riigikontroll
National Audit Office of Estonia

Netherlands Court of Audit

NAO
National Audit Office

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas

2025 m. sausis

Santrauka

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (VK) yra Lietuvos Respublikos Seimui atskaitinga aukščiausioji audito institucija.

2024 m. pradžioje VK kreipėsi į Estijos nacionalinę audito instituciją, Jungtinės Karalystės nacionalinę audito instituciją ir Nyderlandų audito rūmus su prašymu atlikti veiklos vertinimą ir įvertinti jos darbą. Veiklos vertinimas buvo atliktas pagal susitarimo memorandumą, kurį 2024 m. kovo mėn. pasirašė VK ir jos partneriai. Veiklos vertinimo tikslas – įvertinti, ar VK audito praktika atitinka tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus, ir pateikti rekomendacijas, kaip ją tobulinti. Atliekant vertinimą daugiausia dėmesio buvo skiriama šiems klausimams:

- VK vidaus valdymui, įskaitant kokybės valdymo sistemą, audito atranką ir programavimą;
- VK finansiniams auditams;
- VK audito veikloms: veiklos auditui, atitikties auditui ir vertinimams.

Veiklos vertinimas atliktas pagal INTOSAI Tarpusavio vertinimo gaires (1900-ąsias GUID) ir Aukščiausiųjų audito institucijų veiklos vertinimo sistemą AAI VVS (angl. SAI PMF).

Išvados

VK audito veikla iš esmės atitinka tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus. VK darbe nustatėme keletą gerosios praktikos pavyzdžių.

Atkreipiame dėmesį, kad kai kuriose srityse VK galėtų padaryti daugiau, kad užtikrintų visišką audito standartų laikymąsi. Siekiant gerinti audito kokybę, standartai nuolat keičiami, todėl reikia stengtis įgyvendinti pokyčius, ypač finansinio audito srityje.

Vertinimo metu VK geranoriškai bendradarbiavo: pateikė kokybiškas informacijos apžvalgas ir išsamius dokumentus, padedančius atlikti vertinimą.

Seimo Audito komitetas ir kitos suinteresuotos šalys VK laiko patikimu ir profesionaliu partneriu.

Svarbiausios išvados ir svarbiausios rekomendacijos

Vidaus valdymas ir kompleksiniai klausimai

VK darbe nustatėme keletą gerosios praktikos pavyzdžių:

- atliekamos audito visumos stebėsenos procedūros, sukurtas veiksmingas audito temų atrankos procesas, kuris yra metinio darbo plano dalis;
- vykdoma audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėsena, teikiamos ataskaitos;
- rengiama metinė kokybės valdymo sistemos ataskaita.

Atliekant veiklos vertinimą, VK vadovybė pabrėžė, kad auditus svarbu atlikti greičiau ir laiku. Be abejo, laiku teikiamos ataskaitos yra svarbus atskaitomybės aspektas, o ataskaitos pateikimo laikas dažnai turi įtakos jos poveikiui. Be reikalavimo laiku atlikti auditus, VK savo strateginiuose dokumentuose galėtų labiau akcentuoti audito kokybės svarbą ir savo planus šioje srityje. Tai padėtų pabrėžti ir aukštos kokybės, ir nustatytu laiku atliekamų auditų svarbą.

VK taiko įvairias procedūras savo darbo kokybei pagerinti. Valstybės kontrolierius ir jo pavaduotojai peržiūri planus ir ataskaitų projektus. Vienas pavaduotojas atsakingas už kokybės užtikrinimą ir kokybės sistemos nustatymą, kitas – už visą audito procesą ir kokybės sistemos įgyvendinimą. Valstybės kontrolierius priima sprendimus dėl tobulinimo priemonių, taip pat yra atsakingas už tai, kad

kokybės užtikrinimo politika ir procedūros būtų tinkamos, pakankamos ir veiksmingos. Vis dėlto atliekama labai nedaug dokumentų, kurie pagrindžia vykdomus auditus, išorinių peržiūrų, pavyzdžiui, karštųjų ir užduočių kokybės kontrolės peržiūrų. Tokios nepriklausomos (pavyzdžiui, kolegų iš kitų departamentų) audito plano, atlikto audito, priimtų pagrindinių sprendimų ir gautų įrodymų peržiūros gali padėti gerinti audito kokybę nuolat mokantis ir gaunant grįžtamąjį ryšį.

Atliekant auditą, pagrindinių priežasčių analizė padeda suprasti nustatytų kokybės problemų priežastis ir pateikti vertingų tobulinimo rekomendacijų. Ji naudojama siekiant nustatyti ir suprasti pagrindines įvykio ar problemos priežastis. VK nagrinėja, kodėl kilo per kokybės peržiūras nustatytos problemos, tačiau šis darbas galėtų būti labiau struktūrizuotas ir formalizuotas. Nagrinėtuose audito projektuose pagrindinių priežasčių analizė buvo naudojama menkai, todėl ši priemonė turėtų būti taikoma nuosekliau. VK nurodė, kad pagrindinių priežasčių analizė yra sritis, kurioje jai reikia tobulinti savo įgūdžius, ir tai yra sveikintina iniciatyva.

Norint atlikti aukštos kokybės auditą, svarbu ieškoti platesnio požiūrio į problemas. VK pateikė pavyzdžių, kaip pokalbiai su suinteresuotaisiais subjektais suteikia daugiau žinių apie audituojamas temas. Audito grupės taip pat konsultuojasi su VK Inovacijų ir metodologijos departamentu, Teisėtumo užtikrinimo departamentu dėl klausimų, su kuriais susiduria atlikdamos auditus. Tai leidžia geriau įvertinti problemas, nors paprastai tai daroma savanoriškai. Planuodama ar atlikdama auditą, VK galėtų apsvarstyti galimybę dažniau naudotis išorės ekspertų paslaugomis. Pasitelkdama ekspertus labai sudėtingose ar techninėse srityse, VK galėtų pagerinti ir savo auditų kokybę, ir jų poveikį.

VK rekomenduojame apsvarstyti:

1) kaip savo strateginiuose dokumentuose būtų galima visapusiškiau įtraukti ir poreikį užtikrinti aukštą auditų kokybę, ir būtinybę atlikti auditus per trumpesnį laiką;

2) daugiau išnaudoti atliekamų auditų išorines peržiūras;

3) dažniau ir labiau formalizuotai taikyti pagrindinių priežasčių analizę, kad būtų lengviau rengti veiksmingas ataskaitas, formuluoti vertingas rekomendacijas ir suprasti kokybės problemų priežastis, nustatytas atliekant audito kokybės užtikrinimo peržiūras;

4) poreikį audito veikloje dažniau naudotis išorės ekspertų paslaugomis.

Finansiniai auditai

VK metodologijoje veiksmingai taikomi 1900-ųjų GUID ir AAI VVS 8–11 skyrių finansinio audito elementai, todėl AAI-8 (audito aprėptis) ir AAI-11 (finansinio audito rezultatai) taikymas buvo įvertintas puikiais balais, o suinteresuotieji subjektai teigiamai atsiliepė apie VK praktiką. Nors VK Finansinio audito vadove (FAV), paskutinį kartą atnaujintame 2022 m. balandį, pateikiamos rekomendacijos dėl audito standartų, pastebėtos ir kai kurios svarbios tobulintinos sritys, siekiant užtikrinti visišką TAS laikymąsi. Suprantame, kad VK šiuo metu atnaujina FAV.

Rekomenduojame, kad VK pateiktų papildomų rekomendacijų, kaip užtikrinti visišką finansinio audito standartų laikymąsi, ir iš anksto planuotų, ko reikia, įskaitant mokymų poreikius, kai keičiasi audito standartai.

Kiti auditai ir užduotys

Taikant 3E koncepciją (ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas; angl. economy, efficiency, effectiveness), planuojant veiklos auditus, VK būtų naudinga nuosekliai suformuluoti pagrindinį audito klausimą. Tai taip pat galėtų padėti rengti geriau subalansuotas ir labiau įtikinamas ataskaitas.

Rekomenduojame kiekvienam auditui suformuluoti pagrindinį audito klausimą ir pagal jį parengti audito planą.

Turinys

Įvadas 6

1. Vidaus valdymas 6

1.1. Galimybė gauti informaciją 6

1.2. Organizacinė kontrolės aplinka 7

1.2.1. Organizacinė struktūra 7

1.2.2. Kokybės skatinimas 7

1.2.3. Kokybės kontrolės sistema 8

1.3. Užsakomieji auditai 10

1.4. Bendrasis audito planavimas 10

2. Finansinio audito vertinimas 11

2.1. Įvadas 11

2.2. Pagrindinės išvados 11

2.3. Finansinio audito aprėptis 11

2.4. Finansinio audito standartai ir kokybės valdymas 11

240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 12

315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikų nustatymas ir vertinimas“ 13

540-asis TAS „Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleistos informacijos auditas“ 15

600-asis TAS „Grupės finansinių ataskaitų auditas“ 16

230-asis TAS „Audito dokumentavimas“ 16

2.5. Finansinio audito rezultatai 17

3. Kitų auditų ir užduočių vertinimas 17

3.1. Įvadas 17

3.2. Pagrindinės išvados 18

3.3. Temų atranka 18

3.4. Audito planai 19

3.5. Ataskaitos 21

3.6. Veikla po audito 22

3.7. Audito procesas 23

4. Rekomendacijos 23

Vidaus valdymas ir kompleksiniai klausimai 23

Finansiniai auditai 24

Kiti auditai ir užduotys 25

5. Veiklos vertinimo grupė 25

1 priedas. Veiklos vertinimo apimtis 26

2 priedas. Vertinti auditai 27

Įvadas

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė yra aukščiausioji audito institucija, atskaitinga Lietuvos Respublikos Seimui. VK veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės kontrolės įstatymas, Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, kiti įstatymai ir teisės aktai.

Pagrindinė VK funkcija – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas valstybės turtas ir kaip naudojamos biudžeto lėšos. VK atlieka finansinį, atitikties ir veiklos auditus, taip pat vertinimus pagal Tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus (TAAIS) ir Tarptautinius audito standartus (TAS). VK siekia prisidėti prie parlamentinės kontrolės ir, teikdama rekomendacijas, siekia didinti viešojo sektoriaus atskaitomybę ir išlaidų veiksmingumą.

Savo strategijoje VK nurodo, kad jos misija – skatinti viešojo sektoriaus pažangą ir visuomenei būtinus pokyčius. Strategijoje VK nustatė tris strategines kryptis: kurti teigiamą pokytį valstybei ir visuomenei; rodyti pavyzdį ir turėti profesionalią, bendradarbiaujančią ir etišką VK komandą.

2000, 2006, 2014 ir 2019 m. VK kreipėsi dėl savanoriškų savo veiklos vertinimų. 2024 m. vertinimas atliktas pagal INTOSAI Tarpusavio vertinimo gaires (1900-osios GUID), kartu su INTOSAI parengta Aukščiausiųjų audito institucijų veiklos vertinimo sistema (AAI VVS). Daugiau informacijos pateikiama 1 priede. Vertinimo metu taip pat atsižvelgėme į pastebėtas gerosios praktikos sritis.

Veiklos vertinimo tikslai nustatyti 2024 m. kovo mėn. pasirašytame susitarimo memorandume. Jo tikslas – pateikti VK ir suinteresuotiesiems subjektams vertinimą, ar VK audito praktika atitinka TAAIS, ir pateikti rekomendacijas, kaip ją patobulinti.

Veiklos vertinimo grupę sudarė Estijos nacionalinės audito institucijos, kuri vadovavo grupei, Jungtinės Karalystės nacionalinės audito institucijos ir Nyderlandų audito rūmų atstovai. Vertinimas pradėtas 2024 m. balandžio mėn. ir tęsėsi visus metus: buvo nagrinėjama VK finansinio, atitikties ir veiklos auditų bei kokybės peržiūros praktika, kalbėtasi su valstybės kontrolieriumi ir jo pavaduotojais, departamentų vadovais, audito grupių vadovais, auditoriais ir darbuotojais, atsakingais už veiklos sritis.

Vertinimo metu išanalizuoti septyni atrinkti veiklos, finansiniai ir atitikties auditai, taip pat neseniai atliktų VK kokybės kontrolės ir peržiūros procedūrų rezultatai. Auditai buvo atrinkti iš tų, kuriuos VK atliko 2022 ir 2023 m. Sąrašas pateiktas 2 priede.

Ekspertų grupė susitiko su Seimo Audito komitetu, Finansų, Energetikos, Aplinkos, Socialinės apsaugos ir darbo ministerijų, akcinės bendrovės „Litgrid“ ir Vaiko teisių apsaugos ir įvaikinimo tarnybos atstovais.

Veiklos vertinimo metu nustatyta geroji praktika ir tobulintinos sritys, taip pat pateiktos rekomendacijos, kurias VK galėtų apsvarstyti. Veiklos vertinimas baigtas 2024 m. gruodžio mėn.

1. Vidaus valdymas

Šioje ataskaitos dalyje pateikiamos išvados dėl vidaus valdymo, įtraukti ir tam tikri kompleksiniai klausimai. Pagal sutartą veiklos vertinimo apimtį, įtraukėme galimybę gauti informaciją, taip pat organizacinę kontrolės aplinką, kiek ji susijusi su organizacine struktūra, kokybės kontrolės sistemą ir bendrąjį audito planavimą.

1.1. Galimybė gauti informaciją

AAI VVS AAI-2 skyriuje aptariami AAI įgaliojimai. Veiklos vertinimo apimtyje buvo ii) aspektas, susijęs su galimybe gauti informaciją. Kad AAI dirbtų veiksmingai, jai svarbu laiku ir neribotai suteikti teisę gauti informaciją, nes apribojimai šioje srityje gali riboti AAI galimybes vykdyti teisės aktais nustatytas pareigas.

VK įstatyme numatyta neribota teisė AAI gauti įrašus, dokumentus ir informaciją. Atlikdami auditų peržiūras, taip pat nenustatėme jokių problemų, susijusių su galimybe gauti informaciją. Suprantame, kad kartais gali kilti nesklandumų dėl duomenų pateikimo formos. Tokiais atvejais VK imasi priemonių, siekdama užtikrinti, kad reikiama informacija būtų gauta, be kita ko, susisiekia su subjekto vadovybe, kad problema būtų išspręsta.

Atkreipiame dėmesį, kad teisinėje sistemoje nėra jokių konkrečių garantijų, kad valstybės kontrolierius bus apsaugotas nuo bandymų kištis į jo ar jos nepriklausomumą. Vis dėlto VK mano, kad yra pakankamai priemonių jos nepriklausomumui užtikrinti.

1.2. Organizacinė kontrolės aplinka

AAI VVS AAI-4 skyrius apima organizacinę kontrolės aplinką. AAI turi būti įdiegta vidaus kontrolės sistema, kuri suteiktų pakankamą užtikrinimą, kad AAI savo veiklą valdo ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir vadovaudamasi įstatymais bei kitais teisės aktais. Be to, AAI turi įdiegti kokybės kontrolės sistemą, kuri užtikrintų viso jos darbo kokybę. Vidaus kontrolė apibrėžiama organizacijos planuose, įskaitant vadovybės požiūrį, metodus, procedūras ir kitas priemones, kurių imamasi įgyvendinant šiuos tikslus. Šiame skyriuje aptariama VK organizacinė struktūra, kokybės skatinimo priemonės ir kokybės kontrolės sistema.

1.2.1. Organizacinė struktūra

Išsami VK organizacinė struktūra teisės aktuose neapibrėžta, bet yra patvirtinta vidaus tvarkose, kaip tai leidžia Lietuvos Respublikos teisės aktai. Išsami informacija pateikiama organizacinėje schemoje. Pavaldumas ir atskaitomybė numatyti kiekvienos pareigybės aprašymuose.

VK yra pasirengusi Kokybės užtikrinimo vadovą, kuriame nustatytos audito grupės narių, audito grupės vadovų, audito skyrių vadovų ir valstybės kontrolieriaus pavaduotojų (VKP) funkcijos ir atsakomybė. Šiame vadove taip pat nustatytos taikomos procedūros, atitinkamos pareigos ir atsakomybės.

1.2.2. Kokybės skatinimas

VK audito kokybę skatina keliais būdais.

VK vadovaujasi vertybėmis, tarp kurių yra profesionalumas, ir kiekvienais metais rengia renginį, skirtą šioms vertybėms stiprinti. Tokios priemonės svarbios formuojant organizacijos kultūrą ir vertinant sėkmę.

VK siekia, kad jos veikla būtų vertinama išorės ekspertų. Nepriklausomi išorės ekspertai pagal tarptautinių organizacijų nustatytas procedūras reguliariai atlieka išorinius veiklos vertinimus. Tokie vertinimai naudingi siekiant nuolat tobulėti ir gauti išorinę išvadą.

VK paskyrė VKP, atsakingus už audito kokybę. Vienam VKP priskirta atsakomybė už kokybės užtikrinimą ir kokybės sistemos sukūrimą. Kitas VKP atsakingas už visą audito procesą ir kokybės sistemos įgyvendinimą. Pagal Kokybės užtikrinimo vadovą, valstybės kontrolierius nustato būtinas tobulinimo priemones, kad problemos būtų išspręstos ir kad kokybės užtikrinimo politika ir procedūros būtų tinkamos, pakankamos ir veiksmingos.

Valstybės kontrolierius ir VKP peržiūri audito planus, audito ataskaitų projektus ir teikia pastabas. Tai svarbūs veiksmai užtikrinant kokybę ir vertinant problemas iš platesnės perspektyvos.

VK rengia metinį kokybės užtikrinimo sistemos vertinimą. Ši ataskaita padeda apibendrinti su kokybės užtikrinimo sistema susijusius klausimus. Persvarstytame 140-ajame TAAIS nustatyti papildomi reikalavimai, susiję su kokybės valdymo sistemos vertinimu ir išvadomis. Ateityje šis vertinimas galėtų apimti visą kokybės valdymo sistemą, įtraukiant ir kitus klausimus, pavyzdžiui, kultūrą, darbuotojų

apklausą, įgūdžius ir išteklius. Ataskaitoje taip pat galėtų būti atsižvelgta į ankstesnių metų rekomendacijas.

Rekomenduojame VK apsvarstyti galimybę išplėsti metinio kokybės užtikrinimo sistemos vertinimo apimtį ir į ataskaitą įtraukti ankstesnių rekomendacijų įgyvendinimo pažangą.

Per veiklos vertinimą VK vadovybė pabrėžė, kad auditus svarbu atlikti greičiau ir laiku. Be abejo, laiku teikti ataskaitas yra svarbus aspektas, tačiau VK taip pat galėtų labiau akcentuoti audito kokybės svarbą ir savo planus šioje srityje, įskaitant strategiją ir metinę ataskaitą. Tai dar labiau paskatintų audito atlikimo laiku ir aukštos kokybės svarbą.

Rekomenduojame VK apsvarstyti, kaip jos strateginiuose dokumentuose būtų galima išsamiau atsižvelgti ir į poreikį atlikti aukštos kokybės auditus, ir atlikti juos laiku. Tai galėtų būti žinutė, kad audito kokybė nenukentės dėl reikalavimo laikytis atlikimo terminų.

VK metinėje ataskaitoje aptariamas kokybės rodiklis. 2023 m. ataskaitoje pažymima, kad jis yra 9,4 balo iš 10. Tai sudėtinis rodiklis, kuris sujungia įvairius rodiklius į vieną skaičių, tačiau metinės ataskaitos skaitytojui neaišku, koks yra šis balas ir kaip jis matuojamas.

Rekomenduojame VK apsvarstyti galimybę išsamiau paaiškinti kokybės rodiklį ir jo matavimo priemones, kad Seimas ir visuomenė gautų daugiau informacijos.

1.2.3. Kokybės kontrolės sistema

Rekomendacijos audito grupėms

Kasmet VK organizuoja audito grupėms skirtus mokymų renginius. Inovacijų ir metodologijos departamentas taip pat dalijasi gerąja praktika, įgyta atliekant kokybės užtikrinimo peržiūras. VK parengė audito vadovus, kuriuose pateikiamos gairės, padedančios audito grupėms atlikti savo darbą.

Audito standartai ir toliau keičiasi. Gairės ir vadovai svarbūs siekiant padėti audito grupėms atlikti auditą pagal aukštus standartus. VK yra juos parengusi ir taiko savo veikloje. Atkreipiame dėmesį, kad peržiūrėtame Finansinio audito vadove nėra gairių pagrindinėse srityse, kurias parengti įpareigoja audito standartai, pavyzdžiui, dėl rizikos, kad vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, ir naujausių audito standartų pakeitimų, susijusių su rizikos vertinimu. Suprantame, kad šiuo metu VK atnaujina FAV. Remiamės 2 skyriumi „Finansinio audito peržiūra“.

Rekomenduojame imtis priemonių, kad būtų užtikrintas tiek naujų, tiek esamų audito standartų laikymasis. Tai apima būtinybę laiku rengti mokymus ir atnaujinti FAV.

Išorės peržiūros ir konsultacijos

VK taiko tam tikras procedūras, skirtas audito bylų kokybei gerinti. Jos apima vidaus peržiūras audito metu, išorės peržiūras ir metinį audito kokybės užtikrinimo sistemos vertinimą. Valstybės kontrolierius ir VKP taip pat atlieka svarbų vaidmenį peržiūrint audito planus ir ataskaitų projektus. Vienam VKP pavesta atsakomybė už kokybės užtikrinimą ir kokybės sistemos sukūrimą. Kitas VKP atsakingas už bendrą audito procesą ir kokybės sistemos įgyvendinimą. Išorines atliktų auditų peržiūras atlieka Inovacijų ir metodologijos departamento darbuotojai. Kokybės peržiūrų rezultatai skelbiami intranete ir aptariami su grupių vadovais.

Audito bylų peržiūros, kurias atlieka ne audito grupė, yra svarbios audito kokybei ir dažnai apima audito kokybės kontrolės arba karštąsias peržiūras. Pagal 140-ąjį TAAIS reikalaujama, kad aukščiausiosios audito institucijos pripažintų audito kokybės kontrolės peržiūrų svarbą. Persvarstytame 140-ajame TAAIS, kuris įsigalios nuo 2025 m., yra papildomų reikalavimų šioje srityje. Nustatėme, kad VK atlieka labai nedaug išsamių dokumentų išorinių peržiūrų auditų atlikimo metu. Šios peržiūros svarbios audito kokybei, nes suteikia platesnį požiūrį į atliktą auditą, ir yra svarbios nepriklausomumo užtikrinimo

priemonės. VK kokybės užtikrinimo vadove nustatyta, kad išorės peržiūros neprivalomos. Projektuose, kuriuos peržiūrėjome per veiklos vertinimą, jos nebuvo atliekamos.

Veiklos vertinimo grupės narių AAI taiko procesą, kurio metu kolegos iš skirtingų audito grupių ir (arba) metodologijos skyrių peržiūri planus, audito proceso metu atliktą darbą ir ataskaitų projektus.

Rekomenduojame VK apsvarstyti galimybę dažniau naudotis atliekamų auditų išorės peržiūromis.

Konsultacijos dėl sudėtingų audito klausimų ir vertinimo sričių gali padėti gerinti kokybę. VK yra nustačiusi savanoriškų konsultacijų procedūras, pavyzdžiui, su Inovacijų ir metodologijos departamentu ir Teisėtumo užtikrinimo departamentu. VK yra nustačiusi nedaug sričių, kuriose reikalingos privalomos audito konsultacijos, susijusios su apgaule, o auditoriai savo iniciatyva sprendžia, kada konsultuotis. Jungtinės Karalystės nacionalinė audito institucija turi keletą sričių, kuriose audito grupėms konsultuotis privaloma. Remiamės 2 skyriumi.

Rekomenduojame, kad VK apsvarstytų poreikį taikyti daugiau privalomų konsultacijų, pavyzdžiui, dėl kvalifikacijų, sudėtingų klaidų analizės, svarstymų dėl reikiamų etinių apsaugos priemonių pagal atitinkamus standartus, IT audito klausimų ir t. t., siekiant pagerinti kokybę.

Ekspertai, įgūdžiai ir kompetencijos

Nors VK yra nustačiusi procedūras, kaip pasitelkti išorės ekspertus, nustatėme, kad praktikoje tai vyko retai. Tokie specialistų įgūdžiai gali padėti pagerinti audito kokybę, o ekspertai gali būti pasitelkiami audito planavimo ir atlikimo etape. Jungtinės Karalystės nacionalinė audito institucija konstatavo, kad auditoriaus eksperto darbo panaudojimas leido taikyti gerąją praktiką, kuri padėjo gauti reikšmingą užtikrinimą dėl subjektų taikomos įverčių metodologijos. Svarstant galimybę pasitelkti ekspertus, reikia atsižvelgti į išteklius. Šį poreikį būtina apsvarstyti, kai audito grupė neturi reikiamų įgūdžių specializuotose finansinio audito srityse, be to, jie gali padėti parengti veiksmingas veiklos audito ataskaitas. Remiamės 3 skyriumi.

Rekomenduojame, kad VK apsvarstytų poreikį dažniau pasitelkti išorės ekspertus, atliekant auditą.

VK pradėjo kurti kompetencijų modelį. Tai svarbi priemonė, padedanti ugdyti ir palaikyti įgūdžius, nustatyti jų spragas. Tai taip pat gali būti naudinga informacija svarstant, kokių įgūdžių reikia skiriant asmenis į audito grupes, vykdant rotaciją ir tais atvejais, kai reikia išorės ekspertų.

Palankiai vertiname VK planus sukurti kompetencijų modelį ir rekomenduojame tęsti jų įgyvendinimą.

Pagrindinių priežasčių analizė

Pagrindinių priežasčių analizė (angl. Root Cause Analysis, RCA) – tai procesas, kurio metu nustatomos problemų ar įvykių priežastys, siekiant, kad jos nepasikartotų. Atliekant auditą, RCA suteikia auditoriams priemonių, padedančių suprasti problemų priežastis ir pateikti vertingų tobulinimo rekomendacijų. Pagrindinių priežasčių analizė minima Veiklos audito vadove, nors mūsų peržiūrėtuose projektuose VK mažai naudojo pagrindinių priežasčių analizę. Remiamės 3 skyriumi.

RCA taip pat gali būti gerosios praktikos nustatymo priemonė, kuri yra nuolatinio tobulinimo dalis. Šis metodas gali būti naudojamas audito kokybei gerinti, nes galima pasimokyti iš auditų, kurie buvo gerai įvertinti kokybės užtikrinimo peržiūrose, taip pat iš tų, kuriuos reikėjo tobulinti. Tikslas – suprasti, dėl kokių priežasčių audito metu kilo tokių problemų.

VK analizuoja, kodėl kilo audito kokybės peržiūrose nustatytų problemų, tačiau šis darbas galėtų būti labiau struktūruotas ir formalizuotas. VK turėtų apsvarstyti galimybę nuosekliau ir labiau formalizuotai taikyti pagrindinių priežasčių analizę, kad būtų galima įvardyti audito kokybės peržiūrose nustatytų problemų priežastis, parengti planus šioms priežastims šalinti ir stebėti, kaip jie sėkmingai įgyvendinami. VK surengė šios srities mokymus 2023 ir 2024 m. ir nurodė, kad pagrindinių priežasčių analizė yra sritis, kurią reikia toliau plėtoti, ir mes tai palankiai vertiname.

Pagrindinių priežasčių analizė taip pat gali būti naudojama siekiant nustatyti gerosios praktikos priežastis. Jungtinės Karalystės nacionalinė audito institucija (JK NAI) išskyrė šias sritis kaip padedančias skatinti geros kokybės auditą.

- Aprūpinimas ištekliais, auditui reikalingų įgūdžių ir žinių derinys reikiamu metu.
- Skepticizmas ir iššūkis vadovybei ar jos ekspertams, visapusiškas to įrodymas audito bylose.
- Kruopštus projektų valdymas ir planavimas iš anksto, kad būtų lengviau atlikti veiksmingą audito bylų peržiūrą.
- Įgūdžiai specializuotose srityse, pavyzdžiui, pensijų, finansinių paslaugų ir audito modelių srityse.
- Veiksmingos gairės, priemonės ir šablonai, padedantys nukreipti ir paskatinti audito grupes atlikti reikiamą darbą.
- Konsultacijos sudėtingais klausimais.
- Geros kokybės įrodymai, gaunami iš audituojamo subjekto.

Rekomenduojame VK apsvarstyti galimybę dažniau ir labiau formalizuotai taikyti pagrindinių priežasčių analizę, kad būtų lengviau rengti įtikinamas ataskaitas, teikti vertingas rekomendacijas ir suprasti problemų, nustatytų atliekant audito kokybės užtikrinimo peržiūras, priežastis.

1.3. Užsakomieji auditai

AAI VVS AAI-5 skyrius apima užsakomuosius auditus. Šiame sistemos elemente vertinama, ar aukščiausioji audito institucija yra įdiegusi užsakomųjų auditų kokybės kontrolės sistemą. Suprantame, kad VK neperduoda viso audito atlikimo kitiems auditoriams, todėl šis sistemos elementas nebuvo taikomas.

1.4. Bendrasis audito planavimas

AAI VVS AAI-7 skyrius apima bendrą audito planavimą. Bendrajame audito plane nurodomi auditai, kuriuos aukščiausioji audito institucija planuoja atlikti per nustatytą laikotarpį. Tai gali būti metinis arba daugiametis planas. Bendrasis audito planas padeda AAI efektyviai ir rezultatyviai vykdyti savo įgaliojimus ir siekti savo tikslų. Svarbu, kad bendrasis audito planas ir (arba) kontrolės programa būtų įgyvendinami, atsižvelgiant į AAI biudžeto ir darbo jėgos išteklius.

Nustatėme, kad VK atitinka šio rodiklio reikalavimus. Ji turi pasitvirtinusi dokumentais pagrįstą bendrojo audito plano rengimo ir tvirtinimo procedūrą, kurioje nurodytos įvairių veiksmų atlikimo datos. Metiniame veiklos plane nustatyta, kokie darbai planuojami atliekant finansinį, atitikties, veiklos, ES fondų investicijų auditą, fiskalinės institucijos funkcijas ir kitas užduotis. Rizika pagrįstas planavimas yra svarbus: metinio veiklos planavimo procedūroje pažymima, kad reikia atsižvelgti į didžiausios rizikos sritis, o VK, sudarydama savo planus, stebi viešojo sektoriaus riziką.

Rengdama savo planus, VK atsižvelgia į suinteresuotųjų subjektų atsiliepimus. Kiekvienais metais Planavimo ir poveikio departamentas atlieka įstaigų, įmonių ir organizacijų apklausą, prašydamas pateikti pasiūlymus dėl einamųjų ir kitų metų veiklos. VK taiko procesą, kurio metu šie pasiūlymai yra svarstomi, įskaitant išteklių poreikį. Metinio veiklos plano projektas pateikiamas tvirtinti valstybės kontrolieriui.

VK taiko procedūras, skirtas planų įgyvendinimo eigai stebėti. Strateginio valdymo departamentas (SVD) reguliariai vykdo pasirinktų sričių įgyvendinimo stebėseną.

2. Finansinio audito vertinimas

2.1. Įvadas

Šiame skyriuje apibendrinamos Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės (VK) finansinio audito praktikos vertinimo, atlikto pagal Aukščiausiosios audito institucijos veiklos vertinimo sistemos (AAI VVS) ir INTOSAI Tarpusavio vertinimo gairių (1900-ųjų GUID) reikalavimus, išvados, susijusios su finansinio audito aprėptimi, finansinio audito standartais ir kokybės valdymu, finansinio audito procesu ir finansinio audito rezultatais.

Atlikdami vertinimą rėmėmės susitikimų su VK, Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetu ir Finansų ministerija informacija. Peržiūrėjome atitinkamus VK Finansinio audito vadovo (FAV) ir VK Kokybės užtikrinimo vadovo (KUV) skyrius, kad galėtume išanalizuoti VK metodiką. Taip pat pasirinkome du 2022 m. finansinius auditus, kad suprastume, kaip VK taiko savo finansinio audito metodiką.

VK atlieka finansinį auditą pagal VK įstatymą šiame teisės akte apibrėžtuose audituojamuose subjektuose, kurie vykdo apskaitą pagal Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. Ji vadovaujasi Tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais (TAAIS), kurie visiškai pagrįsti Tarptautiniais audito standartais (TAS).

2.2. Pagrindinės išvados

VK metodikoje iš esmės gerai aprėpti 1900-ųjų GUID ir AAI VVS 8–11 skyrių finansinio audito elementai (žr. 2 priedą).

AAI-11 apima finansinio audito rezultatų pateikimą ir paskelbimą laiku, rekomendacijų stebėseną. Mūsų vertinimu, buvo laikomasi visų reikalavimų, o visi apklausti suinteresuotieji subjektai teigiamai atsiliepė apie VK praktiką. VK audito metu gerai informuoja audituojamus subjektus, siųsdama laiškus apie audito apimtį, laiką ir planavimo rezultatus, taip pat informuodama apie visus iškylančius klausimus. Po audito VK pateikia išsamią audito ataskaitą.

VK FAV padeda auditoriams taikyti audito standartus. Šis vadovas paskutinį kartą atnaujintas 2022 m. balandžio mėn. ir pritaikytas 2022 m. auditams, o šiuo metu yra peržiūrimas. Atkreipėme dėmesį į sritis, kurias reikėtų patobulinti, kad būtų laikomasi TAS reikalavimų.

2.3. Finansinio audito aprėptis

Finansinio audito aprėpties VVS AAI-8 skyriaus rodiklis parodo, kokiu mastu aukščiausioji audito institucija pagal įgaliojimus gali atlikti subjektų auditą.

Nustatėme, kad VK visiškai atitinka šio rodiklio reikalavimus. Ataskaitiniais metais atliktas visų gautų finansinių ataskaitų (kurių auditas privalomas pagal AAI įgaliojimus) auditas, VK viešai informavo apie visas nepateiktas finansines ataskaitas, kurių auditas turėjo būti atliktas.

2.4. Finansinio audito standartai ir kokybės valdymas

VVS AAI-9 skyriaus finansinio audito standartų ir kokybės valdymo rodiklis yra specifinis finansinio audito principų rodiklis, susijęs su bendrais finansinio audito standartais ir gairėmis, taip pat su tuo, kaip audito grupės valdymo ir įgūdžių, taip pat kokybės kontrolės klausimai įgyvendinami audito lygmeniu. Komentarus apie šių funkcijų kokybę organizaciniu lygmeniu pateikėme šios ataskaitos Vidaus valdymo skyriuje.

VK parengė išsamius FAV ir KUV, kuriuose išdėstyti AAI-9 skyriaus finansinio audito standartų ir kokybės valdymo reikalavimai. Šie dokumentai kartu su VK Inovacijų ir metodologijos departamento (IMD) parama ir atitinkamais mokymais yra lengvai prieinami audito grupės nariams.

Vis dėlto pastebėjome, kad dabartiniai metodiniai vadovai ir mokymai nėra laiku atnaujinami, atsižvelgiant į besikeičiančius finansinio audito standartus, be to, trūksta rekomendacijų dėl keleto pagrindinių šiuo metu galiojančių audito standartų reikalavimų. Suprantame, kad VK šiuo metu peržiūri savo vadovus ir mokymus, todėl teikiame šias išvadas ir rekomendacijas, siekdami paremti šiuos atnaujinimus.

Toliau išskiriame pagrindinius audito standartus, pagal kuriuos atnaujinus VK metodologiją ir jos taikymą, audito grupės galėtų geriau laikytis galiojančių standartų. Be to, atkreipiame dėmesį į naujausius esminius 600-ojo TAS pakeitimus, nuo 2023 m. gruodžio mėn. taikomus grupės auditams.

240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“

Vadovybė turi išskirtines galimybes vykdyti apgaulę, kadangi ji gali manipuliuoti apskaitos įrašais ir rengti apgaulingas finansines ataskaitas, nepaisydama kontrolės priemonių, kurios kitais atvejais yra efektyvios. Pagal 240-ąjį TAS laikoma, kad rizika, kada vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, yra reikšminga visiems audituojamiems subjektams.

Šiuo metu FAV nenurodoma, kad rizika, kada vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, turi būti laikoma reikšminga visiems audituojamiems subjektams, ir nepateikiama pakankamai rekomendacijų dėl procedūrų, reikalingų siekiant reaguoti į šią riziką bendrųjų finansinių ataskaitų lygmeniu. Tai atsispindėjo mūsų atliktoje dviejų auditų bylų peržiūroje, kur kontrolės priemonių nepaisymas nebuvo įvardytas kaip reikšminga rizika, o audito procedūros, skirtos reaguoti į šią riziką, nebuvo atliktos bendrųjų finansinių ataskaitų lygmeniu arba nebuvo išsamiai dokumentuotos ir pagrįstos išvadomis, kad jos buvo atliktos siekiant reaguoti į šią riziką.

Rekomenduojame, kad, nepriklausomai nuo to, kaip auditorius subjekte įvertina riziką, kada vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, visuose audituose ją privaloma priskirti reikšmingai rizikai. Pagal 240-ąjį TAS, auditoriai privalo numatyti ir atlikti procedūras, konkrečiai orientuodamiesi į šią riziką finansinių ataskaitų lygmeniu.

Bendrųjų finansinių ataskaitų lygmens audito procedūrų, skirtų reaguoti į 240-ojo TAS numanomą riziką, kada vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, pavyzdys

Kontrolės priemonių peržiūra

Auditui svarbių kontrolės priemonių peržiūra, įskaitant susijusias su:

- rankinių apskaitos įrašų žurnalais;
- pareigų atskyrimu;
- metų pabaigos kontrolės priemonėmis, pavyzdžiui, finansinių ataskaitų rengimu, apimančiu vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų atliekamą peržiūrą;
- mėnesio valdymo ataskaitomis ir
- apskaitos politikos, ypač susijusios su svarbiais apskaitiniais įverčiais, pakeitimais.

Esminis atsakas

- Pasiteiraukite asmenų, dalyvaujančių rengiant finansines ataskaitas, apie netinkamus ar neįprastus veiksmus, susijusius su žurnalų įrašų ir kitų koregavimų tvarkymu.
- Naudodamiesi duomenų analizės priemonėmis, atlikite rizikos vertinimą ir vizualizuokite rankinių įrašų žurnalų poveikį finansinėms ataskaitoms, kad nustatytumėte rizikingesnes operacijas, kurioms reikia išsamesnių audito tyrimų.
- Išnagrinėkite reikšmingus ar neįprastus sandorius ir peržiūrėkite klaidas kaip visumą, ieškodami dėsningumų koregavimuose.

- Atlikdami pagrindinių apskaitinių įverčių auditą ir priimdami sprendimus, taikykite profesinį skepticizmą ir atlikite retrospektyvinę ankstesniais metais taikytų reikšmingų įverčių peržiūrą.
- Apsvarstykite, ar reikia testuoti kitus koregavimus, atliktus per visą laikotarpį.

Šaltinis: JK NAI finansinio audito vadovas

Panašiai 240-ajame TAS daroma prielaida, kad pripažįstant pajamas kyla apgaulės rizika, nes vadovybė gali pasinaudoti pajamų pripažinimu, kad pateiktų apgaulingą ūkio subjekto veiklos rezultatų padėtį. 240-ajame TAS reikalaujama: jeigu auditorius padaro išvadą, kad su pajamų pripažinimu susijusi numanoma reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika konkrečiame audite netaikoma, jis turi dokumentais pagrįsti tokios išvados priežastis.

Šiuo metu FAV pateikiamos ribotos rekomendacijos dėl šios numanomos pajamų pripažinimo rizikos, įskaitant procedūras, kurios turi būti taikomos, jei ši rizika nėra paneigta. Dviejų mūsų peržiūrėtų auditų bylose, nors ir buvo nustatyta pajamų rizika, konkreti vadovybės apgaulės rizika pripažįstant pajamas nebuvo nei pasirinkta kaip reikšminga, nei oficialiai dokumentuota kaip paneigta. Be to, nebuvo jokių įrašų apie privalomą audito grupės aptarimą dėl reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos arba apie tai, kaip apgaulė gali pasireikšti.

Rekomenduojame, kad VK peržiūrėtų savo metodologiją ir nustatytų reikalavimą, kad audito grupės audito bylose dokumentuotų grupių aptarimus, susijusius su reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika, ir bet kokius numanomos rizikos dėl apgaulės paneigimo atvejus pajamų pripažinimo srityje. Jei nėra tvirto pagrindimo šiai rizikai paneigti, grupės turėtų pripažinti ją audito byloje kaip reikšmingą riziką ir, reaguodamos į ją, numatyti ir atlikti atitinkamas audito procedūras.

315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikų nustatymas ir vertinimas“

2019 m. buvo persvarstytas 315-asis TAS, siekiant įtraukti patikimesnį ir nuoseklesnį rizikos nustatymą ir vertinimą. Dabartiniame VK FAV pateikiama nuoroda į ankstesnę 315-ojo TAS versiją – jis dar neatnaujintas pagal 2019 m. pakeitimus. Pagrindinė priežastis, dėl kurios šis standartas neatnaujintas FAV, yra ta, kad iki 2023 m. pradžios nebuvo parengtas 315-ojo TAS vertimo į lietuvių kalbą projektas. VK mus informavo, kad nuo to laiko FAV atnaujintas, įtraukus 315-ojo TAS pakeitimus. Kaip suprantame, šis vėlavimas lėmė, kad finansiniams auditams dar nebuvo taikomi metodologiniai pakeitimai pagal 315-ąjį TAS.

Atskirai susitikome su VK, kad išsamiai aptartume 315-ojo TAS pakeitimus. Pateikiamose išvadose apibendrinami svarbiausi 315-ojo TAS pakeitimai, kuriuos rekomenduotume VK įgyvendinti savo atnaujintame FAV ir metodologiniuose dokumentuose.

1. Reikšmingos rizikos vertinimas

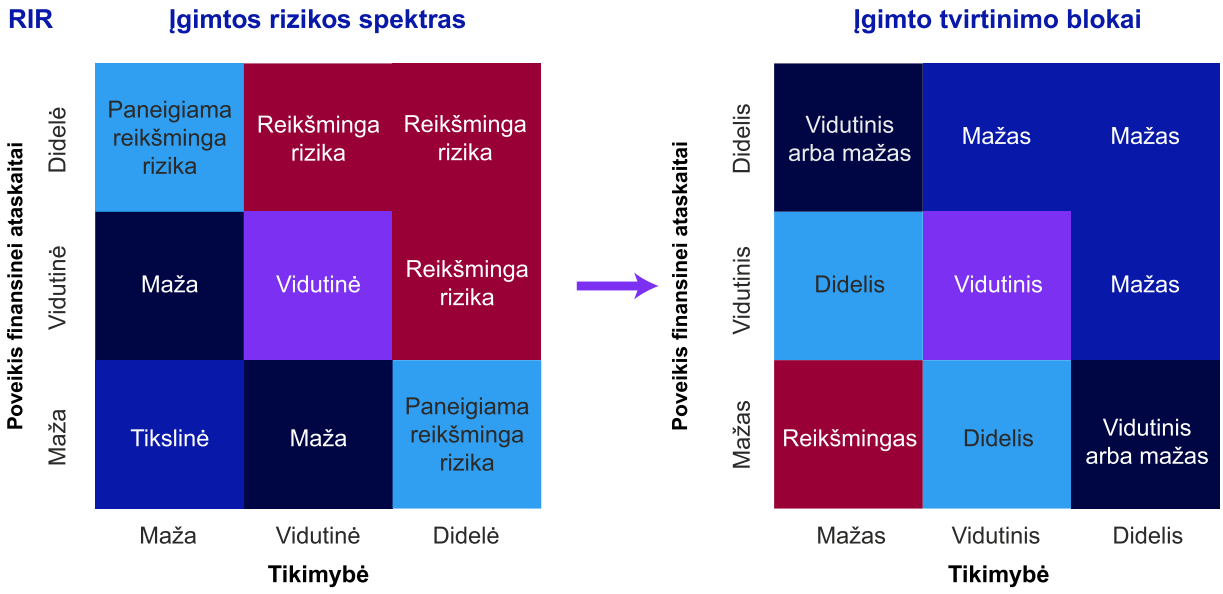
Reikšmingo iškraipymo rizika turėtų būti nustatoma ir įvertinama finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Persvarstytame 315-ajame TAS pateikiamas įgimtos rizikos spektras, kuriame nurodoma, kokiu mastu įgimtos rizikos veiksniai daro įtaką iškraipymo tikimybės ir galimų iškraipymų, jei toks įvyktų, dydžio deriniui. Reikšminga rizika – tai nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika, kurios įgimtos rizikos įvertinimas yra artimas viršutinei įgimtos rizikos spektro ribai.

Atlikdami vertinimą, nepastebėjome atskirai dokumentuotų kiekvienos klasės sandorių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos vertinimų pagal įgimtos rizikos spektrą, pagrindžiančių reikšmingų rizikų nustatymą.

Rekomenduojame VK pertvarkyti savo rizikos vertinimo metodologiją taip, kad į ją būtų įtraukta įgimtos rizikos spektro sąvoka, taikoma finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu kiekvienai sandorių klasei, sąskaitų likučiams ir atskleidžiamai informacijai.

Įgimtos rizikos spektras

JK NAI naudoja toliau pateiktame paveikslėlyje pavaizduotą modelį, kuris atspindi „įgimtos rizikos spektrą“, kaip nurodyta 135-ajame TAS (persvarstytame 2019 m.). Kiekvienas įgimtos rizikos lygis įgimtos rizikos spektre (tikslinė, maža, vidutinė, paneigiama didelė rizika arba nepaneigiama didelė rizika) atitinka įgimto užtikrinimo bloką.



Šaltinis: JK NAI finansinio audito vadovas

2. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas

Auditoriaus supratimas apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą yra tarpusavyje susiję su reikalavimų, skirtų reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti ir įvertinti, sąvokomis. Dabar standarte nurodyti penki tarpusavyje susiję vidaus kontrolės sistemos komponentai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimo procesas, vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas, informacinė sistema ir komunikacija, kontrolės veikla.

Nors VK dokumentuoja audituojamų subjektų vidaus kontrolės sistemų vertinimą, pagal esamą metodologiją nereikalaujama atskirai dokumentuoti kiekvieno iš pirmiau minėtų penkių komponentų, kad būtų galima pagrįsti rizikos vertinimą.

Rekomenduojame VK atnaujinti savo metodologiją, pagal kurią būtų reikalaujama atskirai dokumentuoti kiekvieną iš šių penkių vidaus kontrolės komponentų.

3. Kontrolės priemonių kūrimo ir įgyvendinimo vertinimas

Persvarstytame 315-ajame TAS nustatytos aplinkybės, pagal kurias auditorius turi įvertinti kontrolės priemonių kūrimą ir įgyvendinimą, t. y. kontrolės priemones, skirtas reaguoti į reikšmingą riziką, žurnalo įrašų kontrolės priemones, kontrolės priemones, kurių veikimo veiksmingumą planuojama tikrinti audito metu, subjekto bendrąsias IT kontrolės priemones ir visas kitas kontrolės priemones, kurios, auditoriaus nuomone, yra tinkamos atsižvelgiant į tvirtinimo lygio riziką.

VK FAV nenurodomos visos šios aplinkybės, dėl kurių reikia pateikti kūrimo ir įgyvendinimo kontrolės priemonių dokumentus.

Rekomenduojame VK atnaujinti savo metodologiją, kad ji apimtų visas persvarstyto 315-ojo TAS aplinkybes, kai reikalaujama pateikti kontrolės priemonių kūrimo ir įgyvendinimo dokumentus.

4. Įvertinimas, ar audito grupė turi tinkamų įgūdžių reaguoti į nustatytą riziką

Atnaujintame 315-ajame TAS daugiau dėmesio skiriama supratimui, ar audituojamas subjektas turi tinkamų įgūdžių kompleksiniams likučiams parengti ir ar audito grupė turi tinkamų įgūdžių kompleksinių likučių auditui atlikti.

Pagal 315-ąjį TAS tikimasi, kad bendras atsakas į šias rizikas apims galimybes paskirti labiau patyrusius darbuotojus, specialių įgūdžių turinčius darbuotojus arba pasitelkti ekspertus.

Kai subjekto IT aplinka yra sudėtingesnė, nustatant riziką, kylančią dėl IT naudojimo, taip pat nustatant bendrąsias IT kontrolės priemones, greičiausiai reikės pasitelkti specializuotų IT įgūdžių turinčius specialistus.

Nors VK FAV kalbama apie specialistų (ekspertų) pasitelkimą, suprantame, kad VK juos pasitelkia retai, nepaisant to, kad VK portfelyje yra specializuotų ir sudėtingų audito sričių. Taip pat pastebėjome, kad vertinant, ar audito grupė turi pakankamai įgūdžių ir kompetencijos atlikti visų sąskaitų likučių auditą, konkrečiai nebuvo nagrinėjamos tam tikros sritys, kurias priskiriame specializuotoms ar sudėtingoms. Tikėjomės, kad audito grupė pateiks dokumentus, patvirtinančius, kad ji apsvarstė ekspertų poreikį tokiose srityse kaip sudėtingų IT sistemų, nustatytų išmokų pensijų schemų, turto vertinimo, finansinių priemonių ir tam tikrų sudėtingų įverčių, pavyzdžiui, mokslinių prielaidų, susijusių su atidėjinių dėl branduolinių elektrinių eksploatavimo nutraukimo apskaičiavimu, auditas.

Suprantame, kad VK rengia kompetencijų modelį, kuris, prieš tvirtinant metinį veiklos planą, bus naudojamas atrenkant darbuotojus, atliekant metinį vertinimą ir kiekvieno audito savianalizę.

Rekomenduojame, kad atlikdama specializuotų ir kompleksinių likučių auditą VK konkrečiai dokumentuotų vertinimą, ar turi tinkamų įgūdžių šiam likučių auditui atlikti, ir apsvarstytų galimybę dažniau konsultuotis su išorės ekspertais.

Kokybės kultūros stiprinimas

VK kultūroje skatinamas audito grupių augimas ir meistriškumas: aktyviai dalijamasi žiniomis, konsultuojamasi ir bendradarbiaujama. Atskiri asmenys ir audito grupės gerai supranta specializuotas ar sudėtingas audito sritis, būdingas jų audito portfeliams, todėl gali tapti VK vidaus ekspertais: teikti pirmines konsultacijas, dalytis gerąja patirtimi ir ištekliais, ieškoti naujovių, mokymų ar išorės ekspertų. Toks bendradarbiavimo metodas padėtų įgalinti audito grupes užtikrintai ir kvalifikuotai atlikti sudėtingų audito sričių auditą, nustatant aukštus kokybės standartus visoje organizacijoje.

JK NAI yra sukurti sudėtingų finansinio audito sričių, pavyzdžiui, turto vertinimo, pensijų ir finansinių priemonių, kompetencijų centrai, kurie yra pagrindiniai vidaus kompetencijos šaltiniai ir sąsaja su išorės ekspertais. Taip pat veikia specializuota IT audito grupė ir analizės centras, apimantis tokias temas kaip modeliavimas ir statistika. Šie centrai atlieka įvairias funkcijas – nuo užtikrinimo paslaugų audito grupėms (tiesiogiai arba per išorės ekspertus) iki mokymų apie naujausius sektoriaus pasiekimus ir rekomendacijų.

540-asis TAS „Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleistos informacijos auditas“

VK FAV numatytas reikalavimas atlikti atskirus įverčių rizikos vertinimus, kad būtų galima suprasti jų sudėtingumą, subjektyvumą ir įverčių neapibrėžtumą, nustatyti jų bendrą svarbą auditui.

540-asis TAS buvo persvarstytas 2018 m., siekiant paskatinti auditorius mąstyti sudėtingiau ir skeptiškiau.

Jis reikalauja geriau suprasti įverčio elementus, kurie turėtų būti vertinami atsižvelgiant į riziką ir svarstomi numatant audito atsaką dėl įverčio metodo, modelio, prielaidų ir įvesties duomenų.

Nepastebėjome, kad atliekant planavimo procedūras būtų atliktas pakankamai išsamus kai kurių įverčių, kurie, manome, turėtų būti vertinami kaip didelės rizikos, rizikos vertinimas. Pavyzdžiui,

tikėtina, kad atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo atidėjiniai yra sudėtingi, todėl reikia atlikti išsamų rizikos vertinimą ir suplanuoti audito procedūras, panašias į tas, kurios nurodytos toliau šiame skyriuje pateiktame apibendrinamojo memorandumo pavyzdyje.

Rekomenduojame, kad VK atskirai dokumentuotų kiekvieno įverčio metodo, modelio, prielaidų ir įvesties duomenų sudėtingumo, subjektyvumo ir įverčio neapibrėžtumo rizikos vertinimą.

600-asis TAS „Grupės finansinių ataskaitų auditas“

600-asis TAS buvo persvarstytas 2022 m. rugsėjo mėn., o pakeitimai taikomi laikotarpiams, prasidedantiems 2023 m. gruodžio 15 d. arba vėliau. VK informavo audito grupes, kad standartas buvo persvarstytas 2023 m. pradžioje, tačiau grupės, su kuriomis kalbėjomės, dar negavo atnaujintos metodologijos, nebuvo ir mokymų apie standarto pakeitimus.

Rekomenduojame, kad VK ateinantį audito ciklą pirmenybę teiktų metodologijos ir mokymų apie 600-ojo TAS pakeitimus atnaujinimui, skirtam auditoriams, atliekantiems grupės auditą.

Finansinio audito procesas

Finansinio audito proceso VVS AAI-10 rodiklis skirtas įvertinti, kaip praktiškai atliekamas finansinis auditas.

Atlikę dviejų VK 2022 m. atliktų finansinių metų auditų peržiūrą, nustatėme, kad VK audito grupės gerai laikosi VK metodologijos reikalavimų, nustatytų FAM ir KUV. Vis dėlto pastebėjome, kad audito grupės, siekdamos išlaikyti audito bylų vientisumą, galėtų patobulinti savo dokumentaciją.

230-asis TAS „Audito dokumentavimas“

230-ajame TAS audito byla apibrėžiama kaip vienas ar daugiau aplankų, kuriuose yra įrašai, sudarantys konkretaus audito dokumentus. Audito byla turėtų būti atskira ir pakankamai išsami, kad patyręs auditorius, anksčiau nedalyvavęs atliekant auditą, galėtų suprasti audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį, rezultatus ir visus nustatytus reikšmingus dalykus. Reikšmingi ankstesnių audito bylų sprendimai, procesai ar kontrolės dokumentai, kuriais remiamasi atliekant einamųjų metų auditą, turėtų būti perkeliami ir atitinkamai atnaujinami.

Atlikdami vertinimą pastebėjome, kad tam tikri svarbiausi sprendimai, procesai ar kontrolės detalės buvo išsaugoti ankstesnėse audito bylose, o ne dokumentuoti dabartinėje. Pavyzdžiui, peržiūrėdami grupės auditą, einamųjų metų audito byloje neradome konsolidavimo proceso aprašymo, kaip reikalaujama 600-ajame TAS.

230-ajame TAS svarbius dalykus rekomenduojama dokumentuoti santraukoje arba baigiamajame memorandume, kuriame jie aprašomi, nurodoma, kaip jie buvo sprendžiami, pateikiamos nuorodos į pagrindžiančius audito dokumentus.

Rekomenduojame VK taikyti šį metodą, siekiant užtikrinti, kad visi perkeliami dokumentai būtų įtraukti į einamųjų metų audito bylą ir iš naujo peržiūrėti.

Apibendrinamasis memorandumas – sudėtingų įverčių pavyzdys	
Įverčio supratimas	Apibendrinkite vadovybės metodą, taikomą rengiant apskaitinį įvertį, apimantį metodo ir modelio pasirinkimą, taikymą, pagrindinius įvestus duomenis ir prielaidas.
Įverčio kontrolės priemonės	Apibrėžkite taikomas įverčių rengimo kontrolės priemones, įskaitant valdymą, peržiūros procesus ir IT naudojimą. Atkreipkite dėmesį į rizikos vertinimus ir konsultacijų su IT audito grupe rezultatus.

Retrospektyvinė peržiūra	Aprašykite retrospektyvinės įverčio peržiūros rezultatus ir jos įtaką dabartiniam rizikos vertinimui.
Rizikos vertinimas	Apibendrinkite įverčio rizikos vertinimą, pabrėždami įgimtos rizikos veiksnius, turinčius įtakos iškraipymų tikimybei, ir sprendimus dėl reikšmingų iškraipymų poveikio. Dokumentuokite svarstymus dėl įverčio sudėtingumo, subjektyvumo ir įvertinimo neapibrėžtumo, susijusio su įverčio metodu, modeliu, įvestais duomenimis ir prielaidomis.
Atsakas į nustatytą riziką	Išsamiai aprašykite užduoties grupės veiksmus, kuriais siekiama reaguoti į reikšmingų iškraipymų riziką, įskaitant įrodymų šaltinius ir išnagrinėtus prieštaringus įrodymus.
Specialistų kompetencija	Patikrinkite, ar kompetencija yra pakankama, nurodykite kvalifikacijas ir vidinę ir (ar) išorinę paramą. Apibendrinkite auditorių ekspertų išvadas, iššūkius, tolesnius veiksmus ir apimties apribojimus, pateikdami nuorodas į kitus testus.
Metodas	Apibūdinkite vadovybės pasirinktą įverčio rengimo metodą, apsvarstytus alternatyvius metodus, audito grupės iššūkius, išvadas ir rezultatus.
Modelis	Aprašykite vadovybės pasirinktą įverčio modelį, apsvarstytus alternatyvius modelius ir audito grupės atliktą užtikrinimo darbą, pateikdami išvadas ir rezultatus.
Duomenų įvestys	Nurodykite modelio duomenų įvestis, apibendrinkite atliktą rizikos vertinimo darbą. Prireikus pateikite nuorodas į kitus susijusius vertinimus.
Prielaidos	Išvardykite modelyje taikytas prielaidas, pateikdami rizikos vertinimo darbų santrauką ir auditorių ekspertų indėlį arba specialistų peržiūrą.
Pagrindiniai sprendimai	Susiekite su pagrindinių vadovybės sprendimų dėl pripažinimo, vertinimo, pateikimo ir atskleistos informacijos dokumentais. Įtraukite vadovybės ir audito grupės sprendimų dokumentus ir konsultacijų informaciją.

Šaltinis: JK NAI finansinio audito vadovas

2.5. Finansinio audito rezultatai

Finansinio audito rezultatų VVS AAI-10 rodikliu vertinami AAI finansinio audito funkcijos įgyvendinimo rezultatai, laiku pateiktos ir paskelbtos finansinio audito ataskaitos, taip pat tolesni veiksmai, susiję su audito pastebėjimais ir rekomendacijomis.

VK visiškai atitinka šio rodiklio reikalavimus. VK pateikė ataskaitą apie savo 2022 ir 2023 m. auditų pateikimo ir paskelbimo datas. Visi jie buvo pateikti per reikalaujamus terminus. Tolesni veiksmai, susiję su finansinio audito rezultatais ir rekomendacijomis, yra privalomas kitų metų audito procedūrų reikalavimas. Šios tolesnių veiksmų procedūros yra griežtos, apimančios rekomendacijų įgyvendinimo įvertinimą ir ataskaitų apie pažangą įgyvendinant rekomendacijas teikimą atitinkamai institucijai.

3. Kitų auditų ir užduočių vertinimas

3.1. Įvadas

Šioje ataskaitos dalyje aptariama konkrečių auditų ir vertinimo kokybė. Taip pat aptariamas VK audito temų atrankos, audito planų rengimo, ataskaitų teikimo, tolesnių veiksmų ir audito procesas. Atlikdami savo darbą, peržiūrėjome penkių atrinktų projektų imtį. Ją sudarė du veiklos auditai, vienas atitikties, vienas IT auditas ir vienas „vertinimas“. Šiuos projektus taip pat aptarėme su audito grupėmis, audituojamais subjektais ir Seimo Audito komitetu.

Vertinimais siekiama atskleisti objektyvų, faktais pagrįstą esamą analizuojamos srities būklės vaizdą, stiprinti valstybinių auditų poveikį ir paskatinti sprendimų priėmėjus imtis veiksmų inicijuojant pokyčius. Vertinimo ataskaitoje pateikiami faktai, o ne kriterijai, išvados ir (arba) rekomendacijos.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė

Šie skirtingų tipų auditai atsispindi VK organizacinėje struktūroje, kiekvienam tipui skirti specialūs audito skyriai. VK taip pat turi parengtus skirtingus kiekvienam audito tipui parengtus audito vadovus. Vis dėlto praktikoje šių auditų tipų skirtumai ne visada buvo aiškūs; mūsų vertinti atitikties auditas ir IT auditas buvo suplanuoti labai panašiai kaip veiklos auditas. Atsižvelgdami į tai, kad VK pirmenybę teikia šiems skirtumams, skatiname labiau išnaudoti kiekvieno skirtingo audito tipo ypatumus ir galimybes.

3.2. Pagrindinės išvados

Remdamiesi neseniai atliktų VK kitų auditų ir vertinimo imties vertinimu, manome, kad jie iš esmės atitinka tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus. Audituojami subjektai, su kuriais kalbėjomės, teigiamai vertino VK audito grupių profesionalų elgesį.

Pastaraisiais metais VK ėmėsi tam tikrų veiksmų, kad pagerintų planavimą ir stebėseną, – įsteigė Planavimo ir poveikio departamentą, kuris, be kitų funkcijų, teikia išsamią informaciją rengiant metinę audito programą. VK taip pat sukūrė patikimą audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos ir ataskaitų teikimo sistemą.

Mūsų rekomendacijos visų pirma orientuotos į audito planavimo nuoseklumą, kuris galėtų prisidėti prie to, kad audito ataskaitos būtų labiau subalansuotos ir įtikinamos.

3.3. Temų atranka

Planuodama savo veiklą, VK renka informaciją apie viešojo sektoriaus rizikas ir problemas. Metinio plano temas rengia atskiras skyrius – Planavimo ir poveikio departamentas (PPD). Pastaraisiais metais VK ėmėsi tam tikrų veiksmų, siekdama pagerinti audito atranką ir planavimą.

Mes pastebėjome, kad:

- pasirinktų temų įvairovė ir reikšmingumas yra pavyzdiniai. VK rengia savo audito portfelį taip, kad jame būtų atstovaujami visi auditų ir užduočių tipai (vertinimai, finansiniai, atitikties, veiklos auditai ir kiti produktai);
- PPD indėlis apima svarbius aspektus, pavyzdžiui, laiką, o tai padeda sutrumpinti vidutinę auditų ir užduočių atlikimo trukmę;
- mūsų imtyje galimos temos buvo vertinamos naudojant sistemą, kuri apėmė du atrankos kriterijus:
    - rizikos vertinimą;
    - svarbą, kuri, be kitų klausimų, apėmė VK strategiją ir (arba) prioritetus, rizikos aktualumą ir biudžeto aspektus;
- atkreipėme dėmesį, kad nuo to laiko PPD balų skyrimo sistema pasikeitė: dabar, palyginti su vertinamuoju laikotarpiu, joje taikomi šiek tiek kitokie kriterijai;
- nustatėme, kad PPD indėlis į mūsų imtyje esančius auditus ir užduotis kartais buvo gana bendro pobūdžio, nes tikėtinas poveikis buvo aprašytas gana bendrai. Taip pat nustatėme, kad informacija apie temos „pridėtinės vertės“ aspektą galėjo būti išsamesnė. Kalbant apie PPD indėlį į mūsų imtyje esančius auditus ir užduotis, kitų organizacijų ataskaitos ar auditai minėti nedaug;
- kiekviena tema buvo bendrai įvertinta atsižvelgiant į kompetencijas ir turimus išteklius, tačiau auditų ir užduočių įgyvendinamumas nebuvo pakankamai išsamiai išnagrinėtas. Be to, kai PPD nurodė išorės eksperto poreikį, trūko paaiškinimo ir nebuvo galima nustatyti, kodėl šis pasiūlymas buvo pateiktas;
- atsižvelgdama į būtinybę laiku teikti ataskaitas, VK pristatė naują užduoties tipą – vertinimą, kurį galima atlikti greičiau. Jo tikslas – pateikti faktus be konkrečių VK vertinimų, nuomonių ir

rekomendacijų. VK siekia, kad maždaug 10–15 proc. jos užduočių būtų vertinimai, kuriems atlikti įsteigtas atskiras departamentas.

Apibendrinant galima teigti, kad svarstydama, kokios temos bus pasirinktos metinei audito programai, VK atsižvelgia į keletą veiksnių. Rizika yra svarbus veiksnys, ir VK juo vadovaujasi. Pasirenkant temas, taip pat atsižvelgiama į kitus veiksnius, pavyzdžiui, laukiamą poveikį, audito sąnaudas, galimybę atlikti auditą, todėl kai kurios temos, kurių rizika įvertinta mažesniais balais, gali būti įtrauktos į metinę audito programą, atsižvelgiant į priimtus sprendimus.

Nors PPD pateiktoje medžiagoje buvo apibrėžti pradiniai auditų ir užduočių tikslai, kai kuriais atvejais jie nebuvo pakankamai aiškūs, t. y. tikslai buvo apibūdinti per plačiai, kad vėliau juos būtų galima įvertinti. Pavyzdžiui, vienas iš audito tikslų buvo įvertinti, ar infrastruktūros valdymas užtikrina viešąjį interesą. Tokios sąvokos kaip „infrastruktūros valdymas“ ir „viešasis interesas“ praktikoje gali būti plačiai interpretuojamos. Be to, nors pagrindinis užduoties tikslas ir (arba) paskirtis yra nurodyti, PPD įrašuose jie dažnai nedetalizuojami.

Rekomenduojame VK apsvarstyti galimybę temų atrankos etape išsamiau apsvarstyti galimą pridėtinę vertę ir audito ar užduoties tikslą, kad būtų galima aiškiau apibrėžti ir nustatyti numatomo audito ar užduoties kryptį.

Pastebėjome, kad įsteigus PPD audito grupėms atsirado daugiau laiko susikoncentruoti į audito užduočių atlikimą, tačiau tai sukėlė naujų iššūkių.

VK audito grupės gali skirti kelias savaites kiekvienos naujos užduoties išankstiniam tyrimui, kad gautų daugiau informacijos. Vis dėlto tai gana trumpas laikas net ir patyrusiems auditoriams, kurie tikriausiai gali geriau atskirti svarbius aspektus nuo mažiau svarbių ir atitinkamai suplanuoti laiką (pavyzdžiui, vykti pas subjektą, kalbėtis su suinteresuotaisiais subjektais, rengti pokalbius su reikiamais asmenimis ir atlikti būtinus stebėjimus). Natūralu, kad audito grupėms kartais atrodo, kad joms reikia daugiau PPD paramos, siekiant susipažinti su tema.

Kadangi VK veiklos auditoriai nebesispecializuoja tam tikrose srityse, matome kylančią riziką: jei nebus imtasi priemonių, laikui bėgant gali nukentėti jų bendrosios žinios ir kompetencija.

Be to, VK pradėjo platesnę auditorių rotaciją, o tai gali turėti įtakos perduodant žinias. Taip pat pastebėjome, kad VK, atlikdama auditus, elgiasi atsargiai, pasitelkdama išorės ekspertus, net ir tais atvejais, kai PPD rekomenduoja juos pasitelkti.

Rekomenduojame VK apsvarstyti galimybę temų atrankos etape dažniau naudotis išorės ekspertų paslaugomis, ypač rengiant pasiūlymus techniniais klausimais. Pavyzdžiui, išorės ekspertai galėtų būti naudingi rengiant audito ar užduoties kriterijus labai sudėtingose srityse, taip pat patvirtinant pagrindinius teiginius vėlesniuose užduoties etapuose.

Kadangi VK nenaudoja audito ar užduoties pagrindinio klausimo sąvokos (žr. 3.4 skirsnį), buvo sunku pasakyti, ar bendrosios išvados ir (arba) pagrindiniai rezultatai atitinka audito tikslą. Vienu atveju (elektros energijos auditas) pastebėjome, kad po temos pasiūlymo audito tikslas labai pasikeitė. Tokiais atvejais gali būti sudėtinga įvertinti, ar auditu pavyko pasiekti pradinį numatytą poveikį.

3.4. Audito planai

Audito plano parengimas – labai svarbus audito proceso etapas. Audito standartai leidžia lanksčiai reaguoti į kylančius klausimus, o atliekant auditą gali atsirasti naujų įžvalgų.

Tiksliai suformuluoti klausimai ir kriterijai padeda informuojant audituojamą subjektą apie planuojamą veiklą ir rengiant audito ataskaitą.

Visi mūsų imtyje esantys audito planai buvo gerai dokumentuoti. Juose buvo pateikta išsami pirminė informacija apie žinomas temos srities problemas, plano matrica su audito klausimais, kriterijais ir

metodologija, audito tikslas ir kita informacija apie auditą (kas yra audituojami subjektai, audituojamas laikotarpis, ekspertų poreikis, audito rizika, išsamus audito grupės grafikas ir t. t.).

Nors apskritai visi veiklos auditai planuojami ir atliekami panašiai kaip ir kitose aukščiausiosiose audito institucijose, yra ir tam tikrų skirtumų. Kadangi standartuose naudojamas grynas 3E modelis, susijęs su ištekliais ir (arba) produktais ir (arba) rezultatais (išskyrus procedūras), VK paprastai stengiasi susieti su juo visų rūšių nustatytas problemas, įskaitant procedūrinio pobūdžio klausimus (pavyzdžiui, trūkumus, susijusius su planavimu, atsakomybe, dokumentavimu ir kt.). Tai perkeliama ir į audito plano dokumentą, kuriame 3E įprastai aprašomos prie laukiamo poveikio, bet ne metodologijos dalyse, pavyzdžiui, plano matricoje. Nors tai yra vienas iš būdų naudoti 3E koncepciją, susidarė įspūdis, kad audito plane būtų naudinga ją taikyti aiškiau.

Visuose mūsų atrinktuose auditų planuose aprašytas audito tikslas, kuris dažniausiai susijęs su audito poveikiu (kokie teigiami pokyčiai turėtų įvykti atlikus auditą). Vis dėlto audito tikslas neapibrėžia, kokį rezultatą turėtų duoti pats auditas (pavyzdžiui, naują informaciją, analizę, rekomendacijas). Pastebėjome, kad audito klausimai ne visada griežtai atitiko audito tikslą – dažnai jie buvo skirti konkretesniems dalykams. Pavyzdžiui, mūsų imtyje vienas audito tikslų buvo susijęs su atsinaujinančiųjų energijos išteklių pakankamumu, tačiau atliekant auditą siauriau orientuotasi į saulės energiją ir jos plėtrą. Kitame pavyzdyje audito tikslas buvo susijęs su IT paslaugų kokybe, tačiau audito metu apsiribota faktinės kokybės vertinimu: buvo tikrinama, ar kokybę įvertino audituojami subjektai, nustatyti kai kurie vartotojų pasitenkinimo rodikliai, susiję su nedidele dalimi paslaugų.

VK galėtų apsvarstyti galimybę nuosekliai formuluoti ir taikyti pagrindinį audito klausimą (dar vadinamą „bendruoju audito klausimu“) kaip „tiltą“ tarp audito tikslo ir paties audito. Tai padeda ne tik išlaikyti aiškų ryšį su 3E, bet ir turėtų nukreipti audito grupes į nuoseklesnį audito planavimą ir labiau subalansuotą požiūrį į temą. Pagrindiniame klausime nebūtinai kiekvieną kartą turi būti tiesiogiai išreikštas E aspektas – pageidautina, kad jis būtų suformuluotas paprastai, bet glaustai, pavyzdžiui, „Ar žmonės laiku gauna pagalbą?“ arba „Ar teikiamos paslaugos yra kokybiškos?“, tačiau antro lygio klausimai (jei taikoma) ir kriterijai turėtų aiškiai atspindėti bent vieną E aspektą.

Būtų naudinga audito tikslą paversti pagrindiniu klausimu (vėliau jį išskaidyti į antro lygio klausimus), nes tai padeda užtikrinti, kad visi audito klausimai būtų susiję temos požiūriu, papildytų vienas kitą, nepersidengtų ir kartu būtų išsamiai atsakyta į pagrindinį audito tikslą (klausimą). Atlikdama veiklos auditą, VK taiko problemomis grindžiamą metodą. Nesant pagrindinio klausimo, kyla rizika, kad audito grupės gali pradėti ieškoti problemų, o tai gali kelti grėsmę audito objektyvumui.

Rekomenduojame kiekvienam auditui suformuluoti pagrindinį klausimą ir pagal jį parengti audito planą.

Pavyzdys. Audito ataskaitoje „Ilgalaikė kalėjimų sistemos perspektyva“ (2023 m.) Estijos nacionalinė audito institucija suformulavo pagrindinį klausimą: *„Ar Teisingumo ministerija, organizuodama kalėjimų sistemą, atsižvelgė į kalinių skaičiaus mažėjimą ir didėjančią reabilitacinės veiklos svarbą?“.* Pagrindinė audito išvada – ministerija nesprendė kalėjimų infrastruktūros valdymo pritaikymo prie kintančių poreikių klausimo, nors kalinių skaičius nuosekliai mažėjo ir, atsižvelgiant į baudžiamosios politikos tendencijas, toliau mažės, todėl ateinantį dešimtmetį vienam kaliniui tenkančios išlaidos padidės daugiau nei dvigubai.

Be to, kas paminėta, su audito plano šablonu buvo įdiegta keletas gerosios praktikos pavyzdžių (kuriems kartais dar reikia skirti daugiau dėmesio):

- Visi kriterijai įprastai buvo aiškiai susieti su konkrečiu šaltiniu (pvz., teisės aktų citatomis). Daugiau dėmesio galėtų būti skiriama galimoms klaidų riboms, t. y. kriterijai formuluojami kaip absoliutus reikalavimas, nepaliekant vietos klaidoms, o tai nėra praktiška.

- Kiekviename audito plane yra skyrius „Apribojimai“, kuriame audito grupė gali aiškiai nurodyti, kokie klausimai audite nebus nagrinėjami. Kartais audito grupė palikdavo šį skyrių tuščią, tačiau jis gali būti naudingas, kad ir grupė, ir audituojamas subjektas žinotų, kokių ribų tikimasi.
- Audito rizikos aprašomos kiekviename audito plane. Kartais jos gali būti gana bendro pobūdžio (pvz., „gali būti vėlavimų“), jose nenurodomos rizikos mažinimo priemonės. Remiantis VK paaiškinimais, sukurta kruopšti kylančios rizikos sprendimo sistema, kai kas dvi savaites rengiami susitikimai su VKP, skirti naujiems klausimams nagrinėti. VK paaiškino, kad audito grupės gali nepildyti šios plano dalies, jei planuojant nenustatoma konkrečių rizikų. Kad ir kokie pagrįsti būtų šie paaiškinimai, vis dėlto audito plano dokumentuose patartina aprašyti reikšmingas įtariamas rizikas, kurių tikimybė yra didelė, kartu su jų mažinimo priemonėmis. Pavyzdžiui, išsamiau galima būtų paaiškinti su duomenų kokybe, jų rinkimu ir apdorojimu susijusią riziką ir jos mažinimo priemones.

3.5. Ataskaitos

Apskritai mūsų atrinktos ataskaitos buvo patogios skaitytojui. Jos buvo gerai parašytos, parengtos naudingos santraukos. Visose ataskaitose pateiktos lentelės ir diagramos, iliustruojančios įrodymus. Buvo vienas atvejis, kai audituojamas subjektas suabejojo, ar ataskaita suprantama suinteresuotiesiems subjektams, nepriklausantiems centrinei valdžiai, arba neprofesionaliems skaitytojams, kurie gali būti mažiau įpratę prie techninių ir išsamių tekstų. Ši ataskaita taip pat buvo gana ilga.

Nenustatėme reikšmingų problemų, susijusių su rezultatų ir išvadų pagrindimu. Vis dėlto vienu atveju pastebėjome, kad audituojamas subjektas pateikė kritiškų pastabų, į kurias audito grupė, baigdama rengti ataskaitą, galėjo atkreipti daugiau dėmesio. Panašių pastabų audito rezultatų pateikimo etape pateikė ir Seimo Audito komitetas.

Nors apskritai ataskaitos buvo patogios skaitytojui ir išsamios, vertintoje imtyje įrodymai galėjo būti pateikti nuosekliau ir įtikinamiau. Ryšys tarp audito tikslo, audito klausimų, kriterijų, rezultatų, išvadų ir rekomendacijų galėjo būti aiškesnis. Manome, kad tai atspindi mūsų ankstesnes pastabas dėl audito planavimo.

Daugumoje mūsų atrinktų ataskaitų kilo problemų dėl teigiamų ir neigiamų išvadų balanso: pastebima tendencija pabrėžti neigiamas išvadas ir suteikti balsą tik kritiškai nusiteikusiems suinteresuotiesiems subjektams. Šį klausimą aptarėme su audito grupėmis. Jų paaiškinimu, šią tendenciją lemia siekis ataskaitose sutelkti dėmesį į problemas, kurias reikia spręsti. Nors ir pripažįstame, kad tai būtina, vis dėlto yra rizika, kad, neatsižvelgus į teigiamas išvadas, galutinės išvados gali būti nevisiškai subalansuotos.

Kai kurie audituojamieji nurodė, kad, jų nuomone, audito ataskaitoje nėra jokios naujos informacijos ar įžvalgų. Nors tai nebūtinai turi būti kiekvieno audito tikslas (kartais siekiama atkreipti dėmesį į neatidėliotinas problemas), svarbu užtikrinti, kad VK veikla be reikalo nesidubliuotų su kitų organizacijų tyrimais ar patarimais.

VK rekomendacijos

Visose mūsų atrinktose audito ataskaitose buvo pateiktos rekomendacijos. Jos visada pateiktos santraukos pabaigoje, po aiškia antrašte.

VK demonstruoja gerąją praktiką, nes į rekomendaciją visada įtraukia tikslą arba uždavinį. Pavyzdžiui: „Siekiant politikos formuotojui turėti palyginamus savivaldybių duomenis tobulinimo sprendimams priimti, sukurti (...)“ arba „Siekiant, kad kuo daugiau vaikų augtų artimai šeimai aplinkoje, numatyti priemones (...)“.

Daugelis peržiūrėtų ataskaitų rekomendacijų buvo gana bendro pobūdžio arba akivaizdžios. Pavyzdžiui, ataskaitoje apie elektros energijos sektoriaus valdymą rekomendacija, kaip pagerinti elektros energijos skirstymo patikimumą, buvo „mažinti ilgų elektros energijos skirstymo nutraukimų vidutinę trukmę ir dažnumą“. Vietoj to rekomendacijoje turėjo būti aptariamos sutrikimų priežastys (arba priežasčių priežastys). Kad VK galėtų teikti konkretesnes rekomendacijas, siūlome skatinti audito grupes dažniau taikyti pagrindinių priežasčių analizę.

Vertinimo ataskaitose VK neteikia rekomendacijų, tačiau mūsų atrinktoje vertinimo ataskaitoje buvo pateiktos bent dvi netiesioginės rekomendacijos. Tai galėjo lemti, kad mūsų imtyje esanti vertinimo ataskaita buvo pirmoji šio naujo užduoties tipo ataskaita. Audituojamieji, su kuriais kalbėjomės, iš esmės nežinojo, kad VK yra toks produktas, tačiau, kai jiems buvo paaiškinta, dauguma jų teigiamai vertino šią koncepciją. Vis dėlto kai kurie audituojamieji manė, kad auditoriai iš principo visada turėtų pateikti rekomendacijas. VK teigimu, auditoriai visuomet informuoja audituojamuosius apie vertinimų pobūdį, skirtumus tarp auditų ir vertinimų, todėl rekomenduojame tęsti šį darbą.

3.6. Veikla po audito

VK turi pagrindo didžiuotis kruopščia ir skaidria rekomendacijų įgyvendinimo sistema. Ji prasidėjo nuo veiklos auditų rekomendacijų prieš 10 metų, buvo nuolat tobulinama ir dabar apima visus pagrindinius audito tipus ir rodiklius. Informacija nuolat atnaujinama ir yra laisvai prieinama VK interneto svetainėje. Bendra statistika įspūdinga – daugiau kaip 80 proc. pateiktų rekomendacijų (jų yra beveik 2 000) laikomos įgyvendintomis.

Kadangi kartais kyla bendro audito planavimo problemų, kurios ne visada padeda visapusiškai suprasti tikrąsias audituojamų subjektų darbo trūkumų priežastis, kai kurios rekomendacijos ne visais atvejais gali būti naudingos (kaip aptarta ankstesniame skyriuje). Dėl pernelyg bendrų formuluočių ir (arba) nepakankamo dėmesio aprašytų išvadų priežastims faktinis įgyvendinimas labai priklauso nuo audituojamų subjektų geros valios siūlant pagrįstus sprendimus.

Pavyzdys. Nors viename iš auditų VK pasiūlė pagerinti mokymų būsimiems globėjams organizavimą, o rekomendacijoje nebuvo nurodyta, ką konkrečiai reikia keisti, audituojami subjektai buvo akivaizdžiai racionalūs ir pasiūlė gerai struktūrizuotą veiksmų planą. Šiuo atveju profesionalus komandų bendravimas su audituojamaisiais tikriausiai buvo vienas iš sėkmingų aspektų. Tai įrodo, kad gerų rezultatų dažnai galima pasiekti derinant kelis veiksnius, o ne tik gera ataskaita ar aiškiomis rekomendacijomis. Vis dėlto tai taip pat rodo, kad kiekvienas aspektas, įskaitant rekomendacijų formuluotes, galiausiai gali būti labai svarbus.

VK naudoja rodiklius, kad stebėtų, kaip laikomasi konkrečių rekomendacijų. Šis metodas turi keletą pranašumų: jis yra skaidrus, lengvai taikomas ir pagrįstas įrodymais. Rodiklius reikia labai kruopščiai atrinkti. Retai kada vien skaičiai gali papasakoti visą istoriją. VK galėtų apsvarstyti galimybę papildomai taikyti rodiklių kokybinę analizę.

Per daugelį metų VK sukaupė puikią rekomendacijų ir veiklos duomenų bazę.

Rekomenduojame tai naudoti ne tik kaip ataskaitų teikimo priemonę, bet ir nuodugniau išanalizuoti, siekiant nustatyti, ar yra kokių nors dėsningumų, pavyzdžiui, kokios rekomendacijos veikia gerai ar ne taip gerai, ar tai priklauso nuo tam tikro stiliaus ar formuluočių, ar yra kitų svarbių veiksnių? Tam galėtų padėti sparčiai besivystantys dirbtinio intelekto sprendimai.

VK audituose atliko keletą tolesnių veiksmų po audito (apie 10 atvejų 2021–2023 m.). Jie neabejotinai padeda gauti geresnių įžvalgų, tačiau tai nėra tokia kryptinga veikla kaip specialus tolesnių veiksmų auditas. TAAIS skatina AAI neapriboti veiklos po audito tik rekomendacijų įgyvendinimu, bet ragina sutelkti dėmesį į tai, ar audituojami subjektai ištaisė susidariusią padėtį. Norint išsamaus ir objektyvaus vaizdo apie pokyčius ir plėtrą šioje srityje, dažnai geriausia išeitis gali būti specialus auditas.

Rekomenduojame, kad VK apsvarstytų galimybę atlikti specialius paskesnius auditus.

3.7. Audito procesas

AAI turėtų rodyti pavyzdį savo valdymo ir audito praktikoje. Auditoriai turėtų profesionaliai ir skaidriai atlikti auditus. Pastebėjome, kad VK audito grupės stengiasi aptarti savo planus su audituojamais subjektais ir informuoti juos apie procesą. Taip pat nustatėme, kad mūsų imtyje visi ataskaitų projektai buvo pateikti audituojamam (-iems) subjektui (-ams) pastaboms pateikti.

Keli audituojamieji, su kuriais kalbėjomės, teigė, kad audito grupės buvo profesionalios ir pasirengusios išklausyti; bendradarbiavimas buvo apibūdintas kaip sklandus net ir tada, kai kildavo nesutarimų. Vis dėlto kai kurie audituojamieji nurodė, kad audito grupė galėjo juos labiau įtraukti į procesą ir pasinaudoti jų žiniomis. Keliais atvejais pastebėjome tam tikrą nepasitenkinimą galutiniu audito etapu ir ataskaitos parengimu spaudžiant laikui.

Dauguma mūsų atrinktų auditų buvo baigti per planuotą laiką. Tai svarbu kokybės požiūriu, nes ataskaitos parengimo laikas dažnai turi įtakos jos poveikiui, o VK audito grupės akivaizdžiai sugeba įgyvendinti savo planus, kai to reikia. Vis dėlto tinkamas laikas nėra vienintelis audito kokybės rodiklis. Manome, kad VK turėtų pasirūpinti, kad audito planų įgyvendinimas nebūtų pasiektas stropios sąveikos su audituojamaisiais sąskaita.

Taip pat reikėtų paminėti, kad mūsų imtyje audito klausimai audito metu dažniausiai nesikeitė. Nors tai gali būti gero audito plano požymis, siūlome, kad VK auditoriai ir vadovybė nedvejodami apsvarstytų audito plano (ir (arba) planavimo) peržiūrą, kai tam yra priežasčių. Kaip pažymima 300-ajame TAAIS, auditoriai turėtų pasinaudoti audito metu gautomis įžvalgomis, todėl patartina būti lankstesniems ir pragmatiškesniems.

Nustatėme, kad VK, atlikdama mūsų imtyje esančius auditus, mažai naudojosi išorės ekspertų paslaugomis. Nors audito grupės apklausė mokslininkus ir kitus ekspertus, nė vieno mūsų imties audito metu jos nesamdė ekspertų net ir tada, kai tai pasiūlė PPD. Kai tai aptarėme su mūsų imties audito grupėmis, jos nurodė, kad, jų manymu, pakanka jų pačių patirties. Taip pat buvo paminėta, kad samdymo procesas užtrunka, sunku rasti nepriklausomų ir interesų konflikto nesukeliančių ekspertų.

Pasitelkti išorės ekspertus labiausiai patartina, kai audito tema yra labai specializuota. Taip buvo bent viename mūsų atrinktame audite. Kai turimi išorės ekspertai nėra visiškai nepriklausomi, yra kitų būdų juos įtraukti, pavyzdžiui, organizuojant tikslines grupes, kuriose būtų atstovaujama priešingiems požiūriams. Kitaip tariant, išorės ekspertą ne visada reikia samdyti kaip komandos narį. Bet kuriuo atveju audito planavimas turėtų numatyti samdymo procesą, kuris nebūtinai turėtų reikšti ilgai trunkančius viešuosius pirkimus.

Pavyzdys. Nyderlandų audito rūmai (NAR) atliko auditą (paskelbtą 2024 m.), kurio tikslas – atkurti 2020 ir 2021 m. vykusias Europos derybas dėl Covid-19 vakcinų, siekiant nustatyti, kaip Nyderlandai jų įsigijo. Padedama Nyderlandų, Europos Komisija pandemijos metu pasirašė 11 vakcinų sutarčių su 8 gamintojais. NAR išanalizavo kiekvieną sutartį, siekdama nustatyti, ar vyriausybė atsižvelgė į svarbiausius viešuosius interesus. Pagrindiniai klausimai buvo šie: ar Nyderlandų vyriausybė dėjo visas pastangas, kad įsigytų pakankamą kiekį veiksmingų ir saugiai išbandytų vakcinų ir šalis išbristų iš pandemijos. Taip pat buvo klausiama, ar buvo atsižvelgta į kitus viešuosius interesus (pavyzdžiui, veiksmingą atskaitomybę ir kainų skaidrumą). Rekonstravimas buvo vertinamas pagal kriterijų rinkinį, kuris buvo parengtas atsižvelgiant į dviejų susitikimų su ekspertų grupe rezultatus. Diskusijose dalyvavo mokslininkai, nevyriausybinių organizacijų ir farmacijos pramonės atstovai. Antrajame susitikime taip pat dalyvavo Sveikatos, gerovės ir sporto departamento atstovai.
https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2024/04/10/pathway-out-of-the-pandemic

4. Rekomendacijos

Šiame skyriuje pateikiamos visos veiklos vertinimo ataskaitoje pateiktos rekomendacijos.

Vidaus valdymas ir kompleksiniai klausimai

Rekomenduojame VK apsvarstyti:

1) kaip į savo strateginius dokumentus geriau įtraukti ir poreikį atlikti aukštos kokybės auditus, ir atlikti juos laiku. Tai galėtų būti žinutė, kad audito kokybė nenukentės dėl reikalavimo atlikti auditą laiku;

2) daugiau naudotis atliekamų auditų išorės peržiūromis;

3) dažniau ir labiau formalizuotai naudoti pagrindinių priežasčių analizę, padedančią rengti paveikias ataskaitas, formuluoti vertingas rekomendacijas ir suprasti kokybės problemų, nustatytų atliekant audito kokybės užtikrinimo peržiūras, priežastis;

4) poreikį atliekant auditą dažniau pasitelkti išorės ekspertus;

5) galimybę išplėsti metinio kokybės užtikrinimo sistemos vertinimo apimtį ir į ataskaitą įtraukti ankstesnių rekomendacijų įgyvendinimo pažangą;

6) detaliau aprašyti savo kokybės rodiklį ir tai, ką jis matuoja, kad Seimas ir visuomenė gautų daugiau informacijos;

7) poreikį rengti platesnio masto privalomas konsultacijas, pavyzdžiui, dėl kvalifikacijų, sudėtingų klaidų analizės, svarstymų dėl etinių apsaugos priemonių, reikalingų pagal atitinkamus standartus, IT audito klausimų ir t. t., siekiant gerinti audito kokybę.

Finansiniai auditai

Rekomenduojame VK apsvarstyti:

1) imtis priemonių, kad būtų užtikrintas tiek naujų, tiek esamų audito standartų laikymasis. Tai apima būtinybę laiku rengti mokymus ir atnaujinti FAV;

2) teikti rekomendacijas, siekiant užtikrinti visišką finansinio audito standartų laikymąsi, ir iš anksto planuoti, ko reikia, įskaitant mokymų poreikius, kai keičiasi audito standartai;

3) nepriklausomai nuo to, kaip auditorius įvertina riziką, kada vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, visuose audituose ją privaloma priskirti reikšmingai rizikai. Pagal 240-ąjį TAS auditoriai privalo numatyti ir atlikti procedūras, konkrečiai orientuodamiesi į šią riziką finansinių ataskaitų lygmeniu.

4) patikslinti savo metodologiją ir reikalauti, kad audito grupės audito bylose dokumentuotų audito grupių aptarimus, susijusius su reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika, ir bet kokius numanomos rizikos dėl apgaulės paneigimo atvejus pajamų pripažinimo srityje. Jei nėra tvirto pagrindimo šiai rizikai paneigti, audito grupės turėtų pripažinti ją audito byloje kaip reikšmingą riziką ir, reaguodamos į ją, numatyti ir atlikti atitinkamas audito procedūras;

5) pakeisti savo rizikos vertinimo metodologiją, kad į ją būtų įtraukta įgimtos rizikos spektro sąvoka, taikoma finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu kiekvienai sandorių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos klasei;

6) atnaujinti savo metodologiją, kad būtų reikalaujama pateikti dokumentus apie kiekvieną iš penkių vidaus kontrolės komponentų;

7) atnaujinti savo metodologiją, kad ji apimtų visas 315-ojo TAS patikslintas aplinkybes, kai reikalaujama pateikti kontrolės priemonių kūrimo ir įgyvendinimo dokumentus;

8) atliekant specializuotų, kompleksinių likučių auditą, tikslingai dokumentuoti vertinimą, ar turima tinkamų įgūdžių šių likučių auditui atlikti, ir apsvarstyti galimybę dažniau konsultuotis su išorės ekspertais;

9) atskirai dokumentuoti rizikos vertinimą dėl kiekvieno įverčio metodo, modelio, prielaidų ir įvesties duomenų kompleksiškumo, subjektyvumo ir vertinimo neapibrėžtumo;

10) teikti pirmenybę metodologijos ir mokymų apie 600-ojo TAS pakeitimus atnaujinimui, skirtam auditoriams, atliekantiems grupės auditą ateinantį audito ciklą;

11) 230-ajame TAS svarbius dalykus rekomenduojama dokumentuoti santraukoje arba užbaigimo memorandume, kuriame jie aprašomi, nurodoma, kaip jie buvo sprendžiami, pateikiamos nuorodos į pagrindžiančius audito dokumentus. Siūlome VK taikyti šį metodą, siekiant užtikrinti, kad visi perkelti dokumentai būtų įtraukti į einamųjų metų audito bylas ir peržiūrėti iš naujo.

Kiti auditai ir užduotys

Rekomenduojame VK apsvarstyti:

1) kiekvienam auditui formuluoti pagrindinį audito klausimą ir pagal jį parengti audito planą;

2) temų atrankos etape išsamiau aptarti galimą pridėtinę vertę ir audito tikslą, kad būtų aiškiau ir tiksliau apibrėžta numatomo audito kryptis;

3) temų atrankos etape daugiau naudotis išorės ekspertų žiniomis, ypač rengiant pasiūlymus techniniais klausimais. Pavyzdžiui, išorės ekspertai gali būti naudingi rengiant audito ar užduoties kriterijus labai sudėtingose srityse, taip pat patvirtinant pagrindinius teiginius vėlesniuose užduoties etapuose;

4) VK per daugelį metų sukaupė puikią rekomendacijų ir veiklos duomenų bazę. Ją būtų galima naudoti ne tik kaip ataskaitų teikimo priemonę, bet ir nuodugniau analizuoti, siekiant nustatyti, ar yra kokių nors dėsningumų, pavyzdžiui, kokio pobūdžio rekomendacijos veikia gerai ar ne taip gerai, ar tai priklauso nuo tam tikro stiliaus ar formuluočių, ar yra kitų svarbių veiksnių? Tam galėtų padėti sparčiai besivystantys dirbtinio intelekto sprendimai;

5) numatyti atlikti atskirus tolesnių veiksmų auditus.

5. Veiklos vertinimo grupė

VK veiklos vertinimą atliko trijų aukščiausiųjų audito institucijų atstovai:

Riigikontroll (Estijos nacionalinė audito institucija) (vadovaujančioji institucija) – Ines Metsalu-Nurminen (valdymo vertinimo ekspertė), Jaanus Kasendi (kitų auditų ir užduočių peržiūros ekspertas), Silver Jakobson (kitų auditų ir užduočių vertinimo ekspertas).

Algemene Rekenkamer (Nyderlandų audito rūmai) – Annemieke van Tol-Boers (finansinio audito vertinimo ekspertė), Rogier Zelle (kitų auditų ir užduočių vertinimo ekspertas).

Jungtinės Karalystės nacionalinė audito institucija – Stephen McEwan (valdymo vertinimo ekspertas), Hannah Moffatt (finansinio audito vertinimo ekspertė).

1 priedas. Veiklos vertinimo apimtis

Susitarimo memorandume sutarta, kad veiklos vertinimas buvo atliktas šiose Veiklos vertinimo sistemos (AAI VVS) srityse:

Nepriklausomumas ir teisinė sistema (A sritis AAI VVS)

- AAI-2 Galimybė gauti informaciją

Vidaus valdymas ir etika (B sritis AAI VVS)

- AAI-4 Organizacinės kontrolės aplinka, kiek ji susijusi su organizacine struktūra
- AAI-5 Užsakomieji auditai (Išorinių subjektų atliekami auditai)
- AAI-7 Bendras audito planavimas

Finansiniai auditai (C sritis AAI VVS)

- AAI-8 Finansinio audito aprėptis
- AAI-9 Finansinio audito standartai ir kokybės valdymas
- AAI-10 Finansinio audito procesas
- AAI-11 Finansinio audito rezultatai

Veiklos auditai (C sritis AAI VVS)

- AAI-12 Veiklos audito standartai ir kokybės valdymas
- AAI-13 Veiklos audito procesas
- AAI-14 Veiklos audito rezultatai

Atitikties auditas (C sritis AAI VVS)

- AAI-15 Atitikties audito standartai ir kokybės valdymas
- AAI-16 Atitikties audito procesas
- AAI-17 Atitikties audito rezultatai

2 priedas. Vertinti auditai

1) 2022 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai (FA, 2023 m.)
2) 2022 metų Garantinio fondo finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai (FA, 2023 m.)
3) Vaiko teisių ir interesų užtikrinimas globojant ir įvaikinant vaikus (VA, 2022 m.)
4) Elektros energetikos sektoriaus valdymas (VA, 2023 m.)
5) Ar esame pasirengę vykdyti žaliuosius pirkimus 100 proc. (vertinimas, 2022 m.)
6) Lietuvos ekonomikos gaivinimo ir atsparumo didinimo plano rodiklių pasiekimas (AA, 2022 m.)
7) Viešųjų ir administracinių paslaugų skaitmenizavimo valdymas (IT auditas, 2023 m.)