**VIEŠOJO SEKTORIAUS IŠORĖS IR VIDAUS AUDITO**

**BENDRADARBIAVIMO GALIMYBĖS IR PRAKTIKA**

Gerbiama Seimo Audito komiteto pirmininke,

gerbiami Seimo nariai,

gerbiama valstybės kontroliere,

gerbiami diskusijos dalyviai,

svečiai,

noriu pasidžiaugti, kad Seimo Audito komitetas atkreipė dėmesį į viešojo sektoriaus išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo problemas ir ėmėsi iniciatyvos jas spręsti. Audito komiteto sudaryta darbo grupė ir šiandienos renginys – įrodymai, kad naujos kadencijos parlamentarai puikiai supranta, kad išorės ir vidaus audito vaidmuo yra vienas iš svarbiausių užtikrinant skaidrų ir efektyvų valstybės ir savivaldybių lėšų valdymą.

Šiandieninio pasaulio pokyčių tempai yra neįtikėtini. Naujos technologijos, besikeičiantys rinkos poreikiai, nauji verslo ir viešojo administravimo procesai ir teorijos kelia naujus didelius reikalavimus kiekvienai organizacijai ir jos vadovams. Vis atsirandantys modernūs veiklos valdymo įrankiai reikalauja, kad darbuotojai keistų nusistovėjusius darbo įpročius. Pasaulinės tendencijos neaplenkia ir Lietuvos, kur pastaruoju metu visi susiduriame su augančiais reikalavimais veiklos kokybei, efektyvumui, ištekliams. Tai ypač aktualu vykdant didelės apimties projektus modernizuojant viešųjų juridinių asmenų veiklą, tinkamai administruojant Europos Sąjungos fondų ir nacionalines lėšas, efektyviai panaudojant informacines technologijas ir garantuojant jų saugumą. Augantys reikalavimai daro įtaką valstybės institucijų ir įstaigų tikslams bei jų įgyvendinimui.

Galima būtų išskirti šiuos bendruosius valstybės institucijų ir įstaigų tikslus:

* veiklą vykdyti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai;
* vykdyti atskaitingumo įsipareigojimus;
* laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų;
* saugoti turtą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir sugadinimo dėl eikvojimo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, apgaulės ir reikalavimų nesilaikymo.

Tam, kad būtų pasiekti viešojo juridinio asmens tikslai, valstybės institucijoje ir įstaigoje turi būti sukurta ir veikti vidaus kontrolės sistema. Dar 2001 metais derybose dėl narystės Europos Sąjungoje pagal 28 derybų skyrių “Finansų kontrolė” Lietuvos Respublika buvo įsipareigojusi sukurti viešajame sektoriuje vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemą, išorės kontrolės sistemą, ES lėšų, nuosavų išteklių bei finansinių interesų apsaugos sistemą ir užtikrinti šių sistemų funkcionavimą. Lietuvos Respublikos teisės aktai finansų kontrolės srityje turėjo būti suderinti su tarptautiniais vidaus ir išorės audito standartais.

To pasekoje, viešojo sektoriaus vidaus finansų kontrolės srityje įsigaliojo pagrindiniai teisės aktai:

* 2002 metais Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, minimalūs finansų kontrolės reikalavimai,
* 2003 metais Vidaus audito tarnybos pavyzdiniai nuostatai ir pavyzdinė vidaus audito metodika,
* Vidaus auditorių profesinės etikos taisyklės,
* 2005 metais Europos Sąjungos struktūrinių bei sanglaudos fondų atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos ir kt.

Minėtuose teisės aktuose aiškiai apibrėžtas vidaus audito vaidmuo didinant viešojo sektoriaus veiklos efektyvumą, įgyvendinat veiklos strategiją, ūkinę ir finansinę politiką, teikiant vadovybei vertinimus ir pasiūlymus veiklai plėtoti.

Kalbant apie viešojo sektoriaus išorės kontrolės sritį, reiktų paminėti šiuos teisės aktus:

* 2001 metų pabaigoje įsigaliojo nauja Valstybės kontrolės įstatymo redakcija,
* po keleto mėnesių įsigaliojo Valstybinio audito reikalavimai (standartai), kurie parengti vadovaujantis Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI standartais bei Lietuvos Respublikos Auditorių rūmų parengtais Nacionaliniais audito standartais. Valstybinio audito reikalavimais vadovaujasi ne tik valstybiniai auditoriai, bet ir savivaldybių kontrolieriai atlikdami išorės auditą, t.y. prižiūrėdami, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas.

Valstybės kontrolės 2007 m. Išvadoje dėl 2006 m. valstybės biudžeto apyskaitos vykdymo buvo pažymėta, kad vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse ne visuomet yra veiksminga ir turi būti tobulinama. Atsižvelgiant į pateiktą rekomendaciją, Seimas 2007 m. gruodį priėmė sprendimą parengti reikiamus teisės aktus, susijusius su vidaus kontrolės reglamentavimu. Dabar vidaus kontrolę viešuosiuose juridiniuose asmenyse reglamentuoja Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus įstatymas. Šiuo metu yra parengtas, tačiau nepatvirtintas įstatymo pakeitimo įstatymas, kuriame vidaus kontrolė apibrėžiama kaip „priežiūra, kurią įgyvendina viešojo juridinio asmens vadovas, administracijos padalinių vadovai bei darbuotojai ir kuri skiriama viešojo juridinio asmens rizikos veiksniams nustatyti ir padėti užtikrinti, kad būtų pasiekiami viešojo juridinio asmens bendrieji tikslai. Vidaus kontrolę sudaro penkios tarpusavyje susijusios dalys: kontrolės aplinka, rizikos įvertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija, stebėsena“.

 Kaip jūs gerai žinote, vidaus ir išorės audito tikslai skiriasi.

 *Vidaus auditas* – tai nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta padidinti organizacijos veikos vertę ir ją patobulinti. Ji padeda organizacijai įgyvendinti tikslus diegdama sistemingą, disciplinuotą veikimo būdą rizikos valdymo, kontrolės ir valdymo procesų vertinimo ir efektyvumo didinimo srityje.

*Išorės auditas* – tai auditas, atliekamas organizacijos, nesančios audituojamo subjekto dalimi ir nuo jos nepriklausomas. Šio audito tikslas – pateikti išvadą ir ataskaitą apie finansines atskaitas ir valstybės turto valdymo, naudojimo ir disponavimu juo teisėtumą ar įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes.

Viena iš vidaus audito funkcijų, kurią subjektuose vykdo vidaus audito tarnybos, yra vidaus kontrolės vertinimas. Vidaus auditoriai reguliariai teikia subjektų vadovams informaciją apie vidaus kontrolės privalumus ir trūkumus, teikia rekomendacijas dėl jos tobulinimo, todėl vidaus auditas atlieka reikšmingą vaidmenį užtikrinant vidaus kontrolės efektyvumą.

Ne tik Tarptautiniai audito standartai, bet ir Valstybinio audito reikalavimai, Valstybės kontrolėje parengti Audito vadovai (metodikos) nustato, kad valstybiniai auditoriai gali naudotis vidaus auditorių atliktu darbu nusprendus, kad vidaus auditoriaus darbo rezultatai gali būti naudingi (tinkami) audito tikslams pasiekti, taip pat įsitikinus, kad jo darbo metodai yra tinkami, o padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais. Valstybiniai auditoriai nuspręsdami, ar gali naudotis vidaus auditorių darbo rezultatais, turi atlikti audituojamame subjekte vidaus audito funkcijos preliminarų ir išsamų vertinimą. Ir čia iškyla nemažai problemų tiek iš vidaus audito, tiek iš išorės audito pusės. Apie svarbiausias noriu pakalbėti.

*Pirma,* galiojantys LR teisės aktai nustato, kad Finansų ministerija vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito veikla atitinka jai keliamus reikalavimus, analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Vidaus auditoriai mano, kad jų vertinimą turi atlikti tik Finansų ministerija ir priešinasi bendradarbiavimui su išorės auditu, kurį supranta kaip jų pačių veiklos vertinimą. Žinoma, vidaus auditoriai baiminasi, kad valstybiniai auditoriai praneš apie nustatytus darbo trūkumus jų vadovybei ar išorės vartotojams, nesuprasdami, kad šiuo atveju išorės audito tikslas kitas. Dėl šių priežasčių vidaus auditoriai nenoriai suteikia pakankamai informacijos apie savo darbą. Jei ir yra galimybė išorės auditoriams gauti pakankamai informacijos, ji mažai panaudojama, nes vidaus auditas neretai vis dar vertina dalykus, susijusius su praėjusių, o ne einamųjų metų veikla, kas reikalinga išorės auditui. Be to, vidaus auditoriai dar neretai vertina buhalterinę apskaitą, finansinę atskaitomybę ir mažai skiria dėmesio į savo organizacijos rizikos veiksnių nustatymą. Išorės auditui pateiktos veiklos audito ataskaitos nesuteikia pakankamos informacijos apie vidaus kontrolės sistemą bei klaidų atsiradimo riziką, rekomendacijų teikimą rizikai sumažinti, vidaus kontrolės vertinimą ir rekomendacijas jos tobulinimui.

2007 m. vidaus auditorių darbu pasinaudota tik 8 audituotuose subjektuose, t.y. 10 proc. audituotų subjektų. 30-tyje (38 proc.) subjektų vidaus audito tarnybos tikrino praėjusio laikotarpio veiklą arba vidaus audito tikslai nesutapo su valstybinio audito tikslais, o 20 valstybės įstaigų (25,3 proc.) neturi vidaus auditoriaus ir jų finansinių ataskaitų aukščiau stovinčių institucijų ar įstaigų Vidaus audito tarnybos neauditavo. Valstybės kontrolės manymu, tai vienas iš rezervų padidinti vidaus ir išorės audito darbo efektyvumą, kad darbo ištekliai, o kartu ir valstybės lėšos, būtų naudojamos tinkamai.

*Antra,* turime pripažinti, kad ir valstybiniai auditoriai atlikdami audito planavimą ne visada numato naudojimąsi vidaus auditorių darbu, jie nepakankamai derina audito darbus, t.y. neretai darbai dubliuojami. Vidaus audito tarnyboms teisės akte numatyta prievolė – Valstybės kontrolei teikti vidaus audito tarnybos metinius vidaus audito planus per 10 kalendorinių dienų po jų suderinimo su viešojo juridinio asmens vadovu –, dar nepasiekia numatyto tikslo – valstybiniai auditoriai pilnai neišnaudoja galimybės susipažinti su šiais planais ir nenumato galimybių pasinaudoti vidaus audito darbu. Be to, jie nesitaria dėl išsklaidytų subjektų audito, neaptaria audituojamame subjekte galimus rizikos veiksnius, nepateikia išankstinio audito plano ir pagaliau valstybiniai auditoriai turi susidarę išankstinę nuomonę, kad vidaus auditas dar nepakankamai stiprus ir nepasitiki juo.

*Trečia*, mūsų nuomone, LR Finansų ministerijos padalinys, atsakingas už vidaus audito metodologiją ir priežiūrą, vidaus audito analizę ir finansų kontrolės valdymo metodologiją, turėtų daugiau dėmesio skirti metodikos rengimui, ypač rizikos ir vidaus kontrolės vertinimo srityje. Be to, reikėtų daugiau dėmesio skirti ir geros praktikos pavyzdžių sklaidai. Audito metu mes matome, kad dar ne visi audituojami subjektai, pradedant nuo vadovybės ir įskaitant vidaus auditorius, pakankami supranta vidaus kontrolės sistemos svarbą – tai dar vienas trukdis efektyviam bendradarbiavimui.

Kadangi šiandien kalbame apie savivaldybių vidaus ir išorės auditą, tai norėčiau pateikti valstybinių auditorių, atlikusių valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimo auditus, vidaus kontrolės vertinimą atliekant auditus 2006 ir 2007 metais.

2006 metais atliktas vidaus kontrolės vertinimas 24 savivaldybėse. Vidaus kontrolės sistemos gerai veikė tik septyniose savivaldybėse. Likusiose *vidaus kontrolė įvertinta kaip patenkinama* dėl to, kad ne visos savivaldybės sukūrė veiksmingas vidaus kontrolės procedūras rengiant savivaldybių biudžeto projektus (neįvertino būsimų teisės aktų nuostatų pažeidimų pasekmių), neužtikrino specialių tikslinių dotacijų skyrimo teisėtumo, nenumatė atsakomybės už tinkamą savivaldybių biudžeto projekto ar jo tikslinimo rengimą. Savivaldybėse vidaus kontrolės procedūros (išankstinė ir einamoji finansų kontrolė) netaikytos nuosekliai ir efektyviai.

2007 metais audituotos 23 savivaldybės. Vidaus kontrolė įvertinta gerai tik keturiose arba 17,4 proc. savivaldybių. Likusiose 19 arba 82,6 proc. vidaus kontrolė buvo vertinta patenkinamai.

Taigi pastarųjų dvejų metų išorinės peržiūros rezultatai byloja, kad savivaldybių kontrolieriai, o ypač savivaldybių vidaus auditoriai turi atlikti didelį darbą ir parengti svarias rekomendacijas, kad vidaus kontrolė savivaldybių administracijose ir įstaigose būtų stipresnė.

Jungtinių Amerikos Valstijų Vidaus audito instituto patvirtinti nauji standartai, kuriais remiasi ir Lietuvos vidaus auditoriai, numato, kad „vidaus audito paskirtis yra vertinti rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros sistemas ir padėti jas gerinti“ (Standartas 2100: Darbo pobūdis). Jais remiantis reikalaujama, kad vidaus audito vadovas bent kartą per metus paruoštų pareiškimą apie vidaus kontrolės sistemos adekvatumą rizikos valdymui (Standartas2010: Planavimas). Tačiau pagrindiniame mūsų šalies teisės akte, reglamentuojančiame vidaus audito darbą – Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme –, net nėra tokios sąvokos kaip „rizikos valdymas“.

Rizikos valdymu pagrįsta viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolė ne tik padėtų užtikrinti jų bendrųjų tikslų įgyvendinimą, bet ir padėtų sistemingai integruoti viešųjų juridinių asmenų strateginį planavimą, vidaus kontrolę, finansų kontrolę, taip pat sustiprintų įgyvendinimą nacionalinės antikorupcijos programos, kurioje pažymima, kad rizikos valdymas yra viena iš antikorupcinės programos įgyvendinimo priemonių.

Tam, kad būtų pasiekti viešojo juridinio asmens tikslai, turi būti sukurta tinkama vidaus kontrolės sistema. Kad ji veiktų efektyviai, turi būti orientuota tik į reikšmingas ir rizikingas veiklos sritis. Vidaus kontrolei sukurti ir jai palaikyti skiriami ištekliai turi būti naudojami ekonomiškai ir efektyviai, remiantis gera pasaulio patirtimi, tarptautiniu mastu pripažinta COSO organizacijos rizikos valdymo metodika ir AS/NZS rizikos valdymo standartu.

Siekiant tinkamo Europos Sąjungos paramos lėšų administravimo, Europos Komisija skatina valstybes nares diegti rizikos valdymu pagrįstą vidaus kontrolę. Ši kontrolė jau yra įteisinta Latvijoje, Estijoje, Didžiojoje Britanijoje, taip pat ir Australijoje, Naujojoje Zelandijoje. Tuo tarpu Lietuvoje viešųjų juridinių asmenų rizikos valdymas kol kas nėra reglamentuotas teisės aktais.

Tarptautinė audito praktika rodo, kad Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo pakeitimai suteiktų galimybę išorės auditoriams, t.y. Valstybės kontrolės auditoriams ir savivaldybių kontrolieriams, sumažinti savo darbo apimtis. Išorės auditoriams naudojantis vidaus auditorių atliktu rizikos valdymo ir vidaus kontrolės vertinimu, reikėtų atlikti mažiau audito procedūrų, reikalingų pareikšti nepriklausomai nuomonei dėl finansinių ataskaitų teisingumo ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo. Taip vidaus ir išorės auditorių veikla nebūtų dubliuojama. Valstybės kontrolė galėtų išplėsti atliekamų auditų mastą, ypač vertinant audituojamų subjektų viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleidžiant veiklos tobulinimo galimybes.

Glaudžiai bendradarbiaujantys vidaus ir išorės auditoriai žymiai prisidėtų prie bendros finansų kontrolės efektyvumo didinimo viešajame sektoriuje. Norėdami, kad valstybiniai auditoriai suvoktų bendradarbiavimo naudą jiems vedame paskaitas, seminarus, jie atlieka praktines užduotis, aiškinant apie vidaus ir išorės audito bendradarbiavimo naudą ir galimybes. Savaime suprantama valstybiniai auditoriai savo žinias perteikia ir vidaus auditoriams bendraudami tarpusavyje valstybinio audito metu. Be to, Valstybės kontrolė dažnai organizuoja bendrus susitikimus su audituojamų subjektų vadovybe, vyriausiais buhalteriais ir vidaus auditoriais, kurių metu aukšti valstybės kontrolės pareigūnai aiškina vidaus kontrolės tikslus, įskaitant finansų kontrolę, dalinasi savo patirtimi ir žiniomis vertinant ją. Be to, valstybiniai auditoriai dalyvauja seminaruose, skirtuose pasidalinti patirtimi tarp aukščiausiųjų audito institucijų ir įvairiose šalyse (dažniausiai prie Finansų ministerijos) įsteigtų centrinių metodikos derinimo padalinių, atsakingų už vidaus finansų kontrolės viešajame sektoriuje harmonizavimą.

 Noriu pažymėti, kad Valstybės kontrolė yra glaudaus bendradarbiavimo sistemos sukūrimo tarp Valstybės kontrolės ir viešojo sektoriaus vidaus auditorių, savivaldybių kontrolierių, atestuotų auditorių, atliekančių išorės auditą viešajame sektoriuje, iniciatorė. Dar 2005 metų gegužę buvo pasirašytas Susitarimas tarp minėtų šalių, sudaryta komisija bendradarbiavimo sistemai kurti.

Susitarime nustatytos šios bendradarbiavimo sritys:

* Audito sistemos Lietuvoje analizė ir tobulinimas;
* Principų dėl auditorių naudojimosi vieni kitu darbu vystymas;
* Valstybinio sektoriaus institucijų veiklos valdymo geros praktikos skleidimas;
* Audito metodikos tobulinimas ir auditorių gebėjimų vystymas;

Be to, yra parengtas Bendradarbiavimo programos gairių projektas. Labai gaila, kad komisijos veikla kuriam laikui nutrūko, tačiau Valstybės kontrolė, įgyvendindama 2006-2010 metų valstybinio audito strategiją, 2009 metų valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių plane numačiusi priemonę, kurią įgyvendinus toliau būtų tęsiamas ir stiprinamas viešojo sektoriaus vidaus auditorių, savivaldybių kontrolierių ir atestuotų auditorių, atliekančių išorės auditą viešajame sektoriuje, bendradarbiavimas.

Yra daugybė klausimų, kuriais galėtume bendradarbiauti, tačiau vien gerų norų nepakanka. Tą rodo valstybinių auditorių, nuo 2002 metų atliekančių valstybinį auditą, praktiškai beveik nerealizuojama galimybė pasinaudoti vidaus audito darbu. Išorės auditas rezultatyviai galės pasinaudoti vidaus audito darbu tik tada, kai tas darbas bus atliktas kokybiškai. O tam, kad bendradarbiavimas būtų rezultatyvus būtina tobulinti teisės aktų nuostatas.

 Mūsų manymu kokybei, kompetencijai ir bendradarbiavimui su išorės auditu didelę įtaką padarytų „mažųjų“ vidaus audito tarnybų centralizavimas. Tai užtikrintų didesnį vidaus audito tarnybų nepriklausomumą, sumažintų valstybės išlaidas, skiriamas vidaus audito tarnybų funkcijoms įgyvendinti.

Dabartiniame Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme vidaus kontrolės sąvoka yra per siaura lyginant su tarptautine praktika, daugiau akcentuojama finansų kontrolė. Kaip minėjau, tarptautinėje praktikoje vidaus kontrolei apibūdinti naudojamas COSO modelis, ypatingas dėmesys skiriamas rizikos įvertinimui ir valdymui. Europos Komisija taip pat labai aiškiai akcentuoja rizikos vertinimą, tai yra reglamentinė nuostata. Jei Europos Sąjungos pinigų naudojimo tikrinimui yra keliami labai griežti reikalavimai, europinių programų vertinimų skalė sugraduota į tris lygius, tai Lietuvoje nėra nei vieno.Vidaus auditorių kompetenciją o kartu ir darbo kokybę galėtų pagerinti vidaus auditorių atestavimas. Prieš mėnesį finansų ministro įsakymu patvirtinti Viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių ir asmenų, dirbančių vidaus audito srityje, atestacijos nuostatai. Valstybės kontrolės atstovai dalyvavo rengiant šiuos dokumentus, todėl žino koks reikalingas ir svarbus darbas padarytas. Tačiau, kad ši sistema pradėtų veikti ir veiktų nuolat, tai turi būti įtvirtinta įstatyme.

Mūsų nuomone, vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas praktikoje, įtvirtinus minėtas ir kitas svarbias nuostatas įstatyme, bus kur kas labiau įmanomas ir rezultatyvus. Turime naudotis gerąja kitų valstybių praktika, kai jau ne vieną dešimtmetį vidaus ir išorės audito atstovai sėkmingai bendradarbiauja.

Dėkoju už dėmesį.