

Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje

Dalia Daujotaitė

*Lietuvos teisės universitetas
Ateities g. 20, LT 2057 Vilnius*

Straipsnyje nagrinėjami svarbiausi valstybinio audito sistemos reformos etapai bei teisės aktai, reglamentuojantys jos eigą. Aptariamos išorinio audito strategijų rengimo ir jų įgyvendinimo problemos Lietuvoje. Atskleidžiami pagrindiniai vidaus audito bei jo sistemos kūrimo bruožai. Aptariami Europos Komisijos „finansų kontrolės“ derybinio skyriaus reikalavimai finansų kontrolės srityje ir jų poveikis Lietuvai.

Raktažodžiai: *finansų kontrolės sistemos reforma, vidaus auditas, išorės auditas.*

Keywords: *financial control reform, internal audit, external audit.*

Įvadas

Viena iš šiuolaikinės Lietuvos ekonominės kontrolės sistemos grandžių yra auditas. Auditas – sudėtingas ir viską apimantis reiškiny, dėl kurio esmės ir turinio mokslininkai ir specialistai iki šiol nesutaria. Daugelis užsienio autorių, apibūdindami auditą kaip procesą, vadovaujasi Amerikos apskaitos asociacijos 1973 m. pateiktu audito apibrėžimu: auditas – tai sisteminis įrodymų, patvirtinančių ekonominius įvykius ir veiksmus, objektyvaus gavimo ir įvertinimo procesas siekiant nustatyti patvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimo laipsnį bei gautų rezultatų pateikimas suinteresuotiems vartotojams [7, p. 2]. Šiuo požiūriu audito samprata apima kiekvieną kontrolės formą ir sudaro vientisą finansų kontrolės sistemą.

Valstybinis auditas Lietuvoje tiek praktinės veiklos, tiek jos reglamentavimo, tiek specialios literatūros požiūriu dar tik kuriamas. Valstybinio audito organizavimo, planavimo, vykdymo metodikos ir kitais klausimais neatlikta jokių tyrimų. Palyginus rinkos ekonomikos šalių ir Lietuvos audito sistemas galima sakyti, kad tarybinėje Lietuvoje egzistavo tokie audito rūšių analogai kaip valstybinis ir vidaus auditas. Valstybinis auditas apėmė valstybinę ir žinybinę, vidaus auditas – vidinės ūkinės sistemos kontrolę. Tačiau tiek valstybinių, tiek vidaus kontrolierių (auditorių terminas tuomet nebuvo vartojamas) profesijos neturėjo profesinės organizacijos, nebuvo atestavimo sistemos.

Vakarų šalys valstybinio audito srityje sukau-pė daug patirties. Pavyzdžiui, JAV valstybės įstaigų audito standartai buvo patvirtinti 1972 m. JAV audito įstatymas (1984 m.) reikalauja, kad šių standartų nuostatų būtų laikomasi atliekant valsty-

bės ir savivaldybių įstaigų, kurias finansuoja federalinė vyriausybė, auditą visose JAV valstijose. Kai kurios Vakarų šalys (Didžioji Britanija, Norvegija, Švedija, Olandija ir kt.) turi parengusias ir išleidusias audito vadovus, kuriuose nagrinėjama praktinė audito rūšių patirtis [6, p. 590].

Pagrindiniai principai, kuriais remiasi Europos Sąjungos (ES) šalys išorės kontrolės srityje dėl viešųjų finansų kontrolės, suformuluoti Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracijoje (1997 m.). Prie šios deklaracijos prisijungė visų ES šalių aukščiausios audito institucijos ir savo nacionalinėje teisėje bei praktikoje įtvirtino pagrindinius deklaracijoje suformuluotus principus, kurių svarbiausias – audito institucijų ir auditorių nepriklausomumas. 1992 m. Lietuvos Respublika tapo visateise INTOSAI, o nuo 1993 m. – Tarptautinės Europos šalių aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos EUROSAI nare [8].

Finansų kontrolės sistemos reformos raida

Lietuvos finansų kontrolės sistemos reformos pradžia galima laikyti 2000 m., kai buvo pradėta kurti teisinė vidaus audito bazė. Ypač svarbią reikšmę turėjo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Nutarimas patvirtino vidaus audito tarnybos nuostatus, kuriuose reglamentuojami tarnybos tikslai, funkcijos, teisės, atsakomybė ir tarnybos darbo organizavimas, taip pat vidaus audito tarnybų steigimo tvarka. Nutarimo pagrindu diegiama bendra biudžetinių įstaigų vidaus audito atlikimo metodika, reguliariai organizuojamuose mokymo kursuose keliami atsakingų darbuotojų kvalifikacija [3].

2000 m. spalio 18 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino „Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programą“. Didžioji dalis programoje numatytų priemonių prisidėjo prie vidaus audito ir vidaus finansų kontrolės metodologijos kūrimo [9].

Finansų kontrolės koordinavimas sustiprėjo 2001 m. kovą įkūrus Nuolatinę tarpžinybinę komisiją vidaus audito sistemai kurti valstybiniame sektoriuje. Finansų ministerija atsako už vidaus audito sistemos funkcionavimą, apimančią nacionalinių vidaus audito standartų, atitinkančių tarptautinius vidaus audito standartus, parengimą, vienodą jų taikymą ir metodinį vadovavimą atliekant vidaus auditą valstybės įmonėse ir įstaigose.

2000–2001 m. buvo sukurta didžioji dalis vidaus auditorių pareigų ir vidaus audito tarnybų valstybės institucijose.

2001 m. rugsėjį Lietuva parengė Vidaus audito reikalavimus, kurie buvo suderinti su tarptautiniais vidaus audito standartais.

Išorės audito srityje ypač reikšmingas buvo 2001 m. rugpjūtį parengtas 2001–2006 m. Valstybės kontrolės strateginis vystymo planas. Pagal šį planą buvo numatytas Valstybės kontrolės institucijos reorganizavimas į tarptautinius reikalavimus atitinkančią aukščiausią audito instituciją. 2001 m. gruodžio 13 d. priimtas ir nuo 2002 m. kovo 1 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas. Jis įteisino Valstybės kontrolę Lietuvos aukščiausia valstybinio audito institucija. Šiuo įstatymu nacionalinėje teisėje įtvirtinami tarptautinėje praktikoje taikomi aukščiausių audito institucijų INTOSAI veiklos ir auditorių principai: valstybiniu auditu siekiama įdiegti tarptautinius finansinio ir veiklos audito standartus ir geriausią kitų šalių patirtį. Valstybės kontrolės veikla bus grindžiama nepriklausomybės, teisėtumo, viešumo ir profesionalumo principais.

Senajame Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme nurodyta, jog Valstybės kontrolė galėjo atlikti revizijas, kvotas, baudžiamąjį persekiojimą, skirti baudas, o pagal naująjį įstatymą ji vykdys prevencinę veiklą. Nustačiusi nuolatinis, esminius pažeidimus imsis prevencinių priemonių, kad pažeidimai nepasikartotų. Labai svarbus šiame įstatyme viešumo principas, t.y. 23 straipsnyje teigiama, kad valstybinio audito ataskaitos ir audito išvados, Valstybės kontrolės veiklos rezultatai ir kita informacija skelbiama specialiame Valstybės kontrolės leidinyje. Be to, įstatymų nustatyta tvarka visuomenė informuojama ir per kitas visuomenės informavimo priemones. Užtikrinta ir komunikacija (21 str.), t.y. Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su teisėsaugos institucijomis, Lietuvos Respublikos veikiančiomis audito institucijomis, įmonėmis bei vidaus audito tarnybomis, taip pat su kitų valstybių

aukščiausiomis audito institucijomis [11].

Dėl finansų kontrolės **vietos savivaldos srityje** 2001 m. rugsėjį buvo priimtos Vietos savivaldos įstatymo pataisos, kuriomis buvo sustiprinta savivaldybių vidaus audito funkcija įtraukiant savivaldybių auditą į Viešosios vidaus finansų kontrolės sritį. Pataisos įteisino, kad Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba, atsakinga už vidaus auditą savivaldybėje, savo veikloje turės vadovautis tais pačiais Vyriausybės nutarimais, kuriais vadovaujasi valstybinės įstaigos ir įmonės. Savivaldybės kontrolieriui vidaus audito klausimais metodiškai vadovauja Finansų ministerija.

Audito sistemos kūrimą ypač paspartino Europos Komisijos Finansų kontrolės derybinis skyrius, kuris buvo laikomas vienu iš sudėtingiausių. Pagrindinis Europos Komisijos reikalavimas finansų kontrolės srityje – užtikrinti tinkamą valstybės lėšų ir kartu ES paramos panaudojimą. Šiai priežiūrai buvo reikalaujama sukurti tinkamai veikiančias valstybės institucijų vidaus ir išorės audito sistemas. Europos Komiteto nario K. Manioko nuomone, „nors iš Lietuvos pusės nekilo problemų nei dėl mūsų šalies, nei dėl ES lėšų naudojimo, tačiau vidaus audito sistemos, kuri iš tikrųjų neegzistavo, kūrimas užtruko ilgiau nei planuota. Susidurta su administracinių gebėjimų, kvalifikuotų auditorių trūkumu ir su kai kurių institucijų dėmesio stoka vidaus audito diegimui“ [12]. Nekelia abejonių, jog toks ES „spaudimas“, kad Lietuvoje kuo greičiau imtų veikti valstybės institucijų vidaus ir išorės audito sistema, kuri užtikrintų tinkamą valstybės lėšų naudojimą, labiausiai naudinga buvo pačiai Lietuvai, nes tinkamas šalies finansų valdymas yra esminė efektyvaus valstybės valdymo dalis.

Viešosios vidaus finansų kontrolės (VVFK) strategijų parengimo ir įgyvendinimo problemų suvokimas ir sprendimas aktualus mokslo ir praktikos aspektais.

Pastaruoju metu dauguma Viešosios vidaus finansų kontrolės nuostatų yra išdėstytos Vyriausybės nutarimuose ir ministrų įsakymuose. Siekiant sutvarkyti teisinę finansų kontrolės bazę, ją susisteminti, reikėtų parengti Viešosios vidaus finansų kontrolės įstatymą. Be to, būtina tęsti finansų kontrolės ir vidaus audito metodologinės bazės kūrimą, užpildyti įsteigtus vidaus auditoriaus etatus ir stiprinti vidaus auditorių administracinius gebėjimus.

Valstybinis išorės auditas

Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas suteikė įgaliojimus Valstybės kontrolę pertvarkyti į valstybinio audito instituciją. Su šiuo įstatymu susiję aktai yra Baudžiamojo proceso kodekso 134 straipsnio pakeitimo įstatymas,

Administracinių teisės pažeidimų kodekso 224, 259¹ straipsnių pakeitimo bei papildymo ir 225¹ straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas, taip pat Civilinio proceso kodekso 372 ir 373 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimti 2001 m. gruodžio 13 d.). Įstatymo nauja redakcija (2001) teisiškai reglamentavo valstybinio audito sistemos kūrimą ir apibrėžė Valstybės kontrolės, kaip valstybinio audito institucijos, kompetenciją bei statusą: Valstybės kontrolė yra *Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija* (3 str.). Šis straipsnis įteisina Valstybės kontrolę ne tik kaip audito instituciją, bet ir kaip aukščiausiąją valstybinio audito instituciją. Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, turi įstatymiškai įtvirtintą nepriklausomybę. Ji yra atskaitinga Seimui, o Seimas tiesiogiai nustato valstybės kontrolės asignavimų dydį. Tokių Valstybės kontrolės institucinės padėties nepriklausomumą galima vertinti kaip atitiktą pagrindinėms nepriklausomumo sąlygoms, išdėstytoms INTOSAI Limos deklaracijoje.

Įstatymo naujoje redakcijoje apibrėžiami Valstybės kontrolės uždaviniai: užtikrinti, kad valstybinis auditas *atitiktų* Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI priimtus *tarptautinius standartus* ir *įtvirtintų teigiamą valstybinio audito vaidmenį bei poveikį valstybei ir visuomenei* (4 str.). Valstybės kontrolė turi parengti nacionalinius audito standartus, atitinkančius tarptautinių audito standartų reikalavimus. Tarptautiniai audito standartai Valstybės kontrolės veikloje pradėti taikyti daug anksčiau, tačiau teisiškai reglamentuoti tik šiame įstatyme. Tarptautinių standartų naudojimo Valstybės kontrolės veikloje įteisinimas yra vienas iš svarbiausių Europos Sąjungos reikalavimų.

Pasikeitė Valstybės kontrolės kompetencijos reglamentavimas. Anksčiau Valstybės kontrolės funkcijos buvo išdėstytos 19 punktų, smulkiai detalizuotas audito objektų sąrašas. Naujame įstatyme funkcijos yra įvardytos kompetencija ir išdėstytos 6 punktuose. Nors Valstybės kontrolės audito veiklos mastas apibrėžiamas bendresniais terminais, tačiau veiklos sritys išsiplėtė. Valstybės kontrolė audituoja:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą;
- 2) valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- 3) valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- 4) Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 5) Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;

6) atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir programos gavėjus, ES lėšų naudojimą ir programų, kuriose dalyvauja Lietuva, vykdymą.

Valstybės kontrolė turi teisę audituoti savivaldybių biudžetų vykdymą, savivaldybių turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo.

Apibendrinant galima teigti, kad Valstybės kontrolė audituoja visus subjektus, kurie susiję su valstybės lėšų ar turto naudojimu arba disponavimu.

Apibrėžiant kompetenciją vartojama sąvoka „audituoja“ (9 str.) vietoj „kontroliuoja“, kaip buvo senajame įstatyme. Audito sąvokos vartojimas leidžia pagrįstai teigti, kad Valstybės kontrolė atlieka tikrinimus kaip valstybinė audito institucija. Visi darbai turi būti vykdomi remiantis įprasta audito atlikimo metodika bei procedūromis. Įstatymiškai reglamentavus valstybinio audito institucijos statusą reikės atsisakyti senų darbo metodų, kurių pagrindinis tikslas apibūdinamas kaip artimesnis tyrimui arba inspektavimui kreipiant dėmesį į individualius neatitikimus, bandant aptikti visus neteisėtus veiklos atvejus (patikrinti, rasti, nubausti). Atliekant auditą daugiau dėmesio turi būti skiriama prevenciniam darbui.

Įstatyme įteisinama valstybės kontrolės pareigūnų (auditorių), atliekančių valstybinį auditą, kompetencija. Kaip ir įprastinio audito metu, valstybės kontrolės pareigūnai, atliekantys auditą, turi teisę savarankiškai pasirinkti audito procedūras; gauti iš audituojamo subjekto auditui atlikti reikiamus dokumentus ir informaciją; atlikti kontrolinius matavimus, materialinių vertybių inventorizaciją arba kitaip tikrinti audituojamo subjekto turta, taip pat atlikti kitus būtinus veiksmus; gauti iš audituojamo subjekto darbuotojų reikiamus paaiškinimus; surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus, pasitelkti atitinkamų sričių specialistus ir audito įstaigas, kai atliekamas specifinių sričių auditas, ir kt.

Įstatymas apibrėžia Valstybės kontrolės veiklos ribas, t.y. konkrečiai reglamentuoja, kokiose institucijose ir koks auditas atliekamas.

Naujajame įstatyme labiau užtikrinamas Valstybės kontrolės nepriklausomumas eliminuojant išorinių subjektų galimybes inicijuoti valstybinius auditus arba kitaip veikti Valstybės kontrolės darbo planavimą. Auditas gali būti atliekamas: (1) pagal pačios Valstybės kontrolės planus ir (2) Seimo teikimu (bet ne Seimo nario, teisės saugos institucijų, Vyriausybės arba savivaldybių pavedimu). Valstybės kontrolė yra išbraukta iš teisės saugos institucijų sąrašo ir nebevykdys jai nebūdingų revizijos, kvotos funkcijų ir baudžiamojo persekiojimo.

Naujajame įstatyme sumažintas valstybės

kontrolieriui priskirtų funkcijų skaičius – jos apima tik pagrindinius valstybės kontrolės organizavimo ir veiklos klausimus, o tai atitinka tarptautinę praktiką. Valstybės kontrolierius daugiau laiko galės skirti savo tiesioginėms pareigoms atlikti.

Labai svarbi nuostata, atsižvelgiant į tarptautinius reikalavimus, į Europos Sąjungos paramos organizacijos Vidurio ir Rytų Europos šalims ekspertų rekomendacijas ir į naują Valstybės kontrolės, kaip aukščiausios audito institucijos, statusą, yra mokymo ir profesinės kvalifikacijos kėlimo reglamentavimas (X skyrius). Siekiant nustatyti prioritetus valstybinio audito srityje numatoma parengti Valstybės kontrolės pareigūnų mokymo ir kvalifikacijos kėlimo strategiją. Strategija turėtų apibrėžti pareigūnų mokymosi ir kvalifikacijos kėlimo tikslus bei mokymo ir kvalifikacijos kėlimo sistemą.

Apibendrinant galima teigti, kad nauja Valstybės kontrolės įstatymo redakcija lėmė esminius Valstybės kontrolės veiklos pokyčius, būtent:

- Valstybės kontrolė yra išbraukta iš teisėsaugos institucijų ir nebevykdys jai nebūdingų revizijos, kvotos funkcijų ir baudžiamojo persekiojimo;
- Valstybės kontrolė savo veiklą grįs ne tik finansiniu auditu, bet atliks ir veiklos auditą. T. y. Valstybės kontrolė vertins audituojamos institucijos viešąją ir vidaus administravimą bei administracinę veiklą, susijusią su iškeltų tikslų siekiu darbo, finansinių ir kitų išteklių ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu;
- Valstybės kontrolė atliks Lietuvai skirtų Europos Sąjungos lėšų ir programų valdymo per atitinkamas institucijas ir gavėjus išorės auditą;
- Įteisintas didesnis finansinis ir institucinis valstybės kontrolės nepriklausomumas

Valstybės kontrolės veikla pagrįsta Strateginiu 2001–2006 m. plėtros planu, numatančiu pagrindinius institucijos veiklos tikslus ir priemones jiems pasiekti. Pagrindinis tikslas – plėtoti Valstybės kontrolės veiklą, kad ji atitiktų ES valstybių narių aukščiausioms audito institucijoms keliamus reikalavimus. Šį tikslą ketinama įgyvendinti tobulinant Valstybės kontrolės teisinę bazę, keičiant institucijos organizacinę struktūrą, rengiant audito metodiką, atitinkančią tarptautinius audito standartus, organizuojant darbuotojų mokymą ir kvalifikacijos kėlimą. Svarbiausiu uždaviniu Valstybės kontrolierius J. Liaučius laiko audito metodinės bazės sukūrimą [13]. Įgyvendinant naująją įstatymą bei tobulinant išorinio audito sistemą ketinama įdiegti tarptautinius finansinio ir veiklos audito standartus.

Veiklos auditas ir finansinis auditas skiriasi

tiek teoriniais pagrindais, tiek praktiniais darbo aspektais. Pagrindiniai skirtumai pateikiami šioje lentelėje:

Aspektas	Veiklos auditas	Finansinis auditas
Tikslas	Įvertinti, ar audituojamas subjektas dirba efektyviai, ekonomiškai ir produktyviai	Įvertinti, ar audituojamo subjekto finansinė atskaitomybė yra tikra ir teisinga
Vertinimo sritys	Institucija/programa ir jos veikla	Apskaitos ir valdymo sistemos
Metodai	Įvairiuose projektuose skiriasi	Daugiau standartizuoti
Vertinimo kriterijai	Atskiri kiekvieno audito kriterijai	Standartizuoti kriterijai
Ataskaitų pobūdis	Įvairi struktūra ir turinys	Standartizuotos
Ataskaitų periodiškumas	Skelbiamos atskirais atvejais	Skelbiamos reguliariai

Tačiau veiklos auditas ir finansinis auditas daug kuo panašūs. Abiejų sričių auditoriai atlieka to paties pobūdžio užduotį – įvertinti ir pateikti ataskaitą apie audituojamo subjekto veiklą. Todėl duomenims surinkti jie taiko panašius metodus. Veiklos auditoriai domisi efektyvumu, o finansinės atskaitomybės auditoriai kreipia dėmesį į ataskaitų tikslumą ir teisingumą bei teisėtumą.

Valstybinio audito sistemoje svarbiausias vaidmuo tenka valstybės biudžeto auditui. Valstybinio biudžeto atšaka galima laikyti savivaldybių biudžeto auditą. Kad jis būtinas, akivaizdu: svarbu kasmet įvertinti savivaldybių biudžeto įvykdymą, pajamų ir išlaidų dinamiką bei struktūrą, turto valdymą ir naudojimą ir kt.

Europos Komisijos vertinimu, išorės finansų kontrolės srityje Lietuva yra gerokai pažengusi. Valstybės kontrolė tinkamai vykdė savo funkcijas. Tačiau reikėjo pakeisti kai kuriuos įgaliojimus, ir tai padaryta priėmus naują Valstybės kontrolės įstatymą, kuris Lietuvai ir leido baigti derybas. Finansų kontrolės derybinis skyrius, pradėjęs derybas dėl šio skyriaus 2001 m. gegužės 17 d., uždarytas 2001 m. gruodžio 21 d., ir visos jo funkcijos perduotos Valstybės kontrolei. Valstybės kontrolei pavesta audituoti, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos ES lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.

Teigiamai vertinant Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės žingsnius kuriant valstybinio

audito sistemą būtina pažymėti keletą svarbių aspektų:

1) iki šiol Valstybės kontrolė daugiau orientuojasi į veiklos teisėtumo ir atitikties teisės aktams vertinimą. Per mažai dėmesio skiriama veiklos auditui – ūkio subjekto veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui įvertinti;

2) nesant valstybinio audito standartų, numatančių valstybinio audito esmę ir kryptis, ne visiškai užtikrinamas Valstybės kontrolei priskirtų funkcijų atlikimas;

3) siekiant, kad Valstybės kontrolė tinkamai atliktų jai skirtas funkcijas būtina parengti valstybinio audito standartus pagal INTOSAI audito standartus, INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gaires ir pagal visus atitinkamo valstybinio sektoriaus audito standartus, kuriuos parengė IFAC (Tarptautinė buhalterijų federacija, įkurta Niujorke 1977 m.) ir kurie yra priimti taikyti ES;

4) atliekant tikrinimus būtina kuo veiksmingiau remtis vidaus audito padaliniais;

5) nesant vientisos ir teisiškai reglamentuotos kontrolės sistemos Valstybėje bei nederinant interesų su visomis kontrolės aplinkoje esančiomis grupėmis, dubliuojasi audito ir kontrolės institucijų funkcijos.

Efektvios Valstybės kontrolės valstybinio audito sistemos sukūrimo prielaidos:

- Tvirta ir stabili teisinė bazė, aiškiai apibrėžta Lietuvos Respublikos Konstitucijoje ir įstatymuose.
- Valstybės kontrolės veiklos ir finansinis nepriklausomumas nuo įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios bei audituojamų subjektų.
- Aukštos kvalifikacijos, kompetentingas personalas.
- Moderni ir efektyvi vadyba, pagrįsta geriausia tarptautine praktika.
- Tinkamas Valstybės kontrolės veiklos finansavimas.
- Informacinės struktūros sukūrimas ir plėtojimas Lietuvoje.
- Institucijos vadovybės ir personalo aktyvus bendradarbiavimas, kad būtų tinkamai atliekamos Valstybės kontrolės funkcijos.
- Abipusiškai naudingos institucijos bendradarbiavimas su Seimu ir tarptautinėmis organizacijomis visuomenės interesų labui.
 - Valstybės finansų sistemos tobulinimas:
 - kompiuterizuotos apskaitos įdiegimas;
 - vidaus kontrolės ir vidaus audito stiprinimas;
 - politikų, valstybės pareigūnų ir tarnautojų asmeninės atsakomybės ir atskaitomybės įtvirtinimas teisės aktuose [13].

Tiek valstybiniame, tiek savivaldybių sekto-

riuose, be išorės audito, turi būti atliekamas ir vidaus auditas. Svarbu pasiekti šių rūšių audito darną, užtikrinti nuolatinę jų sąveiką.

Valstybinis vidaus auditas

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

Atsižvelgdamas į vidaus audito profesijos pokyčius, Tarptautinis vidaus auditorių institutas (VAI) 1999 m. parengė ir paskelbė naujus vidaus audito standartus. Jie išversti į lietuvių kalbą ir jais vadovaujamosi. Naujuose standartuose pabrėžiama konsultavimo veikla, patikslintas naujas vidaus audito apibrėžimas ir praktinio taikymo aspektai. Standartų struktūrą sudaro: profesinės praktikos pagrindai, etikos kodeksas, kokybės, veiklos, diegimo standartai, nuostatai – praktikos reglamentai. Pabrėžiamas ir naujas aspektas – rizikos įvertinimas ir valdymas, organizacinių tikslų siekimas ir efektyvumas kuriant pridėtinę vertę. Naują požiūrį į vidaus auditoriaus vaidmenį organizacijoje geriausiai parodo vidaus audito apibrėžimas: vidaus auditas – tai nepriklausoma ir objektyvi tikrinimo ir konsultavimo veikla, kurios tikslas – vertinti ir gerinti visos organizacijos veiklą. Vidaus audito paskirtis – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir skatinti gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus [17].

Naujas apibrėžimas smarkiai išplečia vidaus audito funkcijos veiklos mastą. Ankstesniame apibrėžime tikrinimas ir konsultavimas nebuvo skiriami į dvi atskiras veiklos rūšis. 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 organizaciją iš šalies ir pasiūlyti daug platesnį požiūrį. Taigi būtent vidaus auditorius gali pasakyti, kaip organizacijai sekasi įgyvendinti jai keliamus strateginius tikslus, ar organizacija patikimai valdo tiems tikslams iškylančią riziką, ir pasiūlyti būdus, kaip tą veiklą gerinti.

Tačiau naujasis vidaus audito apibrėžimas ne tik išplečia atsakomybę, bet ir iškelia objektyvumo bei nepriklausomybės reikalavimus.

Objektyvumas yra viena iš privalomų auditoriaus savybių. Auditoriai turi dirbti skaidriai bei profesionaliai ir patys turi būti įsitikinę, kad jokie

pašaliniai veiksniai nedaro įtakos jų sprendimams. Vidaus auditoriams tampant organizacijos vidaus konsultantais ypač svarbu išlaikyti objektyvumą.

Vidaus auditas yra veikla, kuri turi būti nešališka, todėl nepriklausoma. Nepriklausomybė apibrėžiama kaip galimybė savarankiškai apibrėžti veiklos mastą ir netrukdomai atlikti savo darbą. Vidaus auditoriai tradiciškai teikia ir teikė įvairias konsultacines paslaugas, pavyzdžiui, nagrinėja kuriamų sistemų vidaus kontrolės, veiklos operacijas ir teikia rekomendacijas, kaip jas gerinti. Konsultacinė veikla yra natūralus vidaus audito darbas. Tai gali būti neformalus arba oficialus patarimas, analizė, įvertinimas. Būtina pabrėžti, kad bet kokių atveju vidaus auditas nėra valdymo sprendimus priimanči funkcija. Sprendimą įgyvendinti ar neįgyvendinti vidaus auditoriaus pasiūlytą rekomendaciją privalo priimti organizacijos vadovai.

Taigi naujasis vidaus audito apibrėžimas reiškia, kad vidaus auditas:

- užtikrina adekvačią ir veiksmingą vidaus kontrolės sistemą;
- užtikrina, jog organizacija turėtų parengtą tinkamą politiką ir procedūras, kurios leistų įgyvendinti jai keliamus tikslus;
- stropiai prižiūri organizacijos procesus ir kontrolės aplinką;
- užtikrina, kad organizacijoje būtų rizikos išskyrimo, įvertinimo ir valdymo procesas;
- atsiskaito valdybai (aukščiausiajam priežiūros organui);
- teikia valdybai ataskaitas apie vidaus kontrolės adekvatumą ir efektyvumą [14].

Lietuvoje valstybės įmonėse ir įstaigose pasirinkta decentralizuota vidaus audito sistema, kai vidaus auditas įdiegtas pačioje įmonėje arba įstaigoje.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintus valstybės įmonės arba įstaigos vidaus audito tarnybos nuostatus vidaus audito tarnybos steigiamos visose ministerijose, apskričių viršininčių administracijose. Valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse vidaus audito tarnyba arba vidaus auditoriaus pareigybė steigiamas:

1) jeigu jose dirba ne mažiau kaip 300 darbuotojų, įskaitant pavaldžių arba reguliavimo

sričiai priskirtų valstybės institucijų darbuotojus. Valstybės institucijų vadovų sprendimu gali būti įsteigta centralizuota vidaus audito tarnyba, apimanti ir pavaldžius arba reguliavimo sričiai priskirtas valstybės institucijas;

2) jeigu valstybės institucijose, įskaitant pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas valstybės institucijas, dirba mažiau kaip 300 darbuotojų, bet ne mažiau kaip 100 darbuotojų, steigiamas vyriausiojo vidaus auditoriaus pareigybė arba valstybės institucijos vadovo sprendimu gali būti steigiamas vidaus audito tarnyba;

3) jeigu valstybės institucijose, įskaitant pavaldžias arba reguliavimo sričiai priskirtas institucijas, dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus audito jame atlieka steigėjas (arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės paskirta valstybės institucija) arba suderinus su valstybės institucijos, kurios reguliavimo sričiai priskirta institucija, vadovu šiose valstybės institucijose steigiamas vyriausiojo auditoriaus pareigybė [3].

Decentralizuotos vidaus audito sistemos pranašumas yra tas, kad vidaus audito atlieka tos pačios įmonės arba įstaigos darbuotojai, kurie geriausiai išmano tos institucijos veiklą.

Vertinant tai, kad pati vidaus audito sistema nauja, daugiausia dėmesio turėtų būti skiriama darbuotojams mokyti ir vidaus audito metodikos, atitinkančios tarptautinius reikalavimus, sukurti.

Kai kurie audito ir apskaitos specialistai tapatina vidaus kontrolės sistemą ir vidaus audito. Net bandoma vidaus audito vertinti kaip vidaus kontrolės elementą. Vidaus audito paskirtis – patikrinti ir įvertinti vidaus kontrolės sistemą, nustatyti tam tikrų jos procedūrų efektyvumą ir trūkumus, tikrinti, ar šios procedūros nepažeidinėjamos ir atitinka vadovybės patvirtintas taisykles. Tuo tarpu vidaus kontrolė – tai valstybės institucijos valdymo sistemos dalis, apimanti 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.

Dalia Daujotaitė

The Reform of Financial Control System in Public Sector

Summary

The beginning of Lithuanian financial control reform is year 2000. The internal audit law was created in this year base. In 2000-2001 the major part of internal audit obligations and internal audit job public institutions was created. In the same year 2001 Lithuania prepared the standards corresponding with the international internal audit standards.

Year 2001 was especially important in external audit area. Public Control Institutions prepared the strategic plan of

development for year 2001-2006. According to these regulations and corresponding with international standards Public Control Institutions were reorganized into Supreme Audit Institutions.

Appreciating the role of Public audit reform can be indicated some aspects:

1. Public Control Institutions still pay more attention to the legality of activities and how these activities correspond with law. The performance of audit, evaluating the economy of activity, affectivity and results is paid less attention.
2. As there are no public audit standards, there is not enough assurance for Public Control functions.
3. The external audit and the internal audit is an indivisible control system, and reciprocity has to be there.

Dalia Daujotaitė – Lietuvos teisės universiteto Valstybinio valdymo fakulteto Ekonomikos katedros lektorė, ekonomikos mokslų magistrė.

Telefonas (8–5) 2 714 547

Elektroninis paštas dalidauj@takas.lt

Straipsnis įteiktas 2002 m. birželio mėn.; recenzuotas; parengtas spausdinti 2002 m. spalio mėn.

DOI: 10.5755/j01.ppa.0.2.27292