

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS FAKULTETO
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS INSTITUTAS

JULIJA ANTANAITĖ
(Finansų teisės programa)

VIDAUS AUDITO VEIKSMINGUMAS: SAVIVALDYBIŲ ATVEJIS
Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Prof. dr. Rolandas Krikščiūnas

Vilnius, 2015

TURINYS

IVADAS	3
1. VIDAUS AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI	6
1.1. Vidaus audito samprata audito sistemos kontekste	6
1.2. Vidaus audito raida ir teisinio reglamentavimo ypatumai pasaulyje	10
1.3. Vidaus audito raida ir teisinio reglamentavimo ypatumai Lietuvoje	12
1.4. Vidaus audito tikslai ir uždaviniai	20
1.5. Vidaus audito klasifikacijos ypatumai	25
II. PRAKTINIAI VIDAUS AUDITO SAVIVALDYBĖSE YPATUMAI IR VEIKSMINGUMĄ UŽTIKRINANTYS VEIKSNIAI	32
2.1. Vidaus audito procesas ir jo etapai	32
2.2. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos funkcijų atskyrimas	37
2.3. Centralizuotų vidaus audito tarnybų personalo formavimo problema	44
2.4. Vidaus auditorių nepriklausomumo problema	52
2.5. Vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo problema	55
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	59
LITERATŪROS SĄRAŠAS	62
ANOTACIJA	68
ANNOTATION	69
SANTRAUKA	70
SUMMARY	71
PRIEDAI	72
PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ	73

IVADAS

Viešojo sektoriaus auditas – svarbus efektyvaus viešųjų finansų valdymo elementas, būtina reguliavimo sistemos dalis. Tvarkingas ir efektyvus viešųjų finansų naudojimas sudaro prielaidas rezultatyviems valdžios institucijų sprendimams, užtikrina įstaigos veiklos efektyvumą. Auditas padeda prižiūrėti ir kontroliuoti, ar tinkamai ir rezultatyviai naudojami finansai, ar tinkamai ir aiškiai reglamentuota administracijos veikla¹.

Kokybiškas auditas ir ypač viena iš svarbių jo rūšių – vidaus auditas – ne tik padeda atskleisti viešojo sektoriaus institucijų ir įstaigų veiklos trūkumus, įvertinti administracinės vidaus veiklos kokybę ir efektyvumą, vidaus kontrolės patikimumą, bet ir siekia pateikti rekomendacijas dėl jos gerinimo, informuoti valstybės institucijas ir šalies gyventojus, didinti pasitikėjimą įstaiga ir viešuoju sektoriumi apskritai.

Vidaus auditas – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kuria, vidaus auditoriams atliekant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama gerinti viešojo juridinio asmens veiklą. Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus².

Vidaus audito reikšmė itin didelė Lietuvos miestų ir rajonų savivaldybėse, kurios vykdydamos savarankiškąsias ir valstybės deleguotas funkcijas gausybėje socialinių ir ekonominių sričių, yra arčiausiai gyventojų. Todėl siekiant užtikrinti gyventojų interesų įgyvendinimą labai svarbu, kad savivaldybės veikla ir jos kontrolė būtų kuo efektyvesnė, rezultatyvesnė, ekonomiškesnė, skaidresnė.

Užsienio valstybėse seniai nebenauja įstaigos veiklos vidaus kontrolės forma – vidaus auditas – Lietuvos savivaldybėse skaičiuoja dar tik dešimtmetį. Per tą laiką smarkiai keitėsi teisinis reglamentavimas, vidaus auditoriai pamažu įgyja vis daugiau patirties, nuolat kelia kvalifikaciją. Tačiau pastebėtina, kad nuo 2004 m. sausio 1 d., kai Lietuvos miestų ir rajonų savivaldybėse pradėtos steigti centralizuotos savivaldybės vidaus audito tarnybos, iki šių dienų susiduriama su tomis pačiomis problemomis, todėl kyla abejonių, ar viskas yra padaryta, kad vidaus auditas savivaldybėse veiktų optimaliai ir būtų maksimaliai veiksmingas.

Tiriama **problema** – išsiaiškinti, ar vidaus auditas Lietuvos savivaldybėse funkcionuoja pakankamai veiksmingai.

¹ Astrauskas A.; Petaraitienė, R. *Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2013 3 (31), p. 45–57. [interaktyvus] <http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2013~ISSN_1648-9098.N_3_31.PG_45-57/DS.002.0.01.ARTIC> [žiūrėta: 2015-03-08].

² <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrolė/vidausa-auditas> [žiūrėta: 2015-04-02].

Baigiamojo darbo **aktualumas** – dabartinė vidaus audito būklė Lietuvos savivaldybėse nėra išsamiai išnagrinėta moksliniuose darbuose.

Baigiamojo darbo **mokslinis naujumas ir tiriamos problemos ištirimo lygis** – vidaus audito teisinio reglamentavimo ir praktinio taikymo savivaldybėse aspektai ir klausimai moksliniuose darbuose buvo intensyviai nagrinėjami pirmaisiais vidaus audito savivaldybėse funkcionavimo metais – 2005–2007 metais. Šiame magistro baigiamajame darbe siekta išsiaiškinti, kaip per dešimtmetį pasikeitė situacija, ar buvo išspręstos pačioje vidaus audito veikimo savivaldybėse pradžioje įvardintos problemos, kokių naujų sunkumų atsirado.

Baigiamojo darbo **reikšmė** – atlikto mokslinio analitinio tyrimo rezultatai ir baigiamajame darbe pateikiamos išvados ir pasiūlymai galėtų padėti aktų leidėjams tobulinant vidaus audito savivaldybėse teisinio reguliavimą. Baigiamasis darbas galėtų būti reikšmingas kitiems mokslininkams, ateityje nagrinėsiantiems tiriamąją sritį panašiais ir kitokiais pjūviais.

Tyrimo **tikslas** – išanalizuoti savivaldybių vidaus audito veikimo (funkcionavimo) teorinius ir praktinius ypatumus, nustatyti problemas, pasiūlyti jų sprendimo būdus ir tobulinimo kryptis.

Tyrimo **uždaviniai**:

1. atskleisti audito ir vidaus audito sampratą, rūšis, veiklos sritis ir paskirtį;
2. apžvelgti audito ir vidaus audito raidą, teisinį reglamentavimą atlikimo etapus;
3. išanalizuoti vidaus audito organizavimo ypatumus savivaldybėse;
4. identifikuoti ir įvertinti vidaus audito funkcionavimo savivaldybėse problemas;
5. pateikti pasiūlymų dėl vidaus audito būklės savivaldybėse gerinimo.

Taikyti tyrimo **metodai**:

- mokslinės literatūros analizė, kurios metu stengtasi išsamiai ir įvairiapusiškai atskleisti tiriamojo reiškinio esmę, paskirtį, tikslus ir uždavinius. Analizuota užsienio ir Lietuvos autorių – teoretikų ir praktikų – monografijos, moksliniai straipsniai, daktaro disertacijos, pranešimai mokslinėse konferencijose ir kt.;

- vidaus auditą ir vidaus audito tarnybų veiklą reglamentuojančių teisės aktų analizė, siekiant atskleisti vidaus audito savivaldybėse teisinio reguliavimo pokyčius;

- savivaldybių vidaus audito ataskaitų analizė ir duomenų sintezė, savivaldybių interneto tinklalapių turinio analizė, siekiant išsiaiškinti praktinio vidaus audito taikymo ypatumus;

- interviu.

Tyrimo **struktūra** – pirmojoje magistro baigiamojo darbo dalyje analizuojama vidaus audito teoriniai aspektai: vidaus audito samprata audito sistemos kontekste; vidaus audito raida ir teisinio reglamentavimo ypatumai pasaulyje ir Lietuvoje; vidaus audito tikslai ir uždaviniai;

vidaus audito klasifikacijos ypatumai. Antroje magistro baigiamojo darbo dalyje pateikiama praktiniai vidaus audito savivaldybėse ypatumai ir veiksmingumą užtikrinantys veiksniai: vidaus audito procesas ir jo etapai; savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos funkcijų atskyrimo klausimai; centralizuotų vidaus audito tarnybų personalo formavimo, vidaus auditorių nepriklausomumo ir vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo problemos.

1. VIDAUS AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Vidaus audito samprata audito sistemos kontekste

Audito terminą įprasta kildinti iš lotynų kalbos žodžio „*audit*“, reiškiančio „*girdi*“. Šis terminas nevisai tiksliai atspindi šiuolaikinio audito esmę. Mokslinėje, teisinėje ir ekonominėje literatūroje pateikiama nemažai vidaus audito apibrėžimų, dažniausiai prilyginant jį *kontrolei*, *patikrinimui*³, *revizijai*⁴.

Revizija buvo suprantama kaip išlaidų kontrolė, vertinant jų teisėtumą, pagrįstumą, tikslumą, finansinių dokumentų tvarkingumą, turimų įgaliojimų paisymą ir pan. Tačiau sparti visuomenės pažanga, didėjantis bet kokios veiklos sudėtingumas, sąveikos komunikacijos, valdymo ir kiti veiksniai neleidžia apsiriboti tik vieno konkretaus objekto – finansinių aspektų – nagrinėjimu. Dėl šių priežasčių finansinė revizija keičiama platesne samprata – finansiniu auditu, nes nagrinėjama kur kas daugiau problemų, susijusių su finansinių išteklių naudojimu. Taip pat svarbu tikrinti, kaip valdoma kokia nors organizacija ar sistema, kokios valdymo struktūros yra sukurtos, kaip paskirstytos struktūrinių padalinių funkcijos ir atsakomybė, kitus veiklos ekonomiško, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus⁵.

Lietuvos Respublikos audito įstatymo Nr. VIII-1227 2 straipsnyje nurodyta, kad finansinių ataskaitų auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme Nr. I-907⁶ finansinis (teisėtumo) auditas apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas.

Anot Oržekauskio P., teorijoje ir praktikoje dažniausiai auditas yra apibrėžiamas kaip įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jas suformavimas⁷.

Katkus A. audito veiklą įvardijo kaip oficialų finansinės ir buhalterinės apskaitos knygų, sąskaitų, atskaitomybės ir kitų dokumentų patikrinimą ir įvertinimą, ar finansinė atskaitomybė

³ Oržekauskas, P. Valdymo ir veiklos audito pagrindai. Kaunas: KTU leidykla „Technologija“, 2012, p. 5.

⁴ Paukštienė, I. Auditas. Klaipėda: Viešoji įstaiga Socialinių mokslų kolegija, 2012, p. 13.

⁵ Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. *Viešoji politika ir administravimas*. 2003, Nr. 4, p. 18.

⁶ Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=465574 [žiūrėta 2015-0327].

⁷ Oržekauskas, P., op. cit., p. 5.

rodo tikrąją įmonių veiklos būklę, ar ji parengta pagal bendruosius apskaitos principus, galiojančius apskaitos teisės aktus⁸.

Panašus apibrėžimas pateikiamas ir 1999 m. birželio 15 d. Lietuvos Respublikos Seimo priimtame audito įstatyme Nr. VIII-1227⁹: „Auditas – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, kai nurodoma, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat Lietuvos Respublikoje taikomus bendruosius apskaitos principus“.

Rupeikienė L. auditą apibrėžia kaip oficialią, nepriklausomą kliento informacijos apie finansinę atskaitomybę ir ekonominę veiklą realumo ir priklausomumo analizę ir įvertinimą lyginant su bendraisiais apskaitos principais, standartais bei kitais norminiais dokumentais bei auditoriaus raštiškos nuomonės apie tai pateikimą¹⁰. Panašiai audito sąvoka buvo apibrėžta 1995 m. Lietuvos Respublikos nutarime Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“.

Nedaug skiriasi ir užsienio autorių pateikiami audito ir audito veiklos sampratos. Pažymėtina ir tai, kad *vidaus audito* sąvokos apibrėžimai yra glaudžiai susiję su audito bendrąja samprata.

Pasak Šeremeto A. D.¹¹, auditas – įmonių finansinės atskaitomybės nepriklausoma ekspertizė.

K. Spencer Pickett¹² vidaus auditą apibūdina, kaip nepriklausomą vertinimo funkciją, sukurtą įmonės viduje, ir apimančią įmonės vidaus kontrolės adekvatumo ir efektyvumo tyrimą ir įvertinimą.

S. Lawrence¹³ nuomone, vidaus auditas – tai sisteminis ir objektyvus bei visapusiškas įmonės veiklos ir jos kontrolės vertinimas, siekiant nustatyti ar finansinė ir veiklos informacija yra patikima ir teisinga, ar nustatyta ir teisingai valdoma rizika, ar laikomasi vidinių įmonės procedūrų bei bendrų įstatymais numatytų reglamentų, ar išteklių naudojimas yra efektyvus, ar efektyviai siekiami užsibrėžti įmonės tikslai bei uždaviniai.

⁸Katkus A. Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika, 2001 [interaktyvus] <<http://ausis.gf.vu.lt/mg/nr/2001/04/04aud.html>> [žiūrėta: 2015-02-07].

⁹Lietuvos Respublikos audito įstatymas Nr. VIII-1227 [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=83535> [žiūrėta: 2015 m. balandžio 15 d.]

¹⁰Rupeikienė, L. Auditas. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla. 2005, p. 8.

¹¹Šeremetas, A. D. Auditas. Maskva, 1995, p. 5.

¹²Spencer Pickett, K. The Internal Auditing Handbook. Chichester Wiley, 1997, p. 21.

¹³Lawrence B., Sawyer. Internal Auditing. Florida: The Institute of Internal Auditors, 1996.

Galloway D.¹⁴ vidaus auditą apibūdina kaip vertinimo funkciją, sukurta įmonės viduje, tačiau jis akcentuoja kitą vidaus audito tikslą – konsultacijas įmonės vadovybei bei darbuotojams, kaip pagerinti darbo efektyvumą.

Podolskij V., Poliak G., Savin A., Sotnikova L.¹⁵ vidaus auditą įvardija kaip nepriklausomą įmonės veiklą, apimančią kontrolės įvertinimą vadovybės interesais.

Neretai auditas apibūdinamas kaip procesas, nurodant šio proceso skirtingas ypatybes. Pavyzdžiui, Robertsonas D. auditą įvardijo kaip procesą, sumažinantį informacinę vartotojų riziką¹⁶. Teiloras D. ir Glezenas G. nurodo, kad auditas yra sisteminis procesas, objektyviai įvertinantis ekonominius įvykius¹⁷. Katkus A., nagrinėdamas auditą kaip procesą, pabrėžia jo dinamiškumą, sudėtingumą ir kryptingumą¹⁸.

1998 m. 200-asis Tarptautinis audito standartas „Finansinių ataskaitų audito tikslai ir bendrieji principai“ auditą apibrėžė kaip ekonominio vieneto, nepriklausomai nuo jo dydžio ir teisinės formos, nesvarbu ar pelno siekiančio ar nesiekiančio, finansinių ataskaitų arba susietos finansinės informacijos nepriklausomas patikrinimas, kai toks patikrinimas atliekamas pareikšti nuomonę apie tas finansines ataskaitas.

Vienu labiausiai atspindinčių audito esmę apibrėžimų, anot Oržekauskio P., laikomas Tarptautinės Aukščiausųjų Kontrolės Organų Organizacijos pateiktas aiškinimas, kad vidaus auditas yra „organizacijos operacijų ir veiklos apžvalga tam, kad būtų galima įsitikinti, jog jos vykdomos sutinkamai su patvirtintais tikslais, biudžetu, taisyklėmis ir standartais“¹⁹.

Daunienė E. ir Dičpetris L.²⁰ teigia, jog vidaus auditas – tai nepriklausoma ir objektyvi tikrinimo ir konsultavimo veikla, kurios tikslas – vertinti ir gerinti visos įmonės veiklą.

Lakis V.²¹ vidaus auditą apibūdina kaip nepriklausomą veiklą (funkciją) įmonės viduje, kurios metu tikrinama įmonės kontrolės sistema, veiklos kokybė ir siekiama padėti vadovybei.

Andrejev V.²² valstybės įstaigos vidaus audito pagrindinę funkciją apibrėžia, kaip analizės, įvertinimo, rekomendacijų, patarimų ir kitos informacijos apie ištirtą veiklą, finansų kontrolės procesus, rizikos valdymą, atliekamų operacijų kokybę ir valdymo procesų

¹⁴ Galloway, D. *Internal Auditing: a guide for the new auditor*. Florida: The Institute of Internal Auditors, 1995, p. 6.

¹⁵ Подольский В., Поляк Г., Савин А., Сотникова Л., Аудит. Москва: ЮНИТИ, 1997, стр. 11.

¹⁶ Robertsonas D. Auditas. Maskva, 1993, p. 45.

¹⁷ Taylor D. *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. New York, 1988.

¹⁸ Nacionaliniai audito standartai: teorija ir praktika. AAMA, 1999-01-12, Nr. 2(50).

¹⁹ Audit Management System „Team Mate“, PWC, UK, 2003.

²⁰ Daunienė, E., Dičpetris, L. *Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2001, Nr. 29.

²¹ Lakis, V. *Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos*. Ekonomika. 2002, Nr. 58.

²² Андреев, В. *Внутренний аудит*. Москва: Финансы и статистика, 2003, 5 стр.

tinkamumą bei naudingumą teikimą įstaigos vadovui, skatinant efektyvią kontrolę pagrįstomis sąnaudomis.

Valužio K.²³ teigimu, vidaus audito tikslas – įsitikinti, kad kontrolės sistema funkcionuoja tokiu būdu, kad įstaigos vadovybė būtų užtikrinta, jog nustatyti tikslai ir uždaviniai bus įgyvendinti, vykdomos operacijos – veiksmingos, atsiskaitymas – patikimas, turtas – apsaugotas ir veikla vykdoma pagal norminius teisės aktus.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253²⁴ vidaus auditą apibrėžia kaip viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalį, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.

Vidaus auditorių institutas 2013 m. Tarptautiniuose vidaus audito standartuose²⁵ teigiama, kad „Vidaus auditas yra nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta kurti pridėtinę vertę organizacijai ir padėti gerinti jos veiklą. Vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, sistemingai ir visapusiškai vertindamas ir padėdamas gerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą“.

Audito apibrėžimų gausa ir įvairovė rodo, kad auditas yra labai sudėtingas, įvairiapusis ir visaapimantis procesas, kuriam įtakos turi daugybė veiksnių. Anot Oržekauskio P., audito sąvokos apibrėžimo problema dar nėra iki galo išspręsta – daugelis apibrėžimų sudėtingi ir sudėtiniai, aprėpiantys labai įvairius audito proceso aspektus, kuriuos galbūt reikėtų tikslinti. Be to, dauguma skirtingų laikotarpių, šalių ir krypties mokslininkų pateikiami apibrėžimai orientuoti vien į finansinį auditą, kuris yra tik viena iš šiais laikais taikomų audito rūšių. Net šiuo metu galiojančioje Lietuvos Respublikos audito įstatymo redakcijoje, kituose teisės aktuose (išsamesnė analizė – kituose poskyriuose) akcentuojamas finansinis auditas, o praktinėje veikloje taikomas ir valdymo bei veiklos, kokybės, informacinių technologijų, kitos audito rūšys, aprašomos ir šio darbo poskyriuose, todėl manytina, kad bendrinis audito apibrėžimas turėtų būti tikslinamas.

Apibendrinant galima teigti, kad tiek auditas bendraja prasme, tiek konkrečiai vidaus auditas yra įstaigoje ar įmonėje atliekamas nepriklausomas, objektyvus patikrinimas, įvertinimas, siekiant patikrinti tiek finansinės atskaitomybės tikslumą, skaidrumą ir apskaitos kontrolę, tiek įstaigos, įmonės ir jos padalinių darbo efektyvumą, veiklos atitikimą misijai ir

²³ Valužis, K. *Vidaus auditas ir apskaita*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1999, Nr. 40.

²⁴ Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=442323&p_tr2=2 [žiūrėta: 2015-01-14].

²⁵ Prieiga per internetą:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Lithuanian.pdf> [žiūrėta: 2015-04-01].

vizijai, teisės aktų reikalavimams ir pateikti rekomendacijų viešojo juridinio asmens veiklai gerinti.

1.2. Audito ir vidaus audito raida ir teisinio reglamentavimo ypatumai pasaulyje

Tiek užsienio, tiek Lietuvos autorių auditas laikomas viena seniausių ir svarbiausių valstybės ir valstybės institucijų funkcijų²⁶. Tačiau tiksli audito atsiradimo data nėra žinoma²⁷. Viešojo sektoriaus auditas prasidėjo nuo tradicinio atitikties audito (finansinio ir teisėtumo). Šio audito užuomazgos siekia XIII–XIV a., kai atsirado poreikis taikyti nepriklausomas kontrolės priemonės, kurios padėtų mažinti turto pasisavinimo ar iššvaistymo atvejų, užkirsti kelią galimai neteisėtai veiklai, mažinti apskaitos ir finansinių ataskaitų duomenų iškraipymo riziką.

Vieni autoriai teigia, kad audito užuomazgų buvo Artimuosiuose Rytuose 4 000 m. prieš mūsų erą, nes buvo susiformavusios valstybės, renkami mokesčiai, skaičiuojamos pajamos ir išlaidos. Kiti autoriai audito atsiradimo užuomazgų įžvelgia daugiau nei prieš 5 000 m. tačiau pagrindas auditui atsirasti buvo bandymai nesąžiningai praturtėti. Vėliau be audito tapo sunku įsivaizduoti bet kurios ūkio šakos funkcionavimą. Auditas reikalingas visais organizuotos veiklos lygiais, pradedant nuo visos valstybės ekonominės veiklos ir baigiant įmonių ir atskirų asmenų veikla.

Įvairiose auditą nagrinėjančiuose šaltiniuose teigiama, kad tokio audito, kokį mes suprantame šiandien, pagrindine atsiradimo priežastimi laikomas ūkio ir valstybių plėtojimasis. XIX a. pradėjo steigtis daug įvairių bendrovių. Tuo metu turto savininkai nustojo patys valdyti savo įmones ir šias funkcijas perdavė samdytiems asmenims. Atsirado būtinybė kontroliuoti įmonių turto panaudojimą ir samdytų asmenų veiklą, o valstybei – kontroliuoti mokesčių surinkimą nuo uždirbamų pajamų. Nesąžiningi bendrovių vadovai su apsukrių buhalterijų pagalba sąmoningai apskaičiuodavo didelius pelnus ir dividendus, dirbtinai pakeldami įmonės akcijų kainą biržoje. Po to šias akcijas parduodavo už rinkos sąlygų neatitinkančią kainą. Todėl Europos šalių vyriausybės, siekdamos užkirsti kelią ekonominių burbulų putimui ir nesąžiningiems sandėriams, siekė reguliuoti apskaitos darbuotojų profesinę veiklą. Tai buvo vienas iš veiksnių, paskatinusių audito sampratą, audito funkcijoms ir auditorių uždaviniams formotis. Auditas kaip vienas iš objektyvios ir nepriklausomos kontrolės būdų tapo svarbus ir įmonių savininkams, akcininkams, tiek bankams, kreditoriams, partneriams ir investuotojams, tiek valstybei, siekiančiai racionaliai planuoti surenkamus mokesčius ir pajamas į biudžetą, nes auditoriai pareiškėdavo nuomonę ir apie įmonės finansinę būklę, ir veiklos rezultatus.

²⁶ Daujotaitė, D.; Tarakevičiūtė, I.; Puškorius, S. *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 13.

²⁷ Paukštienė, I. *Auditas*. Klaipėda: Viešoji įstaiga Socialinių mokslų kolegija, 2012, p. 13.

Audito tėvyne laikoma Didžioji Britanija. Pirmosios pasaulyje profesinės apskaitos organizacijos pradėjo kurtis Škotijoje 1853 m. Tačiau tikroji audito atsiradimo data yra 1854 m. spalio 23 d., kai Edinburgo buhalterių sąjungai buvo suteiktas karališkasis statusas. Toks buhalterių profesijos reikšmės pripažinimas rodė jos reikšmingumą ir netgi jų privilegijuotą padėtį.

Iki XX a. pradžios buvo įkurtos šios buhalterių-auditorių organizacijos Edinburgo buhalterių sąjunga (1854 m.), Glazgo buhalterių ir ekspertų sąjunga (1855 m.), Aberdyno buhalterių sąjunga (1867 m.), Anglijos ir Velso privilegijuotų buhalterių institutas (1870 m.), Kanados privilegijuotų buhalterių institutas (1880 m.), Australijos privilegijuotų buhalterių institutas (1886 m.), Australijos buhalterių sąjunga (1887 m.), JAV diplomuotų viešų buhalterių institutas (1887 m.), Airijos privilegijuotų buhalterių institutas (1888 m.), Anglijos diplomuotų buhalterių privilegijuotoji asociacija (1891 m.), Naujosios Zelandijos buhalterių sąjunga (1894 m.), Olandijos registruotų buhalterių institutas (1895 m.). Lietuvoje buhalterių ir auditorių asociacija įkurta tik 1990 m. rugsėjo mėn.

Pirmosios audito procedūros buvo orientuotos į finansinių ataskaitų rengimą ir jų tikrinimą. Auditą atliekančių asmenų veiksmai pirmiausiai turėjo būti nukreipti į atsakingų už bendrovės finansus asmenų sąžiningumo patikrinimą, o ne į valdymo efektyvumo vertinimą. Vėliau buvo pradėtas skirti didesnis dėmesys įmonės valdymo sistemoms ir vidaus kontrolės efektyvumo vertinimui. Šiuo metu auditas vis labiau siejamas su rizikos veiksnių vertinimu. Taip audito reikšmė vis labiau didėjo ir nuo privataus sektoriaus plėtėsi ir į valstybinį.

Vidaus auditas kaip savarankiška veiklos sritis savo egzistavimą pradėjo tik XX a. 5-ame dešimtmetyje, kai 1941 m. buvo įsteigta pirmoji vidaus auditorių profesinė organizacija – Vidaus auditorių institutas (JAV). Pirmasis profesinis vidaus auditorių atestavimas buvo suorganizuotas tik 1974 m. (pirmasis išorės auditorių atestavimas įvyko 1896 m.), o pirmieji profesinės praktikos standartai buvo išleisti tik 1978 m.

Didėjant audito įtakai visuomeniniame gyvenime kūrėsi tarptautinės audito organizacijos. 1953 m. buvo įkurta profesinė auditorių organizacija INTOSAI, kuri vienija 192 visateises ir 5 asocijuotas nares²⁸. Šios organizacijos tikslas yra padėti aukščiausioms audito institucijoms prisitaikyti prie didėjančių joms keliamų reikalavimų, skatinti patirties ir naujovių audito srityje sklaidą. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė visateise INTOSAI nare tapo 1992 m. ir sėkmingai įsiliejo į jos veiklą. INTOSAI regioninė darbo grupė EUROSAI vienija 49 Europos šalių aukščiausiąsias audito institucijas ir Europos Audito rūmus²⁹. 1990 m. įkurtos organizacijos tikslas – stiprinti bendradarbiavimą tarp Europos aukščiausiųjų audito institucijų,

²⁸ Prieiga per internetą: <http://www.intosai.org/about-us.html> [žiūrėta 2015-06-03]

²⁹ Prieiga per internetą: <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/> [žiūrėta 2015-06-03]

skatinti informacijos mainus, remti mokslinius darbus valstybinio audito srityje. 1999 m. EUROSAI priėmė visoms aukščiausiosioms institucijoms svarbią Deklaraciją dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė EUROSAI veikloje dalyvauja nuo 1993 m. ir yra įsitraukusi į darbą Aplinkos apsaugos audito ir Informacinių technologijų darbo grupėse bei Kvalifikacijos tobulinimo komitete.

Mackevičius J.³⁰, apibendrinamas audito raidą pasaulyje, išskiria dvi audito sistemos atskirose šalyse susikūrimo ypatybes:

- audito sistemos susikūrimas prasidėjo „iš apačios“, t. y. kai pirmiausia iškilus tokiam poreikiui, atsirado buhalteriai, teikiantys audito paslaugas. Jie vienijosi į profesines organizacijas ir reikalavo, kad būtų pripažinti valstybės, o jų veikla įteisinta įstatymais (Didžioji Britanija, Australija, JAV).

- Audito sistema buvo kuriama iš „viršaus“, tai yra atsiradus atitinkamoms sąlygoms ir audito poreikiui valstybių vyriausybės išleisdavo įstatymus, įsteigdavo institucijas, kurios tvarkydavo auditorių veiklą šalyje (Prancūzija, Vokietija, besivystančios rinkos ekonomikos šalys, Lietuva).

1.3. Vidaus audito raida ir teisinio reglamentavimo ypatumai Lietuvoje

Analizuodami audito atsiradimą ir raidą Lietuvoje autoriai pirmiausiai dėmesį skiria mūsų šalies Valstybės kontrolės istorinei raidai. Lietuva valstybinės kontrolės srityje pirmuosius žingsnius žengė gana vėlai. Viena pirmųjų institucijų, skirtų finansų kontrolei, buvo Vienkartinis išdo teismas, įkurtas 1591 m.³¹. Iki tol Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje specializuotų ekonominės kontrolės organų nebuvo, nes Vytautas Didysis buvo įvedęs asmeninę kontrolę – reikalaudavo pasiaiškinimų iš asmenų, įtariamų neteisėtu praturtėjimu, o jų nesulaukęs tiesiog konfiskuodavo tų asmenų turtą į išdą. Vėliau buvo pradėti kurti išdo teismai, tačiau jie nebuvo pajėgūs padėti valstybei efektyviai kovoti su mokesčių vengimu. 1613–1763 m. veikė Išdo tribunolas, kuris vykdė tam tikras finansinės kontrolės funkcijas. 1718 m. buvo įsteigta Revizijos kolegija, tikrindavusi visų valstybinių pajamų ir išlaidų sąskaitas. Po trečiojo padalijimo 1795 m. Lietuva buvo aneksuota ir priskirta Rusijos imperijai, todėl nuo 1795 m. iki 1918 m., kai šalis atgavo nepriklausomybę, Lietuvoje viešųjų finansų kontrolė buvo reglamentuojama tuometinės carinės Rusijos įstatymų.

Po 1918 m., kuriantis Lietuvos valstybei, iškilo būtinumas apsaugoti valstybės ir jos piliečių turtą, sukurti mokesčių sistemą, užtikrinti, kad valstybinės ir privačios institucijos

³⁰ Mackevičius, J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 712.

³¹ Prieiga per internetą: <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=56> [žiūrėta: 2015-05-16].

laikytusi nustatytos tvarkos. Tam buvo įsteigta Valstybės kontrolė, netrukus buvo priimtas ir pirmasis Valstybės kontrolės įstatymas jos teisiniam statusui apibrėžti. Šio įstatymo pagrindinės nuostatos buvo įtrauktos į 1919 m. Lietuvos Laikinosios Konstitucijos Pamatinius Dėsnius, kur Valstybei kontrolei buvo paskirtas visas skirsnis. Turint omeny, kad Laikinosios Konstitucijos Pamatiniai Dėsniai iš viso turėjo 42 straipsnius, iš kurių net 9 buvo skirti Valstybės kontrolei, darytina išvada, kad šiai institucijai buvo skirtas svarbus vaidmuo besikuriančioje valstybėje. 1920 m. buvo įsteigta Valstybės kontrolės taryba ir patvirtintas jos darbo reglamentas. 1926 m. gegužės 12 d. įsigaliojo naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymas.

Tarpukariu Valstybės kontrolė buvo gana savarankiškai veikianti ir valstybinės priežiūros funkcijas vykdanči institucija, tačiau 1940 m. rugpjūčio 26 d. jos veikla buvo nutraukta, o pati institucija likviduota – vietoj jos įkurtas sovietinis Liaudies komisariatas, dauguma darbuotojų buvo atleisti. 1941 m. prasidėjus karui ir nutrūkus Valstybės kontrolės sovietizavimo procesui, grupė buvusių Valstybės kontrolės darbuotojų bandė atgaivinti institucijos veiklą, tačiau tam pasipriešino okupacinė vokiečių valdžia.

1944 m. pasibaigus vokiečių okupacijai Lietuvoje buvo atkurta sovietinė santvarka. Šiuo laikotarpiu kontrolės institucija ne kartą buvo reorganizuota ir įvairiai vadinta, tačiau ji nevykdė savo pagrindinės funkcijos, o buvo tik partinio vadovavimo ir kontrolės įrankis. Nuo 1944 m. iki 1990 m. demokratinėms valstybėms būdingos nepriklausomos ir valstybės veiklą prižiūrinčios Valstybės kontrolės nebuvo.

Sovietiniu laikotarpiu Lietuvoje nebuvo jokios nepriklausomo audito institucijos ir, savaime aišku, nepriklausomų auditorių. Todėl atkūrus Lietuvos nepriklausomybę pradėta galvoti apie audito sistemos sukūrimą. 1990 m. kovo 11 d. prasidėjo naujas Valstybės kontrolės raidos etapas, sudaręs sąlygas nepriklausomo audito atsiradimui. 1990 m. rugsėjo mėn. Lietuvoje įkurta buhalterių ir auditorių asociacija.

Po Nepriklausomybės paskelbimo vienas pirmųjų teisinių dokumentų šiuo klausimu buvo 1991 m. gruodžio 17 d. Lietuvos Vyriausybės nutarimas „Dėl auditorių veiklos organizavimo“. Šiuo nutarimu buvo patvirtinti „Auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatai“³². Patirtis netrukus parodė šių dokumentų netobulumą: jie realiai neveikė, o valstybės gyvenimo realijos reikalavo auditą plėtoti ir tobulinti.

Lakio V. nuomone³³, vidaus audito kūrimosi pradžia Lietuvoje laikytini 1995 metai. Tais metais Lietuvos banko valdyba patvirtino Komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos

³² Katkus, A. *Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika*. Klaipėdos universitetas, 2001 [interaktyvus] <<http://ausis.gf.vu.lt/mg/nr/2001/04/04aud.html>> [žiūrėta: 2015-02-06].

³³ Lakis, V.; Mackevičius, J.; Raštikas, P. *Auditas*. Vilnius, 1992, p. 115.

tvarką³⁴ ir įpareigojo komercinius bankus kurti vidaus audito tarnybas. 1995 metais balandžio 1 d. pirmieji vidaus auditoriai pradėjo dirbti Lietuvos komerciniuose bankuose. 1996–1997 m. vidaus auditas atsirado privataus kapitalo įmonėse. 2001–2002 metais vidaus auditą imta steigti viešajame sektoriuje ir draudimo bendrovėse.

Kai Lietuvos Vyriausybė 1995 m. sausio 4 d. nutarimu Nr. 9 patvirtino naujuosius „Audito Lietuvos Respublikoje nuostatus“, prasidėjo tarsi antrasis audito plėtros etapas. Reikšminga buvo ir tai, kad šiuo nutarimu buvo numatyta steigti nepelno organizaciją – Lietuvos Respublikos audito ir apskaitos institutą, pavedant Finansų ministerijai vykdyti šio instituto steigėjo funkcijas. Minėtasis institutas buvo įsteigtas Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1995 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 71. Kiek vėliau buvo priimti dar du reikšmingi dokumentai: Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 123 patvirtintos „Laikinosios leidimų atlikti auditą išdavimo taisyklės“ ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. vasario 28 d. nutarimu Nr. 179 patvirtintos „Licencijų atlikti auditą išdavimo taisyklės“. Šie dokumentai užpildė kai kurias audito teisinio reglamentavimo spragas.

Mackevičius J., kitaip nei Lakis V., vidaus audito atsiradimą Lietuvoje laiko 1997 metus³⁵, kai Vilniaus miesto įmonių rejestre buvo įregistruota Vidaus auditorių asociacija (toliau – VAA). Tai savarankiška, nepriklausoma organizacija, kuri narystės pagrindu vienija juridinius ir fizinius visų profesijų specialistus, besidominčius ir bendradarbiaujančius vidaus audito klausimais.

Auditorių veikla Lietuvoje įteisinta tik 1999 m. birželio 15 d. įsigaliojus šiam įstatymui, suaktyvėjo profesinių audito organizacijų veikla, imta daugiau dėmesio skirti audito duomenų bazės kūrimui. 2000–2001 m. galima vadinti Lietuvos nepriklausomo audito sistemos susiformavimo ir būdų jai tobulinti paieškų laikotarpiu.

2000 metais Mackevičius J.³⁶ Lietuvos Respublikos vidaus audito būklę vertino kaip 1950–1960 metų audito lygį Vakarų Europos šalyse (Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje ir kt.). Tuo laikotarpiu Vakarų šalių vidaus auditoriai pagrindinį dėmesį skyrė finansinių operacijų ir turto apsaugos kontrolei, nes nereti buvo finansinių pažeidimų ir turto grobstymo atvejai.

2000 m. vasario 7 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė priėmė nutarimą Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“, kuriame buvo numatyta, kad visose valstybės įstaigose ir įmonėse, kuriose dirba daugiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus audito

³⁴ Lietuvos banko valdybos 1995 m. birželio 1 d. nutarimas Nr. 44 „Dėl komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarkos patvirtinimo“ Nr. 49-1214. Neteko galios. [interaktyvus] <http://www.lb.lt/valdyb_nutar_154> [žiūrėta 2015-03-08].

³⁵ Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius, 2001, p. 14.

³⁶ Mackevičius, J. *Lietuvos vidaus audito sistemos kūrimas ar... laukimas*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2000, Nr. 7, p. 1.

tarnyba, o mažesnėse, kuriose dirba mažiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus auditoriaus pareigybė. Nuostatuose buvo suformuluoti vidaus audito tarnybos uždaviniai, funkcijos, darbo organizavimas, teisės, pareigos ir atsakomybė. Taip pat buvo įtvirtintos pagrindinės vidaus audito funkcionavimo nuostatos, kad vidaus audito tarnyba yra įmonės ar įstaigos struktūrinis padalinys, ji tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga vadovui.

Lakis V. nuomone³⁷, šis nutarimas turėjo nemažai trūkumų. Pirmiausiai, dėl terminų – per maždaug pusmetį visur turėjo būti įsteigtos vidaus audito tarnybos. Šis autorius kritikavo ir pasirinktą kriterijų – darbuotojų skaičių, renkantis steigti vidaus audito tarnybą ar vidaus auditoriaus pareigybę. Juk vidaus auditoriaus darbo krūvis priklauso ne tiek nuo darbuotojų skaičiaus įmonėje, įstaigoje ar organizacijoje, bet nuo institucijos veiklos specifikos bei jos darbuotojų darbo pobūdžio.

2000 m. spalio 18 d. Vyriausybė priėmė nutarimą „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“. Šioje programoje Vyriausybė numatė atlikti valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito būklės analizę, parengti valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodinius nurodymus bei užtikrinti vidaus auditorių tęstinį mokymą³⁸. Pagal šią programą iki tų pačių metų lapkričio 1 d. turėjo būti parengtas metodinis leidinys – „Vidaus audito vadovas“, pradėti rengti „Vidaus audito standartai“, kuriuos vėliau pakeitė „Vidaus audito reikalavimai“³⁹.

2001 m. gruodžio 21 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime „Dėl vidaus audito atlikimo“⁴⁰ buvo pateiktas įstaigų sąrašas, kuriose vidaus auditą turi atlikinėti Finansų ministerijos arba kitų ministerijų vidaus audito tarnybos. Šiuo nutarimu buvo išspręsta mažų įstaigų vidaus audito problema.

Lakis V. mano⁴¹, kad kai kurie šio nutarimo teiginiai iš dalies iškreipė vidaus audito esmę. Nutarime dar kartą buvo patvirtinta, kad vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi ir atsiskaito savo įmonės ar įstaigos vadovui, kuris turi garantuoti jos nepriklausomumą. Tokiu atveju kyla klausimas, ar steigėjo arba Finansų ministerijos vidaus audito tarnyba, audituojanti kitas įstaigas, gali būti laikoma tų įstaigų vidaus audito tarnyba. Kadangi minėti vidaus audito padaliniai nėra audituojamų įstaigų padaliniai, jie nėra pavaldūs ir atskaitingi audituojamų įstaigų vadovams ir audituojamų įstaigų atžvilgiu yra ne vidaus, bet išorės auditas.

³⁷ Lakis, V. *Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos*. Ekonomika. Mokslo darbai. 2002, T. 58, p. 115.

³⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimas Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“.

³⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 13 d. nutarimas Nr. 1099 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimo Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ dalinio pakeitimo“.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 21 d. nutarimas Nr. 1568 „Dėl vidaus audito atlikimo“.

⁴¹ Lakis, V. op. cit., p. 116.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2001 m. rugsėjo 19 d. nutarimu Nr. 1116 „Dėl Vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“ patvirtino „Vidaus audito reikalavimus“ ir rekomendavo savivaldybių įmonių vidaus audito tarnyboms jais vadovautis⁴². Šis teisės aktas nustatė pagrindines vidaus audito tarnybos atliekamo vidaus audito sąlygas ir kriterijus. Jame buvo apibrėžti vidaus audito statuso, organizavimo, planavimo, vykdymo, vidaus audito ataskaitos, vidaus audito tarnybos veiklos vertinimo ypatumai. Ypatingas dėmesys buvo skiriamas auditorių nepriklausomumui ir objektyvumui, akcentuojama auditorių pateikiamų rekomendacijų svarba. Numatyta buvo, kad tais atvejais, kai į vidaus auditorių pateiktas rekomendacijas institucijos vadovybė neatsižvelgia ir nurodytų trūkumų netaiso, vidaus audito tarnybos vadovas privalo apie tai informuoti Finansų ministeriją, o prireikus – ir Nuolatinę tarpžinybine komisiją vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti⁴³.

Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujieji Vidaus audito profesinės praktikos standartai, kuriuose pabrėžiama konsultavimo veikla, patikslinti vidaus audito uždaviniai ir praktinio taikymo aspektai⁴⁴.

2002 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė parengė „Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą“⁴⁵, nustatęs pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja teisinius pagrindus, tikslus ir jų įgyvendinimo mechanizmus.

2002 m. balandžio 14 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė priėmė nutarimą „Dėl vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“, kuriais buvo pripažinti netekusiais galios Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ ir „Dėl Vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“. Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų tikslas – padėti viešiesiems asmenims, kurie valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja, parengti savo vidaus audito tarnybos nuostatus atsižvelgiant į veiklos ypatumus.

Praktinės reikšmės turi „Pavyzdinė vidaus audito metodika“, priimta 2003 m. gegužės 2 d.⁴⁶, kurios tikslas yra padėti viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybai parengti

⁴² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 19 d. nutarimas Nr. 1116 „Dėl vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“.

⁴³ Mackevičius, J. *Svarbūs vidaus audito reikalavimai*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2001, Nr. 42.

⁴⁴ Dičpetris, L.; Daunienė, E. Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje. Apskaitos ir mokesčių aktualijos. 2001 m. rugpjūčio 6 d. Nr. 29 (173), p. 5–6.

⁴⁵ Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=442323&p_tr2=2 [žiūrėta: 2015-04-12]

⁴⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas 2003 m. gegužės 2 d. Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ [interaktyvus]

<http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=210411&p_query=&p_tr2=2> [žiūrėta: 2015-03-02].

ir pateikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos metodiką. Šiuose nuostatuose aprašomas vidaus audito planavimas, ataskaitos parengimas ir pateikimas, veikla po audito, rizikos valdymas.

Svarbios yra ir „Vidaus auditorių profesinės etikos taisyklės“, priimtose 2003 m. gegužės 2 d. Jų tikslas – nustatyti vidaus auditorių profesinio elgesio principus, kurių jie turi laikytis įgyvendindami savo teises, pareigas bei funkcijas. Kaip pagrindiniai profesinės etikos principai išskiriami šie: *sąžiningumas* (šis principas suteikia pagrindą pasitikėti vidaus auditorių darbu ir pasikliauti jų nuomone); *objektyvumas* (prieš pareikšdami nuomonę, vidaus auditoriai turi surinkti pakankamai įrodymų ją pagrįsti, o asmeniniai jų interesai ar kiti asmenys neturi turėti tam įtakos); *konfidencialumas* (vidaus auditoriai supranta vidaus audito metu gautos informacijos vertę ir neatskleidžia jos be atitinkamo leidimo); *kompetencija ir profesionalumas* (vidaus auditoriai atlikdami auditą taiko žinias, įgūdžius ir patirtį, reikalingus vidaus auditui atlikti).

Didelę praktinę reikšmę turi 2003 m. gegužės 2 d. išleista „Pavyzdinė vidaus audito metodika“⁴⁷. Jos tikslas yra padėti viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybai, parengti ir pateikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos metodiką. Šiuose nuostatuose aprašomas vidaus audito planavimas, atlikimo etapai, ataskaitos parengimas ir pareikimas, veikla po audito.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003 m. balandžio 14 d. priėmė nutarimą Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“⁴⁸. Jo tikslas – padėti viešiesiems asmenims, kurie valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja, parengti savo vidaus audito tarnybos nuostatus atsižvelgiant į veiklos ypatumus.

Vidaus finansų kontrolės ir vidaus audito būtinumas itin išryškėjo Lietuvai siekiant narystės Europos Sąjungoje (toliau – ES). Lietuva, siekdama narystės Europos Sąjungoje, įsipareigojo užtikrinti, kad šalyje veiktų reikiamos viešojo sektoriaus valdymo kontrolės sistemos ir procedūros, išorės ir vidaus audito sistema, kad auditas būtų nepriklausomas, būtų patvirtinti audito veiklos reglamentavimo teisės aktai, vadovaujasi tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais, veiktų sistema, suteikianti galimybę užkirsti

⁴⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 „Dėl Pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ Nr. 43-1982.

⁴⁸ Prieiga per internetą: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.683363551DA9/TAIS_352397 žiūrėta 2015-10-15].

kelia pažeidimams ir imtis prieš juos veiksmų⁴⁹. Tik su tokia sąlyga Lietuva galėjo tikėtis sklandžiai integruotis į ES ir įgyti teisę į jos finansinę paramą⁵⁰.

Ši sąlyga turėjo būti įgyvendinta ne tik valstybės, bet ir savivaldybės institucijų lygmenyje. Teisinis pagrindas kurti vidaus audito tarnybas Lietuvos savivaldybių administracijose atsirado Lietuvos Respublikos Seimui 2002 m. gruodžio 10 d. priėmus Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą⁵¹, kurio 6 straipsnyje nustatyta, kad „<...>Savivaldybėse turi būti įsteigtos centralizuotos vidaus audito tarnybos“ ir 2003 metais priėmus Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymą.

Nuo 2004 m. sausio 1 d. savivaldybėse pradėtos steigti centralizuotos savivaldybės vidaus audito tarnybos. Tai – savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui, skirtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse, kurios valdo, naudoja savivaldybės turtą ir juo disponuoja. Ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas, prižiūri savivaldybės kontrolės ir audito institucija – savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba).

Iš karto buvo susidurta su nemažai problemų, neaiškumų: kaip organizuoti ir planuoti vidaus auditorių darbą, kokios turėtų būti vidaus auditorių teisės, pareigos ir atsakomybė; kaip apibendrinti ir pateikti audito rezultatus; kokias procedūras taikyti; kaip įvertinti audito riziką ir pan. Kai kuriose savivaldybėse centralizuotos vidaus audito tarnybos ilgai nefunkcionavo ar veikė nepakankamai efektyviai dėl auditorių trūkumų ir patirties stokos, neužtikrinamos tinkamos vidaus audito kokybės ir atlikimo kontrolės⁵². Šios problemos iki šiol nėra išspręstos visose savivaldybėse, pavyzdžiui, tebetruksta auditorių, jie papildomai atlieka nebūdingas funkcijas, mažėja atliekamų auditų ir pagal jų išvadas įgyvendinamų rekomendacijų skaičius⁵³. Plačiau apie tai – kituose skyriuose.

⁴⁹ Astrauskas, A.; Petaraitienė, R. *Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2013 3 (31), p. 45–57 [interaktyvus] <http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2013~ISSN_1648-9098.N_3_31.PG_45-57/DS.002.0.01.ARTIC> [žiūrėta: 2015-03-08].

⁵⁰ Annual Report on the Protection of the EU's Financial Interests [interaktyvus] <<http://www.eubusiness.com/topics/finance/financial-interests-14>> [žiūrėta 2015-02-07].

⁵¹ 2002 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253 [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=442323> [žiūrėta: 2015-02-16]

⁵² Ramonienė, V.; Kustienė, A. *Vidaus audito būklė Lietuvos savivaldybėse*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2006 [interaktyvus] <http://www.elibrary.lt/resursai/Mokslai/Kolegijos/Kolpingo_kolegija/konferencija2006/23.pdf> [žiūrėta 2015-05-20].

⁵³ Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2013 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita [interaktyvus] <http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/vidaus_auditas/2013_m_VAT_veikimo_ataskaita.pdf> (žiūrėta: 2015-02-03).

Vidaus audito sritį analizuojantys autoriai akcentuoja, kad įstatymai ir kiti norminiai aktai reglamentuoja tik viešojo sektoriaus ir iš dalies komercinių bankų vidaus auditorių veiklą⁵⁴. Šie reikalavimai jiems privalomi. Privataus sektoriaus vidaus auditorių veikla įstatymais neregamentuota. Vidaus audito standartai ir etikos kodeksas yra rekomendacinio pobūdžio. Vidaus auditorių funkcijas nustato tos institucijos, kuriose jie dirba, vadovai.

Šaltiniuose nurodoma, kad vidaus audito sistemą sudaro vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse (įskaitant ir centralizuotas vidaus audito tarnybas) ir Lietuvos Respublikos finansų ministerija⁵⁵. Paukštienė I. taip apibendrina pagrindinius vidaus auditą reglamentuojančius teisės aktus:

1 lentelė. Pagrindiniai vidaus auditą reglamentuojantys teisės aktai

Teisės aktas	Ypatumai
Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253	Nustato pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekdamas, kad veiktų Įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė.
Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“	Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų tikslas – padėti viešiesiems juridiniams asmenims, kurie valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja, parengti savo vidaus audito tarnybos nuostatus atsižvelgiant į veiklos ypatumus.
Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 „Dėl Pavyzdinės vidaus audito metodikos, Vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir Vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“	Vidaus audito metodikos tikslas – padėti viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybai, atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens veiklos specifiką, parengti ir pateikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos vidaus audito metodiką. Profesinės etikos taisyklių tikslas – apibrėžti vidaus auditorių profesinio elgesio principus ir normas, kurių jie turi laikytis įgyvendami savo teises, atlikdami nustatytas funkcijas ir pareigas.
Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. spalio 14 d. nutarimas Nr. 1288	Vidaus audito tarnyboms priskirta funkcija – atlikti korupcijos rizikos valdymo vertinimą.

⁵⁴ Paukštienė, I. Auditas. Klaipėda: Viešojo įstaiga Socialinių mokslų kolegija, 2012, p. 58.

⁵⁵ Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrolė/vidaus-auditas> [žiūrėta 2015-10-01].

Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. I-533	Nustato centralizuotų vidaus audito tarnybų veiklos savivaldybėse principus.
Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas 2009 m. kovo 9 d. Nr. 1K-057 „Dėl viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių ir asmenų, dirbančių vidaus audito srityje, atestacijos nuostatų patvirtinimo“	Reglamentuoja viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių kompetencijos įvertinimą ir kvalifikaciją žyminčio dokumento išdavimo tvarką.
Lietuvos banko valdybos 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr. 148 „Dėl banko vidaus audito organizavimo bendrųjų nuostatų patvirtinimo“	Šis dokumentas nustato vidaus audito organizavimo principus banke: banko organų vaidmenį vidaus auditui, vidaus audito tikslus, funkcijas, vidaus audito tarnybos veiklos organizavimo principus, vidaus audito atlikimo principus.
Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtos bei Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimo valstybiniame sektoriuje koordinuoti patvirtintos metodinės rekomendacijos	Vidaus audito rekomendacijos skirtos Finansų ministerijos parengtai Pavyzdinei vidaus audito metodikai papildyti ir yra naudojamos kaip papildoma išsami informacinė priemonė, pateikianti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditoriams principus, sąvokas ir rekomendacijas, kurios jiems būtų naudingos vykdant ir organizuojant savo veiklą bei rengiant specialias vidaus audito metodikas ⁵⁶ .

Autoriai pripažįsta, kad nors yra priimta pakankamai teisės aktų, reglamentuojančių vidaus auditą viešajame sektoriuje, tačiau šiuo metu galiojantis viešojo sektoriaus audito (išorės ir vidaus) teisinis reglamentavimas vis dar turi spragų: sudaromos prielaidos funkcijoms dubliuoti, trūksta vidaus kontrolės ir vidaus audito veiklos koordinavimo, neužtikrinamas išorės audito kokybės kontrolės sistemos įgyvendinimas savivaldybėse, neišspręsta nepriklausomumo problema, neveikia viešojo sektoriaus auditorių atestavimo sistema, neužtikrinamas tinkamas vidaus kontrolės ir vidaus audito veikimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Vis dėlto, apibendrinant galima teigti, kad nors vidaus auditas ir jį reglamentuojantys teisės aktai Lietuvoje atsirado, lyginant su kitomis Europos valstybėmis, gana vėlai, per sąlyginai trumpą laiką buvo sukurtas rimtas teisinis pagrindas pakankamai veiksmingai ir efektyviai valstybės bei savivaldybių materialijų ir finansinių išteklių kontrolei. Tačiau kai kurios problemos, su kuriomis buvo susidurta tik pradėjus audito ir vidaus audito veiklą Lietuvoje, ir šiais laikais tebėra aktualios.

⁵⁶ Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrole/vidaus-auditas> [žiūrėta 2015-10-05].

1.4. Vidaus audito tikslai ir uždaviniai

Susipažinus su įvairių autorių pateikiamais audito apibrėžimais, galima išskirti pagrindinius audito tikslus bei uždavinius.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 5 straipsnyje vidaus audito tikslas ir pagrindiniai uždaviniai apibrėžiami taip:

1. Vidaus audito **tikslas** – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus.

2. Vidaus audito pagrindiniai **uždaviniai**:

1) nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų;

2) patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai;

3) teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo;

4) vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;

5) vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą;

6) ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje⁵⁷.

610 tarptautiniame audito standarte „Vidaus audito reikšmė“ išskirti šie pagrindiniai vidaus audito tikslai⁵⁸:

- Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų priežiūra.

- Finansinės ir kitokios informacijos tikrinimas valdymo tikslams.

- Ūkinių finansinių operacijų ekonominės prasmės, reikšmingumo ir efektyvumo tyrimas.

Tame pačiame dokumente nurodyta, kad vidaus audito funkcija – vertinimo veikla, kurią atlieka įmonėje įsteigtas subjektas arba kuri įmonei teikiama kaip paslauga. Ši veikla, be

⁵⁷ Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrolė/vidaus-auditas> [žiūrėta: 2015-10-01].

⁵⁸ Prieiga per internetą:

<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F6489&ei=okE3Vb2-HdbaapLxgeAC&usq=AFQjCNFclCpkxfpb76vPFZCOuY2kh7BUa&sig2=wfqV5iRLWiYmSGXWnpdsBw&bv=m=91071109,d.d2s> [žiūrėta: 2015-04-02]

kitu dalyku, yra vidaus kontrolės tinkamumo ir veiksmingumo tikrinimas, vertinimas bei stebėseną⁵⁹.

Vidaus audito funkcijos tikslai gali būti labai įvairūs ir priklausyti nuo įmonės dydžio, struktūros, vadovybės ir, jeigu taikoma, už valdymą atsakingų asmenų reikalavimų.

Vidaus audito funkcija gali apimti vieną ar daugiau toliau nurodytų veiklos rūšių:

- *vidaus kontrolės stebėseną*. Vidaus audito funkcijai gali būti priskirta tam tikra atsakomybė už kontrolės priemonių peržiūrą, jų veikimo stebėseną ir rekomendacijų dėl jų tobulinimo teikimą;

- *finansinės ir veiklos informacijos tikrinimas*. Vidaus audito funkcijai gali būti priskirta pareiga peržiūrėti priemonės, naudojamas siekiant nustatyti, įvertinti, grupuoti finansinę ir veiklos informaciją ir rengti jos ataskaitas, taip pat išnagrinėti atskirus dalykus, įskaitant išsamų ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir procedūrų patikrinimą;

- *veiklos peržiūra*. Vidaus audito funkcijai gali būti priskirta pareiga atlikti įmonės veiklos, įskaitant nefinansinę įmonės veiklą, ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo peržiūrą;

- *įstatymų ir teisės aktų laikymosi peržiūra*. Vidaus audito funkcijai gali būti priskirta pareiga atlikti atitiktis įstatymams, teisės aktams ir kitiems išorės reikalavimams peržiūra, taip pat atitiktis vadovybės politikai, nurodymams ir kitiems vidaus reikalavimams peržiūra;

- *rizikos valdymas*. Vidaus audito funkcija gali padėti organizacijai nustatyti ir įvertinti reikšmingus rizikos veiksnius ir prisidėti prie rizikos valdymo ir kontrolės sistemos tobulinimo;

- *valdymas*. Atliekant vidaus audito funkciją galima vertinti, kaip valdymo procese įgyvendinami tikslai, susiję su etika ir vertybėmis, vadovavimu ir atskaitomybe, atitinkamų organizacijos padalinių informavimu apie riziką ir kontrolę, už valdymą atsakingų asmenų, išorės ir vidaus auditorių bei vadovybės bendravimo efektyvumu.

Lietuvos auditorių rūmų 2003 m. vasario 28 d. patvirtintame 10-jame nacionaliniame audito standarte “Dėl vidaus auditoriaus darbo” nurodyti šie vidaus audito tikslai⁶⁰:

- *apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų peržvalga*. Įmonės vadovybės pareiga sukurti tinkamas apskaitos ir vidaus kontrolės sistemas. Jos reikalauja nuolatinio ir tinkamo dėmesio.

⁵⁹ Prieiga per internetą:

http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCIQFjAB&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F2021&ei=EzQ2VbXrPMiuswH8xICQDw&usg=AFQjCNEkmKLL2e_AynVlFato62-j610J3g&sig2=1NVJc7sLElpdFzF2t23Y_Q&bvm=bv.91071109,d.bGg [žiūrėta: 2015-04-10]

⁶⁰ Prieiga per internetą:

<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F442&ei=dUE2VYbKMsmbsAG0zIDICA&usg=AFQjCNFKDoWyVyNpHrOmTglpeQMw37boag&sig2=n1ZT27XAiXZvxQmlhBixCg&bvm=bv.91071109,d.bGg> [žiūrėta: 2015-04-10].

Paprastai vadovybė suteikia vidaus auditui atsakomybę prižiūrėti šias sistemas, kontroliuoti jų veiklą ir teikti tobulinimo pasiūlymus;

- *finansinės ir veiklos informacijos patikrinimas*. Šis tikrinimas apima priemonių, peržiūrą, naudojamų nustatyti, išmatuoti, suklasifikuoti ir pateikti informaciją, bei specialių paklausimų apie atskirus dalykus, įskaitant išsamų ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir procedūrų patikrinimą;

- *veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo peržiūra*, įskaitant ne finansinę įmonės kontrolę;

- *teisės aktų, nutarimų ir kitų išorinių reikalavimų apžvalga* ir jų laikymosi bei vadovybės politikos ir kitų vidaus reikalavimų atitikties kontrolę;

- *specialūs tam tikrų sričių tyrimai*, pvz., kur įtariama esant apgaulingos veiklos.

Išanalizavus aukščiau pateiktus tikslus, galima teigti, kad vidaus auditas yra skirtas patikrinti visą įmonės veiklą, ne tik finansinę.

Analizuotų literatūros šaltinių autoriai teigia, kad vidaus auditas turi apimti organizacinės struktūros, atsakomybės, įgaliojimų perdavimo ir stebėjimo procedūrų tikrinimą; planavimo ir koordinavimo, valdymo informacinių sistemų efektyvumo, žmogiškųjų išteklių tikrinimą; taip pat kontroliuoti, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų. Vidaus auditas turi patvirtinti, kad kontrolės aplinkos svarba būtų suprantama visuose įmonės valdymo lygiuose, taip pat ir aukštesniuose valdymo lygiuose.

Išsiaiškinus vidaus audito tikslus, reiktų išanalizuoti ir keliamus uždavinius tikslams pasiekti.

Mackevičius J.⁶¹ mano, kad vidaus auditas turi apimti organizacinės struktūros, atsakomybės, įgaliojimų perdavimo ir stebėjimo procedūrų tikrinimą; planavimo ir koordinavimo, valdymo informacinių sistemų efektyvumo, žmogiškųjų išteklių tikrinimą; taip pat kontroliuoti, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų. Vidaus auditas turi patvirtinti, kad kontrolės aplinkos svarba būtų suprantama visuose įmonės valdymo lygiuose, taip pat ir aukštesniuose valdymo lygiuose.

Šis autorius taip apibūdino pagrindines vidaus audito funkcijas⁶²:

- *apsaugoti turtą* – nustatyti, ar yra įstaigoje turto apsaugos sistema, kuri apsaugotų turtą nuo vagysčių ir išėikvojimų; ar įstaigos darbuotojai garantuoja turto apsaugą, ar jie pasirašą įsipareigojimus būti už tą ar kitą turtą atsakingi; ar turtas apdraustas; ar racionaliai naudojamos medžiagos ir kiti materialiniai ištekliai; kokiomis sąlygomis laikomi grynai pinigai ir įvairūs vertybiniai popieriai ir kt.

⁶¹ Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius, 2001, p. 25.

⁶² Mackevičius, J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 660.

- *patikrinti apskaitos ir finansinių ataskaitų būklę* – įvertinti buhalterijos, finansų skyriaus darbuotojų kvalifikaciją ir profesinį pasirengimą; ar šių skyrių darbuotojai laikosi pareiginių instrukcijų; ar naudojamos racionalios ir pažangios apskaitos formos ir metodai; ar apskaita tinkamai kompiuterizuota; ar vyriausias buhalteris / finansininkas imasi priemonių apskaitos darbuotojų darbui palengvinti, klaidoms sumažinti, apskaitos informacijos kokybei, analitiškumui ir operatyvumui padidinti.

- *kontroliuoti darbo ir atskaitomybės paskirstymą* – patikrinti, ar patvirtintos visų pareiginės instrukcijos, ar tinkamai atliekamos numatytos užduotys, ar skiriama dėmesio kvalifikacijos tobulinimui. Auditoriai turi įvertinti, ar darbas paskirstomas efektyviai ir objektyviai, ar toks paskirstymas padeda įmonei vykdyti pagrindinius tikslus. Vienas svarbiausių vidaus audito uždavinių – rūpintis, kad būtų numatyta kiekviena darbuotojo atsakomybė už jo atliekamą darbą, kurioje yra veiklos sritis.

- *atskleisti visų rūšių pažeidimus ir piktnaudžiavimus* – atskleisti sąlygas, aplinkybes ir priežastis, palankias pažeidimams ir piktnaudžiavimams atsirasti; darbuotojų veiksmus, žalingus įstaigai; išorinius asmenų veiksmus, kenksmingus įstaigai; darbuotojų darbo drausmės laikymąsi, ar jų veiksmai ir vykdomos funkcijos atitinka valstybės institucijos politiką.

- *teikti informaciją, kurios reikia įstaigos vadovybei* – teikti valstybės įstaigos ar savivaldybės vadovybei išsamią informaciją ir rekomendacijas įvairiems valdymo ir strateginiams sprendimams objektyviau priimti, išlaidoms ir nuostoliams mažinti, paslaugoms plėtoti ir kt. Informacija turi būti išsami, patikrinta, patikima.

Kabašinskas J. ir Toliatienė I.⁶³ išskiria tokius vidaus audito **uždavinius**:

- ekonominės informacijos, kokybės įvertinimas;
- ekonominės politikos ekspertinis įvertinimas;
- tikrinimas ir vertinimas, ar pakankama ir veiksminga įmonės vidaus kontrolės sistema;
- patarimų vadovybei šiai kontrolei sustiprinti teikimas;
- organizacijos rizikos valdymo efektyvumo, paties valdymo ir valdymo metodų įvertinimas ir gerinimas.

Robertsonas D. (1993 m.) teigia, jog vidaus audito uždaviniai turi būti tokie⁶⁴:

- ❖ kontrolės sistemos tikrinimas, nukreiptas į įmonės vykdomos politikos atitikimą

⁶³ Kabašinskas, J., Toliatienė, I. *Auditas*. Vilnius: Amžius, 1997, p. 21.

⁶⁴ Robertson, J. C. *Auditing*. Texas: Business publications, Inc., 1999, p. 26.

įstatymams;

- ❖ veiklos efektyvumo ir ekonomiškumo įvertinimas;
- ❖ pasiektų programos tikslų įvertinimas.

Autorė Kustienė A.⁶⁵ vidaus audito uždavinius suskirstė į pagrindinius ir gretutinius. Pagrindiniams uždaviniams ji priskyrė visų rūšių tikrinimus: periodinius tikrinimus pagal vidaus audito planą ir specialius tikrinimus vadovybės reikalavimu. Gretutiniais įvardinti tokie vidaus audito uždaviniai: konsultuoti personalą įvairiais klausimais; parengti eksperto nuomonę; įvertinti įmonės politiką; dalyvauti diegiant naujus veiklos procesus; bendradarbiauti su išorės auditoriais.

Labai panašiai audito tikslus bei uždavinius apibrėžia ir užsienio autoriai.

Pavyzdžiui, Curtis M. B. juos įvardijo kaip⁶⁶:

- tikrinti ir vertinti įmonės vidaus kontrolės sistemą;
- nustatyti, ar veiksminga įmonės veiklos politika;
- teikti įmonės vadovybei informaciją apie įmonės valdymo ir vidaus kontrolės būklę

ir

veiklos rezultatus.

Allen R., Tommasi D. nuomone⁶⁷, pagrindinis vidaus audito uždavinys yra ištirti, ar funkcionuojanti kontrolė valstybės įstaigoje yra efektyvi, pakankama ir veiksminga, ar veikla atitinka teisės aktų reikalavimus, ar informacija apie ūkinę veiklą yra išsami ir patikima, taip pat, teikiant vadovui atitinkamas rekomendacijas, objektyvia informacija ir išvadas, įvertinti :

- o uždavinių įgyvendinimą bei pasiekiamus rezultatus;
- o rizikos veiksnių analizę ir jų valdymą, kontrolę;
- o įstaigos strateginių planų sudarymą ir jų įgyvendinimą;
- o vertinimo bei kokybės rodiklius ir nuolatinį veiklos tobulinimą;
- o finansų kontrolės priemonių patikimumą, tinkamumą ir kt.

Išanalizavus įvairių autorių išskiriamus vidaus audito tikslus ir uždavinius galima daryti išvadą, jog pagrindinis vidaus audito tikslas – padėti įstaigos vadovui ir darbuotojams tinkamai, efektyviai ir rezultatyviai, optimaliomis išteklių sąnaudomis atlikti jiems pavestas

⁶⁵ Kustienė, A. *Aukštosios mokyklos vidaus audito turinys ir jo transformacija*. Vagos. Akademija: LŽŪU, 2005, p. 54.

⁶⁶ Curtis, M. B.; Wu, F. H.; Craig, J. L. *The components of a comprehensive framework of internal control*. CPA Journal. 2000, Nr. 3.

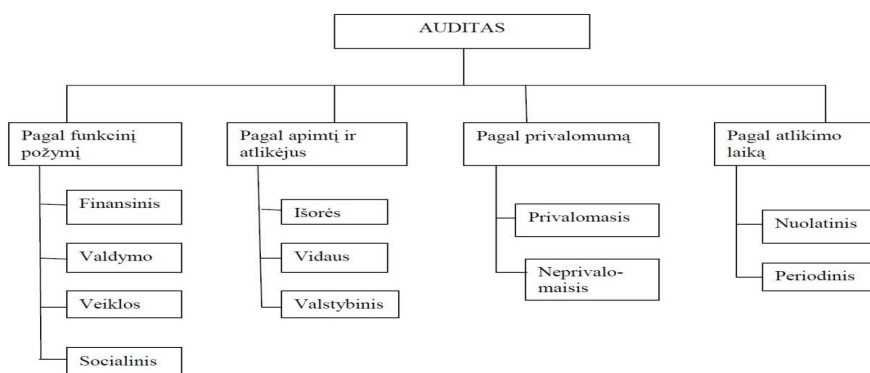
⁶⁷ Allen R.; Tommasi, D. *Managing Public Expenditure*. Paris: OECD, 2001.

pareigas, skatinti veiksmingą ir įvairiapusišką įstaigos kontrolę. Pagrindiniai vidaus audito uždaviniai yra objektyvus ir nepriklausomas informacijos tikrinimas ir vertinimas, papildoma garantija įstaigos vadovui, kad valdymo ir kontrolės procedūrų taikymas yra tinkamas, ekonomiškai ir atitinka bendrai pripažintus standartus ir norminius teisės aktus, o taip pat analizė, rekomendacijos, patarimai ir informacija dėl veiklos, kuri buvo ištirta bei įvertinta.

1.5. Vidaus audito klasifikacijos ypatumai

Analizuotų šaltinių autoriai nemažai dėmesio ir audito rūšims. Šiuolaikinėje literatūroje auditas dažniausiai klasifikuojamas pagal 4 pagrindinius požymius⁶⁸:

2 lentelė. Audito klasifikacija

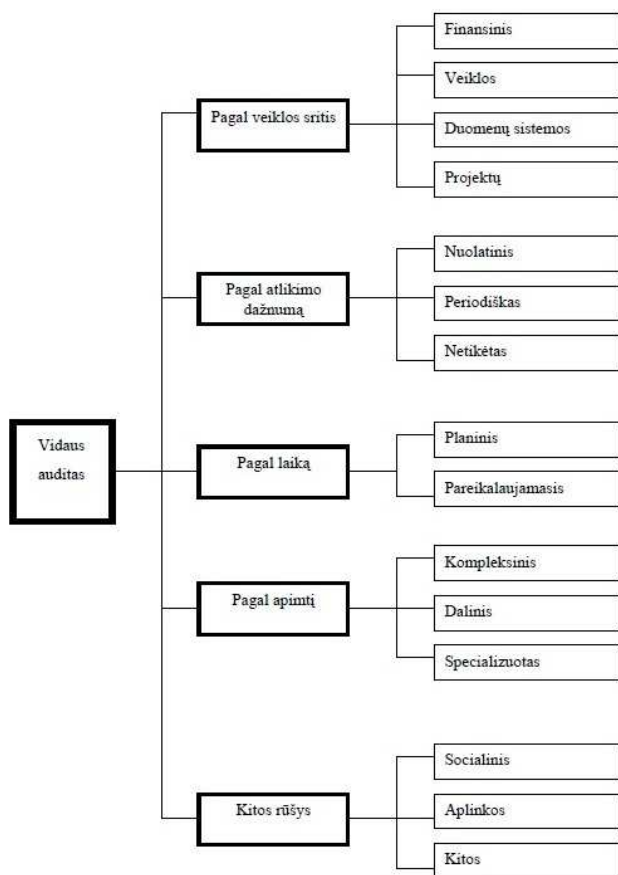


Pagal panašius požymius klasifikuojamas ir vidaus auditas⁶⁹:

⁶⁸ Paukštienė, I. *Auditas*. Klaipėda: Viešojo įstaiga Socialinių mokslų kolegija, 2012, p. 23.

⁶⁹ Mackevičius, J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 669

3 lentelė. Vidaus audito klasifikacija



Pagal veiklos / funkcijų rūšis vidaus auditas dažniausiai skirstomas⁷⁰ į:

- Finansinį auditą.
- Veiklos auditą.
- Duomenų sistemos auditą.
- Projektų auditą.

Finansinio audito metu vertinama, ar audituojamo subjekto apskaitos bei finansinės ataskaitos parodo tikrą bei teisingą finansinę būklę, ar jos sudarytos remiantis Lietuvos Respublikos įstatymais ir kitais norminiais teisės aktais, ar jos išsamios, ar tikrinamos kitos su ataskaitų sudarymu susijusios procedūros bei procesai, kaip, pvz., į ataskaitas įtrauktų sandorių teisėtumas. Tačiau pagal vidaus audito apibrėžimą vidaus auditoriai daugiausia vertina vidaus kontrolės sistemą. Todėl vidaus auditoriui svarbiausia ne pati apskaita, bet kontrolė, užtikrinanti apskaitos informacijos ir finansinės atskaitomybės kokybę.

Veiklos (veiklos našumo) audito metu vertinama, ar veikla, programa, institucija yra valdoma ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai. Ekonomiškumas suprantamas kaip taupus

⁷⁰ Mackevičius J. *Auditas*. Vilnius. 2001, p. 667

išteklių naudojimas nepakenkiant veiklos rezultatų kokybei. Efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pasiektų rezultatų ir šiems rezultatams gauti panaudotų išteklių. Rezultatyvumas suprantamas kaip nustatytų tikslų pasiekimo lygis, taip pat santykis tarp padarytų išlaidų ir realiai pasiekto efekto⁷¹.

Informacinių sistemų (duomenų) audito metu atliekamas informacinės sistemos, naudojamos valdymo sprendimams priimti, aplinkos vertinimas ir informacinės sistemos saugumo vertinimas.

Projektų audito metu nustatoma ar vykdomas projektų lėšų panaudojimas, ar pasiektas numatytas rezultatas.

Socialinio audito metu nagrinėjama darbuotojų tarpusavio santykiai, klientų, vartotojų poreikiai. Juo nustatoma įmonės veiklos įtaka visuomenei, aplinkai. Šis auditas apima ir užimtumo, gamybos ir gamtos dermės, saugaus darbo, racionalaus išteklių naudojimo, kitus tyrimus⁷².

Aplinkos audito metu tiriama išteklių naudojimas, darbo saugumas, supanti aplinka.

2011 m. Mackevičius J., Daujotaitė D. išskyrė⁷³:

➤ *informacijos auditą*, apibūdinamą kaip organizacijos tikslams įgyvendinti skirtas procesas. Jis padeda ne tik identifikuoti intelektinius išteklius, išorinių ir vidinių informacijos srautų cirkuliavimą organizacijoje, bet ir išvengti informacijos pertekliaus, dubliavimosi ir taupyti materialiuosius, finansinius išteklius.

➤ *žinių auditą*, kuris artimas informacijos auditui, ir kuris yra mokslinis ir sisteminis organizacijos žinių išteklių patikrinimas ir įvertinimas.

➤ *komunikacijos auditą*, kuris apibūdinamas kaip nuoseklus ir sisteminis organizacijos komunikacijos įvertinimas, kuriuo siekiama nustatyti, ar komunikacijos programos, priemonės, kanalai funkcionuoja nepriekaištingai, o ką reikėtų tobulinti. Komunikacijos požiūriu kiekvienai įmonei svarbu atsižvelgti ne tik į darbuotojų, bet ir tiekėjų, klientų, kitų institucijų interesus.

Tačiau autoriai atkreipia dėmesį, kad informacijos auditas, taip pat komunikacijos ir žinių auditas dar neturi nusistovėjusios legitimios bazės. Tad galima teigti, kad informacijos,

⁷¹ Mackevičius, J.; Daujotaitė, D. *Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas*. Informacijos mokslai, 2011, Nr. 57 [interaktyvus] <<http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/viewFile/3136/2260>> [žiūrėta: 2015-04-22].

⁷² Oržekauskas, P. *Valdymo ir veiklos audito pagrindai* [elektroninis išteklius]. Mokomoji knyga, 2012, p. 22.

⁷³ Mackevičius J., Daujotaitė D. op. cit.

žinių ir komunikacijos audito rūšys Lietuvoje dar tik formuojasi, nėra pasiekusios reikiamos brandos ir reglamentavimo.

Oržekauskas P.⁷⁴ dar išskyrė:

- *efektyvumo auditą*, kurio metu nagrinėjami alternatyvūs veiklos variantai;
- *programos ir politikos auditą*, kurio metu įvertinami organizacijos ir programos tikslai bei jų įgyvendinimas, personalo darbas.

Šis autorius pažymi, kad laikui bėgant skirtingų autorių išskiriamų audito rūšių vis daugėjo, labiausiai akcentuojant ir atskiriant dvi stambiausias grupes: *finansinius* ir *nefinansinius* auditus. Panašiai, kaip Jungtinėse Amerikos Valstijose, kur šiais laikais auditas klasifikuojamas pagal funkcijas į *finansinį auditą* (Financial audit) ir *atlikimo, darbo auditą* (Performance audit), kuris detalizuojamas į *ekonominio efektyvumo auditą* ir *programų auditą*, kurie apima visas kitas audito rūšis (nefinansines), įvairius įmonių, įstaigų, organizacijų veiklos aspektus. Nuo 1997 m. panašiai yra ir Lietuvoje. Vis didesnę pagreitį įgauna įvairios veiklos sritis tikrinantys auditai (personalo, komunikacijos, marketingo, logistikos ir kt.). Mokslinėje literatūroje vis dažniau galima sutikti nuomonių, kad tokius auditus reiktų skirti kaip sudedamąsias valdymo ir veiklos audito dalis. Anot autoriaus, analizė rodo, kad skiriant audito rūšis į 2 dideles grupes, prie nefinansinių auditų neužtenka išskirti valdymo ir veiklos auditą bei jo sudedamąsias dalis. Savo koncepcija visiškai atskiros audito rūšys galėtų būti kokybės auditas ir techninis auditas, kurie išskirtiniais atvejais nors ir galėtų būti atliekami kartu su valdymo ir veiklos auditu, tačiau vis dėlto yra atskiros audito rūšys. Kaip ir ISO standartų veikimo ir procedūrų užtikrinimo auditas, kurio tikslas – per ISO standartų kokybiško veikimo užtikrinimą garantuoti gaminio ar paslaugos reikiamą kokybę.

Pagal **privalomumą** auditas skirstomas į:

- privalomąjį auditą;
- neprivalomąjį auditą.

Kaip jau buvo minėta ankstesniame skyriuje, audito privalomumą Lietuvoje nustato Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo [4] 20 straipsnis. Kitais atvejais auditas gali būti atliekamas pačių ūkio subjektų iniciatyva. Audito privalomumą lemia ir kiti specialieji teisės aktai (Lietuvos Respublikos banko įstatymas, Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas, Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas ir kt.). Paukštienė I⁷⁵. privalomojo audito subjektus Lietuvos Respublikoje suskirstė taip:

⁷⁴ Oržekauskas, P. *Valdymo ir veiklos audito pagrindai* [elektroninis išteklius]. Mokomoji knyga, 2012, p. 23.

⁷⁵ Paukštienė, I. *Auditas*. Klaipėda: Viešoji įstaiga Socialinių mokslų kolegija, 2012, p. 26.

- Finansų įstaigos;
- Lietuvos bankas;
- Valstybės ir savivaldybės įmonės;
- Komerciniai bankai;
- Draudimo įmonės;
- Kitos įmonės, kurioms auditas privalomas pagal LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą⁷⁶.

Pateiktas privalomojo audito subjektų sąrašas, anot šios autorės, nėra baigtinis. Audito privalomumą gali lemti dalyvavimas projektuose ar programose, finansuojamos ES paramos lėšomis bei lemti kitos aplinkybės.

Neprivalomas auditas yra toks auditas, kai įmonės pačios, savo sprendimu, pasirenka atlikti ataskaitiniais finansiniais metais auditą ar ne.

Dažniausiai pagal **atlikimo laiką** auditas skirstomas į:

✓ *nuolatinį* auditą, kuris atliekamas nuolat, be pertraukų, analizuojant, stebint, tiriant didžiausios rizikos sritis, užtikrinant nuolatinę kontrolę. Nuolatinis auditas dažniausiai atliekamas didesnėse įmonėse, kurioms būdingi didelės rizikos elementai, sudėtingi sandoriai ar didelė sandorių apimtis⁷⁷, todėl užtikrina nuolatinę kontrolę.

✓ *periodinį* auditą, atliekamą per tam tikrą laikotarpį, bet dažniausiai ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus. Jis gali būti atliekamas, kai manoma, kad jis būtinas. Šios srities auditas atliekamas dažniausiai. Jo dažnumą lemia daugelis veiksnių, pavyzdžiui, praėjusio laikotarpio audito rezultatai, rizikos įvertinimas, valdymo sistemos, ekonominės aplinkos pasikeitimai ir kt. Dėl ribotų audito išteklių kiekvienos įstaigos srities auditas gali būti kasmet neatliekamas. Jeigu tam tikram, pavyzdžiui, savivaldybės padaliniui ar veiklos sričiai nebuvo numatytas dažnesnis auditas, tai vidaus audito tarnyba turėtų periodiškai stebėti tą padalinį ar sritį, kad galėtų nustatyti, ar pagal esamas sąlygas reikia paankstinti kito audito datą.

Kai kurie autoriai⁷⁸ siūlo pagal atlikimo laiką auditą klasifikuoti į:

- *nuolatinį*;
- *periodinį*;
- *netikėtą*, kuris dažniausiai atliekamas tose srityse, kurioms būdingos didelės grynųjų pinigų apimtys, kai kyla įtarimų dėl nelegalios veiklos, įstatymų reikalavimų, įstaigos veiklos politikos nepaisymo. Netikėtas auditas gali būti atliktas kaip visa apimantis patikrinimas arba kaip audito dalis. Pavyzdžiui, vidaus audito tarnyba gali teisėtai atlikti

⁷⁶ Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-575 [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=493989> [žiūrėta: 2015-11-01].

⁷⁷ Daujotaitė, D. *Finansinis auditas*. Vilnius: VVAM, 2006, p. 22.

⁷⁸ Mackevičius J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 669.

vertybinių popierių skaičiavimą arba netikėtai audituoti sritį, kurioje ankstesnis auditas nustatė esant silpną vidaus kontrolės sistemą. Netikėtam auditui tam tikrais atvejais reikia daugiau auditorių, kad būtų kontroliuojamas dokumentų tikrinimas ir būtų galima auditą atlikti greičiau. Pagrindinis šio audito privalumas – netikėtumas. Vidaus auditoriai turi galimybę atlikti auditą ir kontroliuoti dokumentus tokius, kokie jie yra. Netikėtas auditas reikalauja nuodugnaus pasirengimo ir tikslaus veiksmų plano.

- *Diagnosticinį*, kai tiriama kai kurie finansiniai rodikliai ar / ir veiklos sritis iki atskaitomybės ar ataskaitų sudarymo. Dar vadinamas preliminariniu ar tarpiniu.

- *Baigiamąjį*, kuris atliekamas kai visi apskaitos duomenys jau žinomi.

Mackevičius J.⁷⁹ vidaus audito rūšis dar skirsto laiko požiūriu į:

- *planinį auditą*, atliekamą pagal planą, sudarytą ataskaitiniams metams;
- *pareikalaujamąjį auditą*, atliekamą pareikalavus vadovybei.

Pagal apimtį – į:

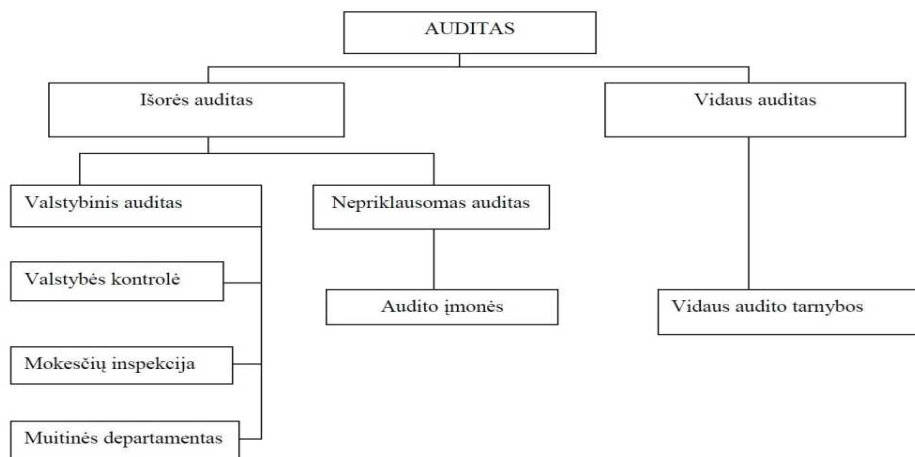
- *kompleksinį auditą*, kai atliekamas visapusiškas įmonės veiklos patikrinimas;
- *dalinį auditą*, kai tikrinama tam tikros įmonės veiklos sritys, funkcijos ar padaliniai;
- *specializuotą auditą*, kuomet keliuose padaliniuose vykdomas tam tikros veiklos srities auditas (pvz., pirkimų ir pardavimų operacijos).

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad auditas klasifikuojamas pagal įvairius požymius, tačiau Lakio V. nuomone⁸⁰, svarbiausi yra šie du požymiai: institucinė priklausomybė ir funkcijos. Jis siūlo audito sistemą suskirstyti į išorės audito institucijas ir vidaus audito institucijas:

⁷⁹ Mackevičius, J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 669.

⁸⁰ Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007, p. 15.

4 lentelė. Audito sistema



Atsižvelgiant į galiojantį teisinį reglamentavimą, prie valstybinio audito atlikėjų priskirtini savivaldybių kontrolieriai, kurie atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse.

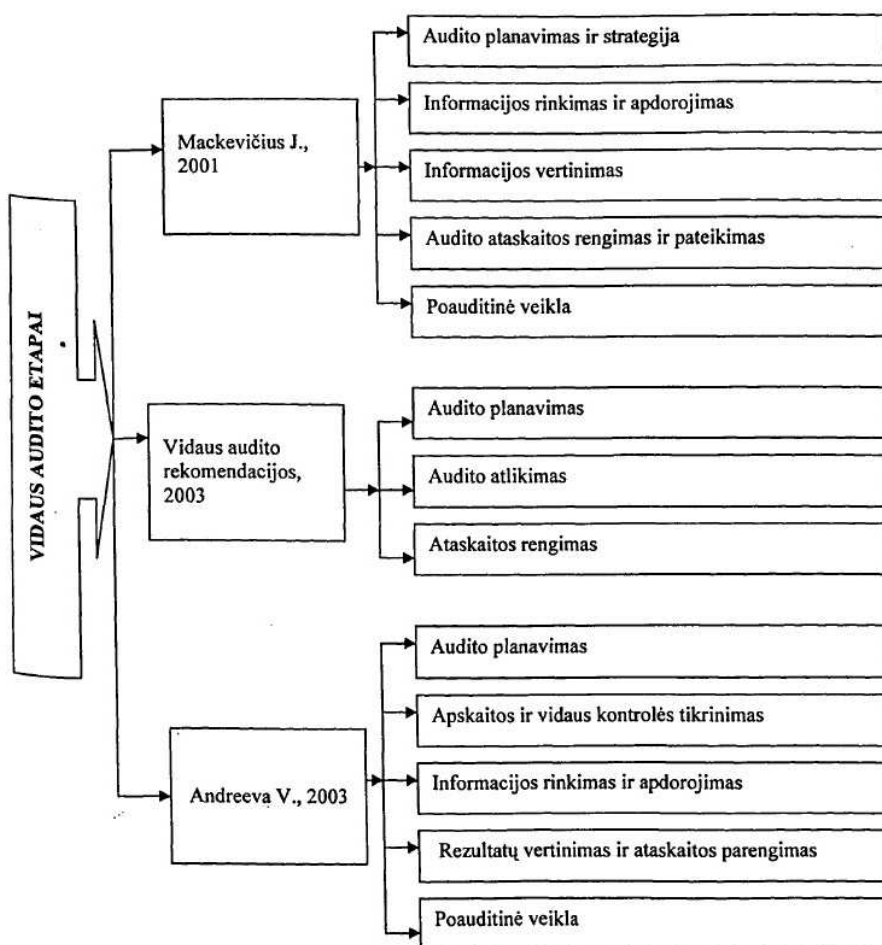
II. PRAKTINIAI VIDAUS AUDITO SAVIVALDYBĖSE YPATUMAI IR VEIKSMINGUMĄ UŽTIKRINANTYS VEIKSNIAI

2.1. Vidaus audito procesas ir jo etapai

Vidaus audito procesas tiek savivaldybėse, tiek kitose valstybės institucijose yra sudėtingas ir susideda iš kelių etapų. Juos Lietuvos ir užsienio vidaus audito tyrinėtojai išskiria labai panašius.

Javaitienė K.⁸¹ apibendrina pagrindinius vidaus audito etapus⁸²:

5 lentelė. Vidaus audito etapai



Mackevičius J.⁸³ skirtinguose savo darbuose išskiria šiuos vidaus audito etapus:

⁸¹ Javaitienė, K. *Racionali vidaus audito etapų seka – galimybė atlikti informatyvų vidaus auditą*. Jaunųjų mokslininkų darbai. Nr. 1 (12), 2007, p. 128.

⁸² Андреева, В. *Внутренний аудит*. Финансы и статистика. Москва, 2003.

⁸³ Mackevičius, J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 603.

1. *rizikos įvertinimas*. Kiekviena savivaldybė, kita įstaiga, institucija turi turėti rizikos valdymo sistemą, apimančią visą organizaciją. Vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme yra įvertinti jo efektyvumą ir veiksmingumą, taip padedant palaikyti savivaldybei nepalankių sprendimų priėmimo riziką minimaliame lygmenyje. Šio etapo tikslas yra nustatyti atskirų savivaldybės veiklos sričių ir sprendimų priėmimo proceso rizikos laipsnį, pagal kurį bus nustatomas audito vykdymo dažnumas. Didelės rizikos sritis reikėtų tikrinti dažniausiai.

Rizikos įvertinimo procese išskiriami du etapai: rizikos sričių nustatymas ir rizikos analizė, kurios metu rizikos sritys sugrupuojamos prioritetine tvarka pagal jų svarbą savivaldybės veiklai. Kokios sritys bus pripažintos rizikingiausiomis, daugiausiai priklauso nuo auditoriaus žinių lygio, savivaldybės ar jos įstaigos tikslų, veiklos ir jos rezultatų, veiklos sričių reglamentavimo, darbuotojų kvalifikacijos ir užduočių paskirstymo ir kt.

2. *Audito planavimas*. Šis etapas laikomas vienu sudėtingiausių. Vidaus audito planavimas traktuojamas kaip sistema, kurią sudaro strateginis, metinis ir operatyviniai planai ir programos. Böhmer G. A. ir Hengst F. J.⁸⁴ nuomone, planavimo tikslas yra sistemiškai ir realistiškai suderinti tikrinimo reikalavimus su esamomis vidaus audito galimybėmis, atsižvelgiant į ekonomiškumo ir veiksmingumo principus.

Autoriai išskiria šiuos vidaus audito planavimo proceso etapus:

- išankstinį planavimą (apžvalgą), kurio metu surenkama išsami ir aktuali informacija apie audituojamus objektus ir atnaujinama jau anksčiau turėta informacija;
- vidaus audito tarnybos vadovo vidaus audito strateginio ir metinio planų sudarymą, kurio metu nustatoma audito strategija maždaug 2–5 m. laikotarpiui, atskirų vidaus audito atlikimo darbo koordinavimas, paskiriami auditoriai konkrečioms auditams atlikti, nustatomi rizikos veiksniai, auditų mastas, atskirų veiklos sričių (skyrių) auditavimo periodiškumas, dažnumas, atliekamų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir kt.

Anot Mackevičiaus J., metinis vidaus audito planas skirtas strateginio plano tikslams ir uždaviniams įgyvendinti, jo struktūrą sudaro: audito objektas ir tikslai; audito testai ir procedūros; audito terminai; pagrindinės informacijos apie audituojamas sritis kaupimas; reikalingi ištekliai auditui atlikti; audito rizikos įvertinimas; ryšiai su įmonės personalu; audito ataskaitos rašymas; audito rezultatų pateikimas.

Sudarant operatyvinius planus, kurie dažniausiai apibūdinami kaip ketvirčio ar mėnesio darbo planas įstaigos ar jos padalinių tam tikroms veiklos sritims patikrinti, atsižvelgiama į tiriamos veiklos tikslus ir jos rezultatų vertinimo kriterijus, svarbius rizikos veiksnius, susijusius su analizuojama veikla, audituojamos veiklos vidaus kontrolės struktūrą, galimybes sumažinti audituojamos veiklos riziką ir pagerinti veiklos rezultatus. Operatyviniame vidaus audito planui

⁸⁴ Böhmer, G. A.; Hengst, F. J. *Interne Revision*. Ein Handbuch für die Praxis, Berlin, 1981.

sudaryti kaupiama tokia informacija: audituojamos įstaigos ar jos padalinio veiklos srities tikslai, uždaviniai, instrukcijos; teisinė bazė; organizacinė ir valdymo struktūra; finansiniai rodikliai ir jų analizė; personalas ir jo kvalifikacija; ankstesnio audito darbo dokumentai; audito rizikos laipsnis ir kt.⁸⁵ Strateginius ir metinius audito planus turi patvirtinti įstaigos vadovybė, operatyviusius – vidaus audito tarnybos vadovas. Jeigu audito planai buvo audito metu pakeisti, juos taip pat būtina patvirtinti.

3. *Audito programos paruošimas* – detalus ir išsamus atliktinų darbų aprašymas. Mackevičiaus J. nuomone, vidaus auditorius turi rinkti informaciją remdamasis audito tikslais ir apimtimi, o renkama informacija turi tenkinti bent tris kriterijus: pakankamumo (ta informacija, kurios pakanka padaryti objektyvias išvadas apie tam tikrą veiklos sritį), patikimumo (duomenys paremti konkrečiais faktais, turi įrodomąją galią) ir naudingumo (informacija padeda įstaigai pasiekti tikslus, priimti naudingus sprendimus). Informacija renkama panašiomis procedūromis, kurias naudoja išorės auditoriai, – tikrinimas, apklausa, stebėjimas, patvirtinimas, analitinės procedūros ir kt. Vidaus audito tarnybos vadovas arba jo įgaliotas asmuo turi savo parašu patvirtinti audito darbo programą (planą). Bet kurie vidaus audito programos (plano) pakeitimai taip pat turi būti patvirtinti Vidaus audito tarnybos vadovo.

4. *Klausimynų, testų, anketų paruošimas, informacijos rinkimas, tikrinimas ir vertinimas*. Mackevičiaus J. vertinimu⁸⁶, rinkdamas informaciją vidaus auditorius turi apsvarstyti klausimą, ar tikslinga naudoti papildomus testus ir procedūras, kad galėtų pasiekti numatytus audito tikslus. Remiantis preliminariniu tyrimu, suformuluojama vidaus audito programa, kurioje numatomos audito informacijos rinkimo, analizės, nagrinėjimo ir dokumentavimo procedūros, numatomi audito tikslai, numatoma kiekvieno audito etapo tikrinimo apimtis ir laipsnis, reikalingi apsibrėžtiems tikslams įgyvendinti, nustatomi, kokius techninius aspektus, riziką, procesus ir sandorius reikia tikrinti, reikiami techniniai konsultantai, tikrinimo pobūdis ir apimtis, skiriamas auditui laikas bei jo paskirstymas.

5. *Audito atlikimas (audito įrodymų rinkimas), ataskaitos projekto ir ataskaitos rengimas, derinimas su audituojamais subjektais ir pateikimas vadovybei*. Rengdamas vidaus audito rezultatus apibendrinančią ataskaitą auditorius turi siekti, kad joje pateikiama objektyvi, aiški, išsami informacija bei detalios ir konstruktyvios rekomendacijos būtų naudingos savivaldybei ar jos įstaigai. Be baigiamosios ataskaitos gali būti rengiamos tarpinės ataskaitos. Jos dažniausiai rengiamos tada, kai valstybės institucijos vadovą reikia neatidėliotinai informuoti apie aptiktus trūkumus ir būtinus skubius sprendimus. Taip pat tarpinė ataskaita raštu gali būti pateikiama nurodant audituojamojo subjekto vadovui vidaus audito objekto apimtį

⁸⁵ Mackevičius, J. *Auditas*. Vilnius, 2001, p. 608.

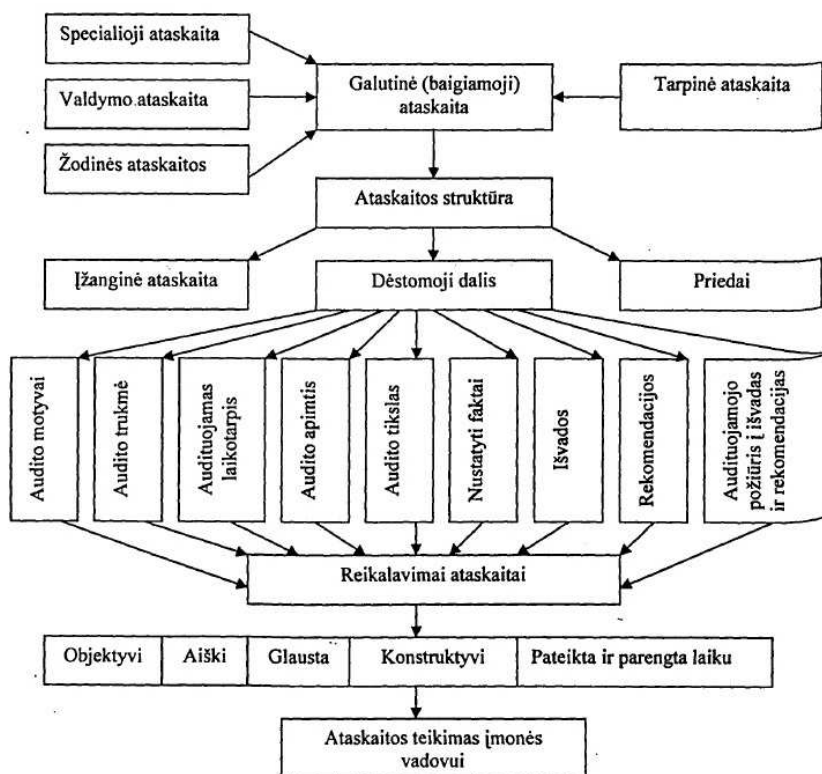
⁸⁶ Mackevičius, J. *Vidaus audito etapai*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 1998 m. gegužės 26 d. Nr. 20, p. 4–5.

pasikeitimą, informuojant apie vidaus audito procesą, kai atliekamas didelės apimties vidaus auditas. Taip pat šaltiniuose minimos žodinės ataskaitos, skirtos skubiai aptarti iškilusias problemas su audituojamu subjektu ir jo vadovais, todėl dalis nustatytų trūkumų gali būti operatyviai pašalinta iki galutinės ataskaitos surašymo, tai joje užfiksuojant. Gali būti rengiamos ir ataskaitos santraukos aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovui arba kitiems suinteresuotiems asmenims.

Analizuotų šaltinių autoriai daug dėmesio skiria vidaus audito ataskaitai.

Javaitienė K.⁸⁷ taip pavaizdavo vidaus audito ataskaitos struktūrą:

6 lentelė. Vidaus audito ataskaitos struktūra



6. Poauditinė veikla (pažangos stebėjimas, veikla po audito) – vidaus audito tarnybos atliekamas priežiūros procesas, kurio metu stebima, kaip įgyvendinamas viešojo juridinio asmens vadovo sprendimas dėl vidaus audito ataskaitoje pateiktų išvadų ir rekomendacijų⁸⁸.

Autoriai akcentuoja, kad vidaus auditoriaus veikla nenutrūksta, atlikus vidaus audito procedūras ir surašius rezultatus. Įstaigos vadovai yra atsakingi už tai, kad būtų imtasi

⁸⁷ Javaitienė, K. *Racionali vidaus audito etapų seka – galimybė atlikti informatyvų vidaus auditą*. Jaunųjų mokslininkų darbai. Nr. 1 (12), 2007, p. 128.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253 [interaktyvus] <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=e5eccc5a-cb57-41b7-8835-4393d95b71d3>> [žiūrėta: 2015-11-29].

priemonių vidaus auditoriaus ataskaitose nurodytiems pažeidimams ir trūkumams pašalinti, pasiūlymams įgyvendinti. Vidaus auditorius turi įsitikinti, kad įstaigos vadovybė tokių veiksmų ėmėsi⁸⁹, stebėti teigiamus pokyčius, paskatintus vidaus audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų. Šis procesas taip pat turi būti dokumentuojamas. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ poauditinė veikla apibūdinama kaip procesas, kurio metu vidaus auditoriai nustato, ar pakanka tų veiksmų, kurių vadovybė ėmėsi audito ataskaitoje nurodytiems pažeidimams pašalinti, ar jie tinkamai ir laiku atlikti. Vidaus audito tarnybos vadovas turi nustatyti poauditinės veiklos pobūdį, trukmę ir apimtį. Siekiant, kad poauditinė veikla būtų veiksminga, reikia gauti valstybės įstaigų vadovų atsakymus ir įvertinti jų veiksmus audito metu nustatytiems pažeidimams pašalinti.

Petrauskas A.⁹⁰ pažymi, kad vidaus audito procesas efektyviausias, kai jis vykdomas nepertraukiamai, nes nutraukus ir vėl atnaujinus vidaus audito procedūras padidėja konkrečiam vidaus auditui atlikti reikalingų išteklių sąnaudos, audituojamieji subjektai patiria didesnių nepatogumų dėl atliekamų vidaus audito procedūrų, apskritai mažėja vidaus audito proceso efektyvumas.

Reikalavimai vidaus audito trukmei teisės aktuose aiškiai neapibrėžti. Vertinant vidaus audito poreikį, atsižvelgiant į audito visumos dalies svarbumą ir apimtį, rekomenduotina vidaus audito trukmė iki 40 darbo dienų, tačiau trukmė gali būti ir ilgesnė, jei to reikia tikslams įgyvendinti.

Savivaldybės vidaus audito tarnyba vykdo stebėjimą ir fiksuoja, kaip yra įgyvendinamos vidaus audito rekomendacijos. Tais atvejais, kai audituojamojo subjekto vadovo priimtas rizikos lygis dėl vidaus audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų gali turėti neigiamą poveikį audituojamojo subjekto veiklai, kai į vidaus auditoriaus pateiktas rekomendacijas audituojamojo subjekto vadovas neatsižvelgia ir nurodytų trūkumų netaiso, vidaus audito tarnyba privalo apie tai informuoti Administracijos direktorių. Šis turi užtikrinti, kad būtų pašalinti nustatyti vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, trūkumai ir jų atsiradimą lemiantys veiksniai, taip pat, kad priimtas sprendimas dėl vidaus audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų būtų įgyvendintas ne vėliau kaip per šiame sprendime nurodytus rekomendacijų įgyvendinimo terminus.

Panašiai vidaus atlikimo etapai aprašomi ir kituose šaltiniuose.

⁸⁹ Mackevičius, J. *Vidinio auditoriaus planas ir ataskaita*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1998 m. kovo 3 d., Nr. 9, p. 5.

⁹⁰ Petrauskas, A. Vidaus auditas savivaldybėse, 2015-10-13 [interaktyvus] <http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?dok_id=56> [žiūrėta: 2015-11-01].

Pavyzdinėje metodikoje⁹¹ numatyta, kad vidaus auditas vykdomas šiais etapais:

1. Vidaus audito pradžia (audituojamojo subjekto informavimas, vidaus audito procedūrų planavimas, vidaus audito programų parengimas).
2. Vidaus audito procedūrų atlikimas, darbo dokumentų rengimas, vidaus audito ataskaitos projekto parengimas.
3. Vidaus audito ataskaitos projekto aptarimas su audituotu subjektu, galutinės ataskaitos rengimas.
4. Vidaus audito rezultatų (galutinės vidaus audito ataskaitos) pristatymas Administracijos direktoriui ir audituoto subjekto vadovui.
5. Pažangos stebėjimas – veikla po audito.

Užsienio autorių pateikiami vidaus audito etapai taip pat mažai kuo skiriasi nuo lietuvių autorių ir auditorių-praktikų pateikiamų.

Pavyzdžiui, Arens A. A. ir kiti išskiria 4 etapus:

- 1) audito planavimas ir jo programos sudarymas;
- 2) kontrolinių momentų testavimas ir ūkinių operacijų patikrinimas;
- 3) balanso patikrinimas;
- 4) audito užbaigimas ir išvados parengimas.⁹²

Robertson J. C.⁹³ pažymėjo šiuos:

1. išankstinė apžvalga;
2. vidinės kontrolės įvertinimas;
3. audito procedūrų pritaikymas;
4. audito išvadų ir rekomendacijų ataskaitos parengimas.

Apibendrinant, vidaus audito etapai – tai tam tikra procesų seka, kuri garantuoja vidaus audito informatyvumą ir rezultatyvumą. Netinkamai numatyti etapai gali neatskleisti audituojamo objekto problemų, trukdyti auditoriui savarankiškai priimti sprendimus, o ir galutinė išvada gali būti ne tik nenaudinga, bet ir klaidinga⁹⁴.

⁹¹ Pavyzdinė vidaus audito metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K-117.

⁹² Arens, A. A.; Elder, R. J.; Beasley M. *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. New York: Prentice Hall, 2005.

⁹³ Robertson, J. C. *Auditing*. Texas: Business publications, Inc., 1999.

⁹⁴ Javaitienė, K. *Racionali vidaus audito etapų seka – galimybė atlikti informatyvių vidaus auditą*. Jaunųjų mokslininkų darbai. Nr. 1 (12), 2007, p. 135.

2.2. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos funkcijų atskyrimas

Pagal šiuo metu galiojantį Lietuvos Respublikos teritorijos administracinių vienetų ir jų ribų įstatymą, Lietuvoje įsteigta 60 savivaldybių – 60 valstybės teritorijos administracinių vienetų, turinčių juridinio asmens statusą bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, įgyvendinamą per savivaldos tarybą.

Savivaldybių funkcijos pagal veiklos pobūdį skirstomos į viešojo administravimo ir viešųjų paslaugų teikimo. Viešojo administravimo funkcijas atlieka savivaldybės taryba, savivaldybės kontrolierius, meras, savivaldybės administracija, kitos įstaigos, tarnybos, savivaldybės tarnautojai, kuriems teisės aktai ar savivaldybės tarybos sprendimai suteikia viešojo administravimo teises savivaldybės teritorijoje. Viešąsias paslaugas teikia savivaldybių įsteigti paslaugų teikėjai arba pagal su savivaldybėmis sudarytas sutartis – kiti fiziniai bei juridiniai asmenys.

Vietos savivalda reiškia, kad vietinės valdžios institucijos įstatymų nustatytose ribose turi teisę ir gebėjimą tvarkyti ir valdyti pagrindinę viešųjų reikalų dalį, už tai prisiimdamos pilną atsakomybę ir vadovaudamosi vietos gyventojų interesais⁹⁵.

Savivaldybių biudžetuose sukaupiamos lėšos, reikalingos įstatymų priskirtoms funkcijoms vykdyti ir savivaldybėms įstatymų deleguotoms valstybės funkcijoms bei programoms vykdyti. Kiekviena savivaldybė turi savarankišką biudžetą. Taip pat savivaldybės savo žinioje turi, valdo ir disponuoja nemažai turto. Svarbu, kad jis būtų valdomas efektyviai, ekonomiškai, kad teisingai būtų nustatomi prioritetai, racionaliai paskirstomos lėšos jiems vykdyti.

Vietos savivaldoje veikia šie išorės ir vidaus kontrolės ir audito organizaciniai vienetai: *savivaldybės kontrolierius* arba *savivaldybės kontrolieriaus tarnyba* ir *centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba*.

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

Savivaldybės kontrolės institucija – *savivaldybės kontrolierius* – kontroliuoja, prižiūri, ar teisėtai, tikslingai ir efektyviai naudojamos savivaldybės biudžeto lėšos, kitas savivaldybių turtas ir savivaldybei perduotas valstybės turtas, atlieka savivaldybės finansų vidaus

⁹⁵Europos vietos savivaldos chartija [interaktyvus] tar.lt/portal/lt/legalActPrint?documentId=TAR.7EB8808F6CBC> [žiūrėta: 2015-10-29].

kontrolę⁹⁶. Savivaldybės kontrolės institucija atskaitinga savivaldybės tarybai ir nesusijusi su savivaldybės tarybos įgaliojimų pabaiga. Savivaldybės taryba gali steigti, o kai savivaldybės gyventojų skaičius viršija 30 tūkst. gyventojų, – privalo steigti savivaldybės kontrolieriaus tarnybą. Jai vadovauja kontrolierius. Savivaldybės kontrolierius, taip pat savivaldybės kontrolieriaus tarnybos tarnautojai negali būti savivaldybės, kurioje jie dirba, tarybos nariais.

Savivaldybės kontrolierius savo iniciatyva, savivaldybės tarybos ar mero rašytiniu pavedimu atlieka arba organizuoja tikslinius patikrinimus Savivaldybės kontrolierius atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose (pavaldžiose įstaigose ir kituose subjektuose, turinčiuose teisės aktų suteiktus įgaliojimus, atliekančiuose jiems pavestas administravimo funkcijas ir atsakinguose už šių funkcijų įgyvendinimą) bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse (savivaldybės įmonėse, veikiančiose pagal Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymą, ir akcinėse bendrovėse, kurių akcijos, suteikiančios daugiau kaip 50 proc. balsų visuotiniame akcininkų susirinkime, nuosavybės teise priklauso savivaldybei). Taip pat savivaldybės kontrolierius dalyvauja Valstybės kontrolės organizuojamuose tiksliniuose patikrinimuose bei revizijose savivaldybės institucijose ir įstaigose; teikia išvadas ir pasiūlymus dėl patikrinimų metu konstatuotų trūkumų pašalinimo, reikalauja informacijos apie tokių trūkumų pašalinimą; tikrinimų išvadas teikia savivaldybių tarybos Kontrolės komitetui ir merui, o išvadas dėl savivaldybės biudžeto vykdymo, dėl kitų savivaldybės lėšų ir turto naudojimo – ir savivaldybių tarybai; patikrinimo metu nustatęs nusikaltimo požymius, medžiagą perduoda teisėsaugos organams ir kt.

Viešojo administravimo įstatyme numatyta, kad savivaldybės atžvilgiu savivaldybės kontrolieriaus tarnyba laikytina vidaus finansų kontrolės subjektu, tačiau kitų minėtų audituojamųjų objektų atžvilgiu veikia kaip išorės subjektas, atliekantis finansinį ir veiklos auditą. Savivaldybės kontrolieriaus tarnybos atliekamo audito išorinę priežiūrą vykdo Valstybės kontrolė.

Autoriai akcentuoja tokias pagrindines savivaldybės kontrolės ir audito institucijos veiklos kryptis:

- ✓ audito planavimas institucijos lygmeniu;
- ✓ savivaldybės ataskaitų auditas;
- ✓ savivaldybės administracijos ir jos padalinių, kurių vadovai yra asignavimų

valdytojais,

⁹⁶ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. I-533 [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=494469> [žiūrėta: 2015-10-29].

išorės finansinis auditas;

- ✓ savivaldybės įmonių finansinių atskaitomybių auditas;
- ✓ veiklos auditas;
- ✓ biudžeto vykdymo auditas;
- ✓ kontrolės funkcijos pagal atskirus savivaldybės mero ar savivaldybės tarybos rašytinius pavedimus.

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

2002 m. pabaigoje priimtas Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas numatė, kad nuo 2004 m. sausio 1 d. visose savivaldybėse turėjo būti įsteigtos *centralizuotos vidaus audito tarnybos*.

Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba savo veikloje vadovaujasi Vidaus kontrolės ir vidaus audito kontrolės įstatymo, Vietos savivaldos įstatymo nuostatomis bei kitais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą⁹⁷. Ši tarnyba dirba pagal jos vadovo su savivaldybės administracijos direktoriumi suderintą metinį vidaus audito planą. Vidaus auditoriai atlikto audito ataskaitas pateikia savivaldybės administracijos direktoriui ir audituojamų subjektų vadovams. Šie turi priimti sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų. Be to, atliktų vidaus auditų ataskaitos teikiamos savivaldybės tarybai, savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui, merui ir savivaldybės kontrolieriui jų prašymu.

Centralizuotos vidaus audito tarnybos veikia kaip viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), įsteigtas vidaus auditui atlikti viešajame juridiniame asmenyje ir visuose jam pavaldžiuose ir / arba jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse⁹⁸. Svarbus vidaus audito ir išorės audito požymis ir skirtumas yra tas, kad vidaus auditas iš esmės veikia organizacijos viduje, o vidaus audito tarnyba tiesiogiai pavaldi organizacijos, kurioje veikia, vadovybei.

Centralizuotos savivaldybių vidaus audito tarnybos atlieka vidaus auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose

⁹⁷ Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrolė/vidaus-auditas> [žiūrėta 2015-10-01].

⁹⁸ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253 [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=442323&p_tr2=2> [žiūrėta: 2015-10-24].

įmonėse. Pagrindinė šių tarnybų veiklos sritis yra teikti savivaldybės administracijos direktoriui audito ataskaitas, išvadas, pasiūlymus, kaip būtų galima spręsti pastebėtas problemas, rekomendacijas dėl veiklos tobulinimo, geresnio darbo organizavimo⁹⁹.

Autoriai išskiria šias centralizuotos vidaus audito tarnybos funkcijas¹⁰⁰:

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

Petrauskas A.¹⁰¹ pažymėjo, kad savivaldybės administracija ir administracijos direktorius, kaip viešojo administravimo subjektas, daugiau ar mažiau aktyviai veikia švietimo, kultūros, sporto, turizmo, socialinių paslaugų, asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros, teritorijų planavimo, statinių priežiūros, aplinkos apsaugos, vaikų ir jaunimo teisių apsaugos bei kitose srityse, kurios yra audituotinos.

Kaip matome, centralizuotai savivaldybės vidaus audito tarnybai yra priskirtos labai atsakingos funkcijos ir suformuoti sudėtingi uždaviniai, numatyti konkretūs ir, pastebėtina, gana trumpi terminai, taip pat keliama dideli reikalavimai auditorių kompetencijai, kuri turėtų būti gana plati ir įvairiapusiška, profesionalumui.

Pavyzdinėje vidaus audito metodikoje¹⁰² numatyta, kad vidaus audito tarnybos veikla planuojama sudarant strateginius ir metinius vidaus audito tarnybos veiklos planus. Vidaus audito tarnybos vadovas sudaro ir tvirtina vidaus audito tarnybos strateginius ir metinius veiklos planus, kurie gali būti koreguojami atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens vadovo pasiūlymus, nustatytus prioritetus ir svarbius viešojo juridinio asmens veiklos arba kitus

⁹⁹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. I-533.

¹⁰⁰ Petrauskas, A. Vidaus auditas savivaldybėse: veiklos ypatumai ir problematika. [interaktyvus] <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwjriJlssnJAhXDXiWKhfQFA9EQFggMAM&url=http%3A%2F%2Fwww.vkontrole.lt%2Fvsa%2Ffailai%2Ffiles%2FVidaus%2520auditas%2520savivaldybese.pdf&usg=AFQjCNG42qipK1PqdzSCr277PNjrQ_3Vg&sig2=UkhuKHYUqFSpWBNSz-yhbQ> [žiūrėta: 2015-09-16].

¹⁰¹ Petrauskas, A. Vidaus auditas savivaldybėse, 2015-10-13 [interaktyvus] <http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?dok_id=56> [žiūrėta: 2015-11-01].

¹⁰² Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas 2003 m. gegužės 2 d. Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=210411&p_query=&p_tr2=2> [žiūrėta: 2015-12-12].

pasikeitimus. Vidaus audito tarnybos strateginiai, metiniai veiklos planai bei bet kokie pakeitimai juose turi būti raštu suderinti su viešojo juridinio asmens vadovu.

Metinis vidaus audito tarnybos veiklos planas bei vidaus audito poreikis nustatomas remiantis audituojamojo subjekto veiklos sričių rizikingumo įvertinimu pagal srities pobūdį ir mastą; audito proceso cikliškumu; vidaus audito tarnybos personalo ištekliais ir kompetencija; apklausos anketomis, klausimynais bei pokalbiais su viešojo juridinio asmens vadovu, kitais pagal poreikį valstybės tarnautojais bei darbuotojais; vidaus auditorių asmenine intuicija.

Metiniame vidaus audito tarnybos veiklos plane turi būti nurodyta: vidaus audito objektai; ankstesnių vidaus auditų datos; vidaus auditų temos; vidaus auditų atlikimo trukmė, įskaitant laiką, paskirtą apžvelgti audituojamojo subjekto veiklą ir parengti vidaus auditų programas; konkretūs vidaus audito vykdytojai bei reikiami jam atlikti ištekliai. Metiniame vidaus audito tarnybos veiklos plane turi būti numatyti ne tik atskiri vidaus auditai, bet ir kita vidaus audito tarnybos veikla, pavyzdžiui, vidaus audito tarnybos vidaus auditorių mokymasis bei kvalifikacijos kėlimas, metinės vidaus audito tarnybos veiklos ataskaitos parengimas ir kita. Apie 10–20 procentų kiekvieno vidaus auditoriaus metinio darbo laiko gali būti nepaskirstyta, kad galima būtų tinkamai vykdyti vidaus audito tarnybos veiklą, pavyzdžiui, dėl metiniame vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatyto vidaus audito atlikimo, dėl vidaus auditorių ligos, dėl kitų svarbių aplinkybių. Vidaus auditui atlikti vidaus audito tarnybos vidaus auditoriai parenkami atsižvelgiant į numatomo atlikti vidaus audito pobūdį ir sudėtingumą, jų patirtį bei specialų pasirengimą.

Vidaus audito tarnybos vadovas su viešojo juridinio asmens vadovu ne vėliau kaip iki tų metų vasario 1 dienos turi suderinti metinį vidaus audito tarnybos veiklos planą.

Vidaus audito tarnybos vidaus auditoriai prieš kiekvieno vidaus audito atlikimą turi parengti vidaus audito programą, kurią patvirtina vidaus audito tarnybos vadovas. Vidaus audito programoje turi būti nurodyta: vidaus audito tema, tikslai, vidaus audito apimtis, vidaus audito procedūros, susijusios su vidaus audito informacijos rinkimu, analizavimu ir dokumentavimu; periodai pagal vykdytojus bei pagal poreikį, kita svarbi informacija. Vidaus auditui atlikti parengti klausimynai ir testai, kurie detalizuoja programą, taip pat turi būti suderinti su vidaus audito tarnybos vadovu.

Anot Petrausko A., atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 28 str. 4–5 d., vidaus audito tarnybos vadovas, iki einamųjų metų lapkričio 1 dienos parengęs ateinančių metų vidaus audito tarnybos veiklos plano projektą, teikia jį savivaldybės kontrolieriui (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai) tarpusavio veiklos koordinavimo tikslais. Vidaus audito tarnybos veiklos plano projektas, kai su juo susipažįsta savivaldybės kontrolierius

(savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), iki einamųjų metų lapkričio 15 d. teikiamas Valstybės kontrolei.

Petrauskas A. pažymi, kad savivaldybės administracijos direktorius gali pavesti vidaus audito tarnybai atlikti metiniame vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatytą vidaus auditą. Metiniame vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatytas vidaus auditas gali būti atliekamas vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu, raštu suderintu su savivaldybės administracijos direktoriumi. Tačiau, pasak šio autoriaus, į metinį veiklos planą neįtraukti vidaus auditai – labiau „galimybė, bet ne tendencija: pavyzdinėje vidaus audito metodikoje nustatyta, kad apie 10–20 procentų kiekvieno vidaus auditoriaus metinių darbo dienų gali būti nepaskirstyta tam atvejui, jei vidaus audito tarnybos planas būtų tikslinamas“.

Tiek centralizuota vidaus audito tarnyba, tiek kontrolieriaus tarnyba atlieka auditus, tačiau įstatymai labai aiškiai atskiria savivaldybės kontrolieriaus tarnybos ir centralizuotos vidaus audito tarnybos finansinio audito sritis: savivaldybės biudžeto vykdymo, savivaldybės biudžeto asignavimų valdytojų programų sąmatų, savivaldybės biudžeto lėšų apskaitos ir finansinės atskaitomybės auditą atlieka savivaldybės kontrolieriaus tarnyba, o centralizuota vidaus audito tarnyba vertina asignavimų valdytojų ir jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų programų vykdymą, atlieka Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą.

Petrauskas A.¹⁰³ išskyrė tokius pagrindinius dviejų vidaus auditą savivaldybėje atliekančių tarnybų veiklos skirtumus:

7 lentelė. Centralizuota vidaus audito tarnybos ir Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos skirtumai

Centralizuota vidaus audito tarnyba	Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba
Atlieka vidaus auditus	Atlieka išorės auditus ir vykdo kontrolės funkcijas
Pavaldi ir atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui	Savivaldybės kontrolierius atskaitingas savivaldybės tarybai
Auditus atlieka tarnybos vadovo arba Administracijos direktoriaus iniciatyva	Auditus atlieka savivaldybės kontrolieriaus iniciatyva arba savivaldybės tarybos (mero teikimu) iniciatyva
Savivaldybės lygmens sprendimai dėl veiklos organizavimo ir priežiūros – savivaldybės	Savivaldybės lygmens sprendimai dėl veiklos organizavimo ir priežiūros – savivaldybės

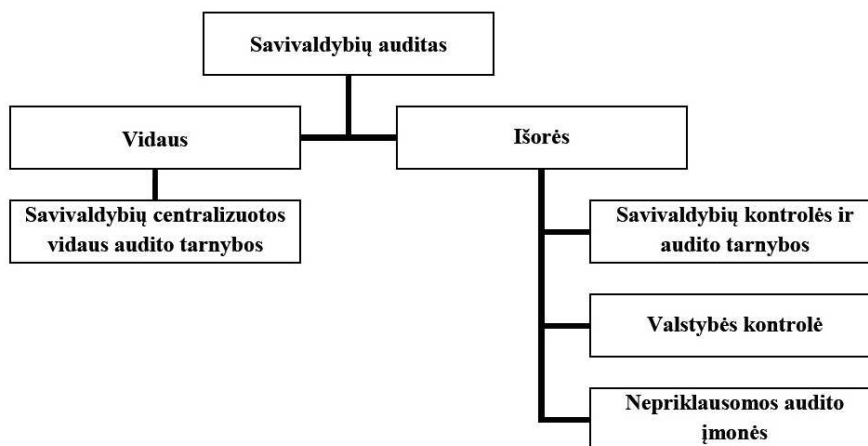
¹⁰³ Petrauskas, A. Vidaus auditas savivaldybėse, 2015-10-13 [interaktyvus] <http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?dok_id=56> [žiūrėta: 2015-11-01].

administracijos direktoriaus kompetencija	tarybos kompetencija. Aktyviai dalyvauja savivaldybės tarybos Kontrolės komitetas
Prievolė viešinti vidaus audito ataskaitas teisės aktuose neregamentuota	Audito ataskaitos privalo būti paskelbtos viešai (Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 27 str. 9 d. 9 p.)
Metodinis vadovavimas – Finansų ministerija	Metodinis vadovavimas – Valstybės kontrolė

Apibendrinant, savivaldybių auditas priklauso bendrai viešojo sektoriaus audito sistemai Lietuvoje. Lietuvos savivaldybių lygmeniu, kaip ir valstybės lygmeniu, veikia ir išorės, ir vidaus audito grandys¹⁰⁴. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymu, kiekvienoje Lietuvos savivaldybėje privalo veikti ir savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), ir centralizuota vidaus audito tarnyba.

Be savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos, auditą savivaldybėse gali atlikti Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė ir nepriklausomi išorės auditoriai¹⁰⁵. Tai autoriai pavaizdavo lentele:

8 lentelė. Savivaldybių audito sistema



Šiame darbe daugiau dėmesio skiriama savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų veiklai.

¹⁰⁴ Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007, p. 21.

¹⁰⁵ Astrauskas, A.; Petaraitienė R. *Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje*. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2013 3 (31), p. 45–57.

2.3. Centralizuotų vidaus audito tarnybų personalo formavimo problema

Lietuvos Respublikos teisės normos savivaldybių centralizuotoms vidaus audito tarnyboms suteikia įgaliojimus vertinti vidaus kontrolę savivaldybių administracijose, joms pavaldžiuose ir jų valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse¹⁰⁶.

Vidaus kontrolė yra savivaldybių administracijų, joms pavaldžių ir jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos užtikrinti, kad savivaldybių tikslai, susiję su veiklos ir finansinių ataskaitų patikimumu, veiklos efektyvumu ir veiksmingumu, įstatymų bei kitų teisės aktų laikymusi, turto apsauga, būtų pasiekti. Centralizuotos vidaus audito tarnybos, sistemingai ir visapusiškai tirdamos savivaldybių administracijų, joms pavaldžių ir jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų rizikos valdymą ir valdymo procesų veiksmingumą, vertina vidaus kontrolę ir taip padeda įgyvendinti minėtų asmenų tikslus. Vertindamos vidaus kontrolę, centralizuotos vidaus audito tarnybos nustato, ar savivaldybių administracijos, joms pavaldūs ir jų valdymo sričiai priskirti viešieji juridiniai asmenys savo veikloje sukuria, įdiegia ir palaiko veiksmingas vidaus kontrolės priemones ir pataria savivaldybės administracijų, joms pavaldžių ir jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovams, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką veiklai. Vertindamos strateginių ir kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą savivaldybėse, centralizuotos vidaus audito tarnybos teikia savivaldybių administracijų, joms pavaldžių ir jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovams rekomendacijas dėl ekonominės veiklos ir valdymo vidaus kontrolės tobulinimo.

Taigi, kaip matome, centralizuotoms vidaus audito tarnyboms yra iškelti labai ambicingi tikslai ir uždaviniai. Tačiau centralizuotų vidaus audito tarnybų Lietuvos savivaldybėse veiklos patirtis rodo, kad praktiškai juos įgyvendinti yra labai sudėtinga. Pirmiausiai – dėl kvalifikuoto personalo trūkumo.

Dažniausiai įvairių autorių išskiriama vidaus audito pareigybės nesteigimo priežastis – taupymas. Papildomo etato steigimas siejamas su išlaidų padidėjimu. Anot

¹⁰⁶ Valstybės ir savivaldybių vidaus auditorių asociacijos tarybos pirmininkės Prienų rajono savivaldybės centralizuoto vidaus audito skyriaus vedėjos Dainoros Budnikienės pranešimas „Vidaus audito veikimas Lietuvos savivaldybėse“ konferencijoje „Savivaldos auditą atliekančių subjektų įgaliojimai Lietuvoje Europos Sąjungos kontekste“, 2009 m. balandžio 15 d. [interaktyvus] <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjYnMSMiM_JAhUmZ3IKHbWdCUsQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww3.lrs.lt%2Fdocs2%2FEPQQPOSQ.PDF&usg=AFQjCNF9pgxf4wvmullfHAC6kCluw4Wo5Q&sig2=1G5dqbMmEncOVjSjY__tDA> [žiūrėta: 2015-12-09]

Bačiulaičio R., vidaus auditas bus efektyvus tik tada, kai jo veikla bus visiškai remiama aukščiausiojo lygmens vadovų.¹⁰⁷

2005 m. lapkričio–gruodžio mėn. atlikusi centralizuotų vidaus audito tarnybų veiklos visose šalies miestų ir rajonų savivaldybėse analizę Ramonienė V.¹⁰⁸ nustatė, kad 36 Lietuvos savivaldybių vidaus audito tarnybose arba 67 % visų savivaldybėse įsteigtų vidaus audito tarnybų dirbo tik po 1 darbuotoją – vidaus audito tarnybos vedėją ar specialistą. 2004 m. Lietuvos savivaldybėse dirbo 50 vidaus auditorių, kai tuo metu tokio personalo poreikis, anot autorės, buvo du kartus didesnis. 2005 m. Lietuvos savivaldybėse vidaus audito tarnybose dirbo 90 auditorių – darbuotojų trūkumas sudarė jau tik du trečdalius esamo personalo išteklį.

Anot autorės, 38 įsteigtos savivaldybių vidaus audito tarnybos 2004 m. atliko 63 vidaus auditus arba po 1,26 audito kiekvienas darbuotojas, o 2005 m. savivaldybių vidaus audito tarnybų skaičiui išaugus iki 54, buvo atlikti 243 vidaus auditai arba po 2,7 vidaus auditus kiekvienas darbuotojas.

Ramonienė V. pažymi, kad esant tokiai situacijai, kai vidaus audito tarnyboje dirba tik vienas darbuotojas, kyla rizika neužtikrinti tinkamos vidaus audito kokybės bei atlikimo kontrolės. Pavyzdinėje vidaus audito metodikoje¹⁰⁹ numatyta, kad vidaus audito programa turi būti suderinta su vidaus audito tarnybos vedėju. Atlikus auditą, darbo dokumentus kartu su atlikto vidaus audito ataskaitos projektu vidaus auditorius turi pateikti vidaus audito tarnybos vadovui, kuris atlieka pateiktų dokumentų kontrolę, tam, kad nustatytų, ar jie tinkamai pagrindžia vidaus audito ataskaitos projekte išdėstytus faktus, išvadas, rekomendacijas, ar buvo atliktos visos reikiamos vidaus audito procedūros. Akivaizdu, kad esant tokiai situacijai, minėtos metodikos nuostatos tampa neįgyvendinamos, kadangi būdamas vienas vidaus audito tarnybos darbuotojas turėtų kontroliuoti pats save.

Tai akcentuoja ir pačios savivaldybės. Pavyzdžiui, Kalvarijos savivaldybės tarybos sprendimo projekte „Dėl Kalvarijos savivaldybės administracijos direktoriaus 2014 m. veiklos ataskaitos“¹¹⁰ pažymima, kad „Centralizuoto vidaus audito tarnyba (toliau – CVAT) kaip savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys patvirtinta Kalvarijos savivaldybės tarybos

¹⁰⁷ Bičiulaitis, R. *Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (035).

Kaunas: Vytauto Didžiojo Universitetas, 2001.

¹⁰⁸ Ramonienė, V.; Kustienė, A. „Vidaus audito būklė Lietuvos savivaldybėse“. Pranešimas tarptautinėje mokslinėje–praktinėje konferencijoje „Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste“, 2006 m. balandžio 7 d. [interaktyvus] <[¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas 2003 m. gegužės 2 d. Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“.](http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjwK7WkdbJAWhWFXS wKHVIvCs8QFggcMAA&url=http%3A%2F%2FelibRARY.lt%2Fresursai%2FMokslai%2FKolegijos%2FKolpingo_k olegija%2Fkonferencija2006%2F22.pdf&usg=AFQjCNEG1n9fVTA3qQOmZ86_ZUxNNqgM2Q&sig2=jEpnKN XtSZQoP5E8X67Mw> [žiūrėta: 2015-02-10].</p></div><div data-bbox=)

¹¹⁰ Prieiga per internetą: <http://www.infolex.lt/kalvarija/Default.aspx?Id=3&DocId=6286> [žiūrėta: 2015-12-13].

2010 m. liepos 29 d. sprendimu Nr. T-68-19 „Dėl Kalvarijos savivaldybės administracijos struktūros ir didžiausio leistino darbuotojų skaičiaus“. Kalvarijos savivaldybės administracijos direktoriaus 2009 m. lapkričio 11 d. įsakymu Nr. A-171 patvirtinti CVAT nuostatai. 2014 m. lapkričio 27 d. įsakymu Nr. A1-223 patvirtinta CVAT vedėjo (karjeros valstybės tarnautojo) pareigybė (lygis – A, kategorija – 11), 2012 m. rugpjūčio 10 d. įsakymu Nr. A1-158 - CVAT vyriausiojo specialisto (karjeros valstybės tarnautojo) pareigybė (lygis – A, kategorija – 9). Patvirtintas CVAT pareigybių skaičius neatitinka CVAT personalo poreikio, kuris apskaičiuojamas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-05-02 įsakymo Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų poreikio patvirtinimo“ 2 priedo nuostatomis. Pagal skaičiavimus nustatyta, kad tarnybai reikalingi Vidaus audito tarnybos vedėjas ir du vidaus auditoriai. Įvertinus savivaldybės administracijos finansines galimybes CVAT etatų skaičius nuo įkūrimo iki šiol nebuvo keičiamas. Kalvarijos savivaldybės administracijos direktoriaus 2014 m. lapkričio 27 d. įsakymu Nr. A1-224 CVAT vyriausioji specialistė nuo 2014 m. gruodžio 1 d. perkelta į tarnybos vedėjo pareigas, todėl tarnyboje yra likęs neužimtas vyriausiojo specialisto etatas. Faktiškai 2014 m. CVAT dirbo vienas žmogus. Nesant pilnai tarnybos sudėčiai, neužtikrinama tarnybos veikla, kaip tą reglamentuoja Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas“.

Stebint centralizuotų vidaus audito tarnybų auditorių skaičiaus dinamiką, pažymėtina, kad, anot Budnikienės D., 2008 m. gruodžio 31 d. Lietuvos miestų ir rajonų savivaldybėse įsteigtose 60 centralizuotų vidaus audito tarnybų dirbo 121 valstybės tarnautojas. Vidutiniškai 2008 m. gruodžio 31 d. vienoje centralizuotoje vidaus audito tarnyboje dirbo 2 valstybės tarnautojai, nors personalo poreikis, paskaičiuotas pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintą poreikio skaičiavimo metodiką, vienai centralizuotai vidaus audito tarnybai buvo 5 valstybės tarnautojai. Taigi, personalo poreikis vidutiniškai kiekvienoje centralizuotoje vidaus audito tarnyboje Budnikienės D. analizuojamu laikotarpiu buvo patenkintas tik 46 procentais.

2010 m. gruodžio 6 d. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išankstinio tyrimo ataskaitoje „Vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“ Nr. IT-P-700-6-14 nurodyta, kad savivaldos lygmeniu 2009 m. centralizuotų vidaus audito tarnybų personalo poreikis buvo patenkintas tik trijose iš 60 savivaldybių¹¹¹.

Pažymėtina ir tai, kad tiek Ramonienės V., tiek Budnikienės D. analizuotais laikotarpiais centralizuotose vidaus audito tarnybose dirbo daugiausiai po 1 auditorių. Anot Budnikienės D., 2009 m. pradžioje 22 savivaldybėse dirbo tik po vieną auditorių, septynios

¹¹¹ Prieiga per internetą: www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=2278 [žiūrėta: 2015-12-13]

savivaldybės vidaus audito tarnybų veiklą organizavo ir vykdė be tarnybų vadovų. Patvirtinti vidaus audito personalo poreikio skaičiavimo metmenys¹¹² yra rekomendacinio pobūdžio teisės aktas, į kurio vykdymo rezultatus savivaldybės administracijos direktorius gali ir neatsižvelgti. Ši nuostata įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme. Tačiau šio darbo autorė, sutikdama su Ramonienės V. ir Budnikienės D. nuomone, mano, kad kai centralizuotose vidaus audito tarnybose dirba tik vienas ar du vidaus auditoriai, egzistuoja didelė rizika, kad dalis veiklos ir valdymo procesų bus neįvertinta.

Tai patvirtina ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos metinėse vidaus audito tarnybų veikimo 2013 ir 2014 m. viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitose pateikti duomenys.

2014 m. birželio 30 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos metinėje vidaus audito tarnybų veikimo 2013 m. viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitoje Nr. (19.27-2)-11K-3¹¹³ (toliau – 2013 m. ataskaita) nurodyta, kad 2013 m. savivaldybių centralizuotose vidaus audito tarnybose buvo 138 etatai (pareigybės) (2012 m. – 143), dirbo 119 darbuotojų (2012 m. – 123 darbuotojai). Po vieną darbuotoją dirbo 25-ių savivaldybių vidaus audito tarnybose (2012 m. – 23 savivaldybių): 21-oje dirbo tik vadovas, o 4-iose – tik vidaus auditorius. Darbuotojų poreikis, paskaičiuotas finansų ministro nustatyta tvarka, buvo 274 (2012 m. – 268 darbuotojai). Dėl nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus 15-os savivaldybių vidaus auditoriai negalėjo įvykdyti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo reikalavimo ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolės sistema veikia viešajame juridiniame asmenyje. Taip pat negalėjo vykdyti kai kurių kitų šio įstatymo nustatytų funkcijų.

Ataskaitoje nurodyta, kad 2013 m. buvo atlikta 413 vidaus auditų (2012 m. – 442 vidaus auditai), kurių metu buvo pateiktos 2 802 ir įgyvendintos 2 367 rekomendacijos (2012 m. atitinkamai – 3011 ir 2842 rekomendacijos) dėl viešųjų juridinių asmenų veiklos tobulinimo, jų vidaus kontrolės sistemos stiprinimo, veiklos rizikos valdymo. Vidaus kontrolės sistema buvo įvertinta kaip silpna 23 savivaldybių 38 viešuosiuose juridiniuose asmenyse (2012 m. – 32 viešuosiuose juridiniuose asmenyse). Rizikingiausios veiklos sritys buvo viešieji pirkimai ir turto naudojimas, valdymas bei disponavimas juo. Pasitaikė atvejų, kai dėl nustatytų pažeidimų buvo kreiptasi į teisėsaugos institucijas. Savivaldybių vidaus audito visuma apėmė 3 012 savivaldybių viešųjų juridinių asmenų (2012 m. – 3141 viešąjį juridinį asmenį). Vidaus audito tarnybų darbuotojai ataskaitiniais metais dirbo 25 213 darbo dienų (2012 m. – 25 588 darbo dienas).

¹¹² Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo Nr. 1K-117.

¹¹³ Šiuo metu interneto nuoroda į 2013 m. ataskaitą yra pašalinta, žr. priedą.

Finansų ministerijos valstybės tarnautojai, vykdydami Finansų ministerijai Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu pavestą funkciją vertinti ir prireikus tikrinti, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytus reikalavimus, 2013 m. atliko 11 savivaldybių (Jonavos, Kaišiadorių, Zarasų, Molėtų, Šilutės, Raseinių, Joniškio, Kėdainių, Varėnos rajonų, Druskininkų ir Birštono) vidaus audito tarnybų veiklos tikrinimus ir vertinimus. Daugumos vidaus audito tarnybų veikla įvertinta kaip iš esmės atitinkanti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių vidaus auditą, nuostatas, tačiau dalies vertintų vidaus audito tarnybų problema – nepakankami darbuotojų ištekliai. Birštono ir Molėtų rajono savivaldybių centralizuotose vidaus audito tarnybose 2013 m. dirbo tik po vieną darbuotoją, o tai neatitinka Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 1 straipsnio 6 dalies nuostatos dėl vidaus audito tarnybos kaip struktūrinio padalinio ir Viešojo administravimo įstatymo 11 straipsnio 5 dalies nuostatos, kad skyriuje (biure, tarnyboje), kuris nėra departamento (valdybos) struktūrinė dalis, turi būti ne mažiau kaip 2 pareigybės. Šios vidaus audito tarnybų veiklos problemos nurodytos Finansų ministerijos specialistų parengtose vertinimo ataskaitose ir aptartos su savivaldybių administracijų direktoriais. 2013 metais vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo ataskaitose buvo pateikta 40 rekomendacijų (daugiausiai dėl vidaus audito tarnybų nuostatų, pareigybių aprašymų pakeitimų, strateginių ir metinių veiklos planų tobulinimo, vidaus auditorių nepriklausomumo užtikrinimo), iš jų 24 rekomendacijos įgyvendintos, dėl kitų buvo vykdoma įgyvendinimo priežiūra.

2015 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos metinėje vidaus audito tarnybų veikimo 2014 m. viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitoje Nr. (19.27-2)-11K-7¹¹⁴ (toliau – 2014 m. ataskaita) nurodyta, kad savivaldybėse 2014 m. buvo 12 centralizuotų vidaus audito tarnybų ir 48 centralizuoti vidaus audito skyriai (toliau tekste – centralizuotos vidaus audito tarnybos). Pareigybių skaičiaus dinamika ataskaitoje pavaizduota taip:

9 lentelė. Vidaus auditorių pareigybių savivaldybėje skaičiaus dinamika

Metai	Patvirtinta pareigybių	Užimta pareigybių
2010	135	116

¹¹⁴ Prieiga per internetą:

http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjJq__1_N3IAhVDCiwKHSO6AyYQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.finmin.lt%2Ffinmin.lt%2Ffailai%2Fvidaus_auditas%2F2015_VA_ataskaita.pdf&usg=AFQjCNFWq2v5-XyM2KBR078lcfFckjLY8w&sig2=zMnZh6yq6gACfcD5iX45qA
[žiūrėta: 2015-12-12].

2011	141	119
2012	143	123
2013	138	119
2014	144	119

Šio darbo autorės skaičiavimu, pernai 60 Lietuvos miestų ir rajonų savivaldybių vidutiniškai dirbo 1,98 vidaus auditoriaus. Tai yra labai mažai. Finansų ministerijos ataskaitose nurodyta, kad 22-iejų savivaldybių vidaus audito tarnybose dirbo po vieną darbuotoją¹¹⁵, iš kurių 19-oje dirbo tik vadovas, o 3-ose – tik po vieną vidaus auditorių. Dėl nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus 12-oje savivaldybių vidaus auditoriai negalėjo įvykdyti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo reikalavimo ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolės sistema veikia viešajame juridiniame asmenyje.

Tačiau ataskaitoje nurodyta, kad, nepaisant to, tiek 2013 m., tiek 2014 m. buvo atlikta daugiau vidaus auditų, negu planuota. 2013 m. planuota atlikti 395, atlikta – 413 auditų, iš kurių 340 planiniai ir 73 – neplaniniai. 2014 m. planuota atlikti 419, atlikta – 422 auditai, iš kurių 388 – planiniai, 34 – neplaniniai. Neplaninius vidaus auditus atliko 21 savivaldybės vidaus audito tarnyba. Iš 422 atliktų vidaus auditų 57 buvo finansų valdymo srities, 353 – veiklos ir valdymo, 9 – ES ir kitų paramos fondų lėšų, 3 – kiti vidaus auditai.

Ataskaitoje nurodyta, kad, įvertinę audituojamo subjekto vidaus kontrolės funkcionavimą bei galimą rizikos veiksnių įtaką, vidaus auditoriai vidaus audito ataskaitose 2014 m. daugiausiai teikė viešųjų juridinių asmenų veiklos gerinimo rekomendacijas dėl viešųjų juridinių asmenų atliekamų funkcijų atitikties nustatytiems teisės aktams; valstybės biudžeto asignavimų planavimo ir tikslinio lėšų panaudojimo; vidaus kontrolės stiprinimo; viešųjų pirkimų procedūrų atitikties teisės aktams; turto įsigijimo, apskaitos, inventorizavimo ir nurašymo; buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės dokumentų sudarymo. Vidaus auditoriai stebėjo, kaip įgyvendinamos vidaus audito ataskaitose pateiktos rekomendacijos. Pažangos stebėjimas buvo vykdomas pildant atliktų vidaus auditų registracijos ir rekomendacijų įgyvendinimo žurnalus. 2014 m. vidaus audito tarnybos audituojamiems subjektams pateikė 2 655 rekomendacijas, t. y. 147 rekomendacijomis mažiau nei 2013 m. Tačiau ataskaitiniais metais buvo įgyvendintos 2 735 rekomendacijos, t. y. 368 rekomendacijomis daugiau negu 2013 metais. 138 rekomendacijos ataskaitiniais metais neteko aktualumo (dėl teisės aktų, pavaldžių struktūrų valdymo pokyčių ir pan.) (2013 m. – 121). Ataskaitinių metų pabaigoje liko neįgyvendintos 1 927 rekomendacijos, kurių

¹¹⁵ Vaitkevičius, J. *Vidaus audito svarba*, 2015-10-13 [interaktyvus] <http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?dok_id=56> [žiūrėta: 2015-11-01].

įgyvendinimas tęsiamas 2015 m. (2013 m. buvo likusios neįgyvendintos 2 145 rekomendacijos). Daugiausia reikšmingų rekomendacijų vidaus auditoriai pateikė veiklos ir valdymo vidaus auditu metu, taip pat dėl vidaus kontrolės tobulinimo ir dėl viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo. Vidaus auditu metu nustatytos rizikingiausios veiklos sritys: turto apskaitos, inventorizavimo ir nurašymo; biudžeto lėšų tikslinio panaudojimo; vidaus kontrolės procedūrų nustatymo ir stiprinimo; supaprastintų viešųjų pirkimų organizavimo.

Savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų darbuotojai 2014 m. dirbo 24 884 darbo dienas, t. y. 329 darbo dienomis mažiau nei 2013 m. (2013 – 25 213 darbo dienų). Vidaus audito procesui buvo skirtos 17 899 darbo dienos, t. y. 189 darbo dienomis mažiau nei 2013 m. (2013 m. buvo skirtos 18 088 darbo dienos). Pažangos stebėjimui 2014 m. skirta 1 619 darbo dienų, t. y. 23 darbo dienomis daugiau nei 2013 m. (2013 m. – 1 596 darbo dienos).

Finansų ministerijos specialistai 2014 m. atliko 18 savivaldybių (Šiaulių miesto ir rajono, Panevėžio miesto ir rajono, Kauno miesto ir rajono, Alytaus miesto ir rajono, Klaipėdos miesto, Tauragės, Radviliškio, Biržų, Kupiškio, Kelmės, Pakruojo, Pasvalio, Rokiškio, Lazdijų rajonų) centralizuotų vidaus audito tarnybų veiklos tikrinimus ir vertinimus. Kaip ir ankstesniais metais, nustatyta, kad daugumos vidaus audito tarnybų veikla įvertinta kaip atitinkanti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo ir jo įgyvendinamųjų teisės aktų nuostatas. Pagrindinė kai kurių vertintų vidaus audito tarnybų problema vėlgi yra nepakankami žmogiškieji ištekliai – pavyzdžiui, Biržų, Kelmės, Kupiškio, Pakruojo ir Radviliškio rajonų savivaldybių centralizuotose vidaus audito tarnybose dirbo tik po vieną darbuotoją.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nuo pačios centralizuotų vidaus audito tarnybų savivaldybėse veiklos pradžios iki šiandien viena pagrindinių problemų išlieka auditorių trūkumas. Pažymėtina, kad vidaus auditorių atliekami vidaus auditai apima skirtingas savivaldybės veiklos sritis: finansų valdymo, veiklos ir valdymo, viešųjų pirkimų, turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ir kitas¹¹⁶, o auditui atlikti, tinkamai apibendrinti, išdėstyti, suderinti ir pateikti jo rezultatus dažniausiai skiriama tik keliasdešimt dienų (mažai svarbiai audito visumos daliai vidaus auditui atlikti skiriama 15 darbo dienų, vidutiniškai svarbiai – 25 darbo dienos, labai svarbiai – 40 darbo dienų)¹¹⁷, todėl

¹¹⁶ 2010 m. gruodžio 6 d. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išankstinio tyrimo ataskaitoje „Vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“ Nr. IT-P-700-6-14 [interaktyvus] <www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=2278> [žiūrėta: 2015-12-13]

¹¹⁷ 2003 m. gegužės 2 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ Nr. 1K-117 [interaktyvus] <http://www.stt.lt/files/mokmedziaga/CD1/CD1_1/files/teises_aktai/lietuvos/Vidinis%20antikoru%20reglamentavimas/Vidaus%20auditas/Pavyzdine%20vidaus%20audito%20metodika.htm> [žiūrėta: 2015-12-12].

specializuotis, gerai įsigilinti į visus savivaldybės veiklos procesus vienam dirbančiam vidaus auditoriui yra sudėtinga.

Tą patį pokalbį su šio darbo autore paminėjo ir šio darbo autorės kalbintas savivaldybių kontrolierių asociacijos prezidentas J. Vaičiulis.

Dar viena nepakankamo vidaus audito tarnybų komplektavimo pasekmė – audito kokybės kontrolės procedūrų neužtikrinimas. Vidaus audito tarnybose, kuriose dirba po vieną vidaus auditorių, nėra galimybės atlikti auditui būtinų kokybės kontrolės procedūrų – peržiūrėti audito dokumentus. Audito standartai nustato, kad audito užduoties vykdymas būtų prižiūrimas, t. y. atliktas darbas (parengti dokumentai) peržiūrimas, ir tai atlieka ne juos parengęs asmuo. Neįsitikinus atliktų atskirų užduočių kokybe yra pagrindas abejoti ir viso audito kokybe, jo atitiktimi audito standartams¹¹⁸.

Šio darbo autorės nuomone, tokia situacija parodo, kad savivaldybių atstovų požiūris į vidaus audito svarbą yra gana atsainus, kad vidaus auditorius nėra laikomas rimtu pagalbininku kasdienėje savivaldybės ir jos įstaigų veikloje. Dėl vertinamų sričių sudėtingumo ir įvairiapusiškumo, riboto darbo valandų skaičiaus, didelio darbo krūvio vienam centralizuoto vidaus audito skyriaus auditoriui sunku objektyviai, kvalifikuotai ir įvairiapusiškai įvertinti ir kontroliuoti galimas rizikas visose savivaldybės ir jos įstaigų veiklos srityse, todėl jo atliekamas vidaus auditas negali užtikrinti tinkamo veiksmingumo. Juk vienas auditorius, kaip rodo išanalizuotų šaltinių ir ataskaitų duomenys, pajėgia atlikti vidutiniškai 3,5 audito per metus. Todėl rekomenduotina savivaldybės priimamuose teisės aktuose įtvirtinti didesnę vidaus auditorių pareigybių skaičių ir realiai įsteigti bent 3 etatus – 1 vidaus audito skyriaus / tarnybos vadovo ir 2 – vidaus auditorių.

2.4. Vidaus auditorių nepriklausomumo problema

Simonavičius J.¹¹⁹ teigia, kad vidaus auditorius turi būti nepriklausomas nuo kitų įmonės darbuotojų nuomonės ar kitų pašalinių veiksnių, tikrindamas įmonės veiklą ir vykdydamas jam pavestas užduotis. Anot šio autoriaus, „Jeigu vidaus auditorius suranda klaidų, netikslumų ar aplaidumo, tai visai nereiškia, kad dėl to tie darbuotojai turi būti ypač baudžiami ar išvyti iš darbo. Juk vidaus auditoriaus darbas yra prisidėti, kad tie trūkumai būtų pašalinti, rekomenduoti ištaisyti klaidas, bet darbuotojai dėl to neturi nukentėti. Tai vadovo problema, jeigu jis į

¹¹⁸ 2010 m. gruodžio 6 d. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išankstinio tyrimo ataskaitoje „Vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“ Nr. IT-P-700-6-14 [interaktyvus] <www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=2278> [žiūrėta: 2015-12-13]

¹¹⁹ Simonavičius, J. *Vidaus auditorių asociacija: nuo idėjų prie darbų*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1999-10-05. Nr. 37, p. 7.

trūkumus reaguoja asmeniškai ir priima tai, kaip žmonių tarpusavio santykius. Vidaus auditorius turi siekti, kad darbe būtų diegiamos naujovės, savo darbą atlikti nevaržomai ir objektyviai“.

Šio darbo autorė sutinka su Simonavičiumi J., tačiau atliktos įvairių informacijos šaltinių analizės rezultatai rodo, kad vidaus auditoriaus nepriklausomumo problema vis dar išlieka opi.

Anot Budnikienės D., vidaus audito teorijoje ir praktikoje, Vidaus audito profesinės praktikos standartuose galioja nuostatos, kad vidaus auditorių nepriklausomumas yra užtikrinamas tada, kai vidaus auditoriai savo darbą atlieka nevaržomi, sprendimus priima objektyviai ir nešališkai, jų veikla nepriklauso nuo audituojamų subjektų. Šio darbo autorė pritaria Budnikienei D., kad dėl teisės normose reglamentuoto centralizuotų vidaus audito tarnybų vidaus auditorių ir vadovų tiesioginio pavaldumo ir atskaitingumo, vidaus auditorių nepriklausomumo principas gali būti lengvai pažeidžiamas.

Kad cituojamos autorės 2009 m. paminėta problema išlieka aktuali ir šiomis dienomis, patvirtina ir 2013 ir 2014 m. Finansų ministerijos ataskaitos.

2013 m. ataskaitoje nurodoma, kad pagal Vietos savivaldos įstatymą centralizuota vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui, kuris pagal Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą privalo užtikrinti vidaus auditorių veiklos ir organizacinį nepriklausomumą ir neperduoti šios valdymo funkcijos kitiems viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojams ar darbuotojams. Tačiau 2013 m. ne visose savivaldybėse buvo užtikrintas vidaus audito veiklos nepriklausomumas. Kai kuriose savivaldybėse vidaus auditoriai, tarnybų vadovai buvo įpareigoti dirbti darbus, nesusijusius su vidaus auditu – dirbti įvairiose darbo grupėse ir komisijose, įgyvendinti korupcijos prevencijos priemones, vykdyti kitus su vidaus auditu nesusijusius nurodymus. 2013 m. vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo ataskaitose buvo pateikta 40 rekomendacijų (daugiausiai dėl vidaus audito tarnybų nuostatų, pareigybių aprašymų pakeitimų, strateginių ir metinių veiklos planų tobulinimo, vidaus auditorių nepriklausomumo užtikrinimo), iš jų 24 rekomendacijos įgyvendintos, dėl kitų buvo vykdoma įgyvendinimo priežiūra.

Ta pati problema akcentuota ir 2014 m. ataskaitoje, kai buvo nustatyta, jog kai kurių centralizuotų vidaus audito tarnybų vadovai ir vidaus auditoriai administracijos direktorių pavedimu turėjo atlikti darbus, nesusijusius su vidaus auditu: vykdyti korupcijos prevenciją ir kontrolę bei vadovauti įvairioms darbo grupėms, komisijoms arba būti jų nariais. Pavyzdžiui, Šiaulių miesto savivaldybės centralizuotos vidaus audito tarnybos darbuotojai savivaldybės administracijos direktoriaus pavedimu atliko veiklos teisėtumo patikrinimus biudžetinėse įstaigose (vaikų lopšeliuose-darželiuose), taip pat – miesto savivaldybės turto valdymo skyriaus vykdomų kontrolės procedūrų, susijusių su savivaldybės socialinio būsto

administravimu, analizę, Jonavos rajono savivaldybės centralizuotos vidaus audito tarnybos specialistai narių teisėmis dalyvavo savivaldybės administracijos organizuotų komisijų ir darbo grupių veikloje, kt.

2014 metais vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo ataskaitose buvo pateiktos 77 rekomendacijos (daugiausia dėl vidaus audito tarnybų veiklos nepriklausomumo užtikrinimo, metinių ir strateginių planų sudarymo, vidaus kontrolės vertinimo, vidaus auditorių darbo dokumentų rengimo ir kokybės), iš kurių 57 rekomendacijos buvo įgyvendintos, dėl kitų vykdoma įgyvendinimo priežiūra.

Kitas svarbus vidaus auditoriaus veiklos nepriklausomumo aspektas, šio darbo autorės nuomone, yra glaudus auditoriaus ir audituojamųjų subjektų bendradarbiavimas visuose vidaus audito proceso etapuose. Savivaldybių centralizuoto vidaus audito tarnybų veiklos patirtis rodo, kad jų kasdienėje veikloje rimtu trikdžiu tampa ir audituojamųjų subjektų nenoras bendradarbiauti ir teikti auditui atlikti įvairiuose jo etapuose būtiną išsamią informaciją. Pavyzdžiui, 2015 m. Alytaus miesto ir Kauno apygardos teismuose nagrinėta administracinio teisės pažeidimo byla¹²⁰, kurioje nurodyta, kad „Alytaus miesto savivaldybės administracijos Teisės skyriaus vedėjas M. J. surašė administracinio teisės pažeidimo protokolą L. R. pagal ATPK 188¹⁶ str. 1 d. dėl to, kad L. R., būdama Alytaus miesto teatro direktore, nevykdė 2014-10-15 Alytaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus rašte Nr. SD-6513 (6.17) suformuoto nurodymo per 5 darbo dienas pateikti Alytaus miesto savivaldybės administracijos Centralizuoto vidaus audito skyriaus pareigūnams prašomų dokumentų ir kitos informacijos, reikalingos audito įrodymams rinkti ir auditui atlikti, vykdant Alytaus miesto teatro pažangos stebėjimo (veiklos po audito) vidaus auditą“. Audito skyriui nepavyko rasti minėto teatro statyto miuziklo „Medžioklė su varovais“ sąmatos, kuri kartu su rėmėjų skirtomis lėšomis galėjo siekti apie 72 tūkstančius eurų.

Dar vienas vidaus audito nepriklausomumo trukdis, šio darbo autorės nuomone, yra tai, kad teisės aktuose nėra įtvirtinta prievolė savivaldybėms viešinti centralizuoto vidaus audito skyriaus atliktų vidaus audito ataskaitų, kaip kad yra privaloma skelbti savivaldybės kontrolės ir audito skyriaus atliktų auditų ataskaitas. Kai kurias savivaldybių centralizuoto vidaus audito skyriaus atliktų vidaus audito ataskaitas galima rasti specialiai naršant internete, pavyzdžiui, Šilutės rajono savivaldybės administracijos Centralizuoto vidaus audito skyriaus 2015 m. sausio 29 d. vidaus audito ataskaita „Dėl administracinės naštos mažinimo priemonių plano vykdymo vertinimo už 2014 m. II pusmetį“ Nr. 1¹²¹, tačiau savivaldybės puslapyje skiltis, skirta centralizuotos vidaus audito tarnybos veiklai lieka tuščia. Pavyzdžiui, tos pačios Šilutės rajono

¹²⁰ Prieiga per internetą: [http://eteismai.lt/byla/145319619181016/ATP-491-530/2015?word=Alytaus savivaldybė centralizuoto vidaus audito](http://eteismai.lt/byla/145319619181016/ATP-491-530/2015?word=Alytaus%20savivaldyb%C4%97%20centralizuoto%20vidaus%20audito) [žiūrėta: 2015-12-02].

¹²¹ Prieiga per internetą: http://www.silute.lt/publ/veikla/nastos_ataskaita2.pdf [žiūrėta: 2015-12-13].

savivaldybės interneto tinklalapyje šioje skiltyje yra paskelbti tik centralizuoto vidaus audito skyriaus vedėjos ir dviejų auditorių kontaktiniai duomenys bei šio skyriaus nuostatai¹²². Panašiai yra ir kitose savivaldybėse: Kauno miesto savivaldybės skiltyje „Centralizuotas vidaus audito skyrius“ skelbiama trumpas vidaus auditą reglamentuojančių teisės aktų sąrašas, skyriaus nuostatai ir neatsidaranti nuoroda į skyriaus darbuotojų kontaktus¹²³. Ta pati informacija skelbiama Vilniaus miesto savivaldybės¹²⁴, Alytaus miesto savivaldybės¹²⁵, Joniškio rajono savivaldybės¹²⁶ interneto tinklalapio atitinkamoje skiltyje, Klaipėdos miesto savivaldybė skelbia tik darbuotojų kontaktinius duomenis¹²⁷, Trakų rajono savivaldybė – tik skyriaus nuostatus¹²⁸.

Todėl nei savivaldybės gyventojams, nei kitiems suinteresuotiems asmenims nėra sudaroma galimybė įvertinti, kokios problemos yra nustatomos vidaus audito metu, kiek objektyviai ir išsamiai jos įvertintos, kokių pasiūlymų pateikta ir kaip jie įgyvendinami. Kadangi vidaus auditas aprėpia labai daug savivaldybės veiklos sričių, galimybė susipažinti su vidaus audito ataskaitomis ženkliai padidintų savivaldybės veiklos skaidrumą ir visuomenės pasitikėjimą savivaldybe, jos vadovais.

Tai patvirtina ir, pavyzdžiui, Anykščių rajono apylinkės teisme 2013 m. gruodžio 6 d. nagrinėta administracinių teisės pažeidimų byla¹²⁹ dėl Anykščių rajono savivaldybės administracijos direktoriaus V. J. neva neteisėto atsisakymo teikti informaciją masinės informacijos priemonės atstovui ir trukdymo žurnalistui vykdyti savo profesinę pareigą, nes jis atsisakė suteikti žurnalistui informaciją apie Anykščių rajono savivaldybės Vidaus centralizuoto audito skyriaus tyrimo išvadas dėl elektroninio mokinio pažymėjimo diegimo rajono mokyklose. Arba Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. kovo 5 d. nagrinėta administracinė byla pagal pareiškėjo viešosios įstaigos „Automobilių stovėjimo aikštelės“ skundą dėl Kauno miesto savivaldybės administracijos vidaus audito ataskaitos panaikinimo¹³⁰.

Šiuo metu Lietuvos Respublikos Vyriausybėje yra derinamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 18 d. nutarimo Nr. 480 „Dėl bendrųjų reikalavimų valstybės ir savivaldybių institucijų ir įstaigų interneto svetainėms aprašo patvirtinimo“ pakeitimo projektas (TAIS Nr. 15-12924) (toliau – Projektas), kuriame numatyta, kad vadovaujantis Projekto 18¹

¹²² Prieiga per internetą: <http://www.silute.lt:50080/index.php?1388798202> [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²³ Prieiga per internetą: <http://senas.kaunas.lt/index.php?1249488107> [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²⁴ Prieiga per internetą: http://www.vilnius.lt/lit/Vidaus_audito_skyrius/22/1721327 [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²⁵ Prieiga per internetą: <http://www.alytus.lt/centralizuotas-vidaus-audito-skyrius> [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²⁶ Prieiga per internetą: <http://www.joniskis.lt/lit/Centralizuotas-vidaus-audito-skyrius> [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²⁷ Prieiga per internetą: http://www.klaipeda.lt/popup2.php?ru=bS9tX3N0YWZmL2ZpbGVzL3Zfc3RhZmZfcHJpbnRfZHAucGhw&tmpl_name=m_staff_print_dp&m_staff_dp_id=6 [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²⁸ Prieiga per internetą: <http://www.trakai.lt/index.php?480471582> [žiūrėta: 2015-12-13].

¹²⁹ Prieiga per internetą: http://eteismai.lt/byla/273093008328865/A2_11_-686-786/2013?word=centralizuoto vidaus audito# [žiūrėta: 2015-12-13].

¹³⁰ Prieiga per internetą: <http://eteismai.lt/byla/18563757100392/AS-662-369-14?word=centralizuoto vidaus audito> [žiūrėta: 2015-12-13].

punkto nuostatomis institucijos interneto svetainės skiltyje „Korupcijos rizikos valdymo vertinimas“ turėtų būti atskleista informacija (kartu ir skelbiant vidaus audito išvadas dėl korupcijos rizikos valdymo vertinimo) apie vidaus audito išvadose dėl korupcijos rizikos valdymo vertinimo pateiktų pasiūlymų vykdymą ir pasiektus rezultatus. Autorės nuomone, šios nuostatos įtvirtinimas prisidėtų prie įstaigos veiklos skaidrumo ir viešumo augimo, didintų visuomenės pasitikėjimą ja ir valstybės sektoriumi apskritai.

Išanalizuotų šaltinių autoriai mano ir šio darbo autorė jiems pritaria, kad nepriklausomumo trūkumo problemą galėtų sumažinti atskiras centralizuotų vidaus audito tarnybų finansavimas ir atskaitingumas tiesiogiai Finansų ministerijai. Taip pat rekomenduotina teisės aktuose įtvirtinti nuostatą, kad atliktų vidaus auditų ataskaitos ar apibendrinti duomenys, nepažeidžiant konfidencialumo ir asmens duomenų apsaugos principų, ir jose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos dokumentai būtų viešinami savivaldybių interneto svetainėse.

2.5. Vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo problema

Budnikienė D. 2009 m. nurodė, kad Lietuvoje nėra patvirtinta vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimo nuostatų, kuriuose būtų nustatyti reikalavimai vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimo būdams ir formoms, vidaus auditorių įgytoms ir (ar) patobulintoms kompetencijoms, vidaus auditorių įgytų ar patobulintų kompetencijų ir įgytų atestatų įvairiose kvalifikacijos tobulinimo institucijose atitikimui Finansų ministerijos Mokymo centro parengtoms vidaus auditorių mokymo programoms kriterijai bei reikalavimai vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimo finansavimui (per kalendorinius metus vidutiniškai vienam savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų valstybės tarnautojui yra skiriama apie 500 litų kvalifikacijos tobulinimui, tokių lėšų pakanka vidutiniškai trijų dienų kvalifikacijos tobulinimo kursams apmokėti). Kai minėti kvalifikacijos tobulinimo nuostatai nepatvirtinti, savivaldybių centralizuotos vidaus audito tarnybos negali formuoti vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimo kryptių, efektyviai planuoti ir naudoti lėšas kvalifikacijos tobulinimui ir nevaldo informacijos apie tai, pagal kokius kriterijus bus vertinami įvairiose kvalifikacijos tobulinimo institucijose įgyti atestatai (iš savivaldybių centralizuotose vidaus audito tarnybose dirbančio 121 valstybės tarnautojo 33 valstybės tarnautojai yra įgiję vidaus auditoriaus atestatus, išduotus Lietuvos Respublikos vidaus auditorių asociacijos. Savivaldybių centralizuotos vidaus audito tarnybos tuo metu nežinojo, kaip minėti atestatai bus įskaitomi ateityje ir negali racionaliai rinktis kvalifikacijos tobulinimo paslaugas teikiančių mokymo įstaigų).

2013 m. ataskaitoje paminėta, kad tais metais vidaus auditoriai, siekdami kuo profesionaliau atlikti vidaus auditus, nuolat tobulino žinias, įgūdžius, kitas profesines

savybes ir gebėjimus valstybinio ir nevalstybinio sektoriaus mokymo įstaigose iš viso 903 darbo dienas (2012 m. – 950 darbo dienų), t. y. 3,58 proc. visų dirbtų darbo dienų skaičiaus (2012 m. – 3,71 proc.). Tačiau 2 savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų darbuotojams nebuvo sudarytos sąlygos tobulinti savo kvalifikaciją. Vykdydama vidaus auditorių mokymo ir kvalifikacijos kėlimo koordinavimo funkciją, Finansų ministerija 2013 m. inicijavo papildomų mokymų poreikio analizę, į kurią atsižvelgdamas Finansų ministerijos mokymo centras planavo ir organizavo vidaus auditorių mokymus. Pagal nustatytą poreikį 2013 m. gruodžio mėnesį Valstybės ir savivaldybių tarnautojų mokymo centre „Dainava“ įvyko kvalifikacijos tobulinimo seminaras vidaus auditoriams viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos, veiklos ir informacinių sistemų vidaus audito ir kitomis temomis. Ataskaitoje nurodyta, kad Vidaus audito tarnybų specialistai pageidauja, kad Finansų ministerijos mokymo centre būtų vykdoma daugiau praktinių mokymų ir seminarų, kurių metu būtų analizuojamos realios vidaus audito atlikimo situacijos, taikant praktines užduotis įvairioms vidaus kontrolės sritims, taip pat, kad būtų organizuojami specialūs seminarai vidaus audito tarnybų vadovams.

2014 m. ataskaitoje nurodyta, kad daugumos savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų darbuotojams buvo sudarytos sąlygos tobulinti savo profesinius įgūdžius, kitas profesines savybes ir gebėjimus Finansų ministerijos mokymo centro organizuojamuose viešojo sektoriaus vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose, Klaipėdos universiteto Tęstinių studijų instituto organizuojamuose kursuose, taip pat Valstybės ir savivaldybių vidaus auditorių asociacijos, Kauno technologijos universiteto Savivaldos centro, Lietuvos viešojo administravimo instituto organizuojamuose seminaruose, Valstybės ir savivaldybių tarnautojų mokymo centre „Dainava“.

2014 m. ataskaitoje taip pat pažymėta, kad vykdydama Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 11 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktuose nurodytas funkcijas Finansų ministerija skelbia savo interneto svetainėje adresu <http://www.finmin.lt> norminius teisės aktus, reglamentuojančius vidaus auditą, taip pat Finansų ministerijos specialistų parengtas metodines rekomendacijas ir klausimynus. Ataskaitiniais metais buvo atnaujintos ir patobulintos Finansų ministerijos interneto svetainėje skelbiamos Audituočių sričių atrankos, rizikos veiksnių analizės ir vidaus audito poreikio skaičiuoklės – kompiuterio programėlės, kuriomis vidaus auditoriai gali naudotis automatizuodami atitinkamus vidaus audito etapus (pavyzdžiui, atlikdami viešojo juridinio asmens įgyvendinamų projektų analizę, rizikos vertinimą bei atranką pagal audituojamuoju laikotarpiu įvykdytus mokėjimus). Pasikeitus teisės aktams atnaujintos Institucijos programų vidaus audito atlikimo metodinės rekomendacijos, taip pat Metodinės rekomendacijos ir klausimynai informacinių sistemų vidaus auditui, Rekomendacijos

viešųjų pirkimų vidaus auditui (atviro konkurso vykdymo etapai) ir Korupcijos rizikos valdymo vertinimo klausimynas. Be to, nuolat veikia internetiniai forumai, skirti aktualios informacijos vidaus audito klausimais sklaidai. Pagal veiklos specifiką viešojo sektoriaus vidaus audito tarnybos buvo sujungtos į 3 internetinius forumus: valstybės viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių; savivaldybių vidaus auditorių; aukštųjų mokyklų (universitetų ir kolegijų) vidaus auditorių.

Vykdydama vidaus auditorių mokymo ir kvalifikacijos kėlimo koordinavimo funkciją Finansų ministerija 2014 m. inicijavo vidaus auditorių mokymų poreikio analizę, į kurią atsižvelgęs Finansų ministerijos mokymo centras planavo ir organizavo mokymus. Pavyzdžiui, atsižvelgus į vidaus auditorių pageidavimus, Finansų ministerijos mokymo centre 2014 m. gegužės mėn. įvyko kvalifikacijos tobulinimo seminaras tema „Administracinės naštos mažinimo įstatymas. Administracinės naštos mažinimo principai, priemonės ir jų taikymas“, gruodžio mėn. – seminaras „Vidaus audito svarba ir vaidmuo organizacijoje“, kuriame buvo nagrinėjamos šios temos: rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo, tobulinimo ir vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams; vidaus audito plėtros klausimai; investicijų projektų vidaus auditas.

Vis dėl to pažymėta, kad bendras vidaus audito tarnybų darbuotojų kvalifikacijai tobulinti skirtas darbo laikas 2014 m., palyginti su 2013 metais, sumažėjo 181 darbo diena. Ataskaitiniais metais vidaus auditorių kvalifikacijai tobulinti buvo skirtos 722 darbo dienos, o 2013 m. – 903 darbo dienos. Vadinas, šio darbo autorės skaičiavimais, 2013 m. vienam iš 119 savivaldybėse dirbusių vidaus auditorių turėjo tekti po 7,6 darbo dienas kvalifikacijai tobulinti, 2014 m. – jau tik po 6. Šio darbo autorės nuomone, toks darbo dienų skaičius, skirtas mokymams, yra nepakankamas.

Nors, pavyzdžiui, neretai savivaldybės administracijos teisės aktuose būna nustatytas nemažas kvalifikacijai tobulinti skirtas darbo dienų skaičius. Pavyzdžiui, 2010 m. liepos 14 d. Anykščių rajono savivaldybės administracijos direktoriaus įsakyme „Dėl centralizuoto vidaus audito metodikos ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ Nr. AĮ 414 nurodyta, kad vienam vidaus auditoriui rekomenduotina skirti vidutiniškai 175 darbo dienas (nustatytas vidutinis vienerių metų darbo dienų skaičius – 255, iš jų ne mažiau kaip 80 darbo dienų paliekama kvalifikacijai kelti, kitoms neplanuotoms reikmėms ir eilinėms atostogoms)¹³¹.

Pažymėtina ir tai, kad dėl lėšų taupymo ar kitų objektyvių priežasčių savivaldybių vidaus auditoriai ne visada galėjo dalyvauti mokymo kursuose ir seminaruose, todėl savo

¹³¹ Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legal-act/Print?documentId=SAV.489389> [žiūrėta: 2015-12-12].

kvalifikaciją tobulino savarankiškai (Šiaulių miesto, Kazlų Rūdos savivaldybių vidaus auditoriai).

Šio darbo autorės nuomone, vidaus audito savivaldybėje sričių gausa ir sudėtingumas bei mažėjantis ir taip labai menkas darbo dienų skaičius kvalifikacijai tobulinti negali užtikrinti pakankamo vidaus audito veiksmingo.

Siūlytina visų savivaldybių administracijos direktoriaus įsakyme „Dėl centralizuoto vidaus audito metodikos ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ ir metiniame centralizuoto vidaus audito skyriaus veiklos plane numatyti didesnį vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo valandų skaičių – bent po 1 darbo dieną per mėnesį.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Tiek auditas bendrąja prasme, tiek konkrečiai vidaus auditas yra įstaigoje, institucijoje atliekamas nepriklausomas, objektyvus patikrinimas, įvertinimas, siekiant patikrinti tiek finansinės atskaitomybės tikslumą, skaidrumą ir apskaitos kontrolę, tiek įstaigos, įmonės ir jos padalinių darbo efektyvumą, veiklos atitikimą misijai ir vizijai, teisės aktų reikalavimams ir pateikti rekomendacijų viešojo juridinio asmens veiklai gerinti.

2. Vidaus audito užuomazgos siekia XIII–XIV a., kai atsirado poreikis taikyti nepriklausomas kontrolės priemones, kurios padėtų mažinti turto pasisavinimo ar iššvaistymo atvejų, užkirsti kelią galimai neteisėtai veiklai, mažinti apskaitos ir finansinių ataskaitų duomenų iškraipymo riziką. Audito tėvyne laikoma Didžioji Britanija. Tokio audito, kokį mes suprantame šiandien, pagrindine atsiradimo priežastimi laikomas ūkio ir valstybių plėtojimasis XIX a. Lietuvoje audito užuomazgų atsirado XVI a.

3. Išskiriamos dvi audito sistemos atskirose šalyse susikūrimo ypatybės: 1. audito sistemos susikūrimas „iš apačios“, kai pirmiausia iškilus tokiam poreikiui atsirado buhalteriai, teikiantys audito paslaugas. Jie vienijosi į profesines organizacijas ir reikalavo, kad būtų pripažinti valstybės, o jų veikla būtų įteisinta įstatymais (Didžioji Britanija, Australija, JAV); 2. audito sistema buvo kuriama iš „viršaus“, kai atsiradus atitinkamoms sąlygoms ir audito poreikiui valstybių vyriausybės išleisdavo įstatymus, įsteigdavo institucijas, kurios tvarkydavo auditorių veiklą šalyje (Prancūzija, Vokietija, besivystančios rinkos ekonomikos šalys, Lietuva).

4. Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus.

Vidaus audito uždaviniai yra nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų; patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai; teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo; 4) vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais; 5) vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą; 6) ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje.

5. Vidaus audito procesą sudaro tokie etapai: audito planavimas, informacijos rinkimas, informacijos vertinimas, ataskaitos parengimas, veikla po audito.

6. Teisinis pagrindas kurti vidaus audito tarnybas Lietuvos savivaldybių administracijose atsirado Lietuvos Respublikos Seimui 2002 m. gruodžio 10 d. priėmus Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, kurio 6 straipsnyje nustatyta, kad „<...>Savivaldybėse turi būti įsteigtos centralizuotos vidaus audito tarnybos“ ir 2003 m. priėmus Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymą. Nuo 2004 m. sausio 1 d. savivaldybėse pradėtos steigti centralizuotos savivaldybės vidaus audito tarnybos.

7. Vidaus audito savivaldybėse funkcionavimo pradžioje susidurta su daugeliu problemų – nebuvo išsamaus teisinio reglamentavimo, vidaus auditoriai neturėjo atitinkamos patirties, trūko kvalifikuotų vidaus auditorių, savivaldybėse buvo įsteigta vos po 1–2 vidaus auditorių etatus.

8. Prabėgus vidaus audito savivaldybėse funkcionavimo dešimtmečiui išnyko tik viena problema – teisinio reglamentavimo spragos buvo užpildytos, teisės aktai, reglamentuojantys vidaus audito atlikimą savivaldybėse nuolat peržiūri ir tobulinami. Šiuo metu teisinis šios srities reguliavimas yra pakankamas.

9. Tiek 2004 m., tiek šiomis dienomis savivaldybės neskiria pakankamai biudžeto lėšų optimaliam vidaus auditorių pareigybių skaičiui įsteigti ir vidaus auditorių kvalifikacijai kelti. Trečdalyje savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų / skyrių dirba vos po 1 vidaus auditorių, kitose – po 2. Tik didžiausių miestų savivaldybėse, pavyzdžiui, sostinės, dirba daugiau kaip 3 kvalifikuoti vidaus auditoriai.

Rekomenduotina savivaldybės priimamuose teisės aktuose įtvirtinti didesnę vidaus auditorių pareigybių skaičių ir realiai įsteigti bent 3 etatus – 1 vidaus audito skyriaus / tarnybos vadovo ir 2 – vidaus auditorių.

10. Iki šiol nėra išspręsta vidaus auditorių nepriklausomumo problema. Kai kurių centralizuotų vidaus audito tarnybų vadovai ir vidaus auditoriai administracijos direktorių pavedimu turi atlikti darbus, nesusijusius su vidaus auditu: vykdyti korupcijos prevenciją ir kontrolę, vadovauti įvairioms darbo grupėms, komisijoms arba būti jų nariais.

Vidaus auditorių nepriklausomumo trūkumo problemą galėtų sumažinti atskiras centralizuotų vidaus audito tarnybų finansavimas ir atskaitingumas tiesiogiai Finansų ministerijai.

11. Savivaldybės nepakankamai dėmesio skiria vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimui. Bendras savivaldybių vidaus audito tarnybų darbuotojų kvalifikacijai tobulinti skirtas darbo laikas 2014 m., palyginti su 2013 metais, sumažėjo 181 darbo diena. 2014 m. vidaus auditorių kvalifikacijai tobulinti buvo skirtos 722 darbo dienos, 2013 m. – 903 darbo dienos. Tai yra, 2013 m. vienam iš 119 savivaldybėse dirbusių vidaus auditorių turėjo tekti po 7,6 darbo dienas kvalifikacijai tobulinti, 2014 m. – jau tik po 6. Tiek mažai laiko

tikrai nepakanka susipažinti su visomis vidaus audito naujovėmis, perprasti besikeičiantį ir sudėtingėjantį audituojamų veiklos sričių teisinį reglamentavimą ir praktinį įgyvendinimą.

Siūlytina visų savivaldybių administracijos direktoriaus įsakyme „Dėl centralizuoto vidaus audito metodikos ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ ir metiniame centralizuoto vidaus audito skyriaus veiklos plane numatyti didesnę vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo valandų skaičių – bent po 1 darbo dieną per mėnesį.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos audito įstatymas Nr. VIII-1227
2. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas Nr. I-907
3. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253
4. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. I-533
5. Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-575.
6. Lietuvos banko valdybos 1995 m. birželio 1 d. nutarimas Nr. 44 „Dėl komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarkos patvirtinimo“ [Neteko galios].
7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimas Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 13 d. nutarimas Nr. 1099 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimo Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ dalinio pakeitimo“.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 21 d. nutarimas Nr. 1568 „Dėl vidaus audito atlikimo“.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 19 d. nutarimas Nr. 1116 „Dėl vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“.
12. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 „Dėl Pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ Nr. 43-1982.
13. 2010 m. liepos 14 d. Anykščių rajono savivaldybės administracijos direktoriaus įsakymas „Dėl centralizuoto vidaus audito metodikos ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ Nr. AJ-414.
14. Kalvarijos savivaldybės tarybos sprendimo projektas „Dėl Kalvarijos savivaldybės administracijos direktoriaus 2014 m. veiklos ataskaitos“.

Monografijos ir straipsniai

15. Allen R.; Tommasi, D. *Managing Public Expenditure*. Paris: OECD, 2001.
16. Андреева, В. *Внутренний аудит*. Финансы и статистика. Москва, 2003.
17. Андреев, В. *Внутренний аудит*. Москва: Финансы и статистика, 2003, стр. 5.
18. Annual Report on the Protection of the EU's Financial Interests [interaktyvus] <<http://www.eubusiness.com/topics/finance/financial-interests-14>> [žiūrėta 2015-02-07].
19. Arens, A. A.; Elder, R. J.; Beasley M. *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. New York: Prentice Hall, 2005.
20. Astrauskas, A.; Petaraitienė, R. *Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2013 3 (31), p. 45-57. [interaktyvus] <http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2013~ISSN_1648-9098.N_3_31.PG_45-57/DS.002.0.01.ARTIC> [žiūrėta: 2015-03-08].
21. Audit Management System „Team Mate“, PWC, UK, 2003.
22. Bičiulaitis, R. *Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (035). Kaunas: Vytauto Didžiojo Universitetas, 2001.
23. Böhmer, G. A.; Hengst, F. J. *Interne Revision*. Ein Handbuch für die Praxis, Berlin, 1981.
24. Curtis, M. B.; Wu, F. H.; Craig, J. L. *The components of a comprehensive framework of internal control*. CPA Journal. 2000, Nr. 3.
25. Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: VVAM, 2006, p. 18.
26. Daujotaitė, D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje. *Viešojo politika ir administravimas*, Nr. 2, 2002, p. 76.
27. Daujotaitė, D.; Tarakevičiūtė, I.; Puškorius, S. *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 13.
28. Dičpetris, L.; Daunienė, E. *Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje*. Apskaitos ir mokesčių aktualijos. 2001 m. rugpjūčio 6 d. Nr. 29 (173), p. 5–6.
29. Galloway, D. *Internal Auditing: a guide for the new auditor*. Florida: The Institute of Internal Auditors, 1995, p. 6.
30. Katkus, A. *Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika*. Klaipėdos universitetas, 2001 [interaktyvus] <<http://ausis.gf.vu.lt/mg/nr/2001/04/04aud.html>> [žiūrėta: 2015-02-06].
31. Kabašinskas, J., Toliatienė, I. *Auditas*. Vilnius: Amžius, 1997, p. 21.

32. Kustienė, A. *Aukštosios mokyklos vidaus audito turinys ir jo transformacija*. Vagos. Akademija: LŽŪU, 2005, p. 54.
33. Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
34. Lakis, V. *Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos*. Ekonomika. Mokslo darbai. 2002, T. 58, p. 115.
35. Lakis, V.; Mackevičius, J.; Raštikas, P. *Auditas*. Vilnius, 1992, p. 115.
36. Lawrence B., Sawyer. *Internal Auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors, 1996.
37. Mackevičius J., Daujotaitė D. *Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas*. Informacijos mokslai, 2011, Nr. 57. [interaktyvus] <<http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/viewFile/3136/2260>> [žiūrėta: 2015-04-22].
38. Mackevičius J., Raziūnienė D. *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai*: Mokomoji knyga, Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 25.
39. Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius, 2001, p. 14.
40. Mackevičius, J. *Lietuvos vidaus audito sistemos kūrimas ar... laukimas*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2000, Nr. 7, p. 1.
41. Mackevičius, J. *Svarbūs vidaus audito reikalavimai*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2001, Nr. 42.
42. Mackevičius, J. *Vidaus audito etapai*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 1998 m. gegužės 26 d. Nr. 20, p. 4–5.
43. Mackevičius, J. *Vidinio auditoriaus planas ir ataskaita*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1998 m. kovo 3 d. Nr. 9, p. 5.
44. Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2014 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita [interaktyvus] <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjJq_1_N3JAhVDCiwKHSO6AyYQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.finmin.lt%2Ffinmin.lt%2Ffailai%2Fvidaus_auditas%2F2015_VA_ataskaita.pdf&usq=AFQjCNFWq2v5-XyM2KBR078lcfFckjLY8w&sig2=zMnZh6yq6gACfcD5iX45qA> [žiūrėta: 2015-02-03].
45. Nacionaliniai audito standartai: teorija ir praktika. AAMA, 1999-01-12, Nr. 2(50).
46. Oržekauskas, P. Valdymo ir veiklos audito pagrindai. Kaunas: KTU leidykla „Technologija“, 2012, p. 5. [interaktyvus] < <https://www.ebooks.ktu.lt/einfo/393/valdymo-ir-veiklos-audito-pagrindai/> > [žiūrėta: 2015-03-15].

47. Paukštienė, I. Auditas. Klaipėda: Viešoji įstaiga Socialinių mokslų kolegija, 2012, p. 13. [interaktyvus]
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiMpK6-7drJAhWM3SwKHTQOA38QFggjMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.esparama.lt%2Fes_para_ma_pletra%2Ffailai%2FESFproduktai%2F2012_Auditas.pdf&usg=AFQjCNEuF5RkuzkA4p5-CnKIPi0rJ6gXoQ&sig2=djUzGEBmyC6trdZGLh2mCQ> [žiūrėta: 2015-03-20].
48. Petrauskas, A. Vidaus auditas savivaldybėse, 2015-10-13 [interaktyvus]
<http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?dok_id=56> [žiūrėta: 2015-11-01].
49. Petrauskas, A. Vidaus auditas savivaldybėse: veiklos ypatumai ir problematika. [interaktyvus]
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwjriJlssnJAhXDXiWKhfQFA9EQFgggtMAM&url=http%3A%2F%2Fwww.vkontrole.lt%2Fvsa%2Ffailai%2Ffiles%2FVidaus%2520auditas%2520savivaldybese.pdf&usg=AFQjCNG42qipK1PqdzSCr277PNjrQ_3Vg&sig2=UkhuKHYUqFSpWBNSz-yhbQ> [žiūrėta: 2015-09-16].
50. Подольский, В.; Поляк, Г.; Савин, А.; Сотникова, Л. *Аудит*. Москва: ЮНИТИ, 1997, стр. 11.
51. Puškorius, S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. *Viešoji politika ir administravimas*. 2003, Nr. 4, p. 18.
52. Ramonienė, V.; Kustienė, A. „Vidaus audito būklė Lietuvos savivaldybėse“. Pranešimas tarptautinėje mokslinėje–praktinėje konferencijoje „Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste“, 2006 m. balandžio 7 d. [interaktyvus]
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjwjK7WkdbJAhWFXSwKHVIvCs8QFggcMAA&url=http%3A%2F%2Felibrary.lt%2Fresursai%2FMokslai%2FKolegijos%2FKolpingo_kolegija%2Fkonferencija2006%2F22.pdf&usg=AFQjCNEG1n9fVTA3qQOmZ86_ZUxNNqgM2Q&sig2=jEpnsKNXtSZQoP5E8X67Mw> [žiūrėta: 2015-02-10].
53. Robertson, J. C. Auditing. Texas: Business publications, Inc., 1999, p. 26.
54. Rupeikienė, L. Auditas. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla. 2005, p. 8.
55. Simonavičius, J. *Vidaus auditorių asociacija: nuo idėjų prie darbų*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1999-10-05. Nr. 37, p. 7.
56. Spencer, Pickett K. *The Internal Auditing Handbook*. Chichester Wiley, 1997, p. 21.
57. Šeremetas, A. D. Auditas. Maskva, 1995, p. 5.

58. Taylor, D. Auditing: Integrated Concepts and Procedures. New York, 1988.
59. Valužis, K. *Vidaus auditas ir apskaita*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1999, Nr. 40.
60. Vaitkevičius, J. *Vidaus audito svarba*, 2015-10-13 [interaktyvus] <http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?dok_id=56> [žiūrėta: 2015-11-01].
61. Valstybės ir savivaldybių vidaus auditorių asociacijos tarybos pirmininkės Prienų rajono savivaldybės centralizuoto vidaus audito skyriaus vedėjos Dainoros Budnikienės pranešimas „Vidaus audito veikimas Lietuvos savivaldybėse“ konferencijoje „Savivaldos auditą atliekančių subjektų įgaliojimai Lietuvoje Europos Sąjungos kontekste“, 2009 m. balandžio 15 d. [interaktyvus] <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjYnMSMiM_JAhUmZ3IKHbWdCUsQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww3.lrs.lt%2Fdocs2%2FEPQQPOSQ.PDF&usq=AFQjCNF9pgxf4wvmullfHAC6kCluw4Wo5Q&sig2=1G5dqbMmEncOVjSjY__tDA> [žiūrėta: 2015-12-09].
62. 2010 m. gruodžio 6 d. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išankstinio tyrimo ataskaita „Vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“ Nr. IT-P-700-6-14 [interaktyvus] <www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=2278> [žiūrėta: 2015-12-13].

Lietuvos Respublikos teismų praktika

63. Kauno apygardos teismo 2015-05-20 nutartis administracinių teisės pažeidimų byloje ATP-491-530/2015 [interaktyvus] <[http://eteismai.lt/byla/145319619181016/ATP-491-530/2015?word=Alytaus centralizuoto vidaus audito](http://eteismai.lt/byla/145319619181016/ATP-491-530/2015?word=Alytaus%20centralizuoto%20vidaus%20audito)> [žiūrėta: 2015-12-02].
64. Anykščių rajono apylinkės teismo 2013 m. gruodžio 6 d. nutarimas administracinių teisės pažeidimų byloje A2.11.-686-786/2013. [interaktyvus] <[http://eteismai.lt/byla/273093008328865/A2_11_-686-786/2013?word=centralizuoto vidaus audito#>](http://eteismai.lt/byla/273093008328865/A2_11_-686-786/2013?word=centralizuoto%20vidaus%20audito#>) [žiūrėta: 2015-12-13].
65. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje AS-662-369-14. [interaktyvus] <[http://eteismai.lt/byla/18563757100392/AS-662-369-14?word=centralizuoto vidaus audito](http://eteismai.lt/byla/18563757100392/AS-662-369-14?word=centralizuoto%20vidaus%20audito)> [žiūrėta: 2015-12-13].

Tarptautinės sutartys ir kiti dokumentai

66. Tarptautiniai vidaus audito standartai [interaktyvus]
<<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Lithuanian.pdf>> [žiūrėta: 2015-04-01].
67. 610-asis tarptautinis standartas [interaktyvus]
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCIQFjAB&url=http%3A%2F%2Fiar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F2021&ei=EzQ2VbXrPMiuswH8xICQDw&usg=AFQjCNEkmKLL2e_AynVlFato62-j610J3g&sig2=1NVJc7sLElpdFzF2t23Y_Q&bvm=bv.91071109,d.bGg> [žiūrėta: 2015-04-10].
68. 10-sis nacionalinis audito standartas “Dėl vidaus auditoriaus darbo” [interaktyvus]
<<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fiar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F442&ei=dUE2VYbKMsmbsAG0zIDICA&usg=AFQjCNFKDoWyVyNpHrOmTglpeQMw37boag&sig2=n1ZT27XAiXZvxQmIhBixCg&bvm=bv.91071109,d.bGg>> [žiūrėta: 2015-04-10].
69. Europos vietos savivaldos chartija [interaktyvus] <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActPrint?documentId=TAR.7EB8808F6CBC>> [žiūrėta: 2015-10-29].

Interneto svetainės

70. <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrole/vidaus-auditas>
71. <http://www.intosai.org/about-us.html>
72. <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/>
73. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=56>
74. http://www.silute.lt/publ/veikla/nastos_ataskaita2.pdf
75. <http://www.silute.lt:50080/index.php?1388798202>
76. <http://senas.kaunas.lt/index.php?1249488107>
77. http://www.vilnius.lt/lit/Vidaus_audito_skyrius/22/1721327
78. <http://www.alytus.lt/centralizuotas-vidaus-audito-skyrius>
79. <http://www.joniskis.lt/lit/Centralizuotas-vidaus-audito-skyrius>
80. http://www.klaipeda.lt/popup2.php?ru=bS9tX3N0YWZmL2ZpbGVzL3Zfc3RhZmZfcHJpbnRfZHAucGhw&tmpl_name=m_staff_print_dp&m_staff_dp_id=6
81. <http://www.trakai.lt/index.php?480471582>

ANOTACIJA

Baigiamojo darbo tikslas – išanalizuoti savivaldybių vidaus audito veikimo (funkcionavimo) teorinius ir praktinius ypatumus, nustatyti problemas, pasiūlyti jų sprendimo būdus ir tobulinimo kryptis.

Tyrimo uždaviniai: atskleisti audito ir vidaus audito sampratą, rūšis, veiklos sritis ir paskirtį; apžvelgti audito ir vidaus audito raidą, teisinį reglamentavimą atlikimo etapus; išanalizuoti vidaus audito organizavimo ypatumus savivaldybėse; identifikuoti ir įvertinti vidaus audito funkcionavimo savivaldybėse problemas; pateikti pasiūlymų dėl vidaus audito būklės savivaldybėse gerinimo.

Atlikus tyrimą, nustatyta, kad vidaus auditas Lietuvos savivaldybėse funkcionuoja nepakankamai veiksmingai, pasitvirtino, nes savivaldybėse vis dar trūksta vidaus auditorių, skiriama labai mažai dėmesio vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimui, vidaus auditoriai savivaldybėse nėra visiškai nepriklausomi, nes yra pavaldūs savivaldybės administracijos direktoriui ir jų pavedimu vykdo nemažai su vidaus auditu nesusijusių funkcijų.

Reikšminiai žodžiai: vidaus auditas, savivaldybė, rizika, nepriklausomumas, kvalifikacija.

ANNOTATION

Master's thesis goal is to analyze theoretical and practical peculiarities of the municipal internal audit operations, identify problems, propose solutions and development direction.

The objectives of this thesis are to reveal the internal audit and the audit concept, review the audit and internal audit developments, the legal regulation of the stages of execution; assessment of the internal audit specific organization of municipalities; identify and assess the internal audit function problems in the municipalities; to present proposals on the internal audit status of municipalities improvement.

Study's hypothesis that the internal audit in Lithuanian municipalities is not fully effective, is proven, because municipalities still lack the internal auditors, gives very little attention to the internal auditors' skills development, internal auditors in municipalities are not fully independent because they are subordinate to municipal administrative director and will execute a substantial number of domestic non-audit functions.

Key words: internal audit, municipality, risk, independence and qualifications.

SANTRAUKA

Magistro baigiamąjį darbą „Vidaus audito veiksmingumas: savivaldybių atvejis“ sudaro du skyriai: skyrius „Vidaus audito teoriniai aspektai“, kuriame atskleidžiama vidaus audito samprata audito sistemos kontekste; vidaus audito raida ir teisinio reglamentavimo ypatumai pasaulyje ir Lietuvoje; vidaus audito tikslai ir uždaviniai; vidaus audito klasifikacijos ypatumai; ir skyrius „Praktiniai vidaus audito savivaldybėse ypatumai ir veiksmingumą užtikrinantys veiksniai“, kuriame nagrinėjama vidaus audito procesas ir jo etapai; savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos funkcijų atskyrimas; centralizuotų vidaus audito tarnybų personalo formavimo, vidaus auditorių nepriklausomumo, vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo problema.

Siekiant išspręsti baigiamojo darbo problemą ir išsiaiškinti, ar vidaus auditas Lietuvos savivaldybėse funkcionuoja veiksmingai, buvo atliktas mokslinis tyrimas, kurio metu naudoti šie tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, vidaus auditą ir vidaus audito tarnybų veiklą reglamentuojančių teisės aktų analizė, savivaldybių vidaus audito ataskaitų analizė, sintezė, savivaldybių interneto tinklalapių turinio analizė, stebėjimas, duomenų palyginimas, interviu.

Tyrimo rezultatai parodė, kad nors vidaus audito savivaldybėse teisinis reglamentavimas pakankamai išsamus, nuolat peržiūrimas ir tobulinamas, praktinio įgyvendinimo veiksmingumas savivaldybėse nėra tinkamai užtikrintas daugiausiai dėl kvalifikuotų vidaus auditorių trūkumo ir nevysiškai užtikrinto vidaus auditorių nepriklausomumo.

SUMMARY

Master's thesis “Internal audit effectiveness in Lithuanian municipalities” consists of two sections: theoretical aspects of Internal Audit, disclosing the internal audit system in the context of the concept of the audit; internal audit evolution and peculiarities of legal regulation in the world and Lithuania; internal audit objectives and targets; internal audit of classification features; and “Practical aspects, features and efficiency factors of internal audit in municipalities”, which examines the internal audit process and its stages; separation of functions of municipal controller (municipal control and audit offices) and centralized internal audit service; analyzes problems of centralized internal audit services staffing, independence and training problem of internal auditors.

In order to prove the thesis that legal regulation of an internal audit in municipalities sufficiently detailed, to be reviewed and improved, the practical implementation of the efficiency of municipalities is not properly secured mainly for skilled internal auditors lack and not fully secured independence of internal auditors, the author of this Masters' Paper used the following methods: analysis of scientific literature, analysis of legislation of internal audit and internal audit services, internal audit reports analysis, synthesis, local internet content analysis, monitoring, benchmarking, interviews.

The results of the study showed that the internal audit function in Lithuanian municipalities not adequately proved its worth.

2014 m. birželio 30 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2013 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita Nr. (19.27-2)-11K-3

**LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA
METINĖ VIDAUS AUDITO TARNYBŲ VEIKIMO 2013 METAIS VIEŠUOSIUOSE
JURIDINIUOSE ASMENYSE ATASKAITA**

2014 m. birželio 30 d. Nr. (19.27-2)-11K- 3

IVADAS

Finansų ministerija, vykdydama Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo (toliau - Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas) 11 str. 1 dalies 2 p. nuostatas¹, parengė Lietuvos Respublikos Vyriausybei ir Seimo Audito komitetui šią ataskaitą. Joje pateikiama informacija apie vidaus audito tarnybų veikimą 2013 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kurie valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja. Šioje ataskaitoje taip pat informuojama apie Finansų ministerijos 2013 metais nuveiktą darbą, vykdamą Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 11 str. 1 d. 1 ir 3 punktuose nurodytas funkcijas², pateikiama informacija apie Finansų ministerijai pavestų funkcijų vykdymą koordinuojant Lietuvos Respublikos institucijų atliekamus Europos Sąjungos ir kitų paramos fondų lėšų vidaus auditus, bei Lietuvos ir Šveicarijos bendradarbiavimo programos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo patikrinimus.

**II. VIDAUS AUDITO TARNYBŲ VEIKIMAS VALSTYBĖS VIEŠUOSIUOSE
JURIDINIUOSE ASMENYSE**

Ataskaitiniais metais vidaus audito tarnybos buvo 109-iose valstybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse (2012 m. – 111), iš kurių metines veiklos ataskaitas pateikė 104-ios vidaus audito tarnybos. Nepateikė ataskaitos Lietuvos Respublikos specialiųjų tyrimų tarnybos, Lietuvos edukologijos universiteto, Kauno kolegijos, Marijampolės kolegijos ir Ukmergės technologijų ir verslo mokyklos vidaus audito tarnybos, nes 4-iose iš jų buvo neužimtos vidaus audito tarnybų vadovų ir (ar) vidaus auditorių pareigybės, o Kauno kolegijoje buvo atleistas vidaus audito tarnybos vadovas ir vidaus audito tarnyba panaikinta.

Vidaus audito tarnybų statusas valstybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse buvo skirtingas:

- 9-iose valstybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse - centralizuotos vidaus audito

tarnybos (Generalinėje miškų urėdijoje prie Aplinkos ministerijos, Muitinės departamente prie Finansų ministerijos, Krašto apsaugos ministerijoje, Kultūros ministerijoje, Lietuvos darbo biržoje prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Teisingumo ir Ūkio ministerijose, Priešgaisrinės apsaugos ir gelbėjimo departamente prie Vidaus reikalų ministerijos ir Policijos departamente prie Vidaus reikalų ministerijos);

- 4-iose viešuosiuose juridiniuose asmenyse - vidaus audito departamentai (Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyboje prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Sveikatos apsaugos ministerijoje, Žemės ūkio ministerijoje ir Nacionalinėje mokėjimų agentūroje prie Žemės ūkio ministerijos);

- 26-iose viešuosiuose juridiniuose asmenyse — vidaus audito tarnybos;

- 48-iose - vidaus audito skyriai;

- 17-oje valstybės viešųjų juridinių asmenų vidaus audito funkcijas įgyvendino vidaus auditoriai.

- 60-yje savivaldybių buvo centralizuotos vidaus audito tarnybos. Informacija apie savivaldybių vidaus audito tarnybų veiklą pateikiama atskiroje šios ataskaitos dalyje.

Toliau tekste visos šios skirtingą statusą turinčios vidaus audito tarnybos, įskaitant atvejus, kai vidaus audito funkcijas įgyvendino tik vidaus auditoriai, įvardijamos kaip vidaus audito tarnybos, o atitinkamais atvejais - centralizuotos vidaus audito tarnybos.

Bendro vidaus audito tarnybų skaičiaus pokytis susijęs su laipsnišku vidaus audito funkcijos centralizavimu. Ataskaitiniais metais vidaus audito tarnybų skaičius, palyginti su 2012 metais, sumažėjo dviem vidaus audito tarnybomis (nuo 111 iki 109), nes buvo centralizuota vidaus audito funkcija Policijos departamente prie Vidaus reikalų ministerijos, panaikinus 5 vidaus audito tarnybas, veikusias apskričių vyriausiuose policijos komisariatuose, ir įsteigtos 3 naujos vidaus audito tarnybos (Valstybinėje kainų energetikos kontrolės komisijoje, Lietuvos žemės ūkio ir maisto produktų rinkos reguliavimo agentūroje ir Joniškio žemės ūkio mokykloje).

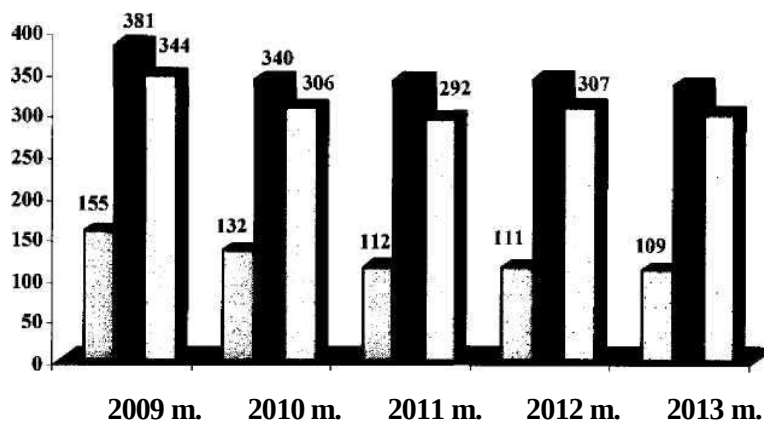
Valstybės viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybos 2013 metais auditavo (buvo įtraukusios į vidaus audito visumą) 894 viešuosius juridinius asmenis (2012 m. - 910), įskaitant 104 viešuosius juridinius asmenis, kuriuose jos pačios buvo įsteigtos. Vienai vidaus audito tarnybai vidutiniškai teko audituoti po 9 viešuosius juridinius asmenis (2012 m. - po 8). Centralizuotos vidaus audito tarnybos ir departamentai auditavo 359 valstybės

viešuosius juridinius asmenis (40,2 proc. bendro audituojamų viešųjų juridinių asmenų skaičiaus). 2012 metais centralizuotai buvo audituojami 348 valstybės viešieji juridiniai asmenys (38 proc).

Daugumos valstybės viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų veikla atitiko Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo ir jį įgyvendinančių norminių teisės aktų reikalavimus. Vidaus audito tarnybos vertino viešųjų juridinių asmenų rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėjo viešiesiems juridiniams asmenims bei jiems pavaldiems ir jų valdymo sričiai priskirtiems viešiesiems juridiniams asmenims įgyvendinti jų veiklos tikslus. Vidaus auditu metu buvo tikrinama ir vertinama, kaip vykdomi viešojo juridinio asmens strateginiai ir kiti veiklos planai, programos, kaip naudojamas valstybės ir savivaldybės turtas ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Tikrinant ir vertinant vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą buvo atliekami finansiniai, veiklos ir valdymo, informacinių sistemų, viešųjų pirkimų ir kitų sričių vidaus auditai, kurių metu nustatytiems trūkumams pašalinti buvo teikiamos rekomendacijos. Vidaus audito tarnybų veikla buvo vykdoma vadovaujantis viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintais Vidaus audito tarnybų nuostatais, Vidaus audito metodika ir pareigybių aprašymais, laikantis finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K-117 patvirtintų vidaus auditorių profesinio elgesio principų ir normų.

Tinkamas vidaus audito tarnybų veikimas priklauso ne tik nuo vidaus auditorių kvalifikacijos ir patirties, bet ir nuo šios tarnybos sukomplektavimo. Optimalus vidaus auditorių skaičius sudaro sąlygas išplėsti audituojamų sričių apimtį ir užtikrinti audituojamos aplinkos vidaus kontrolės vertinimą. Analizuojant veiklos ataskaitas nustatyta, jog dalyje viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybos nebuvo reikiamai sukomplektuotos, nes nebuvo priimta specialistų į laisvas vidaus audito tarnybų vadovų ir vidaus auditorių pareigybes (Lietuvos Respublikos specialiųjų tyrimų tarnyboje, Policijos departamente prie Vidaus reikalų ministerijos, Aleksandro Stulginskio ir Lietuvos edukologijos universitetuose, Ukmergės technologijų ir verslo mokykloje), 50-yje vidaus audito tarnybų buvo įdarbinti tik vadovai, o 17-oje vidaus audito tarnybų - tik vidaus audito specialistai. Pažymėtina, kad pagal Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 10 str. 7 punkto nuostatas už vidaus audito tarnybos steigimą ir veikimą viešajame juridiniame asmenyje yra atsakingi viešųjų juridinių asmenų vadovai.

Informacija apie valstybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse įsteigtų vidaus audito tarnybų skaičiaus, įsteigtų ir užimtų vidaus auditorių pareigybių (etatu) skaičiaus pokyčius pateikiama 1 paveiksle.



O Įsteigta vidaus audito tarnybų ■ Įsteigta etatų O Užimta etatų

1 pav. Vidaus audito tarnybų, pareigybių (etatų) ir užimtų pareigybių (etatų)

palyginimas

Bendras valstybės viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų darbuotojų skaičius 2013 metais, palyginti su 2012 metais, sumažėjo 8 specialistais (nuo 307 iki 299). Pažymėtina, kad ataskaitiniais metais buvo neužimtos 35 vidaus audito tarnybų specialistų pareigybės (2012 m. - 34 pareigybės).

Pagal Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą vidaus audito tarnybų vadovai ir vidaus auditoriai negali dalyvauti valdant viešuosius juridinius asmenis bet nustatant ir įgyvendinant viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, procedūras. Vidaus audito tarnybos vadovas gali dalyvauti tik stebėtojo teisėmis viešojo juridinio asmens organizuojamuose pasitarimuose. Iš ataskaitų nustatyta, kad šių įstatymo nuostatų ne visuomet buvo laikomasi, nes kai kurių viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų specialistams buvo pavesta dalyvauti viešojo juridinio asmens valdyme arba kitoje, nesusijusioje su vidaus auditu, veikloje (dalyvauti įvairių darbo grupių veikloje, būti atsakingiems už korupcijos prevenciją, dalyvauti kokybės vadybos sistemos administravimo procese ir pan.). Tokių neatitikimų nustatyta Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje, Valstybės įmonėje „Valstybinio jūrų uosto direkcija“, Valstybinėje teritorijų planavimo ir statybos inspekcijoje prie Aplinkos ministerijos, Muitinės departamente prie Finansų ministerijos, Nacionalinėje mokėjimų agentūroje prie Žemės ūkio ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyboje prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Vilniaus geležinkelių transporto ir verslo paslaugų mokykloje ir Kauno socialinių paslaugų ir statybos verslo darbuotojų profesinio rengimo centre.

Pažymėtina, kad į nurodytus neatitikimus Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo nuostatomis (dėl vidaus auditorių įtraukimo į viešųjų juridinių asmenų valdymo procesą) Finansų ministerija jau buvo atkreipusi viešųjų juridinių asmenų vadovų dėmesį 2010-2012

m. vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitose. Nors šiuo metu pastebime tokių neatitikimų skaičiaus mažėjimą, pakartotinai primename, kad vidaus auditorių dalyvavimas viešojo juridinio asmens valdyme neatitinka Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 7 str. 6 dalies nuostatų, numatančių, kad vidaus audito tarnybos vadovas ir vidaus auditoriai negali dalyvauti valdant viešąjį juridinį asmenį, taip pat neatitinka šiame įstatyme nustatytų vidaus audito tarnybos veiklos nepriklausomumo nuostatų, apsunkina vidaus auditorių suplanuotų tiesioginių funkcijų atlikimą, didina viešojo juridinio asmens administraciniuose padaliniuose atliekamų vidaus auditu riziką ir trukdo pasiekti vidaus audito tarnybos su viešojo juridinio asmens vadovu suderintame veiklos plane numatytus rezultatus.

Be to, pažymėtina, kad Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas nenumato atvejų, kad viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnyba galėtų atlikti vidaus auditus viešojo juridinio asmens reguliavimo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kuriuose yra įsteigtos vidaus audito tarnybos. Ataskaitiniais metais pasitaikė šių įstatymo nuostatų nesilaikymo atvejų, pavyzdžiui:

- Aplinkos ministerijos vidaus audito tarnybos specialistai atliko vidaus auditus Generalinėje miškų urėdijoje prie Aplinkos ministerijos ir Valstybinėje saugomų teritorijų tarnyboje prie Aplinkos ministerijos bei jai pavaldžiose saugomų teritorijų direkcijose.

- Vidaus reikalų ministerijos vidaus audito tarnyba atliko Valstybės įmonės „Regitra“ veiklos vidaus auditą. Be to, šios tarnybos specialistai, vykdydami ministro pavedimą, atliko Bendrojo pagalbos centro veiklos auditą, nors ši centrą turi audituoti Priešgaisrinės apsaugos ir gelbėjimo departamento prie Vidaus reikalų ministerijos vidaus audito tarnybos specialistai.

III. VEIKLOS PLANAVIMAS IR VIDAUS AUDITU ATLIKIMAS

Vidaus audito tarnybų vadovai (kai kuriuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse - kiti vidaus audito specialistai), vadovaudamiesi Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 str. 3 dalies 3 punkto nuostatomis, planavo vidaus audito tarnybos veiklą sudarydami strateginius ir metinius veiklos planus, atsižvelgdami į viešųjų juridinių asmenų rizikos vertinimo analizę, audituojamų subjektų atitinkamų sričių rizikingumo įvertinimą, vidaus audito proceso cikliškumą, vidaus audito visumą, vidaus audito poreikį, personalo išteklius ir kompetenciją. Strateginiai vidaus audito tarnybos veiklos planai buvo rengiami atsižvelgus į viešųjų juridinių asmenų strateginius tikslus. Planuojant buvo atsižvelgiama ir į viešųjų juridinių

asmenų bei jiems pavaldžių ir jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovų pasiūlymus. Strateginis ir metinis veiklos planai bei jų pakeitimai buvo raštu suderinami su viešojo juridinio asmens vadovu. Pavyzdinės vidaus audito metodikos II dalies 8 punkte nustatyta, kad metinį vidaus audito tarnybos veiklos planą vidaus audito tarnybos vadovas turi suderinti iki einamųjų metų vasario 15 dienos. Vertinant informaciją, kurios reikėjo rizikos veiksniams ir rizikingoms sritims nustatyti, buvo analizuojami audituojamų subjektų tikslai ir uždaviniai, teisės aktai, reglamentuojantys subjekto veiklą, atsižvelgiama į ankstesnių vidaus auditu ir poauditinės veiklos rezultatus, finansinės informacijos patikimumą ir teisingumą, turto apskaitą ir apsaugą, vidaus kontrolės sistemos būklę, pokalbių su vadovybe rezultatus. Vidaus audito tarnybų veiklos planai buvo sudaromi taip, kad vykdant juos būtų skatinamas teigiamas ir veiksmingas poveikis viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemai.

Vykdydamos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 5 str. 2 dalies 6 punkto nuostatas, numatančias, kad ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus turi būti vertinama, kaip veikia vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje ir jam pavaldžiuose ir jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse, vidaus audito tarnybos tikrino ir vertino viešųjų juridinių asmenų sukurtas vidaus kontrolės procedūras, įstatymų, kitų norminių teisės aktų ir sutarčių laikymąsi, teikė rekomendacijas, kaip sustiprinti vidaus kontrolę ir rizikos valdymą.

Prieš pradėdami atlikti vidaus auditus vidaus auditoriai parengdavo vidaus audito programas, kurias patvirtindavo vidaus audito tarnybos vadovas. Vidaus audito programose nurodoma: vidaus audito tema, tikslai, apimtis, procedūros, susijusios su vidaus audito informacijos rinkimu, analizavimu ir dokumentavimu, periodai pagal vykdytojus ir pagal poreikį, kita svarbi informacija. Šios programos buvo periodiškai peržiūrimos ir papildomos atsiradus naujoms užduotims ir poreikiams.

Vidaus auditu metu nustatyti neatitikimai ar trūkumai buvo fiksuojami ataskaitų projektuose, kurie buvo aptariami su audituojamo subjekto vadovais ir kitais už audituotą sritį atsakingais darbuotojais. Susipažinę su vidaus audito ataskaitomis audituojamo subjekto vadovai per 5 darbo dienas pateikdavo savo nuomonę. Vidaus auditus atlikę vidaus auditoriai, atsižvelgdami į audituojamų subjektų vadovų ar kitų atsakingų asmenų pateiktas pastabas, parengdavo galutines vidaus audito ataskaitas, kuriose buvo apibendrinami atlikto vidaus audito rezultatai, pateikiamas vidaus kontrolės vertinimas, informuojama apie audituojamo subjekto veiklos efektyvumą ir rezultatyvumą, nustatomi veiklos trūkumai, teikiamos rekomendacijos, kaip šalinti nustatytus trūkumus ir tobulinti audituojamo subjekto veiklą ir vidaus kontrolę. Vidaus audito ataskaitose nurodyti pastebėjimai, neatitikimai ar

trūkumai buvo pagrindžiami patikima informacija (vidaus audito procedūrų atlikta tiek, kad gautos informacijos užtektų nustatytiems faktams pagrįsti, informacija gauta remiantis patikimais šaltiniais, ataskaitose užfiksuoti ūkiniai įvykiai ir operacijos tikrai įvykę, duomenys nešališki, išsamūs ir patikrinti). Vidaus audito tarnybos 2013 metais planavo atlikti 1100 vidaus auditų, įskaitant 110 Europos Sąjungos ir kitų paramos fondų lėšų vidaus auditų, faktiškai atliko 1097 vidaus auditus, įskaitant ir 112 Europos Sąjungos ir kitų paramos fondų lėšų vidaus auditų (iš kurių 1041 planinis ir 56 neplaniniai). Dėl atliktų 56 neplaninių vidaus auditų (iš kurių 2 - Europos Sąjungos ir kitų paramos fondų lėšų vidaus auditai) liko neauditotos 59 pagal rizikos veiksnius vidaus audito tarnybų atrinktos ir suplanuotos sritys. Bendras atliktų vidaus auditų skaičius, palyginti su 2012 metais, sumažėjo 35 (nuo 1132 iki 1097). Tam galėjo turėti įtakos vidaus audito tarnybų ir vidaus auditorių skaičiaus sumažėjimas bei neplaninė veikla.

Neplaniniai vidaus auditai buvo atliekami viešojo juridinio asmens, kuriame įsteigta vidaus audito tarnyba, vadovo pavedimu arba vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu, vertinant naują veiklą, pasikeitus prioritetams, teisinei bazei ir kt. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 7 straipsnyje numatyta, kad viešųjų juridinių asmenų vadovai turi užtikrinti vidaus auditorių veiklos ir organizacinį nepriklausomumą, negali daryti poveikio, kai yra planuojami ir atliekami vidaus auditai ir pateikiami vidaus auditų rezultatai. Vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatytas vidaus auditas gali būti atliekamas vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu, suderinus šį sprendimą su viešojo juridinio asmens vadovu.

Iš ataskaitų nustatyta, kad šių įstatymo nuostatų ne visuomet buvo laikomasi, nes kai kurių viešųjų juridinių asmenų vadovai bandė daryti įtaką planuojant vidaus audito tarnybų veiklą, nurodydami atlikti neplaninius vidaus auditus. Tokių atvejų pasitaikė Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Valstybinės socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Valstybinės ligonių kasos prie Sveikatos ministerijos, Vidaus reikalų ministerijos ir Nacionalinės mokėjimų agentūros prie Žemės ūkio ministerijos vidaus audito tarnybų veikloje.

Vidaus audito tarnybų specialistai atliko veiklos ir valdymo, finansinius, informacinių sistemų, viešųjų pirkimų, institucijos programų vykdymo vertinimo, turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo vidaus auditus. Kai kurios vidaus audito tarnybos sudarydavo vidaus auditorių grupes, kurios atliko kompleksinius vidaus auditus, kurių metu buvo audituojamos kelios sritys. Be to, kai kurios vidaus audito tarnybos atliko Kokybės vadybos sistemos (KVS) vidaus auditus, kuriuos savo ataskaitose priskyrė prie „kitų vidaus auditų“.

Detalesnė informacija apie atliktų vidaus auditų skaičių ir audituojamas sritis pateikiama 1 lentelėje.

	Atlikti vidaus auditai	Skaičius	Dalis (proc.)
1.	Veiklos ir valdymo	626	57
2.	Finansų	120	11
3.	ES ir kitų paramos fondų lėšų	112	10
4.	Kiti (įsk. kelių sričių ir KVS)	239	22
15 viso:		1097	100

1 lentelė. 2013 m. atlikti vidaus auditai pagal audituojamas sritis

Daugiausia 2013 metais buvo atlikta veiklos ir valdymo vidaus auditu - 626 (tai sudaro 57 proc. visų atliktų vidaus auditu skaičiaus). Be to, buvo atlikta 120 finansų valdymo vidaus auditu (11 proc), 239 kiti vidaus auditai, kurių metu buvo audituojamos ir vertinamos kelios veiklos sritys, įskaitant KVS vidaus auditus (apie 22 proc.) ir 112 Europos Sąjungos ir kitų paramos fondų lėšų vidaus auditu, kurie sudaro 10 proc. bendro visų atliktų vidaus auditu skaičiaus.

Vidaus auditorių darbo laikas buvo planuojamas taip: darbui organizuoti, vidaus audito procesui, neplanuotoms užduotims atlikti, kvalifikacijai tobulinti. Informacija apie darbo laiko (darbo dienomis) paskirstymo pokyčius, palyginti su 2012 metais, pateikiama 3 paveiksle (pažangos stebėjimui skirtas darbo laikas įskaitytas į vidaus audito procesui skirtą darbo laiką).

Faktiškai ataskaitiniais metais vidaus auditoriai dirbo 63514 darbo dienų, t. y. 903 darbo dienomis daugiau nei 2012 m. (62611 darbo dienų), nors bendras vidaus auditorių skaičius, palyginti su 2012 metais, nežymiai sumažėjo (nuo 307 iki 299). Vidaus audito procesui buvo skirtos 47182 darbo dienos, t. y. 824 darbo dienomis daugiau nei 2012 metais (2012 m. buvo skirta 46358 darbo dienų). Pažangai stebėti skirtas darbo laikas, palyginti su 2012 metais, padidėjo 93 darbo dienomis (nuo 4418 iki 4511), o darbui organizuoti skirtas darbo laikas sumažėjo 86 darbo dienomis (nuo 10481 iki 10395). Ataskaitiniais metais kvalifikacijai tobulinti vienam vidaus audito tarnybos darbuotojui vidutiniškai skirtos 9 darbo dienos (2012 m. - 7).

Vidaus auditoriai vykdė savo veiklą vadovaudamiesi Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo, Pavyzdinės metodikos nuostatomis bei kitais vidaus auditą reglamentuojančiais norminiais teisės aktais. Atlikus vidaus auditus ir atsižvelgus į darbo dokumentuose įformintą tikrinimo ir vertinimo medžiagą bei nustatytus faktus, buvo rengiami ataskaitų projektai ir derinami su audituojamo subjekto vadovais. Tuomet buvo rengiamos galutinės vidaus audito ataskaitos, kuriose pateikiami vidaus audito rezultatai, nurodomi audituoto subjekto vykdomos veiklos neatitikimai, vidaus kontrolės būklės įvertinimas, pateikiamos išvados ir rekomendacijos. Vidaus audito ataskaitų rekomendacijose

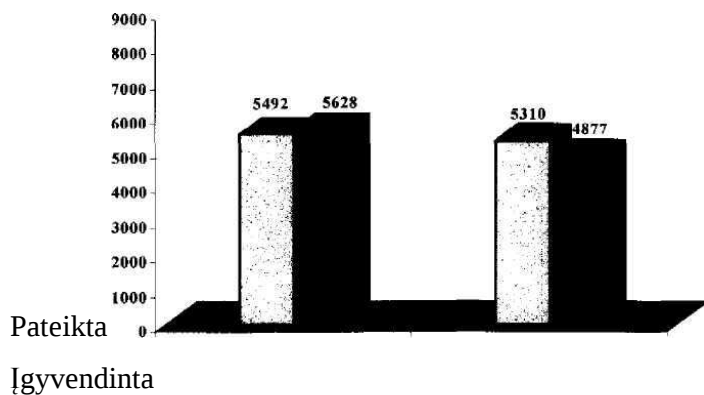
buvo nurodoma, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytus neatitikimus, kaip pagerinti audituojamo subjekto veiklą, sustiprinti vidaus kontrolę, suvaldyti ir sumažinti rizikas.

Audituojamo subjekto ar atitinkamo padalinio vadovai, suderinę su vidaus audito tarnyba, priimdavo sprendimus dėl vidaus audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo, sudarydavo rekomendacijų įgyvendinimo priemonių planus, kuriuose nurodydavo rekomendacijų įgyvendinimo priemones, laiką ir už jų įgyvendinimą atsakingus asmenis.

Vidaus auditoriai stebėjo, kaip vykdomos vidaus audito ataskaitose pateiktos rekomendacijos. Pažangos stebėjimas buvo vykdomas reguliariai, pildant atliktų vidaus audito registracijos ir rekomendacijų įgyvendinimo žurnalus, po kiekvieno vidaus audito suformuojant vidaus auditoriams pavedimus kontroliuoti audituotajam subjektui pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo priemonių plano pateikimo terminus ir rekomendacijų įgyvendinimo terminus.

Iš ataskaitų galima spręsti, kad daugumos viešųjų juridinių asmenų vadovai skyrė pakankamai dėmesio rekomendacijų įgyvendinimui ir laiku priėmė su tuo susijusius sprendimus. Tačiau pasitaikė atvejų, kai vidaus auditorių pateiktos rekomendacijos liko neįgyvendintos, audituotų subjektų vadovams nusprendus, kad jos prarado aktualumą. Kai kuriais atvejais rekomendacijos buvo įgyvendintos ne visos arba nesilaikant jų įgyvendinimo plane nustatytų terminų. Kartais sprendimai dėl rekomendacijų įgyvendinimo buvo priimami laiku, tačiau joms įgyvendinti buvo parinktos nepakankamai konkrečios priemonės arba jos neužtikrino tinkamo rekomendacijų įgyvendinimo. Apie tokius atskirus atvejus ir situacijas informavo Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos, Vilniaus dailės akademijos, Klaipėdos universiteto, Šiaulių universiteto, Vidaus reikalų ministerijos ir Valstybės įmonės „Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centras" vidaus audito tarnybos.

Daugiausia reikšmingų rekomendacijų buvo pateikta atliekant veiklos ir valdymo, nekilnojamojo turto apskaitos ir apsaugos, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo procedūrų vertinimo vidaus auditus. Informacija apie rekomendacijų skaičiaus ir jų įgyvendinimo pokyčius pateikiama 4 paveiksle.



2013 m. ■ 2012 m.

4 pav. Pateiktų ir įgyvendintų rekomendacijų skaičiaus palyginimas

2013 metais vidaus audito tarnybos audituojamiems subjektams pateikė 5492 rekomendacijas, t. y. 136 rekomendacijomis mažiau nei 2012 metais. Tačiau ataskaitiniais metais buvo įgyvendinta 5310 rekomendacijų, t. y. 433 rekomendacijomis daugiau negu 2012 metais. 297 rekomendacijos neteko aktualumo dėl teisės aktų, pavaldžių struktūrų valdymo pokyčių ir pan. (2012 m.- 231). Ataskaitinių metų pabaigoje liko neįgyvendintos 2664 rekomendacijos (2012 m. buvo likusios neįgyvendintos 2935 rekomendacijos), kurių įgyvendinimas tęsiamas 2014 metais.

Pateiktų rekomendacijų skaičiaus sumažėjimas paaiškinamas tuo, kad audituojami subjektai ištaisydavo dalį nustatytų neatitikimų ir trūkumų iki vidaus audito ataskaitų pateikimo. Be to, vidaus auditu metu buvo nustatoma mažiau sisteminių neatitikimų ir trūkumų, nes audituojami subjektai atsižvelgė į ankstesnių vidaus auditu metu pateiktus pastebėjimus ir įvykdė rekomendacijas dėl neatitikimų ir trūkumų pašalinimo, taip pat atsižvelgė į vidaus auditorių patarimus dėl rizikos veiksnių įtakos veiklai mažinimo. Informacija apie rekomendacijų pateikimą ir įgyvendinimą pagal audituojamas sritis pateikiama 2 lentelėje.

Eil. Nr.	Atliekant vidaus auditus pateiktos rekomendacijos dėl:	Pateikta rekomenda	Įgyvendinta
1.	Veiklos ir valdymo	2353	2148
2.	Finansų valdymo	762	680
3.	ES ir kitų paramos fondų lėšų	112	141
4.	Vidaus kontrolės tobulinimo	1103	1221
5.	Viešųjų pirkinių	306	251
6.	Rizikos valdymo	151	132

7.	Informacinių sistemų	143	162
8.	KVS tobulinimo	139	123
9.	Kitų vidaus auditu, kurių metu buvo	423	452
Iš viso:		5492	5310

2 lentelė. Pateiktos ir įgyvendintos rekomendacijos pagal audituojamas sritis

Daugiausia reikšmingų rekomendacijų vidaus auditoriai pateikė veiklos ir valdymo vidaus auditu metu (2353), taip pat dėl vidaus kontrolės tobulinimo (1103) bei dėl finansų valdymo (762). Lentelės skiltyje „Įgyvendinta rekomendacijų“ pateikiama informacija apie 2013 metais įgyvendintų rekomendacijų skaičių pagal audituojamas sritis. Į šį skaičių įskaitytos ataskaitiniais ir ankstesniais metais pateiktos rekomendacijos, kurios buvo likusios neįgyvendintos ir jų įgyvendinimas tęsiamas ataskaitiniais metais. Įgyvendintų rekomendacijų skaičiaus padidėjimas rodo, kad vidaus audito tarnybos skiria vis didesnę dėmesį pažangos stebėjimo veiklai. Pavyzdžiui, Viešosios įstaigos „Europos socialinio fondo agentūra“ vidaus audito tarnybos duomenimis, agentūroje vidaus audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenai vykdyti vidiniame įstaigos tinklapyje naudojamosi elektroniniu moduliui, kuriame taip pat yra

įdiegta priminimo apie artėjantį rekomendacijos įgyvendinimo terminą funkcija, leidžiančiu stebėti rekomendacijų įgyvendinimą tiek vidaus auditoriams, tiek atsakingiems už jų vykdymą asmenims.

Vykdydami Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 str. 5 dalies nuostatas vidaus audito tarnybų vadovai metinėse veiklos ataskaitose pateikė informaciją apie vidaus kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje. Vidaus kontrolė yra dinamiškas kompleksinis procesas, turintis nuolat prisitaikyti prie organizacijos pokyčių. Valstybės biudžeto asignavimų panaudojimo teisėtumas ir turto naudojimo efektyvumas tiesiogiai priklauso nuo subjekto nustatytų ir atliekamų vidaus kontrolės procedūrų. Efektyvi vidaus kontrolė - tai prevencinė priemonė, siekiant išvengti klaidų, neatitikimų ir apgaulių bei užtikrinti įstaigose dirbančių asmenų atsakomybę už savo sprendimus ir veiksmus valdant ir naudojant valstybės turtą, įstatymų ir kitų teisės aktų laikymąsi, piniginių ir materialinių išteklių apsaugą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir valdymo. Vidaus kontrolės stiprinimas yra vienas iš finansų valdymo skaidrumo ir atskaitingumo gerinimo būdų. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 5 str. 2 dalies 6 punkte nustatyta, kad vienas iš pagrindinių vidaus audito uždavinių yra ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip veikia vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje. Daugumoje metinių veiklos ataskaitų nurodyta, kad vidaus kontrolės veikimą vidaus auditoriai vertino kiekvieno planinio vidaus audito metu.

Srityse, susijusiose su atliekamu vidaus auditu, buvo vertinamos viešojo juridinio asmens vadovo nustatytos vidaus kontrolės procedūros, teisės aktai ir kiti dokumentai, reglamentuojantys viešojo juridinio asmens veiklą. Vertindami vidaus kontrolės aplinką vidaus auditoriai nustatydavo, kaip vadovai supranta vidaus kontrolės reikšmingumą, įsitikindavo, ar veikla yra tinkamai kontroliuojama, aiškindavosi, ar visose veiklos srityse yra būtinos kontrolės procedūros, ar jos veikia nuolat, nuosekliai ir veiksmingai. Vidaus kontrolės sistemos vertinimą, kaip vidaus kontrolę veikia viešajame juridiniame asmenyje (Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 5 str. 2 dalies 6 punktas), 2013 metais buvo suplanavusios ir atliko 14-os viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybos (2012 m. - 10).

Vidaus kontrolę buvo vertinama, kaip labai gera - jei visa rizika yra nustatyta ir valdoma, vidaus kontrolės sistemos trūkumų nerasta; gera - jei visa rizika yra nustatyta ir valdoma, bet yra keletas nesvarbių vidaus kontrolės sistemos trūkumų, neturinčių neigiamos įtakos viešojo juridinio asmens veiklos rezultatams; patenkinama jei visa rizika yra nustatyta, tačiau dėl netinkamo rizikos valdymo yra vidaus kontrolės sistemos trūkumų, kurie gali turėti neigiamą įtaką viešojo juridinio asmens veiklos rezultatams; silpna - jei ne visa rizika yra nustatyta, nevykdomas rizikos valdymas ir vidaus kontrolės sistemos trūkumai yra akivaizdūs, darantys neigiamą įtaką viešojo juridinio asmens veiklos rezultatams.

Išanalizavus vidaus audito tarnybų pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės vertinimą nustatyta kad apie 65 proc. vidaus auditu vidaus kontrolę buvo įvertinta kaip gera (2012 m. - 61 proc), 1 proc. - labai gera (2012 m. - 2 proc), 16 proc. - patenkinama (2012 m. - 19 proc), 2 proc. - silpna (2012 m. - 3 proc.)- Vidaus kontrolę nebuvo vertinama 181 vidaus audito metu (16 proc. visų atliktų vidaus auditu skaičiaus), o 2012 m. - 171 vidaus audito metu (15 proc).

Iš ataskaitų nustatyta, jog kai kuriais atvejais vidaus kontrolę atliekant viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo vidaus auditus buvo vertinama patenkinamai (nepakankamai valdoma rizika atskiruose viešųjų pirkimų proceso etapuose, nebuvo aiškiai aprašytos viešųjų pirkimų proceso vykdymo procedūros, organizavimo tvarka, nepakankamai aiškos pirkimo proceso dalyvių atsakomybės ribos ir pan.). Analogiško vidaus kontrolės vertinimo atvejų pasitaikė informacinių technologijų ir sistemų saugos, valdymo, administravimo ir naudojimo vidaus auditu metu, taip pat vertinant finansinių išteklių, turto valdymo, turto apskaitos tvarkymo ir su šia sritimi susijusių vidaus kontrolės procedūrų patikimumą. Buvo nustatyta atvejų, kai vidaus audito tarnybų audituotuose subjektuose finansų kontrolės taisyklės buvo formalios, parengtos neatsižvelgus į viešojo juridinio asmens organizacinę struktūrą ir veiklos ypatumus, ne visuomet laikomasi minimalių finansų kontrolei keliamų reikalavimų dėl vykdomų funkcijų atskyrimo.

Trimis atvejais atliekant vidaus auditus buvo nustatyti įstatymų pažeidimai ar piktnaudžiavimo faktai, dėl kurių buvo inicijuotas kreipimasis į teisėsaugos institucijas. Apie tokius atvejus informavo Valstybės įmonės „Ignalinos atominė elektrinė“, Valstybės įmonės „Regitra“ ir Žemės ūkio ministerijos vidaus audito tarnybos.

IV. KVALIFIKACIJOS TOBULINIMAS

Daugumos vidaus audito tarnybų darbuotojams buvo sudarytos sąlygos tobulinti savo profesinius įgūdžius, kitas profesines savybes ir gebėjimus Finansų ministerijos mokymo centro organizuojuose viešojo sektoriaus vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose, taip pat viešosiose įstaigose „Lietuvos viešojo administravimo institutas“, Valstybės ir savivaldybių tarnautojų mokymo centre „Dainava“, Lietuvos auditorių rūmuose, UAB Ekonomikos mokymo centre, UAB „Pačiolis“, UAB „OVC mokymai“, Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institute ir pan.

Bendras vidaus audito tarnybų darbuotojų kvalifikacijai tobulinti skirtas darbo laikas 2013 metais, palyginti su 2012 metais, padidėjo 298 darbo dienomis. Vidaus auditorių kvalifikacijai tobulinti buvo skirtos 2592 darbo dienos (vidutiniškai 1 specialistui teko 9 darbo dienos), o 2012 metais - 2294 darbo dienos (vidutiniškai 1 specialistui teko 7 darbo dienos).

Pažymėtina, kad 7-ių valstybės viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų specialistai savo kvalifikaciją tobulino savarankiškai ir nedalyvavo mokymo kursuose ir seminaruose (Vilniaus kolegijos, Vilniaus dailės akademijos, Aleksandro Stulginskio universiteto, Mykolo Romerio universiteto, Vilniaus miškų urėdijos, Klaipėdos statybininkų mokyklos ir Lietuvos žemės ūkio ir maisto produktų rinkos reguliavimo agentūros vidaus auditoriai).

Vidaus audito tarnybų specialistai pageidauja, kad Finansų ministerijos mokymo centre būtų vykdoma daugiau praktinių mokymų ir seminarų, kurių metu būtų analizuojamos realios vidaus audito atlikimo situacijos, taikant praktines užduotis įvairioms vidaus kontrolės sritims, taip pat, kad būtų organizuojami specialūs seminarai vidaus audito tarnybų vadovams, kad toliau būtų plėtojama atestavimo sistema. Įvairūs vidaus auditorių pasiūlymai bei nuomonės kvalifikacijos tobulinimo klausimais nuolat aptariami Finansų ministerijos ar Finansų ministerijos mokymo centro organizuojamų susitikimų, apklausų arba mokymų metu.

Vidaus auditorių mokymai Finansų ministerijos mokymo centre organizuojami vadovaujantis Finansų ministro patvirtintais Viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių

atestacijos nuostatais. Pagal šiuos nuostatus vidaus auditorių mokymas susideda iš šešių atskirų modulių ir adaptacinio modulio. I ir II modulių programos yra pritaikytos pradedantiesiems vidaus auditoriams, kiti moduliai ir programos (pagal poreikį ir trūkstamas žinias) -pažengusiems. Visos mokymo programos pateiktos Finansų ministerijos mokymo centro interneto svetainėje. Pagal nustatytą poreikį ir siūlymus šiame mokymo centre taip pat organizuojami specializuoti mokymai ir seminarai.

V. VIDAUS AUDITO TARNYBŲ VEIKIMAS SAVIVALDYBĖSE

Visose 60-yje Lietuvos savivaldybių buvo centralizuotos vidaus audito tarnybos (skyriai). Jos veikė vadovaudamosi Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu, Vietos savivaldos įstatymu, kitais norminiais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą. Trakų rajono savivaldybės centralizuotas vidaus audito skyrius nustojo veikti, nes buvo atleistas iš darbo vienintelis darbuotojas - skyriaus vedėjas. Organizuoti konkursai į šios vidaus audito tarnybos vedėjo pareigas neįvyko, nes pretendentai neatitiko kvalifikacinių reikalavimų.

Centralizuotose vidaus audito tarnybose buvo 138 etatai (pareigybės) (2012 m. - 143), dirbo 119 darbuotojų (2012 m. - 123 darbuotojai). Po vieną darbuotoją dirbo 25-ių savivaldybių vidaus audito tarnybose (2012 m. - 23 savivaldybių): 21-oje dirbo tik vadovas, o 4-iose - tik vidaus auditorius. Darbuotojų poreikis, paskaičiuotas finansų ministro nustatyta tvarka, buvo 274 (2012 m. – 268 darbuotojai). Dėl nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus 15-os savivaldybių vidaus auditoriai negalėjo įvykdyti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo reikalavimo ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolės sistema veikia viešajame juridiniame asmenyje. Taip pat negalėjo vykdyti kai kurių kitų šio įstatymo nustatytų funkcijų.

Ataskaitiniais metais buvo atlikta 413 vidaus auditų (2012 m. - 442 vidaus auditai), kurių metu buvo pateiktos 2802 ir įgyvendintos 2367 rekomendacijos (2012 m. - 3011 ir 2842 rekomendacijos) dėl viešųjų juridinių asmenų veiklos tobulinimo, jų vidaus kontrolės sistemos stiprinimo, veiklos rizikos valdymo. Vidaus kontrolės sistema buvo įvertinta kaip silpna 23 savivaldybių 38 viešuosiuose juridiniuose asmenyse (2012 m. — 32 viešuosiuose juridiniuose asmenyse). Rizikingiausios veiklos sritys buvo viešieji pirkimai ir turto naudojimas, valdymas bei disponavimas juo. Pasitaikė atvejų, kai dėl nustatytų pažeidimų buvo kreiptasi į teisėsaugos institucijas. Savivaldybių vidaus audito visuma apėmė 3012 savivaldybių viešųjų juridinių asmenų (2012 m. - 3141 viešąjį juridinį asmenį). Vidaus

audito tarnybų darbuotojai ataskaitiniais metais dirbo 25213 darbo dienų (2012 m. - 25588 darbo dienas).

Pagal Vietos savivaldos įstatymą centralizuota vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui, kuris pagal Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą privalo užtikrinti vidaus auditorių veiklos ir organizacinį nepriklausomumą ir neperduoti šios valdymo funkcijos kitiems viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojams ar darbuotojams. Tačiau ne visose savivaldybėse buvo užtikrintas vidaus audito veiklos nepriklausomumas. Kai kuriose savivaldybėse vidaus auditoriai, tarnybų vadovai buvo įpareigoti dirbti darbus, nesusijusius su vidaus auditu (dirbti įvairiose darbo grupėse ir komisijose, vykdyti kitus su vidaus auditu nesusijusius nurodymus).

Atliekant savivaldybių vertinimus nustatyta atvejų, kai vidaus auditoriams buvo pavesta atlikti funkcijas, nesusijusias su vidaus audito veikla (pvz., dalyvauti įgyvendinant korupcijos prevencijos priemones), vidaus auditoriai dalyvavo darbo grupių, komisijų veikloje. 2013 metais vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo ataskaitose buvo pateikta 40 rekomendacijų (daugiausiai dėl vidaus audito tarnybų nuostatų, pareigybių aprašymų pakeitimų, strateginių ir metinių veiklos planų tobulinimo, vidaus auditorių nepriklausomumo užtikrinimo), iš jų 24 rekomendacijos įgyvendintos, dėl kitų buvo vykdoma įgyvendinimo priežiūra.

Vidaus auditoriai, siekdami kuo profesionaliau atlikti vidaus auditus, nuolat tobulino žinias, įgūdžius, kitas profesines savybes ir gebėjimus valstybinio ir nevalstybinio sektoriaus mokymo įstaigose iš viso 903 darbo dienas (2012 m. - 950 darbo dienų), t. y. 3,58 proc. visų dirbtų darbo dienų skaičiaus (2012 m. - 3,71 proc.)- 2 savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų darbuotojams nebuvo sudarytos sąlygos tobulinti savo kvalifikaciją.

VI. METODINIS VADOVAVIMAS VIDAUS AUDITO KLAUSIM AIS, VIDAUS AUDITORIŲ MOKYMO KOORDINAVIMAS

Finansų ministerija atlieka Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme jai pavestas funkcijas - metodiškai vadovauti vidaus audito klausimais, vertinti ir prireikus tikrinti, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytus reikalavimus, koordinuoti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių mokymą, kvalifikacijos kėlimą ir atestavimą.

Teisės aktai, reglamentuojantys vidaus auditą, Finansų ministerijos specialistų parengtos metodinės rekomendacijos ir klausimynai yra paskelbti Finansų ministerijos interneto svetainėje <http://www.finmin.lt>. Veikia internetiniai forumai, skirti aktualios

informacijos vidaus audito klausimais sklaidai. Visos viešojo sektoriaus vidaus audito tarnybos pagal veiklos specifiką sujungtos į 3 internetinius forumus:

- viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių;
- savivaldybių vidaus auditorių;
- aukštųjų mokyklų (universitetų ir kolegijų) vidaus auditorių.

Įgyvendinant 2010 m. gruodžio 30 d. Bendradarbiavimo susitarimo, pasirašyto tarp Valstybės kontrolės, Finansų ministerijos, Savivaldybių kontrolierių asociacijos, Vidaus auditorių asociacijos ir Lietuvos auditorių rūmų, nuostatas, parengta ir patvirtinta 2011-2015 metų Bendradarbiavimo programa. Iš šio susitarimo šalių atstovų sudaryta darbo grupė 2013 metais peržiūrėjo skirtingų audito grandžių taikomas viešojo sektoriaus vidaus kontrolės vertinimo metodikas ir rengė bendrus vidaus kontrolės vertinimo principus. Darbo grupė pavestas užduotis numatė baigti vykdyti 2014 metais. Įgyvendinant Bendradarbiavimo programą 2013 metais įvyko seminaras „2012-2013 metų finansinių auditu rezultatai“, kuriame buvo pristatyti Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos vidaus audito tarnybos atliktų vidaus auditu rezultatai.

Finansų ministerija 2013 metais organizavo dalykinius susitikimus su vidaus audito tarnybų vadovais ir darbuotojais, jiems teikė konsultacijas ir metodinę pagalbą. Be to, ataskaitiniais metais įvyko Finansų ministerijos atstovų susitikimas su ministerijų vidaus audito tarnybų atstovais vidaus audito sistemos tobulinimo klausimais.

Vidaus auditoriai aktyviai dalyvavo derinant teisės aktų projektus. 2013 m. kovo mėnesį Specialiųjų tyrimų tarnybai pateikus derinti Korupcijos prevencijos įstatymo pakeitimo įstatymo projektą (toliau - Įstatymo projektas), kuriame buvo numatytos papildomos vidaus audito tarnybų funkcijos ir sąvokos, prieštaraujančios tarptautiniams vidaus audito profesinės praktikos standartams ir vidaus auditą reglamentuojančių teisės aktų nuostatoms, pateiktos motyvuotos pastabos Įstatymo projekto rengėjams.

2013 m. rugpjūčio mėnesį Seimo Nacionalinio saugumo ir gynybos komitetui pateiktame Lietuvos Respublikos korupcijos prevencijos įstatymo Nr. IX-904 2, 5, 6, 10 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 51, 52, 101, 102 straipsniais įstatymo projekte atsižvelgta į daugelį vidaus audito tarnybų iniciatyva pateiktų pastabų dėl vidaus auditorių dalyvavimo įgyvendinant korupcijos prevenciją Lietuvoje.

Finansų ministerijos mokymo centras, vadovaudamasis Viešųjų juridinių asmenų, kurie valdo, naudoja valstybės ir (arba) savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių ir asmenų, dirbančių vidaus audito srityje, atestacijos nuostatais, patvirtintais Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. kovo 9 d. įsakymu Nr. 1K-057, organizuoja viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių atestaciją. 2013 metais atestuoto viešųjų juridinių

asmenų vidaus auditoriaus vardas buvo suteiktas 59 vidaus auditoriams. 2013 metų pabaigoje atestuoti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditoriai sudarė daugiau kaip 40 proc. visų viešajame sektoriuje dirbančių vidaus auditorių.

Vykdydama vidaus auditorių mokymo ir kvalifikacijos kėlimo koordinavimo funkciją, Finansų ministerija 2013 metais inicijavo papildomų mokymų poreikio analizę, į kurią atsižvelgdamas Finansų ministerijos mokymo centras planavo ir organizavo vidaus auditorių mokymus. Pagal nustatytą poreikį 2013 m. gruodžio mėnesį Valstybės ir savivaldybių tarnautojų mokymo centre „Dainava“ įvyko kvalifikacijos tobulinimo seminaras vidaus auditoriams viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos, veiklos ir informacinių sistemų vidaus audito ir kitomis temomis.

VII. VIDAUS AUDITO TARNYBŲ VEIKLOS TIKRINIMAS IR VERTINIMAS

Finansų ministerijos valstybės tarnautojai, vykdydami Finansų ministerijai Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu pavestą funkciją vertinti ir prireikus tikrinti, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytus reikalavimus, 2013 metais atliko 11 savivaldybių (Jonavos, Kaišiadorių, Zarasų, Molėtų, Šilutės, Raseinių, Joniškio, Kėdainių, Varėnos rajonų, Druskininkų ir Birštono) vidaus audito tarnybų veiklos tikrinimus ir vertinimus (toliau - vertinimai). Daugumos vidaus audito tarnybų veikla įvertinta kaip iš esmės atitinkanti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių

vidaus auditą, nuostatas, tačiau dalies vertintų vidaus audito tarnybų problema - nepakankami darbuotojų ištekliai. Birštono ir Molėtų rajono savivaldybių centralizuotose vidaus audito tarnybose dirba tik po vieną darbuotoją, o tai neatitinka Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 1 straipsnio 6 dalies nuostatos dėl vidaus audito tarnybos kaip struktūrinio padalinio ir Viešojo administravimo įstatymo 11 straipsnio 5 dalies nuostatos, kad skyriuje (biure, tarnyboje), kuris nėra departamento (valdybos) struktūrinė dalis, turi būti ne mažiau kaip 2 pareigybės. Šios vidaus audito tarnybų veiklos problemos nurodytos Finansų ministerijos specialistų parengtose vertinimo ataskaitose ir aptartos su savivaldybių administracijų direktoriais. Atliekant vertinimus nustatyta atvejų, kai vidaus auditoriams buvo pavesta atlikti funkcijas, nesusijusias su vidaus audito veikla (pvz., dalyvauti įgyvendinant korupcijos prevencijos priemones), vidaus auditoriai dalyvavo darbo grupių, komisijų veikloje. 2013 metais vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo ataskaitose buvo pateikta 40 rekomendacijų (daugiausiai dėl vidaus audito tarnybų nuostatų, pareigybų aprašymų

pakeitimų, strateginių ir metinių veiklos planų tobulinimo, vidaus auditorių nepriklausomumo užtikrinimo), iš jų 24 rekomendacijos įgyvendintos, dėl kitų buvo vykdoma įgyvendinimo priežiūra.

Atlikdami vertinimus Finansų ministerijos specialistai betarpiškai bendravo su vidaus audito tarnybų darbuotojais, suteikdami jiems metodinę pagalbą. Naudingi yra vertinimų metu vykę Finansų ministerijos atstovų ir viešųjų juridinių asmenų vadovų susitikimai, kuriuose buvo aptariama vidaus audito svarba, poreikis, iškylančios problemos. Svarbus grįžtamasis ryšys, kai vidaus auditoriai vertinimų arba kitu metu pateikia pageidavimus dėl mokymo programų, siūlymus tobulinti teisės aktus, reglamentuojančius vidaus auditą. Šie ir kiti susiję siūlymai Finansų ministerijoje apibendrinami, informacija analizuojama, naudojama rengiant teisės aktų pakeitimus ir organizuojant susitikimus ir mokymus vidaus auditoriams.

Vyriausybės kancleris, Ministro Pirmininko pavedimu susipažinęs su 2012 metų vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita, 2013 m. liepos 10 d. raštu Nr. 63-2939 kreipėsi į ministerijų vadovus, prašydamas pagal kompetenciją pašalinti Finansų ministerijos pateiktoje ataskaitoje nurodytus trūkumus ir užtikrinti Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme ir šio įstatymo įgyvendinamuosiuose teisės aktuose nustatytą vidaus audito veiklos organizavimą ministerijų valdymo srityse veikiančiuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Finansų ministerija, atsižvelgusi į šį Vyriausybės kanclerio pavedimą, 2013 m. lapkričio 20 d. raštu Nr. (19.1 l-02)-6k-130965 5 raštu kreipėsi į ministerijas, prašydama iki 2014 m. sausio 17 d. pateikti informaciją apie priemones, kurių imtasi vykdant nurodytą Vyriausybės kanclerio pavedimą. Informaciją apie priemones, kurių buvo ir bus imtasi vykdant minėtą Vyriausybės kanclerio pavedimą dėl vidaus audito tarnybų veikimo trūkumų pašalinimo, Finansų ministerija gavo iš 13 ministerijų, kurios patvirtino atsižvelgusios į ataskaitoje nurodytus vidaus audito tarnybų veikimo neatitikimus ir trūkumus. Atsakymo nepateikė tik Švietimo ir mokslo ministerija, nors ataskaitoje buvo atkreiptas dėmesys į kai kuriuos neatitikimus ir trūkumus šios ministerijos valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų veikloje.

VIII. TARPTAUTINĖS FINANSINĖS PARAMOS LĖŠŲ PATIKRINIMAI

Vykdydamos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. gruodžio 5 d. įsakymą Nr. 1K-418 „Dėl Lietuvos Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos bendradarbiavimo programos, kuria siekiama sumažinti ekonominius ir socialinius skirtumus išsiplėtusioje Europos Sąjungoje, administravimo Lietuvoje taisyklių patvirtinimo" tarpinių institucijų -

Finansų, Švietimo ir mokslo ir Sveikatos apsaugos ministerijų - vidaus audito tarnybos, taip pat projekto vykdytojo (Nacionalinės teismų administracijos) vidaus audito tarnyba atlieka Lietuvos ir Šveicarijos bendradarbiavimo programos valdymo ir kontrolės sistemos vertinimo vidaus auditus. 2007 m. gruodžio 20 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Šveicarijos Konfederacijos Federacinės Tarybos Pagrindų susitarimo dėl Lietuvos Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos bendradarbiavimo programos, kuria siekiama mažinti ekonominius ir socialinius skirtumus išsiplėtusioje Europos Sąjungoje, įgyvendinimo 2 priedo 5.4 papunkčio nuostatomis Finansų ministerijos Vidaus audito ir finansų kontrolės metodologijos departamentas paskirtas atsakingu už minėtos programos įgyvendinimo valdymo ir kontrolės sistemos veikimo vidaus audito veiklos koordinavimą. 2013 metais Lietuvos ir Šveicarijos bendradarbiavimo programos įgyvendinimo valdymo ir kontrolės sistemų vertinimo vidaus auditus atliko Sveikatos apsaugos, Švietimo ir mokslo ministerijų ir Nacionalinės teismų administracijos vidaus audito tarnybos. Valdymo ir kontrolės sistemų trūkumų, galinčių turėti neigiamos įtakos programų įgyvendinimui ir audituotų subjektų veiklos rezultatams, nenustatyta. Informacija apie atliktus valdymo ir kontrolės sistemų vertinimo vidaus auditus pateikta Šveicarijos Konfederacijai.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. liepos 23 d. įsakymu Nr. 1K-277 „Dėl Sanglaudos fondo lėšų administravimo Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje" Vidaus audito ir finansų kontrolės metodologijos departamentui pavesta koordinuoti Europos Sąjungos sanglaudos fondo (toliau - Sanglaudos fondas) lėšų atrankinių patikrinimų, atliekamų pagal Reglamento (EB) Nr. 1386/2002 9 straipsnio reikalavimus (toliau - atrankiniai patikrinimai), atlikimą ir atlikti auditą koordinuojančios institucijos funkcijas. Finansų ministerijos Vidaus audito ir finansų kontrolės metodologijos departamentas, atlikdamas auditą koordinuojančios institucijos funkcijas, ir atsižvelgdamas į 2002 m. liepos 29 d. Europos Komisijos reglamento (EB) Nr. 1386/2002 12 straipsnio reikalavimą valstybei narei iki kiekvienų metų birželio 30 d. pranešti Europos Komisijai apie šio reglamento 9-11 straipsnių taikymą praėjusiais kalendoriniais metais, 2013 m. birželio 21 d. pateikė Sanglaudos fondo lėšų atrankinių patikrinimų 2012 metų ataskaitą. Atrankinius patikrinimus atlieka ir atitinkamas ataskaitas rengia institucijų, atsakingų už atrankinius patikrinimus, t. y. Aplinkos ministerijos, Susisiekimo ministerijos ir Finansų ministerijos, vidaus audito tarnybos (toliau - institucijos, atsakingos už atrankinius patikrinimus). Institucijos, atsakingos už atrankinius patikrinimus, turi tikrinti Sanglaudos fondo lėšų valdymo ir kontrolės sistemų efektyvumą ir, remdamosi rizikos analize, atrinktas deklaruotas tinkamas finansuoti išlaidas. Pagal Europos Sąjungos sanglaudos fondo lėšų atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005

m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1K-404, nuostatas būtina patikrinti ne mažiau kaip po 15 proc. visų deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų, skirtų aplinkos ir transporto projektams, kurie buvo patvirtinti 2000-2006 metais. Institucijos, atsakingos už atrankinius patikrinimus, iki 2013 m. gruodžio 31 d. patikrino daugiau kaip 15 proc. joms pagal kompetenciją priskirtų tikrinti Sanglaudos fondo lėšomis finansuojamų projektų visų deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų.

IX. IŠVADOS

Daugumos viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybų veikla buvo grindžiama Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu, kitais vidaus auditą reglamentuojančiais norminiais teisės aktais, viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintais Vidaus audito tarnybų nuostatais, Vidaus audito metodika bei pareigybių aprašymais. Vykdydamos savo funkcijas, vidaus audito tarnybos siekė Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme nurodytų tikslų: vidaus auditu metu tikrino ir vertino, ar audituojamame viešajame juridiniame asmenyje sukurtos ir įgyvendintos vidaus kontrolės procedūros, ar laikomasi strateginių arba kitų veiklos planų, ar vykdant funkcijas laikomasi teisės aktų reikalavimų, ar informacija apie finansinę ir ūkinę veiklą yra patikima ir išsami, ar patikėjimo teise valdomas turtas naudojamas racionaliai ir taupiai pagal teisės aktų ir sutarčių reikalavimus. Vidaus audito ataskaitose buvo apibendrinami vidaus audito rezultatai, pateikiami vidaus kontrolės vertinimai, nurodomi nustatyti neatitikimai ir trūkumai, teikiamos jų pašalinimo rekomendacijos. Vadovaudamosi Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 str. 3 dalies 7 punkto ir Pavyzdinės metodikos nuostatomis, vidaus audito tarnybos vykdė pažangos stebėjimą, t. y. kontroliavo vidaus auditu metu pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą. Vidaus audito tarnybos rūpinosi atliekamų vidaus auditu kokybe, todėl daug dėmesio skyrė profesinių įgūdžių ir kvalifikacijos tobulinimui. Iš ataskaitų galima spręsti, kad daugumos viešųjų juridinių asmenų vadovai užtikrino vidaus audito tarnybų veiklos nepriklausomumą ir teigiamai vertino šių tarnybų veiklos rezultatus, tobulinant vidaus kontrolę.

Tačiau pasitaikė atvejų, kai vidaus audito tarnybos funkcionavo ne taip, kaip reikalaujama Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme ir jį įgyvendinančiuose norminiuose teisės aktuose, nes vidaus audito tarnybos nebuvo tinkamai sukomplektuotos (nepriimti vidaus audito tarnybų vadovai ar vidaus auditoriai), o kai kuriuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse nebuvo užtikrintas vidaus audito tarnybų veiklos nepriklausomumas, nes vidaus

auditoriai buvo įtraukti į viešojo juridinio asmens valdymą arba dalyvavimą nesusijusioje su vidaus auditu veikloje.

Siūloma atkreipti valstybės viešųjų juridinių asmenų vadovų bei savivaldybių administracijų direktorių dėmesį į šioje ataskaitoje nurodytus neatitikimus ir trūkumus ir imtis priemonių, kad būtų užtikrintas Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme numatytas vidaus audito tarnybų veiklos ir organizacinis nepriklausomumas, vidaus audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas, tinkamas vidaus audito tarnybų specialistų skaičius, sudarytos sąlygos vidaus auditorių kvalifikacijai ir profesiniams įgūdžiams tobulinti.

Finansų ministras

Rimantas Šadžius