



AUKŠČIAUSIOJI
AUDITO INSTITUCIJA
NAUDINGI • VERTINAMI • ATPAŽĪSTAMI

IŠORINIŲ PERŽIŪRŲ APIBENDRINIMO
ATASKAITA

SAVIVALDYBIŲ KONTROLĖS IR AUDITO TARNYBŲ ATLIKTŲ AUDITŲ IŠORINIŲ PERŽIŪRŲ 2019 METAIS REZULTATAI

2019 m. gegužės 30 d.

Nr. IPE-11



TURINYS

SANTRAUKA.....	3
ĮŽANGA.....	4
IŠORINĖS PERŽIŪROS REZULTATAI.....	6
1. AUDITO KOKYBĖS KONTROLĖS SISTEMŲ VERTINIMO REZULTATAI.....	6
2. FINANSINIŲ (TEISĖTUMO) AUDITŲ KOKYBĖS ĮVERTINIMAS.....	7
2.1. Audito planavimas.....	7
2.2. Audito procedūrų atlikimas.....	8
2.3. Audito ataskaita ir išvada.....	9
2.4. Audito valdymas ir kokybės kontrolė.....	10
3. VEIKLOS AUDITŲ KOKYBĖS ĮVERTINIMAS.....	10
3.1. Išankstinis tyrimas.....	10
3.2. Audito planas.....	11
3.3. Pagrindinis tyrimas.....	11
3.4. Audito ataskaita.....	12
3.5. Audito valdymas ir kokybės kontrolė.....	12
PRIEDAI.....	13
Priedas. Išorinės peržiūros apimtis.....	13

SANTRAUKA

Peržiūros tikslas ir apimtis

Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų sukurtą audito kokybės kontrolės sistemą ir atliktų auditų kokybę, pareikšti dėl to nuomonę. 2019 metų išorinės peržiūros metu įvertintos dešimtys savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų audito kokybės kontrolės sistemos. Šių tarnybų atliktų auditų kokybei įvertinti buvo pasirinkti visi finansiniai 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditai ir trijose tarnybose po vieną 2018 metais baigtą veiklos auditą.

Pagrindiniai peržiūros rezultatai

Audito kokybės kontrolės sistemų vertinimo ir atliktų auditų išorinės peržiūros metu nustatyta reikšmingų ir nereikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, todėl peržiūrėtų dešimtys savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų sukurtos audito kokybės kontrolės sistemos įvertintos:

- keturių tarnybų kaip turinčios nereikšmingų trūkumų, tačiau iš esmės sukurtos kokybės kontrolės sistemos yra veiksmingos ir užtikrina, kad auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus;
- šešių tarnybų kaip turinčios reikšmingų trūkumų, t. y. esamos kokybės kontrolės sistemos neužtikrina, kad auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus.

Šių tarnybų peržiūrai atrinktų dešimtys finansinių ir trijų veiklos auditų kokybę įvertinta:

- finansinių auditų: penki auditai – I lygiu, t. y. nustatyta nereikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, kiti penki – II lygiu, t. y. nustatyta reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą;
- veiklos auditų: vienas auditas – I lygiu, t. y. nustatyta nereikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, kiti du – II lygiu, t. y. nustatyta reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą.

ĮŽANGA

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba (toliau – SKAT), prižiūradama, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas ir patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai, atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, administravimo subjektuose ir valdomose įmonėse¹. SKAT nustatytos ne tik išorės audito funkcijos, ji taip pat rengia ir teikia savivaldybės tarybai išvadas² dėl:

- pateikto tvirtinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio;
- savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už savivaldybės valdomų įmonių imamas paskolas;
- viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų įgyvendinimo tikslingumo ir pritarimo galutinėms viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutarties sąlygoms, jeigu jos skiriasi nuo sprendime dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų įgyvendinimo tikslingumo nurodytų partnerystės projekto sąlygų;
- dėl skolininkų ir skolininkų, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, ūkinės ir finansinės būklės;
- dėl iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, teikiamų paskolų ir valstybės garantijų teikimo, paskolų naudojimo pagal tikslinę paskirtį ir paskolų grąžinimo.

SKAT atlikdamos išorės finansinius ir veiklos auditus vadovaujasi Valstybinio audito reikalavimais³ (toliau – VAR), tarptautiniais audito standartais⁴ (toliau – TAS), tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais⁵ (toliau – TAAIS) ir Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis (Finansinio ir teisėtumo audito vadovu⁶ (toliau – FTAV) ir Veiklos audito vadovu⁷ (toliau – VAV)).

SKAT atliekamo audito išorinę peržiūrą atlieka Valstybės kontrolė⁸ valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka⁹. Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti SKAT sukurtą audito kokybės kontrolės sistemą ir atliktų auditų kokybę, pareikšti dėl to nuomonę.

2019 metais išorinės peržiūros metu įvertintos dešimties SKAT kokybės užtikrinimo sistemos. Atliktų auditų kokybei įvertinti buvo pasirinkti visi finansiniai 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditai ir trijose tarnybose po vieną 2018 metais baigtą

¹ Vietos savivaldos įstatymas, 27 str.

² Ten pat, 27 str.

³ Patvirtinta valstybės kontrolieriaus 2002-02-21 įsakymu Nr. V-26 (2017-06-20 įsakymo Nr. V-164 redakcija).

⁴ Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleisti tarptautiniai audito standartai (Lietuvos auditorių rūmų išversti į lietuvių kalbą, prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326>).

⁵ Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos parengti tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai.

⁶ Patvirtinta valstybės kontrolieriaus 2005-10-12 įsakymu Nr. V-125 (2017-06-21 įsakymo Nr. V-166 ir 2018-04-19 įsakymo Nr. V-160 redakcijos).

⁷ Patvirtinta valstybės kontrolieriaus 2010-03-08 įsakymu Nr. V-51 (2017-07-17 įsakymo Nr. V-200 ir 2018-04-19 įsakymo Nr. V-159 redakcijos).

⁸ Valstybės kontrolės įstatymas, 9 str. 5 d.

⁹ Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamų auditų išorinės peržiūros tvarkos aprašas, patvirtintas valstybės kontrolieriaus 2015-12-07 įsakymu Nr. V-248 (2019-01-16 įsakymo Nr. VE-15 redakcija).

veiklos auditą. Išorinės peržiūros laikotarpis – 2017–2018 metai. Atliekant išorines peržiūras stebėtojų teisėmis dalyvavo ir Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguoti atstovai (savivaldybių kontrolieriai ir SKAT valstybės tarnautojai)¹⁰.

Atlikus kiekvienos tarnybos išorinę peržiūrą, parengtos ataskaitos, jose pateikti išorinės peržiūros rezultatai, ataskaitos pateiktos SKAT ir savivaldybių taryboms.

Plačiau išorinės peržiūros apimtis pateikta priede (žr. 13 psl.).

¹⁰ Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamų auditų išorinės peržiūros tvarkos aprašas, patvirtintas valstybės kontrolieriaus 2015-12-07 įsakymu Nr. V-248 (2019-01-16 įsakymo Nr. VE-15 redakcija), 5 p.

IŠORINĖS PERŽIŪROS REZULTATAI

1. AUDITO KOKYBĖS KONTROLĖS SISTEMŲ VERTINIMO REZULTATAI

Siekdamos užtikrinti atliekamų auditų kokybę, visos peržiūrėtos SKAT turi patvirtintas tvarkas, reglamentuojančias darbo planavimo principus, atliekamų auditų priežiūrą, peržiūrą, audito dokumentų rengimo ir tvarkymo bendruosius reikalavimus ir kitus dalykus. Kasmet sudaromi mokymų planai, darbuotojai turi galimybę kelti kvalifikaciją įvairiuose mokymuose. Peržiūrėtose SKAT įdiegta politika, skirta užtikrinti, kad personalas laikytųsi taikomų etikos reikalavimų.

Išorinės peržiūros metu aštuoniose iš dešimties SKAT nustatyta audito kokybės kontrolės sistemos trūkumų. Peržiūros metu SKAT pateikėme pastebėjimus ir rekomendacijas dėl šių nustatytų trūkumų: kokybės kontrolės sistemos stebėsenos proceso įdiegimo ir dokumentavimo, audito grupės ir audito išorinę peržiūrą atliekančių asmenų nešališkumo ir nepriklausomumo nuo užduoties užtikrinimo, termino nustatymo galutinei audito bylai sudaryti, tinkamo konsultavimosi sudėtingais ir ginčytiniais klausimais užtikrinimo bei vadovaujančiųjų atsakomybės už kokybės kontrolės sistemą nustatymo. Siekdamos teigiamų pokyčių, septynios SKAT ėmėsi priemonių ir šiuos trūkumus pašalino išorinės peržiūros metu:

- šešiose SKAT reglamentuotas kokybės kontrolės stebėsenos proceso dokumentavimas, kaip tai numatyta 1-ojo tarptautinio kokybės kontrolės standarto¹¹ (toliau – TKKS) 57 dalyje;
- vienoje iš dviejų SKAT reglamentuotos procedūros, užtikrinančios, kad, paaiškėjus aplinkybėms, dėl kurių gali būti pažeistas kurio nors audito grupės asmens nepriklausomumas ir nešališkumas, būtų sprendžiami su tuo susiję klausimai, kad būtų išvengta nepriklausomumo ir nešališkumo pažeidimų ir interesų konflikto, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 21 dalies b punkte;
- dviejose iš trijų SKAT reglamentuotos procedūros, užtikrinančios, kad audito peržiūrą atliekantys asmenys būtų nepriklausomi nuo užduoties, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 39 dalyje;
- dviejose SKAT reglamentuota politika, skirta užtikrinti, kad sudėtingais ir ginčytiniais klausimais būtų tinkamai konsultuojamasi, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 34 dalyje;
- vienoje SKAT nustatytas terminas, per kurį turi būti sudarytos galutinės audito bylos, kaip tai numatyta 230-ojo TAS¹² A21 ir 1-ojo TKKS A54 dalyje.

¹¹ 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas, išleistas Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos (Lietuvos auditorių rūmų išverstas į lietuvių kalbą, <http://lar.lt/www/new/page.php?204>).

¹² 230-asis TAS „Audito dokumentavimas“.

Vienai SKAT dėl išorinės peržiūros metu nustatytų ir neištaisytų trūkumų išorinės peržiūros ataskaitoje pateikėme rekomendacijas, ji numatė priemones ir terminus šiems trūkumams ištaisyti. Įgyvendinus pateiktas rekomendacijas, šioje tarnyboje turėtų būti:

- reglamentuotos procedūros, užtikrinančios, kad, paaiškėjus aplinkybėms, dėl kurių gali būti pažeistas kurio nors audito grupės asmens nepriklausomumas ir nešališkumas, būtų sprendžiami su tuo susiję klausimai, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 21 dalies b punkte, ir reglamentuotos procedūros, užtikrinančios, kad audito peržiūrą atliekantys asmenys būtų nepriklausomi nuo užduoties, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 39 dalyje;
- sukurtas ir įdiegtas kokybės kontrolės sistemos stebėsenos procesas, o, esant įtarimų, kad tarnybos atliktas darbas neatitinka audito atlikimą reglamentuojančių teisės aktų arba nesilaikoma kokybės kontrolės sistemos reikalavimų, būtų imtasi tinkamų veiksmų, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 16 dalies f punkte, 48, 49 ir 55 dalyse;
- nustatytos procedūros, užtikrinančios, kad prieš kiekvieną audito užduotį iš auditą atliekančių ir jame dalyvaujančių tarnybos darbuotojų būtų reikalaujama surinkti rašytinius patvirtinimus, kad jie atitinka nepriklausomumo reikalavimus, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 24 dalyje;
- nustatyta vadovaujančiųjų atsakomybė už kokybės kontrolės sistemą, kaip tai numatyta 1-ojo TKKS 16 dalies a punkte ir 18 dalyje.

Atsižvelgiant į tai, kad audito kokybės kontrolės sistemų vertinimo metu bei atliktų auditų išorinės peržiūros metu nustatyta reikšmingų ir nereikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių auditą (žr. 2–3 skyrius), peržiūrėtų dešimties SKAT sukurtos audito kokybės kontrolės sistemos įvertintos:

- keturių SKAT kaip turinčios nereikšmingų trūkumų, tačiau iš esmės sukurtos kokybės kontrolės sistemos yra veiksmingos ir užtikrina, kad visi auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus;
- šešių SKAT kaip turinčios reikšmingų trūkumų, t. y. esamos kokybės kontrolės sistemos neužtikrina, kad auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus.

2. FINANSINIŲ (TEISĖTUMO) AUDITŲ KOKYBĖS ĮVERTINIMAS

Penkių iš dešimties peržiūrai atrinktų SKAT atliktų auditų kokybė įvertinta I lygiu, t. y. nustatyta nereikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, kitų penkių – II lygiu, t. y. nustatyta reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą.

2.1. Audito planavimas

Visos SKAT audito planavimo metu rinko ir vertino būtiną informaciją susipažinti su audituojamu subjektu ir jo aplinka, tačiau dviejose iš jų nustatyta trūkumų: vienoje neįvertinta informacija apie taikomą apskaitos politiką ir ne visuose reikšminguose komponentuose susipažinta su vidaus kontrolės aplinka; kitoje – ne visuose reikšminguose komponentuose pakankamai įvertinta informacija apie apskaitos sistemą,

vidaus kontrolės aplinką, susijusias šalis, apgaulės ir korupcijos riziką ir informacines sistemas.

Šešių SKAT audituose, atliekant privalomas planavimo etapo procedūras, kai kuriais atvejais nepateikti ir nedokumentuoti svarbiausi profesiniai sprendimai arba jie pateikti nepagrįsti ir nelogiški, pateikta viena kitai prieštaraujanti informacija, o darbo dokumentuose informacija nėra pakankama ir tinkama, kaip tai numatyta VAR 90 punkte, 230-ojo TAS 8 dalyje ir FTAV 4 skyriaus 3 dalyje.

Devynių SKAT audito strategijose ir audito programose ne visais atvejais suplanuotos audito procedūros taip, kad būtų galima gauti reikiamą audito patikimumo lygį ir reikiamus tvirtinimus, kaip tai numatyta 330-ojo TAS¹³ 6 ir 18 dalyse, 500-ojo TAS¹⁴ 6 dalyje, 600-ojo TAS¹⁵ 26 ir 28 dalyse, VAR 41 punkte, FTAV 7 skyriaus 23 dalyje, 12 skyriaus 12 dalyje ir 24 skyriaus 18–19 dalyse.

Vienoje SKAT nesuplanuotas atlikti atskirai visai grupei kiekybiškai svarbių komponentų auditas, taikant jiems nustatytą reikšmingumą, kaip tai numatyta 600-ojo TAS 26 dalyje.

Dviejose SKAT nenustatytas komponentų reikšmingumas, pagal kurį vertinamos ataskaitos, kaip tai numatyta 600-ojo TAS 21 dalyje, FTAV 9 skyriaus 27 dalyje ir 24 skyriaus 12 dalyje.

Vienoje SKAT, nesilaikant 320-ojo TAS¹⁶ A6 ir A13 dalių, FTAV 9 skyriaus 6 dalies reikalavimų, laiku neperskaičiuotas nustatytas reikšmingumas, todėl nenustatyta ir nepatikrinta reikšminga apskaitos sritis.

Vienoje SKAT audito strategijos ir audito programos neperžiūrėjo peržiūrą atliekantis asmuo, nebuvo atlikti jų pakeitimai ir nurodytos priežastys, kaip tai numatyta 300-ojo TAS¹⁷ 10 dalyje ir 12 dalies c punkte.

Dviejose SKAT nebuvo atsižvelgta į FTAV 12 skyriaus 6 dalies reikalavimus, nes auditas nebuvo planuojamas atlikti efektyviai: nebuvo planuojama vienos audito srities audito procedūras panaudoti kitos srities patikimumui gauti.

2.2. Audito procedūrų atlikimas

Išorinės peržiūros metu nustatyta, kad dviejose SKAT atliktos audito procedūros suteikia pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad galima būtų padaryti pagrįstas išvadas.

Aštuoniose SKAT atliktos audito procedūros suteikia pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad galima būtų padaryti pagrįstas išvadas tik iš to, kiek tarnybos patikrino. Dėl išorinės peržiūros metu nustatytų trūkumų negalime patvirtinti, kad audito įrodymai tam tikrais atvejais būtų buvę pakankami ir tinkami, kad būtų gautas reikiamas audito patikimumo lygis ir tvirtinimai. Taigi, nesilaikyta 330-ojo TAS 6, 8, 10 ir 18–21 dalyse, 500-ojo TAS 6–7 ir 10 dalyse, 600-ojo TAS 26–28 dalyse, VAR 41 punkte ir FTAV 7 skyriaus 23 dalyje, 12 skyriaus 12 dalyje ir 24 skyriaus 18–19 dalyse nustatytų reikalavimų.

¹³ 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

¹⁴ 500-asis TAS „Audito įrodymai“.

¹⁵ 600-asis TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“.

¹⁶ 320-asis TAS „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“.

¹⁷ 300-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“.

Penkiose SKAT daugeliu atveju nedokumentuoti profesiniai sprendimai ir motyvai, kuriais remiantis buvo nustatytas audito imties dydis ir atlikta konkrečių audito pavyzdžių atranka. Vadovaujantis 230-ojo TAS 8 dalies a punktu ir VAR 90 punktu, auditorius turi parengti pakankamus audito dokumentus, kad iš jų būtų galima suprasti audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, audito pavyzdžių atranką atlikti ir dokumentuoti taip, kaip tai numatyta 500-ojo TAS 10 dalyje, 530-ojo TAS¹⁸ 6–8 dalyse ir FTAV 4 skyriaus 6 dalyje ir 17 skyriaus 9 dalyje.

Vienoje SKAT, nusprendus pasinaudoti nepriklausomo išorės auditoriaus (komponento auditoriaus) atliktu darbu, viename svarbiame grupės komponente nebuvo atliktas tinkamas komponento auditoriaus atlikto darbo įvertinimas, kaip tai numatyta 600-ojo TAS 41, 42 ir 50 dalyse ir FTAV 11 skyriaus 12 dalyje.

Vienoje SKAT nerasta dokumentuotų įrodymų, kad nustatyti teisės aktų pažeidimai buvo įvertinti kokybiniu požiūriu, kaip tai numatyta FTAV 18 skyriaus 14 dalyje.

Septynios SKAT nesilaikė 580-ojo TAS¹⁹ 10–11 dalyse nustatytų reikalavimų, nes audituojamo subjekto vadovybės nepaprašė pateikti rašytinių pareiškimų dėl vadovybės pareigų.

2.3. Audito ataskaita ir išvada

Septynių SKAT auditų ataskaitos ir išvados parengtos laiku ir pagal nustatytus reikalavimus, jose nurodyti dalykai pagrįsti pakankamais ir tinkamais audito įrodymais. Kitų trijų tarnybų auditų ataskaitose ir išvadose nustatyta neatitikimų:

- dviejų SKAT audito išvados parengtos nesilaikant 706-ojo TAS²⁰ 8 ir 10 dalyse ir FTAV 14 skyriaus 65 ir 67 dalyse nustatytų reikalavimų, nes netinkamai pateiktos kitų dalykų ir pabrėžtinių dalykų pastraipos;
- vienos SKAT audito išvada parengta nesilaikant 705-ojo TAS²¹ 17 dalyje ir FTAV 14 skyriaus 62–63 ir 65–66 dalyse nustatytų reikalavimų, nes išvados pastraipoje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio“ nėra nurodyti dalykai, dėl kurių sąlygojama nuomonė. Šie dalykai neteisingai nurodyti išvados pabrėžtinių dalykų pastraipoje. Be to, dalykai, dėl kurių sąlygojama nuomonė, pateikti nenurodant galimos finansinės įtakos;
- vienos SKAT išvadoje nuomonės dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio ir turto naudojimo (teisėtumo) pateiktos kartu, o ne atskirai, todėl nesilaikyta FTAV 14 skyriaus 71 dalies reikalavimų;
- dviejų SKAT audito ataskaitos parengtos nesilaikant FTAV 14 skyriaus 8 dalyje ataskaitos formai nustatytų reikalavimų, vienos iš jų – nesilaikant ir 5 dalyje ataskaitos turiniui nustatytų reikalavimų;
- vienos SKAT audito ataskaitoje nepagrįstai pateikta audito apimties apribojimo pastraipa, nes joje nurodytos audito apimties apribojimo aplinkybės nėra susijusios su 705 TAS A8 dalyje ir FTAV 14 skyriaus 33 dalyje nurodytomis aplinkybėmis.

¹⁸ 530-asis TAS „Audito atranka“.

¹⁹ 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“.

²⁰ 706-asis TAS „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

²¹ 705-asis TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

2.4. Audito valdymas ir kokybės kontrolė

Visose dešimtyje SKAT audito procesas buvo prižiūrimas, visi darbo dokumentai, išskyrus vienoje tarnyboje, kurioje nebuvo peržiūrėta audito strategija ir audito programos, buvo peržiūrėti vidinę peržiūrą atlikusių asmenų. Dviejose tarnybose dirba tik po vieną darbuotoją – savivaldybės kontrolierių, kuris pats atlieka auditus. Šių auditų peržiūrą pagal susitarimą atliko kitos savivaldybės kontrolierius.

Išorinės audito peržiūros metu nustatyti trūkumai rodo, kad kai kuriais atvejais devynių SKAT audito priežiūros ir peržiūros procedūros neužtikrino, jog auditas būtų atliktas be nukrypimų nuo auditą reglamentuojančių teisės aktų.

3. VEIKLOS AUDITŲ KOKYBĖS ĮVERTINIMAS

Vienas iš trijų peržiūrai atrinktų SKAT atliktų auditų įvertintas I lygiu, t. y. nustatyta nereikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, kiti du – II lygiu, t. y. nustatyta reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą.

3.1. Išankstinis tyrimas

Viena ir trijų SKAT auditų atliko be išankstinio tyrimo ir audito plane nepateikus veiklos problemų (rizikų). Veiklos problemos nenagrinėtos ir strateginio tyrimo metu. Taigi tokiu būdu nesilaikyta 3000-ojo TAAIS²² 89 ir 98 punktų reikalavimų, kad auditorius planavimo metu turi atlikti tyrimus, kad galėtų nustatyti rizikas ir problemas. Be to, kaip numato VAV 86 ir 89 punktai ir VAR 60–61 punktai, strateginio tyrimo tikslas yra nustatyti viešojo sektoriaus veiklos problemas (rizikas) ir atrinkti galimus audito objektus (temas), o išankstinio tyrimo tikslas – surinkti ir įvertinti informaciją apie nagrinėjamos veiklos sritį, nustatyti problemas (rizikas) ir, nusprendus, kad tikslinga atlikti pagrindinį tyrimą, parengti audito planą.

Viename audite išankstinio tyrimo metu surinkta informacija apie audituojamą sritį yra tinkama ir pakankama, dokumentuota tinkamai ir laiku. Kitame audite surinkta nepakankama informacija apie audituojamą sritį, kaip tai numato 3000-ojo TAAIS 98 punktas, VAV 97 ir 101 punktai; nesurinkti įrodymai pagrįsti auditoriaus vertinimus dėl darbo dokumentuose pateiktos vienos iš trijų veiklos problemų; darbo dokumentuose nepateiktas auditoriaus atliktas darbas, kokia informacija ir duomenys buvo renkami, kaip tai numatyta 3000-ojo TAAIS 86 punkte ir VAV 68 punkte.

Dviejuose audituose nustatyti trūkumai apibendrinant išankstinio tyrimo rezultatus, kaip tai numato 3000-ojo TAAIS 86 ir 98 punktas ir VAV 158–160 punktai: viename iš jų neparengtas išankstinio tyrimo rezultatų apibendrinimas, kitame – apibendrinant rezultatus nepateiktos išankstinio tyrimo atlikimo priežastys ir pagrindinė informacija apie nagrinėtam sritį.

²² 3000-asis TAAIS „Veiklos audito standartas“.

3.2. Audito planas

Visose trijose SKAT nustatyti trūkumai audito plane pateikiant veiklos problemas (rizikas):

- viena SKAT auditą atliko be išankstinio tyrimo ir audito plane nepateikė veiklos problemų (rizikų). Veiklos problemos nenagrinėtos ir strateginio tyrimo metu. Taigi, tokiu būdu nesilaikyta 3000-ojo TAAIS 89 ir 98 punktų reikalavimų;
- viena SKAT nesilaikė VAV 161 punkto, nes audito plane nepateikė pasirinktų audituoti veiklos problemų;
- viena SKAT audito problemas audito plane pateikė nesilaikydama VAV 111 ir 161 punktų reikalavimų, nes pateikė tris veiklos problemas, iš kurių dvi yra susijusios su teisėtumu, nors audito tikslas yra efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo vertinimas, o trečioji problema – nepagrįsta jokiais duomenimis.

Dviejų iš trijų SKAT auditų planuose nustatyti esminiai trūkumai formuluojant audito klausimus, kaip tai numatyta 3000-ojo TAAIS 37 punkte ir VAV 118 ir 119 punktuose, nes: ne visi klausimai apima aukštesnio lygio klausimų aspektus; klausimai išskaidyti tik vienu lygiu, tačiau tokių klausimų turėtų būti daugiau nei vienas; vienos SKAT audito klausimai nepakankamai leidžia pasiekti audito tikslą.

Dviejuose iš trijų SKAT audituose nustatyti trūkumai pasirenkant ir pateikiant vertinimo kriterijus ir jų šaltinius. Vertinimo kriterijų pasirinkimas ir pateikimas neatitinka 3000-ojo TAAIS 45 punkto ir VAV 47–48 ir 122, 127, 135 ir 161 punktų reikalavimų, nes viename audite kai kurie kriterijai nesusieti su 3E aspektų įvertinimu, nenurodytas nė vienas vertinimo kriterijaus šaltinis; kitame audite – ne visais atvejais nurodytas vertinimo kriterijus ar jo šaltinis, o nurodyti kriterijai – ne visi tinkami, nes neleidžia atsakyti į audito klausimą, nėra vienodai suprantami, nedviprasmiški ir aiškiai suformuluoti.

Dviejuose iš trijų SKAT audituose duomenų šaltinių, audito procedūrų ir metodų pasirinkimas ir pateikimas neatitinka 3000-ojo TAAIS 101 punkto ir VAV 143–146 ir 161 punktų reikalavimų. Viename audite nėra nurodyti arba nurodyti abstraktūs ir nepakankami informacijos gavimo šaltiniai ir duomenų rinkimo metodai, nėra nurodytų audito procedūrų, duomenų vertinimo metodų; kitame audite – trūksta duomenų vertinimo metodų.

Visuose trijuose audituose įvertinta audito rizika, tačiau dviejuose iš jų – nenumatytos priemonės jai valdyti, kaip tai numato 3000-ojo TAAIS 52 punktas ir VAV 155 punktas.

Vieno iš trijų auditų audito planas neatitinka visų VAV 161 punkte audito plano formai nustatytų reikalavimų.

3.3. Pagrindinis tyrimas

Visų trijų SKAT peržiūrėtų auditų pagrindinis tyrimas atliktas pagal audito planą. Dviejų SKAT pagrindinio tyrimo metu atsakyta į visus audito plane pateiktus klausimus, atliktos audito procedūros suteikia pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad galima būtų padaryti pagrįstas išvadas. Kitame audite ne visos padarytos išvados yra pagrįstos pakankamais ir tinkamais įrodymais, kaip tai numatyta 3000-ojo TAAIS 106 punkte ir VAV 173–174 punktuose.

Viename audite ne visais atvejais dokumentuota pakankamai išsamiai ir tiksliai, kaip tai numatyta 3000-ojo TAAIS 86 punkte ir VAV 65–70 punktuose;

Viename audite ne visais atvejais tinkamai dokumentuotas atrankos procesas, kaip tai numatyta VAV 147–148 punktuose; nesilaikant 3000-ojo TAAIS 86 punkto ir VAV 68–71 punktų reikalavimų, išankstinio tyrimo metu parengtas darbo dokumentas buvo toliau pildomas pagrindinio tyrimo metu ir išvados darbo dokumente pateiktos apie išankstinio tyrimo metu nustatytas veiklos problemas, o ne apie pagrindinio tyrimo metu surinktus audito įrodymus.

3.4. Audito ataskaita

Visų SKAT audito ataskaitos parengtos laiku. Viena iš trijų audito ataskaita parengta pagal nustatytus reikalavimus, joje nurodyti dalykai pagrįsti pakankamais ir tinkamais audito įrodymais, kitose nustatyta trūkumų:

- vienos SKAT audito ataskaitoje pateiktas pastebėjimas nesilaikant 3000-ojo TAAIS 116 punkto ir VAV 194 punkto reikalavimų, nes trūksta jį įrodančių argumentų ir audito metu nebuvo surinkta įrodymų jam pagrįsti;
- vienos SKAT audito ataskaitoje išvados suformuluotos nesilaikant 3000-ojo TAAIS 112 punkto ir VAV 203 punkto, nes nenurodytas priežasties ir pasekmės ryšys ir suformuluotos tik dėl teisės aktų reikalavimų nesilaikymo, t. y. teisėtumo vertinimas, tačiau audito tikslas – veiklos vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais;
- dviejų SKAT audito ataskaitos parengtos nesilaikant 3000-ojo TAAIS 122 ir 124 punktuose ir VAV 199–200, 204, 209 ir 211 punktuose ataskaitos formai ir turiniui nustatytų reikalavimų, nes: nepakankamai aiškus ir lengvai patikrinamas ryšys tarp audito klausimų, vertinimo kriterijų, gautų audito įrodymų ir suformuluotų išvadų; vienai išvadai audito ataskaitoje nėra pateikta įrodymų ir audito pastebėjimų; nėra pateiktas auditoriaus atliktas darbas – kas ir kaip buvo vertinta; nėra nurodyti vertinimo kriterijai ir jų šaltiniai; santraukos ir įžangos dalis parengta nesilaikant joms nustatytų reikalavimų.

3.5. Audito valdymas ir kokybės kontrolė

Visose SKAT audito procesas buvo prižiūrimas, darbo dokumentų peržiūra atlikta laiku. Tačiau išorinės audito peržiūros metu nustatyti trūkumai rodo, kad dviejose SKAT kai kuriais atvejais audito priežiūros ir peržiūros procedūros neužtikrino, jog auditai būtų atlikti be nukrypimų nuo auditų reglamentuojančių teisės aktų.

L. e. p. Audito plėtros departamento direktorė

Inga Tarakavičiūtė

Išorinių peržiūrų apibendrinimo ataskaita pateikta Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetui ir Savivaldybių kontrolierių asociacijai.

PRIEDAI

Išorinių peržiūrų apibendrinimo ataskaitos
„Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų išorinių peržiūrų 2019 metais rezultatai“
priedas

Išorinės peržiūros apimtis

Peržiūros tikslas ir vertinimo aspektai

Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti SKAT sukurtą audito kokybės kontrolės sistemą ir atlikto audito kokybę, pareikšti dėl to nuomonę. Peržiūra apima SKAT sukurtos audito kokybės kontrolės sistemos ir atlikto finansinio ir veiklos auditų kokybės įvertinimą ir atliekama dviem lygiais: SKAT ir konkretaus audito.

Atliekant audito kokybės kontrolės sistemos vertinimą SKAT lygiu²³, susipažinama su audito kokybės užtikrinimo politika ir procedūromis, jų veikimu, siekiant įsitikinti, ar sukurta audito kokybės kontrolės sistema yra veiksminga ir užtikrina, kad visi auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus. Baigus peržiūrą, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos lygiu pateikiamas sukurto audito kokybės kontrolės sistemos įvertinimas. Galimi šie įvertinimai:

- „Be trūkumų“ – kai kokybės kontrolės sistemoje nebuvo nustatyta jokių trūkumų, o SKAT sukurta kokybės kontrolės sistema yra veiksminga ir užtikrina, kad visi auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus;
- „Su nereikšmingais trūkumais“ – kai kokybės kontrolės sistemoje buvo nustatyta trūkumų, tačiau iš esmės SKAT sukurta kokybės kontrolės sistema yra veiksminga ir užtikrina, kad visi auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus;
- „Su reikšmingais trūkumais“ – kai SKAT kokybės kontrolės sistemoje nustatyta reikšmingų trūkumų arba nėra sukurta kokybės kontrolės sistemos, kuri būtų veiksminga ir užtikrintų, kad visi auditai būtų atliekami pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus.

Atliekant auditų peržiūrą konkretaus audito lygiu²⁴ vertinama, ar auditai buvo atlikti pagal auditą reglamentuojančius teisės aktus, ar audito etapų darbai, audito procedūros ir peržiūra buvo išsamūs, atlikti laiku, pagrįsti pakankamais ir tinkamais audito įrodymais ir tinkamai dokumentuoti. Baigus peržiūrą konkretaus audito lygiu, pateikiamas audito kokybės įvertinimas. Galimi audito kokybės įvertinimai:

- I lygis (100–80 balai) – nenustatyta ar nustatyta nereikšmingų nukrypimų nuo teisės akty, reglamentuojančių audito atlikimą;

²³ Valstybės kontrolieriaus 2015-12-07 įsakymu Nr. V-248 (2019-01-16 įsakymo Nr. VE-15 redakcija) patvirtintas Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamų auditų išorinės peržiūros tvarkos aprašas, 20–21 p.

²⁴ Ten pat, 22–23 p.

- II lygis (79–50 balų) – nustatyta reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą;
- III lygis (49 ir mažiau balų) – nustatyta reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, ir reikšmingais atžvilgiais nesurinkti tinkami ir pakankami audito įrodymai.

Išorinės peržiūros apimtis

Vadovaujantis nustatyta tvarka²⁵ 2018 metais atliktų auditų išorinei peržiūrai atlikti buvo atrinkta²⁶ dešimt SKAT. Atliktų auditų kokybei įvertinti buvo pasirinkti visų SKAT finansiniai 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditai ir trijų SKAT 2018 metais baigti veiklos auditai. Atliekant išorines peržiūras stebėtojų teisėmis dalyvavo Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguoti atstovai²⁷.

Atlikus išorines peržiūras parengtos kiekvienos tarnybos išorinės peržiūros ataskaitos, jose pateikti išorinės peržiūros rezultatai, ataskaitos pateiktos SKAT ir savivaldybių taryboms.

Peržiūrėtos SKAT ir auditai, kurių išorinė peržiūra atlikta, bei Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguoti atstovai pateikti lentelėje.

SKAT ir auditai, kurių išorinė peržiūra atlikta, bei Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguoti atstovai

Eil. Nr.	SKAT	Peržiūrėtas finansinis (teisėtumo) auditas	Peržiūrėtas veiklos auditas	Deleguoti atstovai
1.	Alytaus rajono SKAT	Alytaus rajono savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo audito kokybės vertinimas	-	Kėdainių r. savivaldybės kontrolierė
2.	Pagėgių SKAT	Pagėgių savivaldybės 2017 metų biudžeto ataskaitų rinkinių, biudžeto vykdymo, lėšų ir turto naudojimo finansinio (teisėtumo) audito kokybės vertinimas	-	Kėdainių r. SKAT patarėja
3.	Panevėžio miesto SKAT	Panevėžio miesto savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo audito kokybės vertinimas	Veiklos audito „Uždarnosios bendrovės „Panevėžio gatvės“ kokybės vertinimas	Kauno miesto SKAT vyr. patarėja
4.	Radviliškio rajono SKAT	Radviliškio rajono savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių bei savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo audito kokybės vertinimas	-	Joniškio r. savivaldybės kontrolierė

²⁵ valstybės kontrolieriaus 2015-12-07 įsakymu Nr. V-248 (2017-09-25 įsakymo Nr. V-281 redakcija) patvirtintas Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamų auditų išorinės peržiūros tvarkos aprašas, 9 p.

²⁶ Ten pat, 9 p.: SKAT peržiūrai atrinkami ne rečiau kaip kartą per šešerius metus, išskyrus atvejus, kai dėl objektyvių priežasčių negalima atlikti peržiūros. Laikotarpis tarp peržiūrų gali būti sutrumpinamas iki trejų metų, jeigu paskutinės peržiūros metu buvo įvertinta, kad savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos sukurta audito kokybės kontrolės sistema turi reikšmingų trūkumų ir (ar) atlikto audito rezultatai buvo įvertinti III lygiu. Tais atvejais, kai dėl savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ar kitų aplinkybių Valstybės kontrolės pareigūnui buvo apribota galimybė atlikti peržiūrą, peržiūra gali būti atliekama ateinančiais kalendoriniais metais.

²⁷ Stebėtojų teisėmis peržiūroje dalyvaujantys Savivaldybių kontrolierių asociacijos atstovai turi teisę susipažinti su peržiūrai pateiktais dokumentais, dalyvauti peržiūros metu vyksiančiuose susitikimuose, peržiūros ataskaitos projekto aptarime, išsakyti savo nuomonę svarstomais klausimais.

SKAT ir auditai, kurių išorinė peržiūra atlikta, bei Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguoti atstovai

Eil. Nr.	SKAT	Peržiūrėtas finansinis (teisėtumo) auditas	Peržiūrėtas veiklos auditas	Deleguoti atstovai
5.	Skuodo rajono SKAT	Skuodo rajono savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo audito kokybės vertinimas	Veiklos audito „Socialinio būsto fondo plėtros rajone vertinimas“ kokybės vertinimas	Kretingos r. savivaldybės kontrolierė
6.	Šiaulių miesto SKAT	Šiaulių miesto savivaldybės 2017 m. konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio finansinio (teisėtumo) audito kokybės vertinimas	-	Šiaulių r. savivaldybės kontrolieriaus pavaduotoja
7.	Šilalės rajono SKAT	Šilalės rajono savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo, lėšų bei turto naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo audito kokybės vertinimas	-	Rietavo savivaldybės kontrolierė
8.	Tauragės rajono SKAT	Tauragės rajono savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo ir lėšų bei turto naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo audito kokybės vertinimas	-	Šilutės r. savivaldybės kontrolierė
9.	Telšių rajono SKAT	Telšių rajono savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio ir savivaldybės biudžeto lėšų ir turto naudojimo audito kokybės vertinimas	Veiklos audito „Viešosios įstaigos regioninės Telšių ligoninės veiklos vertinimas“ kokybės vertinimas	Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolierė
10.	Visagino SKAT	Visagino savivaldybės 2017 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir Savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo audito kokybės vertinimas	-	Zarasų r. savivaldybės kontrolierė

Šaltinis – Valstybės kontrolė

NAUDINGI • VERTINAMI • ATPAŽĮSTAMI