio likučio patvirtinimu. Tiekėjų skolų patvirtinimams atranka gali apimti visus tiekėjus ar bent pagrindinius, su kuriais pastaruoju metu įmonė turėjo reikalų. Kartu senos, pradelstos ar ginčytinos skolos taip pat gali būti patvirtinamos.

Analitinės procedūros gali būti panaudotos paremti išvadoms apie tai, kad yra pateikti visi įsiskolinimai. Gali būti taikomi du bendri koeficientai, patvirtinantys išvadas apie įvykdytas ūkines operacijas ir sąskaitų likučius. Bendras aktyvumo lygis, pasireiškiantis atliktų statybos darbų kiekiu, medžiagų įsigijimu, medžiagų kaupimu, turi atitikti skolų tiekėjams sąskaitos kreditus. Kai didėja medžiagų įsigijimas, statybos darbų apimtys, skolų tiekėjams apyvarta ir galutinis likutis tikriausiai bus didesni. Šis koeficientas kartu su pinigų kiekiu ir skolų apmokėjimu yra esminis nustatant įsiskolinimo tiekėjams pagrįstumą.

Atgalinis dokumentų tikrinimas plačiai taikomas renkant įrodymus apie užfiksuoto įsiskolinimo įvertinimą. Kaip ir kontrolės procedūrų testų metu, atrinkti įsiskolinimo sąskaitų likučiai gali būti sutikrinti su dokumentais, patvirtinančiais šį likutį sudarančias operacijas. Ši esminė procedūra skiriasi nuo kontrolės testo tuo, kad čia tikrinamas likutis, o ne operacijos fiksavimas. Taigi įsiskolinimo likutis gali būti tikrinamas:

- 1) atliekant atgalinį sąskaitos likučio tikrinimą su paskutinėmis tiekėjų sąskaitomis ir paskutiniais apmokėjimais,
- 2) atliekant atgalinį paskolos likučio tikrinimą su pinigų gavimu ir paskolos sutartimi.

Auditorių atliekamas po finansinių metų pabaigos įvykdytų apmokėjimų tikrinimas pateikia dviejų rūšių įrodymus: apmokėjimas patvirtina metų pabaigoje

pateikto įsiskolinimo buvimą ir gali pateikti įrodymus apie neužfiksuotas skolas (jeigu paskesnis apmokėjimas apima sumas, kurios balanso sudarymo dieną turėjo, bet nebuvo užfiksuotos kaip skolos).

Reikia apklausti įmonės vadovybę apie teisingą skolų pateikimą ir atskleidimą. Auditoriai ypač suinteresuoti, kad skolų tiekėjams sąskaitoje būtų tiksliai su medžiagų įsigijimu susijusios skolos. Kontrolinę sąskaitą sudarančios individualios sąskaitos skenuojamos ieškant neįprastų, ne tiekėjų sąskaitų ar už procentus paimtų paskolų.

## 6. Išvados

1. Statybinių įmonių kontrolės struktūra turi numatyti detalias įsigijimo ciklo kontrolės procedūras, kurios užkirstų kelią galimoms klaidoms, padėtų jas aptikti ir ištaisyti.

2. Auditoriai turi įvertinti įrodymus, gautus susipažįstant ir testuojant statybinės įmonės vidaus kontrolės sistemą. Auditoriai, atlikę detalius kontrolės procedūrų testus ir pagrįstai įsitikinę, kad kontrolės rizika maža, gali sumažinti esminių audito procedūrų apimtis.

3. Tikrindami įsigijimo ciklą ir įsiskolinimų sąskaitas, auditoriai pagrindinį dėmesį skiria galimam įsiskolinimų sumažinimui ar praleidimui. Įsiskolinimų sumažinimas didina įmonės finansinį pajėgumą ir nuslepia apgavystes taip pat efektyviai, kaip ir turto padidinimas. Todėl įsiskolinimo audito procedūrų pagrindinis tikslas – nustatyti, kad užfiksuoti visi įsiskolinimai.

4. Ieškant įrodymų apie tai, kad įsiskolinimai yra pateikti visi, gali būti naudojamos analitinės procedūros. Auditoriai gali taikyti du bendrus koeficientus, patvirtinančius išvadas apie atliktas ūkines operacijas ir sąskaitų likučius.

5. Užfiksuoto įsiskolinimo įvertinimas tiriamas sutikrinant sąskaitų likučius su dokumentais, patvirtinančiais šį likutį sudarančias operacijas. Kita veiksminga procedūra – po finansinių metų pabaigos įvykdytų apmokėjimų tikrinimas – taip gaunami dviejų rūšių įrodymai – patvirtinamas metų pabaigoje pateikto įsiskolinimo buvimas ir galima gauti įrodymų apie neužfiksuotas skolas.

## Literatūra

1. Auditing Concepts Committee. Report of the Committee on Basic Auditing Concepts // The Accounting Review, 1972, Vol. 47, p. 18-28.

2. J. C. Robertson. *Auditing*. 7 ed. Homewood: IRWIN, 1993. 1124 p.
3. Codification of Statements on Auditing Standards. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1992. 826 p.
4. M. V. O'Reilly, B. M. Hirsh, L. P. Defliese. *Montgomery's Auditing*. 11 ed. New York: John Wiley and Sons, Inc., 1990. 1150 p.
5. L. E. Rittenberg, B. J. Schwieger. *Auditing: Concepts for a Changing Environment*. Fort Worth: The Dryden Press, 1994. 1153 p.

Įteikta 1998 10 29

## AUDIT OF ACQUISITION CYCLE IN CONSTRUCTION ENTERPRISES

V. Pečiūra

### Summary

Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between the assertions and established criteria and communicating the results to interested users. The purpose of auditing is to add credibility to financial statements by providing independent, objective and professional opinion on audited financial statements.

One effective way to perform an audit is to classify transactions into "cycles" of related activities. An acquisition cycle is important for construction enterprises. The main activities of the acquisition cycle is: 1) purchase requisition, 2) authorized acquisition of materials, 3) receive of materials, 4) transaction recording in accounting, 5) bill payment authorization, 6) cash disbursement.

Auditors should test financial statements assertions – existence, completeness, rights and obligations, valuation, and presentation and disclosure – embodied in the acquisition cycle.

Auditors should evaluate the control risk of the acquisition cycle. If the control risk is low, the number of substantive audit procedures can be reduced. Some construction enterprises centralises acquisition function in a separate department. Centralisation is helpful in the following way:

1. Purchasing effectiveness is increased.
2. The department managers opportunity to favour certain suppliers is eliminated.
3. The segregation of acquisition, custody and accounting functions diminishes fraud possibilities.
4. The control function is centralised in one department.

Information about control structure could be obtained by the questionnaire or by reperformance of control procedures.

Substantive audit tests could be classified into two categories: analytical tests and detail test of account balances and transaction classes.

When considering assertions and obtaining evidence about accounts payable and other liabilities, auditors must put emphasis on the completeness and obligations assertions. The enterprises typically are less concerned about timely recording of expenses and liabilities than they are about timely recording of revenues and assets. This would work in opposite way if the main purpose of the enterprise is to hide taxes. Search for unrecorded liabilities is expanded into other fields of auditing – they could be discovered auditing other cycles.

Auditor tests receiving reports, supplier's invoices, cash disbursements made after year end, scans various documents for exceptional amounts. Mistakes should be pointed out in the working papers. Confirmations could also be used for the completeness assertion auditing. Vouching procedure is widely used for evaluation assertion. Liabilities account balances are checked with supporting documentation.

Auditors should test proper presentation and disclosure of liabilities. Auditors are mainly concerned that accounts payable contain only amounts associated with the acquisition of materials.

---

**Vilmantas PEČIŪRA**. Doctoral student. Business Management Faculty, Vilnius Gediminas Technical University (VGTU), Saulėtekio al. 11, 2040, Vilnius, Lithuania.

A graduate of Vilnius University Economy Faculty (1993). A visiting scholar at PennState University Accounting Department (September–October, 1993). From 1994 doctoral student at Vilnius Gediminas Technical University. Certified Lithuanian auditor from 03 12 1996. Research interests: auditing and accounting.