



## LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLĖ

### IŠANKSTINIO TYRIMO ATASKAITA VIDAUS IR IŠORĖS AUDITO SISTEMA VIEŠAJAME SEKTORIUJE

2010 m. gruodžio 6 d. Nr. IT-P-700-6-14  
Vilnius

Išankstinis tyrimas atliktas, vykdant  
Valstybės kontrolės Audito plėtros departamento  
direktorės Reginos Rudokienės  
2010-05-04 pavedimą Nr. P-700-6

Išankstinį tyrimą atliko valstybinių auditorių grupė:  
Inga Tarakavičiūtė (grupės vadovė)  
Audronė Vaitkevičiūtė  
Loreta Ramaškienė

Išankstinis tyrimas pradėtas	2010-05-04
Išankstinis tyrimas baigtas	2010-12-06

Su išankstinio tyrimo ataskaita galima susipažinti  
Valstybės kontrolės interneto puslapyje  
adresu [www.vkontrole.lt](http://www.vkontrole.lt)

# TURINYS

<b>Išankstinio tyrimo atlikimo priežastys</b>	<b>3</b>
<b>Išankstinio tyrimo apimtis ir metodai</b>	<b>4</b>
<b>Nagrinėtos veiklos sritys ir nustatytos problemos</b>	<b>5</b>
<b>1. Vidaus auditas viešajame sektoriuje</b>	<b>6</b>
<b>2. Išorės auditas viešajame sektoriuje</b>	<b>11</b>
<b>3. Vidaus ir išorės audito veiksmų viešajame sektoriuje koordinavimas</b>	<b>13</b>
<b>Priežastys, dėl kurių siūloma neatlikti audito</b>	<b>15</b>

## IŠANKSTINIO TYRIMO ATLIKIMO PRIEŽASTYS

Lietuvos Respublika, siekdama narystės Europos Sąjungoje, įsipareigojo<sup>1</sup> užtikrinti, kad šalyje būtų reikiamos valdymo kontrolės sistemos ir procedūros, veiktų vidaus audito sistema, auditas būtų nepriklausomas, būtų patvirtinti audito veiklą reglamentuojantys teisės aktai, vadovaujamosi tarptautiniu mastu pripažintais vidaus audito standartais, veiktų sistema, užkertanti kelią pažeidimams ir leidžianti imtis prieš juos veiksmų. Lietuvos Respublikoje sukurtos ir veikia finansų kontrolei atlikti reikalingos vidaus ir išorės audito grandys, tačiau ne visais atvejais užtikrinamas efektyvus jų tarpusavio bendradarbiavimas.

Glaudus vidaus ir išorės audito tarpusavio bendradarbiavimas – tai viena iš priemonių, galinčių nemažai prisidėti prie viešojo sektoriaus efektyvumo didinimo. Tačiau šiuo metu vidaus ir išorės audito darbai neretai dubliuojami. Vidaus audito metu atliekant vidaus kontrolės vertinimą dažnai nagrinėjami dalykai, susiję su praėjusių, o ne einamųjų metų veikla, mažai dėmesio skiriama organizacijos rizikos veiksniams nustatyti. Todėl išorės auditas, negalėdamas pasinaudoti vidaus auditorių atliktu darbu, negauna pakankamos informacijos apie vidaus kontrolės sistemą ir klaidų atsiradimo riziką.

Naudojantis vidaus auditorių viešuosiuose juridiniuose asmenyse atliktu patikimu rizikos valdymo ir vidaus kontrolės vertinimu, reikalingu nepriklausomai nuomonei dėl finansinių ataskaitų teisingumo ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo pareikšti, būtų galima išplėsti išorės auditų mastą, ypač vertinant audituojamų subjektų viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Taupus ir racionalus valstybės finansinių išteklių naudojimas ypatingą reikšmę įgijo ekonominio sunkmečio sąlygomis.

Strateginio tyrimo metu nustatytos minėtos problemos paskatino inicijuoti veiklos auditą ir jį atliekant ieškoti naujų sąlyčio taškų tarp atskirų viešojo sektoriaus audito sistemos grandžių, siekiant, kad jos dalyviai nedubliuotų vieni kitų darbo, o galėtų efektyviau naudotis ir vienu, ir kitų darbo rezultatais.

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-12-22 nutarimas Nr. 1487 „Lietuvos Respublikos derybinė pozicija „Finansų kontrolė“ (28 derybinis skyrius)“.

## IŠANKSTINIO TYRIMO APIMTIS IR METODAI

Išankstinio tyrimo tikslas – surinkti (atnaujinti) ir įvertinti informaciją apie vidaus ir išorės sistemą viešajame sektoriuje, nustatyti problemas ir nuspręsti, ar tikslinga atlikti pagrindinį tyrimą.

Išankstinio tyrimo objektas – vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje.

Išankstinio tyrimo subjektas – Lietuvos Respublikos finansų ministerija.

Išankstinio tyrimo vertinimo laikotarpis – 2009 m., atliekant lyginamąją analizę buvo naudojami 2007–2010 m. duomenys.

Duomenys tyrimo metu buvo renkami ir vertinami:

- atliekant dokumentų peržiūrą, nagrinėjant rašytinius šaltinius:
  - ▶ teisės aktus, reglamentuojančius vidaus ir išorės audito viešajame sektoriuje atlikimą;
  - ▶ audituojamo subjekto ir kitų institucijų parengtus dokumentus;
  - ▶ 2007–2009 m. finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitas;
  - ▶ šioje srityje atliktus tyrimus;
  - ▶ visuomenės informavimo priemonėse pateiktą informaciją;
  - ▶ mokslinius straipsnius, įžvalgas, mokslinę literatūrą;
- kalbant su audituojamo subjekto ir kitų institucijų atstovais;
- lyginamosios analizės metodu nagrinėjant audito sistemos vystymąsi.

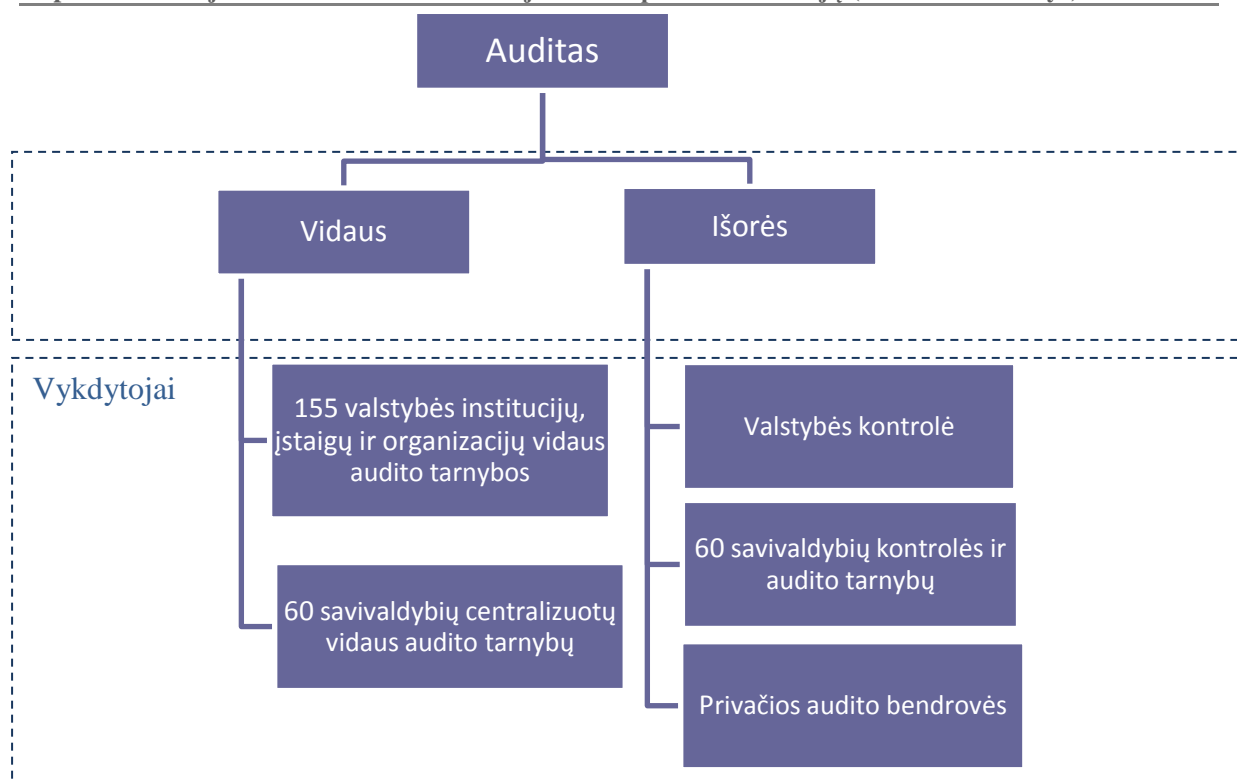
Tyrimo metu nagrinėjant išorės ir vidaus audito sistemą viešajame sektoriuje nebuvo vertinamas privačių audito bendrovių audito atlikimas.

Atlikdami išankstinį tyrimą laikėmės prielaidos, kad auditoriams pateikti duomenys yra teisingi, o dokumentų kopijos atitinka originalus.

## NAGRINĖTOS VEIKLOS SRITYS IR NUSTATYTOS PROBLEMOS

Tinkamai veikianti audito sistema leidžia ne tik atskleisti viešojo sektoriaus veiklos trūkumus, bet ir apie tai informuoti valstybės institucijas ir šalies gyventojus. Viešojo sektoriaus audito sistemą Lietuvoje sudaro pagal institucinės priklausomybės požymį išskiriamos atskiros vidaus ir išorės audito grandys<sup>2</sup> (1 pav.).

1 pav. Viešojo sektoriaus audito sistemoje veikia apie 300 institucijų (2009 m. duomenys)



Šaltinis – Valstybės kontrolė

Atskiros audito grandys šalyje veikia nepriklausomai viena nuo kitos ir siekia skirtingų tikslų<sup>3</sup>, tačiau jų audito objektai gali sutapti. Pavyzdžiui, vidaus kontrolė<sup>4</sup> tame pačiame viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja (toliau – viešajame juridiniame asmenyje), tuo pačiu metu gali vertinti tiek išorės (Valstybės kontrolės), tiek vidaus (vidaus audito tarnybų) auditoriai. Todėl yra ypač svarbu ne tik sukurti veikiančią audito sistemą, bet ir užtikrinti efektyvų jos atskirų grandžių tarpusavio bendradarbiavimą.

<sup>2</sup> V. Lakis „Audito sistema: raida ir problemos“. Vilniaus universiteto leidykla, 2007

<sup>3</sup> Ten pat.

<sup>4</sup> Vidaus kontrolė pagal viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistemą, kuria siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymas, 2002-12-10 Nr. IX-1253.

## 1. Vidaus auditas viešajame sektoriuje

Vidaus auditas yra viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kuri vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, padeda užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą. Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus<sup>5</sup>. Šiam tikslui pasiekti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme įvardyti pagrindiniai vidaus audito uždaviniai ( 1 lentelė).

1 lentelė. Vidaus audito uždaviniai

1. Nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų.
2. Patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai.
3. Teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo.
4. Vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais.
5. Vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš ES bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą.
6. Ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje.

Šaltinis – Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas

Vidaus audito sistema pradėta kurti dar 2000 m., Vyriausybės nutarimu<sup>6</sup> nustačius, kad vidaus audito tarnybos (vidaus auditorių pareigybės) valstybės įmonėse ir įstaigose turi būti įsteigtos iki 2000 m. liepos 31 d. (vėliau šis terminas nukeltas iki 2000 m. gruodžio 1 d.), o žinybinės kontrolės, revizijos, vidaus kontrolės ir panašūs padaliniai valstybės įmonėse ir įstaigose turi būti pertvarkyti per tris mėnesius nuo šio nutarimo įsigaliojimo dienos. Dabartinę vidaus audito sistemą viešajame sektoriuje sudaro:

- vidaus audito tarnybos – viešojo juridinio asmens, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja (toliau – viešasis juridinis asmuo) departamentai, skyriai arba kiti savarankiški padaliniai, įsteigti atlikti vidaus auditą; gali būti steigiamos centralizuotos vidaus audito tarnybos, vidaus audito departamentai ir vidaus audito skyriai;
- Finansų ministerija, kurios pagrindinės funkcijos šioje srityje metodiškai vadovauti finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertinti ir prirėikus tikrinti, vidaus audito tarnybų veikla viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kurie valdo, naudoja valstybės ir

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymas, 2002-12-10 Nr. IX-1253.

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-02-07 nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“.

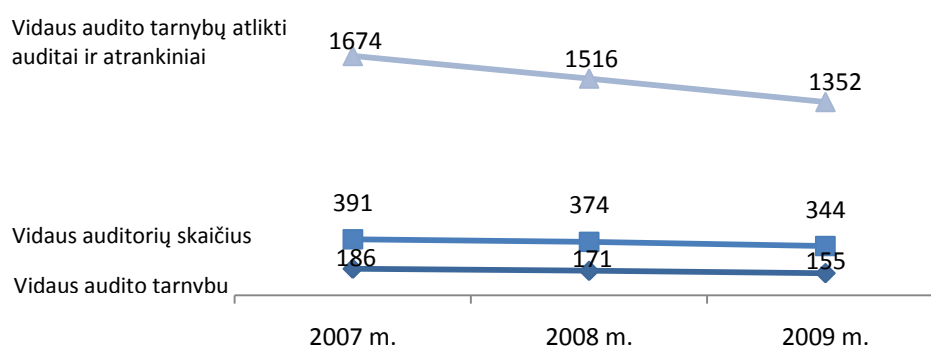
savivaldybių turtą ir juo disponuoja, taip pat koordinuoti vidaus auditorių mokymą, kvalifikacijos kėlimą ir atestavimą.

Pagal Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą vidaus audito tarnybos turi būti įsteigtos:

- Respublikos Prezidento institucijoje, Seimo kanceliarijoje, Ministro pirmininko tarnyboje, ministerijose, apskričių viršininkų ir savivaldybių administracijose;
- viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kuriuose patvirtinta ne mažiau kaip 200 pareigybių (etatų), įskaitant jiems pavaldžių arba jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų patvirtintas pareigybes (etatus).

2009 m. duomenimis, viešuosiuose juridiniuose asmenyse (išskyrus savivaldybes) veikė 155 vidaus audito tarnybos, įskaitant centralizuotas vidaus audito tarnybas, vidaus audito departamentus ir vidaus audito skyrius (toliau – vidaus audito tarnybos). Lyginant su 2008 m., vidaus audito tarnybų skaičius sumažėjo. 2007–2009 m. vidaus audito tarnybose mažėjo dirbančių vidaus auditorių skaičius, bei atliekamų darbų mastas (2 pav.).

2 pav. Vidaus audito tarnybų darbų apimtys



Šaltinis – Finansų ministerija

2007–2009 m. vidaus audito tarnybų skaičiaus mažėjimą tame tarpe lėmė ir 33-jų vidaus audito tarnybų panaikinimas, kuomet viešųjų juridinių asmenų vadovai nusprendė centralizuoti vidaus audito funkcijos vykdymą, perduodant ją steigėjui. Kiek turėtų būti vidaus auditorių gali nuspręsti gali tik viešųjų juridinių asmenų vadovai, kurių pareiga – nustatyti vidaus audito tarnybų pareigybių (etatų) skaičių. Nustatyti, koks turėtų būti vidaus audito tarnybų vykdomų auditų mastas yra išskirtinai vidaus audito tarnybų vadovų funkcija, siekiant užtikrinti vidaus auditorių nepriklausomumą. Tai, kad mažėja vidaus audito sistemos apimtis, rodo ne vidaus audito funkcijos nepakankamą įgyvendinimą, bet galimą riziką dėl šiai audito grandžiai mažėjančio dėmesio. Šią riziką pagrindžia ir mažėjantis vidaus auditorių kvalifikacijai kelti skiriamas laikas. Jei 2007 m. vieno vidaus auditoriaus mokymui skirta vidutiniškai 12 darbo dienų, tai 2008 ir 2009 m.

atitinkamai 9 ir 5 darbo dienos. Savivaldybėse 2009 m. vieno auditoriaus kvalifikacijai kelti skirtos 4 darbo dienos, o šešiose savivaldybėse jų iš viso neskirta<sup>7</sup>.

Problema, kuri gali neigiamai paveikti kai kurių vidaus audito tarnybų darbą, yra daugiau nei dešimtmetį vykstantis, tačiau dar neužbaigtas jų komplektavimas. Pavyzdžiui:

- įsteigtos, tačiau neužimtos vidaus audito tarnybų vadovų arba vidaus auditorių pareigybės. 2009 m. 13-oje viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų ne visos pareigybės buvo užimtos: 7 buvo įsteigtos, bet neužimtos vidaus audito tarnybos vadovų ir vidaus auditorių pareigybės, o 6 įsteigtos ir neužimtos vidaus auditorių pareigybės<sup>8</sup>;
- įsteigtos tik vidaus audito tarnybų vadovų pareigybės, tačiau nėra auditorių. 2009 m. tokia padėtis buvo 50-yje viešųjų juridinių asmenų;
- įsteigtos tik vidaus auditorių pareigybės, tačiau nėra tarnybų vadovų. 2009 m. taip buvo 32 viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Savivaldos lygmeniu 2009 m. centralizuotų vidaus audito tarnybų personalo poreikis buvo patenkintas tik trijose iš 60 savivaldybių. Kitose savivaldybėse tarnybos nebuvo baigtos formuoti: vienoje savivaldybėje iš viso nebuvo darbuotojų (Pakruojo r.), o 19-oje dirbo po vieną darbuotoją.

Netinkamas komplektavimas daro tiesioginį poveikį konkrečių vidaus audito tarnybų uždavinių įgyvendinimui. Pavyzdžiui, vidaus audito tarnybos, kuriose 2009 m. nebuvo įsteigtos arba nebuvo užimtos tarnybų vadovų pareigybės, neparengė ir Finansų ministerijai nepateikė metinių vidaus audito tarnybų veiklos ataskaitų. Nors Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme reikalaujama tai padaryti iki kiekvienų metų kovo 1 d. Vidaus audito tarnybos vadovas turi parengti ir pateikti Finansų ministerijai, viešojo juridinio asmens vadovui, taip pat ir steigėjui (steigėjams) arba kolegialiam valdymo organui, jeigu jis nurodytas viešojo juridinio asmens steigimo dokumentuose, jo prašymu metinę vidaus audito tarnybos veiklos ataskaitą. Šioje ataskaitoje turi būti informacija apie vidaus kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje. Neturėdama ataskaitų Finansų ministerija negauna informacijos apie vidaus audito tarnybų vykdytus auditus ir viešuosiuose juridiniuose asmenyse nustatytas vidaus kontrolės<sup>9</sup> problemas. O informacija apie vidaus kontrolės būklę viešuosiuose juridiniuose asmenyse yra ypač svarbi, nes matyti, kad ši kontrolė viešajame sektoriuje blogėja:

<sup>7</sup> Metinės vidaus audito tarnybų veikimo 2008, 2009 m. viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitos, atitinkamai 2009-06-01 Nr. (19.27-2)-1 ir 2010-06-02 Nr. (19.27-2)-1006296.

<sup>8</sup> Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2009 m. viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita, 2010-06-02 Nr. (19.27-2)-1006296.

<sup>9</sup> Pagal Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą vidaus kontrolė – tai viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.



- vidaus auditoriai 2009 m. vidaus kontrolės būklę kaip nepatenkinamą įvertino 38 viešuosiuose juridiniuose asmenyse, o 2008 m. – 28-iuose<sup>10</sup>;
- vidaus kontrolės būklės blogėjimą patvirtina ir Valstybės kontrolės atliekamų finansinių (teisėtumo) auditų rezultatai: 2008 m. 50 proc., o 2009 m. jau 62 proc. audituotų subjektų vidaus kontrolę įvertinta kaip patenkinama arba silpna<sup>11</sup>.

Vidaus auditoriai atlieka tiek finansinius, veiklos, informacinių sistemų auditus, tiek viešųjų pirkimų, turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ir kitus vertinimus. Specializuotis, ypač dirbant po du ar vieną vidaus auditorių tarnyboje yra sudėtinga, o norint atlikti skirtingus auditus, pavyzdžiui, viešųjų pirkimų, informacinių sistemų, reikia ne tik išmanyti auditą, bet ir turėti specialių žinių. Kaip rodo Finansų ministerijos ataskaita, keletą metų iš eilės atliekant vidaus auditus daugiausia svarbių pažeidimų nustatoma ir reikšmingų rekomendacijų teikiama viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo klausimais, tačiau viešųjų pirkimų vertinimai 2009 m. sudarė kiek daugiau nei 3 proc. visų vidaus auditų. Vidaus auditų informacinių sistemų srityje 2009 m. atlikta tik apie 4 proc., nors vis daugiau informacijos viešuosiuose juridiniuose asmenyse ne tik kaupiama, tačiau ir saugoma bei apdorojama informacinėse sistemose, pavyzdžiui, buhalterinės apskaitos duomenys. Valstybės įstaigų vadovų teigimu, pagrindinė to priežastis – nepakankama vidaus auditorių kompetencija atlikti specializuotus informacinių sistemų vertinimus<sup>12</sup>.

Dar viena nepakankamo vidaus audito tarnybų komplektavimo pasekmė – audito kokybės kontrolės procedūrų neužtikrinimas. Vidaus audito tarnybose, kuriose dirba po vieną vidaus auditorių, nėra galimybės atlikti auditui būtinų kokybės kontrolės procedūrų – peržiūrėti audito dokumentus. Audito standartai nustato, kad audito užduoties vykdymas būtų prižiūrimas, t. y. atliktas darbas (parengti dokumentai) peržiūrimas, ir tai atlieka ne juos parengęs asmuo. 2009 m. duomenimis, šią nuostatą galėjo įgyvendinti tik pusė vidaus audito tarnybų, nes jose dirbo daugiau nei vienas auditorius. Likusiose tarnybose – po vieną, dviejose įsteigta tik po 0,5 etato, todėl atlikti atskirų audito dokumentų peržiūrą nėra galimybės. Neįsitikinus atliktų atskirų užduočių kokybe yra pagrindas abejoti ir viso audito kokybe, jo atitiktimi audito standartams.

Vidaus audito tarnybose, kuriose nėra galimybės užtikrinti audito darbo peržiūros, yra pagrindas abejoti atskirų auditų kokybe.

Norint viešajame sektoriuje turėti bendrą vidaus audito sistemą, taikomas bendras vidaus audito atlikimo nuostatas, Finansų ministerijai buvo pavesta formuoti ir įgyvendinti valstybės

<sup>10</sup> Metinės vidaus audito tarnybų veikimo 2008, 2009 m. viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitos, atitinkamai 2009-06-01 Nr. (19.27-2)-1 ir 2010-06-02 Nr. (19.27-2)-1006296.

<sup>11</sup> Valstybės kontrolės išvados dėl Lietuvos Respublikos 2008-2009 metų valstybės biudžetų įvykdymo apyskaitų.

<sup>12</sup> Valstybinio audito ataskaita „Valstybinių institucijų informacinių sistemų valdymas elektroninės valdžios kontekste“, 2007-09-28 Nr. IA-9000-4-3.

vidaus audito politiką šalyje. Tarptautinių vidaus audito standartų<sup>13</sup> ir nacionalinių teisės aktų lyginimas parodė, jog tinkamam vidaus auditų atlikimui trūksta išbaigtų metodinių nurodymų:

- didelė dalis Tarptautinių vidaus audito standartų nuostatų perkeltos į nacionalinius teisės aktus, tačiau juose neįtvirtinta, kad atliekant vidaus auditą Lietuvoje vadovaujama Tarptautiniais vidaus audito standartais;
- nacionaliniuose teisės aktuose išlieka vidaus audito reglamentavimo trūkumų (2 lentelė).

2 lentelė.

Eil. Nr.	Tarptautiniai vidaus audito standartai	Nacionaliniai teisės aktai	Pastabos
1.	Vidaus audito užduočių planas turi būti sudarytas remiantis formalizuotu rizikos vertinimu, kuris atliekamas mažiausiai kartą per metus (2010 standartas).	Veiklos planas turi remtis rizikos vertinimu <sup>14</sup> , tačiau rizikos vertinimo periodiškumas ir formalizuotumas neįvardyti.	Tokia nuostata neįpareigoja vidaus auditorių atlikti nuolatinį rizikos vertinimą, kas yra audito pagrindas.
2.	Vidaus auditas turi vertinti rizikos valdymo procesų veiksmingumą ir galimybes juos tobulinti (2020 standartas).	Vertina, ar viešuosiuose juridiniuose asmenyse sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema yra pakankama ir veiksminga, o vidaus kontrolės apibrėžime įvardytas rizikos veiksnių valdymo vertinimas, kaip vidaus kontrolės vertinimo dalis <sup>15</sup> .	Tokia nuostata neparodo, kad rizikos valdymas yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis, nes vidaus kontrolės apibrėžime neapibrėžtos vidaus kontrolės sistemos sudedamosios dalys.
3.	Vidaus kontrolės vertinimo periodiškumas nenurodomas, tačiau atsižvelgiant į tai, kad vidaus kontrolės veikimas yra nuolatinio ir turi būti nenutrūkstamo pobūdžio, taip ir vidaus kontrolės vertinimas turėtų būti nenutrūkstamo pobūdžio, t.y. kartą per metus (2130 standartas).	Vidaus audito tarnyba ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus turi įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje. <sup>16</sup>	Vidaus kontrolę įvertinus vieną kartą, kitais metais būtų atliekama stebėseną ir pokyčių vertinimas, taip būtų optimizuotas vidaus audito darbas.
4.	Užduoties vykdymas turi būti tinkamai prižiūrimas, o duomenys, rodantys atliktą priežiūrą, fiksuojami ir saugomi. Peržiūrai atlikti vidaus audito tarnybos vadovas gali paskirti atitinkamus patyrusius vidaus auditorius (2300 standartas).	Tik nurodoma, kad vidaus audito tarnybos vadovas patikrina vidaus auditoriaus pateiktus atlikto vidaus audito darbo dokumentus..	Nenurodyta, ar yra ir jei taip, tai kaip fiksuojami vidaus audito darbo dokumentų tikrinimai. Vidaus audito kokybės kontrolė nėra detalizuota.
5.	Jei galutinėje ataskaitoje padaroma reikšminga klaida ar praleidžiama svarbi informacija, vidaus audito vadovas turi pateikti ištaisytą informaciją visoms šalims, gavusioms ankstesnę ataskaitą (240 standartas)	Tokia situacija neregamentuota. <sup>17</sup>	Nenumačius, ką daryti, kai vidaus audito ataskaitoje padaroma reikšminga klaida, informacijos vartotojai gali gauti neteisingą informaciją ir ja remdamiesi priimti sprendimus.
Šaltinis – Valstybės kontrolė			

<sup>13</sup> Tarptautiniai vidaus audito standartai, Vidaus auditorių institutas, 2009,

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002-12-10 Nr. IX-1253; Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymai: 2003-05-02 Nr. 1K-117; 2003-05-02 Nr. 1K-117.

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymas, 5 str. 1 d., 2 str. 7 p., 2002-12-10 Nr. IX-1253.

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymas, 5 str. 2 d. 6 p., 2002-12-10 Nr. IX-1253.

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-05-02 įsakymas Nr. 1K-117.

Yra rizika, jog dėl to, kad vidaus auditams atlikti trūksta išbaigtų metodinių nurodymų, vidaus audito sistema viešajame sektoriuje neužtikrina sistemingo ir visapusiško rizikos valdymo ir vidaus kontrolės vertinimo.

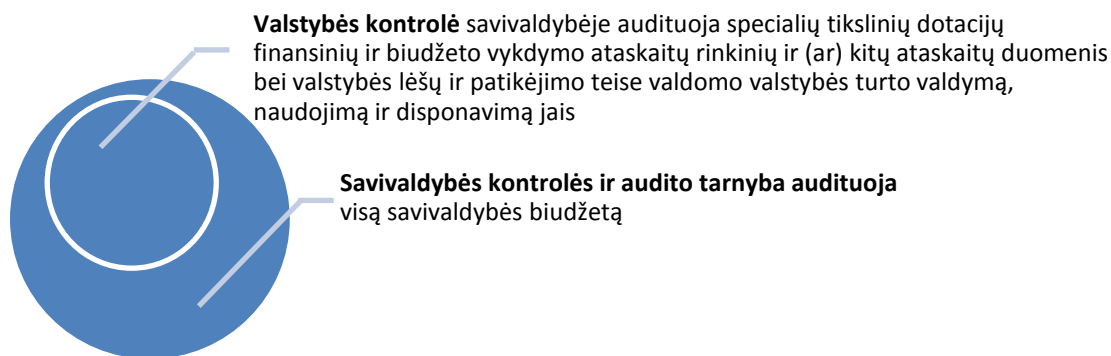
## 2. Išorės auditas viešajame sektoriuje

Išorės auditą viešajame sektoriuje atlieka:

- Valstybės kontrolė, kuri prižiūredama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, audituoja: valstybės biudžeto vykdymą; valstybės piniginių išteklių naudojimą; valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo; Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą; Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą. Valstybės kontrolė atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą valstybės institucijose ir įstaigose, savivaldybėse, visų rūšių įmonėse, kuriose valstybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip pusę balsų, įmonėse ir kituose juridiniuose asmenyse, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų ar perdavė turto<sup>18</sup>;
- 60 savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų, savivaldybės administracijose, savivaldybės administravimo subjektuose ir kontroliuojamose įmonėse;
- privačios audito kompanijos, viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kurie įsigyja išorės nepriklausomo vertinimo paslaugą.

Tyrimas parodė, kad kai kurie išorės audito darbai viešajame sektoriuje yra dubliuojami. Pavyzdžiui, savivaldos lygmenyje dalį savivaldybių biudžetų lėšų audituoja Valstybės kontrolė, o visą biudžetą – savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos<sup>19</sup> (3 pav.).

3 pav. Išorės auditorių tikslai ir audito mastas savivaldybėse



Šaltinis – Valstybės kontrolė

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas 1995-05-30 Nr. I-907.

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas 1994-07-07 Nr. I-533.

Esant poreikiui ir įsigijus privataus audito paslaugas, tą patį audito objektą savivaldos lygmenyje gali audituoti ir privačios audito kompanijos.

Valstybės kontrolė 2013 m. pradžioje pradės nacionalinio ataskaitų rinkinio, į kurį įeis ir savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkiniai, auditą. Pagal šiuo metu galiojančius teisės aktus, savivaldybių finansines ataskaitas audituoja savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos. Todėl Valstybės kontrolė, atlikdama nacionalinio rinkinio auditą, turės gauti užtikrinimą, kad visų 60 savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinių auditai atlikti kokybiškai ir bus galima naudotis savivaldybių kontrolierių atliktu audito darbu. Tokiu atveju, nepakeitus išorės audito funkcijos viešajame sektoriuje vykdymo ir remiantis 600-uoju tarptautiniu audito standartu<sup>20</sup> turės būti atliekama šių auditų nuolatinė priežiūra: nuolatinis dalyvavimas audito procese, savivaldybių kontrolierių profesinės kompetencijos ir nepriklausomumo vertinimas. Kilus įtarimų, kad neužtikrinami nepriklausomumo ir kokybės reikalavimai, Valstybės kontrolė turės gauti audito įrodymus kitais būdais, t.y. pati atlikdama audito procedūras.

Pagrįstų abejonių dėl pasitikėjimo savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų nepriklausomumu ir atliekamų auditų kokybe kyla Valstybės kontrolei atlikus 2006–2008 m. šių tarnybų auditų rezultatų peržiūrą:

- Savivaldybės kontrolierius yra valstybės tarnautojas, kurio metinį veiklos vertinimą atlieka audituojami subjektai: meras, administracijos darbuotojų sudaryta komisija ir kt. Peržiūros duomenimis, nemažą dalį savivaldybių kontrolierių atliekamo darbo sudaro savivaldybių tarybų, komitetų ir kt. nutarimais pavestos užduotys. Tai riboja tarnybų savarankiškumą pasirenkant audituojamus subjektus ir silpnina jų nepriklausomumą.
- Kiekvieno audito atitiktį kokybės standartams turi užtikrinti audito kokybės kontrolė, tačiau iki šiol tarnybose, kuriose dirba vienas darbuotojas, tai užtikrinti nėra galimybės. Lietuvoje tokios tarnybos sudaro apie 17 proc. visų tarnybų. Jose neįmanoma įgyvendinti kokybės valdymo principo, kai audito dokumentus peržiūri ne juos parengęs, o kitas asmuo. Atliekant peržiūras pastebėta, kad kai kuriose mažose tarnybose auditų metu nesurenkama pakankamai įrodymų, todėl yra rizika, kad pateikiamos netinkamos išvados.
- Tarnybose dažnai neplanuojami ir neatliekami veiklos auditai. Veiklos auditas – viena iš priemonių, padedančių viešojo sektoriaus subjektams efektyviai organizuoti savo veiklą, taupyti lėšas, todėl veiklos auditą būtina atlikti.
- 2006–2008 m. atlikti finansiniai ir veiklos auditai turėjo trūkumų planuojant auditus ir renkant įrodymus: surinkti įrodymai prieštarauja planavimo etape surinktai informacijai ir

<sup>20</sup> 600-asis tarptautinis audito standartas „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“.

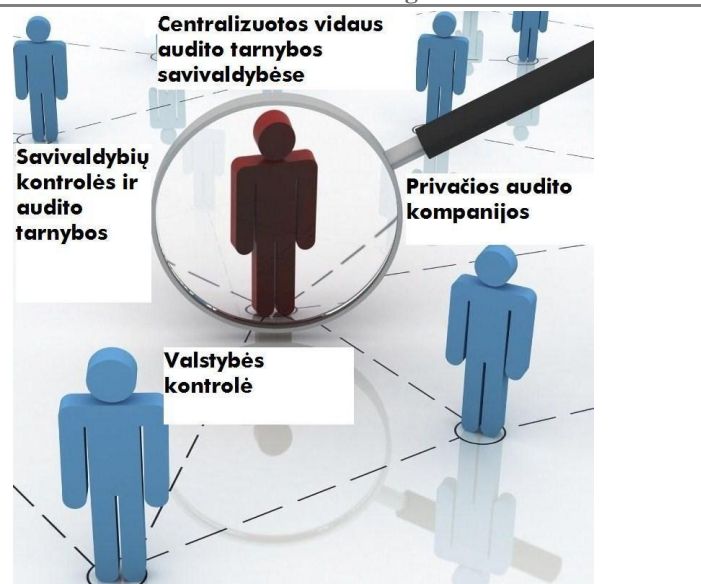
padarytoms išvadoms, kai kurioms audito sritims skirta nepakankamai dėmesio, neįvertinti rizikos veiksniai, netinkamai įvertinta vidaus kontrolė, suplanuotos nepakankamos apimties audito procedūros, pavyzdžių atranka nėra reprezentatyvi, kai kuriais atvejais audito ataskaitos teiginiai dėl klaidų, pažeidimų ir netikslumų nepagrįsti audito įrodymais arba jie nepakankami.

Nekeičiant esamos išorės audito sistemos viešajame sektoriuje, yra rizika, kad nuo 2012 m. kai kurie išorės audito darbai gali būti dubliuojami, neefektyviai panaudojami turimi finansiniai ir žmogiškieji ištekliai.

### 3. Vidaus ir išorės audito veiksmų viešajame sektoriuje koordinavimas

Vidaus ir išorės audito darbai viešajame sektoriuje iš dalies dubliuojami, pavyzdžiui, vidaus kontrolės vertinimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Atliekant finansinius auditus, tiek vidaus audito tarnybos, tiek savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos, tiek valstybiniai auditoriai, o viešajam juridiniam asmeniui užsakius, ir privačios audito kompanijos gali atlikti vidaus kontrolės vertinimą. Taigi dabartinė vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje leidžia vienu metu viename subjekte audito procedūras atlikti visų atskirų grandžių auditoriams (4 pav.).

4 pav. Vidaus kontrolę savivaldybėje vienu metu gali tikrinti net keturi skirtingi auditoriai



Siekiant efektyvaus audito funkcijos įgyvendinimo viešajame sektoriuje, būtina užtikrinti tinkamą vidaus ir išorės audito veiksmų koordinavimą, nedubliuoti atliekamų užduočių, kad ne tik finansiniai, bet ir žmogiškieji bei laiko ištekliai būtų naudojami ekonomiškai. Tarptautiniai audito

standartai leidžia ir siūlo auditoriams naudotis kitų auditorių darbu. Tačiau praktikoje išorės auditas retai kada juo naudojasi, nors taip būtų galima ne tik išvengti darbų dubliavimosi, bet ir sumažinti jų apimtį:

- 2009 m. Valstybės kontrolė tik 8 proc. visų atliktų valstybinių auditų naudojo valstybės vidaus auditorių atliktų tyrimų duomenimis, o savivaldybių – nė vieno. Taigi valstybiniai auditoriai, atlikdami finansinius auditus, dar kartą vertino vidaus kontrolę, nes negalėjo naudotis vidaus auditorių atliktu vidaus kontrolės vertinimu. Dažniausios priežastys, dėl kurių valstybiniai auditoriai negalėjo pasinaudoti vidaus auditorių atliktu vidaus kontrolės vertinimu yra: 51 proc. audituotų atvejų vidaus auditoriaus nebuvo atlikę vidaus kontrolės vertinimo, 29 proc. atvejų tikrinti skirtingi laikotarpiai, 15 proc. atvejų nesutapo auditų tikslai.

Be to, net ir nesant minėtų priežasčių viešojo sektoriaus išorės auditoriai negalėtų pasitikėti vidaus audito atliktu vidaus kontrolės vertinimu, nes vidaus auditas neturi bendrų vidaus kontrolės vertinimo kriterijų, kiekvieno viešojo juridinio asmens vidaus auditas vidaus kontrolę vertina pagal savo nustatytus kriterijus, o išorės auditas turi vidaus kontrolės veikimo viešajame subjekte vertinimo metodiką. Būtina sąlyga, kad išorės auditas galėtų naudotis vidaus audito darbu vertindamas vidaus kontrolę – parengti ir išorės, ir vidaus auditui bendrus vidaus kontrolės vertinimo kriterijus.

- Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų peržiūra parodė, kad jos beveik nesinaudoja savivaldybės vidaus audito atliktu darbu. Nors ir turėdamos teisę naudotis savivaldybės centralizuotos vidaus audito tarnybos atliktų auditų ataskaitomis ir darbo dokumentais, būtinai vidaus kontrolei vertinti, dauguma jų iš viso netgi nevertino tokios galimybės.

Vidaus ir išorės audito sistemos grandys turi skirtingus tikslus, tačiau yra sričių, kuriose jų siekdami viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolę vertina tiek vidaus, tiek išorės auditoriai. Tai yra sritis, kurioje skirtingų grandžių auditoriai gali ir, siekdami efektyviai atlikti savo darbą, turi naudotis vieni kitų darbu.

Išorės ir vidaus auditas dėl skirtingų audito metodikų retai kada naudojasi vieni kitų darbu, nors taip būtų galima ne tik išvengti darbų dubliavimosi, bet ir sumažinti atliekamų darbų apimtį.

## PRIEŽASTYS, DĖL KURIŲ SIŪLOMA NEATLIKTI AUDITO

1. Problema – vidaus audito tarnybų komplektavimo trūkumai neleidžia vykdyti audito darbo peržiūros, todėl yra pagrindas abejoti dėl kai kurių vidaus audito rezultatų atitikimo standartams.

Šios problemos sprendimui didžiausią įtaką gali daryti viešųjų juridinių asmenų vadovai, kurie, siekdami kokybiškos vidaus audito funkcijos įgyvendinimo, gali užtikrinti tinkamą vidaus audito tarnybų struktūrą. Žmogiškųjų išteklių valdymo pokyčiai vidaus audito sistemoje turėtų būti nukreipti ne tik į pakankamų pajėgumų, bet ir į reikiamos vidaus auditorių specializacijos užtikrinimą. Viena iš galimybių tai įgyvendinti nedidinant vidaus auditorių skaičiaus – laipsniškas vidaus audito funkcijos įgyvendinimo centralizavimas. Tokiu principu veikiančiose vidaus audito tarnybose yra galimybė ne tik turėti didesnę vidaus auditorių skaičių, bet ir užtikrinti audito užduoties vykdymo priežiūrą, t. y. audito darbo dokumentų peržiūrą ne juos parengusio asmens. Kadangi 2007–2009 m. 33-jų vidaus audito tarnybų funkcijų atlikimas buvo perduotas juridinių asmenų steigėjams, taip centralizuojant šios funkcijos atlikimą, nesiūloma šio klausimo nagrinėti pagrindinio tyrimo metu, o stebėti šios situacijos keitimąsi.

2. Problema – dėl reikiamų vidaus auditui atlikti išbaigtų metodinių nurodymų stokos vidaus audito sistema viešajame sektoriuje neužtikrina sistemingo ir visapusiško rizikos valdymo ir vidaus kontrolės vertinimo. Šios problemos sprendimui didžiausią įtaką daro Finansų ministerija, metodiškai vadovaujanti vidaus auditui. Atnaujinus bendradarbiavimą tarp Valstybės kontrolės, Lietuvos auditorių rūmų, Finansų ministerijos, Savivaldybių kontrolierių asociacijos ir Vidaus auditorių asociacijos, vienas iš tikslų yra pasidalyti gerąja praktika ne tik audito atlikimo, bet ir audito metodikos srityje. Todėl nagrinėti šią temą pagrindinio tyrimo metu nėra tinkamas laikas ir siūloma stebėti situacijos pokyčius.

3. Problema – atskirų išorės audito sistemos grandžių atliekami darbai savivaldybėse kai kuriais aspektais dubliuojasi. Yra rizika, kad įgyvendinus viešojo sektoriaus apskaitos reformą, bet nereformavus išorės audito sistemos bus dubliuojama gerokai daugiau minėtų darbų, neekonomiškai naudojant tiek finansinius, tiek žmogiškuosius išteklius. Siekiant efektyvaus išorės audito funkcijos įgyvendinimo viešajame sektoriuje, būtina apsispręsti, koku lygiu (valstybiniu ar savivaldybių) bus vykdomas savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinių tikrumo ir teisingumo vertinimas. Tačiau nagrinėti šią problemą pagrindinio tyrimo metu taip pat nėra tikslinga, nes Seimo Audito komitetas 2009-02-11 sprendimu Nr. 3 sudarė Viešojo sektoriaus išorės ir vidaus audito teisinės bazės tobulinimo darbo grupę. Visos audito sistemos tobulinimu viešajame

sektoriuje suinteresuotos šalys komisijai pateikė savo pasiūlymus šiuo klausimu, todėl jo sprendimas reikalauja tik galutinio suderinimo ir įtvirtinimo.

4. Problema – dėl skirtingų išorės ir vidaus audito metodikų retai kada naudojamosi vieni kitų darbu, nors taip būtų galima ne tik išvengti darbų dubliavimosi, bet ir sumažinti atliekamų darbų apimtį. Tam, kad audito sistema šalyje efektyviai naudotų turimus išteklius, būtina užtikrinti, kad visi jos dalyviai naudotųsi patikimais ir vienos, ir kitos audito grandies darbo rezultatais. Valstybės kontrolė tyrimo metu, 2010 m. liepos 8 d., kreipėsi į Lietuvos auditorių rūmus, Finansų ministeriją, Savivaldybių kontrolierių asociaciją ir Vidaus auditorių asociaciją, kviesdama peržiūrėti ir pagal poreikį atnaujinti susitarimą dėl bendradarbiavimo sistemos sukūrimo, kurio vienas iš pagrindinių tikslų – suderinti vidaus kontrolės vertinimą viešojo sektoriaus subjektuose, kad audito darbai nebūtų dubliuojami. Todėl nagrinėti šią temą pagrindinio tyrimo metu nėra tinkamas laikas.

Įvertinus visas nustatytas problemas ir joms spręsti priimtus ar rengiamus priimti sprendimus, siūloma šiuo metu netęsti valstybinio audito, o stebėti besikeičiančią situaciją ir, esant būtinybei, pratęsti valstybinio audito atlikimą.

Audito plėtros departamento direktorė

Regina Rudokienė

Audito plėtros departamento  
Strateginio planavimo ir analizės skyriaus vedėja

Inga Tarakavičiūtė