

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

JUSTINA MASIULIONYTĖ

Magistrantūros dieninių studijų Finansų teisės specializacija

**VIDAUS AUDITO VAIDMUO IR FUNKCIJOS VIEŠOJO SEKTORIAUS
INSTITUCIJOSE**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas -
Lekt. N. Genys

Konsultantas –
Doc. dr. A. Miškinis

Vilnius, 2007

TURINYS

IVADAS.....	3
1.VIEŠŲJŲ FINANSŲ KONTROLĖ.....	6
1.1. Viešojo sektoriaus samprata.....	6
1.2. Viešųjų finansų kontrolės samprata.....	8
1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema.....	11
1.3.1. Valstybės pajamų kontrolė.....	13
1.3.2. Valstybės išlaidų kontrolė.....	15
1.4. Vidaus kontrolės sistema.....	16
2.VIDAUS AUDITAS VIEŠAJAME SEKTORIUJE.....	20
2.1. Vidaus audito teisinė raida Lietuvoje.....	20
2.2. Vidaus audito samprata ir vaidmuo.....	24
2.3. Vidaus audito funkcijos.....	27
2.4. Vidaus audito įgyvendinimas viešajame sektoriuje.....	31
2.5. Savivaldybių vidaus audito sistema.....	37
3.VIDAUS AUDITO PROCESAS.....	41
3.1. Vidaus audito planavimo metodiniai nurodymai.....	41
3.2. Audito programos sudarymo taisyklės.....	45
3.3. Vidaus audito rizikos įvertinimo metodai.....	45
3.4. Vidaus kontrolės sistemos vertinimo ypatumai.....	47
3.5. Vidaus audito atlikimo nurodymai.....	50
3.6. Reikalavimai vidaus audito darbo dokumentams.....	53
3.7. Vidaus audito ataskaitos.....	55
3.8. Poauditinė veikla.....	57
IŠVADOS.....	59
SANTRAUKA.....	61
SUMMARY.....	62
LITERATŪRA.....	63

IVADAS

Bendra charakteristika ir temos aktualumas:

Šiandieninio pasaulio augimo ir pokyčių tempai yra neįtikėtini. Naujos technologijos, konkurencingumas, besikeičiantys rinkos poreikiai, nauji verslo procesai ir teorijos kelia naujus reikalavimus kiekvienai organizacijai bei jos vadovams. Vis dėl to, naujovės ne visada lengvai skinasi kelią. O juk nuo prisitaikymo aplinkos pokyčiams greičio ir priklauso organizacijos veiklos sėkmė. Būtent dėl to organizacijų vadovams reikia naujos priemonės arba įrankio, kuris leistų jiems sėkmingai valdyti, užtikrinti, kad būtų įgyvendinti jai keliami tikslai ir uždaviniai. Tokiu instrumentu pretenduoja tapti moderni vidaus audito funkcija.

Vidaus auditas jau keletą dešimtmečių yra labai populiarus daugelio pasaulio šalių viešojo sektoriaus institucijose. Jis vis dažniau traktuojamas kaip veiksminga atitinkamos institucijos valdymo sistemos priemonė, padedanti išvengti klaidų, nuostolių ir įvairių pažeidimų, geriau organizuoti pavaldinių darbą, išsiaiškinti vidaus rezervus ir taupyti.¹

Lietuvos Respublikoje vidaus auditas praktinės veiklos bei teisinio reglamentavimo požiūriu nuolat kinta. Teisinės bazės rengimas ir vidaus audito struktūrų kūrimas pradėtas nuo 2000 m. pradžios, pertvarkant žinybinės kontrolės, revizijų, vidaus kontrolės ir panašius padalinius, ir įsteigiant vidaus audito tarnybas viešojo sektoriaus institucijose. Tik prieš keletą metų buvo išversti iš anglų kalbos pirmieji vidaus audito profesinės praktikos standartai, kuriuos išleido vidaus auditorių institutas, paskutiniai jų papildymai ir pakeitimai įsigaliojo nuo 2004 m. sausio 1 d., 2001 m. patvirtinti Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniai nurodymai, 2002 m. priimtas Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2003 m. gegužės 2 d. Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-117 parengta pavyzdinė vidaus audito metodika, taip pat jos vėlesni papildymai ir pakeitimai, Nuolatinės tarpžinybinės komisijos patvirtintos vidaus audito rekomendacijos. Visų šių parengtų vidaus audito metodikų ir rekomendacijų tikslas – padėti viešojo sektoriaus institucijų vidaus audito tarnyboms organizuoti vidaus audito atlikimą bei šių institucijų veiklos vertinimą.

Šis magistro baigiamasis darbas yra aktualus, nes vidaus auditas kaip nuolat tobulėjantis procesas įtakoja pačios organizacijos organizacinį vystymąsi, kuris labai glaudžiai susijęs su organizacijų teikiamų paslaugų ir prekių kokybe, valdymo efektyvumu bei viešojo sektoriaus modernizavimu. Organizacijos tinkamai atlikdamos vidaus auditą pasiekia tuos rezultatus (tikslus), kurie yra keliami šiuolaikinėms besivystančioms organizacijoms, atsižvelgiant į kintančius socialinės aplinkos parametrus (visuomenės poreikius).

¹ Dujotaitė D. Finansų kontrolės ir sistemos reforma viešajame sektoriuje// Viešojo politika ir administravimas, 2002, Nr. 2, P.75.

Tyrimo tikslas:

Išnagrinėti vidaus audito viešajame sektoriuje funkcijas ir vaidmenį per viešųjų finansų kontrolės sistemą.

Tyrimo objektas:

Magistro baigiamojo darbo tyrimo objektas yra viešųjų finansų kontrolės sistemos dalis - vidaus auditas viešajame sektoriuje.

Tyrimo dalykas:

Tyrimo dalyką apibūdina temos pavadinimas –Vidaus audito vaidmuo ir funkcijos viešojo sektoriaus institucijose. Darbe nagrinėjama vidaus audito samprata, vaidmuo, funkcijos, teisinis reglamentavimas, vidaus audito viešajame sektoriuje sistema bei procesas.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti viešojo sektoriaus sampratą.
2. Apibūdinti viešųjų finansų kontrolę bei sistemą.
3. Išaiškinti vidaus audito sampratą.
4. Išnagrinėti vidaus audito funkcijas ir vaidmenį.
5. Apžvelgti vidaus audito teisinę raidą Lietuvoje.
6. Išanalizuoti vidaus audito sistemą viešuosiuose juridiniuose asmenyse, išskiriant savivaldybių vidaus audito sistemą.
7. Išnagrinėti vidaus audito procesą.

Hipotezė:

Vidaus audito teisinis reglamentavimas užtikrina efektyvų vidaus audito funkcijų įgyvendinimą praktikoje.

Tyrimo šaltiniai:

Rašant magistro baigiamąjį darbą nagrinėti nacionaliniai teisės aktai, reglamentuojantys vidaus auditą, oficialiai skelbiami žinybiniai dokumentai, metodinės rekomendacijos, Finansų ministerijos rengiamos metinės vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitos, Valstybės kontrolės ataskaitos. Tyrimo objektui išsamiai išnagrinėti ir pateiktoms išvadoms pagrįsti pasinaudota Lietuvos mokslininkų ir apžvalgininkų Daujotaitės D., Katkaus A., Mackevičiaus J., Puškoriaus S. darbais bei straipsniais. Taip pat nagrinėta užsienio šalių autorių moksliniai darbai.

Tyrimo metodika:

Atsižvelgiant į suformuluotus baigiamojo darbo uždavinius ir siekiant užtikrinti pagrindinių duomenų rinkimo, apdorojimo ir analizės būdų nuoseklumą, naudojami buvo šie metodai: istorinis teisinis, loginis – analitinis, sisteminės bei teisinės analizės ir lyginamasis metodai. Istorinis teisinis metodas naudojamas analizuojant vidaus audito veiklą

reglamentavusius ir šiuo metu reglamentuojančius teisės aktus, siekiant atskleisti audito tikslų ir funkcijų pokyčius. Sisteminis, loginis – analitinis, teisinės analizės ir lyginamasis metodai naudojami siekiant atskleisti vidaus audito vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje, taip pat sisteminant vidaus audito ir kitų kontrolės metodų panašumus ir skirtumus, analizuojant ir aiškinant terminus bei sąvokas.

Darbo struktūra:

Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys dalys:

Pirmoje dalyje – apibrėžiamas viešasis sektorius, jame egzistuojanti viešųjų finansų kontrolė.

Antroje dalyje nagrinėjama vidaus audito, samprata, vaidmuo bei funkcijos, vidaus audito sistema viešuosiuose juridiniuose asmenyse, išskiriant savivaldybių vidaus audito sistemą.

Trečioje dalyje analizuojamas vidaus audito procesas, pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Darbo teorinis ir praktinis reikšmingumas:

1. Darbe išryškinamos vidaus audito silpnosios pusės, pateikiami egzistuojančių problemų sprendimo būdai bei rekomendacijos.
2. Darbas gali būti panaudotas tobulinant norminę bazę: inkorporuojant tam tikrus pakeitimus teisės aktuose, reglamentuojančiuose vidaus auditą viešajame sektoriuje.

1.VIEŠŲJŲ FINANSŲ KONTROLĖ

1.1. Viešojo sektoriaus samprata

Prieš pradėdant analizuoti viešųjų finansų kontrolės sistemą, vidaus auditą, jo vaidmenį ir funkcijas viešojo sektoriaus institucijose yra tikslinga apibrėžti pačią viešojo sektoriaus sampratą, kadangi tiek literatūroje, tiek ir teisės aktuose nėra vieningo šios sampratos apibrėžimo. Viešojo sektoriaus sampratos išaiškinimas padės geriau suvokti viešųjų finansų kontrolės sistemos bei vidaus audito vaidmenį bei funkcijas viešojo sektoriaus organizacijose. Taigi šis magistro baigiamojo darbo poskyris ir yra skirtas pirmajam autorės iškeltam uždaviniui pasiekti, - išnagrinėti viešojo sektoriaus ir jo institucijų sampratą.

Pažymėtina, kad kiekviena valstybė savo gyvybingumui palaikyti ir visaverčiam funkcionavimui garantuoti sukuria tam tikrą mechanizmą. Tokį mechanizmą galima būtų apibrėžti, kaip visuminę hierarchinę sistemą valstybės institucijų, įstaigų ir tarnybų, praktiškai įgyvendinančių valstybinę valdžią, vykdančių valstybinius uždavinius ir funkcijas.

„Viešųjų institucijų sistema yra šalies turtas. Jos, deramai naudojamos apibrėžti atitinkamos veiklos srities politiką, ją įgyvendinti ir administruoti, viešosios institucijos nacionalinei plėtotei yra tas pats, kas ir ekonomikos ištekliai“.² Visa ši valstybės institucijų bei įstaigų visuma literatūroje bendrai yra apibrėžiama, kaip viešasis sektorius.

Mokslinėje literatūroje viešojo sektoriaus sąvoką plačiai analizuoja Jan Erik Lanes savo knygoje „Viešasis sektorius: Sąvokos, modeliai ir požiūriai“ Autorius viešąjį sektorių apibūdina atitinkamai pagal įvairius požiūrius ir kriterijus:

- Pagal valdžios kriterijų:
Viešasis sektorius = Vyriausybės bendrieji sprendimai ir pasekmės.
- Pagal biudžetą:
Viešasis sektorius = Vyriausybės vartojimas, investicijos ir išmokos.

Pirmasis apibūdinimas pagal valdžios kriterijų išreiškia tradicinį požiūrį į viešąjį sektorių kaip į viešojo administravimo arba viešosios valdžios sektorių. Antruoju atveju, viešojo sektoriaus apibūdinimas, kaip vyriausybės lėšų vartojimas, investicijos ir išmokos nėra labai tikslus. Išskiriami trys elementai gali labai keistis vienas kito atžvilgiu.

Išleistoje monografijoje „Viešojo sektoriaus institucijų administravimas“ viešojo sektoriaus sąvoka suprantama, kaip „valstybės įstaigų ir įmonių visuma, teikianti paslaugas, kurių poreikius nustato ne piliečiai, o politikai“.³

² Lane, Jan Erik. Viešasis sektorius: Sąvokos, modeliai ir požiūriai. //Vilnius, Margi raštai, 2001.P.11

³ Puškorius S. (atsakingasis redaktorius). Viešojo sektoriaus institucijų administravimas. Vilnius, LTU, 2002. P. 45

Vis dėl to, autorės nuomone, prieš tai pateikti apibrėžimai ne pakankamai tiksliai apibūdina viešąjį sektorių. Tinkamiausia būtų jį apibrėžti remiantis viešojo sektoriaus atskaitomybės ir viešojo administravimo įstatymais:

2007 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 2 str. apibrėžia viešojo sektoriaus subjektus. Tai „valstybė, savivaldybės, valstybės išteklių fondai (tarp jų Valstybinio socialinio draudimo fondas ir Privalomojo draudimo fondas) ir savivaldybių privatizavimo fondai, mokesčių fondai, valstybės ir savivaldybių biudžetinės įstaigos, kiti subjektai, atliekantys įstatymų nustatytas viešojo administravimo funkcijas“.⁴

Kaip suprantamas viešasis administravimas galime matyti iš 2007 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo pakeitimo įstatymo 2 str. pateiktos viešojo administravimo sąvokos. Viešasis administravimas -tai „įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojama viešojo administravimo subjektų veikla, skirta įstatymams ir kitiems norminiams teisės aktams įgyvendinti priimant administracinius sprendimus, teikiant įstatymų nustatytas administracines paslaugas, administruojant viešųjų paslaugų teikimą ir atliekant viešojo administravimo subjekto vidaus administravimą.“⁵

Taigi apibendrinę įstatymuose pateiktas sąvokas galime daryti išvadą, kad viešasis sektorius - tai valstybės, savivaldybių, valstybės išteklių fondų ir savivaldybių privatizavimo fondų, mokesčių fondų, valstybės ir savivaldybių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų veikla, skirta įstatymams ir kitiems norminiams teisės aktams įgyvendinti, priimant administracinius sprendimus, teikiant įstatymų nustatytas administracines paslaugas bei administruojant viešųjų paslaugų teikimą.

Būtent iš šio apibrėžimo matyti, jog viešasis sektorius, mums daro didžiulį poveikį.

Viešojo sektoriaus institucijos, įtakodamos ekonominius procesus ir visuomeninius santykius, plėtoja infrastruktūrą, priima teisės aktus, reglamentuojančius ne tik viešojo, bet ir privataus sektoriaus veiklą, skirsto pajamas tarp geriau ir blogiau aprūpintų visuomenės narių, nustato realius gyvenimo standartus: mokymo, gydymo, komunikacijos, aplinkos apsaugos, visuomeninio transporto, teisėtvarkos, miesto planavimo ir kitas viešąsias paslaugas.

Ir kaip teigia Jan Erik Lanes, „viešojo sektoriaus institucijos daro poveikį tiek interesų traktavimo būdai, tiek politikos įgyvendinimo rezultatams, kurie interesų įvairovei labai reikšmingi“.⁶

Dėl šių priežasčių kiekvienai demokratinei teisei valstybei ir yra reikalinga finansinė kontrolė. Ji išplaukia iš visuomenės ir valstybinės veiklos esmės, nes praktiškai neįmanoma užtikrinti šios veiklos kryptingumo bei veiksmingumo be sprendimų vykdymo kontrolės, klaidų,

⁴ Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas// Valstybės žinios. 2007, Nr. X1212.

⁵ Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios.2006, Nr. X-736.

⁶ Lane, Jan Erik. Viešasis sektorius: Sąvokos, modeliai ir požiūriai. Vilnius, Margi raštai, 2001.P.26.

pasitaikančių nukrypimų ir trūkumų išaiškinimo ir šalinimo, bei tos veiklos atitinkamo koregavimo.

Lietuvos Respublikos Konstitucija 25 straipsnyje įtvirtina nuostatą, kad „žmogui neturi būti kliudoma ieškoti, gauti ir skleisti informaciją bei idėjas“.

Būtent kiekvienam valstybės valdymo procese dalyvaujančiam asmeniui, taip pat ir eiliniam piliečiui labai svarbu žinoti, ar teisingai skaičiuojamos gaunamos pajamos ir daromos išlaidos, ar tiksliai vedama jų apskaita. Svarbu, kur ir kaip leidžiamos valstybės lėšos, ar tikslingai taupomi ir efektyviai naudojami valstybės finansai bei kiti materialiniai resursai, ar valdininkai nesavivaliauja, nepiktnaudžiauja valstybės turtu, ar jis nešvaistomas ir negraibstomas.

Viešųjų finansų kontrole ir yra siekiama užtikrinti viešojo sektoriaus vykdomos ūkinės veiklos teisėtumą, bei pagrindinių finansų valdymo principu laikymąsi. Tolimesniuose šio darbo skyriuose panagrinėsime, ar vidaus audito pagalba, būnant jam sudedamąja viešųjų finansų kontrolės dalimi, galima pasiekti, efektyviau įgyvendinti finansų kontrolei keliamus uždavinius ir tikslus.

1.2. Viešųjų finansų kontrolės samprata

Finansų kontrolė yra būtina kiekvienai valstybei. „Kontrolė yra būtinas viešųjų finansų valdymo elementas, nes toks valdymas skatina atsakomybę visuomenei“.⁷ Vienas žymiausių mokslininkų, dirbęs finansų (ekonominės) kontrolės srityje, Anzelmas Katkus teigia, kad: „ekonominė kontrolė yra tokia pat sena, kiek seni yra tokie socialiniai fenomenai kaip valstybė ir teisė, nes kontrolės atsiradimas objektyviai susijęs su valstybės atsiradimu: kiekvienoje valstybėje vienokia ar kitokia apimtimi ir forma buvo vykdomos tam tikros vidinės funkcijos, tarp kurių kontrolei neabejotinai teko ir tenka dabar vienas iš svarbiausių vaidmenų“.⁸ Tiek valstybė ir teisė, tiek ir kontrolė praėjo ilgą ir sudėtingą kelią ir tobulėja toliau. Atskirose valstybėse tas kelias skirtingas, bet kontrolės būtinybė bei jos svarba buvo teisingai suvokti labai seniai.

Kontrolė plačiąja prasme yra viena iš grįžtamojo ryšio formų, kurios dėka valdymo subjektas gauna reikiamą informaciją apie valdymo objektą, jo faktinę būklę, ir kuri sudaro sąlygas teisingai vertinti esamą situaciją, nustatyti neigiamas tendencijas, jų sukeltas pasekmes bei jas sukėlusias priežastis ir sąlygas.⁹ Analizuojant kontrolės rezultatus, nustatomi sistemos

⁷ Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“ priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese (<http://www.vkontrole.lt>); prisijungimo laikas: 2007-11-05).

⁸ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. - Vilnius, Mintis, 1997. P 16.

⁹ Viešųjų finansų kontrolės paskaitų medžiaga// Mykolo Romerio universitetas lekt. N. Genys, 2004.

funkcionavimo rezervai, realizuojamos būtinos korekcinės priemonės, kurios leidžia išlaikyti esamas teigiamas sistemos funkcionavimo tendencijas ir nukreiptos sistemos funkcionavimo tobulinimui.

Finansų kontrolė yra kontrolės rūšis, įgyvendinama visose finansinės veiklos stadijose, tai yra piniginių lėšų fondų formavimo, paskirstymo ir panaudojimo srityse. Finansų kontrolė užtikrina teisės aktų, reguliuojančių finansinius santykius, laikymąsi tiek valstybės, tiek savivaldybių institucijose.¹⁰

Taigi finansų kontrolę galima būtų apibrėžti kaip kontrolės rūšį, kuri užtikrina teisės aktų, nustatančių finansinių išteklių formavimą, paskirstymą ir panaudojimą valstybės ir savivaldybių institucijose, siekiant užtikrinti efektyvią finansų politiką. Finansų kontrolė yra neatskirama viešojo sektoriaus institucijų finansinės veiklos dalis. Finansų kontrolės objektas neapsiriboja tik piniginių lėšų kontrole. Galutiniame etape ji reiškia materialinių, darbo (žmoniškųjų), gamtinių ir kitų resursų naudojimo kontrolę.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta tokia definicija:

„Finansų kontrolė – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi“¹¹. Šia sąvoka įtvirtinta viešųjų juridinių asmenų vidaus finansų kontrolės esmė.

Mokslinė prasme, finansų kontrolė ganėtinai sudėtingas reiškinys, kurį per savo prizmę nagrinėja kelių mokslo šakų – teisės, finansų, ekonomikos ir vadybos srityse dirbantys mokslininkai. Todėl finansų kontrolė suvokiama nevienareikšmiai. Autorė sutinka su finansų kontrolės srityje dirbusio mokslininko A. Katkaus nuomone, kad „geriausiai šios kontrolės esmę atspindi samprata, pagal kurią finansinė kontrolė vertinama, kaip visuma veiksmų ir operacijų tikrinant ūkinių subjektų bei valdymo subjektų finansinius ir su jais susijusius kitus jų veiklos klausimus, naudojant specifines, kontrolės organizavimo priemones ir metodus“.¹² Taigi finansų kontrolė – tai finansų teisės institutas, kurio normos reguliuoja finansų kontrolės subjektų veiksmus ir operacijas tikrinant, analizuojant ir vertinant ūkinių bei valdymo subjektų finansinius ir su jais susijusius veiklos santykius, naudojant specifines, kontrolės organizavimo priemones ir metodus.

Viešųjų finansų kontrolės pagrindinis siekis įtvirtintas įstatyminėje definicijoje - užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų

¹⁰ Финансовое право. Ответственный редактор Химичева Н. И. - Москва, Юрист. 2000. P 110.

¹¹ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios.-2002, Nr.: 123-5540.

¹² Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. - Vilnius, Mintis, 1997. P 108.

– ekonomiško, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi.¹³ Taigi svarbu yra paanalizuoti kiekvieno patikimo finansų valdymo principo reikšmę.

Teisėtumas reiškia, kad finansinė veikla turi būti vykdoma laikantis teisės normų reikalavimų. Teisėtumas, kaip valstybės organizavimo ir veiklos principas, reiškia įstatymo viršenybę, jo viešpatavimą, pirmaujančią galią visų kitų valstybinės valdžios aktų atžvilgiu. Šio principo įtvirtinimu teisinė valstybė skiriasi nuo policinės. Teisėtumas ir kontrolė – glaudžiai persipynę socialiniai reiškiniai. Iš vienos pusės, kontrolė neretai interpretuojama kaip teisėtumo užtikrinimo forma. Kontrolės institucija, tikrindama kaip vykdytojas laikosi nustatytos programos, kartu išsiaiškina, ar griežtai laikomasi tikrinamojo veikloje teisėtumo reikalavimų, ar teisingai vykdomi įstatymai ir kiti teisės aktai. Kontrolė yra laikoma viena iš teisėtumo užtikrinimo būdų. Iš kitos pusės gi teisėtumo užtikrinimas yra finansų kontrolės tikslas bei jos vykdymo principas. Tai reiškia, kad subjektai, dalyvaujantys kontrolės procese, taip pat turi griežtai laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų.

Žodis „ekonomiškas“ apibūdinamas kaip taupus, ūkiškas, apsimokantis.¹⁴ Patikimo finansų valdymo *ekonomiškumo* principas reiškia, jog konkrečiam rezultatui ar tikslui pasiekti panaudotas minimalus lėšų kiekis. Valstybinio audito reikalavimuose, patvirtintuose Valstybės kontrolierius 2004 m. sausio 12 d. įsakymu Nr.V-12, ekonomiškas suprantamas kaip minimalus išteklių panaudojimas išlaikant nustatytą produkto ir/ar teikiamų paslaugų kokybę.

Efektyvumas siejamas su veikla, atitinkamais veiksmais, kuriais pasiekiamas teigiamas rezultatas. Efektyvus – reiškia veiksmingas, duodantis geriausius rezultatus, tobuliausias. Efektyvu yra tai kas duoda teigiamą rezultatą. Efektyvumo samprata glaudžiai siejama su „efekto“ sąvoka. Įvairūs žodynai šią sąvoką aiškina kaip veikimo rezultatą, poveikį, veiksmą, kurios nors priežasties veikimo rezultatą. Efektyvumo principas, patikimo finansų valdymo požiūriu, yra lėšų panaudojimas efektyviausiu būdu. Efektyvumo sąvoka iš esmės glaudžiai susijusi su rezultatyvumo sąvoka, o šie žodžiai kartais pavartojami kaip sinonimai. Pagal valstybinio audito reikalavimus efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pagaminto produkto ir/ar paslaugų apimties ir jiems panaudotų išteklių.

Rezultatyvus – duodantis rezultatą, pasiekiantis konkretų rodiklį. Patikimo finansų valdymo rezultatyvumo principas reiškia, kad turi būti pasiekti tikslai, kuriems pasiekti panaudotos lėšos. Rezultatyvumas valstybinio audito reikalavimuose suprantamas kaip tikslų pasiekimo lygis, taip pat kaip santykis tarp pasiekto efekto ir tikslams pasiekti panaudotų išteklių.

¹³ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios.-2002, Nr.: 123-5540.

¹⁴ Keinys S. (vyriausiasis redaktorius). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. p 148.

Skaidrumo principas – viešojo juridinio asmens vykdomas ūkinė veikla turi būti vykdoma sąžiningai, laikantis Lietuvos Respublikos viešųjų ir privačių interesų derinimo įstatymo nuostatų bei kitų teisės aktų, skirtų užtikrinti sąžiningą veiklą (LR valstybės tarnybos įstatymas, Valstybės tarnautojų etikos taisyklės, etikos kodeksai, elgesio taisyklės ir t.t.)

Patikimo finansų valdymo – ekonomiškumo, efektyvumo bei rezultatyvumo principai įtvirtinti daugelyje Europos Sąjungos finansinių reglamentų bei tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracijoje „Dėl viešųjų finansų kontrolės svarbiausiųjų direktyvų“, priimtoje 1977 metais INTOSAI IX kongrese. Minėtos deklaracijos 1 straipsnis įtvirtina kontrolės tikslą: „Kontrolė – ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – kuo anksčiau atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar pažeidimus, teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo srityse, kad galima būtų pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje padėtų užkirsti kelią pažeidimams arba bent sumažinti jų atsiradimo galimybę“.¹⁵

Apibendrinant galime teigti, kad viešųjų finansų kontrolė – tai visuma priemonių ir būdų siekiant užtikrinti, kad viešojo sektoriaus institucijų turto valdymas, naudojimas, apsauga bei disponavimas juo, atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus.

1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema

Norint atskleisti vidaus audito vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje būtina detaliam išnagrinėti pačią viešųjų finansų kontrolės sistemą. Dėl šios priežasties šiame darbe viešųjų finansų kontrolės sistemos analizei skiriama atskira dalis.

Kontrolė yra ne tik sudėtinė ir neatskiriama valstybinės valdžios ir valdymo mechanizmo dalis, bet ir pati sudaro struktūriškai išbaigtą sistemą. Sistema – ko nors išdėstymas, tvarka, visuma.¹⁶ „Sistema – tai savarankiškas darinys, susidedantis iš tam tikro apčiuopiamo skaičiaus elementų, kurių ryšys ir priklausomybė yra didesnė, negu jų ir to ir kitų to darinio aplinkoje veikiančių sistemų.“¹⁷

Viešųjų finansų kontrolės sistemą geriausiai atskleidžiama nagrinėjant kontrolės objektus ir subjektus bei jų santykius.

¹⁵ Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“ priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese (<http://www.vkontrole.lt>); prisijungimo laikas: 2007-11-05).

¹⁶ Keinys S. (vyriausiasis redaktorius). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. p. 694.

¹⁷ Galginaitis J.. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas // Teisė. 2002, Nr. 44, P. 34.

Viešųjų finansų kontrolės sistema gali būti suprantama kaip visuma specializuotų ir nespecializuotų institucijų, kurios įsteigtos specifinių uždavinių įgyvendinimui – vykdyti kontrolę arba viena iš funkcijų yra vykdyti kontrolinę veiklą viešųjų finansų srityje. Akivaizdu, kad kontrolės institucinė sistema veikia ne pati savaime, o yra sąlygota objektyvios aplinkos – objektų į ką turi būti nukreipta kontrolė.

Yra nemažai kontrolės institucijų, kurioms keliami specifiniai, individualizuoti uždaviniai ir kurios, vykdydamos iškeltus uždavinius realizuoja konkrečias, vėlgi individualizuotas funkcijas, atsižvelgiant į kontrolės objektą.

Viešųjų finansų kontrolės sistema nėra ir negali būti statiška. Realizuojant viešąjį valdymą kyla vis nauji uždaviniai, keičiasi veiklos formos, jų realizavimo teisinis reguliavimas ir pan., t.y. kiekybiškai ir kokybiškai keičiasi kontrolės objektai, todėl kinta ir pati viešųjų finansų kontrolės sistema.

Tarp kontrolės objektų ir subjektų yra labai glaudus dvipusis ryšys. Subjektų buvimas bei jiems keliamų uždavinių ratas keičia kontrolės objektų apimtį ir struktūrą, o kintantys kontrolės objektai įtakoja subjektams keliamus uždavinius bei pačią institucinę viešųjų finansų kontrolės sistemą.

Pavyzdžiui iki Lietuvos pasirengimo stojimui ir narystei Europos Sąjungoje tokio kontrolės objekto, kaip Europos Sąjungos finansinė parama, nebuvo. Šio kontrolės objekto atsiradimas sąlygojo naujų kontrolės formų ir institucijų atsiradimą, tuo pačiu padarė įtaką ir finansų kontrolės institucinei sistemai.

Tradiciškai viešųjų finansų kontrolės subjektais vadinamos specializuotos ir nespecializuotos kontrolės institucijos, kurioms įstatymų nustatyta pareiga kontroliuoti, prižiūrėti, tirti ar vertinti fizinio ar juridinio asmens veikas, kiek jos susijusios su viešųjų finansų kaupimu, skirstymu ir naudojimu.

Specializuota kontrolės institucija laikoma tokia institucija, kurios pagrindiniai tikslai ir uždaviniai – vykdyti viešųjų finansų kaupimo, paskirstymo ar naudojimo kontrolę.

Nespecializuota kontrolės institucija laikoma tokia institucija, kurios pagrindiniai tikslai ir uždaviniai nėra tiesiogiai susiję su kontroline funkcija, tačiau viena ar keli keliami instituciniai uždaviniai – vykdyti kontrolinę veiklą įstatymų nustatytuose rėmuose.

Apibendrinant galime teigti, kad viešųjų finansų sistema yra suprantama, kaip visuma specializuotų ir nespecializuotų institucijų, įsteigtų specifinių uždavinių įgyvendinimui, - kontrolės vykdymui. Tarp kontrolės objektų ir subjektų yra glaudus abipusis ryšys. Subjektų buvimas ir jiems keliami uždaviniai keičia kontrolės objektų apimtį ir struktūrą, o besikeičiantys kontrolės objektai veikia subjektams keliamus uždavinius ir pačią institucinę viešųjų finansų kontrolės sistemą.

1.3.1. Valstybės pajamų kontrolė

Kadangi Valstybės finansinė veikla vykdoma realizuojant lėšų kaupimo ir panaudojimo metodus, todėl toliau Viešųjų finansų kontrolės sistemą analizuosime nagrinėdami, kokios kontrolės institucijos realizuoja valstybės pajamų kontrolę, kokia yra šių institucijų kontrolės sritis bei kokios institucijos realizuoja biudžetinių išlaidų kontrolę.

Taigi **pagal finansų veiklos metodus** viešųjų finansų kontrolė yra skirstoma į:

- pajamų kontrolę – kai kontroliuojamas pajamų surinkimo procesas;
- išlaidų kontrolę – kai kontroliuojamas biudžeto vykdymas.

Valstybės pajamų kontrolę realizuoja tiek specializuotos, tiek ir nespecializuotos institucijos. Specializuotos pajamų kontrolės institucijos yra mokesčių administratoriai: Valstybinė mokesčių inspekcija bei Muitinės departamentas. Nespecializuotos kontrolės institucijos yra Žemės ūkio ministerija ir Aplinkos ministerija.

Pagrindiniai *specializuotų kontrolės institucijų uždaviniai* yra mokesčių įstatymų įgyvendinimas bei mokesčių surinkimas į biudžetą. Tai yra pagrindinės institucijos, surenkančios valstybės biudžeto pajamas mokesčių ir kitokių rinkliavų pavidalu. Jų surenkami piniginiai ištekliai sudaro didžiąją biudžeto dalį.

Valstybinė mokesčių inspekcija – tai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos įsteigta specializuota kontrolės institucija, atsakinga už mokesčių surinkimą. Ją sudaro centrinis mokesčių administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos bei teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai.¹⁸ Visos šios institucijos, rinkdamos pajamas į valstybės biudžetą, atlieka grupę susijusių bei viena kitą papildančių kontrolinių funkcijų.

Valstybinė mokesčių inspekcija kaip centrinė institucija reguliuoja bendrojo pobūdžio klausimus, tokius, kaip mokesčių surinkimo tvarka, baudų išieškojimo procedūros, apskaitos procedūros bei kontroliuoja vietos mokesčių administratorius. O šios institucijos, vadovaudamosi nustatytomis procedūromis, realiai atlieka mokestinių pajamų kontrolę, per mokesčių administravimo įstatyme nurodytus instrumentus – mokestinį patikrinimą ir mokestinį tyrimą.

Muitinės departamentas – muitinės veiklai vadovaujanti įstaiga prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, atskaitinga šiai ministerijai.¹⁹ Administruodama muitus ir nurodytus mokesčius, muitinė yra mokesčių administratorius.

¹⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243;

¹⁹ Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2517

Nespecializuotos kontrolės institucijos – Žemės ūkio ministerija bei Aplinkos ministerija – biudžeto pajamų kontrolės funkcijas vykdo kaip papildomas. Pati šių institucijų veikla nėra orientuota į pajamų kontrolės procesus, jų paskirtis – įgyvendinti valstybės politiką atitinkamose Ūkio ir Aplinkos srityse, todėl Mokesčių administravimo įstatyme numatyta pareiga administruoti tam tikrus mokesčius yra tik nedidelė visos jų įgyvendinamos veiklos dalis.

Taigi valstybės pajamų kontrolė yra *realizuojama atliekant mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą*.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nurodoma, kad ***mokestinis tyrimas*** – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.²⁰

Pagrindiniai mokestinio tyrimo uždaviniai yra šie:

- Nustatyti mokėtojo padarytas klaidas, trūkumus bei prieštaravimus;
- Informuoti mokėtoją apie mokesčių administratoriaus nustatytas klaidas, trūkumus, prieštaravimus bei pasiūlyti mokėtojui juos ištaisyti.
- Analizuoti ir sisteminti mokėtojo veiklos duomenis, nustatyti veiklos pokyčius ir galimų mokesčių įstatymų pažeidimų riziką bei juos įvertinti bei tai informuoti atitinkamą mokesčių administratoriaus padalinį;
- Stebėti mokėtojo vykdomąją veiklą.

Taigi mokestinio tyrimo tikslas yra mokesčių mokėtojo padarytų klaidų, trūkumų ir/ar prieštaravimų nustatymas, siekiant juos pašalinti, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (iškaitymo) kontrolės užtikrinimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija.

Mokestinio patikrinimo atlikimas taip pat yra reglamentuojamas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme. Jame ***mokestinis patikrinimas*** apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus atliekamas mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų nustatytais atvejais – kitose srityse.²¹

Minėtas įstatymas išskiria šias mokestinio patikrinimo rūšis:

Kompleksinis patikrinimas – tai mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mo

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243;

²¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243;

Teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio, administruojamo Valstybinės mokesčių inspekcijos, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

Operatyvus patikrinimas – tai įstatymuose bei poįstatyminiuose teisės aktuose nustatytų atskirų mokėtojo pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokėtoju ir vykdymo kitose srityse patikrinimas.

1.3.2. Valstybės išlaidų kontrolė

Santykiai, kurie atsiranda skirstant ir panaudojant biudžetines lėšas, valdant bei disponuojant valstybės turtą, taip pat santykiai susiję su valstybės skolos valdymu ir ES lėšų panaudojimu yra laikomi valstybės išlaidų kontrolės objektu.

Valstybės išlaidų kontrolė skirstoma į išorės ir vidaus kontrolę. Išorės kontrolę vykdo Valstybės kontrolė, o viešuosiuose juridiniuose asmenyse sukurta visų rūšių kontrolės sistema yra realizuojama vykdant vidaus kontrolę.

Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai ir efektyviai yra valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Valstybės kontrolės kompetencija yra apibrėžiama Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme. Vadovaudamasi šiuo įstatymu Valstybės kontrolė audituoja:²²

- 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, atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.
- Valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą; savivaldybių turto valdymą, naudojimą, disponavimą juo pagal valstybinio audito mastą, nustatytą Valstybės kontrolės įstatymu.
- Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių, Lietuvos Respublikos bei Europos Sąjungos teisės aktų nustatyta tvarka Lietuvos Respublikoje gaunamą Europos Sąjungos finansinę paramą ir teikiamą atitinkamoms institucijoms auditų dokumentus.

²² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios.-2001, Nr.: 112-4070

Valstybės kontrolė- tai institucija, atliekanti valstybinį auditą.²³ Valstybiniu auditu yra laikoma Valstybės kontrolės atliekama audito veikla, pagal valstybinius audito reikalavimus, įstatymu numatytuose subjektuose.

Kalbant apie valstybės kontrolę būtina pabrėžti, kad ji atlieka finansinį ir veiklos auditą.

Finansinis auditas – tai audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės vertinimas, apimantis apskaitos duomenų ištyrimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą, finansinės atskaitomybės ir sandorių auditas, apimantis teisės aktų laikymosi priežiūrą.

Veiklos auditas - tai audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.

Kaip teigia prof. S. Puškorius, „auditas“ bendrąja prasme reiškia reviziją.²⁴ Kaip finansinės veiklos forma, revizija taikoma visame pasaulyje. Vis dėl to sparti pažanga, sparčiai tobulėjančios komunikacijos, didėjantis bet kokios veiklos sudėtingumas, valdymo bei kiti veiksniai, neleidžia apsiriboti vien tik konkretaus objekto finansinių reikalų nagrinėjimu. Dėl šių priežasčių finansinė revizija keičiama finansiniu auditu, apimdama daugiau problemų, susijusių su finansinių išteklių naudojimu. Be to reikia tikrinti, kaip valdoma kokia nors sistema, kokios valdymo struktūros sukurtos tiriamoje sistemoje, kaip perskirstytos struktūrinių padalinių funkcijos ir atsakomybė, bei kitus veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus.

1.4. Vidaus kontrolės sistema

Kaip teigiama nacionaliniuose audito standartuose, vidaus kontrolė yra aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos tinkamai užtikrinti, jog įmonės tikslai, susiję su finansinės atskaitomybės patikimumu, veiklos efektyvumu ir veiksmingumu, ir įstatymų bei teisės aktų laikymusi, būtų pasiekti. Vidaus kontrolė yra sukurta ir taikoma nustatytai verslo rizikai išvengti, dėl kurios kyla grėsmė nepasiekti šių tikslų.

Europos Sąjungos Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse akcentuojama, kad vidaus kontrolės procese, vadovaujantis organizacijos misija, įgyvendinami šie bendrieji tikslai:²⁵

- Tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą;
- Vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus;

²³ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios.-2001, Nr.: 112-4070

²⁴ Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga// Viešojo politika ir administravimas, 2003. Nr. 4, P 71.

²⁵ Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės - [vertimas į lietuvių kalbą]. - Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. - [V25]. - Versta iš: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.

- Laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų;
- Saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį, ir sugadinimo.

Vidaus kontrolės ir audito įstatyme vidus kontrolė apibrėžiama, kaip organizacijos vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti organizacijos veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių 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.²⁶

Kaip matome vidaus kontrolė yra labai svarbi pačiai organizacijai. Organizacijai turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams ir padėtų numatyti ateities perspektyvas. Vadovybei turi būti svarbu turėti tokią kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaulės ir piktnaudžiavimus.

Už viešojo juridinio asmens kontrolę taip pat yra atsakingi šių institucijų vadovai, kurie patys nustato kontrolės metodus. Nors jie daugiausiai gali veikti kontrolės aplinka, vis dėl to jie patys yra atsakingi už visą kontrolės sistemą ir niekam kitam negali perduoti savo atsakomybės.

Viešojo juridinio asmens vidaus kontrolė yra suprantama, kaip procesas, kurį lemia paties viešojo juridinio asmens vadovybė bei kiti darbuotojai, ir yra skirta užtikrinti, kad:

- Veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius planus, programas bei procedūras;
- Turtas bei įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;
- Vykdydamas veiklą laikytųsi patikimo finansų valdymo principo;
- Informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

Apibendrinant vidaus kontrolę galima apibrėžti, kaip valstybės institucijos valdymo sistemos dalį, apimančią valstybės institucijos planus, jos vadovų įdiegtas procedūras, veiklos metodus ir tvarką, padedančius užtikrinti ekonomišką ir veiksmingą veiklą, gerus jos rezultatus, teisės aktų ir vadovų nurodymų laikymąsi, turto ir informacijos apsaugą, klaidų ir apgaulės nustatymą ir prevenciją, finansinės ir valdymo informacijos patikimumą ir pateikimą reikiamu laiku.

²⁶ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.: 123-5540.

Efektyvi vidaus kontrolės sistema yra užtikrinama organizuojant finansų kontrolę ir vidaus auditą. Taigi tiek finansų kontrolė, tiek ir vidaus auditas yra laikoma vidaus kontrolės sistemos dalimi.

Vidaus finansų kontrolei keliama šie tikslai:

- Užtikrinti efektyvų darbo, piniginių bei materialinių išteklių naudojimą.
- Garantuoti patikimos finansinės atskaitomybės, programų vykdymo ir kitų ataskaitų sudarymą;
- Užtikrinti teisės aktų ir kitų sutartinių įsipareigojimų laikymąsi bei tinkamą institucijos turto apsaugą.

Įgyvendinant finansų kontrolę yra keliama reikalavimai, kad ūkinės finansinės operacijos būtų išsamiai ir tiksliai dokumentuojamos, būtų užtikrinamas operacijų atsekamumas. Svarbu, kad būtų parengtos kontrolės procedūrų ir finansinės atskaitomybės rengimo taisyklės, ūkinės finansinės operacijos būtų atliekamos tik specialius įgaliojimus turinčių darbuotojų.

Apskaitos kontrolės metu turi būti tikrinama, ar operacijos, kurias reikia užregistruoti ir įtraukti į apskaitą, yra patvirtintos įgaliotų darbuotojų, ar jos visos teisingai užregistruotos, patikrinamas įrašų teisingumas, bendros sumos, sutikrinami apskaitos dokumentai su apskaitos registrų įrašais bei registrų likučiais.

Realizuojant finansų kontrolę yra naudojamos tokios organizacinės priemonės, kaip vidaus tvarkos taisyklės, organizacinės schemos, laikomasi šio nuoseklumo: išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansinės kontrolės.

Išankstinė (lotyniškai *ex ante*) finansų kontrolė – tai kontrolė atliekama priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su valstybės ar savivaldybės turto panaudojimu ir įsipareigojimais tretiesiems asmenims, prieš juos tvirtinant viešojo juridinio asmens vadovui. Išankstinės finansų kontrolės funkcija turi būti atskirta nuo sprendimų inicijavimo ir vykdymo. INTOSAI Limos deklaracijoje išankstinė kontrolė yra administracinių ir finansinių procedūrų tikrinimas, atliekamas prieš juos vykdant. Efektyvi išankstinė kontrolė yra būtina viešųjų finansų ir materialinio turto valdymo sistemos dalis. Išankstiniai patikrinimai, kuriuos atlieka finansų kontrolės subjektai, turi tokį pranašumą, kad gali užkirsti kelią būsimiems finansų teisės normų pažeidimams.

Einamoji (lotyniškai *interim*) finansų kontrolė – tai tokia kontrolė, kurios paskirtis yra užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi viešojo juridinio asmens sprendimai dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims.

Paskesnioji (lotyniškai *ex post*) finansų kontrolė – tai kontrolė po viešojo juridinio asmens sprendimų dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims vykdymo, kurios metu tikrinama, kaip yra atlikti veiksmai, Jos paskirtis – patikrinti, ar

teisėtai ir pagal paskirtį naudojamos materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, ar nebuvo teisės aktų, vadovų nurodymų pažeidimų bei piktnaudžiavimų. Paskesnioji kontrolė įgalina taikyti atsakingiems asmenims teisinės (drausminės, administracinės ar baudžiamosios priklausomai nuo pažeidimų pobūdžio bei sunkumo) atsakomybės priemones, priversti kompensuoti padarytą žalą bei užkirsti pažeidimams kelią ateityje.

Kaip jau buvo paminėta, viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis yra ne tik finansų kontrolė, bet ir vidaus auditas. Jo dėka vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.

Plačiau vidaus auditas bus analizuojamas sekančiuose šio darbo skyriuose.

Taigi išanalizavus viešųjų finansų kontrolės sistemą, apibendrintai galime teigti, jog valstybei vykdant finansinę veiklą pagal lėšų kaupimo ir paskirstymo principus, viešųjų finansų kontrolė atitinkamai atsižvelgiant į veiklos metodus yra skirstoma į pajamų (kontroliuojamas pajamų surinkimo procesas) ir išlaidų kontrolę (kontroliuojamas biudžeto vykdymo procesas). Valstybės pajamų kontrolė yra realizuojama atliekant mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą, o valstybės išlaidų kontrolė – atliekant valstybinį auditą (finansinį ir veiklos) ir įgyvendinant vidaus kontrolę.

Apibendrinant viešųjų finansų kontrolės sistemą galima apibūdinti kaip visumą viešųjų finansų kontrolės institucijų, kai kiekviena atskirai įvairiomis formomis realizuoja individualizuotas kontrolės funkcijas ir užtikrina bendrą drausmės, tvarkos ir teisėtumo laikymąsi viešųjų finansų srityje bei užtikrina ekonomišką, efektyvų ir rezultatyvų viešųjų finansų kaupimą, paskirstymą ir naudojimą.

2. VIDAUS AUDITAS VIEŠAJAME SEKTORIUJE

2.1. Vidaus audito teisinė raida Lietuvoje

Kuriant vidaus audito sistemą svarbiausi pokyčiai įvyko 2000–2001 metais Lietuvos Respublikos (toliau – LR) Vyriausybei priėmus teisės aktus dėl vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse sukūrimo. Itin reikšmingas buvo LR Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Šiuo nutarimu buvo patvirtinti valstybės įmonių bei organizacijų vidaus audito tarnybos nuostatai, kuriuose reglamentuojami tarnybos tikslai, funkcijos, teisės, atsakomybė ir tarnybos darbo organizavimas, taip pat reglamentuotas vidaus audito tarnybų steigimas.²⁷ Įsigaliojus kitiems teisės aktams šis nutarimas buvo panaikintas.

Nauja vidaus audito tarnybos nuostatų redakcija buvo priimta 2001 m. rugsėjo 13 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 1098 „Dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito“. Čia buvo sukonkretinti vidaus audito tarnybos tikslai, uždaviniai ir funkcijos bei numatyti pagrindiniai vidaus audito tarnybos tikslai: padėti didinti valstybės institucijos veiklos efektyvumą, įgyvendinti jos veiklos strategiją, ūkinę ir finansų politiką, atskleisti rezervus veiklai plėtoti ir jos tęstinumui garantuoti bei teikti informaciją, analitinę medžiagą, vertinimus, rekomendacijas ir patarimus, susijusius su tikrintina veikla. Taip pat šiuo nutarimu buvo pakeista ir vidaus audito tarnybos vadovo priėmimo ir atleidimo iš pareigų tvarka. Buvo numatyta, jog valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse vidaus audito tarnyba steigiama, jeigu jose dirba ne mažiau kaip 300 darbuotojų, įskaitant pavaldžių ar reguliavimo sričiai priskirtų valstybės institucijų darbuotojus. Valstybės institucijų vadovų sprendimu gali būti įsteigta centralizuota vidaus audito tarnyba, apimanti pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas valstybės institucijas, jeigu valstybės institucijose, įskaitant pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas valstybės institucijas, dirba mažiau kaip 300, bet ne mažiau kaip 100 darbuotojų, steigiama vyriausiojo auditoriaus pareigybė arba valstybės institucijos vadovo sprendimu gali būti steigiama vidaus audito tarnyba. Jeigu valstybės institucijose, įskaitant pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas institucijas, dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus auditą jose atlieka steigėjas arba suderinus su valstybės institucijos, kurios reguliavimo sričiai priskirta institucija, vadovu šiose valstybės institucijose steigiama vyriausiojo auditoriaus pareigybė.²⁸

2000 m. spalio 18 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ buvo patvirtina

²⁷ Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešojo politika ir administravimas. 2002, Nr.2.P.71

²⁸ Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės/ Lietuvos auditorių rūmai.-V., 2005.P.303

vidaus audito sistemos sukūrimo programa. Nurodytos buvo konkrečios priemonės bei jų vykdymo terminai, o taip pat ir institucijos, atsakingos už konkrečios priemonės įvykdymą. Šios programoje numatytos priemonės prisidėjo prie vidaus audito ir vidaus finansų kontrolės metodologijos kūrimo.

Paskyrus LR finansų ministeriją atsakingą už bendrą metodinį vadovavimą vidaus audito klausimais, metodologinės vidaus audito bazės kūrimas paspartėjo. O 2001 m. įkūrus Nuolatinę tarpžinybinę komisiją vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti sustiprėjo ir finansų kontrolės koordinavimas.

2001 m. sausio 31 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 26 buvo patvirtintas Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito vadovas. Vidaus audito vadovas nustatė valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito tarnybų (vidaus auditorių) metodinius nurodymus atliekant vidaus auditą valstybės įmonėse ir įstaigose. Jame apibūdinamas vidaus audito procesas, etapai, apimtis, reikalavimai tikrinimams, procedūrinė veikla ir kt.²⁹ Vidaus audito vadove aprašoma, kaip atlikti konkrečių operacijų ar veiklos sričių patikrinimus, pateikiama programų vykdymo vertinimo metodika.

2002 m. gruodžio 10 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, įsigaliojęs 2003 m. sausio 1 d. Įstatyme nustatyti pagrindiniai vidaus kontrolės ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisiniai pagrindai, tikslai bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetencija, siekiant, kad veiktų šio įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė. Jame numatyta, kad LR finansų ministerija metodiškai vadovauja finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka šio įstatymo reikalavimus, analizuoja kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Šis įstatymas reglamentuoja vidaus audito tarnybų valstybinio sektoriaus įmonėse, įstaigose privalomumą ir būtinumą. Vidaus audito tarnybos arba centralizuotos vidaus audito tarnybos turi būti įsteigtos:³⁰

- Lietuvos Respublikos Prezidento institucijoje;
- Seimo kanceliarijoje;
- Vyriausybės kanceliarijoje;
- Ministerijose;
- Apskričių viršininkų administracijose;
- Savivaldybėse;
- Kituose viešuose juridiniuose asmenyse.

²⁹ Ten pat

³⁰ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.

Kitas dokumentas, reglamentuojantis vidaus auditą yra LR Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“. Juo patvirtinti vidaus audito tarnybos pavyzdiniai nuostatai, o viešieji juridiniai asmenys įpareigoti per du mėnesius parengti ir patvirtinti vidaus audito tarnybos nuostatus, taip pat patvirtinti vidaus audito metodiką.³¹

2003 m. gegužės 2 d. LR Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ buvo patvirtinta Pavyzdinė vidaus auditorių metodika ir Viešojo juridinio asmens, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklės. Minėtas įsakymas 2003 m. gruodžio 31 d. buvo papildytas, patvirtinus „Vidaus audito poreikio analizės metmenis“.

Šis įsakymas 2003 m. gruodžio 31 d. buvo papildytas, patvirtinus „Vidaus audito poreikio analizės metmenis“.

Profesinės etikos taisyklėse apibrėžtos pagrindinės normos, kurių privalo laikytis viešojo juridinio asmens vidaus auditoriai. Taisyklėse taip pat išskiriami privalomieji principai:

- sąžiningumo principas;
- objektyvumo principas;
- konfidencialumo principas;
- kompetencijos ir profesionalumo principas.

Vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti Nuolatinė tarpžinybinė komisija 2003 m. kovo 13 d., posėdžio protokolu Nr. 1, sprendimu Nr. 5 patvirtino „Vidaus audito rekomendacijas“ ir „Rekomendacijas ES paramos lėšų vidaus auditui“. Šios vidaus audito rekomendacijos yra naudojamos kaip papildoma informacinė priemonė, pateikianti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditoriams principus, sąvokas ir rekomendacijas, naudingas tiek vykdant ir organizuojant savo veiklą, tiek ir rengiant specialiąsias vidaus audito metodikas. Vidaus audito rekomendacijos pateikia vidaus audito teoriją: vidaus audito tikslus, principus, klasifikaciją ir kt. bei aptaria konkretaus audito praktinio atlikimo aspektus.

Vidaus audito rekomendacijose:

1. pateikti Vidaus audito standartai;
2. aptariamos vidaus audito ir vidaus kontrolės sąvokos;
3. nurodoma, kokių įgūdžių reikia kvalifikuotai atlikti vidaus auditą;
4. kaip turi būti organizuojamas vidaus audito tarnybos darbas;

³¹ Viešojo sektoriaus vidaus audito sistema Lietuvoje // Valstybės tarnybos aktualijos. 2005, P.35.

5. nurodoma audito planavimo bei atlikimo seka;
6. pateikiama rizikos identifikavimo ir įvertinimo metodika;
7. pateikiama auditorių poreikio įvertinimo metodika;
8. nurodomi įvairių audito sričių ypatumai;
9. pateikiami pagrindinių darbų dokumentų formų pavyzdžiai;
10. kiti vidaus audito klausimai.

ES paramos lėšų vidaus audito rekomendacijose pažymėta, kad atliekant ES paramos fondų lėšų vidaus auditus, turi būti atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos įstatymus bei Europos Komisijos reglamentus, taisykles ir reikalavimus ir tarptautines sutartis.

Informacijos apie ES ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą ir vidaus audito tarnybos veiklą teikimo taisyklės buvo patvirtintos 2005 m. priėmus LR finansų ministro įsakymą Nr. 1K-099 „Dėl informacijos apie Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą ir vidaus audito tarnybos veiklą teikimo taisyklių patvirtinimo“, o pavyzdinės metodikos, apibrėžiančios pagrindinius patikrinimų planavimo, atlikimo, ataskaitos parengimo ir pateikimo principus - 2005 m. rugpjūčio 1 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 1K-226 „Dėl Europos Sąjungos struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004 - 2006 m. bendrojo programavimo dokumento priemonėms įgyvendinti, veiklos atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos patvirtinimo“ ir 2005 m. gruodžio 29 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 1K-404 „Dėl Europos Sąjungos sanglaudos fondo lėšų atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos patvirtinimo“.

Visi vidaus auditoriai, tiek viešajame, tiek ir privačiajame sektoriuje turi vadovautis vidaus audito standartų nuostatomis ir Profesinės etikos kodeksu.

Profesinės etikos kodeksas – tai kiekvieno auditoriaus profesinio tobulėjimo pagrindas. Jei auditorius veikia laikydamasis šio kodekso, laimi tiek pats auditorius, kuris yra tikras ir gali įrodyti, kad jo darbas yra tinkamas ir naudingas, tiek ir pati organizacija, kuri iš tokio vidaus auditoriaus darbo gauna pridėtinę vertę. Etikos kodekso tikslas yra ugdyti vidaus auditorių profesinę ir etinę kultūrą, vadovaujantis pagrindiniais sąžiningumo, objektyvumo, konfidencialumo ir kompetencijos principais.

Vidaus audito standartai nustato pagrindinius vidaus audito veiklos principus, pateikia sistemą, kuria vadovaujantis būtų teikiamos vidaus audito paslaugos, padedančios kurti pridėtinę vertę, apibrėžia pagrindinius vidaus audito kokybės vertinimo principus bei padeda skatinti tobulinti organizacijos valdymą ir veiklą. Standartus sudaro Kokybės standartai, Veiklos standartai ir Diegimo standartai. Kokybės standartai apibrėžia reikalavimus vidaus auditą atliekančiai organizacijai ir vidaus auditoriams. Veiklos standartai nusako vidaus audito veiklos pobūdį ir apibrėžia kriterijus, kuriais remiantis vertinamos vidaus audito paslaugos. Kokybės ir

Veiklos standartai skirti visai vidaus audito veiklai, o Diegimo standartai – konkretiems audito tipams.³²

Apibendrinant galima sakyti, kad minėtini teisės aktai yra pamatas Lietuvos viešojo sektoriaus vidaus auditui funkcionuoti. Sukurta viešojo sektoriaus vidaus audito sistema siekiama, kad vidaus auditas taptų tikru viešojo juridinio asmens vadovo ir audituojamųjų pagalbininku, konsultantu bei pokyčius ir tobulėjimą skatinančia priemone³³. Lietuvos Respublikos teisės aktuose auditas apibrėžiamas, kaip vidaus kontrolės sistemos dalis, kurio vaidmuo yra sistemingai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens veiklos tikslus.

2.2.Vidaus audito samprata ir vaidmuo

Vidaus auditas – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.³⁴

Vidaus auditas padeda organizacijai pasiekti tikslus, žvelgdamas į organizaciją sisteminiu požiūriu, vertina ir tobulina rizikos valdymo efektyvumą, kontrolę ir valdymo procesą. Vidaus auditas – tai nepriklausoma, objektyvi tyrimo ir konsultavimo veikla, skirta pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti.

Minėti apibrėžimai rodo, kad vidaus auditas:

- yra kontrolės forma;
- veikia organizacijos viduje kaip savarankiškas padalinys;
- padeda siekti organizacijos tikslų;
- yra nepriklausoma kontrolės forma.

Taigi vidaus audito paskirtis – patikrinti ir įvertinti vidaus kontrolės sistemą, nustatyti jos tam tikrų procedūrų efektyvumą ir trūkumus, žiūrėti, ar šios procedūros nepažeidžiamos ir atitinka vadovybės patvirtintas taisykles.

Pastaruoju metu išryškėjęs naujas požiūris į vidaus auditą, atskleidžia vis didesnę vidaus audito naudą.³⁵

- vidaus auditas kaip vertinimo funkcija – jei anksčiau vidaus auditas buvo traktuojamas daugiau kaip tam tikro objekto tikrinimas, dabar labiau akcentuojamas – objekto tyrimas ir analizė, kas duoda žymiai didesnę naudą;

³² Tarptautiniai vidaus audito standartai. – Vilnius: Vidaus auditorių institutas. 2000, P.61.

³³ Viešojo sektoriaus vidaus audito sistema Lietuvoje // Valstybės tarnybos aktualijos. 2005, P.35.

³⁴ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.: 123-5540.

³⁵ Kačergienė V. Audito atsiradimas/ Vidaus auditorių institutas.-V., 2005.P.24.

- vidaus auditas kaip objektyvaus garantavimo veikla. Norint garantuoti už tam tikrą dalyką, jį reikia kruopščiai ištirti;
- vidaus auditas kaip konsultavimo veikla – vidaus auditorius turėtų tapti pagrindiniu organizacijos konsultantu;
- vidaus auditas kaip organizacijos veiklos strategijų ir perspektyvų numatymo priemonė;
- vidaus auditas kaip organizacijos operatyvios veiklos gerinimo priemonė;
- vidaus auditas kaip trijų „e“ koncepcija – tai efektyvumas, ekonomiškumas bei rezultatyvumas (angl. effectiveness, economy, efficiency);
- vidaus auditas kaip apsaugos nuo apgaulių priemonė.

Pagal Tarptautinius vidaus audito standartus vidaus audito vaidmuo – vertinti ir skatinti gerinti rizikos valdymo, kontrolės, organizacijos valdymo procesų veiksmingumą, taikant sisteminius ir kitus nustatytus metodus, ir taip padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus.³⁶ 610 tarptautiniame audito standarte „Vidaus audito reikšmė“ nurodyti 3 pagrindiniai vidaus audito tikslai:

- Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų priežiūra. Už apskaitos ir kontrolės sistemų sukūrimą yra atsakinga įmonės vadovybė, kuriai nuolat reikia informacijos valdymo sprendimams priimti ir veiklai tvarkyti. Vidaus audito tarnyba, stebėdama apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų veiklą, rekomenduoja priemones joms tobulinti;

- Finansinės ir kitokios informacijos tikrinimas valdymo tikslams. Vidaus auditas siekia nustatyti šios informacijos patikimumą. Tam naudoja įvairius testus ir procedūras, klasifikuoja, sistemina, apibendrina ir analizuoja informaciją.

- Ūkinių finansinių operacijų ekonominės prasmės, reikšmingumo ir efektyvumo tyrimas. Išsamiau šiuos tikslus galima paaiškinti taip: vidaus auditas tikrina ir įvertina viešojo juridinio asmens apskaitos sistemą, finansinių ataskaitų sudarymą, kitų operacijų tvarkymą, nustato jų logiškumą, nustato, ar viskas daroma pagal patvirtintą apskaitos politiką, planus ir procedūras, tikrina turimų duomenų patikimumą ir numato jų panaudojimo galimybę, įvertina atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų kokybę, pateikia viešojo juridinio asmens veiklos tobulinimo rekomendacijas ir kt.

Vidaus audito vaidmuo nuolat kinta. Vidaus auditoriai vis giliau analizuoja veiklos procesus, tuo padėdami užtikrinti, kad šie procesai veiktų tinkamai ir efektyviai. Vidaus audito veikla vis labiau koncentruojama ne tik ties apskaitos reikalais, jis plečiasi ir apima verslo strategijas ir planus. Kompetentingas vidaus auditas:³⁷

³⁶ Tarptautiniai vidaus audito standartai. – Vilnius: Vidaus auditorių institutas, 2000 P.61.

³⁷ Daunienė E., Dičpetris L. Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje// www.theiia.org; prisijungimo laikas 2007 11 10.

- užtikrina, kad vidaus kontrolės sistema būtų adekvati ir veiksminga;
- užtikrina, kad organizacija turėtų parengtas tinkamas politikas ir procedūras, kurias leistų įgyvendinti jai keliamus tikslus;
- stropiai prižiūri organizacijos procesus ir kontrolės aplinką;
- užtikrina, kad organizacijoje būtų rizikos ištyrimo, įvertinimo ir valdymo procesas;
- atsiskaito valdybai (aukščiausiam priežiūros organui);
- teikia valdybai ataskaitas apie vidaus kontrolės adekvatumą ir efektyvumą.

Teikiamos vidaus auditorių paslaugos ir vaidmuo organizacijoje gali labai skirtis. Taip pat gali skirtis ir vadovybės lūkesčiai vidaus audito atžvilgiu. Tai lemia skirtingas vidaus audito veiklos kryptis. Yra išskiriamos kelios vidaus audito vystymosi kryptys:³⁸

- procedūrų laikymosi auditas – yra pasyvus, orientuotas į vidinę kontrolę, ieškantis problemų egzistuojančioje sistemoje;
- vidinės kontrolės procesų peržiūra - labiau orientuotas į rekomendacijų vidaus kontrolės klausimais teikimą, ir todėl reikalauja palyginus nemažų investicijų į vidaus auditorių kompetenciją, audito procesą ir audito technologiją;
- veiklos procesų peržiūra – yra orientuotas ne vien tik į vidaus kontrolės klausimus, bet užsiima ir pačiais veiklos procesais, ir atitinkamai reikalauja, kad auditorius juos labai gerai suvoktų ir išmanytų. Tam užtikrinti vidaus audito funkcija sustiprinama naudojant įvairius būdus: rotacija, netradicinio išsilavinimo auditorių panaudojimas. Vidaus auditorių rekomendacijos apima ir veiklos pokyčius siekiant didesnio efektyvumo ir organizacijos strategijos bei organizacinių tikslų pasiekimo;
- strateginio verslo partnerio – vidaus auditorius aktyviai dalyvauja rizikos valdymo procese organizacijos mastu. Vidaus auditorius yra teigiamų pokyčių iniciatorius ir užtikrintojas organizacijoje. Su juo iš anksto konsultuojamasi dėl sprendimų įtakos organizacijos rizikos valdymui. Pagrindinis vidaus auditoriaus funkcijos vaidmuo šiame etape – prevencinis.

Tarptautiniuose vidaus audito standartuose vidaus audito apibrėžimas smarkiai išplėtė vidaus audito funkcijos veiklos mastą. Ankstesniame apibrėžime tikrinimas ir konsultavimas nebuvo skiriami į dvi atskiras veiklos rūšis. Dabar vidaus auditoriai turėtų siekti suderinti tikrinimo veiklą su teikiamomis konsultacijomis ir taip tobulinti organizacijoje vykstančius procesus.³⁹ Daugeliui auditorių ir organizacijų vadovų šis vidaus auditoriaus – konsultanto vaidmuo yra visiškai naujas, nors pasaulinių organizacijų patirtis rodo, kad vidaus auditorius dėl savo visą organizaciją apimančios veiklos specifikos yra būtent tas asmuo, kuris gali pažvelgti į

³⁸ Dičpetris L. Vidaus auditoriaus vaidmuo rizikos valdymo procese// www.theiia.org; prisijungimo laikas: 2007-11-21

³⁹ Rupšys R. Vidaus audito kokybės įvertinimas, ko verti įmonės vidaus auditoriai// <http://www.teisescentras.lt>; prisijungimo laikas: 2007-10-05.

organizaciją iš šalies ir pasiūlyti daug platesnį požiūrį. Būtent vidaus auditorius gali pasakyti, kaip organizacijai sekasi įgyvendinti jai keliamus strateginius tikslus, ar organizacija patikimai valdo tiems tikslams išskylančią riziką, ir pasiūlyti būdus, kaip tą veiklą gerinti.⁴⁰

Vidaus auditas viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemoje atlieka grįžamojo ryšio funkciją – jis informuoja vadovybę apie vidaus kontrolės būklę. Vadovybei reaguojant į vidaus auditorių teikiamas rekomendacijas, užtikrinama, kad vidaus kontrolės sistema būtų stabili ir lanksti, padėtų numatyti ateities perspektyvas, užkirstų kelią piktnaudžiavimams bei padėtų pasiekti viešojo juridinio asmens tikslus. Taip vidaus auditas prisideda prie pagrindinio vidaus kontrolės tikslo – garantuoja, kad viešojo juridinio asmens tikslai būtų pasiekti.

2.3. Vidaus audito funkcijos

Detaliai išanalizavę vidaus audito sampratą, besikeičiantį jo vaidmenį bei veiklos mastą, toliau panagrinėsime pačias vidaus audito funkcijas.

Atsižvelgiant į vidaus audito atlikimo būdus arba tikslus, vidaus auditą galima suskirstyti į tokias kategorijas:⁴¹

- Finansinis auditas;
- Veiklos auditas;
- Informacinių sistemų auditas.

Atliekamo *finansinio audito tikslas* yra įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ar kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo. Tačiau pagal vidaus audito apibrėžimą vidaus auditoriai daugiausia vertina vidaus kontrolės sistemą. Todėl vidaus auditoriui svarbiausia ne pati apskaita, bet kontrolė, užtikrinanti apskaitos informacijos ir finansinės atskaitomybės kokybę.

Taigi finansinis auditas apima:

- Įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą;
- Biudžeto filmavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, teisėtumo vertinimą.

⁴⁰ Daujotaitė, D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas. 2002, Nr.2.P.71.

⁴¹ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1, sprendimu Nr. 5// <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

Finansinis auditas gali būti atliekamas ir ribotos apimties, t.y. atliekamas ribotos apimties finansinis auditas. Toks auditas apima kai kurias ataskaitas, finansų valdymo ar vidaus kontrolės tyrimą ar kitą. Auditas paprastai pradedamas finansiniais ataskaitiniais metais. Jį atliekant svarbu yra įsitikinti, kad nebūtų nusižengiama įstatymams ir kitiems teisės aktams valdant, naudojant viešojo sektoriaus subjektų turtą ar disponuojant juo, naudojant valstybės ir savivaldybių biudžeto lėšas. Auditas turi prasidėti nuo planavimo. Auditorius, planuodamas auditą, būtinai privalo atsižvelgti į audituojamo subjekto veiklos ypatumus, finansinius rodiklius, vykdomą apskaitos politiką, taip pat ir vidaus kontrolę. Svarbu tinkamai įvertinti įgimtą ir kontrolės rizikas, tiksliai nustatyti reikšmingumo lygius ir svarbiausias audito sritis. Kitas svarbus etapas yra kontrolės testų atlikimas, t. y. procedūros, kurios pateikia audito įrodymus apie apskaitos ir vidaus kontrolės veiksmingumą ir nuoseklumą. Savarankiškomis audito procedūromis yra laikomos tokios audito procedūros, kurios pateikia audito įrodymus ir kuriomis auditorius patikrina, ar finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų iškraipymų. Tai yra ūkinių operacijų ir buhalterinių sąskaitų likučių išsamios audito procedūros bei analitinės procedūros. Auditorius turi įvertinti, ar įrodymai, gauti iš kontrolės testų, pagrindžia finansinės atskaitomybės tvirtinimus: baigtumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą bei atskleidimą. Finansinio audito rezultatai yra įforminami audito ataskaita, o nuomonė apie finansines ataskaitas pateikiama audito išvadoje.

Finansinis vidaus auditas įgyvendina šias funkcijas:

1. Įvertina ekonominės informacijos patikimumą.
2. Užtikrina tinkamą finansinių ataskaitų sudarymo organizavimą, kuris leidžia priimti teisingus veiklos sprendimus.
3. Užtikrina, kad visi įvykiai, operacijos, faktai, kuriuos įvykdė institucija yra tinkamai susisteminti bei tiksliai ir laiku užregistruoti finansinėje apskaitoje.
4. Padeda įvertinti apskaitos kontrolės sistemą bei teikia pasiūlymus tai sistemai tobulinti, stiprinti.
5. Įvertina valdymą, ekonominių išteklių paskirstymą ir naujų išteklių nustatymą.
6. Prižiūri, ar viešojo sektoriaus institucijos laikosi teisės aktų, oficialių normatyvinių ar kitiems tikslams išleistų standartų.
7. Padeda įvertinti informacijos, susijusios su apskaitos operacijomis bei įmonės veikla, saugumą ir patikimumą.
8. Užtikrina apskaitos įrašų teisingumą, racionalumą ir atitiktį teisės aktams bei organizacijos valdymo tikslams.

Veiklos audito tikslas yra įvertinti audituojamojo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes.

Audituojamo subjekto veiklos ir teisės nuostatų atitikimo vertinimas atliekamas tiek, kiek tai reikalinga veiklos audito tikslams pasiekti ir vykdomai veiklai įvertinti.

Veiklos auditas apima:

- Veiklos ekonomiškumo (taupumo) vertinimą, lyginant su viešojo administravimo principais bei geriausia administravimo praktika;
- Finansinių, žmogiškųjų išteklių panaudojimo efektyvumo auditą, įskaitant ir informacinių sistemų, veiklos vertinimo kriterijų ir stebėsenos atlikimo nagrinėjimą, tai pat audituojamo subjekto atliktų veiksmų šalinant audito metu nustatytus trūkumus, tyrimą ir kitą, ką auditorius mano esant svarbiu ir reikšmingu siekiant pagerinti audituojamų subjektų veiklos efektyvumą;
- Rezultatyvumo (veiksmingumo) auditą, susijusį su audituojamu subjektu, jų vykdomų programų tikslų pasiekimo įvertinimu. Atliekant rezultatyvumo auditą paprastai yra vertinamas audituojamo subjekto pasiektas efektas: koks kyla poveikis visuomenei, mokesčių mokėtojams ar kitoms suinteresuotoms šalims. Šio audito metu gali būti nagrinėjama, kaip audituojamas subjektas stebi, analizuoja ir vertina, kokį poveikį išorei padarė jo veikla.

Siekiant įgyvendinti, kad viešojo sektoriaus institucijų tikslai būtų pasiekti ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai veiklos auditas atlieka šias funkcijas:

1. Atlieka vykdomų programų planavimą, organizavimą, valdymą ir kontroliavimą.
2. Užtikrina naudojamų išteklių valdymą bei jų valdymo atitikimą įstatymams ir poįstatyminiams aktams.
3. Apsaugo išteklius nuo švaistymo praradimų ar netinkamo naudojimo.
4. Atlieka veiklos vertinimą bei priežiūrą.
5. Prižiūri programos bei veiklos atitiktį tikslams.
6. Užtikrina duomenų tinkamumo juos gaunant ir panaudojant patikrą.
7. Skatina pajamų augimą.
8. Mažina organizacijos kaštų ir išlaidų augimą.
9. Didina veiklos efektyvumą.
10. Tobulina organizacinius, administracinius, valdymo procesus.
11. Gerina prekių ir paslaugų kokybę.
12. Skatina numatytų tikslų ekonomišką, rezultatyvų ir efektyvų pasiekimą.
13. Didina veiklos skaidrumą.

Skirtumas tarp veiklos ir finansinio audito yra tas, kad finansinis auditas yra orientuotas į sandorių išlaidas, pajamas, apskaitos informaciją, tuo tarpu veiklos auditas yra orientuotas į

tikslų, kurie gali būti visai neišreikšti pinigine išraiška, pasiekimą mažiausiomis išlaidomis, vertinant ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo požiūriu.

Analizuodamas finansinio ir veiklos audito skirtumus prof. S. Puškorius nurodo, kad „Veiklos audito uždaviniai yra kur kas įvairesni nei finansinio audito“.⁴² Be to, finansinio audito procedūros yra gerai standartizuotos, tuo tarpu sukurti tokias veiklos audito procedūras iš viso neįmanoma, nes veikla aprėpia daugybę funkcijų, kurios skiriasi turiniu (finansiniu, ekonominiu, valdymo, teisiniu ir įvairių šių veiksmų kombinacijomis), kompleksiskumu (neretai veikla vykdoma dalyvaujant daugeliui organizacijų, atliekančių joms priskirtas funkcijas), sudėtingumu (sąveikos, valdymo, atsakomybės neapibrėžtumu), laikotarpiu, per kurį šios funkcijos turi būti atliktos, planų įvairove (operatyvinių, taktinių, strateginių), planų turiniu, jų struktūra, gausa, terminų, kuriuos neretai sunku suderinti ir kitomis ypatybėmis.

Informacinių sistemų auditas – informacinės sistemos, naudojamos valdymo sprendimams priimti, auditas.⁴³

Svarbu pabrėžti, kad informacinių sistemų audito metu nėra domimasi duomenų bazių turiniu ar duomenų bazėse pateikiamos informacijos teisingumu. Tuo domimasi tik tiek, kiek tai yra reikalinga vidaus kontrolės būklei gerinti.

Informacinių sistemų audito atveju reikia dažnai įvertinti pinigine išraiška neišmatuojamus procesus. Tokiu atveju informacinių sistemų vidaus auditorius materialaus vertimo matą pasirenka pats, atsižvelgdamas į priimtina organizacijos valdymo sistemai klaidų lygį. Potencialią didėjančią riziką, kad maža klaida vienam sektoriuje gali turėti didelę įtaką visai valdymo sistemai.

Išskiriamos šios informacinių sistemų audito funkcijos:

1. Apsaugo organizacijos turtą, įskaitant informaciją.
2. Užtikrina informacijos teisingumą ir galimybę ją gauti bei operacijų tęstinumą.
3. Padeda išlaikyti informacinių duomenų laikmenų integralumą.
4. Efektyviausiu ir veiksmingiausiu būdu įgyvendina organizacijos tikslus.
5. Tinkamai vertina organizacijos vidaus kontrolės būklę bei pateikia rekomendacijas, kaip jas tobulinti.
6. Užkerta kelią neteisėtam naudojimuisi informacija.
7. Padeda pasiekti, kad kiekviena ūkinė operacija būtų patvirtinta už tai atsakingų asmenų.
8. Užkerta kelią klaidingam duomenų įvedimui.
9. Užtikrina efektyvų informacijos paskirstymą ir naudojimą.

⁴² Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P. 22.

⁴³ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1, sprendimu Nr. 5// <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

10. Apsaugo informacinę sistemą nuo neigiamo išorinio poveikio (tokio kaip virusai).

Apibendrinant galime teigti, kad vidaus audito pagrindinė funkcija yra audituojamo subjekto įvairios veiklos visapusiškas vertinimas, siekiant efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo.

2.4. Vidaus audito įgyvendinimas viešajame sektoriuje

Lietuvoje vidaus audito sistemą sudaro vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse (įskaitant ir centralizuotas vidaus audito tarnybas), Finansų ministerija, Komisija vidaus audito sistemos funkcionavimui koordinuoti.

Finansų ministerija metodiškai vadovauja finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka teisės aktų nustatytus reikalavimus, analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse, rengia ir iki kiekvienų metų kovo 1 d. teikia Vyriausybei bei Seimo Biudžeto ir finansų komitetui metinę vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitą, koordinuoja viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių mokymą, kvalifikacijos kėlimą ir atestavimą.

Komisija vidaus audito sistemos funkcionavimui koordinuoti atlieka šias funkcijas:⁴⁴

- rengia pasiūlymus ir rekomendacijas Finansų ministerijai dėl problemų, susijusių su vidaus audito tarnybų steigimu ir funkcionavimu;
- teikia Finansų ministerijai pastabas ir pasiūlymus dėl metodinių nurodymų klausimais, susijusiais su vidaus auditu;
- teikia išvadas dėl Finansų ministerijos rengiamos metinės vidaus audito tarnybų veiklos viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitos projekto;
- pagal Finansų ministerijos duomenis apie vidaus audito tarnybų steigimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse būklę nagrinėja priežastis, dėl kurių viešuosiuose juridiniuose asmenyse nesteigiamos arba nefunkcionuoja vidaus audito tarnybos, ir teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl šios problemos sprendimo;
- padeda Finansų ministerijai užtikrinti platesnės metodinės pagalbos teikimo vidaus audito tarnyboms galimybes, vidaus audito tarnybų vadovų nepriklausomybę, vidaus auditorių administracinių gebėjimų stiprinimą, pažangą vidaus audito srityje.

Vidaus audito tarnyba - tai viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje.⁴⁵

⁴⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Komisijos vidaus audito sistemos funkcionavimui koordinuoti sudarymo ir jos nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 22-735.

Centralizuota vidaus audito tarnyba – viešojo juridinio asmens departamentas, skyrius arba kitas savarankiškas padalinys, įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje bei visuose jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse⁴⁶.

Remiantis LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu Vidaus audito tarnybos turi būti įsteigtos:

- Respublikos prezidento institucijoje;
- Seimo kanceliarijoje;
- Vyriausybės kanceliarijoje;
- Ministerijose;
- Apskričių viršininkų administracijoje.

Minėtame nustatyme nurodyta, kad savivaldybėse turi būti įsteigtos centralizuotos vidaus audito tarnybos.

Svarbu paminėti, jog savivaldybėse vidaus audito sistema yra kitokia negu valstybės įstaigose. Ji plačiau aptariama šio darbo sekančiame skyriuje.

Kaip matyti iš LR Finansų ministerijos pateiktos metinės vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitos, Finansų ministerijai buvo pateiktos 249 viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų metinės veiklos ataskaitos, iš jų :

- valstybinio sektoriaus – 190;
- savivaldybių – 58.

Taip pat buvo gauti 9 viešųjų juridinių asmenų vadovų raštai. Iš šių raštų buvo matyti, jog ne visuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse veikia vidaus audito tarnybos. Paaiškinamos šios tarnybų neveikimo priežastys:⁴⁷

- nutrauktos buvusio vienintelio vidaus auditoriaus darbo sutartys;
- paskelbus konkursus, neatsirado pretendentų;
- panaikintas etatas.

Pagal Finansų ministerijos sudarytą savivaldybių vidaus auditorių sąrašą Trakų, Širvintų ir Švenčionių rajonų savivaldybėse centralizuotos vidaus audito tarnybos nors ir įsteigtos, tačiau nepriimti tarnautojai ir pareigų niekas neatlieka. Švenčionių rajone įvykdžius konkurso į valstybės tarnybą procedūras, nepavyksta surasti pretendento į centralizuotos vidaus audito tarnybos vedėjo pareigas dėl aukštų kvalifikacinių reikalavimų.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios.-2002, Nr.: 123-5540.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios.-2002, Nr.: 123-5540.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

Pagal pateiktas vidaus audito tarnybų veiklos ataskaitas matyti, jog iš viso dirbo 473 darbuotojai: iš jų 324 – valstybės tarnautojai, pagal darbo sutartis – 149:

- valstybiniame sektoriuje – 224 valstybės tarnautojai, pagal darbo sutartis – 147;
- savivaldybių sektoriuje – 100 valstybės tarnautojų, pagal darbo sutartis – 1.⁴⁸

Vidaus audito tarnybų darbuotojų skaičius sudarė tik 56 proc. apskaičiuoto auditorių poreikio.

Vidutiniškai vienoje vidaus audito tarnyboje dirbo darbuotojų:

- valstybiniame sektoriuje – 2 (poreikis vidutiniškai vienoje tarnyboje – 3);
- savivaldybėse per 100 tūkst. gyventojų – 5,6 (Kauno miesto, Klaipėdos miesto, Panevėžio miesto, Šiaulių miesto, Vilniaus miesto savivaldybės); (poreikis vidutiniškai vienoje tarnyboje – 9,4);
- savivaldybėse iki 100 tūkst. gyventojų – 1,3 (likusios savivaldybės) (poreikis vidutiniškai vienoje tarnyboje – 3,6).⁴⁹

Vidaus auditus dažai atlieka vidaus audito tarnybų vadovai, kadangi nesuformuotos ar nebaigtos formuoti Vidaus audito tarnybos, dažnai tarnybose dirba tik po vieną darbuotoją. Teisės aktai vidaus audito tarnybų vadovams nenumato vidaus auditų atlikimo funkcijos, kaip pagrindinės.

Taigi darytina išvada, kad ne visi viešieji juridiniai asmenys kaip ir Savivaldybių administracijų vadovai laikosi Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymais patvirtintos vidaus audito poreikio įvertinimo metodikos (Valstybės žinios. 2004, Nr.5-101) bei jos pakeitimų (Valstybės žinios. 2004, Nr.75-2595). Būtiną darbuotojų skaičių lemia valstybės institucijų audito visuma (audituotini subjektai, jų veiklos sritys, veiklos programos. Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamos programos bei projektai).

Nesilaikant Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo, 1 savivaldybėje buvo įsteigta ne centralizuota vidaus audito tarnyba, bet vyriausiojo auditoriaus pareigybė, o 5 savivaldybėse neįsteigta centralizuota vidaus audito tarnyba (jose įsteigta savivaldybių administracijos vidaus audito tarnybos).

Nesuderinus LR vidaus kontrolės ir vidaus audito bei Vietos savivaldos įstatymų nuostatų, savivaldybėse buvo įsteigtos įvairių pavadinimų vidaus audito tarnybos:⁵⁰

- daugumoje savivaldybių buvo įsteigta savivaldybės administracijos centralizuota vidaus audito tarnyba;

⁴⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20.

⁴⁹ Ten pat.

⁵⁰ Ten pat.

- 6 savivaldybėse įsteigta savivaldybės administracijos centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba.

Taigi iš pateiktų Finansų ministerijos duomenų aiškiai matyti, kad dar ne visuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse vidaus audito tarnybos veikia pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą. Viešojo sektoriaus institucijose į vidaus audito tarnybų įkūrimą pažiūrėta gana formaliai. Jos įkurtos todėl, kad to reikalavo įstatymų nuostatos, o ne dėl atsiradusio poreikio turėti išsamų viešųjų juridinių asmenų veiklos vertinimą.

Viešojo sektoriaus vidaus audito tarnybų veikla organizuojama vadovaujantis Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu bei atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimu Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimą“ patvirtintus Pavyzdinius vidaus audito tarnybos nuostatus, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ patvirtintą Pavyzdinę vidaus audito metodiką, Vidaus auditorių profesinės etikos taisykles ir Vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenis parengtais ir patvirtintais nuostatais, su viešojo juridinio asmens vadovais suderintais metiniais tarnybų veiklos planais bei tarnybų valstybės tarnautojų pareigybių aprašymais.

Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme daug dėmesio skirta vidaus audito tarnybos veiklos **nepriklausomumui**. Įstatymo 7 straipsnyje nustatyta, kad viešojo juridinio asmens vadovas privalo užtikrinti vidaus auditorių veiklos ir organizacinį nepriklausomumą ir negali perduoti šios funkcijos kitiems valstybės tarnautojams ar darbuotojams.

Nepriklausomumas gali būti suprantamas kaip galimybė netrukdomai apibrėžti savo veiklos apimtį ir netrukdomai atlikti darbą. Būtina atkreipti dėmesį, kad vidaus auditas įvardijamas kaip nepriklausoma konsultavimo veikla, tačiau vidaus audito nepriklausomumas santykinai ribojamas tuo, kad jis veikia pačios organizacijos viduje.

Kaip teigiama LR Finansų ministerijos pateiktoje metinėje vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitoje, kai kurie vidaus audito tarnybų vadovai ir vidaus auditoriai pagal viešųjų juridinių asmenų vadovų nurodymus dalyvavo veikloje nesusietoje su vidaus auditu, ko pasekoje nebuvo užtikrintas vidaus audito tarnybų veiklos ir organizacinis nepriklausomumas.

1 lentelė. Vidaus audito tarnybų statusas

Eil. nr.	Vertinimo kriterijus	Iš viso	Vidaus audito tarnybų veikimas	
			valstybės	savivaldybių
1	VJA vadovas užtikrini VAT veiklos ir organizacinį nepriklausomumą	184	152	32
2	VJA vadovas neužtikrino VAT veiklos ir organizacinio nepriklausomumo	64	38	26
3	VJA vadovas perdavė šią valdymo funkciją	1		1
4	Daromas poveikis VAT, kai buvo planuojami ir atliekami vidaus auditai	38	35	3
5	VAT vadovai dalyvavo valdant VJA	11	5	6

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“.

* VJA –viešasis juridinis asmuo,

* VAT – vidaus audito tarnyba.

Taigi iš lentelėje pateiktų duomenų aiškiai yra matyt, jog ne visada vidaus auditorių nepriklausomumą pavyksta užtikrinti praktikoje.

Keletą nuostatų įstatymų leidėjas skyrė vidaus auditorių **profesionalumo** užtikrinimui. Asmuo, priimamas į vidaus audito tarnybos vadovo pareigas, turi turėti:

- 1) aukštąjį ekonominį, vadybinį arba teisinį universitetinį išsilavinimą;
- 2) ne mažesnę kaip 2 metų darbo patirtį audito arba vidaus audito srityje.

Autorė mano, kad minėtos patirties reikalavimas gali ir neigiamai įtakoti vidaus audito veiklą viešojo sektoriaus institucijose. Kaip anksčiau minėta, Švenčionių rajono savivaldybės administracijoje nefunkcionuoja centralizuota vidaus audito tarnyba, nes nepavyksta surasti šį reikalavimą atitinkančio asmens.

Efektyviam vidaus audito tarnybų funkcionavimui trukdo skirtingos valstybinio sektoriaus vidaus audito tarnybų ir savivaldybių centrinių vidaus audito tarnybų valstybės tarnautojų pareigybių kategorijos ir darbo užmokestis. Savivaldybių centrinių vidaus audito tarnybų pareigybės, kvalifikacinės klasės ir darbo užmokestis buvo daug mažesni. Atskirais atvejais vidaus auditoriai (valstybės tarnautojai) buvo priimami į žemiausios kategorijos pareigybes, o vidaus auditoriams, dirbantiems pagal sutartis buvo numatytas žemas atlyginimas.

Siekiant išspręsti šias problemas, reiktų padaryti šiuos kvalifikacinius reikalavimus ne kaip privalomus, o kaip pageidautinus, nes atsižvelgiant į žmoniškųjų išteklių rinką rajonuose sudėtinga rasti tokius specialistus. Taip pat būtina yra koreguoti viešojo sektoriaus institucijų

apmokėjimo sistemą, kadangi dabartinė sistema trukdo priimti į vidaus audito tarnybas kompetentingus specialistus.

Neabejotinai svarbus vidaus auditoriaus veikloje yra **objektyvumo** principas. Vidaus auditorius privalo būti objektyvus ir nešališkas, susilaikyti nuo išankstinio viešo vertinimo, atsisakyti atlikti vidaus auditą ir pranešti apie tai vidaus audito tarnybos ir viešojo juridinio asmens vadovams tuo atveju, kai atliekant vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje, jam pavaldžiame arba jo valdymo sričiai priskirtame viešajame juridiniame asmenyje gali iškilti viešųjų ir privačių interesų konfliktas. Vidaus auditorius, siekdamas išsaugoti objektyvumą, neturi dalyvauti nustatant bei įgyvendinant viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, procedūras, tikrinant bei vertinant veiklą, už kurią jis buvo atsakingas mažiau kaip prieš vienerius metus, prieš pradėdamas eiti vidaus auditoriaus pareigas.

Vidaus auditas gana nauja sritis, todėl buvo daug naujai priimtų vidaus audito tarnybų valstybės tarnautojų ir vidaus audito tarnybų darbuotojų, dirbančių pagal darbo sutartis. Savivaldybėse centralizuotos vidaus audito tarnybos pradėtos steigti ir formuoti tik nuo 2004 m. sausio 1 d. Todėl vidaus audito tarnybų vadovų ir darbuotojų mokymas – labai aktuali sritis.⁵¹

Atskirose viešuosiuose juridiniuose asmenyse buvo skiriama nepakankamai dėmesio vidaus audito tarnybų darbuotojų mokymams ir profesinės kvalifikacijos kėlimui. Tai turėjo neigiamą įtaką tarnybų darbo organizavimo bei vidaus auditų atlikimo kokybei ir trukdė įgyvendinti vidaus audito tikslą – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens tikslus.

⁵¹ LR Finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“ // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20.

2 lentelė. Kvalifikacijos tobulinimas

Eil. nr.	Vertinimo kriterijus	Iš viso	Kvalifikacijos tobulinimas	
			valstybės	savivaldybių
1	Kvalifikaciją tobulino žmonių	899	807	92
2	Kvalifikaciją kėlė žmonių	4077	3126	951
3	Kvalifikaciją kėlė VAT (CVAT)	229	172	57
4	Mažai laiko skirta kvalifikacijos tobulinimui (iki 20 dienų)	211	168	43
5	Neskirta laiko kvalifikacijos tobulinimui (VAT, CVAT)	39	36	3

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“.

* CVAT – centralizuota vidaus audito tarnyba.

Išanalizavus vidaus audito tarnybų pateiktus duomenis, matyti, kad darbuotojų mokymui ir kvalifikacijos tobulinimui skiriamas nepakankamas dėmesys. 39 vidaus audito tarnybose visiškai neskirta laiko darbuotojų kvalifikacijos kėlimui: iš jų 36 – valstybinio sektoriaus vidaus audito tarnybose ir 3 – savivaldybėse.

2.5. Savivaldybių vidaus audito sistema

Vietos savivaldoje veikia išorės ir vidaus kontrolės ir audito organizaciniai vienetai: Savivaldybės kontrolierius arba Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba ir Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba.

2000 m. spalio 12 d. priimtu Vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymu savivaldybės kontrolės institucijai — savivaldybės kontrolieriui pavesta atlikti ir savivaldybės vidaus audito funkcijas. Savivaldybės kontrolierius tapo kontrolės ir vidaus audito institucija.

Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba) įgaliota prižiūrėti, ar teisėtai, tikslingai ir efektyviai naudojamos savivaldybės biudžeto lėšos, kitas savivaldybės ir savivaldybei perduotas valstybės turtas. Savivaldybės kontrolierius atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose (pavaldžiose įstaigose ir kituose subjektuose, turinčiuose teisės aktų suteiktus įgaliojimus, atliekančiuose jiems pavestas administravimo funkcijas ir atsakinguose už šių funkcijų įgyvendinimą) bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse (savivaldybės įmonėse, veikiančiose pagal Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymą, ir akcinėse bendrovėse, kurių akcijos, suteikiančios daugiau kaip

50 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime, nuosavybės teise priklauso savivaldybei). Savivaldybės atžvilgiu savivaldybės kontrolieriaus tarnyba laikytina vidaus finansų kontrolės subjektu, tačiau minėtų audituojamųjų objektų atžvilgiu veikia kaip išorės subjektas, atliekantis finansinį ir veiklos auditą.

Savivaldybės kontrolės ir audito institucijos pagrindinės veiklos kryptys:

- audito planavimas institucijos lygmeniu;
- savivaldybės ataskaitų auditas;
- savivaldybės administracijos ir jos padalinių, kurių vadovai yra asignavimų valdytojai, išorės finansinis auditas;
- savivaldybės įmonių finansinių atskaitomybių auditas;
- veiklos auditas;
- biudžeto vykdymo auditas;
- kontrolės funkcijos pagal atskirus Savivaldybės mero ar Savivaldybės tarybos rašytinius pavedimus.

Savivaldybės kontrolieriaus išorės finansinio audito užduotis – parodyti tikrovę. Kontrolieriaus tarnybos valstybės tarnautojai vertina ir pareiškia nuomonę, ar finansinėse ataskaitose pateikta tikra, teisinga ir išsami informacija, ir ar jos sudarytos remiantis įstatymais bei kitais teisės aktais. Tiesioginiai rezultatai – tai sutaupytos Savivaldybės biudžeto lėšos, įgyvendinus Savivaldybės kontrolieriaus išvadas, pasiūlymus (rekomendacijas), efektyviau organizuota atskirų skyrių veikla. Netiesioginiai rezultatai – veiklos modelio pokyčiai visose Savivaldybės administravimo srityse bei daugybė prevencijos rezultatų, kurie taip pat reikšmingi.

Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba – savivaldybės administracijos struktūrinis dalinys, įsteigtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse, kurios valdo, naudoja savivaldybės turtą ir juo disponuoja, tiesiogiai pavaldus bei atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui.

Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba savo veikloje vadovaujasi Vidaus kontrolės ir vidaus audito kontrolės įstatymo nuostatomis bei kitais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą. Ši tarnyba dirba pagal su savivaldybės administracijos direktoriumi suderintą metinį vidaus audito planą. Vidaus auditoriai atlikto audito ataskaitas pateikia savivaldybės administracijos direktoriui ir audituojamų subjektų vadovams. Šie turi priimti sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų. Be to, atliktų vidaus auditų ataskaitos teikiamos savivaldybės tarybai, savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui, merui ir savivaldybės kontrolieriui jų prašymu.

Centralizuotos savivaldybių vidaus audito tarnybos atlieka vidaus auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Pagrindinė šių tarnybų veiklos sritis yra teikti savivaldybės administracijos direktoriui audito ataskaitas, išvadas, pasiūlymus, kaip būtų galima spręsti pastebėtas problemas, rekomendacijas dėl veiklos tobulinimo, geresnio darbo organizavimo.

Centralizuotos vidaus audito tarnybos funkcijos:

- nustatyti, ar savivaldybės administracija savo veikloje laikosi teisės, norminių aktų;
- patarti savivaldybės administracijos direktoriui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką administracijos veiklai;
- teikti savivaldybės administracijos direktoriui rekomendacijas dėl savivaldybės administracijos veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo;
- vertinti strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;
- vertinti lėšų, gautų iš Europos Sąjungos fondų, administravimą ir panaudojimą;
- ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia savivaldybės administracijoje ir jos kontroliuojamose įstaigose.

Centralizuotoms vidaus audito tarnyboms, pradėjus veiklą, kilo problema – išorės ir vidaus audito veiksmų koordinavimas ir bendradarbiavimas. Nei Vietos savivaldos, nei Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymuose nėra teisinės normos, užtikrinančios Centralizuotos vidaus audito tarnybos ir kontrolieriaus tarnybos bendradarbiavimą ir veiksmų derinimą. Pasitaiko atvejų, kai vienu metu tam tikrą dalinį audituoja tiek centralizuota vidaus audito tarnyba, tiek kontrolieriaus tarnyba. O nepraėjus nei poros mėnesių – Valstybės kontrolė. Iš esmės koordinacinį darbą turėtų atlikti Valstybės kontrolė, kadangi jai kasmet tiek Kontrolieriaus tarnyba, tiek centralizuota vidaus audito tarnyba, tačiau būtinas išorės ir vidaus audito veiksmų derinimas ir savivaldybėje. Taipogi būtinas keitimasis ir atliktų auditų rezultatais. Siekiant išvengti darbų dubliavimo, centralizuotos vidaus audito tarnybos vadovas turėtų keistis informacija su kitais viešojo juridinio asmens audito ir vidaus audito vykdytojais.

Apibendrinant Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) ir Centralizuotos vidaus audito tarnybos veiklą galima išskirti šiuos tarnybų veiklos skirtumus:

- pagal atskaitingumą – centralizuota vidaus audito tarnyba atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui, o Kontrolieriaus tarnyba – savivaldybės tarybai;
- pagal audito pobūdį - centralizuota vidaus audito tarnyba – atlieka nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, kurios dėka siekiama užtikrinti audituojamo dalinio ar juridinio asmens veiklos gerinimą; Kontrolieriaus tarnyba – veiklos auditą, t.y. audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimą ekonomiškumo,

efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei finansinį auditą – finansinės atskaitomybės vertinimą, apimančią apskaitos dokumentų ištyrimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą; finansinės atskaitomybės ir sandorių auditą, apimančią teisės aktų laikymosi priežiūrą.

- pagal veiklos teisinę aplinką - centralizuota vidaus audito tarnyba – pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ patvirtintą Pavyzdinę vidaus audito metodiką ir jos pagrindu Savivaldybės administracijos direktoriaus patvirtintą Vidaus audito metodiką; Kontrolieriaus tarnyba – pagal Valstybės kontrolieriaus patvirtintus Valstybinio audito reikalavimus.

3. VIDAUS AUDITO PROCESAS

3.1. Vidaus audito planavimo metodiniai nurodymai

Vidaus audito tarnybos veikla prasideda nuo audito planavimo. Kaip teigia J. Mackevičius audito planavimas – vienas iš labiausiai apleistų vidaus audito veiklos barų.⁵² Daugelyje įstaigų vidaus audito planai nesudaromi arba sudaromi skubotai, todėl yra paviršutiniški ir nepraktiški. Neretai sudarytieji planai nenaudojami, jie dažnai koreguojami ar apskritai jų nepaisoma. Manoma, kad plano sudarymas – tarybinės kontrolės sistemos atgyvena, todėl daugelio įstaigų vidaus audito tarnybos dirba neplaningai, vykdydamos tik vadovybės nurodymus. Todėl ir vidaus audito metodikose nemažas dėmesys skiriamas vidaus audito planavimo reikalavimams. Literatūroje (J. Mackevičius, L. Rupeikienė) teigiama, kad vidaus auditas turi būti atliekamas metodiškai ir sistemiškai siekiant, kad būtų objektyviai įvertinta vidaus kontrolės sistema ar pagrįsta vadovybės pasirinkta veiklos politika. Vidaus audito planavimas turi nuosekliai pagrįsti audituojamų objektų pasirinkimą, apimti pagrindinius institucijos veiklos ir vidaus kontrolės sistemos pokyčius, galimybes plėtoti audito tarnybos įgūdžius.⁵³

Audito planavimas – tai audito strategijos numatymas. Numatoma strategija pritaikoma skirtingoms, dažnai pakankamai specializuotoms vidaus audito sritims, užmezgant ryšius su institucijos vadovybe. Kadangi vidaus audito darbas prasideda nuo aukščiausio lygio – institucijos vadovo ir valdybos veiklos, svarbu, kaip jie perduoda atsakomybę ir įgaliojimus bei stebi kiekvieną institucijos veiklos aspektą.⁵⁴

Sudarant audito planą pirmiausia turi būti keliamas klausimas, ar šis planas padės sėkmingai atlikti auditą ir išspręsti jo metu iškilusias problemas.

Auditas – viena iš rizikingiausių veiklos sričių, todėl jo atlikimo planuose būtina įrašyti skirsnį dėl galimos rizikos. Jame reikėtų nurodyti, kokiose institucijos veiklos srityse ir padaliniuose galima didelė audito rizika ir kodėl (pvz. blogas vadovavimas padaliniui, nesutarimai tarp darbuotojų, per didelė darbų apimtis).

Teisingas vidaus audito plano sudarymas turi tiesioginės įtakos tolesniam vidaus audito darbo organizavimui. Vidaus audito planai turi būti derinami su institucijos vadovybe. Tačiau sudarant vidaus audito planą tikslinga įvertinti įstaigos ir padalinių vadovų sąžiningumą bei jų vadovavimo sugebėjimus. Įrodyta, kad kuo sąžiningesni vadovai – tuo mažesnė apgaulės tikimybė.⁵⁵

⁵² Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 605

⁵³ Ten pat. P. 604

⁵⁴ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 604

⁵⁵ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 604

J. Mackevičiaus teigimu į vidaus audito planų kūrimo procesą rekomenduotina įtraukti vidaus auditorius, turinčius reikiamą profesinę kvalifikaciją. Jų įtraukimas į planavimo procesą suteikia jiems papildomą motyvaciją įgyvendinant planus.⁵⁶

Siekiant vidaus auditą atlikti nuosekliai ir planingai, sudaromi trijų lygių vidaus audito planai⁵⁷:

1. Strateginiai,
2. Metiniai,
3. Operatyviniai.

Remiantis pavyzdine vidaus audito metodika vidaus audito tarnybos veikla turi būti planuojama sudarant strateginius ir metinius planus.⁵⁸ Vidaus audito tarnybos vadovas sudaro ir tvirtina strateginius ir metinius veiklos planus, kurie gali būti koreguojami atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens vadovo pasiūlymus, nustatytus prioritetus ir svarbius viešojo juridinio asmens veiklos arba kitus pasikeitimus.

Pagal pavyzdinės vidaus audito metodikos nuostatus vidaus audito tarnybos strateginiai, metiniai veiklos planai bei bet kokie pakeitimai juose turi būti raštu suderinti su viešojo juridinio asmens vadovu.⁵⁹

Literatūroje teigiama, kad strateginis vidaus audito planas paprastai apima 2-5 metų laikotarpį. Strateginiame plane ypač turi būti atsižvelgta į vidaus audito tarnybos vaidmenį institucijos valdymo struktūroje, jos pagrindinę misiją.⁶⁰ Jame turi būti nurodomi ir padaliniai, kurie bus audituojami du kartus per metus, kasmet, kartą per metus, identifikuojama pagrindinė rizika. Strateginiame vidaus audito plane svarbu išskirti prioritetus, kuriems būtų skiriamas nuolatinis dėmesys. Jų išskyrimas turi būti motyvuotas, pagrįstas tinkamais skaičiavimais. Prioritetų išskyrimas paprastai siejamas su rizikingiausiomis veiklos sritimis, vidaus audito bei kitų išteklių apskaičiavimu. Vidaus audito strateginis planas turi įvertinti institucijos plėtojimo tendencijas ir numatyti ateities perspektyvas. Į strateginį planą būtina įtraukti vidaus audito tarnybos darbuotojų profesinės kvalifikacijos kėlimą.

Strateginio plano tikslams ir uždaviniams įgyvendinti sudaromas metinis planas. Jis detalizuoja strateginio plano nuostatus. Metinis veiklos planas bei vidaus audito poreikis nustatomas remiantis šių duomenų analize.⁶¹

⁵⁶ Ten pat.

⁵⁷ Ten pat.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982

⁵⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982

⁶⁰ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 606.

⁶¹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982

1. audituojamojo subjekto veiklos sričių rizikingumo įvertinimu pagal srities pobūdį ir mastą;

2. audito proceso cikliškumu;

3. vidaus audito tarnybos personalo išteklių ir kompetencija;

4. vidaus auditorių asmenine intuicija.

Vidaus audito rekomendacijose pabrėžiama, kad Vidaus audito tarnybos personalo laiko išteklių poreikis (neįskaitant priežiūrai, kokybės kontrolei ir valdymui skiriamą laiką) per metus apskaičiuojamas susumavus atskirų sričių auditams atlikti reikiamą dienų skaičių.⁶² Dienų skaičius, reikalingas atskiros srities auditui atlikti, nustatomas atsižvelgiant į audito cikliškumą, įvertintą srities rizikos mastą bei kitus pagal poreikį faktorius ir yra srities audito skaičiaus sandauga su vienam auditui atlikti reikiamų dienų skaičiumi. Vienam auditui atlikti reikalingas dienų skaičius įvertinamas pagal audito apimtį. Šiuo atveju yra priimta audito apimtį skirstyti į didelės, vidutinės, nedidelės apimties auditus. Toks skirstymas vis dėlto yra ganėtinai subjektyvus, kadangi priklauso nuo personalo patirties ir kvalifikacijos, todėl skirtingose įstaigose vidaus audito apimties mastai yra skirtingi.

Pavyzdinėje vidaus audito metodikoje pateikiama ši vidaus audito **metinio plano** struktūra:⁶³

1. Audito objektas ir tikslai. Auditorius turi nurodyti, kas bus audituojama ir suformuluoti konkrečius tikslus, iš kurių būtų matyti, ko siekiama šiuo auditu.

2. Audito testai ir procedūros. Auditorius turi nurodyti testus ir procedūras, kurios padėtų pasiekti tikslus, o taip pat kaip tam tikri testai ir procedūros bus atliekamos.

3. Audito terminai. Būtina nurodyti auditui skirtą laiką, jo pradžią ir pabaigą.

4. Pagrindinės informacijos apie audituojamas sritis kaupimas. Šioje plano dalyje auditorius pirmiausia turi surinkti įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie gali iš esmės paveikti auditą. Taip pat turi būti surinkta informacija apie įmonės valdymo struktūrą, vadovybę, darbuotojus, finansinius rezultatus.

5. Reikalingi ištekliai auditui atlikti. Šioje dalyje turi būti nurodyta kokie auditoriai atliks auditą, kokia jų profesinė kompetencija. Svarbu aprašyti įvairias technines priemones ir metodinę medžiagą, reikalingą auditui atlikti.

6. Audito rizikos įvertinimas. Būtina nurodyti veiklos sritis, kurias reikia ypač dėmesingai audituoti ir kuriuose daugiausia galimybių klaidoms ir apgaulei.

⁶² Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1, sprendimu Nr. 5// <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

⁶³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982

7. Ryšiai su įstaigos personalu. Vidaus auditorius turi palaikyti nuolatinį ryšį su vadovybe, informuoti ją apie darbų eigą ir prireikus konsultuotis. Konkretūs auditoriaus pokalbiai ir susitikimai turi vykti su padalinių vadovais, kurių veikla audituojama. Su jais reikia aptarti audito tikslus, apimtį, trukmę, testus, ypatingas veiklos sritis.

8. Audito ataskaitos rašymas. Audito ataskaitoje turi būti apibendrinta ir susisteminta visa informacija, kurią auditorius surinko audito metu. Turi būti identifikuotos reikšmingiausios veiklos sritys, apibendrinti rezultatai, nurodyti jiems įtakos veiksniai ir priežastys. Svarbu ataskaitoje pateikti pasiūlymus veiklai gerinti.

9. Audito rezultatų pateikimas. Šioje audito plano dalyje būtina nurodyti, kaip, kada ir kam turi būti perduoti audito rezultatai.

Operatyvinis vidaus audito planas – tai ketvirčio ar mėnesio darbo planas įmonės ar padalinių tam tikroms veiklos sritims patikrinti. Operatyviniai vidaus audito planai gali labai skirtis. Tai priklauso nuo audituojamojo objekto ypatybių. Tačiau galioja bendrosios nuostatos, kurių derėtų laikytis sudarant operatyvinius planus.

Operatyviniame vidaus audito plane turi būti nurodytos audito apimtys, išvardyti audituojami klausimai, auditoriai, kurie atliks auditą (jų kompetencija ir atsakomybė), audito atlikimo tvarkaraštis, audito testai ir procedūros, ryšiai su audituojamojo padalinio darbuotojais. Audito planas turi būti pateikiamas audituojamam padaliniui nurodant ne tik auditorių, bet ir audituojamų vaidmenį ir atsakomybę. Svarbu užtikrinti audituojamo padalinio vadovybės pritarimą, nes tai padės išvengti nesusipratimų ir problemų audito metu.

Kaip teigiama vidaus audito rekomendacijose, audito departamento vadovas turi pateikti aukštesniajai vadovybei ir valdybai peržiūrėti ir tvirtinti vidaus audito planą, šiai veiklai būtinus išteklius bei reikšmingus jų pokyčius per planuojamą laikotarpį.⁶⁴ Audito departamento vadovas taip pat turi informuoti, kokią įtaką darbui gali turėti išteklių ribojimas bei pasirūpinti, kad numatyti ištekliai patvirtintam vidaus audito planui įgyvendinti būtų pakankami, tinkami bei naudingai paskirstyti.

Kaip matyti iš LR Finansų ministerijos pateiktos metinės vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitos, praktikoje dauguma vidaus auditorių dirba pagal vidaus audito tarnybų vadovų parengtus ir su viešųjų juridinių asmenų vadovais raštu suderintus metinius vidaus audito tarnybos veiklos planus, parengtus pagal strateginius veiklos planus, atsižvelgiant į atliktą viešojo juridinio asmens rizikos vertinimo analizę. Vis dėl to buvo ir tam tikrų išimčių, kuomet vidaus audito tarnybos veiklos planus tvirtino Viešojo juridinio asmens vadovas, o dalis vidaus audito tarnybų, įvertinusios rizikos pasikeitimus, atliko veiklos

⁶⁴ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1, sprendimu Nr. 5 // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

plane nenumatytus vidaus auditus. Daugeliu atvejų neplaniniai vidaus auditai buvo atliekami ne vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu, o viešojo juridinio asmens vadovo nurodymu. Neplaniniams vidaus auditams buvo panaudota 18 % viso vidaus auditų laiko.⁶⁵

Apibendrinant vidaus audito planavimo teorinius metodinius nurodymus, galima teigti, jog teisingas vidaus audito plano sudarymas turi tiesioginės įtakos tolesniam vidaus audito darbo organizavimui bei vykdymui. Planavimo metu nustatoma audito strategija, atskirų auditų atlikimo darbo koordinavimas, rizikos veiksniai, auditų mastas, atlikimo laikas. Tačiau praktikoje matyti, jog pasitaiko atvejų, kuomet kai kuriuose vidaus audito tarnybose yra sudaromi neadekvatūs metiniai planai, neplaniniai auditai atliekami viešojo juridinio asmens vadovo nurodymu.

3.2. Audito programos sudarymo taisyklės

Audito programa – tai audito plano konkretizavimo procedūrų sąrašas⁶⁶. Kaip teigiama Finansinio audito vadove, audito programoje gali būti nurodomi kiekvienos audito srities, nurodytos audito plane, audito procedūrų mastas ir laikas audito procedūroms atlikti.⁶⁷

Vidaus audito programa rengiama prieš pradedant vidaus auditą, ją galima keisti, jei atliekant auditą, toks poreikis atsiranda. Programoje turėtų būti aiškiai apibrėžtos audituojamos sritys, jų rizika. Vidaus auditui atlikti parengti klausimynai ir testai, kurie detalizuoja programą, turi būti suderinti su Vidaus audito tarnybos vadovu.⁶⁸

Vidaus audito mastas bei atlikimo terminai paprastai būna jau nustatyti planavimo metu. Tačiau vidaus audito programoje tiek audito mastas, tiek terminai turėtų būti patikslinti atsižvelgiant į išankstinio tyrimo rezultatus. Sudarant audito programą, vidaus auditoriai atsižvelgia į potencialiai rizikingus procesus bei didelės rizikos sritis:

- audituojama organizacijos veikla, politikos sritys, kuri nebuvo ankstesnio audito nagrinėjimo ir vertinimo objektas;
- kai kyla rizika dėl blogo finansinio planavimo, vadovavimo, veiklos.

Audito programą turi pasirašytinai patvirtinti Vidaus audito tarnybos vadovas. Bet kurie vidaus audito programos pakeitimai taip pat turi būti patvirtinti Vidaus audito tarnybos vadovo⁶⁹.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20.

⁶⁶ Matickienė, J. Audito planavimas ir organizavimas. KTU, 1997. P. 52

⁶⁷ Valstybės kontrolieriaus įsakymas „Dėl įstaigų finansinio audito vadovo“. // Valstybės žinios. 2003, Nr. V-191.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982

⁶⁹ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

Taigi iš to seka, kad audito programa papildo ir konkretizuoja audito planą, apibrėždama audito apimtį, atlikimą, pagrindinius klausimus į kuriuos reikia atsakyti audito metu, audito įrodymo pobūdį. Planuojant vidaus audito programą svarbu įvertinti audituojamojo subjekto riziką, kadangi tai yra vienas iš svarbiausių faktorių, sąlygojančių audito apimties pobūdį.

3.3. Vidaus audito rizikos įvertinimo metodai

Visos organizacijos, nepaisant jų dydžio, struktūros, prigimties susiduria su rizika. Vidaus auditas padeda organizacijai pasiekti tikslus, žvelgdamas į organizaciją sisteminiu požiūriu, vertina ir tobulina rizikos valdymo efektyvumą, kontrolę ir valdymo procesą.⁷⁰

Riziką sudaro bet kokio įvykio tikimybė, sąlygojama veiksmų arba neveikimo, kurie gali atnešti nuostolių arba pakenkti organizacijos įvaizdžiui, arba gali trukdyti siekti organizacijos užsibrėžtų tikslų ir uždavinių.⁷¹ Tokių nepageidautinų įvykių pavyzdžiai galėtų būti netinkamo sprendimo priėmimas, kuris buvo priimtas neteisinga, pasenusia arba neišsamia informacija, neteisinga lėšų apskaita, arba neteisingas subsidijos pervedimas, didelė institucijos darbuotojų kaita, dažna norminių dokumentų kaita. Pasak rizikos valdymo eksperto S. Liučvaičio, itin svarbu išsiaiškinti rizikos veiksnius, įvertinti riziką ir ją valdyti.⁷² Vidaus auditorių veikla turi padėti organizacijai nustatyti ir įvertinti reikšmingą riziką bei padėti gerinti rizikos valdymo ir kontrolės sistemas.⁷³ Taigi auditas turi aiškiai užduotį – atskleisti ir padėti minimizuoti gresiančios rizikos laipsnį organizacijoje.

Institucijos vadovybė privalo nuspręsti, kokia rizika yra priimtina, reali ir kaip tą lygį palaikyti. Įvertinant riziką reikia bendradarbiauti su struktūrinių padalinių vadovais, kurie atsakingi už atitinkamas sistemas. Rizikos įvertinimą reikia suderinti su viešojo juridinio asmens vadovu.

Audito rizika apima natūralią, kontrolės ir aptikimo riziką.⁷⁴

- 1) natūrali rizika: sutrikimų, klaidų atsiradimas dėl fizinių bei žmogiškojo faktorių;
- 2) kontrolės rizika: organizacijos vykdomos kontrolės procedūros nenustato arba neužkerta kelio tokioms klaidoms, sutrikimams įvykti;

⁷⁰ Dičpetris L. Vidaus auditoriaus vaidmuo rizikos valdymo procese // <http://www.theiaa.org>; prisijungimo laikas 2007 10 30.

⁷¹ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

⁷² Liučvaitis, S. Rizikos valdymas ir jos analizės svarba. Vilnius, 2003.

⁷³ Courtemanche, G. The new Internal Auditing. London, 1986.

⁷⁴ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.

3) aptikimo rizika: auditorius pateikia neteisingą nuomonę apie informacijos iškraipymus bei sutrikimus arba jų neaptinka.

Kiekvienas rizikos faktorius yra įvertinimas priklausomai nuo situacijos (kur nustatomas rizikos lygis) nuo įvertinimo žemas – 1 taškas iki įvertinimo aukštas – 5 taškai.

Nustatant rizikos sritis, vidaus auditorius turi peržiūrėti audituojamo Viešojo juridinio asmens vykdomos kontrolės užduočių ataskaitas ir kitus dokumentus, taip pat papildomą žodinę informaciją, gautą iš kitų tarnautojų ir darbuotojų.

Vidaus audito tarnybos vadovas turi parengti vienodas rizikos įvertinimo ir skirtingų rizikos sričių svarbos nustatymo taisykles. Jis turi lemiamą balsą nustatant, koks faktorius bus pagrindinis išsirenkant organizacijos operacijų sritį auditui. Vidaus auditoriai pateikia savo pasiūlymus dėl rizikos įvertinimo tose srityse, kurias jie pasirinko tikrinti, ir galiausiai pažymi šios rizikos svarbą naudodamiesi vienodais kriterijais (svertais), kuriuos jiems pateikia Vidaus audito tarnybos vadovas.⁷⁵

Nustatant rizikos prioritetus, svarbu įsitikinti, kad būtų gautas atsakymas į klausimą, kokia rizika yra priimtina viešojo juridinio asmens vadovui, ir kokia tik iki tam tikro nustatyto lygio. Visos nustatytos svarbios rizikos sritys privalo būti įtrauktos prioriteto tvarka sudarant strateginius bei metinius vidaus audito planus.⁷⁶

Apibendrinant, rizikos nustatymas yra esminis rizikos klausimas, įtakojantis auditoriaus apsisprendimą dėl konkrečios veiklos audito trukmės. Vidaus auditoriai rizikos veiksnius vertina tiek valdymo aplinkoje, kontrolės sistemoje, tiek apskaitos bei turto apsaugos srityse. Tačiau kaip rodo rizikos sričių metodų įvertinimo analizė, nėra vieno ir vienintelio būdo kaip būtų galima tiksliai audituoti rizikos valdymą, identifikuoti rizikos veiksnius, vertinti jų pasireiškimą. Kokios rizikos sritys bus nustatytos visada priklausys nuo vidaus auditoriaus žinių lygio, organizacijos tikslų, veiklos.

Taigi vidaus audito tarnybos vadovas pats turi nuspręsti ir užtikrinti, kad būtų pasirinktos, pritaikytos bei panaudotos optimaliausios, tinkamiausios rizikos įvertinimo ir skirtingų rizikos sričių svarbos nustatymo taisyklės, metodikos.

⁷⁵ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 //http://www.finmin.lt; prisijungimo laikas 2007 11 20.

⁷⁶ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 //http://www.finmin.lt; prisijungimo laikas 2007 11 20.

3.4. Vidaus kontrolės sistemos vertinimo ypatumai

Lemiamas veiksnys valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių uždaviniams įgyvendinti ir geresniems vykdomų programų rezultatams pasiekti yra tinkamų vidaus kontrolės priemonių taikymas. Tinkama vidaus kontrolė ženkliai sumažina klaidų ir pažeidimų atsiradimo galimybę.⁷⁷ Veiksminga vidaus kontrolė taip pat padeda sėkmingai įgyvendinti naujoves, prisitaikyti prie besikeičiančios aplinkos, naujų poreikių ir prioritetų, todėl vadovai turi nuolat naudoti ir vertinti institucijose įteisintas vidaus kontrolės priemones.⁷⁸ Vidaus auditorių veikla turi padėti organizacijai vykdyti veiksmingą kontrolę, vertinant jos efektyvumą ir veiksmingumą bei skatinant nuolat ją gerinti.⁷⁹

Remiantis Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu, vidaus kontrolė suprantama kaip procesas, kurį lemia viešojo juridinio asmens vadovybė ir kiti institucijos darbuotojai ir kurios tikslas yra užtikrinti, kad:⁸⁰

- 1) veikla yra teisėta, efektyvi, ekonomiškai, rezultatyvi, skaidri,
- 2) finansinė informacija ir ataskaitos yra patikimos ir išsamios,
- 3) laikomasi įstatymų nuostatų,
- 4) vykdomi strateginiai bei kiti veiklos planai,
- 5) rizikos veiksniai valdomi efektyviai.

Vidaus kontrolė yra valdymo įrankis, todėl atsakomybė už vidaus kontrolės sistemos tinkamumą ir veiksmingumą tenka institucijos vadovams. Kiekvienos institucijos vadovas turi užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistema būtų sukurta, tikrinama ir atnaujinama.⁸¹ Kartu institucijos vadovai gali perduoti ir perduoda kai kurias kontrolės funkcijas kitiems, apibrėždami pareigų paskirstymą vidaus kontrolės sistemoje tarp vadovų, Vidaus audito tarnybos ir kitų darbuotojų.

Kaip teigiama valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniuose nurodymuose, kad vidaus kontrolė būtų veiksminga, ji turi atitikti tris pagrindinius kriterijus:⁸²

- turi būti tinkama (reikiama kontrolė reikiamoje vietoje),

⁷⁷ INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards//www.intosai.org; prisijungimo laikas 2007 10 06

⁷⁸ Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniai nurodymai// Patvirtinta Vidaus audito komiteto prie Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo instituto 2001 m. rugsėjo 12 d. nutarimu Nr. 6.

⁷⁹ Wilson, R., Chua, W. Managerial Accounting. Butterworth, 1988.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.

⁸¹ Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniai nurodymai// Patvirtinta Vidaus audito komiteto prie Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo instituto 2001 m. rugsėjo 12 d. nutarimu Nr. 6.

⁸² Ten pat.

- turi funkcionuoti nenutrūkstamai pagal planą nepriklausomai nuo to, ar vadovybė yra, ar jos nėra,
- turi būti rezultatyvi (vidaus kontrolės sąnaudos neturi viršyti gautos naudos).

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse pateikiamas šiuolaikinės vidaus kontrolės sistemos modelis, kuris turi apimti:⁸³

1) Kontrolės aplinką. Viešojo juridinio asmens vadovas formuoja bendrą organizacijos dvasią. Ji apima organizacijos etikos vertybes, valdymo filosofiją, pareigų paskyrimą ir vadovų nurodymus;

2) Rizikos analizę. Kadangi kiekviena organizacija susiduria su vidaus ir išorės rizika, kuri gali būti pavojinga organizacijos veiklai, reikalinga nuolatinė rizikos analizė. Kadangi nuolat keičiasi ekonominės, kontrolės ir veiklos vykdymo aplinkybės, todėl turi būti numatyti nuolatinės rizikos analizės būdai;

3) Kontrolės veiklą. Kontrolė vykdoma visais organizacijos lygiais. Ji apima įprastus, gerai žinomus kontrolės būdus, tokius kaip parašo įgaliojimo tikrinimas, apribojimai, sulyginimai;

4) Informaciją ir jos perdavimą. Kiekvienas asmuo turi turėti pakankamai informacijos apie veiklą, kad galėtų tinkamai atlikti savo darbo dalį visame kontrolės etape. Vadovai turi keisti informaciją su darbuotojais, o jie su vadovais tarpusavyje;

5) Stebėseną. Išorės ir vidaus auditorių atliekamas darbas yra stebėsenos proceso dalis. Geriausia, kai Vidaus audito tarnyba yra kvalifikuotų specialistų grupė, gerai informuota apie vidaus kontrolės klausimus.

Vidaus auditoriai gali parengti klausimynus apie vidaus kontrolę arba pagrindinius kontrolės klausimus, kurie padės atlikti kontrolės efektyvumo įvertinimą. Vidaus auditoriai taip pat turi nustatyti, ar iš tikrųjų kontrolė audituojamuoju laikotarpiu buvo vykdoma efektyviai ir nuosekliai.

Nustatytas kontrolės operacijas reikia patikrinti pasirinkus keletą sandorių arba operacijų, kurios turi būti kontroliuojamos. Kadangi vidaus auditorius siekia įvertinti praktinį kontrolės efektyvumą, tai pavyzdžių atranka ir atliekamo tikrinimo pobūdis turi užtikrinti, kad:

1) gaunama pakankamai informacijos, kad kontrolė buvo vykdoma nuosekliai laiko atžvilgiu;

⁸³ [Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės](#) - [vertimas į lietuvių kalbą]. - Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. - [V25]. - Versta iš: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.

2) gaunama pakankamai informacijos, kad atliekant visų rūšių sandorius, įeinančius į sistemą kontrolė buvo vykdoma nuosekliai (pvz. didelių apimčių, mažaverčiai sandoriai, neįprasti sandoriai).

Atlikęs kontrolės patikrinimą, vidaus auditorius turi priimti sprendimą, kiek jis gali pasitikėti vidaus kontrolės sistema ir kiek reikės atlikti išsamių patikrinimų tam, kad būtų galima nustatyti kontrolės patikimumo lygį. Vidaus kontrolės būklės įvertinimas suteikia vidaus auditoriui papildomos informacijos apie šios sistemos veikimą, įgalina jį patvirtinti arba pakoreguoti savo pirminius sprendimus dėl vidaus audito apimtys, rizikos veiksmų, tikrinimo sričių.

Pagal valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodinius nurodymus, vidaus kontrolės sistema turi būti įvertinama taip:

-puiki, gera, patenkinama, silpna.

Tačiau kai kurie vidaus audito tarnybų vadovai, vertindami viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemą, vadovavosi ne šiais Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniais nurodymais, bet Europos Sąjungos struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004-2006 m. bendrojo programavimo dokumento priemonėms įgyvendinti, veiklos atrankinių patikrinimų pavyzdine metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. rugpjūčio 1 d. įsakymu Nr. 1K-226.⁸⁴

Pagal pateiktus metinėse vidaus audito tarnybų veiklos ataskaitose duomenis galima daryti išvadą, kad daugiausia dėmesio buvo skiriama vidaus auditų atlikimui, bet ne vidaus kontrolės sistemos vertinimui. Vidaus kontrolės sistemą viešajame juridiniame asmenyje įvertino 52 vidaus audito tarnybos.⁸⁵ Savivaldybėse centralizuotos vidaus audito tarnybos pradėtos steigti prieš 2 metus, todėl vidaus kontrolės sistemos įvertinti dar neturėjo galimybių.⁸⁶

Apibendrinant vidaus kontrolę yra sistema su bendra organizacijos kultūra ir individualia kontrolės veikla, kurią atlieka kiekvienas organizacijos darbuotojas, vadovams vadovaujant bei vidaus auditui prižiūrint. Vidaus auditas turi padėti organizacijai vykdyti veiksmingą kontrolę, vertindamas kontrolės sistemos veiksmingumą, efektyvumą bei skatindamas nuolat ją gerinti, nepaisant to, jog praktikoje dar kyla neaiškumų vertinant vidaus kontrolės sistemą.

⁸⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20.

⁸⁵ Ten pat.

⁸⁶ Ten pat.

3.5. Vidaus audito atlikimo nurodymai

Tinkamai ir profesionaliai atliktas vidaus auditas padeda didinti valstybės institucijų veiklos efektyvumą, įgyvendinti jų veiklos strategiją, ūkinę ir finansų politiką, atskleisti rezervus veiklai ir valdymui plėtoti, jų tęstinumui garantuoti.⁸⁷ Kaip reglamentuojama Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme vidaus audito tikslas – „sistemiškai 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.“⁸⁸ Taigi tai reiškia įvairiapusį organizacijos veiklos vertinimą, struktūrizuotą ir tarptautiniais profesinės praktikos standartais pagrįstą požiūrį į organizacijos vidinius procesus, rizikų valdymo visumą, vadovavimą ir vidaus kontrolę.

Šiam tikslui pasiekti auditorius turi įvertinti.⁸⁹

1) Informacijos patikimumą, pakankumą bei tinkamumą. Vidaus auditoriai turi rinkti informaciją remdamiesi audito tikslais ir apimtimi. Audito tikslai reikalauja rinkti tik tokia informaciją, kuri padėtų pasiekti konkrečios veiklos srities audito tikslus. Audito apimtis reikalauja rinkti informaciją, būdingą tik konkrečiai veiklos sričiai.

Pakankama yra ta informacija, kurios pakanka padaryti objektyvias išvadas apie tam tikrą veiklos sritį.

Patikima yra ta informacija, kuri paremta konkrečiais faktais, įtikinanti, turi įrodomąją galią.

Tinkama yra tokia informacija, kuri padeda įmonei pasiekti tikslus, priimti vertingus sprendimus.

Informacija renkama panašiomis procedūromis, kurias naudoja išorės auditoriai. Tai tikrinimas, apklausa, stebėjimas, skaičiavimas, patvirtinimas, analitinės procedūros.

- Tikrinimas – įrašų, dokumentų, ilgalaikio materialiojo turto tikrinimas. Įrašų ir dokumentų tikrinimas suteikia audito įrodymų, kurių patikimumas priklauso nuo vidaus kontrolės procedūrų pobūdžio, šaltinių ir apdorojimo kontrolės efektyvumo. Tikrinimas atliekamas dviem būdais: dokumentiniu ir natūriniu. Šiuo atveju reikia nuspręsti, koku metodu (formalioju ar palyginimo) bus tikrinami dokumentai. Tikrinant formalioju metodu, nustatoma, ar dokumentai turi visus reikalingus rekvizitus, ar teisingi skaičiavimai, ar teisinga

⁸⁷ Vidaus auditorių asociacija. Dėl vidaus audito sistemos valstybiniame sektoriuje// <http://www.theia.org>; prisijungimo laikas 2007 11 23

⁸⁸ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.

⁸⁹ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 10.

forma. Tikrinant palyginimo metodu, lyginami įrašai, padaryti keliuose dokumentuose apie tą pačią operaciją ar įvykį. Atliekant natūrinį tikrinimą, tikrinami veiklos produktai: nematerialusis ir materialusis turtas, ir gauta informacija lyginama su įrašais dokumentuose.

- Skaičiavimas – tai pirminių dokumentų ir apskaitos įrašų aritmetinio tikslumo tikrinimas arba atskirų skaičiavimų atlikimas.⁹⁰ Šią procedūrą rekomenduojama atlikti suradus klaidą, abejojant atskaitos arba kitos santraukos pagrįstumu ar audituojamojo subjekto pateikta informacija.

- Patvirtinimą rekomenduojama naudoti, kai abejojama informacijos tikrumu, išbaigtumu, turiniais įgaliojimais, įvykdymu, įvertinimu.

- Taikant stebėjimo procedūrą, rekomenduojama stebėti veiksmus, kuriuos atlieka audituojamo subjekto darbuotojai. Tai suteikia vidaus auditoriui galimybę nustatyti realią situaciją, slypinčią už patikrinimo atskaitų ir kitų oficialių dokumentų.

- Apklausa gali būti atlikta pateikus klausimus raštu arba pokalbio metu. Atliekant apklausą raštu, rekomenduojama parengti ir pateikti audituojamojo subjekto vadovui, darbuotojams klausimų, į kuriuos jie prašomi atsakyti raštu, sąrašą. Jei apklausa atliekama žodžiu, po pokalbio vidaus auditorius turėtų parengti išspausdintą pokalbio santrauką. Rekomenduotina supažindinti pašnekovą su pokalbio santrauka ir ją pasirašyti.

- Analitinių procedūros - tai išvados, gautos apdorojus įvairius duomenis. Paprastai tai kiekybiniai įrodymai, kurių patikimumas, pakankumas, tinkamumas nustatomas nesudėtingomis standartinėmis procedūromis.⁹¹ Tai nagrinėjamo laikotarpio duomenų lyginimas su tokio pat ar panašaus pobūdžio kitų laikotarpių duomenimis, planais, prognozėmis, skirtingų programų, skyrių duomenimis.⁹²

Svarbu sugebėti teisingai ir objektyviai įvertinti surinktą informaciją. Pirmiausia auditorius surinktą informaciją turėtų palyginti su ta, kurią tikėjosi ar planavo gauti. Jis turi išsiaiškinti netikėtus neatitikimus (skirtumus) bei įsitikinti, kad neatitikimų nėra, kai jų buvo tikimasi.

Vertindamas informaciją auditorius turi atkreipti dėmesį į neįprastus arba periodiškai nesikartojančius sandorius ar įvykius. Audito teorijos ir praktikos specialistai visada rekomenduoja faktinę informaciją lyginti su analogiška praėjusių laikotarpių informacija, taip pat

⁹⁰ Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai//Lietuvos auditorių rūmai, Vilnius, 2005, P 412.

⁹¹ Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards. Draft. Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI'S Auditing Standards and Practical Experience.// The Swedish National Audit Office, 2001, P 43.

⁹² Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1 , sprendimu Nr. 5 //http://www.finmin.lt; prisijungimo laikas 2007 11 27

su samata ir prognozėmis.⁹³ Vienas svarbių informacijos vertinimo aspektų - ryšio tarp finansinės ir atitinkamos nefinansinės informacijos nagrinėjimas, pavyzdžiui buhalteriniuose dokumentuose parodytų darbo apmokėjimų išlaidų palyginimas su vidutiniu darbuotojų skaičiumi.

2) Politikos, planų, procedūrų, įstatymų bei nuostatų laikymąsi – vidaus auditoriai turi peržiūrėti sistemas, sukurtas užtikrinti, kad yra laikomasi politikos, planų, procedūrų, įstatymų ir nuostatų, galinčių turėti svarbų poveikį veiklai ir ataskaitoms bei nustatyti, ar organizacijoje jų laikomasi.

3) Turto apsaugą – vidaus auditoriai turi kontroliuoti turto apsaugos nuo vagysčių, nesankcionuoto naudojimo, stichinių nelaimių, neigiamų veiksnių įtakos priemones. Ten, kur reikia, patikrinti tokio turto realų egzistavimą.

4) Išteklių naudojimo efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą – vidaus auditoriai turi patikrinti, kiek ekonomiškai, efektyviai panaudojami ištekliai, taip pat išteklių panaudojimo rezultatyvumą. Reikia patikrinti išteklių sunaudojimo normatyvus, išteklių sunaudojimo sritis, ar ištekliai nenaudojami nenašiam darbe, ar pagrįsti kiti su išteklių panaudojimu susiję kaštai, ar nėra per daug arba per maža darbuotojų.

5) Numatytų veiklos ar programų tikslų įgyvendinimą – vidaus auditoriai turi patikrinti veiklą arba programas tam, kad įsitikintų, ar rezultatai atitinka numatytus tikslus ir uždavinius, ar veikla ir programos vykdomos taip, kaip buvo planuota.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus audito atlikimas yra pakankamų, tinkamų ir patikimų įrodymų, reikalingų audito ataskaitai, surinkimas. Audito įrodymai patvirtina audito faktus, aplinkybes, audituojamojo subjekto veiklos trūkumus, suteikia auditoriui galimybę padaryti pagrįstas išvadas, taip pat pateikti audituojamajam subjektui tinkamas rekomendacijas.

3.6. Reikalavimai vidaus audito darbo dokumentams

Remiantis pavyzdine vidaus audito metodika, vidaus audito rekomendacijomis, veiklos audito vadovu, auditoriai turi dokumentuoti svarbią informaciją, kad galėtų pagrįsti savo išvadas ir audito rezultatus.

Kaip teigiama vidaus audito rekomendacijose ir Veiklos Audito vadove tinkamai parengti dokumentai gali padėti Vidaus audito tarnybai gerinti savo darbo efektyvumą ir našumą:

- 1) palengvina planavimą;
- 2) pagrindžia vidaus audito nustatytų silpnų vietų, klaidų ir neatitikimų sąrašą;
- 3) pasitarnauja kaip informacijos šaltinis rengiant ataskaitas;

⁹³ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.610.

4) įrodo, kad buvo laikomasi vidaus audito standartų ir rekomendacijų bei Vidaus audito tarnybos nustatytų vidaus tvarkos procedūrų;

5) pagrindžia vidaus auditoriaus sprendimus, nuomonę ir ataskaitas;

6) padeda atlikti patikrinimus, priežiūrą, užtikrina kokybę.

Darbo dokumentuose turi atsispindėti visi vidaus audito etapai, pradedant planavimu ir baigiant galutinės ataskaitos rengimu. Kaip teigiama veiklos audito vadove⁹⁴, darbo dokumentų tikslas – parodyti, kodėl auditorius pasirinko vieną ar kitą problemą, vieną ar kitą laikotarpį, vieną ar kitą procedūrą, kodėl apklausoms, pokalbiams ar statistinei analizei pasirinko vieną ar kitą personalo ir klientų grupę, kuo remdamasis jis daro vieną ar kitą prielaidą arba išvadą.

Darbo dokumentai privalo turėti antraštę, dokumento sudarymo datą ir turi būti vidaus auditoriaus pasirašyti. Darbo dokumentuose turi būti nurodytos taikytos vidaus audito procedūros ir vidaus audito apimtis, apibendrinta vidaus audito išvadas ir rekomendacijas patvirtinanti informacija. Darbo dokumentai gali būti įforminti įvairiai: raštu popieriuje, filmo ar magnetinėje juostoje, kompiuterinėje laikmenoje.

Deja, kaip rodo praktika, pasitaiko atvejų, kai dokumentų tinkamam parengimui bei produktyviam darbui trukdo kai kuriuose Vidaus audito tarnybose morališkai pasenę bei fiziškai susidėvėję kompiuteriai. Vidaus auditorių darbui buvo skirti 476 kompiuteriai, tačiau ne visi iš jų tiko darbui. Taip pati iš 67 turimų kompiuterių programų tik 24 buvo naudojamos vidaus auditams atlikti. Be to, 33 vidaus audito tarnybos iš viso neturi kompiuterių.⁹⁵

Darbo dokumentus kartu su atlikto vidaus audito ataskaitos projektu vidaus auditorius turi pateikti Vidaus audito tarnybos vadovui, kuris juos patikrina, kad nustatytų ar dokumentai tinkamai pagrindžia vidaus audito ataskaitos projekte išdėstytus faktus, išvadas, rekomendacijas. Atlikus vidaus auditą, vidaus auditorius sudaro vidaus audito darbo dokumentų bylą bei byloje esančių darbo dokumentų aprašą. Audito vadovas turi kontroliuoti priėjimą prie audito dokumentų, prieš pateikdamas audito dokumentus trečiosioms šalims, turi gauti vadovybės arba teisininkų leidimą.

Darbo dokumentai, susiję su konkrečiais vidaus auditais, vadinami einamosiomis bylomis. Be jų dažnai sudaromos nuolatinio saugojimo bylos. Jose kaupiama informacija, kuri bus naudojama metai iš metų, atliekant vėlesnius konkrečios srities vidaus auditus. Šios bylos yra vidaus audito darbo planavimo ir tolesnio darbo atlikimo pagrindas. Jos turi būti nuolat atnaujinamos.⁹⁶

⁹⁴ Ten pat.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20

⁹⁶ Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1, sprendimu Nr. 5 // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 10 20

Audito vadovas turi nustatyti audito dokumentų saugojimo reikalavimus. Šie reikalavimai turi būti suderinti su organizacijos veiklos strategija, įstatymais, norminiais aktais ir kitais reikalavimais ir turi apimti:⁹⁷

- 1) dokumentų saugojimą iki jų sunaikinimo;
- 2) bylų iš Vidaus audito tarnybos perdavimą į centrinę saugyklą,
- 3) standartinių bylų turinį, rodyklių sudarymą ir bylų ėmimo tvarką.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus audito darbo dokumentai padeda suplanuoti ir atlikti auditą, kontroliuoti konkrečius audito darbus, geriau juos suprasti, sudaryti pagrindą audito tikslams pasiekti ir audito ataskaitoms parengti. Visai tai liudija, kad audito darbo dokumentai yra pagrindinis vidaus auditoriaus atlikto darbo ir išvadų registras. Tačiau praktikoje tinkamų sąlygų ir kompiuterizavimo problemų buvimas kelia riziką darbo organizavimui, tinkamam dokumentų rengimui bei pačiai vidaus auditų atlikimo kokybei.

3.7. Vidaus audito ataskaitos

Atlikus vidaus auditą, turi būti parengta ir vidaus auditoriaus pasirašyta vidaus audito ataskaita, kurioje apibendrinami atlikto vidaus audito rezultatai ir pateikiami:

- 1) vidaus kontrolės sistemos funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje įvertinimas;
- 2) audituojamojo subjekto veiklos rezultatyvumo įvertinimas;
- 3) nustatyti veiklos trūkumai;
- 4) rekomendacijos Vidaus audito tarnybos nustatytiems trūkumams šalinti arba viešojo juridinio asmens veiklai tobulinti.

Kaip teigiama LR finansų ministerijos patektoje metinėje vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitoje, įvertinę audituojamojo subjekto vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą bei galimą rizikos veiksnių įtaką, vidaus auditoriai vidaus audito ataskaitose pateikė rekomendacijas, susietas su viešųjų juridinių asmenų veiklos pagerinimu. Viso buvo pateiktos 11905 rekomendacijos, iš jų 8256 – esminės. Bendrai buvo įgyvendintos 5244 esminės rekomendacijos, kurios turėjo reikšmingą poveikį:

- VJA veiklos pagerinimui;
 - Finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sistemos dalies, teisingam funkcionavimui;
 - Vidaus kontrolės tinkamų procedūrų, atsižvelgiant į veiklos riziką, turto apsaugos būklę, apskaitos ir informacinę sistemą ir kitus vidaus kontrolės kriterijus, nustatymui.⁹⁸
- Lyginant su 2004 m. rekomendacijų 2005 m. buvo pateikta 2165 daugiau.

⁹⁷ Ten pat.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20.

Teorijoje skiriamos šios vidaus audito ataskaitos:

1) Tarpinės – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui ir skirta neatidėliotino dėmesio reikalaujančiai informacijai pateikti, vidaus audito objekto apimties pasikeitimui nurodyti, apie vidaus audito procesą informuoti, kai atliekamas didelės apimties vidaus auditas;

2) Galutinės – surašomos užbaigus auditą, pateikiamos raštu audituojamojo subjekto vadovui. Jų forma ir turinys labiausiai priklauso nuo organizacijos valdymo struktūros ir audito pobūdžio.

Gali būti rengiamos ataskaitos santraukos aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovui arba kitiems suinteresuotiems asmenims.

Pavyzdinėje vidaus audito metodikoje pateikiama tokia ataskaitos struktūra:⁹⁹

1) Įžanginė dalis, kurioje paprastai nurodoma: vidaus audito atlikimo motyvai, vidaus audito vykdytojai, vidaus audito trukmė, audituojamas laikotarpis, vidaus audito apimtis, vidaus audito tikslas, vidaus audito procedūros, bei vertinimo kriterijai;

2) Dėstomoji dalis, kurioje išdėstomo vidaus audito metu nustatyti faktai (detalios pastabos), taip pat gali būti įtraukta informacija apie audituojamojo subjekto veiklą įgyvendinant ankstesnio vidaus audito rekomendacijas arba sukurtas tinkamas vidaus kontrolės priemonės. Šioje ataskaitos dalyje dėstomi faktai turi aiškiai pagrįsti vidaus auditorių išvadas ir rekomendacijas, jie įvertinami lyginant esamą viešojo juridinio asmens padėtį (tvarką) su ta padėtimi (tvarka), kuri turėtų būti pagal vertinimo kriterijus (įstatymus, kitus norminius teisės aktus bei nustatytas procedūras, dokumentus ir kita), ir aiškinamos priežastys, dėl kurių atsirado skirtumų;

3) Išvados (auditoriaus nuomonė) – vidaus auditorių vidaus audito metu nustatytų faktų įtakos audituojamojo subjekto veiklai įvertinimas. Vidaus audito ataskaitoje išvados turi būti aiškiai išdėstytos ir motyvuotos.

4) Rekomendacijos – pasiūlymai, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytą neigiamą faktų įtaką viešojo juridinio asmens veiklai, pagerinti audituojamojo subjekto veiklą bei pasiekti norimų rezultatų. Jos turi būti aiškos ir nedviprasmiškos, konkrečiai nurodančios, kokių veiksmų reikia imtis, kad būtų ištaisytos klaidos ir pagerinta veikla.

5) Priedai – prie ataskaitų gali būti pridedami įvairūs priedai, t.y. informacija, paaiškinanti ir detalizuojanti konkrečius ataskaitos faktus ar rodiklius.

Atlikus vidaus auditą, parengiamas ataskaitos projektas, kurį vidaus auditorius turi aptarti su audituojamojo subjekto vadovu. Vidaus auditoriaus ataskaitoje nurodyti viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės sistemos trūkumai prieš tai turi būti aptarti su atitinkamais

⁹⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982.

audituojamojo subjekto valstybės tarnautojais arba darbuotojais vidaus audito metu, kad būtų įsitikinta, kad vidaus auditorius ir audituojamojo subjekto valstybės tarnautojai arba darbuotojai supranta klaidos arba trūkumo esmę, taip pat aptarta, kaip geriau ištaisyti trūkumus ir klaidas arba patobulinti viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemą.

Po ataskaitos projekto aptarimo ataskaita, pasirašyta visų vidaus auditą atlikusių vidaus auditorių, pateikiama pasirašytinai susipažinti audituojamojo subjekto vadovui.

Jei galutinėje ataskaitoje aptinkama klaida, vidaus auditorius turi surašyti vidaus audito ataskaitą patikslinančią pažymą, kurią turi patvirtinti Vidaus audito tarnybos vadovas. Vidaus audito ataskaitą patikslinanti pažyma išdalijama visiems gavusiems galutinę ataskaitą.

Esant poreikiui arba pareikalavimui, ataskaitos santrauka, kaip ir visa ataskaita, privalo būti teikiama aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovui.¹⁰⁰

Vidaus audito ataskaitose būna ir konfidencialios informacijos. Vidaus auditoriai turi laikytis konfidencialumo ir neatskleisti informacijos tiems, kas neturi teisės jos žinoti. Vidaus auditoriai turi užtikrinti, kad ataskaitos būtų pateikiamos tiesiogiai atitinkamo lygio vadovams.

Galioja tokia vidaus auditoriaus darbo nuostata: darbas laikomas baigtu ne tada, kai parašoma ataskaita, o tada, kai imtasi konkrečių veiksmų ataskaitose nurodytiems trūkumams pašalinti. Taigi audito ataskaitos rengimas – baigiamasis audito proceso etapas, kuriame atsispindi vidaus kontrolės būklės, veiklos rezultatyvumo vertinimas, veiklos trūkumai, kurie turi būti operatyviai nagrinėjami ir taisomi.

3.8. Poauditinė veikla

Vidaus auditoriaus veikla nenutrūkstama. Atlikęs vieną auditą, jis pradeda kitą, be to, stebi ir ankstesniųjų auditų rezultatus.

Poauditinė vidaus auditoriaus veikla – sudėtingas procesas, kurio metu neretai kyla ginčų, nesutarimų, konfliktų su įmonės vadovybe. Todėl vidaus auditorius turi būti pasirengęs įvairiems išbandymams, pavyzdžiui, jis gali būti apkaltintas nekompetentingumu. Tačiau bet koku atveju vidaus auditorius turi išlikti objektyvus ir nepasiduoti kitų įtakai.

Atlikęs auditą vidaus auditorius turėtų išsiaiškinti, ar institucijos vadovybė reagavo į audito rezultatus, išvadas ir rekomendacijas, ar ji ėmėsi konkrečių veiksmų trūkumams šalinti, ar tie veiksmai buvo efektyvūs, ar laiku atlikti.

2005 m. įgyvendintos buvo 5244 esminės rekomendacijos, kurios padėjo užtikrinti, kad:

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982.

- Viešųjų juridinių asmenų veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka, pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras;
- valstybės ir savivaldybės turtas būtų apsaugotas nuo neteisėto valdymo, sukčiavimo iššvaistymo ar kitų neteisėtų veikų;
- būtų laikomasi patikimo finansų valdymo.¹⁰¹

Auditorius nustatęs, kad institucijos vadovybė nesiėmė jokių veiksmų turėtų išsiaiškinti, ar vadovybė prisiėmė riziką, susijusią su pasyvumu ir nereagavimu į audito išvados. Jis turėtų apskaičiuoti išlaidas, kurias patirs institucija, jeigu vadovybė nereaguos į jo nurodytos veiklos trūkumus ir rekomendacijas jiems likviduoti. Tais atvejais, kai audituojamojo subjekto vadovo prisiimtas rizikos lygis dėl vidaus audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų gali turėti neigiamą poveikį audituojamojo subjekto veiklai, kai į vidaus auditoriaus pateiktas rekomendacijas audituojamojo subjekto vadovas neatsižvelgia ir nurodytų trūkumų nepaiso, vidaus audito tarnybos vadovas privalo apie tai informuoti aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovą.¹⁰²

Sprendžiant poauditinės veiklos problemas turi aktyviai dalyvauti vidaus audito tarnybos vadovas. Pirmiausia jis turi įvertinti audito metu iškeltų faktų reikšmingumą: galbūt tie faktai tokie reikšmingi, kad reikalingi skubūs institucijos vadovybės koreguojantys veiksmai arba tie faktai mažiau reikšmingi ir juos koreguoti galima vėliau, pavyzdžiui kartu su auditoriais atliekant kitą auditą.

Viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybos vadovas turi nustatyti procedūras, kurios apima:

- laikotarpį, per kurį įmonės vadovybė turi pateikti atsakymą į audito metu nustatytus faktus;
- įmonės vadovybės atsakymo įvertinimą;
- atsakymo patvirtinimą (jeigu reikia);
- tolesnį auditą (jeigu reikia);
- nepatenkinamų atsakymų perdavimą atitinkamiems valdybos lygiams.

Vidaus audito tarnybos vadovui reikia palaikyti ryšius su institucija ir padalinių vadovais taisant audito metu iškeltus trūkumus, sekti ir koordinuoti jų veiksmus. Jis turi stengtis padėti rasti optimaliausius sprendimus ir būdus trūkumams ištaisyti ir taip užtikrinti lengvesnius auditus.¹⁰³

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt> ; prisijungimo laikas 2007 11 20

¹⁰² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982.

¹⁰³ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 616

IŠVADOS

1. Viešųjų finansų kontrolė – tai visuma priemonių ir būdų siekiant užtikrinti, kad viešojo sektoriaus institucijų turto valdymas, naudojimas, apsauga bei disponavimas juo, atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus.
2. Viešųjų finansų kontrolės sistemą galima apibūdinti kaip visumą viešųjų finansų kontrolės institucijų, kai kiekviena atskirai ir įvairiomis formomis realizuoja individualizuotas kontrolės funkcijas ir užtikrina bendrą drausmės, tvarkos ir teisėtumo laikymąsi viešųjų finansų srityje bei užtikrina ekonomišką, efektyvų ir rezultatyvų viešųjų finansų kaupimą, paskirstymą ir naudojimą.
3. Valstybei vykdančią finansinę veiklą pagal lėšų kaupimo ir paskirstymo principus, viešųjų finansų kontrolė atitinkamai atsižvelgiant į veiklos metodus yra skirstoma į pajamų (kontroliuojamas pajamų surinkimo procesas) ir išlaidų kontrolę (kontroliuojamas biudžeto vykdymo procesas). Valstybės pajamų kontrolė yra realizuojama atliekant mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą, o valstybės išlaidų kontrolė – atliekant valstybinį auditą (finansinį ir veiklos) ir įgyvendinant vidaus kontrolę (finansų kontrolę ir vidaus auditą).
4. Vidaus auditas viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemoje atlieka grįžtamojo ryšio funkciją – jis informuoja vadovybę apie vidaus kontrolės būklę. Vadovybei reaguojant į vidaus auditorių teikiamas rekomendacijas, užtikrinama, kad vidaus kontrolės sistema būtų stabili ir lanksti, padėtų numatyti ateities perspektyvas, užkirstų kelią piktnaudžiavimams bei padėtų pasiekti viešojo juridinio asmens tikslus. Taip vidaus auditas prisideda prie pagrindinio vidaus kontrolės tikslo – garantuoti, kad viešojo juridinio asmens tikslai bus pasiekti.
5. Vidaus audito atlikimas padeda organizacijai analizuoti savo bendrąją bei specifinę vidaus bei išorinę aplinką, jose išskiriant organizacijos stiprybes, silpnybes, galimybes ir grėsmes, o tai turėtų būti puiki pagalbinė priemonė ruošiant organizacijos strateginius planus. Siūlytina organizacijoms rengiant strateginius planus atsižvelgti į Vidaus audito tarnybų pateiktas rekomendacijas.
6. Magistro baigiamajame darbe iškelta hipotezė, jog vidaus audito teisinis reglamentavimas užtikrina efektyvų vidaus audito funkcijų įgyvendinimą praktikoje pasitvirtino iš dalies. Viešojo sektoriaus vidaus audito tarnybos tinkamai neatlieka jiems keliamų uždavinių bei funkcijų:
 - Ne visuose valstybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse įsteigtos ir veikia vidaus audito tarnybos, jos nesuformuotos arba nebaigtos formuoti.

- Nepakankamai užtikrinamas vidaus auditorių veiklos ir organizacinis nepriklausomumas. Praktikoje pasitaiko atvejų, kai vidaus audito tarnyboms pavedamos funkcijos nesusijusios su vidaus auditu, o kai kurių viešųjų juridinių asmenų vadovai daro įtaką planuojant vidaus audito tarnybų veiklą, nurodydami atlikti neplaninius vidaus auditus bei tvirtindami vidaus audito tarnybų metinius planus ir šių planų pakeitimus.
 - Nepakankamai automatizuotas vidaus audito procesas – tik nedaugelyje vidaus audito tarnybų yra įsteigtos specialios kompiuterinės programos vidaus auditams atlikti.
 - Ne visos vidaus audito tarnybos pajėgios atlikti informacinių sistemų auditą, nes nėra šiai sričiai parengtos metodikos ir parengtų šios srities specialistų.
 - Nepakankamai dėmesio yra skiriama vidaus audito tarnybų darbuotojų mokymams bei profesinei kvalifikacijai tobulinti.
7. Viešojo sektoriaus organizacijų vadovai ne visuomet atsižvelgia bei kartais ignoruoja vidaus audito tarnybų pateiktas rekomendacijas ir siūlymus.

SANTRAUKA
VIDAUS AUDITO VAIDMUO IR FUNKCIJOS VIEŠOJO SEKTORIAUS
INSTITUCIJOSE

Raktiniai žodžiai: Finansų kontrolė, Viešųjų finansų kontrolė, Viešųjų finansų kontrolės sistema, Vidaus auditas, Vidaus audito vaidmuo, Vidaus audito funkcijos.

Vidaus auditas vis dažniau traktuojamas kaip veiksminga atitinkamos institucijos valdymo sistemos priemonė, padedanti išvengti klaidų, nuostolių ir įvairių pažeidimų, geriau organizuoti pavaldinių darbą, išsiaiškinti vidaus rezervus ir taupyti. Vidaus auditas, kaip nuolat tobulėjantis procesas, įtakoja pačios organizacijos organizacinį vystymąsi, kuris labai glaudžiai susijęs su organizacijų teikiamų paslaugų ir prekių kokybe, valdymo efektyvumu bei viešojo sektoriaus modernizavimu.

Šio magistro baigiamojo darbo *objektas* yra viešųjų finansų kontrolės sistemos dalis - vidaus auditas viešajame sektoriuje. *Tikslas* - Išnagrinėti vidaus audito viešajame sektoriuje funkcijas ir vaidmenį per viešųjų finansų kontrolės sistemą.

Baigiamąjį darbą sudaro trys skyriai. Pirmajame skyriuje suformuojama viešojo sektoriaus samprata, aiškinama viešųjų finansų kontrolės sąvoka, tikslas ir uždaviniai, atskleidžiama vidaus audito vieta viešųjų finansų kontrolės sistemoje.

Antrajame darbo skyriuje detaliai apžvelgiama vidaus audito teisinė raida, aiškinama vidaus audito samprata, nagrinėjamas nuolat besikeičiantis vidaus audito vaidmuo ir funkcijos. Taip pat analizuojama vidaus audito sistema viešuosiuose juridiniuose asmenyse, išskiriant savivaldybių vidaus audito sistemą, pateikiamos praktikoje pasitaikančios vidaus audito įgyvendinimo problemos.

Trečiajame skyriuje nagrinėjamas vidaus audito procesas: vidaus audito planavimo metodiniai nurodymai, audito programos sudarymo taisyklės, vidaus audito rizikos įvertinimo metodai, vidaus kontrolės sistemos vertinimo ypatumai, vidaus audito atlikimo nurodymai, reikalavimai vidaus audito darbo dokumentams, vidaus audito ataskaitos, poauditinė veikla.

SUMMARY

INTERNAL AUDIT ROLE AND FUNCTIONS IN THE PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS

Key words: Finance control, Public finance control, Public finance control system, Internal audit, The role of internal audit, Functions of internal audit.

Internal audit is used more often now as a practical tool for managing certain institution, also as a tool which helps: to prevent mistakes, damages and various errors, to organize followers work, to find out inside reserves and, finally, to save money. Internal audit is always a growing process, which influences organization's managerial growth and is very closely linked with the quality of organization's provided goods and services, administration efficiency and modernization of public sector.

The object of this research (masters) paper is part of public finance control - this is internal audit in public sector. The purpose of this research (masters) paper is to analyze functions and role through public finance control system in internal audit public sector.

Research paper consists of three chapters. In the first chapter of this paper, I will formulate the idea of public sector, explain what public finance control is, what its' goal and tasks and, finally, clarify inside audit place in public finance control system.

In the second chapter, I will analyze in depth the legal aspect of the inside audit, the definition of internal audit and the role and functions of always changing inside audit. Moreover, I will explore the system of internal audit in public juridical individuals, especially, municipalities' internal audit system. Finally, I will show couple examples from practical cases about inside audit implementation problems.

In the third chapter, I will analyze internal audit process: orders of inside audit methodological planning, the rules of creating audit programs, the methods of inside audit risk factors evaluation, peculiarity of inside control system evaluation, orders of internal audit implementation, requirements for inside audit work documents, internal audit reports, and after-audit actions.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminė literatūra

1. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2517.
5. Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės žinios.-1998, Nr. VIII-729.
6. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 112-4070.
7. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.
8. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2006, Nr. X-736.
9. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas // Valstybės žinios. 2007, Nr. X1212.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 13-323.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ (2003 04 14 Nr. 470) // Valstybės žinios.-2003, Nr. 37-1612.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Komisijos vidaus audito sistemos funkcionavimui koordinuoti sudarymo ir jos nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 22-735.
13. Valstybės kontrolieriaus įsakymas „Dėl įstaigų finansinio audito vadovo“. // Valstybės žinios. 2003, Nr. V-191.

Specialioji literatūra

1. Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės. Lietuvos auditorių rūmai.-V., 2005. P.303
2. Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai//Lietuvos auditorių rūmai, Vilnius, 2005.P 412.
3. Courtemanche, G. The new Internal Auditing. London, 1986.
4. Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje. Viešoji politika ir administravimas, Vilnius, 2002, Nr.2.P.71.
5. Galginaitis J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. Teisė, Vilnius, 2002. Nr. 44, p. 31- 40, P.34.
6. Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas, 1938.
7. Kabašinskas J., Toliatienė I. Auditas. Amžius, Vilnius, 1997.
8. Kabašinskas J., Toliatienė I. Pažintis su auditu. Vilnius, J. Kabašinsko konsultacinė Firma, 1994.
9. Kačergienė V. Audito atsiradimas. Vidaus auditorių institutas. Vilnius, 2005. P.24.
10. Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė : istorinė apžvalga – Kaunas. Vilnius, 1994
11. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Mintis, Vilnius, 1997. P.16.
12. Keinys S. (Vyriausiasis redaktorius). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, Vilnius, 2000. P.148.

13. Lane, Jan Erik. Viešasis sektorius: Sąvokos, modeliai ir požiūriai. Vilnius, Margi raštai, 2001. P.26.
14. Liučvaitis, S. Rizikos valdymas ir jos analizės svarba. Vilnius, 2003.
15. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika: monografija. Lietuvos mokslas, Vilnius, 1999. P.605.
16. Matickienė, J. Audito planavimas ir organizavimas. KTU, Kaunas, 1997. P.52.
17. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius, 2003.
18. Puškorius S. Veiklos auditas. Lietuvos teisės universitetas, Vilnius, 2004. P.22.
19. Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. Viešojo politika ir administravimas, Vilnius, 2003. Nr. 4, P.71.
20. Rupeikienė L. Auditas. Klaipėdos universiteto leidykla, Klaipėda, 2005. P.149.
21. Tarptautiniai vidaus audito standartai. – Vilnius: Vidaus auditorių institutas. 2000. P.61.
22. Tidikis R., Pečkaitis J. S., Šedbaras S. Magistrų baigiamųjų darbų rengimas ir gynimas. – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003.
23. Viešojo sektoriaus institucijų administravimas : Monografija/atsakingasis redaktorius Puškorius S. MRU, Vilnius, 2002, P.45
24. Viešojo sektoriaus vidaus audito sistema Lietuvoje // Valstybės tarnybos aktualijos. 2005. P.35.
25. Wilson R., Chua W. Managerial Accounting. Butterworth, 1988.
26. Химичева Н. И. Финансовое право. Ответственный редактор - Москва, Юрист. 2000. P.110.

Interneto svetainių dokumentai

1. Daunienė E., Dičpetris L. Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje // www.theiia.org; prisijungimo laikas: 2007-09-18.
2. Dičpetris L. Vidaus auditoriaus vaidmuo rizikos valdymo procese // <http://www.theiia.org>; prisijungimo laikas 2007 10 30
3. Implementation Guidelines for Performance Auditing Standarts. Draft. Standarts and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI'S Auditing Standarts and Practical Experience. // The Swedish National Audit Office, 2001. P 43. // <http://www.vkontrole.lt>; prisijungimo laikas: 2007-11-05
4. INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standarts // www.intosai.org; prisijungimo laikas 2007 10 06.
5. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita“. // <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20
6. Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“ priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese // http://www.vkontrole.lt/t_aktai_limos.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-05.
7. Rupšys R. Vidaus audito kokybės įvertinimas, ko verti įmonės vidaus auditoriai// <http://www.teisescentras.lt>; prisijungimo laikas: 2007-10-17.
8. Vidaus audito rekomendacijos, 2003// Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti posėdžio protokolu Nr.1, sprendimu Nr. 5 <http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas 2007 11 20.
9. Vidaus auditorių asociacija. Dėl vidaus audito sistemos valstybiniame sektoriuje // <http://www.theiia.org>; prisijungimo laikas 2007 11 23.