

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

JOLANTA ZIBAVIČIŪTĖ

**IŠORĖS AUDITO MODELIS: LIETUVOS VIETOS
SAVIVALDOS ATVEJIS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovė
dr. D. Daujotaitė
2016 03 29**

VILNIUS, 2016

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

IŠORĖS AUDITO MODELIS: LIETUVOS VIETOS
SAVIVALDOS ATVEJIS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 61N30005

Vadovė

dr. D. Daujotaitė

2016 03 29

Recenzentas

2016

Atliko

FVmis4-02 gr. stud.

J. Zibavičiūtė

2016 03 29

VILNIUS, 2016

TURINYS

LENTELĖS.....	2
PAVEIKSLAI.....	2
ĮVADAS	6
1. AUDITO SISTEMOS VIETOS SAVIVALDOJE TEORINĖ ANALIZĖ.....	9
1.1. Audito sistemos samprata ir elementai	9
1.2. Lietuvos vietos savivaldos samprata	14
1.3. Kontrolės sistemos raida Lietuvos vietos savivaldoje	17
1.4. Lietuvos vietos savivaldos audito sistema, jos elementai ir probleminiai aspektai	21
1.5. Audito sistemos vietos savivaldoje teisinis reglamentavimas	26
2. IŠORĖS AUDITO VIETOS SAVIVALDOJE MODELIS	33
2.1. Išorės audito modelis Lietuvos vietos savivaldoje	33
2.2. Išorės audito sistemos vietos savivaldoje užsienio šalių patirtis	40
2.3. Audito sistemos vietos savivaldoje vertinimo modelis ir metodai	47
3. IŠORĖS AUDITO SISTEMOS VERTINIMAS LIETUVOS VIETOS SAVIVALDOJE	50
IŠVADOS.....	58
REKOMENDACIJOS	62
LITERATŪRA	64
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....	69
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA	71
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	73
PRIEDAI	75
1 priedas. 2015 m. duomenys apie Savivaldybių kontrolierius (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybas)	76
2 priedas. Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) 2014 m. auditai	77
3 priedas. Šalys dalyvavusios Valstybės kontrolės apklausoje ir pateikusios atsakymus	78
4 priedas. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų 2010–2013 m. Valstybės kontrolės atliktų išorinės peržiūros sąrašas.....	79

LENTELĖS

1 lentelė. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai	12
2 lentelė. Išorės audito sistemos vietos savivaldoje reglamentavimo palyginimas	27
3 lentelė. Užsienio šalių išorės audito sistemų savivaldybėse (regionuose) probleminiai aspektai ir tobulinimo kryptys	45
4 lentelė. 2010–2013 m. išorinės peržiūros vertinimo institucijos lygiu rezultatai	51
5 lentelė. 2010–2013 m. išorinės peržiūros vertinimo atskiro audito lygiu rezultatai	52
6 lentelė. 2010–2013 m. išorinės peržiūros vertinimo metu pateiktos rekomendacijos	54

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito sistemos elementai	9
2 pav. Audito sistema pagal institucijas.....	10
3 pav. Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimas	14
4 pav. Vietos savivaldos struktūra	16
5 pav. Vietos savivaldos kontrolės sistemos raidos etapai	18
6 pav. Vietos savivaldos audito sistema	21
7 pav. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) uždaviniai	22
8 pav. Pagrindinio Lietuvos išorės audito subjekto veikla	25
9 pav. Teisės aktai reglamentuojantys Savivaldos išorės audito veiklą	30
10 pav. Vietos savivaldos audito sistema (konceptijų žemėlapis)	32
11 pav. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklos principai.....	33
12 pav. Finansinio (teisėtumo) ir veiklos audito proceso etapai.....	36
13 pav. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) kompetencija	38
14 pav. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų užimtų etatų skaičius 2015-12-31.....	39
15 pav. Užsienio šalių Aukščiausių audito institucijų įgaliojimai atlikti auditą savivaldybėse ...	44
16. pav. Aukščiausių audito institucijų dominantys klausimai dėl išorės audito sistemos vietos savivaldoje (regionuose)	45
17 pav. Užsienio šalių savivaldybėse (regionuose) sisteminės problemos sritys	46
18 pav. Vietos savivaldos išorės audito modelis	48
19 pav. Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) 2014 m. veikla ...	50
20 pav. 2012–2014 m. savivaldybių kontrolierių atliktų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių finansinių (teisėtumo) audito duomenys	56

ĮVADAS

Tyrimo aktualumas. Šiandien viešasis sektorius, kaip ir privatusis, susiduria su naujais iššūkiais – viešojo sektoriaus įmonės, įstaigos gauna paramą, laimi viešuosius konkursus, susigrąžina pridėtinės vertės mokesčius arba tiesiog vykdo didelės vertės sandorius ir pan., todėl tikrinti ir vertinti biudžeto lėšų panaudojimą – būtina. Šiame kontekste labai svarbus yra audito vaidmuo skatinantis viešojo sektoriaus atskaitingumą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų funkcionalumą ir pažangą. Kita vertus, išorės auditas ne tik gali padidinti įmonės veiklos efektyvumą ir konkurencingumą, bet ir identifikuoti jos skaidrumą. Jis padeda apsisaugoti nuo įvairių apgaulių, korupcijos atvejų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo ir efektyvesnio lėšų naudojimo. Viešojo sektoriaus auditas užima svarbią vietą kiekvienos valstybės finansų valdyme ir yra svarbus instrumentas, siekiant viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo procesų gerinimo. Lietuva įstodama į Europos Sąjungą įsipareigojo šalyje užtikrinti tinkamą viešojo sektoriaus valdymo kontrolės sistemą ir procedūras, kad išorės ir vidaus audito sistemos veiktų tinkamai, o veikianti sistema užkirstų kelią pažeidimams ir leistų imtis būtinų veiksmų.

Valstybės kontrolės nuomone (Išankstinio tyrimo ataskaita vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje, 2010), šiuo metu Lietuvoje sukurtos ir veikiančios finansų kontrolei atlikti reikalingos vidaus ir išorės audito grandys ne visais atvejais užtikrina efektyvų jų tarpusavio bendradarbiavimą, nes galiojantis viešojo sektoriaus audito (išorės ir vidaus) teisinis reglamentavimas yra nepakankamas, sudaromos prielaidos funkcijų dubliavimui, neužtikrinamas išorės audito kokybės kontrolės sistemos įgyvendinimas savivaldybėse, neišspręsta nepriklausomumo problema.

Nagrinėjant Europos Sąjungos šalių praktiką, galima pastebėti, kad įvairiose šalyse, valstybės audito institucijų galimybės kontroliuoti savivaldybių veiklą yra skirtingos, jos priklauso nuo konkrečiai šaliai būdingo savivaldos modelio, savivaldybėms suteikiamo savarankiškumo ribų.

Mokslininkai Lakis, Puškorius, Daujotaitė, Mackevičius, Raziūnienė, Pranckevičiūtė, Laurinavičius, Gray ir Manson yra nagrinėję ir aptarę bendrus teorinius audito aspektus, Katkus – valstybinę ekonominę kontrolę ir jos raidą Lietuvoje, Stepashin, Stoliarovas, Shokhin, Žukovas, Aleknavičienė kontrolės sąvoką ir jos sistemos aspektus. Mackevičius ir Pranckevičiūtė nagrinėjo valstybinio audito sistemą ir jos tobulinimo galimybes. Piccket ir Spencer Piccket, Gawyer nagrinėjo vidaus audito sistemą ir jos efektyvumą. Auditorių veiklos principus nagrinėjo ir pateikė Žilinskas, Paukštienė, Buškevičiūtė, Kazlauskienė, Lee ir kiti užsienio mokslininkai. Gižienė, Račelienė ir Staliūnienė nagrinėjo audito rinkos problemas, iš kurių svarbiausios – auditorių kvalifikaciniai reikalavimai bei vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimo stoka. Kustienė ir Petraitienė atliko audito kokybės sampratų analizę ir identifikavo kokybišką auditą lemiančius veiksnius. Astrauskas, Mažeika ir Rupšys nagrinėjo vietos savivaldos sampratą, struktūrą ir savivaldybei suteiktas teises. Išsamiau

savivaldybių išorės audito probleminius aspektus nagrinėjo Astrauskas ir Petaraitienė. Jie įvardijo pagrindines problemas, tai – neefektyvus ir neekonomiškas naudojamų finansinių ir žmogiškųjų išteklių naudojimas, audito grandžių subjektų darbų dubliavimas ir savivaldybių kontrolierių nepriklausomumo klausimas dėl jų veikimo savivaldybės viduje. Be to, buvo pastebėta, kad atestuoti auditoriai, kurie atlieka nepriklausomą auditą, Valstybės kontrolės pareigūnai ir savivaldybių kontrolieriai yra traktuojami, kaip lygiaverčiai išorės auditoriai, tačiau atestuotiems nepriklausomiems auditoriams keliami aukštesni kvalifikaciniai reikalavimai. Taigi galima teigti, kad Lietuvoje nėra atlikta detalios analizės apie vietos savivaldos audito sistemą, o ypač apie išorės auditą.

Savivaldybių išorės auditas Lietuvoje yra gana nauja audito rūšis ir atsirado ganėtinai neseniai – 2004 metais, kada buvo priimtos Vietos savivaldos įstatymo pataisos, suteikiančios savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms atlikti savivaldybių išorės audito funkcijas, o iki 2004 metų savivaldybių kontrolierių tarnybos buvo atsakingos už vidaus auditą ir finansų kontrolės sritį savivaldybėse, kurioms vidaus audito klausimais metodiškai vadovavo Finansų ministerija.

Įvertinus tai, kad vietos savivaldos audito sistema Lietuvoje nagrinėta tik fragmentiškai, kalbant apie valstybinio audito sistemą, jos elementus, tačiau neskiriant didesnio dėmesio detalesnei analizei, šiame darbe nagrinėsime išorės audito sistemą vietos savivaldoje, akcentuojant pagrindinio išorės auditoriaus savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklą, o vidaus audito sistemą, nepriklausomus auditorius ir Valstybės kontrolę darbe apžvelgsime tik tiek, kad galėtume nustatyti jų bendradarbiavimo santykį bei audito sistemos probleminius aspektus.

Tyrimo problema – Kokios problemos kyla vietos savivaldos išorės audito sistemoje.

Objektas – Išorės audito sistema vietos savivaldoje.

Tikslas – įvertinti esamą ir pristatyti parengtą vietos savivaldos išorės audito modelį atsižvelgus į egzistuojančią Lietuvos ir užsienio šalių praktiką. Šiam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Išnagrinėti išorės audito sistemos teorinius aspektus;
2. Atskleisti išorės audito sistemos raidą ir reglamentavimą bei pagrindines problemas vietos savivaldoje;
3. Apžvelgti užsienio valstybių patirtį vietos savivaldoje (regionuose);
4. Įvertinti dabartinę išorės audito sistemą vietos savivaldoje ir pateikti jos tobulinimo kryptis.

Tyrimo metodai:

1. Mokslinės literatūros analizė;
2. Teisės aktų analizė;
3. Dokumentų analizė;
4. Pirminių ir antrinių duomenų analizė;
5. Lyginamoji analizė;
6. Duomenų analizė.

Tyrimo reikšmingumas ir naujumas. Lietuvoje sukurtos ir veikiančios finansų kontrolei atlikti išorės ir vidaus audito sistemos vietos savivaldoje detalesnė analizė leis įvertinti vietos savivaldos audito sistemos efektyvumą, o susisteminti ir išskirti pagrindiniai probleminiai aspektai gali būti naudojami svarstant ir tobulinant teisės aktus, kuriais reglamentuojama vietos savivaldos audito sistema.

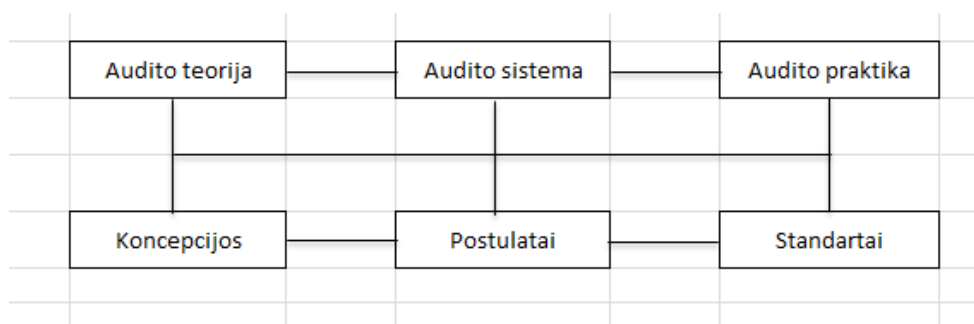
Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių. Pirmoje, teorinėje dalyje išnagrinėta audito sistemos vietos savivaldoje samprata, raida ir reglamentavimas, palyginama viešojo ir privataus sektoriaus audito sistemos, išorės ir vidaus audito sistemos, nustatomi panašumai ir skirtumai praktinėje bei mokslinėje literatūroje, pateikiamas vietos savivaldos audito sistemos modelis bei probleminiai aspektai. Antroje dalyje apžvelgiamas Lietuvos išorės audito vietos savivaldoje modelis, užsienio šalių patirtis, akcentuojami esminiai momentai ir lyginama su Lietuvos vietos savivaldos probleminėmis sritimis bei pateikiami tyrimo metodai, kuriuos naudojant išaiškinamos egzistuojančios problemos ir sukurto vietos savivaldos išorės audito modelio tinkamumas bei aprašomi metodai, kuriuos naudojant bus atliekamas tyrimas. Trečioje dalyje pateikiamas Lietuvos vietos savivaldos išorės audito sistemos vertinimas. Remiantis atliktu tyrimu ir atsižvelgus į užsienio valstybių patirtį, pateikiamos galimos vietos savivaldos išorės audito tobulinimo kryptys.

1. AUDITO SISTEMOS VIETOS SAVIVALDOJE TEORINĖ ANALIZĖ

Savivaldybių audito sistema priklauso bendrai viešojo sektoriaus audito sistemai. Todėl prieš pradėdant nagrinėti išorės audito sistemą vietos savivaldoje, tikslinga išsamiai aptarti audito sistemos ir vietos savivaldos sampratą, jos elementus teisinėje ir mokslinėje literatūroje.

1.1. Audito sistemos samprata ir elementai

Audito sistema, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų, iš kurių galima išskirti tris pagrindinius audito sistemos elementus (žr. 1 pav.), kurie yra glaudžiai susiję ir vienas kitą sąlygoja.



Šaltinis: Mackevičius (2001, p. 60), Dajotaitė (2006, p. 24)

1 pav. Audito sistemos elementai

Didžiausią įtaką audito teorijai turi koncepcijos ir postulatai, o praktikai – standartai. Audito koncepcijos, tai apibendrintos idėjos, kurios suformuluotos remiantis tyrimais, stebėjimais ir patirtimi. Audito koncepcijos padeda numatyti audito metodikas ir kryptis bei suprasti audito esmę. Literatūroje dažniausiai skiriamos penkios audito koncepcijos Mackevičius (2001), kurios detalčiau išdėstytos Buhalterių profesinės etikos kodekse, tarptautiniuose audito standartuose, Audito įstatyme ir Vietos savivaldos įstatyme tai:

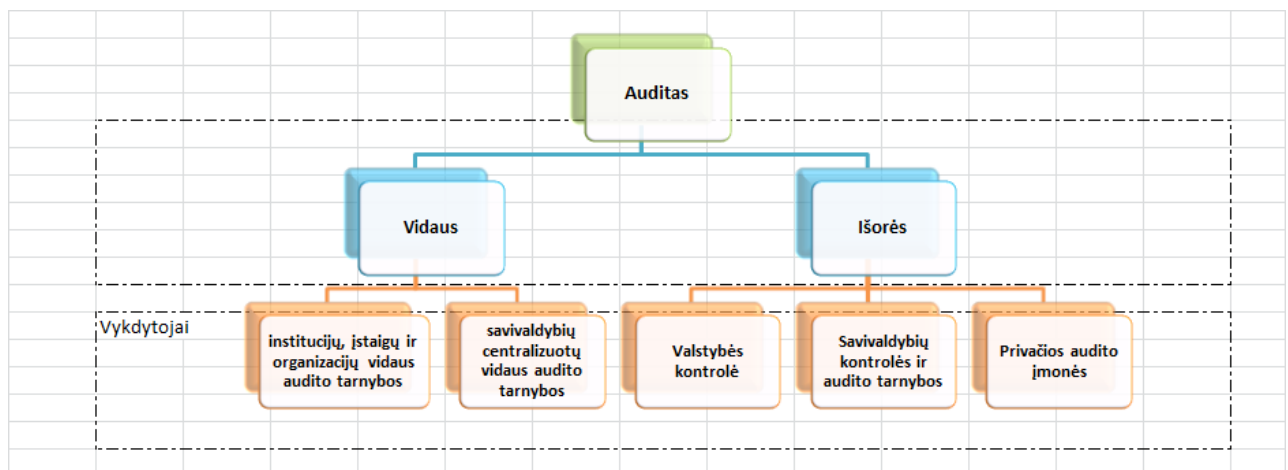
- profesinė etika,
- nepriklausomumas,
- profesionalumas,
- įrodymai,
- informacijos tikslumas.

Audito standartai skirstomi į tarptautinius ir nacionalinius. Tarptautinių audito standartų tikslas – suderinti audito teoriją ir praktiką visose šalyse, o nacionalinių audito standartų tikslas – atsižvelgiant į

šalies ekonomines, politines ir kitas savybes, padėti auditoriui objektyviai įvertinti finansines ataskaitas. Standartai tai – visuma taisyklių, principų, reglamentuojančių audito atlikimą ir auditorių veiklą, kurių pagrindą sudaro audito koncepcijos. Audito standartų tikslas – sukurti bendras taisykles, kurių privalo laikytis auditorius, kad tikrinimo procedūros būtų sisteminės ir tikslingos (Puškorius, 2004, p. 47).

Audito postulatai, tai nuostatos, kurios priimamos be įrodymų ir laikomos teisingomis iki tol, kol neįrodoma kitaip (Mackevičius, 2001). Pavyzdžiui, finansinė atskaitomybė turi būti patikrinta ir jei nėra pateikti visi dokumentai auditorius negali pasirašyti išvados, o auditoriaus išvada priklauso tik nuo auditoriaus kompetencijos.

Auditas mokslinėje literatūroje klasifikuojamas pagal įvairius požymius, tačiau svarbiausias klasifikacinis požymis – institucinė priklausomybė, nes nuo to, kokia audito institucija atlieka auditą, priklauso jo pobūdis. Auditą atlieka įvairios institucijos ir asmenys, kurie siekia visgi vienodų tikslų, o jų visuma sudaro audito sistemą, kuri susideda iš savarankiškų grandžių. Kiekviena grandis sprendžia jai keliamus uždavinius ir veikia nepriklausomai nuo kitų grandžių (žr. 2 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

2 pav. Audito sistema pagal institucijas

Kaip pavaizduota 2 paveiksle, viešojo ir privataus sektoriaus audito sistema susideda iš vidaus ir išorės audito grandžių. Vidaus audito tikslas – rizikos valdymo ir vidaus kontrolės vertinimas, padedant įgyvendinti veiklos tikslus. Piccket, ir Spencer Piccket (1997) teigia, kad vidaus auditas yra nepriklausoma vertinimo funkcija, sukurta įstaigos viduje kaip tarnyba vertinanti organizacijos vidaus kontrolės efektyvumo vertinimą ir tyrimą. Pagal Gawyer (1988) vidaus auditas, tai sisteminis ir objektyvus organizacijos vidaus kontrolės vertinimas, siekiant nustatyti ar informacija yra teisinga ir patikima, ar rizika nustatyta ir valdoma, ar laikomasi procedūrų, ar ištekliai naudojami efektyviai ir ar pasiekti numatyti tikslai. Vidaus audito uždaviniai Mackevičius (2001):

- tikrinti ir vertinti, ar pakankama ir efektyvi organizacijos vidaus kontrolės sistema;

- teikti organizacijos vadovybei rekomendacijas stiprinti vidaus kontrolę;
- ekonominės informacijos kokybinis vertinimas;
- ekonominės politikos ekspertinis vertinimas;
- vertinti organizacijos rizikos valdymo efektyvumą ir valdymo metodus.

Vidaus auditą atlieka įmonės vidaus audito tarnybos darbuotojai, turintys reikiamą kvalifikaciją, o pagrindinis dėmesys skiriamas valdymo ir veiklos auditui.

Išorės audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolės efektyvumą, administracinės veiklos kokybę ir vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos patikimumą. Išorės auditas – nepriklausomas įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir išvados pateikimas, nurodant ar ataskaitos visais reikšmingais atvejais parodo teisingą įmonės būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus, ar finansinės ataskaitos atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą (Mackevičius ir Raziūnienė, 2011, p. 25). Išorės auditą privačiame sektoriuje atlieka tik privačios audito įmonės (nepriklausomi auditoriai), o viešajame sektoriuje, be nepriklausomų auditorių išorinį auditą atlieka savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos (savivaldybių kontrolieriai) ir aukščiausioji valstybinė audito institucija – Valstybės kontrolė (Mackevičius ir Pranckevičiūtė, 2007). Valstybės kontrolės pagrindinis uždavinys – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas, kaip vykdomas valstybės biudžetas. Valstybės kontrolė – aukščiausioji valstybinio audito institucija, kuri užima išskirtinę vietą valstybės finansų kontrolės sistemoje ir Lietuvos atveju yra atskaitinga Seimui. Valstybės kontrolei įstatymų leidžiamoji valdžia suteikia konstitucinę pareigą prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, prižiūri, kad savivaldybių kontrolierių atliktas auditas atitiktų Valstybinio audito reikalavimus, o veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, neutralumo ir profesionalumo principais (Mackevičius ir Pranckevičiūtė, 2007, p. 51).

Lakis (2002) audito sistemą suskirsto į tris grandis: valstybinį, nepriklausomą ir vidaus ir teigia, kad šios grandys funkcionuoja savarankiškai bei papildydamos viena kitą sudaro vieningą sistemą (2002, p. 106). Valstybinis auditas, kaip teigia Mackevičius ir Pranckevičiūtė (2007) turi didelę reikšmę kiekvienos valstybės raidai, nes jis pagerina valstybės biudžeto sudarymą, vykdymą ir visus valdymo procesus. Valstybiniu auditu siekiama: padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius, t. y. padėti Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę; daryti teigiamą poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui (Daujotaitė, 2006, p. 19). Nepriklausomos audito įmonės Lietuvoje valstybinį auditą gali atlikti tik tuo atveju, kai Lietuvos Respublikos Seimas ar Valstybės kontrolė pagal sutartį perduoda valstybės kompetencijai priklausantį auditą.

Limos deklaracijos 3 straipsnyje apibūdinama viešojo sektoriaus audito sistema, kur nurodoma, kad vidaus audito tarnybos kuriamos ministerijose ir valdžios institucijose, kurios pavaldžios tos

institucijos vadovui, o išorės audito tarnybos nėra audituojamų institucijų organizacinės struktūros dalis. Tiek funkcinio ir organizaciniu požiūriu, vidaus audito tarnyba turi būti kiek galima nepriklausoma nuo atitinkamos struktūros. Tačiau viešajame sektoriuje galima pastebėti tam tikrų išimčių, tai – vietos savivaldos audito sistema, kuri konkrečiau nagrinėjama kitame poskyriuje.

Laurinavičius (2003) lygindamas išorės ir vidaus audito nepriklausomumo sąvoką, pabrėžia, kad išorės audito atveju nepriklausomumas akcentuojamas nuo klientų, jų vadovybės ir savininkų, o vidaus audito – nepriklausomybę nuo audituojamos veiklos. Lakis (2007) tirdamas audito raidą Lietuvoje, nustatė pagrindinius išorės ir vidaus audito panašumus ir skirtumus (žr. 1 lent.) ir tai, kad tarp šių dviejų rūšių yra daugiau skirtumų negu panašumų.

1 lentelė. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai

KRITERIJAI	IŠORĖS AUDITAS	VIDAUS AUDITAS
Reglamentavimas	Įstatymai, standartai, etikos kodeksai, auditorius privalo laikytis jų reikalavimų.	Įstatymai ir kiti norminiai aktai reglamentuoja tik viešojo sektoriaus ir iš dalies komercinių bankų vidaus auditorių veiklą. Reikalavimai auditoriams yra privalomi. Privataus sektoriaus auditorių veikla įstatymais neregamentuota. Vidaus audito standartai ir etikos kodeksas yra rekomendacinio pobūdžio. Auditorių funkcijas nustato tos institucijos, kuriose jie dirba.
Auditoriaus statusas	Dirba pagal sutartį.	Yra institucijos darbuotojai
Auditoriaus kompetencija	Gerai išmano apskaitos, atskaitomybės ir audito standartus. Gerai žino padėtį ūkyje.	Gerai išmano subjekto finansinę ir nefinansinę veiklą.
Auditoriaus kvalifikacinis dokumentas	Būtinasis.	Nebūtinasis, bet gali būti.
Privalomumas	Numatytas įstatymuose.	Privalomas tik viešajame sektoriuje ir komerciniuose bankuose
Periodiškumas	Atliekamas kasmet.	Atliekamas pagal nustatytą grafiką arba prireikus.
Nepriklausomybė	Garantuoja įstatymai.	Priklauso nuo auditoriaus padėties institucijoje. Auditorius turi būti nepriklausomas nuo audituojamų padalinių ir nedirbti darbo, kuris gali būti kontroliuojamas.
Auditorių bendradarbiavimas	Pageidautinas.	Pageidautinas.
Informacijos šaltiniai	Tokie patys.	Tokie patys.
Darbo kontrolė	Vykdo išorės institucijos.	Vykdo institucijos vadovas.

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

KRITERIJAI	IŠORĖS AUDITAS	VIDAUS AUDITAS
Įmonės	Steigiamos, kai yra įvykdyti įstatymų reikalavimai.	Neregamentuota.
Audito apimtis	Finansinė atskaitomybė.	Finansinė ir nefinansinė informacija.
Darbo rezultatai	Skirti išorės vartotojams ir visuomenei	Skirti institucijos vidaus poreikiams.
Audito rezultatų panaudojimas	Vertinant esamą padėtį	Ieškant naujų galimybių.

Šaltinis: Lakis, 2007, p. 26.

Apibendrinant 1 lentelės rezultatus galima teigti, kad vidaus auditas atlieka labai svarbų vaidmenį įmonės valdymo procese, tačiau jis ne taip griežtai reglamentuojamas, kaip išorės auditas, o išorės auditoriui yra būtinas kvalifikacinis dokumentas. Taip pat pažymėtina, kad vidaus auditorius turi išmanyti ne tik apskaitą, finansinę atskaitomybę, bet ir institucijos ekonominę veiklą, matyti bendrą įmonės paveikslą, kad būtų pasiekti veiklos tikslai. Reikia pabrėžti, kad auditorius neturi valdymo sprendimų priėmimo funkcijos, nes sprendimą dėl auditoriaus pasiūlytos rekomendacijos įgyvendinimo, privalo priimti organizacijos vadovai (Daujotaitė, 2002). Vidaus auditas laikomas į ateitį orientuota audito rūšis, kuris turi padėti efektyviau įgyvendinti organizacijos tikslus, o išorės auditas daugiau remiasi organizacijos veiklos galutiniais rezultatais ir siejamas su praeities sprendimais. Reikia pažymėti, kad kai kurie Lakio (2007) pateikti teiginiai apie išorės ir vidaus audito skirtumus netinka apibūdinti viešojo sektoriaus išorės auditui, tai bus išanalizuota kitame poskyriuje.

Pagal tikslus ir veiklos pobūdį daugiausia panašumų turi valstybinis auditas ir nepriklausomas auditas, o išorės auditas nuo vidaus audito skiriasi tuo, kad išorės auditas nelankstus, nes tikslai ir uždaviniai suformuluoti standartuose ir įstatymuose, o vidaus audito – darbo tikslai ir uždaviniai pateikti norminiuose aktuose ir standartuose yra tik rekomendacinio pobūdžio, – teigia Lakis (2007). Pasak mokslininko, didžiausias skirtumas tarp valstybinio ir nepriklausomo audito yra tas, kad atliekant finansinį auditą, valstybiniai auditoriai daug dėmesio skiria lėšų ir turto valdymo, naudojimo teisėtumo ir jų atitikties įstatymo nustatytiems tikslams, o nepriklausomi auditoriai vertina finansinės atskaitomybės teisingumą (p. 197).

Galima pastebėti, kad išorės ir vidaus audito sąvokos ir tikslai skiriasi, o svarbiausias vidaus audito požymis bei skirtumas nuo išorės audito, kad vidaus auditas iš esmės veikia organizacijos viduje ir yra tiesiogiai pavaldus tos pačios organizacijos, kurioje veikia, vadovybei. Vidaus audito funkcijas nustato įmonės vadovybė, ir jo tikslai skiriasi nuo išorės auditoriui keliamų reikalavimų. Visgi, nors išorės ir vidaus auditas turi skirtingus tikslus, kai kurios priemonės siekiant audito tikslų yra panašios, todėl tam tikrus vidaus audito aspektus galima panaudoti nustatant išorės audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį. Skirtingų grandžių auditoriai, siekdami efektyviai atlikti savo darbą,

turėtų naudotis vieni kitų darbu, siekiant racionaliai, efektyviai ir taupant žmogiškuosius, finansinius ir laiko resursus.

Tiek išorės, tiek vidaus auditoriams yra svarbus tarpusavio bendradarbiavimas (žr. 3 pav.), nes jis suteikia galimybę nedubliuoti išorės ir vidaus auditorių funkcijų. Vidaus ir išorės audito santykių svarba paminėta ir Tarptautiniuose audito standartuose (610-asis standartas), be to, organizacijos norėdamos padidinti veiklos veiksmingumą ir efektyvumą, turėtų reikalauti vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimo. Išorės auditorių informacija gali būti panaudota planuojant vidaus auditus, o išorės auditorius vidaus audito ataskaitas gali panaudoti, kaip papildomą informaciją vykdant auditą.



Šaltinis: Paukštienė (2012, p. 30)

3 pav. Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimas

Auditorių bendradarbiavimas leidžia išvengti auditų dubliavimo, kai audituojami tie patys subjektai bei leidžia efektyviau naudoti lėšas ir plėsti audituojamų subjektų ratą. Tačiau, kaip teigia Astrauskas ir Petaraitienė (2013) išorės auditoriai, nusprenddami dėl vidaus auditorių darbo rezultatų panaudojimo, turi atlikti audituojamame subjekte vidaus audito funkcijos preliminarų vertinimą ir vidaus audito darbo testavimą ir įvertinti bei nustatyti vidaus auditoriaus darbo įtaką išorinio audito procedūroms. Tačiau, kiek žinoma, praktiškai išorės auditoriai nesinaudoja vidaus audito atliktu darbu (Valstybės kontrolė, 2010).

Taigi, apžvelgėme audito sistemos sampratą ir jos elementus, nustatėme pagrindinius išorės ir vidaus audito, valstybinio ir nepriklausomo audito panašumus ir skirtumus. Lietuvos vietos savivaldos sampratą ir jos kontrolės sistemos raidą, dėl jos specifiškumo, aptarsime kitame poskyriuje.

1.2. Lietuvos vietos savivaldos samprata

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje skiriamos dvi viešosios valdžios sistemos: valstybės valdymas ir vietos savivalda. Pagal Konstituciją vietos savivalda – tai įstatymo numatytų valstybės

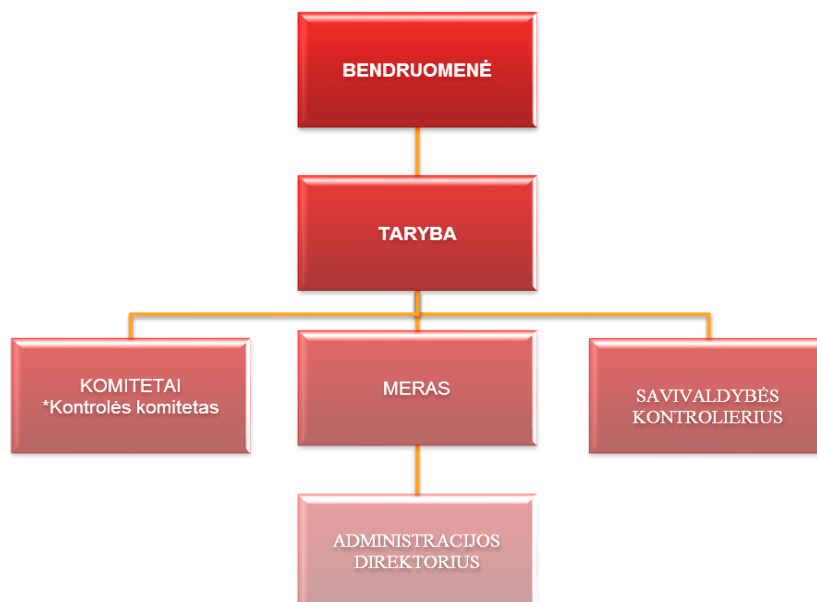
teritorijos administracinių vienetų bendruomenių, kurias sudaro šių vienetų nuolatiniai gyventojai, savitvarka ir savaveiksmiškumas pagal Konstitucijos ir įstatymų apibrėžtą kompetenciją. Teritorinės bendruomenės yra savivaldos teisės subjektas ir Konstitucijoje jos vadinamos savivaldybėmis arba vietos savivaldybėmis. Taigi savivaldybė yra įstatymo numatyto valstybės teritorijos administracinio vieneto bendruomenė, turinti Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę. Konstitucinis teismas 1998 m. vasario 18 d. nutarime konstatavo, kad Konstitucijoje vietos savivalda įtvirtinta kaip savaveiksmiškumo pagrindais veikianti vietinė viešojo administravimo sistema, kuri tiesiogiai nėra pavaldi valstybės valdžios institucijoms. Savivaldybių sistema yra decentralizuota. Konstitucinio teismo 2002 m. sausio 14 d. nutarime konstatuojama, kad savivalda nėra tapatinama su valstybės valdymu, o valstybės valdymas ir vietos savivalda, kaip dvi viešosios valdžios įgyvendinimo sistemos, yra susijusios, tačiau kiekviena jų įgyvendina joms būdingas funkcijas. Taigi, valstybės valdymas įgyvendinamas per valstybės valdžios įstaigas, kitas įstatymuose nurodytas valstybės institucijas, o savivaldos teisė įgyvendinama per savivaldos institucijas – savivaldybių tarybas, o savivaldybių tarybos sudaro joms atskaitingus vykdomuosius organus (Konstitucinio Teismo nutarimas byla Nr. 49/2000, 2002).

Astrauskas teigia, kad egzistuoja dvi vietos savivaldos sampratos. Pirma – tai savivaldybei suteikta teisė savarankiškai tvarkyti dalį įstatymų priskirtų jai visuomenės bendrųjų reikalų. Antra – tai savivaldybei suteiktos teisės savarankiškai tvarkyti dalį priskirtų visuomenės bendrųjų reikalų. Taigi taip pasireiškia vietos savivaldos subjektų veikla: savivaldybės valdžios vykdymu, savivaldybės valdžios priimtų sprendimų vykdymu, dalyvavimu tvarkant vietos reikalus įvairiomis tiesioginėmis demokratijos raiškos formomis bei viešųjų paslaugų teikimu (2003, p. 12).

Vietos savivaldos įstatyme vietos savivalda apibrėžiama, kaip įstatymo nustatyto valstybės teritorijos administracinio vieneto nuolatinių gyventojų bendruomenės, kuri turi Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, savitvarka ir savaveiksmiškumas pagal Konstitucijos ir įstatymų apibrėžtą kompetenciją.

Europos vietos savivaldos chartijoje vietos savivalda apibrėžiama, kad vietinės valdžios organai įstatymų nustatytose ribose turi teisę ir gebėjimą tvarkyti ir valdyti pagrindinę viešųjų reikalų dalį, už tai prisiimdamos pilną atsakomybę ir vadovaudamosi vietos gyventojų interesais.

Viešoji valdžia pagal atliekamas funkcijas santykinai skirstoma į įstatymų leidžiančiąją, įstatymus vykdančiąją ir įstatymus ginančiąją (Stačiokas, Mažeika ir Rupšys, 2003, p. 25). Vietos savivaldos institucijos priklauso vykdančiosios valdžios grupei. Be to, Konstitucinio teismo nutarime (2002 m. gruodžio 24 d.) konstatuota, kad vietos savivaldos lygmeniu trijų valdžių, kaip valstybės valdžių sistemoje nėra, Konstitucijoje numatytos tik savivaldybių tarybos – teritorinių bendruomenių atstovybės ir savivaldybių tarybų sudaromi ir joms atskaitingi vykdomieji organai (žr. 4 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Vietos savivaldos įstatymą

4 pav. Vietos savivaldos struktūra

Taigi, vietos savivaldos teisė Lietuvoje suteikta tik administraciniuose-teritoriniuose vienetuose, kurių yra 60. Aukščiausią valdžią tvarkant dalį viešųjų reikalų, kurie priskirti pagal įstatymą, vykdo savivaldybės taryba. Savivaldybių tarybos ir vietos savivaldos įstatyme numatytiems įgaliojimams įgyvendinti sudaromos vykdomosios institucijos – administracijos direktorius (Astrauskas, 2002). Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), centralizuotos vidaus audito tarnybos atlieka kontrolės funkciją. Be savivaldybių kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos savivaldybėje dar sudaromas Kontrolės komitetas, į kurį frakcijos deleguoja vienodą skaičių atstovų. Šis komitetas kontrolės sistemoje yra ypatingas, nes jo sudarymą ir veiklą reglamentuoja įstatymas (Astrauskas, 2002). Kontrolės komitetas, kaip dar vienas finansų išorės kontrolės subjektas, privalomai sudaromas kiekvienoje savivaldybėje, o jo pagrindinės funkcijos susijusios su savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atliekama veikla. Kontrolės komitetas taip pat turi teisę siūlyti savivaldybės tarybai atlikti nepriklausomą savivaldybės turto ir lėšų naudojimo bei savivaldybės veiklos auditą, tačiau visi kontrolės subjektai vietos savivaldoje ir jiems priskirtos funkcijos atsirado ne iš karto, o tam tikrais teisinio reglamentavimo raidos etapais.

Apibendrintai galima teigi, kad savivaldybių sistema yra decentralizuota ir nėra tapatinama su valstybės valdymu, o valstybės valdymas ir vietos savivalda, kaip dvi viešosios valdžios įgyvendinimo sistemos, yra susijusios, tačiau kiekviena jų įgyvendina joms būdingas funkcijas. Taigi, valstybės valdymas įgyvendinamas per valstybės valdžios įstaigas, kitas įstatymuose nurodytas valstybės institucijas, savivaldos teisė įgyvendinama per savivaldos institucijas – savivaldybių tarybas, o savivaldybių tarybos sudaro joms atskaitingus vykdomuosius organus. Vietos savivaldos autonomija

pasireiškia per finansinius išteklius, o apsisprendimas juos naudoti savo nuožiūra nepriklauso nuo išorės audito formos. Konstitucijoje nėra tiesiogiai nurodyta savivaldos išorės kontrolės forma, todėl ji priklauso nuo įstatymų leidėjų prerogatyvos.

1.3. Kontrolės sistemos raida Lietuvos vietos savivaldoje

Taigi, vietos savivaldos, kaip ir valstybės valdymas ir efektyvus funkcionavimas neįmanomas be kontrolės sistemos. Tarptautinių žodžių žodyne kontrolė apibrėžiama, kaip priežiūra, ko nors patikrinimas (Vaitkevičiūtė, 2001). Katkus (1997) teigia, kad kontrolė yra funkcija, lydinti bet kurią žmonių veiklą, kuri turėtų būti vykdoma pagal tam tikras taisykles, užduotis, standartus, siekiant norimų rezultatų. Stepashin, Stoliarovas, Shokhin, Žukovas (2004) kontrolės sąvoką sieja su valdymo sąvoka, kaip viena iš valdymo funkcijų ir apibrėžia, kaip baigiamąją valdymo ciklo stadiją, siekiant įvertinti priimtų sprendimų, valdymo sprendimų bei jų įgyvendinimo rezultatų tikslingumą ir efektyvumą. Valdymo specialistai kontrolę apibrėžia kaip finansinės veiklos patikrinimo operacijų ir veiksmų visumą, panaudojant specifines kontrolės organizavimo formas ir metodus, kurios metu patikrinama, ar laikomasi įstatymų reikalavimų, pajamų paskirstymo ir perskirstymo proporcijų, palyginami finansinių išteklių planiniai rodikliai su faktais, nustatomos faktinių rodiklių nukrypimo nuo planinių priežastys, užkertamas kelias valstybės (savivaldybės) finansų švaistymui ir numatomi efektyviausi būdai kaip finansinius išteklius surinkti, paskirstyti ir naudoti ateityje (Aleknavičienė, 2005, p. 135). Kontrolei būdingas grįžtamasis ryšys ir kurios dėka kontroliuojantis subjektas gauna, sužino reikiamą informaciją apie kontroliuojamą objektą, jo faktinę būklę. Savivaldos teisę įgyvendinančios institucijos neturėdamos patikimos išorės kontrolės mechanizmo bus nepajėgios šios teisės įgyvendinti. Kontrolė yra būtina valdymo funkcija. Kontrolė sudaro prielaidas teisingai ir objektyviai vertinti esamą padėtį, nustatyti tam tikras neigiamas tendencijas, jų sukeltas pasekmes bei išsiaiškinti jas sukėlusias priežastis bei sąlygas. Taigi savivaldos teisę įgyvendinančios institucijos gali priimti adekvačius sprendimus ir prisiimti už juos Chartijoje nurodytą atsakomybę tik tokiu atveju, jei ji yra tinkamai savivaldybės lygmeniu įgyvendinama kontrolės funkcija.

Tam, kad realizuoti kontrolės funkciją vietos savivaldoje buvo sukurti struktūriniai padaliniai, kurie, analizuojant teisės aktų pakeitimus, turėjo tam tikrus raidos etapus. Katkus (1997) teigia, kad jau tarpukario laikotarpyje Lietuva turėjo sukaupusi geros patirties tiek diegiant savivaldą, organizuojant savivaldybių darbą, tiek ruošiant jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus. Vietos savivaldos įstatymas, kuris reglamentuoja kontrolės funkciją vietos savivaldoje, ne kartą buvo keičiamas, todėl vadovaujantis vietos savivaldos įstatymo pakeitimais galima suskirstyti vietos savivaldos kontrolės sistemą į 4-ius etapus (žr. 5 pav.):

- I etapas – Lietuvos Tarybų Sąjungos Respublikos vietos savivaldos etapas – iki 1990 m.

- II etapas – Nepriklausomos Lietuvos Respublikos vietos savivaldos kūrimo etapas 1994–1998 m.
- III etapas – Savivaldybių kontrolės institucijų kūrimo etapas 2000 m.
- IV etapas – Savivaldybių kontrolės sistemos etapas Lietuvai tapus pilnateise ES nare nuo 2003 m.

I etapas iki 1990 m.	II etapas 1994-1998	III etapas 2000 m.	IV etapas nuo 2003 m.
<ul style="list-style-type: none"> •simbolinė reikšmė 	<ul style="list-style-type: none"> •specifinė institucija •skiriamas tarybos galiojimo laikui •reikalavimai kontrolieriui •neapibrėžti santykiai su Valstybės kontrole •leidžia įsakymus 	<ul style="list-style-type: none"> •atlieka vidaus audito funkcijas •nesiejamas su savivaldybės tarybos galiojimo laiku •skiriamas Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka •kvalifaciniai reikalavimai •kontrolės komitetas •atskira išlaidų sąmata 	<ul style="list-style-type: none"> •savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos statusas •atsiranda centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba •patikslinamas savivaldybės kontrolieriaus išsilavinimo laipsnis •aiškiai apibrėžtos funkcijos •veiklos principai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Vietos savivaldos įstatymo pakeitimus

5 pav. Vietos savivaldos kontrolės sistemos raidos etapai

Pagal Lietuvos Tarybų Sąjungos Respublikos vietos savivaldos įstatymą tuo metu veikė tik savivaldybių tarybų kontrolės tarnybos, o įstatyme minima tik rajono (apskritis) ir Respublikos miesto revizijos komisija, kuri turėjo nedaug funkcijų, iš kurių viena – Tarybos sekretoriato finansinės veiklos kontrolė. Šiame įstatyme net neregamentuota komisijos teisė teikti išvadas ir rekomendacijas, todėl, daugiau panašu, kad ji turėjo tik simbolinę reikšmę, tačiau ši komisija lyg užuomazga savivaldybės kontrolės institucijos atsiradimui po nepriklausomybės atkūrimo.

Savivaldybės kontrolės institucijos įstatyminis reglamentavimas buvo įtvirtintas Lietuvai atgavus nepriklausomybę ir priėmus naują Vietos savivaldos įstatymą, kuriuo pakeista visa vietos savivaldos sistema. Ruošiant naują vietos savivaldos įstatymą buvo galima perimti tarptautinę šios srities patirtį – tai Europos Tarybos šalių savivaldybių chartija. 1994 m. liepos 7 d. priimtas naujas Vietos savivaldos įstatymas, kuriame jau kalbama apie kontrolės instituciją ir naujos savivaldybių institucijos (savivaldybių kontrolieriaus ir jo tarnybos) pagrindinius teisinio statuso bruožus. Šiuo įstatymu nustatoma, kad savivaldybės kontrolierius yra juridinis asmuo bei specifinė institucija, kurią suformuoja per du mėnesius naujai išrinkta taryba ir jis skiriamas tik tarybos įgaliojimo laikui, dvejim metams. Ši nuostata parodo, kad savivaldybių kontrolierius yra priklausomas nuo išrinktos tarybos ir atsistatydina, kai išrenkami nauji tarybos nariai. Taip pat įstatyme yra minimi ir tam tikri reikalavimai kontrolieriui, t. y. Kontrolieriumi gali būti Lietuvos Respublikos pilietis turintis aukštąjį

išsilavinimą, nenurodant kokį išsilavinimą. Savivaldybių kontrolieriaus nepriklausomumas įstatyme užtikrinamas tik tuo, kad jis negali eiti jokių kitų renkamų ar skiriamų pareigų, dirbti kitose valstybinėse ir privačiose įmonėse, išskyrus gauti atlyginimą už kūrybinę veiklą. Pagal šį įstatymą Kontrolierius neviršydamas įstatymų ir tarybos sprendimų nustatytų įgaliojimų, prižiūri kaip naudojamas savivaldybės biudžeto lėšos, ar teisėtai, tikslingai ir efektyviai eksploatuojama savivaldybės nuosavybė ir patikėta valstybės nuosavybė, vadovauja kontrolieriaus tarybai, teikia tarybai išvadas, organizuoja patikrinimus ir revizijas administracijoje, savivaldybės, valstybinėse ir valstybinėse akcinėse įmonėse, įstaigose ir organizacijose, teikia savivaldybės institucijoms išvadas ir pasiūlymus dėl patikrinimų ir revizijų rezultatų bei atlieka kitus veiksmus, užtikrinančius nustatytų pažeidimų pašalinimą. Tačiau, kaip teigia Katkus (1997), šis įstatymas turi ir trūkumų, nėra apibrėžti savivaldybės kontrolieriaus ir Valstybės kontrolės santykiai. 1995 m. balandžio 4 d. priimtas savivaldybių tarybų statutas, kuris yra kaip procedūrinis dokumentas, reglamentuojantis savivaldybės, jos institucijų bei pareigūnų funkcionavimo tvarką. Pagal 1998 m. lapkričio 24 d. priimtą įstatymo pakeitimą, kuriuo papildyta savivaldybės kontrolieriaus kompetencija, savivaldybės kontrolierius pagal savo kompetenciją gali leisti įsakymus.

2000 m. spalio 12 d. priimtas įstatymo pakeitimas, kuriame nurodoma, kad savivaldybės kontrolierius, kaip kontrolės institucija atlieka vidaus audito funkcijas savivaldybėje ir yra atskaitingas savivaldybės tarybai, tačiau jau nėra siejamas su savivaldybės tarybos įgaliojimų pabaiga, bei skiriamas Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka, konkurso būdu ir 5 metams, o tai labiau užtikrina nepriklausomumą. Be to, šiame įstatyme nurodomi savivaldybių kontrolieriams ir kvalifikaciniai reikalavimai – turėti aukštąjį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip trijų metų darbo stažą finansų, ekonomikos, kontrolės ar viešojo administravimo srityse. Tačiau šiame pakeitime išlieka finansinis priklausomumas nuo savivaldybės tarybos, nes ji skiria ir tvirtina darbo užmokesčio fondą, o savivaldybės administracija atlieka finansinį, ūkinį bei materialinį aptarnavimą. Taip pat pagal šią naują įstatymo redakciją savivaldybės kontrolieriui pagal kompetenciją priskirta ne rečiau kaip 2 kartus per metus teikti Finansų ministerijai informaciją apie Europos Sąjungos struktūrinių fondų bei kitų lėšų, skiriamų iš Europos Sąjungos, naudojimą savivaldybėje. Ši naujai pavedama funkcija visiškai nebūdinga vidaus auditoriaus funkcijoms. Taip pat vietos savivaldos lygmenyje Valstybės kontrolė, dalyvaujant savivaldybės kontrolieriui arba kitam tarnautojui, organizuoja tikslinius patikrinimus ir revizijas savivaldybės institucijose ir įstaigose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Kontrolierius išvadas teikia Kontrolės komitetui, merui ir savivaldybės tarybai. Įstatymas numato galimybę, tarybos sprendimu atlikti nepriklausomą finansų ar veiklos auditus. Taigi, šiame etape atsiranda ir Kontrolės komitetas, kaip finansų išorės kontrolės subjektas, kurio veikla glaudžiai susijusi su savivaldybės kontrolės institucija.

2001 m. rugsėjo 25 d. įstatyme numatyta, kad savivaldybės taryba nustato atskirą savivaldybės

kontrolieriaus išlaidų sąmatą bei numatoma, kad Valstybės kontrolė Valstybės kontrolieriaus sprendimu gali atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, taip pat savivaldybių įstaigų bei savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės finansinės veiklos patikrinimus.

Po savivaldybių kontrolės sistemos reformos buvo apsispręsta dėl naujo savivaldybių kontrolieriaus statuso ir kompetencijos ir 2003 m. spalio 14 d. Vietos savivaldos įstatyme Savivaldybių kontrolieriai apibrėžiami kaip savivaldybės kontrolės ir audito institucijos, be to, įstatyme atsiranda nauja sąvoka ir tarnyba – centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba, kuri yra savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, įsteigtas vidaus auditui atlikti. Savivaldybės kontrolierius atlieka finansinį ir veiklos auditą, o jo atliekamo audito išorinę priežiūrą atlieka Valstybės kontrolė. Be to, įstatyme dar patikslinamas išsilavinimo laipsnis – aukštojo universitetinio ir praplečiamos ne mažesnio kaip 3 metų darbo stažo sritys: finansų, ekonomikos, teisės, audito, kontrolės arba viešojo administravimo. 2008 m. rugsėjo 15 d. priimtomis įstatymo pataisomis, siekiama išvengti funkcijų dubliavimosi, aiškiau atskiriama savivaldybių kontrolieriaus (kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos kompetencijos bei aiškiau nustatomi santykiai su savivaldybės institucijomis ir kitais savivaldybių subjektais, Valstybės kontrole ir Finansų ministerija. Įstatyme aiškiai apibrėžta, kad savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą, teikia išvadas dėl savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už savivaldybės kontroliuojamų įmonių imamas paskolas, o Valstybės kontrolei teikia atliktų auditų ataskaitas ir darbo dokumentus audito išorinei peržiūrai atlikti bei teikia veiklos planą. Taip pat įstatyme nurodoma, kad savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais, o atlikdamas auditą turi teisę pasinaudoti savivaldybės centralizuotos vidaus audito tarnybos atliktų auditų ataskaitomis ir darbo dokumentais, būtiniais vidaus kontrolės vertinimui atlikti. Vidaus audito tarnyba veiklos plano projektą teikia savivaldybės kontrolieriui (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai) tarpusavio veiklos koordinavimo tikslais.

Efektyvios kontrolės bruožas – grįžtamasis ryšys, kurio dėka kontroliuojantis subjektas gauna, sužino reikiamą informaciją apie kontroliuojamą objektą, jo faktinę būklę, tam kad realizuotų kontrolės funkciją vietos savivaldoje buvo kuriami struktūriniai padaliniai. Raidos požiūriu sąlyginai galima išskirti 4 savivaldybių kontrolės etapus, tačiau net ir šiuo metu veikianti vietos savivaldos kontrolės sistema kelia daug klausimų, nes iki šiol išlieka išorės audito sistemos priklausomumas nuo savivaldybės tarybos, o tam, kad išsiaiškintume tam tikras išorės audito sistemos problemas, kitame poskyryje nagrinėjama šiuo metu veikianti vietos savivaldos audito sistema, jos elementai ir probleminiai aspektai.

1.4. Lietuvos vietos savivaldos audito sistema, jos elementai ir probleminiai aspektai

Šiandien savivaldybių audito sistema yra viešojo sektoriaus audito sistemos dalis ir kaip valstybės lygmenyje, taip ir savivaldybių lygmenyje yra išorės ir vidaus audito grandys. Kaip ir buvo minėta, Lietuvos Konstitucinė teisės sistema ir Europos vietos savivaldos chartija įtvirtina demokratinės valstybės modelį, pagal kurį įteisinama vietos bendruomenių savivalda. Vienas iš pagrindinių bendruomenės savivaldos požymių – bendruomenės teisė laisvai ir savarankiškai tvarkytis per tiesiogiai išrinktų atstovų tarybą bei jos sudarytas institucijas. Vadovaujantis Vietos savivaldos įstatymu, Lietuvoje kiekvienoje savivaldybėje, kontrolės funkciją atlieka savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) ir centralizuota vidaus audito tarnyba (žr. 6 pav.). Be savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos, auditą savivaldybėse gali atlikti Valstybės kontrolė bei nepriklausomi išorės auditoriai.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Vietos savivaldos įstatymą

6 pav. Vietos savivaldos audito sistema

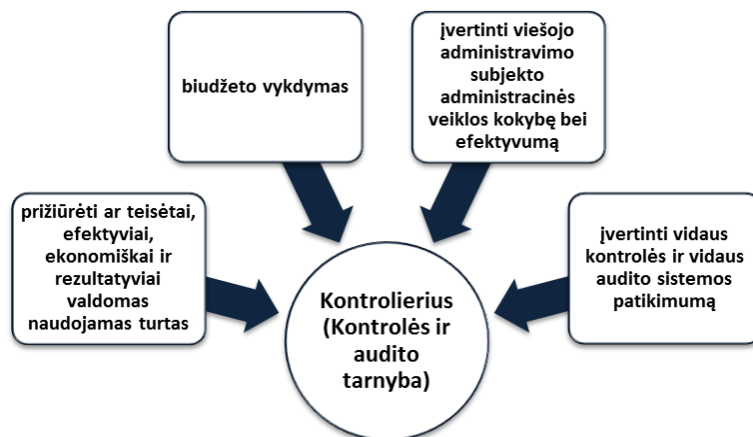
Vidaus auditą atlieka centralizuotos vidaus audito tarnybos viduje ir pavaldžiose arba jo valdymo sričiai priskirtose viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Centralizuotas vidaus audito tarnybas steigia savivaldybių tarybos, jos atskaitingos savivaldybės administracijos direktoriui. Centralizuota vidaus audito tarnyba vykdydama savo funkcijas atlieka vidaus auditus ir jų rezultatų pagrindu teikia rekomendacijas. Vietos savivaldos įstatyme numatyta, kad savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) turi teisę pasinaudoti centralizuotos vidaus audito tarnybos atlikto audito ataskaitomis ir darbo dokumentais, tačiau tokia teise, kaip teigia Astrauskas ir Petaraitienė (2013) nesinaudoja.

Valstybės kontrolė, pagal Valstybės kontrolės įstatymą, savivaldybėse audituoja pagal atitinkamą

valstybinio audito mastą: valstybės biudžeto tikslines dotacijas, savivaldybių valdomą valstybės turtą ir kitas valstybės biudžeto lėšas. Valstybės kontrolieriaus sprendimu valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių įstaigų ir kontroliuojamų įmonių finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditus. Kadangi valstybės kontrolė atlieka dalį savivaldybės biudžeto, o savivaldybių kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) atlieka viso savivaldybės biudžeto auditą, galima teigti, kad atsiranda audito darbų dubliavimo prielaida (Astrauskas ir Petaraitienė, 2013, p. 48). Valstybės kontrolė (2010), atlikusi išankstinį tyrimą „Išankstinio tyrimo ataskaita vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“, taip pat pabrėžė, kad vietos savivaldos lygyje išorės auditorių darbai dubliuojami, tai yra savivaldybių biudžetų lėšas audituoja Valstybės kontrolė, o visą biudžetą – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos, tačiau esant poreikiui tą patį auditą gali atlikti ir privačios audito kompanijos.

Savivaldybės Kontrolės komitetas, kaip išorės audito kontrolės elementas, turi teisę savivaldybės tarybai siūlyti atlikti nepriklausomą savivaldybės turto ir lėšų naudojimo bei savivaldybės veiklos auditą bei kontroliuoja savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) veiklą. Be to, Kontrolės komitetas įvertina ir teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklai reikalingų asignavimų išvadą.

Pagrindinis vietos savivaldos išorės audito subjektas – Savivaldybės kontrolierius (kontrolės ir audito tarnyba), kurio pagrindiniai uždaviniai – padėti savivaldybės tarybai teisingai valdyti ir racionaliai naudoti savivaldybės turtą, lėšas ir kitus išteklius, prižiūrėti kaip vykdomas savivaldybės biudžetas bei kaip efektyviai teikiamos viešosios paslaugos savivaldybės bendruomenei (žr. 7 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal Vietos savivaldos įstatymą, Viešojo administravimo įstatymą

7 pav. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) uždaviniai

Savivaldybės kontrolieriaus (Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) pagrindinis tikslas – skatinti savivaldybės viešojo sektoriaus atskaitingumą į rezultatus ir žmogaus poreikius orientuotą valdymą ir kontrolės sistemų pažangą. Savivaldybės kontrolierius (Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) pateikia savo nuomonę apie savivaldybės įstaigų ir institucijų mokesčių mokėtojų pinigus,

savivaldybės turto apskaitymą ir racionalų naudojimą bei paskirtį.

Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) vykdydamas savo funkcijas:

- atlieka išorės auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia išvadą dėl savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia išvadą dėl savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo, ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už savivaldybės kontroliuojamų įmonių imamas paskolas;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia išvadas dėl koncesijos sutarčių sudarymo, konkurso sąlygų, dėl galutinių koncesijos sutarties projektų;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia išvadas dėl skolininkų, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, ūkinės ir finansinės būklės, taip pat dėl iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, teikiamų paskolų ir valstybės garantijų teikimo, paskolų naudojimo pagal tikslinę paskirtį ir paskolų grąžinimo;
- nagrinėja iš gyventojų gaunamus prašymus, pranešimus, skundus ir pareiškimus dėl savivaldybės lėšų ir turto, patikėjimo teise valdomo valstybės turto naudojimo, valdymo ir disponavimo juo.

Vykdydamas savo funkcijas savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atlieka išorinį finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose (savivaldybės biudžetinėse įstaigose, viešosiose įstaigose, kitose savivaldybės institucijose), savivaldybės kontroliuojamose įmonėse (savivaldybės įmonėse, akcinėse bendrovėse, uždariosiose akcinėse bendrovėse).

Finansinio audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų ir turto valdymą, disponavimą juo teisėtumą ir pareikšti nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo. Finansinio audito metu audituojamo subjekto ūkinė – finansinė veiklą vertinama pagal penkis pagrindinius aspektus: tikrumą, teisėtumą, įvertinimą, atskleidimą ir baigtumą. Pagal valstybinio audito reikalavimus finansinio audito tikslas įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo. Taip pat gali būti atliekamas ribotos apimties finansinis auditas, apimantis kai kurias ataskaitas, finansų valdymo ar vidaus kontrolės tyrimą.

Veiklos audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Audituojamam subjektui pateikiamos rekomendacijos, kaip patobulinti savo veiklą, kad sutaupytų lėšų arba sumažintų išlaidas, pagerintų paslaugų kokybę, sustiprintų valdymo ir administracinius procesus, kad pasiektų savo tikslų. Veiklos audito metu vertinama vienos ar kelių institucijų veikla arba atskiros institucijos veiklos dalys, arba vykdomos programos, todėl auditas gali būti suskirstytas į pogrupius: organizacijos, sistemos, programų.

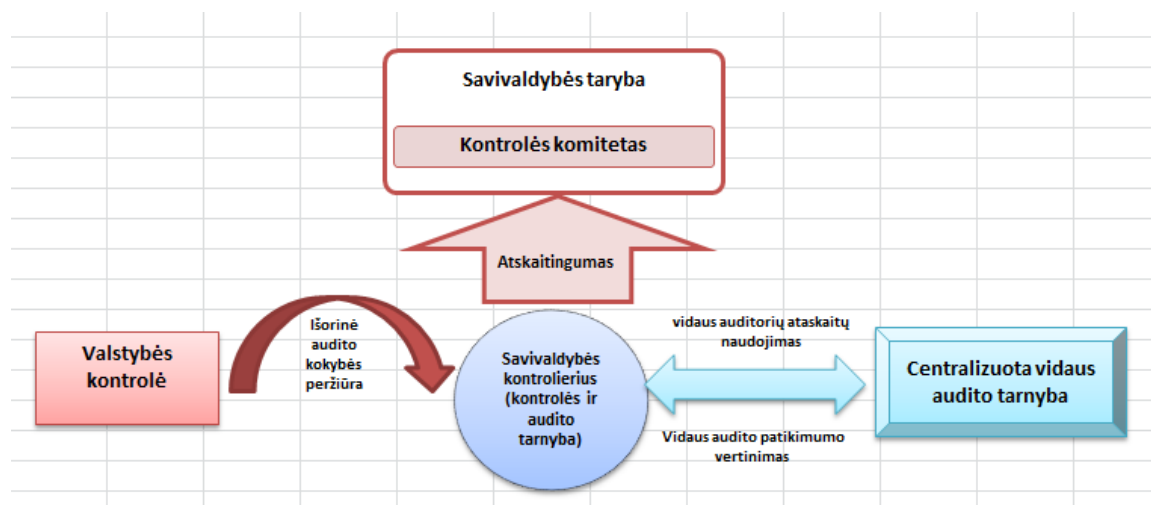
Visos Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atliktų auditų ataskaitos ir išvados teikiamos audituotiems subjektams, savivaldybių merams, savivaldybių administracijos direktoriams bei svarstomos savivaldybių tarybų Kontrolės komitetuose. Auditų ataskaitos ir išvados skelbiamos savivaldybių interneto svetainėse. Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atliktų savivaldybių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių bei savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo auditų duomenys teikiami Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei, jos nustatyta forma ir terminais. Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atlikęs finansinį auditą pateikia išvadą, kurioje pareiškia savo nuomonę: besąlyginę, sąlyginę, neigiamą arba iš viso atsisako pareikšti nuomonę.

Besąlyginė nuomonė pareiškama, kai auditoriai neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie keistų auditorių nuomonę. Sąlyginė nuomonė pareiškama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės. Neigiama nuomonė pareiškama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir esmines klaidas, kurios daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms. Atsisakoma pareikšti nuomonę, kai auditoriai audito metu negali gauti pakankamų ir tinkamų įrodymų, taip pat, kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų.

Valstybės kontrolė atlikdama nacionalinio rinkinio auditą turi užtikrinti, kad visų 60 savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinių atlikti kokybiškai ir galima naudotis jų darbu. Todėl remiantis 600-uoju Tarptautiniu audito standartu Valstybės kontrolė turi atlikti auditų nuolatinę priežiūrą. Išorinės priežiūros tikslas – įvertinti audito institucijos audito kokybės užtikrinimo politiką ir procedūras, susijusias su bendra audito veikla, bei jų veiksmingumą, siekiant paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti auditorių mokymo sritis, pateikti patikimą informaciją apie atliekamo audito kokybę. Valstybės kontrolė be savivaldybių kontrolierių (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atliekamo audito išorinių peržiūrų taip pat rengia ir audito metodikas.

Taigi, galima teigti, kad pagrindinis savivaldybės išorės audito sistemos subjektas – savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) (žr. 8 pav.), kuris atlieka išorės auditą vietos savivaldoje ir yra atskaitingas Savivaldybės tarybai. Vietos savivaldos įstatyme yra numatyta galimybė nesteigti tarnybos, jeigu savivaldybėje yra mažiau kaip 30 tūkstančių gyventojų, tada savivaldybės

kontrolieriaus ūkinį, finansinį ir materialinį aptarnavimą atlieka savivaldybės administracija, tačiau esant tokiai galimybei kyla abejonių dėl savivaldybės kontrolieriaus nepriklausomumo ir objektyvumo.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Vietos savivaldos įstatymą

8 pav. Pagrindinio Lietuvos išorės audito subjekto veikla

Pagrįstų abejonių dėl pasitikėjimo savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų nepriklausomumu ir atliekamų auditų kokybe iškėlė Valstybės kontrolė atlikusi 2006–2008 m. savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditų rezultatų peržiūrą (Valstybės kontrolės išankstinis tyrimas „Išankstinio tyrimo ataskaita vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“, 2010) ir pateikė pagrindines problemas:

- savivaldybės kontrolieriaus nepriklausomumo problema (savivaldybės kontrolerius – valstybės tarnautojas, jo metinį veiklos vertinimą atlieka audituojami subjektai: meras, administracijos darbuotojų sudaryta komisija);
- audito kokybės kontrolės problema (kai kuriose savivaldybės kontrolės ir audito tarnybose dirba vienas darbuotojas, tai jose neįmanoma įgyvendinti kokybės valdymo principo, kai audito dokumentus peržiūri ne juos parengęs, o kitas asmuo, todėl yra rizika, kad pateikiamos netinkamos išvados);
- tarnybose neplanuojami ir neatliekami veiklos auditai (viena iš priemonių padedančių subjektams efektyviau organizuoti savo veiklą, taupyti lėšas)
- atlikti finansiniai ir veiklos auditai turi trūkumų planuojant auditus ir renkant įrodymus (nepakankamai skirta dėmesio audito sritims, neįvertinti rizikos veiksniai, netinkamai įvertinta vidaus kontrolė, suplanuotos nepakankamos audito procedūros).

Tas pačias problemas pastebėjo ir kiti autoriai, kaip pavyzdžiui, Astrauskas ir Petaraitienė (2013), kurie nagrinėjo audito teisinį reguliavimą ir auditą atliekančius subjektus vietos savivaldoje ir nustatė bei įvardijo pagrindines problemas, tai:

- neaiškus savivaldybių kontrolierių statusas,

- nepriklausomumas,
- kvalifikaciniai reikalavimai ir audito kokybės užtikrinimas.

Kaip nurodo Mackevičius (2007), auditoriaus profesinę kompetenciją sudaro dvi sudedamosios dalys, tai profesionalumas ir asmeninės savybės. Profesionalumas, tai konkrečių audito, apskaitos, teisės, mokesčių finansinės analizės ir kitų dalykų žinojimo visuma, kas yra įgyjama. Asmeninės savybės, tai apdairumas, nuojauta, patirtis, etika, kas padeda išlaikyti žinias (Staliūnienė, 2009).

Gižienė ir Račelienė nagrinėjo pagrindines audito rinkos problemas ir nustatė, kad egzistuoja daugybė problemų, kurios gali turėti įtakos atliekamo audito kokybei, tai valstybinių auditorių atestavimo problema, išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo problema bei kvalifikacijos įgijimo problema. Autorės pabrėžia, kad norint objektyviai, efektyviai ir veiksmingai atlikti auditus, būtina nuolat kelti kvalifikaciją, dažnai keičiami įstatymai įpareigoja auditorius tobulintis, kad gebėtų tinkamai įvertinti įmonių bei įstaigų finansinėse ataskaitose pateikiamų duomenų teisingumą (2012).

Apibendrinant apžvelgtą mokslinę literatūrą galim teigti, kad išorės ir vidaus audito sistema vietos savivaldoje nėra pakankamai efektyvi. Didelę įtaka vietos savivaldos audito sistemos efektyvumui turi nepriklausomumas, žmogiškieji ir finansiniai ištekliai, audito kokybės kontrolės rizika bei teisinis reglamentavimas ir audito metodikos. Atsižvelgdama į Valstybės kontrolės ir mokslininkų keliamus probleminius aspektus, kitame poskyriuje nagrinėsime vietos savivaldos išorės audito sistemos teisinį reglamentavimą.

1.5. Audito sistemos vietos savivaldoje teisinis reglamentavimas

Vienas svarbiausių audito reglamentavimo ir audito standartų tikslų – pakelti bendrą audito veiklos lygį (Gray ir Manson, 2000). Teisinis audito reglamentavimas yra patikimos ir stabilios audito sistemos egzistavimo užtikrinimas, apimantis audito teisinį, metodinį ir valdymo aspektus (Mackevičius, 1999, Daujotaitė, 2006). Audito teisinis pagrindas – kompleksas teisės normų, reglamentuojančių svarbiausias auditorių veiklos sritis, apibrėžia auditorių nepriklausomumą, atskaitomybę ir pan. (Daujotaitė, 2006). Audito metodiniai pagrindai – visuma tikrinimo, vertinimo principų, taisyklių ir procedūrų, kurios išdėstytos Tarptautiniuose audito standartuose ir numato audito atlikimo metodiką bei auditoriaus veiksmus audito etapais. Audito valdymo pagrindai – lanksčios audito valdymo sistemos kūrimas, kad visi elementai būtų veiksmingi.

Pagal Viešojo administravimo įstatymą, viešojo administravimo subjekto vidaus administravimo kontrolės formos yra vidaus kontrolė ir vidaus auditas bei išorės auditas, vertinantis viešojo administravimo subjekto administracinės veiklos kokybę ir efektyvumą bei vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos patikimumą ir teikiantis rekomendacijas. Vietos savivaldos išorės audito sistemos subjektai, kaip jau minėjome yra savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos),

valstybės kontrolė ir nepriklausomos audito įmonės, tačiau jų reglamentavimas skiriasi (žr. 2 lent.).

2 lentelė. Audito sistemos vietos savivaldoje reglamentavimo aspektai

Eil. Nr.	Kriterijai	Valstybės kontrolė	Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba)	Centralizuota vidaus audito tarnyba	Nepriklausoma audito įmonė
1.	Reglamentavimas	Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės kontrolės įstatymas, kiti įstatymai, tarptautinės sutartys, Valstybinio audito reikalavimai, kiti teisės aktai	Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, kiti įstatymai, Valstybinio audito reikalavimai, Valstybės kontrolės parengtos metodikos ir kiti teisės aktai	Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, Vietos savivaldos įstatymas, kiti teisės aktai reglamentuojantys vidaus auditą	Lietuvos Respublikos audito įstatymas, kiti teisės aktai, tarptautiniai audito standartai, Buhalterio profesionalo etikos kodeksas, kiti teisės aktai
2.	Institucijos, subjekto apibrėžimas	Valstybės kontrolė – institucija, atliekanti valstybinį auditą ir biudžeto politikos kontrolę	Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) – subjektas prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai išteklių	Centralizuota vidaus audito tarnyba – savivaldybės administracinis padalinys, įsteigtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ar kituose savivaldybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse, pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui	Atestuotas auditorius – fizinis asmuo turintis šio įstatymo nustatyta tvarka suteiktą atestuoto auditoriaus vardą. Audito įmonė – į audito įmonių sąrašą įrašyta įmonė
3.	Teisinis statusas	Juridinis asmuo, turintis sąskaitą banke, antspaudą su herbu ir pavadinimu, simbolika ir atributika	Juridinis asmuo, turi savo antspaudą su pavadinimu ir savivaldybės herbu.	Struktūrinis padalinys	Juridinis asmuo
4.	Steigėjas	Valstybė	savivaldybės taryba savivaldybės kontrolieriaus teikimu steigia (kai savivaldybės gyventojų skaičius yra mažesnis kaip 30 tūkstančių gyventojų, gali steigti) juridinį asmenį – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybą. Šiai tarnybai vadovauja ir už jos veiklą atsako savivaldybės kontrolierius. Jei savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba nesteigiama, plane numatytam išorės auditui atlikti gali būti pasitelkiami kitų savivaldybių kontrolieriai (kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojai)	Savivaldybės taryba tvirtindama savivaldybės administracijos struktūrą	Audito rūmų sprendimu įrašoma į audito įmonių sąrašą
5.	Atskaitingumas	Seimui	Savivaldybės tarybai	Savivaldybės administracijos direktoriui	Užsakovui
6.	Veiklos planai	Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetas teikia rekomendacijas Valstybės kontrolės valstybinio audito programai. Valstybės kontrolė sudaro valstybinio audito programą, kurią tvirtina valstybės kontrolierius.	Sudaro ir patvirtina veiklos planą savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), prieš tai gavus savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto pritarimą projektui.	Pagal su savivaldybės administracijos direktoriumi suderintą metinį veiklos planą. Projektą teikia savivaldybės kontrolieriui (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai)	Tvirtina audito įmonės vadovas

Eil. Nr.	Kriterijai	Valstybės kontrolė	Savivaldybės kontrolerius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba)	Centralizuota vidaus audito tarnyba	Nepriklausoma audito įmonė
7.	Veiklos kontrolė	Valstybės kontrolės finansinį auditą atlieka Seimo nutarimu paskirta audito įmonė. Vidaus auditą – įsteigta vidaus audito tarnyba	Kontrolės komitetas teikia savivaldybės tarybai išvadas dėl kontrolieriaus veiklos rezultatų, svarsto kitų metų veiklos plano projektą ir jam pritaria. Valstybės kontrolė atlieka atliekamo audito išorinę peržiūrą	Finansų ministerija metodiškai vadovauja finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, prireikus tikrina, koordinuoja vidaus auditorių mokymą, kvalifikacijos kėlimą ir atestavimą.	Atlikto audito peržiūras atlieka Audito ir apskaitos tarnyba kartu su Audito rūmais. Atlikto audito kokybės peržiūras atlieka kontrolieriai.
8.	Audituojami subjektai	Valstybės biudžeto vykdymą, valstybės piniginių išteklių naudojimą, valstybės turto valdymą ir disponavimą juo, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą, Privalomojo sveikatos draudimo fondo vykdymą, valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Savivaldybių biudžeto vykdymą ir turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo pagal valstybinio audito mastą. Prireikus valstybės kontrolieriaus sprendimu gali atlikti savivaldybių, savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą. Atlieka savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) atliekamo audito išorinę priežiūrą	Atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse.	Savivaldybės administracija, savivaldybės administravimo subjektai ar kiti savivaldybės viešieji juridiniai asmenys	Įstatymas nenustato, kokius subjektus gali audituoti
9.	Auditorių atestacija	Nėra	Nėra	Numatyta (neprivaloma)	Privaloma
10.	Reikalavimai vadovui	Prezidento teikimo skiria Seimas, turi turėti nepriekaištingą reputaciją ir turėti aukštąjį universitetinį išsimokslinimą.	Savivaldybės kontrolerius privalo turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip 3 metų darbo finansų, ekonomikos, teisės, audito, kontrolės arba viešojo administravimo srityse stažą.	Aukštąjį ekonominį, vadybinį, viešojo administravimo arba teisinį universitetinį išsilavinimą, nemažiau kaip 2 metų patirtį audito arba vidaus audito srityje.	Privalo būti išlaikęs kvalifikacinius auditorių egzaminus, turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir netrumpiau kaip 3 metus audito įmonėje atlikti auditoriaus padėjėjo praktiką.
11.	Kvalifikacijos kėlimas	Privalomas	Nenumatyta	Rekomenduojamas	Privalomas. Per kiekvienus paskui kitus einančius trejus metus išklaudyti ne mažiau kaip 120 val. kursų.
12.	Audito tipai	Finansinis (teisėtumo) Veiklos	Finansinis (teisėtumo) Veiklos	Neteikia audito išvadų, o tikrina ar padaliniai laikosi finansų kontrolės taisyklių (kaip vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnioji finansų kontrolė)	Įvairių rūšių auditas, pagrindė finansinis

Eil. Nr.	Kriterijai	Valstybės kontrolė	Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba)	Centralizuota vidaus audito tarnyba	Nepriklausoma audito įmonė
13.	Rekomendacijų ir sprendimų vykdymas	Per 30 d. audituojamas subjektas informuoja apie nurodytų teisės aktų pažeidimų pašalinimą, teikimų ir siūlymų vykdymą. Ataskaitos viešinamos.	pagal atlikto finansinio ir veiklos audito ataskaitas, nurodo savivaldybės administracijos direktoriui, audituotų subjektų vadovams jų veiklos trūkumus ir nustato terminą, per kurį turi būti pašalinti nustatyti teisės aktų pažeidimai. Savivaldybės administracijos direktorius, audituotų subjektų vadovai per savivaldybės kontrolieriaus nustatytą terminą (bet ne trumpesnę kaip 30 dienų) privalo ištaisyti audito metu nustatytus jų veiklos trūkumus ir pažeidimus ir apie jų pašalinimą raštu pranešti savivaldybės kontrolieriui.	Viešojo juridinio asmens padalinių ir pavaldžių arba jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovai, gavę vidaus audito ataskaitą, ne vėliau kaip per 15 kalendorinių dienų priima sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų įgyvendinimo. Sprendimą dėl vidaus audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo turi priimti viešojo juridinio asmens vadovas. Ataskaitos nėra viešinamos.	Pateikiama auditoriaus nuomonė
14.	Finansavimas	Iš valstybės biudžeto, nustato ir skiria Seimas	Savivaldybės taryba savivaldybės biudžete nustato savivaldybės kontrolieriui (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai) skiriamų asignavimų dydį. Savivaldybės kontrolieriaus, kai nesteigiamas juridinis asmuo, finansinį, ūkinį, materialinį aptarnavimą, neviršydama savivaldybės kontrolieriaus išlaidų sąmatos, atlieka savivaldybės administracija. Kontrolės komitetas įvertina ateinančių metų veiklos planui vykdyti reikalingus asignavimus ir teikia išvadą dėl jų savivaldybės tarybai.	Savivaldybės struktūrinis padalinys, neturintis finansinio ir ūkinio savarankiškumo	Neribotas, pagal sutartį su užsakovu

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Valstybės kontrolės įstatymą, Vietos savivaldos įstatymą, Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, Audito įstatymą.

Darytina išvada, kad savivaldybės kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos), valstybės kontrolieriai ir nepriklausomi auditoriai iš esmės yra lygiaverčiai vietos savivaldos išorės auditoriai, kuriems teisės aktais suteikiama teisė atlikti išorės auditą. Teisės aktų reglamentuojančių audito sistemos subjektų vietos savivaldoje lyginamoji analizė rodo, kad yra nemažai skirtumų tarp audito sistemos subjektų. Galima pastebėti, kad griežčiausiai reglamentuotos nepriklausomos audito įmonės (atestavimas, kvalifikaciniai reikalavimai) ir jų nepriklausomumas nuo audituojamų subjektų yra didžiausias. Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos), kaip subjekto atliekančio išorės auditą veiklą reglamentuoja Vietos savivaldos įstatymas, kuris pagal savo pobūdį nėra specialus audito sritį reguliuojantis įstatymas. Tuo tarpu valstybės kontrolės auditą, vidaus auditą ir nepriklausomą auditą reglamentuoja specialūs įstatymai. Taip pat Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) atlieka išorės finansinį, o ne kaip yra praktikoje – finansinį (teisėtumo) auditą, kuris atliekamas vadovaujantis Valstybinio audito reikalavimais.

Subjektai turintys išorinę peržiūrą yra savivaldybių kontrolieriai ir nepriklausomi auditoriai. Kustienė ir Petraitienė (2012) teigia, kad norint gauti kokybišką audito rezultatą, būtina vykdyti audito kokybės kontrolę keliais lygiais: audito įmonės viduje ir išorinių kontrolierių. Nepriklausomų audito įmonių išorinę peržiūrą atlieka Audito ir apskaitos tarnyba kartu su Audito rūmais, o atlikto audito kokybės peržiūras atlieka kontrolieriai. Valstybės kontrolė kiekvienais metais atlieka savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) išorinę peržiūrą, kurios metu iš 60 savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atrenka 15 tarnybų, kurios metu vertina ar tarnybose sukurta sistema užtikrina, kad visi auditai būtų atliekami pagal Valstybinio audito reikalavimus.

Taip pat galima teigti, kad savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) teisinis veiklos reglamentavimas yra neaiškus ir dviprasmiškas ypač kai kalbama apie išorės auditoriaus statusą, kadangi pagal Limos deklaraciją išorės audito tarnybos privalo būti nepriklausomos, nešališkos ir negali būti audituojamų institucijų organizacinės struktūros dalis. Tačiau analizuojant teisinį reglamentavimą galima pastebėti, kad savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos iš esmės yra savivaldybių struktūros dalis, nes savivaldybės tarybos steigia ir tvirtina asignavimų dydį bei žmogiškuosius išteklius. Dėl savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) nepriklausomumo bei atliekamų auditų kokybės abejones išsakė Valstybės kontrolė išankstinio tyrimo ataskaitoje (2010), nes savivaldybių kontrolierių, kaip valstybės tarnautojų, metinį vertinimą atlieka audituojami subjektai.

Pažymėtina, kad savivaldybės kontrolierius (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) savo veikloje vadovaujasi Vietos savivaldos ir kitais įstatymais (žr. 9 pav.), Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis ir kitais teisės aktais, o pagrindiniai teisės aktai reglamentuojantys savivaldos išorės audito veiklą yra:

Teisės aktai reglamentuojantys veiklą

- Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas
- Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas
- Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas
- Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas
- Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas
- Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas
- Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas
- Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas
- Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymas
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintos Savivaldybių skolinimosi taisyklės
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas
- Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymas
- Lietuvos Respublikos koncesijų įstatymas
- Tarnybų nuostatai
- Kiti Lietuvos Respublikos teisės aktai

Šaltinis: sudaryta autorės

9 pav. Teisės aktai reglamentuojantys Savivaldos išorės audito veiklą

Atlikdamas auditus, savivaldybės kontrolierius (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) *inter alia* savo veikloje taip pat vadovaujasi:

- Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos Tarptautiniais audito standartais;
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus patvirtintais: Valstybinio audito reikalavimais, Finansinio ir teisėtumo audito vadovu, Veiklos audito vadovu.

Savivaldybių kontrolieriai, siekdami spręsti savivaldos audito bendrąsias problemas – savarankiškumo ir nepriklausomumo, gilinti žinias ir praktinius įgūdžius įgyvendinant išorės audito funkcijas savivaldybėse, 1998 m. spalio 13 d. įkūrė savivaldybių kontrolierių asociaciją. Lietuvos savivaldybių kontrolierių asociacija nuo 2007 m. spalio 23 d. yra Europos regioninių išorinio finansų audito institucijų organizacijos – EURORAI (the European Organisation of Regional External Public Finance Audit Institutions) narė (stebėtojo teisėmis). EURORAI tikslas – stiprinti bendradarbiavimą tarp Europos regionų viešojo sektoriaus audito institucijų, skatinti informacijos mainus, remti stažuočių ir mokslo darbus valstybinio audito srityje. Regioninės audito institucijos yra viešos audito įstaigos, kurios atsakingos už regionų ir savivaldybių auditavimą ir veikia jų regioniniame lygyje, o ne nacionaliniu lygiu.

Atlikta mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė leidžia apibrėžti vietos savivaldos audito sistemą, sudaryti išorės ir vidaus audito sistemos vietos savivaldoje pradinę koncepcijų (veiksnių) sąrašą ir veiksnių grupes, ir pagal jas pateikti koncepcijų žemėlapi (žr. 10 pav.) :

I grupė

Teisės aktai

II grupė

Vidaus auditas

Išorės auditas

III grupė

Savivaldybės kontrolierius (Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba)

Valstybės kontrolė

Nepriklausomos audito įmonės

Savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba

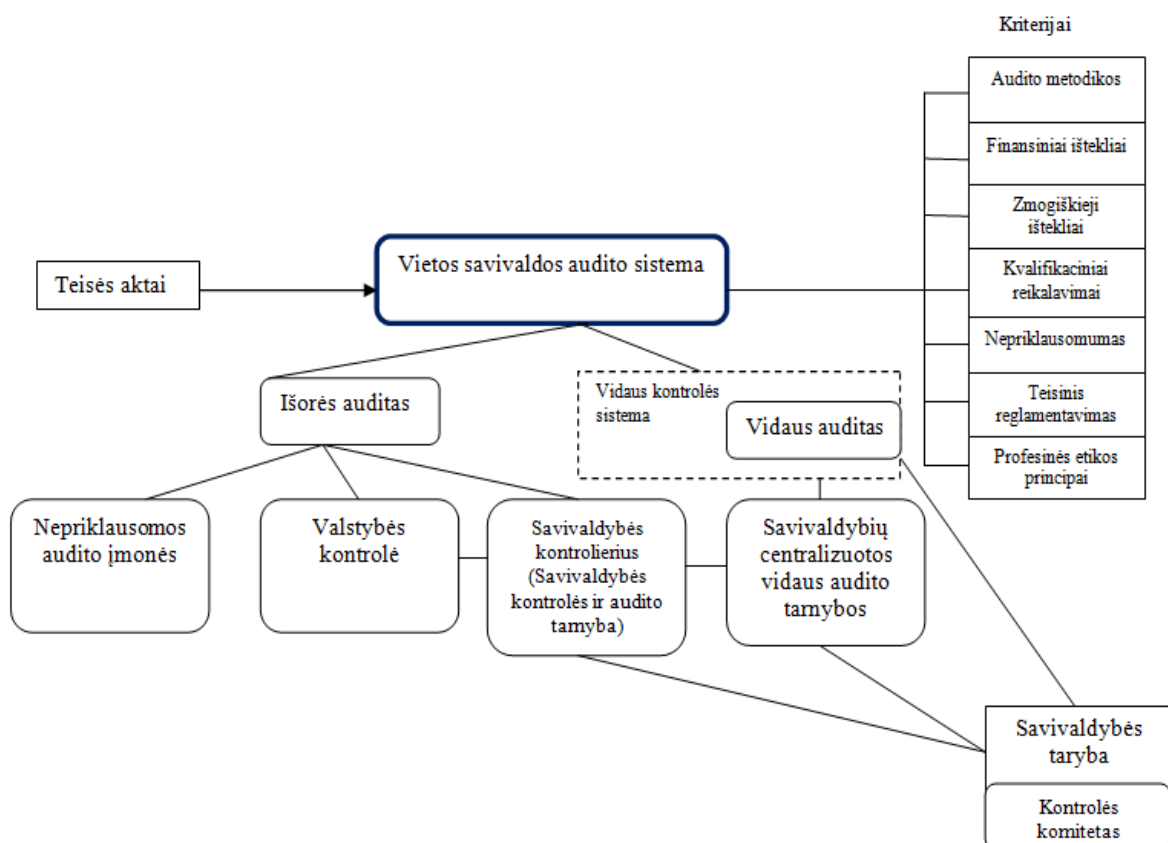
Kontrolės komitetas

IV grupė

Teisinis reglamentavimas

Nepriklausomumas

Finansiniai ištekliai
 Žmogiški ištekliai
 Kvalifikaciniai reikalavimai
 Profesinės etikos principai
 Audito metodikos



Šaltinis: sudaryta autorės

10 pav. Vietos savivaldos audito sistema (konceptijų žemėlapis)

Remiantis 10 paveiksle pateiktu Vietos savivaldos audito sistemos koncepcijų žemėlapiu, galim išskirti tokius aspektus:

- Išorės ir vidaus audito subjektus veikiantys kriterijai daro lemiamą įtaką audito kokybei;
- Mažesni kvalifikaciniai reikalavimai neigiamai veikia audito kokybę;
- Savivaldybių kontrolierių finansinis ir administracinis priklausomumas savivaldybei įtakoja ataskaitų kokybę;
- Savivaldybių kontrolierių žmogiškųjų išteklių stoka, daro neigiamą įtaką audito kokybei.

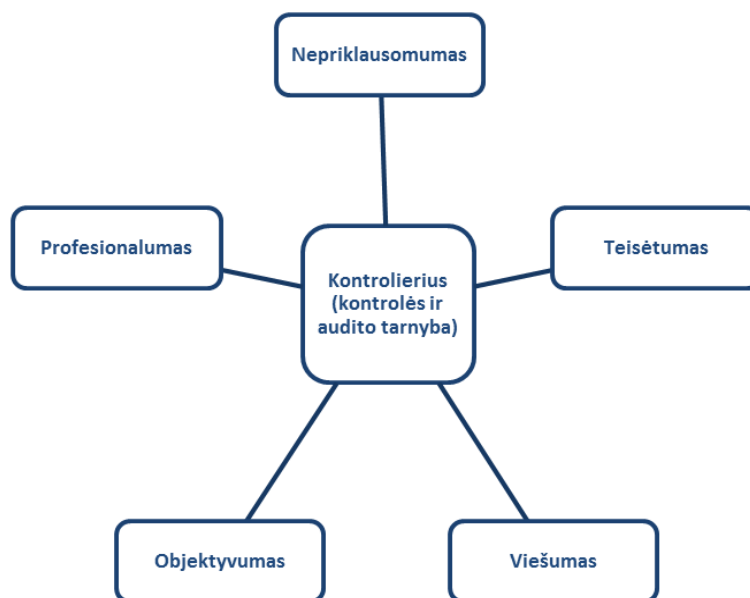
Siekiant išsiaiškinti ar Lietuvos vietos savivaldos išorės audito sistema yra efektyvi ir užtikrina finansų kontrolę savivaldoje, kitame skyriuje apžvelgsime pagrindinio Lietuvos išorės audito sistemos subjekto – savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) audito modelį ir užsienio šalių vietos savivaldos audito sistemas.

2. IŠORĖS AUDITO VIETOS SAVIVALDOJE MODELIS

Lietuvos vietos savivaldos audito sistema pasižymi daugumai valstybių nebūdinga išorės audito sistema. Išorės audito institucija – savivaldybių kontrolieriai, yra nepriklausomi, tačiau jų nepriklausomumas yra sąlyginis, nes jie yra pavaldūs savivaldybių tarybai tiek finansiškai, tiek pagal atliekamas funkcijas. Be to, skirtingi kvalifikaciniai reikalavimai nepriklausomiems išoriniams auditoriams ir savivaldybių bei valstybiniais auditoriams daro neigiamą įtaką viešojo sektoriaus audito kokybei. Todėl, šiame skyriuje apžvelgsime pagrindinio Lietuvos vietos savivaldos išorės audito sistemos subjekto – savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklą, pagrindinius principus ir audito mastą bei kitų užsienio šalių praktiką vietos savivaldos (regionų) audite.

2.1. Išorės audito modelis Lietuvos vietos savivaldoje

Kaip jau ir buvo minėta, pagrindinis vietos savivaldos išorės audito sistemos subjektas yra savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), kurio veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais (žr. 11 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Vietos savivaldos įstatymą

11 pav. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklos principai

Kaip žinoma, nepriklausomumas yra auditoriaus profesijos priemonė visuomenei ir valdžiai parodyti, kad auditoriai savo darbą atlieka pagal nustatytus etikos principus, ypač išskirtini

objektyvumo ir nešališkumo principai. Išorės audito tarnybos privalo būti nepriklausomos, nešališkos ir negali būti audituojamų subjektų organizacinės struktūros dalis (Limos deklaracija, 1977). Įvertinus teisinį reglamentavimą, galima daryti išvadą, kad savivaldybių kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), nors ir yra išorės auditorius, tačiau priskiriamas savivaldybės juridinių asmenų ratui. Be to, savivaldybės tarybai priklauso savivaldybės kontrolieriaus paskyrimo ir atleidimo, darbo užmokesčio nustatymo, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos steigimo, finansavimo ir žmogiškųjų išteklių skyrimo klausimai. Kaip teigia Astrauskas ir Petaraitienė (2013, p. 49), užtikrinti nepriklausomumą, kai savivaldybės yra santykinai nedideli subjektai, ypač mažesnių savivaldybių, veiklą vykdančių ir ją kontroliuojančių institucijų psichologinį ir materialinį atskyrimą ganėtinai sudėtinga. Kai juridinis asmuo savivaldybėje nesteigiamas, o savivaldybės kontrolieriaus ūkinį ir finansinį aprūpinimą atlieka savivaldybės administracija, yra didelė rizika, kad finansinis ir materialinis priklausomumas gali turėti įtakos nepriklausomumui. Mackevičiaus nuomone (2010), auditoriai privalo turėti funkcinį ir organizacinį nepriklausomumą. Tik būdamas visiškai nepriklausomas ir savarankiškas auditorius gali atlikti auditą ir pateikti objektyvią išvadą apie audituojamo subjekto veiklą.

Iš nepriklausomumo principo seka objektyvumo principas, kuris yra suprantamas kaip rezultatų tikrumas, pagrįstumas ir bešališkumas. Katkus (1997) teigia, kad kontrolės nepriklausomumas ir objektyvumas iš esmės yra tik idėja arba jos funkcionavimo idealus siekis. Objektyvumo principas reiškia, kad sprendimo priėmimas turi būti nešališkas ir visiems subjektams pagal tas pačias aplinkybes traktuojamas vienodai. Siekiant užtikrinti išorės audito objektyvumą ir nešališkumą, Vietos savivaldos įstatyme apibrėžta kokiais atvejais auditorius negali atlikti audito, kad būtų galima išvengti galimų subjektyvumo atvejų.

Teisėtumo principas yra teisės pagrindas ir vienas iš svarbiausių principų visoje teisinėje sistemoje. Vaišvila (2009) teigia, kad teisėtumas, tai veikiantis įstatymas arba įgyvendinta teisinė tvarka, todėl teisėtumas dažnai interpretuojamas kaip teisėtumo užtikrinimo viena iš formų. Atsižvelgiant į teisėtumo principą, Vietos savivaldos įstatyme pabrėžiama, kad savivaldybės institucijų ir kitų savivaldybės viešojo administravimo subjektų veikla visais jų veiklos klausimais priimti sprendimai turi atitikti įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimus.

Savivaldybės institucijų ir tarnautojų priimtų sprendimų paskelbimas, sprendimų projektų viešumas bei jų prieinamumas savivaldybės gyventojams, savivaldybės gyventojų informavimas ir informacijos teikimas sudaro viešumo principo vietos savivaldos sistemoje turinį (Žilinskas, 2010, p. 147). Taigi, viešumo principas suteikia galimybę savivaldybės bendruomenei įgyvendinti jų teisę susipažinti su savivaldybės institucijų sprendimais ir gauti informaciją apie savivaldybės viešojo administravimo subjektų ar atskirų valstybės tarnautojų darbą bei veiklą.

Visko reglamentuoti teisės aktais neįmanoma, todėl visada išlieka auditoriaus profesinio

sprendimo klausimas (Kustienė, Petraitenė, 2012). Profesionalumo principas pabrėžia, kad nuo auditą atliekančių asmenų kvalifikacijos, gebėjimų, turimų žinių, patirties ir kompetencijos tiesiogiai priklauso audito kokybė, todėl siekiant užtikrinti audito kokybę svarbu pakankamai dėmesio skirti nuolatiniam kvalifikacijos kėlimui, nes nuo pateiktų auditoriaus rekomendacijų priklauso sprendimų priėmimas. Kaip žinoma savivaldybės kontrolierių atliktas auditas laikomas lygiaverčiu valstybės kontrolės ir nepriklausomų atestuotų auditorių atliekamiems auditams. Vietos savivaldos įstatyme nustatyta, kad savivaldybės kontrolierius organizuoja tarnybos tarnautojų mokymą ir kvalifikacijos kėlimą, tačiau pagal Audito įstatymo nuostatas nepriklausomi auditoriai privalo nuolat kelti profesinę kvalifikaciją, netgi yra numatytas valandų skaičius. Kustienė ir Petraitenė (2012) nagrinėjo audito kokybės vaidmenį kuriant audito vertę ir pateikė Robkob, Sangboon ir Leemanonwarachai nuomonę, pagal kurią tik kokybiškai atliktas auditas sudaro prielaidas audito vertei kurti. Šių mokslininkų nuomone, auditoriaus nepriklausomumas, profesionalumas ir audito kokybė – pagrindiniai elementai kuriantys audito vertę (p. 100). Lee ir kiti (1999) teigia, kad audito kokybė, tai tikimybė, kad auditorius nepateiks nekvalifikuotos ataskaitos apie ataskaitose rastas klaidas.

Pagal Europos buhalterijų federaciją audito kokybė, tai profesionalios nuomonės pareiškimas apie audituotas finansines ataskaitas. Be to auditoriaus išvados patikimumas ir kokybė didele dalimi priklauso nuo auditoriaus nepriklausomumo, jei abejojama dėl auditoriaus nepriklausomumo atsiranda abejonių dėl audito kokybės (Kazlauskienė, 2005). Tam, kad būtų užtikrinta savivaldybių kontrolierių atliekamų auditų kokybė, savivaldybių kontrolierių asociacija organizuoja mokymus ir gerosios praktikos sklaidą. Mokymų metu aptariamos ne tik skleidžiama informacija apie geriausius pasiekimus, bet ir įvardijamos audituojamųjų daromos klaidos.

Kad kiekvienas auditas būtų atliktas laiku, efektyviai ir veiksmingai būtina savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos darbą planuoti. Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) audito strategijai įgyvendinti, atsižvelgdamas į įstatymais nustatytus prioritetus, kasmet nustato audito mastą ir sudaro metinę audito programą, kuri parengiama atsižvelgiant į savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklos sritis, vadovaujantis prioritetų parinkimo, išankstinio tyrimo, objektyvumo, nešališkumo, apolitiškumo ir audito sudėtingumo vertinimo principais. Metinį savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos planą tvirtina savivaldybės kontrolierius gavęs Kontrolės komiteto pritarimą. O kiekvienais metais savivaldybių tarybų nustatyta tvarka ir terminais savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) parengia ir savivaldybių taryboms teikia pritariti metinę veiklos ataskaitą už praėjusius metus.

Maticienė (1997) audito procesą apibrėžia kaip sudėtingą procesą, kuris struktūriškai suskirstomas į vieną paskui kitą einančius auditinės veiklos etapus. Etapais atliekami darbai užtikrina didesnę audito atlikimo efektyvumą ir klaidų išvengimą. Pagal valstybinio audito reikalavimus finansinio (teisėtumo) ir veiklos audito proceso etapai skiriasi (žr. 12 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Valstybinio audito reikalavimus

12 pav. Finansinio (teisėtumo) ir veiklos audito proceso etapai

Kaip pavaizduota 12 paveiksle, kiekviename audito proceso etape atliekami tam tikri darbai, keliami tikslai ir daromi sprendimai. Audito planavimas užtikrina audito atlikimo efektyvumą. Daujotaitė (2006) teigia, kad tinkamas audito planavimas garantuoja, jog svarbiausioms audito sritims būtų skiriama pakankamai dėmesio, kad būtų galima numatyti galimas problemas. Audito planavimo tikslas – pasirengti auditui, kad jis būtų atliktas visapusiškai ir išsamiai, o audito rizika būtų sumažinta iki priimtino lygio (Lakis, 2007).

Finansinio audito atlikimo metu auditorius renka duomenis, kurie turi būti patikimi, tikslūs, kad būtų galima pareikšti objektyvią nuomonę apie audituojamą subjektą (Gideikienė, 2012). Auditui medžiaga renkama įvairiais būdais: dokumentų tikrinimu, turto inventorizacija, stebėjimu, analitinėmis procedūromis (Lakis, 2007). Auditui reikalingi duomenys renkami iš išorės ir vidaus šaltinių, tačiau išorės duomenys yra patikimesni, o dokumentiniai duomenys patikimesni už žodinius. Tikrinimas yra vienas sudėtingiausių ir daugiausia laiko užimančių procedūrų. Dokumentų ir apskaitos tikrinimas atliekamas formaliu, loginiu ir aritmetiniu tikrinimo būdu (Daujotaitė, 2006). Formalusis padeda nustatyti dokumentų įforminimo teisingumą, loginis – ar buvo atlikta tam tikra operacija ir kokia apimtimi, aritmetinis – aritmetinių skaičiavimų teisingumą. Po audito atlikimo etapo auditorius įvertina surinktus duomenis ir pateikia audito ataskaitą bei išvadoje pareiškia savo nuomonę apie rezultatus, nes audito išvadoje būtina suformuluoti auditoriaus nuomonę apie finansinių ataskaitų tikrumą ir teisingumą (Mackevičius, 1997). Po to auditorius stebi audituojamo subjekto veiklos pokyčius.

Veiklos audito įtaka organizacijos finansinei būklei, veiklos rezultatams, konkurencingumui ir veiklos tęstinumui yra didesnė negu finansinio audito (Mackevičius, Daujotaitė, 2011). Veiklos audito proceso elementai šiek tiek skiriasi nuo finansinio, nes planavimą sudaro strateginis tyrimas, kai auditorius nuolat atlieka tam tikrų sričių stebėjimą bei duomenų rinkimą ir išankstinis tyrimas, kurio

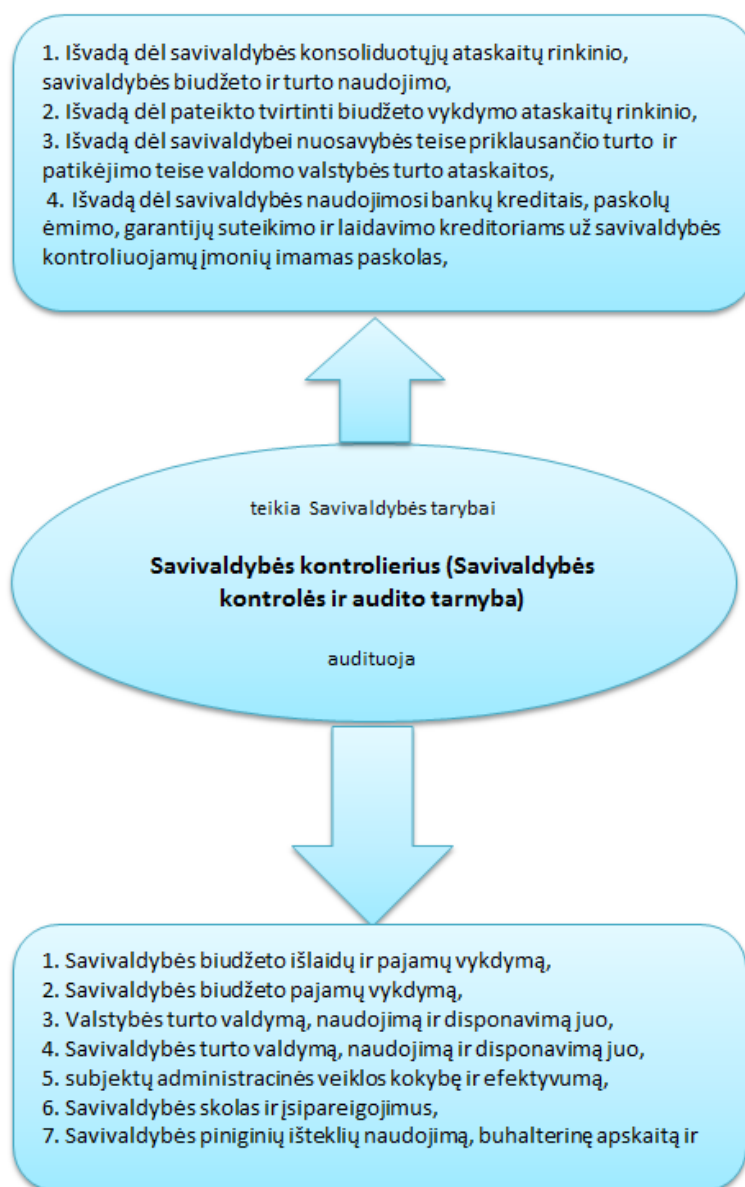
metu auditorius surenka ir įvertina informaciją apie tam tikrą veiklos sritį ir nustato jos problemas. Audito planas rengiamas tik tada, kai yra tikslinga atlikti pagrindinį tyrimą. Pagrindinio tyrimo metu auditorius surenka pakankamus ir tinkamus įrodymus, kurie pagrindžia auditoriaus išvadas ir rekomendacijas. Auditorius gali pasinaudoti vidaus auditoriaus darbu, taip sumažinant atliekamo audito apimtį. Audito rezultatai atsispindi audito ataskaitoje ir išvadoje.

Taigi, visame audito procese ne mažiau svarbi veiklos sritis – poauditinė veikla dėl pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo. Veiklos auditu savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) nustato veiklos problemas ir teikia rekomendacijas kaip jas pašalinti, kad nebūtų neigiamo poveikio veiklos rezultatams. Už audito rekomendacijų įgyvendinimą ir nustatytų trūkumų pašalinimą atsako audituojamas subjektas. Taip pat svarbi savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veiklos grandis – prevencinė veikla. Pagal kompetenciją konsultuojami asignavimų valdytojai, savivaldybės įstaigos, uždarytųjų akcinių bendrovių darbuotojai, priimami ir nagrinėjami gyventojų skundai, dalyvaujama posėdžiuose, pasitarimuose.

Audito rizika yra vienas iš svarbiausių audito proceso elementų. Tarptautiniame audito standarte (200-asis) audito rizika apibrėžiama, kaip rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos (Paukštienė, 2012). Buškevičiūtė (2008) teigia, kad valstybinio audito planavimo atlikimo etape svarbų vaidmenį užima reikšmingumo nustatymas ir vidaus kontrolės ir rizikos vertinimas. Reikšmingumo nustatymas remiasi profesionalaus auditoriaus vertinimu, nes būtent reikšmingumas lemia audito apimtį ir yra rizikos vertinimo bei darbo planavimo pagrindas (Daujotaitė, 2006). Auditoriaus viso audito darbo dokumentai patvirtina faktą, kad auditas atliktas ir yra surinkti patikimi informacijos šaltiniai vienai ar kitai nuomonei pateikti. Audito darbo dokumentuose atsispindi visi audito etapai, pradedant planavimu ir baigiant išvadomis ir ataskaitomis (Paukštienė, 2012).

Pagal kompetenciją savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) teikia (žr. 13 pav.) savivaldybių taryboms išvadas dėl biudžeto vykdymo, kur pasisako dėl finansinės atskaitomybės ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Taip pat atliekant finansinį auditą žiūrima ar nenusižengiama įstatymams ir kitiems teisės aktams valdant, naudojant savivaldybės ir valstybės turtą ir (ar) disponuojant juo, naudojant iš savivaldybės biudžeto ir iš kitų šaltinių asignavimų valdytojų gautas lėšas.

Savivaldybės administracijos, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse vertinamos audituojamų subjektų vidaus kontrolės procedūros, ar jos pakankamos ir veiksmingos.



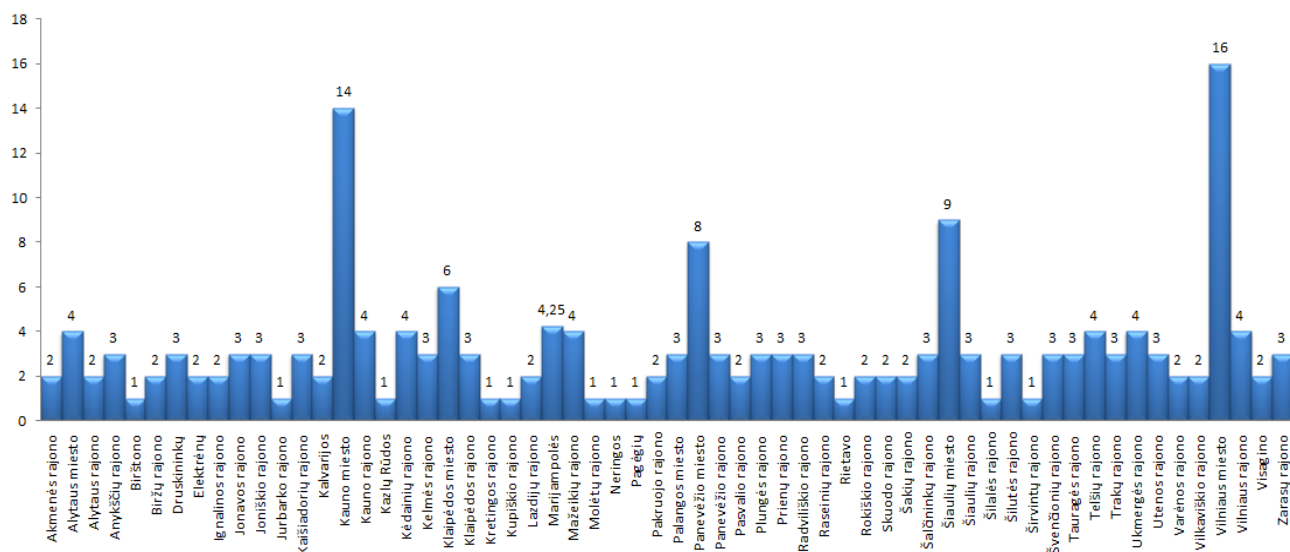
Šaltinis: parengta autorės

13 pav. Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) kompetencija

Dėl savivaldybės skolos ir įsipareigojimų savivaldybės kontrolerius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) turi įvertinti jau prisiimtus savivaldybės skolinius įsipareigojimus, įvertinti fiskalinį pavojų, galimus rizikos veiksnius, savivaldybės finansinę būklę bei ar savivaldybės skolinimosi limitai leidžia imti paskolą projektams finansuojamiems iš Europos Sąjungos paramos lėšų įgyvendinimo.

Apžvelgę savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) kompetencijai priskirtas audituotinas sritis galime teigti, kad savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) darbas reikalauja kvalifikuotų specialistų ir pakankamų žmogiškųjų išteklių. Pagal Vietos savivaldos įstatymą Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba yra savarankiška biudžetinė savivaldybės įstaiga, atliekanti jai įstatymais priskirtas viešojo administravimo funkcijas. Šiuo metu tik vienoje iš 60-ies savivaldybių nėra įsteigta tarnyba (1 priedas) ir jos finansinį, ūkinį ir materialinį

aptarnavimą atlieka savivaldybės administracija. Be to, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojai įstatymų nustatyta tvarka atsako už jiems nustatytų funkcijų netinkamą atlikimą, už nepagrįstos ar neteisingos audito išvados pateikimą. Valstybės tarnautojai už tarnybinius nusižengimus traukiami tarnybinė atsakomybėn, o tarnybines nuobaudas skiria valstybės tarnautoją priėmęs asmuo. Pagal Valstybinio audito reikalavimus teikiant išvadą auditoriai turi būti 95 proc. tikri, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų klaidų ar kitų neatitikimų, tačiau jei savivaldybės kontrolės ir audito tarnyboje dirba tik vienas darbuotojas šios sąlygos įvykdyti nebeįmanoma (žr. 14 pav.).



Šaltinis: Savivaldybių kontrolierių asociacijos informacija

14 pav. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų užimtų etatų skaičius 2015-12-31

Pagal 14 paveiksle pateiktus duomenis 11 iš 60 savivaldybių (Birštono, Kazlų Rūdos, Pagėgių, Rietavo, Neringos, Jurbarko, Kretingos, Kupiškio, Molėtų, Šilalės, Širvintų rajonų) dirba po vieną savivaldybių kontrolierių, iš kurių trijose tarnybose patvirtintos dvi pareigybės, tačiau užimtas tik vienas etatas. Taigi, galima teigti, kad šiose savivaldybėse nėra užtikrinamas Valstybinio audito reikalavimas ir dalis šių tarnybų valstybės kontrolės peržiūros metu vertinamos kaip neužtikrinančios audito kokybės. Tačiau galima pastebėti, kad lyginant 2015 m. su 2014 metų duomenimis patvirtintų ir užimtų etatų skaičius didėja, nors šis didėjimas nėra susijęs su savivaldybėmis, kuriose buvo po vieną darbuotoją. Pagal bendrą savivaldybių išlaidų planą (1 priedas) savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms 2015 m. iš viso skirta (suplanuota) 0,16 proc. nuo viso savivaldybių biudžeto iš jų 0,12 proc. darbo užmokesčiui.

Taigi, savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) atliekami auditai yra ilgi ir sudėtingi procesai, reikalaujantys kompetencijos ir kvalifikacinių reikalavimų bei išsilavinimo, nes tik nuo subjekto kompetencijos priklauso audito kokybė ir viešojo sektoriaus

subjektų veiklos efektyvumas.

2.2. Išorės audito sistemos vietos savivaldoje užsienio šalių patirtis

Kitose užsienio šalyse, kaip ir Lietuvoje daug diskutuojama apie efektyvesnes savivaldybių audito sistemas. Savivaldybėms suteikiama daugiau savarankiškumo, nepriklausomumo bei didinama jų atsakomybė bei kontrolė. Valstybės audito institucijų galimybės kontroliuoti finansinę savivaldybių veiklą įvairiose užsienio valstybėse skiriasi, jos priklauso nuo konkrečiai šaliai būdingo savivaldos modelio, savivaldybės suteikiamo savarankiškumo ribų. Kai kuriose užsienio valstybėse valstybės audito institucijų teisės savivaldybių atžvilgiu yra pakankamai ribotos, kai kuriose savivaldybių auditas yra patikėtas centrinės valdžios regionuose formuojamoms audito institucijoms. Taip pat yra ir tokių valstybių, kur savivaldybių auditus atlieka nepriklausomos audito įmonės, tačiau kiekviena valstybė mato savo sistemos privalumų ir trūkumų. Jonhsen, Robertsen, Alsand (2004) mano, kad tam tikrą funkcijų pasidalijimą tarp auditų pagrinde lemia politinės priežastys ir tam tikri faktoriai:

- audito charakteristikos;
- vietos institucijos struktūra;
- audito veikla ir kaina;
- audito pasekmės.

EURORAI atliko regionų išorės audito institucijų studiją ir pateikė 10 Europos šalių (Austrijos, Prancūzijos, Vokietijos, Airijos, Olandijos, Portugalijos, Rusijos, Šveicarijos, Ispanijos ir Jungtinės Karalystės) regionų išorės audito institucijų studiją, kuria remiantis galima palyginti įvairių šalių audito institucijų įstatyminę bazę, audito apimtį, audito tikslus, ryšius su kitomis audito institucijomis, auditorių įdarbinimo aspektus, audito ataskaitų pateikimą ir paskelbimą bei žmogiškuosius ir finansinius resursus. Pateiktų charakteristikų įvairovė parodė skirtumus ne tik tarp šalių, bet ir tarp atskirų regionų. Skiriasi ir pačių regionų ir savivaldybių išorės audito institucijų pavadinimai: regioniniai audito teismai (Portugalijoje), regioniniai audito rūmai (Prancūzijoje, Vokietijoje), savivaldybių audito tarnyba (Airijoje). Daugeliu atveju skirtumai priklauso nuo valstybės tipo ir valstybės struktūros – federacinė ir unitarinė. Unitarinėse valstybėse yra dvi valdymo grandys – centrinė ir vietinė, o federacinėse valstybėse trys – centrinė, federacijos subjektų ir vietinė. Šalyse turinčiose federacinę sistemas sprendimą įkurti regioninę viešojo sektoriaus audito instituciją yra priimamas regionuose. Unitarinėse šalyse, tokiose kaip Prancūzija ir Portugalija, tokios institucijos yra decentralizuotos, daugiau ar mažiau nepriklausomos nuo Valstybės aukščiausios audito institucijos. Išskirtinį vietos savivaldos audito institucijos modelį, kaip parlamentinės kontrolės turi Jungtinė Karalystė ir Airija. Kai kuriose šalyse (Rusijoje, Ispanijoje) audito organizacijos neatstovauja atskirų regionų, tuo tarpu kitose šalyse audito institucijos atlieka auditus ir vietos savivaldos lygmenyje

(Prancūzija, Vokietija). Dalyje šalių kai kurios audito institucijos neatlieka išorės audito, kadangi jos įkurtos kaip dalis regioninės administracijos ir jos gali būti laikomos kaip vidaus audito įstaigos (Austrija, Rusija, Šveicarija). Skandinavijos šalyse Danijoje, Norvegijoje, Suomijoje, Švedijoje savivaldybių biudžeto ir veiklos auditus atlieka atskiros audito institucijos nepriklausančios nuo valstybės aukščiausios audito institucijos. Savivaldybių išorės auditą Danijoje, Suomijoje atlieka institucijos, įsteigtos prie savivaldybių asociacijų.

Airijoje vietos valdžios auditas organizuojamas valstybės mastu ir atliekamas profesionalių auditorių. Vietos valdžios auditas reglamentuotas 2001 m. Vietos valdžios įstatyme (angl. Local Government Act, 2001). Aplinkos, bendruomenės ir vietos valdžios ministras bei vietos valdžia skiria savivaldybių auditorius, kurie sudaro Vietos valdžios audito tarnybą (Local Government Audit Services). Aplinkos, bendruomenės ir vietos valdžios ministerija (The Ministry for the Environment, Community and Local Government) įdarbina visus auditorius ir jie yra nepriklausomi. Savivaldybių audito tarnyba yra visiškai nepriklausoma nuo Kontrolieriaus ir generalinio audito institucijos (Vyriausybės audito tarnybos), tačiau pateikia savivaldybių audito ataskaitas šalies audito institucijai kaip informaciją. Audito ataskaitos pateikiamos Parlamentui ir vietinei valdžiai. Savivaldybių audito tarnybos išlaikymo išlaidos dengiamos iš surinkto mokesčio už auditus, audito paslaugų kaina savivaldybėms yra nustatyta pagal Savivaldybių audito mokesčio taisykles.

Danijoje privalomas išorinis savivaldybių finansinis ir veiklos auditas numatytas Danijos vietos savivaldos įstatyme (dan. Lov om kommunernes styrelse). Pagal įstatymą auditas turi būti ekspertinis ir nepriklausomas, todėl savivaldybės taryba turi pasamdyti kompetentingą audito paslaugas teikiančią asmenį. Savivaldybių išorės audito institucija yra ne pelno siekianti organizacija, tačiau turi uždirbti pakankamai pajamų, kad užtikrintų savęs finansavimą. Institucija atlieka auditus savivaldybėms ir apskritims ir užima 82 proc. viešojo sektoriaus audito rinkos, pasiūlydama aukštos kokybės auditus už žemą kainą. Likusią viešojo sektoriaus audito rinkos dalį pasidalina privačios kompanijos. Savivaldybės administracija privalo pateikti visus auditui atlikti reikalingus dokumentus. Su auditu susiję savivaldybės tarybos įgaliojimai detaliau reglamentuoti Ekonomikos ir vidaus reikalų ministro įsakyme. Nacionalinė savivaldybių asociacija kartu su Apskričių asociacija sudaro komitetą, kuris atsakingas už savivaldybių išorės audito institucijos veiklos kontrolę. Aukščiausioji audito institucija Danijoje – nacionalinė audito institucija neturi teisės kontroliuoti savivaldybių biudžetus.

Ispanijoje nėra vieningos vietos valdžios audito sistemos. Regioninės audito institucijos (isp. Los Organos de Control Externo Autonómicos) atlieka 11 regionų vietos valdžios auditą. Likusių regionų vietos valdžios auditą atlieka Valstybinis audito teismas (al Tribunal de Cuentas). Audito išvadas auditoriai pateikia Valstybiniam audito teismui, kuriam atsiskaitoma už netinkamą viešųjų finansų valdymą. Regioninių audito institucijų atliekamos audito funkcijos turi būti suderintos su Audito teismo funkcijomis. Audito teismas pagal Konstituciją yra aukščiausia audito institucija Valstybės ir

viešojo sektoriaus atskaitomybei. Tačiau Audito teismas gali paprašyti regioninių institucijų atlikti tam tikrus auditus. Regioninės audito institucijos neturi juridinės galios teisminėje praktikoje, regioninės audito institucijos negali veikti be Audito teismo nurodymų. Regioninių audito institucijų darbuotojų skaičių ir biudžetus, kurie priklauso nuo regiono dydžio, tvirtina parlamentai.

Jungtinėje Karalystėje Anglijos, Velso, Škotijos ir Šiaurės Airijos regionai turi savo viešojo sektoriaus išorės audito tarnybas, veikiančias pagal jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus. Anglijoje vietos valdžios auditą atlieka Audito komisija (angl. Audit Commission). Už vietos valdžios auditą Škotijoje atsakinga Sąskaitų komisija (Accounts Commission). Velse regioninį auditą atlieka Velso audito biuras (Wales Audit Office), o vietos valdžios auditą Šiaurės Airijoje atlieka Šiaurės Airijos audito biuras (Northern Ireland Audit Office). Anglijos Audito komisijai vadovauja taryba, kurią sudaro tarybos pirmininkas, jo pavaduotojas ir 8 komisijos nariai. Juos visus skiria Bendruomenių ir vietos valdžios ministerija (Department for Communities and Local Government). Audito komisija parengia metinę audito išvadą ir pateikia ją audituojamos institucijos atsakingiems asmenims susipažinti. Auditoriai atsiskaito vietos tarybai ir Audito komisijai. Nuo 2011 m. pradėtas skatinti audito paslaugų pirkimas iš privačių bendrovių, o nuo 2012 m. pabaigos visos audito paslaugos perkamos rinkoje. Škotijos Sąskaitų komisija veikia pagal 1973 m. Vietos valdžios (Škotijos) įstatymą (Government (Scotland) Act 19731). Komisiją sudaro nuo 6 iki 12 narių, skiriamų Škotijos ministrų. Dėl Sąskaitų komisijos narių skyrimo ministrai turi konsultuotis su vietos valdžios asociacijomis ir kitomis organizacijomis ir privačiais asmenimis. Vietos valdžios auditą Sąskaitų komisijos paskyrimu atlieka Škotijos audito (Audit Scotland) ir privačių audito bendrovių auditoriai. Velso audito biuras buvo įkurtas 2005 m. sujungus Velso Audito komisiją ir Nacionalinį Velso audito biurą ir atlieka visų valdžios sričių auditą Velse. Finansinio audito praktikos (Financial Audit Practice) padalinio auditoriai atlieka savivaldybių finansinį auditą. Šiaurės Airijoje už vietos valdžios auditą atsakingas Aplinkos departamentas (Department of the Environment), o jį atlieka Šiaurės Airijos audito biuras. Aplinkos departamentas skiria kontrolierių ir generalinį auditorių, kurių paskirti auditoriai atlieka vietos valdžios auditą. Su audito išvadomis auditoriai supažindina vietos valdžios atstovus. Audito komisija iš centrinės valdžios gauna gana mažus asignavimus, todėl audituojamieji subjektai už atliktus auditus moka mokesį, kaip privačioms kompanijoms.

Prancūzijoje vietos valdžios auditas stipriai reguliuojamas valstybės mastu. Prancūzijoje yra Valstybinis audito teismas ir 28 regioniniai audito rūmai. Valstybinis audito teismas skirsto finansavimą regioniniams audito rūmams. Regioniniai audito rūmai atlieka vietos valdžios veiklos ir finansinį auditą, svarsto klausimus, susijusius su teisėtumu (vietos valdžios įstatymais). Vietos valdžios auditas paprastai atliekamas kas ketveri metai. Regioninės audito institucijos yra unikalios tuo, kad yra nepriklausomos nors įkurtos valstybės. Audito institucijų finansavimas numatomas valstybės biudžete, asignavimus kiekvieniems metams paskirsto Audito rūmai.

Suomijoje vietos valdžios auditas reglamentuotas Vietos valdžios įstatyme. Savivaldybės taryba paskiria auditorių komitetą, kurį sudaro politiniu pagrindu išrinkti auditoriai. Auditorių komiteto pirmininkas ir jo pavaduotojas turi būti tarybos nariai. Savivaldybės taryba taip pat išrenka ir vieną ar kelis profesionalius auditorius, kuriais gali būti fiziniai arba juridiniai asmenys. Profesionalūs auditoriai turi būti samdomi rinkoje. Jeigu auditoriumi pasirenkamas vienas fizinis asmuo, turi būti išrenkamas bent vienas jo pavaduotojas. Bendrosios nuostatos įtvirtintos įstatymuose, o konkrečias audito taisykles nustato savivaldybės taryba arba auditorių komitetas. Profesionalūs auditoriai atlieka finansinį ir veiklos auditą. Auditorių komiteto užduotis yra pasirengti tarybos veiklos ir finansų auditui ir įvertinti, ar pasiekti tarybos nustatyti veiklos ir finansiniai tikslai. Auditorių komitetas koordinuoja audito atlikimą. Atsakomybė už vietos valdžios auditą yra padalinta auditorių komitetui ir profesionaliems auditoriams. Valstybės institucijos nekontroliuoja savivaldybių finansinio valdymo, nei biudžeto planavimo, nei atskaitomybės. Valstybinė audito institucija neturi galių audituoti savivaldybių biudžetus. Savivaldybių auditus atlieka audito institucija Audiatos Ltd, įkurta prie Suomijos Savivaldybių asociacijos. Savivaldybėms yra svarbu turėti auditorius, kurie specializuojasi savivaldybių finansuose ir yra gerai susipažinę su savivaldybės sprendimais bei administracija.

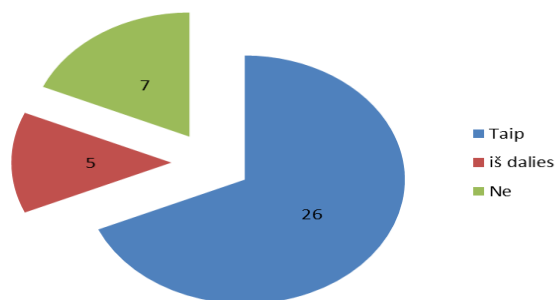
Kadangi *Vokietija* yra federacinė valstybė, o federalinis ir žemių finansai yra atskirti, nėra vieningos vietos valdžios audito sistemos. Kiekviena Vokietijos žemė turi teisę savo nuožiūra organizuoti vietos valdžios auditą. Kai kuriose žemėse, pavyzdžiui, Meklenburge – Vakarų Pomeranijoje, Reino krašte – Pfalce, Saksonijoje ir Saksonijoje – Anhalte finansinį vietos valdžios auditą atlieka regioniniai žemės audito teismai. Hesene ir Tiuringijoje, taip pat Berlyno, Bremeno ir Hamburgo miestuose išorinį vietos valdžios auditą atlieka žemės audito teismai (vok. *Rechnungshof*). Badene – Viurtemberge, Bavarijoje ir Žemutinėje Saksonijoje už vietos valdžios auditą atsakingi nepriklausomi juridiniai vienetai. Kitose žemėse už vietos valdžios auditą atsakingos atitinkamos žemių ministerijos. Žemės audito teismas metinėje ataskaitoje apibendrina atliktų auditų rezultatus, kurią pateikia Žemės parlamentui ir vyriausybei.

Apibendrinant, EURORAI atlikto regionų išorės audito institucijų studiją ir užsienio šalių aukščiausių audito institucijų pateiktą informaciją konferencijoje apie kitų užsienio šalių patirtį, galime išorės audito sistemas vietos savivaldoje, pagal subjektus, kurie atlieka auditą savivaldybėje, sugrupuoti į 4 grupes:

- aukščiausia audito institucija (centralizuotas);
- savarankiška savivaldos (regiono) institucija (decentralizuotas);
- nepriklausomos audito institucija;
- mišrus, kada atlieka keli subjektai arba atskaitingi aukščiausiai audito institucijai.

Siekiant įvertinti, ar Lietuvoje daug kritikos ir diskusijų sulaukianti vietos savivaldos išorės audito sistema yra tinkama ir efektyvi, Valstybės kontrolė kartu su Lenkijos audito institucija 2015 m.

rugsėjo mėnesį organizavo konferenciją vietos savivaldos išorės audito sistemoms aptarti. Konferencijos tikslas buvo pasidalinti užsienio valstybėms gerąja praktika, aptarti pagrindines problemas ir gerinimo galimybes. Konferencijai buvo pateikta apibendrinta 38 užsienio šalių aukščiausių audito institucijų informacija apie išorės audito sistemas vietos savivaldoje, jų probleminiai aspektai ir galimos tobulinimo kryptys. Pirmiausia buvo norima išsiaiškinti ar kitose užsienio šalyse aukščiausia audito institucija turi įgaliojimus arba gali atlikti pilną, arba dalinį auditą savivaldybėse (žr. 15 pav.).

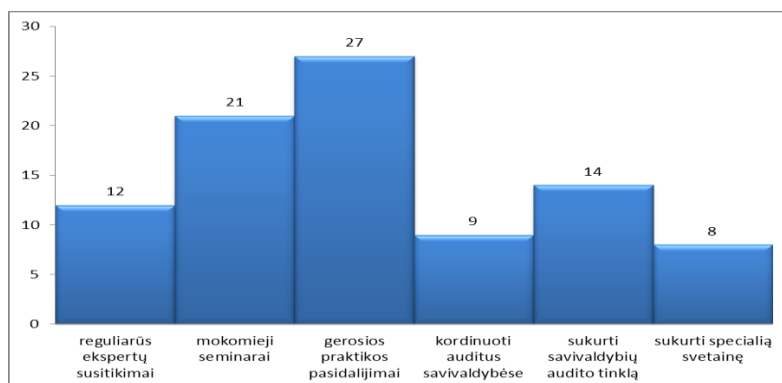


Šaltinis: Valstybės kontrolės (2015) nuoroda http://www.vkontrole.lt/page_en.aspx?id=541

15 pav. Užsienio šalių Aukščiausių audito institucijų įgaliojimai atlikti auditą savivaldybėse

Pagal gautus atsakymus galima teigti, kad iš 38 užsienio šalių net 26 šalyse aukščiausia audito institucija turi įgaliojimus atlikti išorės auditą savivaldybėse, 7 šalyse – neturi ir 5 – tik iš dalies atlieka auditą savivaldybėse.

Net 27 užsienio šalių aukščiausios audito institucijos norėtų pasidalinti gerąja praktika apie savivaldybių (regionų) išorės auditą, 21 – mokomųjų seminarų, 12 – ekspertų susitikimų (žr. 16 pav.). Be to net 29 šalių aukščiausios audito institucijos pareiškė norą įsteigti darbo grupę prie Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos EUROSAI spręsti išorės audito vietos savivaldoje problemas ir dalintis gerąja praktika.



Šaltinis: Valstybės kontrolės apibendrinta informacija (2015)

16 pav. Aukščiausių audito institucijų dominantys klausimai dėl išorės audito sistemos vietos savivaldoje (regionuose)

Apibendrinant Valstybės kontrolės surinktą informaciją apie kitų šalių patirtį, galima teigti, kad ir kitose užsienio šalyse esamos išorės audito sistemos savivaldybėse (regionuose) turi trūkumų ir kai kurios šalys norėtų ją tobulinti (žr. 3 lent.).

3 lentelė. Užsienio šalių išorės audito sistemų savivaldybėse (regionuose) probleminiai aspektai ir tobulinimo kryptys

<i>Problemos</i>	<i>Tobulinimo kryptys</i>
Funkcijų dubliavimas	Didinti žmogiškuosius išteklius
Nepritaikyti teisės aktai mažos apimties auditams	Didinti finansinius išteklius
Didelės auditų apimtys	Mokymai, kvalifikacijos kėlimas
Žmogiškųjų išteklių trūkumas	Gerosios praktikos sklaida
Finansinių išteklių trūkumas	Bendradarbiavimo didinimas tarp išorės ir vidaus auditorių institucijose
Nėra privaloma įgyvendinti rekomendacijas	Audito metodikų suvienodinimas išorės ir vidaus auditoriams
Nėra galimybės atlikti auditus visose savivaldybėse	Pritaikyti teisės aktus auditams savivaldybėse atlikti
Veiklos auditų neatlikimas	Standartizuoti audito procedūras
Tik formuojama audito sistema	
Trūksta įgaliojimų sankcijų taikymui	
Nėra koordinuojami auditai, persidengia auditų sritys	
Dubliuojami auditai	
Nėra veiksmingas nepriklausomų auditorių darbas	
Audito kokybės problema	
Dažni įstatymų pakeitimai	
Nekokybiškas vidaus auditorių darbas	

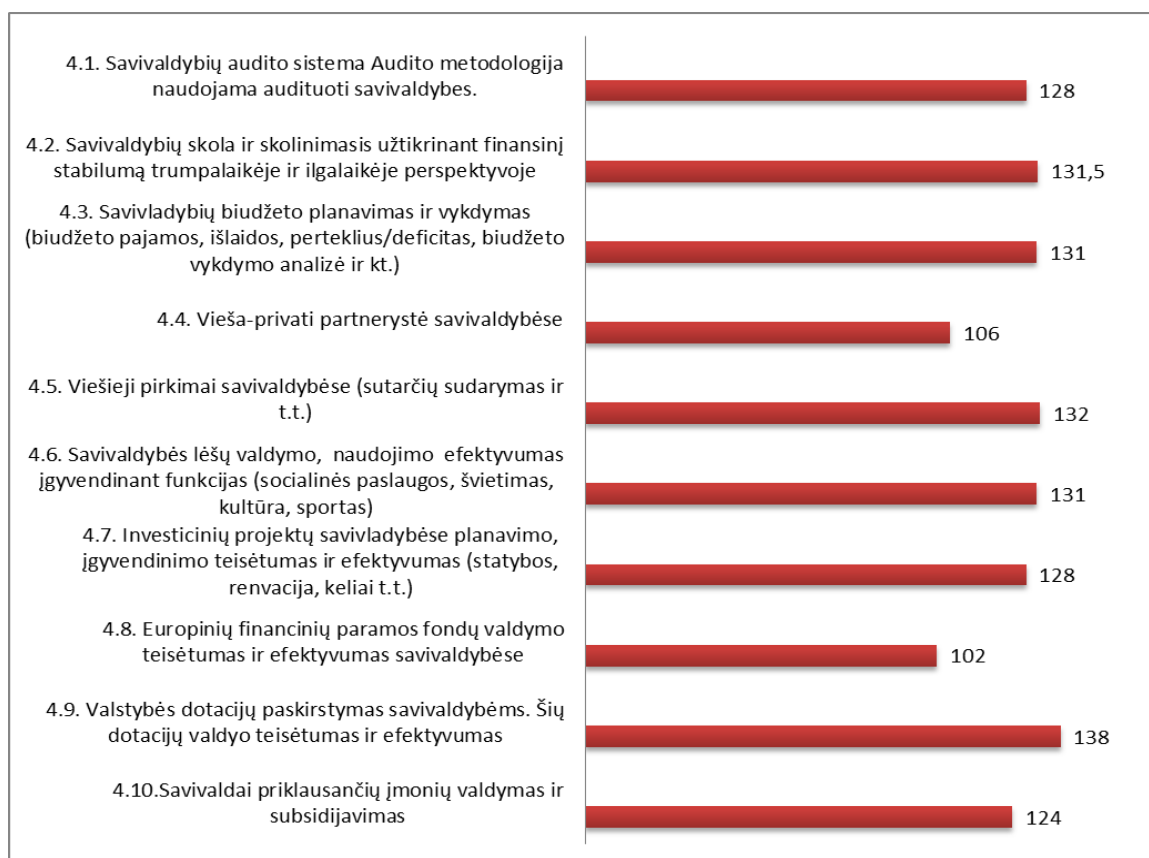
Šaltinis: Valstybės kontrolės apibendrinta informacija (2015)

Apžvelgus užsienio šalių pateiktus atsakymus apie jų išorės audito sistemų vietos savivaldoje (regionuose) problemas galima teigti, kad jos yra panašios kaip ir Lietuvoje. Taip pat galima teigti, kad ypač neefektyvus nepriklausomų išorės auditorių darbas savivaldybėse (Estijoje), nes tokia audito sistema nėra veiksminga, kadangi niekas neatlieka stebėsenos dėl ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo. Taip pat skirtingas vidaus audito reglamentavimas neleidžia pasinaudoti vidaus auditorių darbu, nes jis neatitinka išorės audito reikalavimų, todėl auditai yra dubliuojami. Dėl didelių auditų apimčių ir mažų žmogiškųjų ir finansinių išteklių auditas atliekamas ne visose savivaldybėse arba nukenčia paties audito kokybę. Audito kokybės problema atsiranda ir dėl dažnų teisės aktų pakeitimų bei šalyse, kuriose tik formuojama išorės audito sistema savivaldybėse (regionuose). Kai išorės audito sistemoje numatomi keli galimi išorės audito subjektai, kurie gali atlikti auditą savivaldybėse (regionuose) ir nėra pagrindinės koordinuojančios institucijos, gali persidengti audituotinos sritys ir žmogiškieji ištekliai bus panaudoti neefektyviai. Kai kuriems išorės auditoriams nėra suteiktos teisės taikyti sankcijas, jei netinkamai naudojamos lėšos ir kiti ištekliai.

Kai kurios užsienio šalys (Turkija, Albanija, Azerbaidžianas, Bosnija ir Hercegovina, Slovėnija, Estijoje) norėtų patobulinti išorės audito sistemą savivaldybėse, tai: padidinti žmogiškuosius išteklius, organizuoti mokymus ir gerosios praktikos sklaidą, didinti bendradarbiavimą tarp išorės auditorių, jei

jų yra keli, tobulinti sudėtingas audito sistemas, pritaikyti teisės aktus reglamentuojančius auditus savivaldybėms, standartizuoti audito procedūras.

Apibendrinus turimą informaciją apie pagrindines 38 užsienio šalių savivaldybėse (regionuose) sisteminės problemas, galima pastebėti, kad didžiausios problemos yra dėl valstybės dotacijų paskirstymo savivaldybėse ir šių dotacijų valdymo teisėtumo ir efektyvumo. Ši problema įvertinta 138 balais (žr. 17 pav.).



Vertinimas 5 balų sistema: 1 balas – mažai aktuali, 5 balai – labai aktuali)

Šaltinis: Valstybės kontrolės (2015) nuoroda http://www.vkontrolė.lt/page_en.aspx?id=541

17 pav. Užsienio šalių savivaldybėse (regionuose) sisteminės problemos sritys

Antra svarbi probleminė sritis yra viešieji pirkimai ir viešųjų pirkimų sutarčių sudarymas savivaldybėse – 132 balai, kitos trys probleminės sritys įvertintos beveik panašiai 131,5 balais – savivaldybių skolinimasis užtikrinant finansinį stabilumą ilgalaikėje ir trumpalaikėje perspektyvoje bei 131 balu – savivaldybių biudžetų planavimas ir vykdymas bei savivaldybės lėšų valdymas, naudojimas ir efektyvumas įgyvendinant socialinių paslaugų, švietimo, kultūros ir sporto funkcijas. Mažiausiai balų – 102 įvertinta Europinių paramos fondų finansų valdymas, teisėtumas ir efektyvumas.

Atsižvelgiant į išnagrinėtą užsienio šalių išorės audito sistemos vietos savivaldoje praktiką ir problemas, kitame poskyriuje pateiksime vietos savivaldos išorės audito modelį ir tyrimo metodus,

kuriuos naudojant atliksime Lietuvos išorės audito sistemos vietos savivaldoje analizę.

2.3. Audito sistemos vietos savivaldoje vertinimo modelis ir metodai

Vertinimo samprata priklauso nuo daugelio aplinkybių: vertinimo tikslo, objekto, valdymo srities, teorinio ir praktinio vertinimo perspektyvų, vertinimo tipo, vertinimo koncepcijos ar modelio. Segelovičienė (2011) apibendrina įvairių autorių nuomonę ir teigia, kad vertinimo apibrėžimas susijęs su reikšminiais žodžiais, tai sprendimų priėmimas, atskaitomybė, veiklos tobulinimas.

Pirmame darbo skyriuje atlikta mokslinės literatūros ir teisinių dokumentų lyginamoji analizė padėjo atskleisti pagrindines išorės audito sistemos vietos savivaldoje problemas ir siūlomus sprendimo būdus. Dokumentų analizės metodas padėjo suskaidyti visumą į sudėtingas dalis, kurios vėliau buvo nagrinėjamos atskirai. Dokumentų analizės metu, surenkami pirminiai duomenys ir naudojami, kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai. Dokumentai skirstomi pagal dokumento šaltinio statusą (oficialus šaltinis, neoficialus šaltinis), pagal informacijos šaltinį (pirminis – tiesioginio stebėjimo būdu gauti duomenys, antrinis – apibendrinamieji aprašomieji pirminių dokumentų duomenys).

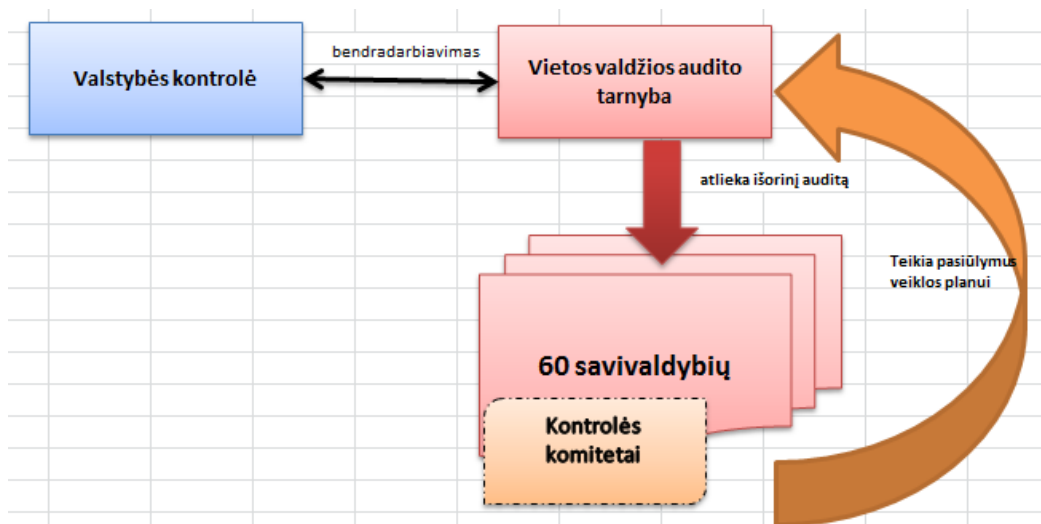
Lyginimo metodu buvo siekiama išsiaiškinti ir pažinti veiksnių tarpusavio santykius bei nustatyti objektų, procesų skirtumus ir panašumus. Lyginimo metodas, naudojamas kai derinama informacija, gauta įvairiais istoriniais laikotarpiais, įvairių socialinių sistemų (institucijų, grupių, teritorijų, administracinių vienetų, šalių), skirtingų autorių, įvairiais rinkimo ar matavimo metodais. Lyginimo metodu galima siekti įvairių metodologinių ar metodinių uždavinių sprendimo būdų, tai yra aprašomojo (panašumo ar skirtumo nustatymo), arba analitinio (aiškinimo, numatymo, praktinių rekomendacijų).

Apibendrinimo metodas padėjo identifikuoti bendrąsias sistemines problemas. Apibendrinimo metodas, naudojamas, kai nagrinėjamu klausimu apibendrinama naudota literatūra ir pabaigoje daromos išvados bei formuluojami pagrindiniai tyrimo teiginiai.

Antrame darbo skyriuje atliktas aprašomasis dokumentų analizės metodas padėjo įvertinti savivaldybių kontrolierių (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) svarbumą ir naudingumą. Žvalgybinis tyrimo metodas padėjo identifikuoti vyraujančias išorės audito sistemas užsienio šalyse bei sistemines jų problemas. Žvalgybinis tyrimas panaudotas siekiant sutelkti pagrindinį dėmesį į idėjų generavimą ir informacijos reikalingos problemos formulavimui paiešką. Šis tyrimas atliekamas, kai tyrimo problema nėra pakankamai aiški ir reikia suformuluoti arba patikslinti tyrimo problemą ir giliau susipažinti su problema.

Apžvelgus pirmo ir antro skyriaus informaciją galima teigti, kad Lietuvos išorės audito sistema vietos savivaldoje neracionaliai naudoja žmogiškuosius ir finansinius išteklius, o savivaldybių

kontrolierių nepriklausomumas ribojamas dėl jų veikimo savivaldybės viduje, organizacinių ir funkcinių sąsajų. Todėl siekiant stiprinti savivaldybių kontrolierių nepriklausomumą, būtina peržiūrėti ir pateikti pasiūlymus keisti savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų steigimo ir finansavimo tvarką. Atsižvelgiant į užsienio šalių patirtį ir į Vietos savivaldos chartijos nuostatas daroma išvada, kad Lietuvos išorės audito sistemos vietos savivaldos modelį būtų galima tobulinti siekiant efektyviau panaudoti žmogiškuosius išteklius, pagerinti audito kokybę, išskiriant administracinę ir ekonominę savarankiškumą, ir svarbiausią išorės auditoriaus ypatybę – nepriklausomumą (žr. 18 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

18 pav. Vietos savivaldos išorės audito modelis

Pagal 18 paveiksle pateiktą vietos savivaldos išorės audito modelį, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos nepriklausomumas ir savarankiškumas įmanomas įsteigiant vietos valdžios audito tarnybą, kuri audituotų visas 60 savivaldybių, kaip pavyzdžiui – Airijoje. Ši savivaldybių kontrolės ir audito tarnyba, reformuojant išorės audito sistemą vietos savivaldoje, gali būti steigama prie Savivaldybių kontrolierių asociacijos, nes kaip žinoma, ši asociacija turi sukaupusi patirtį ir šiuo metu jungia savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos darbuotojus, koordinuoja asociacijos narių veiklą patirties dalijimesi ir kvalifikacijos kėlimu. Šiuo modeliu taip pat būtų galima išspręsti ir žmogiškųjų išteklių neefektyvaus panaudojimo problemą, taip užtikrinant savivaldybių kontrolierių darbo kokybę ir efektyvumą, kad jų atliekamas auditas kurtų pridėtinę vertę ne tik viešajam sektoriui, bet ir vietos bendruomenei. Vietos valdžios audito tarnybos finansavimas, norint garantuoti visišką nepriklausomumą, turėtų būti skiriamas Seime tvirtinant finansinių metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius. Savivaldybės Kontrolės komitetas, kaip ir Seimo Audito komitetas, galėtų teikti pasiūlymus Vietos valdžios audito tarnybos metų veiklos planui, tačiau pati tarnyba planuotų savo veiklą ir auditus savarankiškai. Darytina išvada, kad vietos valdžios audito

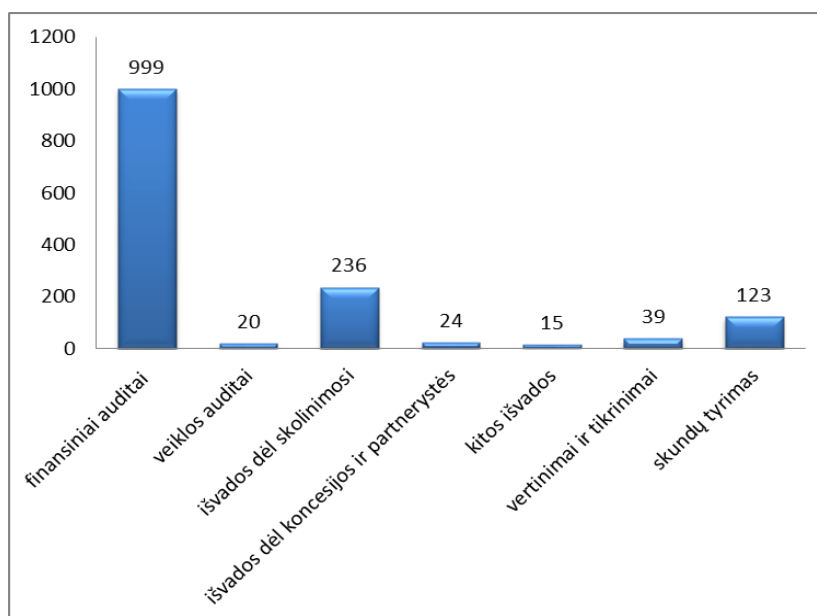
tarnyba planuodama savo veiklą galės racionaliai, pagal darbuotojų kompetenciją ir patirtį, paskirstyti žmogiškuosius išteklius. Atitinkamai, pagal atliekamų auditų sritis bei auditorių patirtį bus galima rotacijos būdu paskirstyti auditorius, taip sukuriant audito vertę, nes audito vertė, kaip išsiaiškinome nagrinėjant mokslinę literatūrą, priklauso nuo auditoriaus nepriklausomumo ir profesionalumo (Kustienė, Petraitenė, 2012). Be to, auditoriaus rotacija turi teigiamos įtakos audito kokybei. Valstybės kontrolei, kaip aukščiausiai audito institucijai, turi būti siunčiamos susipažinti ataskaitos ir išvados, o bendradarbiavimas ir atliekamų auditų peržiūra padės gerinti audito atlikimo procedūras, tobulinti audito rengimo metodikas, procedūras bei dalintis gerąja praktika.

Šis parengtas vietos savivaldos audito sistemos modelis reikalauja gilesnės analizės ir tobulinimo, tačiau pagrindinis modelio principas padėtų išspręsti pagrindines ir daug metų besitęsiančias problemas.

Tam, kad išsiaiškintume vietos savivaldoje išorės audito sistemos ir savivaldybių sisteminės problemas, trečiame skyriuje atliktas keturių metų valstybės kontrolės išorinės peržiūros apibendrinimo ataskaitų, dėl savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų išorinės peržiūros rezultatų, bei Valstybės kontrolės dviejų metų valstybinio audito ataskaitų dėl savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų tyrimas. Tyrimas atliktas naudojant dokumentų ir antrinių duomenų analizę, žvalgybinį tyrimą, tyrimo duomenų grupavimo, apibendrinimo, lyginimo metodus. Tyrimui pasirinktos valstybės kontrolės finansinio (teisėtumo) ataskaitos, nes valstybės kontrolė, kaip išorinę peržiūrą atliekantis subjektas, susistemina ir pateikia pagrindines savivaldybių auditorių ir savivaldybių problemas. Be to, kaip pastebėsime savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) labai mažai atlieka veiklos auditų, todėl jų nagrinėjimas nesuteiks pakankamų duomenų išvadai pateikti.

3. IŠORĖS AUDITO SISTEMOS VERTINIMAS LIETUVOS VIETOS SAVIVALDOJE

2014 metais savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos (2 priedas) atliko 999 finansinius auditus iš jų: 60 konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinių, 60 savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir savivaldybės patikėjimo teise valdomo valstybės turto, 427 auditai subjektuose pradėti 2013 m. II pusmetį ir užbaigti 2014 m. II pusmetį, 393 pradėti auditai subjektuose 2014 m. II pusmetį ir užbaigti 2015 m. II pusmetį, 59 auditai 2014 m. konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui. Taip pat atlikta 20 veiklos auditų, pateiktos 236 išvados dėl skolinimosi ir garantijų teikimo, 24 išvados dėl koncesijų tikslingumo, sutarties sąlygų, partnerystės su privačiais subjektais, 15 kitų išvadų, 39 vertinimai ir tikrinimai, 123 gyventojų skundai (žr. 19 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Savivaldybių kontrolierių asociacijos informaciją

19 pav. Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) 2014 m. veikla

Daugiausia savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) atlieka finansinių auditų bei teikia savivaldybės tarybai išvadas dėl skolinimosi, tačiau veiklos auditų atlieka pakankamai mažai tik 20 per visas 60 savivaldybių. Galima teigti, kad savivaldybės administracijoje ir savivaldybės administravimo subjektuose nėra užtikrinamas veiklos ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas bei veiklos tobulinimo galimybės, nes būtent veiklos auditas turi didesnę įtaką organizacijos finansinei būklei bei veiklos rezultatams nei finansinis auditas. Galima daryti prielaidas, kad galbūt savivaldybių kontrolieriams (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) nepakanka kompetencijos arba trūksta žmogiškųjų išteklių, ar laiko stoka trukdo atlikti veiklos auditus, nes šis auditas užima daugiau laiko ir reikalauja didesnių žinių ir profesionalumo.

Valstybės kontrolė pagal Valstybės kontrolės 9 straipsnio 5 dalį atlieka savivaldybių kontrolierių (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų) atliekamo audito išorinę peržiūrą. Be to, Valstybės kontrolė nuo 2013 metų pradėjo nacionalinio ataskaitų rinkinio, į kurį įeina ir savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkiniai, auditą, todėl Valstybės kontrolė, atlikdama nacionalinio rinkinio auditą, turi gauti užtikrinimą, kad visų 60 savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinių auditai atlikti kokybiškai ir galima naudotis savivaldybių kontrolierių atliktu audito darbu. Pagal Tarptautinį audito standartą (600-asis) – atliekama šių auditų nuolatinė priežiūra, tai nuolatinis dalyvavimas audito procese, savivaldybių kontrolierių profesinės kompetencijos ir nepriklausomumo vertinimas, audito institucijos ir atskiro audito lygiu. Jei kyla įtarimų, kad neužtikrinami kokybės reikalavimai, Valstybės kontrolė turi gauti audito įrodymus kitais būdais, pati atlikdama audito procedūras.

Valstybės kontrolė kiekvienais metais atlieka 15 iš 60 savivaldybių išorinę peržiūrą (4 priedas), kurios tikslas įvertinti savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito institucijos) audito kokybės užtikrinimo politiką ir procedūras, siekiant paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius ir pateikti patikimą informaciją apie atliekamo audito kokybę. Apibendrinti Valstybės kontrolės vertinimo institucijos lygiu 2010–2013 metų rezultatai pateikti 4 lentelėje. Šio vertinimo tikslas – nustatyti, ar savivaldybių kontrolės ir audito tarnybose sukurta sistema užtikrina, kad visi auditai būtų atliekami pagal Valstybinio audito reikalavimus.

4 lentelė. 2010–2013 m. išorinės peržiūros vertinimo institucijos lygiu rezultatai

2010 metais (8 tarnybų)
3 tarnybos konsultuojasi su susijusia šalimi. 2 tarnybose, kuriose dirba po vieną darbuotoją, kokybės kontrolės ir procedūrų sistema tobulintina. 1 tarnyboje neatliekama ir nenumatyta vidinė peržiūra, neatliekama audito kokybės kontrolės stebėseną. 3 tarnybose neplanuoti ir neatlikti veiklos auditai.
2011 metais (15 tarnybų)
5 tarnybos vertindamos viešuosius pirkimus ir rengdamos išvadas dėl sandorių teisėtumo, konsultuojasi su savivaldybės administracijos specialistais, kurie yra susijusi šalis. Kai kuriose tarnybose dirba mažai darbuotojų, 2-ose dirbo vienas, 6-iose – du darbuotojai. Tarnyboje, kurioje dirbo 1 darbuotojas (savivaldybės kontrolierius) neskirta lėšų mokymams 2011 m. ir 2012 metais. 4 tarnybose neatlikti veiklos auditai. 1 tarnyboje veiklos plane suplanavo savivaldybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio tikrinimą, o ne auditą.
2012 metais (15 tarnybų)
3 tarnybos, vertindamos įvairius sandorius teisėtumo požiūriu konsultuojasi su audituojamo subjekto specialistais, kyla rizika dėl specialistų konsultacijų šališkumo. 7 tarnybose atliekančių auditą pareigybių skaičius yra 2 ir nepakankamas visoms tarnybos funkcijoms kokybiškai atlikti. 2-ose tarnybose dirbo vienas, o 6-ose po du darbuotojus. 9 tarnybos neatliko veiklos auditų.
2013 metais (15 tarnybų)
4 – tarnybos sudarė visas prielaidas atlikti auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus, tarptautinius audito standartus ir Valstybės kontrolės parengtas metodikas. 9 – tarnybos neužtikrino, kad visi auditai būtų atlikti pagal teisės aktus, nustatyta reikšmingų atvejų, dėl kurių abejojama išvadose pareikštos nuomonės teisingumu, vienu iš jų atsisakyta vertinti peržiūrai pateikto audito kokybę. 9 iš 15 tarnybų neatlikta veiklos auditų.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Valstybės kontrolės išorinės peržiūros 2010–2013 m. apibendrinimo ataskaitų duomenimis http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=31 [žiūrėta 2015-12-19]

Savivaldybių kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) atsakingi už kokybės kontrolės sistemos sukūrimą ir stebėseną, todėl turi įvertinti su tuo susijusias rizikas ir įdiegti tokią politiką, kuri leistų užtikrinti, kad auditas bus atliktas pagal valstybinio audito reikalavimus. Kaip matome pagal 4 lentelėje pateiktą informaciją, kiekvienais metais tikrinant tarnybas yra nustatomas netinkamas darbuotojų skaičius, kuris neleidžia užtikrinti pakankamą audito kokybės kontrolės sistemos veikimą tarnyboje. Todėl galima teigti, kad esant nepakankamiems žmogiškiesiems pajėgumams atsiranda rizika, kad tarnyba negalės kokybiškai ir rezultatyviai atlikti visų Vietos savivaldos įstatyme priskirtų funkcijų: atlikti savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio audito, veiklos auditų, pateikti savivaldybės tarybai sprendimams priimti reikalingų išvadų dėl skolinimosi, koncesijos ir partnerystės su privačiais subjektais sutarčių ir kitų funkcijų. Dirbant vienam savivaldybės kontrolieriui nėra užtikrinama galimybė tobulinti žinias ir įgūdžius, reikalingus atlikti auditui. Kiekvienais metais yra nustatoma, kad auditoriai konsultuojasi ne su ekspertais, o su susijusia šalimi, atsiranda prielaida, kad auditorius gali priimti neobjektyvius sprendimus ir išvadas. Taip pat galima pastebėti, kad didesnė dalis tarnybų neplanuoja ir neatlieka veiklos auditų, o juk tai viena iš priemonių, padedančių subjektams efektyviai organizuoti veiklą ir taupyti lėšas.

2011 metais Valstybės kontrolė atliko išorinės peržiūros metu atliko 3 veiklos auditų dokumentų peržiūrą. Peržiūros metu pastebėta, kad nebuvo atliekami strateginis ir išankstinis tyrimas, auditų klausimai labiau orientuoti į teisėtumo, o ne į rezultatyvumo vertinimą, išvados yra daugiau faktų konstatavimas, trūksta auditorių analitinių vertinimų. Taigi, galima būtų teigti, kad savivaldybių kontrolieriai neatlieka ir neplanuoja veiklos auditų, nes trūksta kompetencijos ir praktikos atliekant juos.

Valstybės kontrolės vertinimo atskiro audito lygiu 2010–2013 metų rezultatai pateikti 5 lentelėje. Šio vertinimo tikslas – nustatyti, ar savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos darbas leidžia pateikti pagrįstas išvadas ir rekomendacijas.

5 lentelė. 2010–2013 m. išorinės peržiūros vertinimo atskiro audito lygiu rezultatai

2010 metais (8 tarnybos)
2 tarnybų atliktuose audituose yra reikšmingų nuo Valstybinio audito reikalavimų.
5 tarnybų atliktuose audituose pateikti įrodymai yra pakankami, tinkami, patikimi, kad būtų galima pagrįsti pateiktą audito ataskaitą ir išvadą, tačiau yra reikšmingų nukrypimų nuo Valstybinio audito reikalavimų.
1 audito išvadoje audito įrodymai nepakankami, netinkami, audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos reikiamai nepagrįstos ir nedokumentuotos.
Daugeliu atveju audito planavimas atliktas su trūkumais (nepagrįstai apsispręsta neaudituoti specialios tikslinės dotacijos, neplanuojama pasinaudoti vidaus audito tarnybų atliktu darbu).
Visos tarnybos netinkamai vertino vidaus kontrolę.
Daugeliu atveju (tik 2 tarnyboms nebuvo pastabų) surinkti audito įrodymai buvo nepakankami, jie nepagrindė visų finansinės atskaitomybės tvirtinimų (netinkamai ir ne visos parinktos audito procedūros).
1 audito ataskaitoje audito tikslai skiriasi nuo įsakyme nurodytų tikslų, 2 atvejais audito įrodymais nepagrįsta išvada.
2 tarnybų audito kokybės kontrolė turi būti stiprinama.
2 tarnybų auditų peržiūra nebuvo vykdoma (dirba vienas darbuotojas).
4 tarnybų audito kontrolės procedūros nevykdomos arba vykdomos netinkamai.

2011 metais (15 tarnybų)
<p>1 tarnybos visais reikšmingais atžvilgiais finansinio audito ataskaita ir išvados pagrįstos pakankamais, tinkamais, patikimais audito įrodymais, išvados ir rekomendacijos pagrįstos.</p> <p>4 tarnybų audituose yra reikšmingų nukrypimų nuo Valstybinio audito reikalavimų.</p> <p>1 tarnybos įrodymai pakankami, patikimi, kad jais būtų galima pagrįsti pateiktą ataskaitą ir išvadą, tačiau yra reikšmingų nukrypimų nuo Valstybinio audito reikalavimų, o tai turi neigiamos įtakos bendrai audito kokybei.</p> <p>4 peržiūrėtų auditų įrodymai nepakankami, netinkami, išvados, rekomendacijos tinkamai nepagrįstos, auditas atliktas nesivadovaujant teisės aktais, kyla rizika dėl finansinio audito ataskaitoje ar išvadoje pateiktos nuomonės teisingumo.</p> <p>2 tarnybų auditai nevertinti, nes nebuvo atliktas 2011 m. biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio auditas, o tik tikrinimas.</p> <p>9 iš 10 tarnybų audito planavimo metu nustatyti valstybinio audito reikalavimų nesilaikymo atvejai arba neatsižvelgta į Finansinio audito vadove pateiktas rekomendacijas (dokumentuose ir plane nurodyti skirtingi kiekybinio reikšmingumo lygiai, ne visais atvejais pagrįstas nustatytas rizikos lygis, audito plane nenurodė audito strategijos, nenustatė įgimtos ir kontrolės rizikos).</p> <p>7 iš 10 tarnybų surinkti audito įrodymai daugeliu atveju nepakankami ir netinkami (neatsižvelgta į audito riziką, audito įrodymai netinkami audito tikslams pasiekti), kad tinkamai reprezentuotų visumą.</p> <p>5 iš 10 tarnybų ataskaitos ir išvados parengtos nesivadovaujant valstybinio audito reikalavimais, išvadose pateikti ne visi reikšmingi ataskaitose nurodyti pažeidimai, pareikšta nuomonė neaiški.</p> <p>2 tarnybos atlikdamos biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio auditą, nepareikšė nuomonės ar audituojamas subjektas visais reikšmingais atžvilgiais lėšas ir turtą valdė ir naudojo, disponavo jais teisėtai ir naudojo įstatymų nustatytiems tikslams.</p> <p>4 tarnybos turėtų stiprinti audito kokybės kontrolę, nes dėl jų atliekamų auditų vykdomų priežiūrų ir peržiūrų buvo pastabų.</p>
2012 metais (15 tarnybų)
<p>2 tarnybų finansinio audito ataskaitos ir išvados visais reikšmingais atžvilgiais pagrįstos, pakankamais, tinkamais, patikimais įrodymais.</p> <p>6 tarnybų audituose yra reikšmingų nukrypimų nuo Valstybinio audito reikalavimų.</p> <p>5 tarnybų audito įrodymai pakankami, kad būtų pagrįsta pateikta audito ataskaita ir išvada, tačiau yra reikšmingų nukrypimų nuo Valstybinio audito reikalavimų, o tai turi neigiamos įtakos bendrai audito kokybei.</p> <p>2 tarnybų auditų įrodymai nepakankami, netinkami, išvados ir rekomendacijos tinkamai nepagrįstos, auditas atliktas nesivadovaujant teisės aktais.</p> <p>7 tarnybose nustatyti reikšmingi pastebėjimai audito planavimo etape (kai kuriose neatliktas rizikos vertinimas, nevertino ankstesnio audito rezultatų ir vidaus auditorių darbo, nenustatė reikšmingumo, nenumatė audito masto, metodų, procedūrų).</p> <p>6 tarnybose nustatyta reikšmingų nesilaikymo audito įrodymams keliamų reikalavimų.</p> <p>7 tarnybose nustatyta reikšmingų nesilaikymo audito ataskaitai ir išvadai keliamų reikalavimų, 2 tarnybos nepareikšė nuomonės ar audituojamas subjektas visais reikšmingais atžvilgiais audituojamu laikotarpiu lėšas ir turtą valdė, naudojo, disponavo jais teisėtai ir naudojo įstatymų nustatytiems tikslams.</p> <p>7 tarnybose audito kokybės valdymas neužtikrino, kad auditas būtų atliktas pagal valstybinio audito reikalavimus.</p>
2013 metais (15 tarnybų)
<p>1 peržiūrėto audito įrodymai nepakankami, netinkami audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos reikiamai nepagrįstos ir nedokumentuotos, kyla rizika dėl audito ataskaitoje ar išvadoje pateiktos nuomonės teisingumo.</p> <p>9 peržiūrėto audito įrodymai pakankami, tinkami ir patikimi, kad būtų galima pagrįsti pateiktą audito ataskaitą ir išvadą, tačiau yra reikšmingų nukrypimų nuo teisės aktų, o tai turi neigiamos įtakos bendrai audito kokybei.</p> <p>4 tarnybose audito procesas prižiūrimas tinkamai.</p>

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Valstybės kontrolės išorinės peržiūros 2010–2013 m. apibendrinimo ataskaitų duomenimis http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=31 [žiūrėta 2015-12-19]

Apibendrinant Valstybės kontrolės išorinės peržiūros metu (atskiro audito lygiu) nustatytus svarbius pastebėjimus, galima teigti, kad kiekvienas metais finansiniuose audituose yra nustatoma teisės aktų, reglamentuojančių atliekamą auditą, nesilaikymo atvejų ir dėl kurių tarnybos turėtų imtis priemonių, kad audito išvados, rekomendacijos bei auditoriaus nuomonė būtų pagrįstos.

Kiekvienais metais Valstybės kontrolė, atsižvelgdama į išorinės peržiūros metu nustatytus dalykus dėl institucijų audito kokybės kontrolės sistemos tobulinimo ir atliekamų auditų kokybės

gerinimo, siekiant kad išorinės peržiūros metu nustatyti dalykai ateityje nesikartotų, teikia rekomendacijas (žr. 6 lent.).

6 lentelė. 2010–2013 m. išorinės peržiūros vertinimo metu pateiktos rekomendacijos

2010 metais (8 tarnybos)
<p>1. Savivaldybių kontrolierių asociacijai:</p> <p>1.1. Parengti rekomendacijas savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms dėl kokybės kontrolės sistemos kūrimo stebėsenos, kai tarnybose dirba vienas darbuotojas;</p> <p>1.2. planuoti savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų darbuotojų mokymus, pagrindine profesinio tobulinimo kryptimi numatant audito atlikimo metodikos taikymą praktikoje;</p> <p>1.3. atskleisti kaip gerosios praktikos pavyzdį Joniškio r. savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos parengtą darbo dokumentą „Darbo užmokesčio, socialinio draudimo įmokų ir socialinių išmokų apibendrinimas“.</p> <p>2. Savivaldybių kontrolieriams:</p> <p>2.1. Gerinti atliekamo audito kokybę, ypač daug dėmesio skirti finansinio audito planavimo etapui, tinkamos audito strategijos parengimui, vidaus kontrolės vertinimui ir kokybės kontrolei.</p>
2011 metais (15 tarnybų)
<p>1. Savivaldybių kontrolierių asociacijai:</p> <p>1.1. Svarstyti galimybę inicijuoti Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 2 dalies pakeitimą: numatyti, kad savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba turi būti steigiama atsižvelgiant ne į gyventojų skaičių, bet kitus kriterijus, įvertinus tarnybos tikslus, padidėjusias funkcijas ir išaugusias darbų apimtis, ir kad tarnyboje būtų patvirtinta ne mažiau kaip du etatai.</p> <p>2. Savivaldybių kontrolieriams (kontrolės ir audito tarnyboms):</p> <p>2.1. atliekant finansinį (teisėtumo) auditą pareikšti nuomonę dėl teisėtumo, t. y. ar audituojamas subjektas visais reikšmingais atžvilgiais audituojamu laikotarpiu lėšas ir turtą valdė, naudojo, disponavo jais teisėtai ir naudojo įstatymų nustatytiems tikslams, taip kaip numatyta Valstybinio audito reikalavimų 23 p. (dėl sąvokos papildymo „teisėtumo“)</p> <p>2.2. gerinti atliekamo audito kokybę, ypatingą dėmesį skiriant finansinio audito planavimui, tinkamos audito strategijos parengimui, audito įrodymų rinkimui ir kokybės kontrolei;</p> <p>2.3. esant būtinybei naudotis samdomų ekspertų ir konsultantų paslaugomis, arba siekti įsteigti patarėjo teisės klausimais pareigybę.</p> <p>2.4. užtikrinant Vietos savivaldos įstatymo įgyvendinimą planuoti ir atlikti veiklos auditus.</p>
2012 metais (15 tarnybų)
<p>1. Savivaldybių kontrolierių asociacijai: svarstyti galimybę inicijuoti teisės aktų pakeitimus su Lietuvos savivaldybių asociacija, Seimo Valstybės valdymo ir savivaldybių komitetu, vietos savivaldos valdžios atstovais, siekiant, kad savivaldybių kontrolės ir audito tarnybose būtų optimizuotas ir teisės aktuose įteisintas pareigybių skaičius, kurio reikia siekiant kokybiškai įgyvendinti savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos teisės aktuose nustatytus tikslus ir funkcijas.</p> <p>2. Savivaldybių kontrolieriams (kontrolės ir audito tarnyboms):</p> <p>2.1. gerinti atliekamo darbo kokybę, ypač daug dėmesio skirti rengiant finansinio audito strategiją, planuojant ir atliekant audito procedūras, kad būtų gauti tinkami audito įrodymai ir būtų pasiekti audito tikslai;</p> <p>2.2. atliekant finansinio (teisėtumo) auditą pareikšti nuomonę dėl teisėtumo, t. y. ar audituojamas subjektas visais reikšmingais atžvilgiais audituojamu laikotarpiu lėšas ir turtą valdė, naudojo, disponavo jais teisėtai ir naudojo įstatymų nustatytiems tikslams, taip, kaip numatyta Valstybinio audito reikalavimų 16 p.;</p> <p>2.3. užtikrinant Vietos savivaldos įstatymo įgyvendinimą planuoti ir atlikti veiklos auditus.</p>
2013 metais (15 tarnybų)
<p>Savivaldybių kontrolierių asociacijai:</p> <p>1. Siekiant užtikrinti savivaldybių kontrolierių (kontrolės ir audito tarnybų) atliekamų auditų kokybę, inicijuoti kvalifikacijos tobulinimosi kryptis, ypač dėmesį skirti tarptautinių audito standartų praktiniam taikymui.</p> <p>2. Siekiant užtikrinti audito kokybės kontrolę pagal Valstybinio audito reikalavimus ir 1-ąjį tarptautinį kokybės kontrolės standartą, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybose, kuriose dirba vienas savivaldybės kontrolierius:</p> <p>2.1 inicijuoti šia tema susitikimus ir suteikti tarnyboms konsultacijas dėl būtinų audito kokybės užtikrinimo procedūrų pakankamumo;</p> <p>2.2. atlikti audito kokybės kontrolės vykdymo stebėseną ir apie jos rezultatus informuoti Valstybės kontrolę.</p>

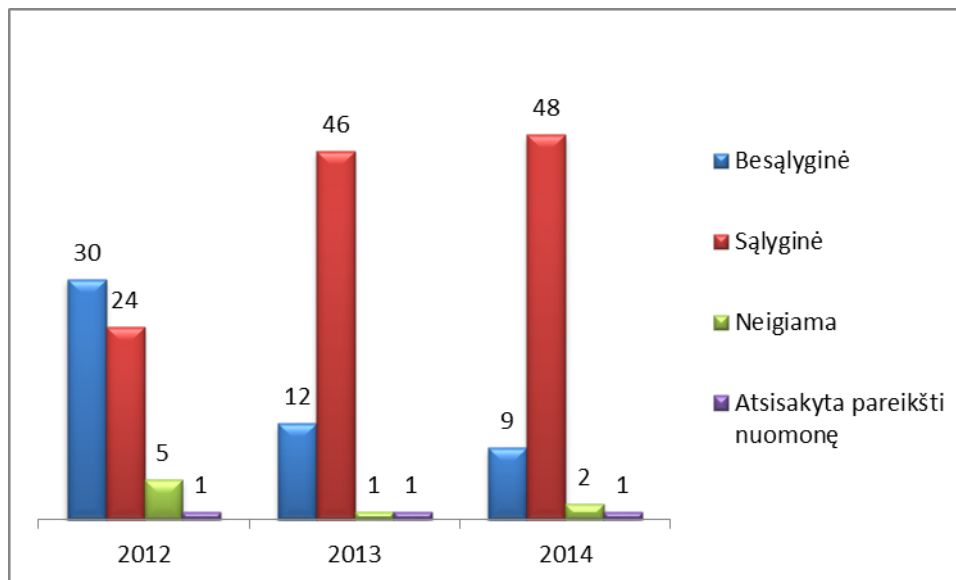
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Valstybės kontrolės išorinės peržiūros 2010–2013 m. apibendrinimo ataskaitų duomenimis http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=31 [žiūrėta 2015-12-19]

Apibendrinant Valstybės kontrolės išorinės peržiūros ataskaitose pateiktas rekomendacijas, galima teigti, kad pagrindinės savivaldybių kontrolierių audito problemos išlieka tos pačios kaip ir 2006–2008 metais iš kurių pagrindinė – žmogiškieji ištekliai, kurie tiesiogiai susiję su finansiniais ištekliais, kurių neskiria savivaldybių tarybos. Taigi, ne visose savivaldybių kontrolės ir audito tarnybose užtikrinamas „keturių akių principas“, tai yra auditą atlieka vienas žmogus, o tai reiškia, kad nėra užtikrinama audito kokybė ir kontrolė. Valstybės kontrolė jau keli metai iš eilės rekomendavo Savivaldybių kontrolierių asociacijai svarstyti galimybę inicijuoti teisės aktų pakeitimus, kad savivaldybių kontrolės ir audito tarnybose būtų optimizuotas pareigybių skaičius, kurio reikia siekiant kokybiškai įgyvendinti savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų tikslus ir funkcijas. Taigi įstatyme numatytas vienas kriterijus, kuris priklauso nuo gyventojų skaičiaus savivaldybėje, kad būtų steigiama tarnyba, kai išaugo audito apimtys ir padaugėjo funkcijų, neužtikrina išorės audito kokybės savivaldybėse. Todėl siekiant užtikrinti efektyvesnę savivaldybės turto valdymo ir lėšų naudojimo kontrolę, tikslinga keisti Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio nuostatas ir suvienodinti visų savivaldybių kontrolės mechanizmus, kad savivaldybėse kontrolės ir audito funkcijas įgyvendintų juridiniai asmenys – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos, kuriose darbuotojų skaičius būtų ne mažesnis kaip 2. Tokiu būdu būtų užtikrinti ir valstybinio audito reikalavimai bei kokybiška ir objektyvi savivaldybių biudžetų kontrolė. Pakeitus teisinį reguliavimą, teigiamas poveikis pasireikštų tuo, jog būtų sustiprinama viešųjų finansų kontrolė savivaldybėse. Būtų užtikrintas didesnis savivaldybių konsoliduotų ataskaitų auditų patikimumas, kuriais Valstybės kontrolė remiasi teikdama išvadą dėl nacionalinio ataskaitų rinkinio. Šis pakeitimas turėtų teigiamą prevencinį poveikį išaiškinant neteisėto savivaldybių turto bei patikėjimo teise savivaldybių valdomo valstybės turto valdymo ir naudojimo bei savivaldybės biudžetų ir kitų piniginių išteklių naudojimo atvejus.

Išorinės peržiūros vienas iš tikslų – paskleisti gerosios praktikos pavyzdžius, tačiau atliekant 4 metų išorinės peržiūros ataskaitų apibendrinimą, pastebėta, kad gerosios praktikos pavyzdžių paminėti tik du, tai 2010 m. Joniškio r. savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos parengtas dokumentas „Darbo užmokesčio, socialinio draudimo įmokų ir socialinių išmokų apibendrinimas“ ir 2012 m. Šilutės r. parengti finansinių ataskaitų konsolidavimo vertinimo darbo dokumentai.

Nuo 2012 m. Valstybės kontrolė atlikdama nacionalinio rinkinio auditą turi užtikrinti, kad visų 60 savivaldybių konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkiniai atlikti kokybiškai ir galima naudotis jų darbu. Norėdami nustatyti savivaldybių kontrolierių finansinio (teisėtumo) audito apimtį ir savivaldybių problemines sritis atliksime antrinių duomenų analizę – Valstybės kontrolės 2012–2014 metų valstybinio audito ataskaitų apibendrinimą (žr. 20 pav.), savivaldybių kontrolierių atliktų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių finansinių (teisėtumo) auditų duomenis. Valstybės kontrolė, atlikdama konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniuose pateiktų duomenų teisingumo

vertinimą, naudojosi savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktu darbu. Iki 2012 metų Valstybės kontrolė savivaldybėse atlikdavo tik valstybės biudžeto lėšų, skirtų savivaldybių biudžetams, ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto valstybinį finansinį (teisėtumo) auditą, todėl duomenis imsime, tik nuo 2012 metų kada Valstybės kontrolė atliko nacionalinio rinkinio auditą.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Valstybės kontrolės savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) 2012–2014 m. audito rezultatus http://www.vkontrolė.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2016-03-11]

20 pav. 2012–2014 m. savivaldybių kontrolierių atliktų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių finansinių (teisėtumo) audito duomenys

Išanalizavus dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių teisingumo pareikštas nuomones, galima teigti, kad neigiamų pareikštų nuomonių skaičius lyginant su 2012 m. mažėjo, tai reiškia, kad teisės aktų pažeidimų ir esminių klaidų, kurie daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms mažėja. Ženkliai mažėjo savivaldybių skaičius, kurioms pareikšta besąlyginė nuomonė, pavyzdžiui, 2012 m. – 30, o 2014 m. – 9 nuomonės, o sąlyginės daugėja: 2012 m. – 24, 2014 m. 48 savivaldybėse. Darytina išvada, kad finansinėse ataskaitose daugėja teisės aktų pažeidimų ar tam tikrų pastabų dėl ko negalima pareikšti besąlyginės nuomonės. Pavyzdžiui, 2012 m. – Kauno m., 2013 m. – Biržų r. nebuvo pareikšta nuomonė, nes nebuvo kontrolieriaus, 2014 m. Birštono savivaldybėms auditorius atsisakė pareikšti nuomonę, nes nebuvo galima gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų nuomonei pareikšti. Taigi, galima daryti išvadą, kad daugelyje savivaldybių didėja teisės aktų neatitikimų ir kitų atvejų, kurie turi reikšmingą įtaką auditoriaus nuomonės pareiškimui. Galima daryti prielaidą, kad savivaldybėse trūksta vidaus kontrolės procedūrų, o šioms problemoms nustatyti ir pašalinti padėtų veiklos auditai, kurių savivaldybėse atliekama labai mažai.

60 savivaldybių atlikta išsami rizikos analizė, apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų tyrimas, audito procedūros atliktos svarbiausiose audito srityse, padėjo nustatyti pagrindines savivaldybių sisteminės problemas:

- Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimas
- Skolinimasis
- Investicinių projektų finansavimas
- Biudžeto pajamų planavimas ir paskirstymas
- Vaikų maitinimo organizavimas
- Civilinės saugos funkcijų vykdymas
- Lėšų vietinės reikšmės kelių ir gatvių priežiūrai naudojimas
- Vidaus sandoriai
- Netinkamai tvarkoma apskaita už parduotą valstybinę žemę.

Valstybės kontrolė išgryninusi savivaldybių problemines sritis, 2016 m. valstybinio audito programoje numatė atlikti veiklos auditą „Savivaldybės bendrojo ugdymo įstaigų vaikų maitinimo 2013–2023 metų programos įgyvendinimui“, kad būtų galima užtikrinti vaikų maitinimo kokybės kontrolę ir „Valstybės investicijų 2015 metais programos“, tam kad būtų galima teisėtai ir efektyviai panaudoti lėšas skirtas investiciniams projektams.

Taip pat Valstybės kontrolė 2015 m. ataskaitoje atkreipia dėmesį, kad savivaldybių duomenys apie skolinius įsipareigojimus ir suteiktas garantijas ir paskolas nerodo tikro priimtų skolinių įsipareigojimų kreditoriams dydžio. Pavyzdžiui, Alytaus m. ir Birštono m. savivaldybės nesilaikė nustatytų skolinimosi limitų, Šiaulių r., Kupiškio r., Pasvalio r., Raseinių r., Panevėžio r., Pakruojo r. ir Klaipėdos m. savivaldybių biudžetinės įstaigos savo vardu prisiėmė skolinius įsipareigojimus už 9 283,5 tūkst. Lt, Vilniaus m. ir Kauno m., Švenčionių r. ir Pagėgių m. savivaldybės nesilaikė 2014 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo – nustatytais dydžiais nesumažino pradelstų įsiskolinimų už suteiktas paslaugas, atliktus darbus ir įsigytas prekes. Taigi, galima daryti išvadą, kad savivaldybėse įtvirtintas kontrolės modelis ne visada veikia efektyviai ir gali užkirsti kelią savivaldybių institucijų piktnaudžiavimui dėl skolinimosi limitų. Atkreiptinas dėmesys, kad savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) teikia išvadas savivaldybių taryboms dėl skolinimosi, tačiau pagal pateiktas ataskaitas išvadas galima daryti išvadą, kad savivaldybės tarybos nesivadovauja patektomis išvadamis arba savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) nežino visų savivaldybės skolinių įsipareigojimų.

Atliktas tyrimas patvirtino egzistuojančias problemas vietos savivaldos išorės audito sistemoje. Dėl audito kokybės atlikimo – žmogiškųjų ir finansinių išteklių stoka, audito metodikos nebuvimas mažoms savivaldybėms, rekomendacijų neįgyvendinimas savivaldybėse, darbuotojų kvalifikacijos stoka.

IŠVADOS

- Mokslinėje literatūroje išskiriami trys pagrindiniai audito sistemos elementai – koncepcijos, postulatai ir standartai. Didžiausią įtaką praktikai turi standartai, tačiau visi audito sistemos elementai yra susiję ir vienas kitą sąlygoja.
- Audito sistema mokslinėje literatūroje ir teisės aktuose grupuojama į vidaus ir išorės audito grandis, nors kai kurie mokslininkai skirsto į valstybinį, nepriklausomą ir vidaus. Pagrindiniai skirtumai – vidaus auditą atlieka organizacijos struktūrinis padalinys ir pagrindinis dėmesys skiriamas valdymo ir veiklos auditui, išorės auditą atlieka nepriklausomos audito įmonės, tačiau viešajame sektoriuje išorės auditą dar gali atlikti Valstybės kontrolė – aukščiausioji audito institucija ir savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos), kurių nepriklausomumas yra sąlyginis, todėl vietos savivaldos lygmenyje susiduriama su dviprasmišku išorės auditorių statusu.
- Savivaldybių sistema – decentralizuota ir nėra tapatinama su valstybės valdymu. Valstybės valdymas įgyvendinamas per valstybės valdžios įstaigas, kitas įstatymuose nurodytas valstybės institucijas, o savivaldos teisė įgyvendinama per savivaldos institucijas – savivaldybių tarybas. Savivaldybių tarybos sudaro atskaitingus vykdomuosius organus. Vietos savivaldos autonomija pasireiškia per finansinius išteklius, o apsisprendimas juos naudoti savo nuožiūra nepriklauso nuo išorės audito formos. Konstitucijoje nėra tiesiogiai nurodyta savivaldos išorės kontrolės forma, todėl ji priklauso nuo įstatymų leidėjų prerogatyvos.
- Vietos savivaldos kontrolės sistemos raidą sąlyginai galima išskirti į 4 etapus. Iki 1990 m. savivaldybės kontrolės institucija turėjo tik simbolinę reikšmę savivaldybėje. Nuo 1994 m. jau įtvirtinama kontrolės institucija, numatomi tam tikri reikalavimai kontrolieriui, tačiau yra priklausomas nuo savivaldybės tarybos galiojimo laiko. Nuo 2000 m. atlieka vidaus audito funkcijas, numatoma atskira išlaidų sąmata, nebesiejamas su savivaldybės taryba, numatyti tam tikri kvalifikaciniai reikalavimai. Nuo 2003 m. savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) – išorės audito institucija savivaldybėje. Savivaldybės kontrolierius jau priimamas į darbą Valstybės tarnybos įstatyme nustatyta tvarka, aiškiai apibrėžiamos funkcijos, kvalifikaciniai reikalavimai ir veiklos principai, atsiranda centralizuotos vidaus audito tarnybos. Tačiau net ir šiuo metu veikianti vietos savivaldos kontrolės sistema kelia daug klausimų iki šiol išlieka išorės audito sistemos priklausomumo nuo savivaldybės tarybos problema.

- Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad išorės audito sistema vietos savivaldoje nėra efektyvi. Didelę įtaką vietos savivaldos audito sistemos efektyvumui turi kvalifikaciniai reikalavimai, nepriklausomumas, žmogiškieji ir finansiniai ištekliai bei bendradarbiavimas su vidaus auditoriais.
- Teisės aktų, reglamentuojančių išorės audito sistemos subjektų vietos savivaldoje, lyginamoji analizė rodo, kad griežčiausiai reglamentuotos yra nepriklausomos audito įmonės (atestavimas, kvalifikaciniai reikalavimai) ir jų nepriklausomumas nuo audituojamų subjektų yra didžiausias. Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) veiklą, kaip pagrindinio subjekto atliekančio išorės auditą savivaldybėse, reglamentuoja Vietos savivaldos įstatymas, kuris pagal savo pobūdį nėra specialus audito sritį reguliuojantis įstatymas. Tuo tarpu Valstybės kontrolės auditą, vidaus auditą ir nepriklausomą auditą reglamentuoja specialūs įstatymai.
- Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos iš esmės yra savivaldybių struktūros dalis, nes savivaldybės taryba sprendžia ar steigti tarnybą, priima į darbą savivaldybės kontrolierių, tvirtina asignavimų dydį bei pareigybių skaičių, atlieka savivaldybių kontrolierių, kaip valstybės tarnautojų, metinį vertinimą.
- Išanalizavus mokslinę literatūrą ir teisės aktus, galima teigti, kad išorės ir vidaus audito subjektus veikiantys kriterijai (teisinis reglamentavimas, audito metodikos, profesinės etikos reikalavimai, kvalifikacija, žmogiškieji ir finansiniai ištekliai) daro lemiamą įtaką audito kokybei. Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) finansinis, organizacinis, funkcinis priklausomumas savivaldybei turi įtakos nepriklausomam ir objektyviam vertinimui ir ataskaitų kokybei. Taip pat galima teigti, kad žmogiškųjų išteklių stoka, daro neigiamą įtaką audito kokybei.
- Apibendrinant Lietuvos vietos savivaldos išorės audito modelį, galima teigti, kad abejonių kelia savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) nepriklausomumo principas, o tai yra svarbiausias išorės audito principas. Taigi, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos turėtų turėti funkcinę ir organizacinę nepriklausomybę nuo audituojamų subjektų.
- Apžvelgus užsienio šalių išorės audito sistemos vietos savivaldoje patirtį, galima teigti, kad ne visose šalyse aukščiausios audito institucijos turi mandatą atlikti auditą savivaldybėse. Tai priklauso nuo konkrečiai šaliai būdingo savivaldos modelio, savivaldybės suteikiamo savarankiškumo ribų. Kai kuriose šalyse valstybės audito institucijų teisės savivaldybių atžvilgiu yra pakankamai ribotos, kai kuriose savivaldybių auditas yra patikėtas centrinės valdžios regionuose formuojamoms audito institucijoms, be to, yra šalių, kuriose savivaldybių auditus atlieka nepriklausomos audito įmonės. Pažymėtina, kad kiekviena

valstybė mato savo sistemos privalumą ir trūkumą ir norėtų daugiau ar mažiau tobulinti.

- Siekiant įteisinti savivaldybės išorės audito institucijos nepriklausomumą (finansinį ir administracinį) tikslinga tobulinti vietos savivaldos išorės audito modelį. Atsižvelgiant į užsienio šalių patirtį būtų tikslinga steigti nuo vietos valdžios nepriklausomą, visiškai naują Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybą, biudžetinės įstaigos statusą turinčią instituciją, kurios veiklą reglamentuotų atskiras įstatymas, nurodant, kad išorės audito funkcijas atlieka tik viena institucija, o jos išorinę peržiūrą atlieka Valstybės kontrolė. Toks reglamentavimas leistų užtikrinti besąlygišką išorės auditoriaus vietos savivaldoje nepriklausomumą nuo savivaldybės valdymo institucijų, o pati tarnyba būtų lygiavertė valstybinio lygmens kontrolės institucijai, kuri leistų racionaliau ir efektyviau panaudoti žmogiškuosius ir finansinius išteklius ir pagerintų audito kokybę, kuri atitiktų Valstybinio audito reikalavimus.
- Atlikta Valstybės kontrolės savivaldybių išorinės peržiūros 2010–2013 metų ataskaitų apibendrinta analizė leidžia teigti, kad pagrindinės savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) ir jų atliekamo audito problemos išlieka tos pačios kaip ir 2006–2008 metais. Pagrindinė problema dėl audito kokybės – žmogiškieji ištekliai. Taigi, savivaldybėse, kuriose dirba vienas darbuotojas nėra užtikrinamas Valstybinio audito reikalavimas ir dalis šių tarnybų valstybės kontrolės peržiūros metu vertinamos kaip neužtikrinančios audito kokybės.
- Atlikus savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) 2014 m. veiklos analizę nustatyta, kad savivaldybėse yra atliekama labai daug finansinių auditų, tačiau veiklos auditų skaičius labai mažas, todėl savivaldybės administracijoje ir savivaldybės administravimo subjektuose nėra užtikrinamas veiklos ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas bei veiklos tobulinimo galimybės. Galima teigti, kad ši problema kyla dėl per didelio audito masto ir mažų žmogiškųjų išteklių bei dėl darbuotojų kvalifikacijos ir patirties veiklos audito srityje tarnybose stokos.
- Atlikus tyrimą matyti, kad savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) darbas yra labai svarbus, didelės apimties ir reikalaujantis patirties bei profesinės kompetencijos. Tik nuo auditorių profesinės kompetencijos ir žinių priklauso audito ataskaitose ir išvadose pateiktos nuomonės ir rekomendacijų pagrįstumas, patikimumas bei audito kokybė. Būtent šios kontrolės priemonės padeda savivaldybėms atsakingiau valdyti turtą ir lėšas bei priimti kitus svarbius savivaldai klausimus.
- Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) veiklos funkcijos labai išplėstos, o žmogiškųjų ir finansinių resursų nepakanka, todėl tikslinga stiprinti ryšius su centralizuotomis vidaus audito tarnybomis, kad būtų galima maksimaliai remtis jų

darbu, taip mažinant bendrą audito našą ir išlaidas. Deja, tik nedaugelis savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) pasinaudoja vidaus auditorių darbu, nes vidaus auditoriai finansinių auditų neatlieka, o savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) – veiklos auditų.

- Apibendrinus tyrimo rezultatus apie savivaldybėse atliktus finansinio (teisėtumo) audito rezultatus, galima teigti, kad savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) įsteigti, kaip išorės auditoriai pakankamai neseniai, nes pirma jie vykdė vidaus kontrolės funkcijas. Šiuo metu savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) veiklos finansavimas ir pareigybių skaičius priklauso nuo savivaldybių tarybų, tad šis faktas kelia abejonių ar jie nepriklausomi ir ar gali efektyviai atlikti pavestas funkcijas. Ypač šias abejones sustiprina auditų metu nustatyti skolinimosi tvarkų pažeidimai, valstybės tikslinių dotacijų panaudojimo, investicinių projektų problemos.
- Apibendrinus darbo rezultatus, galima teigti, kad Lietuvos vietos savivaldos išorės audito sistema yra nepakankamai efektyvi, todėl nustatyti trūkumai turi būti svarbūs ir sprendžiami, siekiant, kad savivaldybės išmintingai ir efektyviai valdytų turtą, lėšas ir kitus išteklius.

REKOMENDACIJOS

- Viena kaip pagrindinė alternatyva išspręsti ilgą laiką besitęsiančią išorės audito sistemos vietos savivaldoje problemą dėl nepriklausomumo – pasiūlytas išorės audito vietos savivaldoje modelio pritaikymas praktikoje, tačiau šis modelis reikalauja gilesnės, tiek Lietuvos teisės aktų, tiek užsienio šalių, kuriose yra taikomas toks modelis analizės. Tokia nepriklausoma institucija, turinti sukauptą patirtį savivaldybių audito srityje galėtų būti Savivaldybių kontrolierių asociacija.
- Atlikus teisės aktų reglamentuojančių išorės audito sistemą vietos savivaldoje analizę, pastebėta, kad Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 1 dalies 1 punkte sąvoką „finansinį“ tikslinga pakeisti į „finansinį (teisėtumo)“, taip kaip yra atliekama praktikoje ir nurodyta Valstybinio audito reikalavimuose.
- Siekiant užtikrinti efektyvesnę savivaldybės turo valdymo ir lėšų naudojimo kontrolę ir suvienodinti visų savivaldybių kontrolės mechanizmus, pakeisti ir papildyti Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio atitinkamas dalis ir punktus, nurodant, kad savivaldybėse kontrolės ir audito funkcijas įgyvendintų juridiniai asmenys – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos, kuriose darbuotojų skaičius būtų ne mažesnis kaip 2. Tokiu būdu būtų užtikrinti ir valstybinio audito reikalavimai bei kokybiška ir objektyvi savivaldybių biudžetų kontrolė. Šiam pasiūlymui įgyvendinti metams iš viso papildomai reikėtų apie 177,1 tūkst. eurų. Savivaldybei, kurioje šiuo metu Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyboje yra įsteigtas arba užimtas tik vienas etatas, naujam etatui įsteigti papildomai metams iš biudžeto reikėtų skirti apie 16,1 tūkst. eurų.
- Siekiant įgyvendinti nepriklausomumo principą, tikslinga peržiūrėti savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) finansavimo tvarką ir pavesti finansavimą savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms skirti tiesiogiai Seimui, kai yra tvirtinamas valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių įstatymas. Savivaldybių Kontrolės komiteto dalyvavimą savivaldybių kontrolierių (kontrolės ir audito tarnybų) veikloje nustatyti analogiškai tokias pat kaip Lietuvos Respublikos Seimo Audito komiteto, kuris tik atlieka kontrolę, svarsto ir nagrinėja ataskaitas, priima sprendimus dėl kontrolės vykdymo, siūlo audituotinas sritis metiniam planui. Taip pat siūloma praplėsti savivaldybių Kontrolės komiteto funkcijas, numatant galimybę savo iniciatyva, ar esant tam tikriems skundams, prašymams, pranešimams, pareiškimams, viešosios informacijos pagrindu nagrinėti ir vertinti, ar savivaldybės lėšos ir turtas, taip pat patikėjimo teise valdomas valstybės turtas naudojamas efektyviai ir racionaliai. Tokiu būdu būtų užtikrinant

efektyvesnę savivaldybės turto valdymo ir lėšų naudojimo kontrolę, nes būtų nustatytas papildomas savivaldybės turto valdymo ir lėšų naudojimo kontrolės mechanizmas. Be to, ši funkcija sudarytų teisinę prielaidas Kontrolės komitetui efektyviau ir rezultatyviau įgyvendinti kitas Vietos savivaldos įstatymo 14 straipsnio 4 dalyje nustatytas funkcijas, tokias kaip savivaldybės tarybai siūlyti atlikti nepriklausomą savivaldybės turto ir lėšų naudojimo bei savivaldybės veiklos auditą, teikti pasiūlymus dėl savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) kitų metų veiklos plano projekto ir t.t.

LITERATŪRA

1. Aleknavičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija. 2005
2. Astrauskas A. Vietos savivaldos samprata ir savivaldybės institucinė struktūra. Lietuvos teisės universitetas. Mokomasis leidinys. Vilnius, 2003. – ISBN9955-563-12-5
3. Astrauskas A. Vietos savivalda ir vietos savivaldos problemos Lietuvoje. Viešoji politika ir administravimas. Lietuvos teisės universitetas, 2002 Nr. 3. – p. 71 –78. – ISSN1648-2603,
4. Astrauskas A., Petaraitienė R. Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2013 Nr. 3(31), p. 45–57
5. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2008. – ISBN9955-25-016-X
6. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States, in: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf
7. Daujotaitė D. Finansinis auditas: mokomoji knyga – Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006
8. EURORAI Regionų išorės audito institucijų studija http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_eng.nsf/documento/country_reports [žiūrėta 2016-02-22]
9. Europos vietos savivaldos chartija <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.7EB8808F6CBC> [žiūrėta 2015-04-28]
10. EUROSAI: deklaracija dėl aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo. 1999 <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=36> [žiūrėta 2016-02-23]
11. Gawyer L. The practice of modern auditing. Third edition. Almonte Springs. Florida. 1988
12. Gideikienė K. Audito pagrindai. Šiauliai: Šiaulių valstybinė kolegija, – p. 141. – ISBN978-609-415-027-22012
13. Gižienė V., Račelienė L. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimas // Economics and management. Kauno technologijos universitetas, 2012 Nr. 17 (4), p. 1516–1527
14. Gray I., Manson S. The Audit Process: principles, practice and cases / 4th ed., London: Thomson Learning, 2000, p. 809
15. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. and Wallage, P. Principles Of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, 2nd Ed. – Prentice Hall, 2005
16. Jonhsen A., Robertsen K., Alsand D. Y. Contracting Out Municipal: Conceptual Framework and Assessment. Evaluation. SAGE Publications. London. 2004
17. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius Mintis, 1997.– p. 1–300

18. Kazlauskienė L. Audito kokybės kontrolės sistemos kūrimas Lietuvoje. Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę: nauji iššūkiai ir galimybės. Tarptautinė konferencija: pranešimų medžiaga. Vilnius, 2005.– p. 89–99
19. Kustienė A., Petraitenė K. Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę. Aleksandro Stulginskio universitetas, 2012 Nr. 1(8).– p. 95–103.– ISSN 2029-1175
20. Lakis V. Audito sistema: raida ir problemos. – Vilniaus universiteto leidykla, 2007
21. Lakis V. Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos. Ekonomika, 2002 Nr. 58. –p. 106–120
22. Lee C. J., Liu C., Wang T. The 150-hour rule. Journal of Accounting and Economics, 1999 Vol 27 Nr. 2.– p. 203–228
23. Lietuvos Respublikos Konstitucija <http://www3.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm> [žiūrėta 2015-02-28]
24. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas dėl Konstitucinio Teismo 2002 m. gruodžio 24 d. nutarimo nuostatų, susijusių su savivaldybės tarybos nario pareigų nesuderinamumu su kitomis pareigomis, savivaldybių tarybų funkcijų nustatymu, savivaldybių taryboms atskaitingų vykdomųjų institucijų įgaliojimais, išaiškinimo <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta254/content> [žiūrėta 2016-02-28]
25. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas dėl Konstitucinio Teismo 1998 m. vasario 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos apskrities valdymo įstatymo pakeitimo ir papildymo bei Vyriausybės atstovo įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymo ir Lietuvos Respublikos Seimo 1996 m. gruodžio 12 d. nutarimo „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės valdymo tarnybos „A“ lygio valdininkų pareigybių sąrašo papildymo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta371/content> [žiūrėta 2016-02-28]
26. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas dėl Konstitucinio Teismo 2002 m. sausio 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 2001 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (2000 m. gruodžio 19 d. redakcija), Lietuvos Respublikos savivaldybių biudžetų pajamų dydį ir išlyginimą lemiančių rodiklių tvirtinimo 2001, 2002 ir 2003 metams įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ekonominių santykių valstybinio reguliavimo įstatymo 16 straipsnio atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta293/content> [žiūrėta 2016-02-28]
27. Lietuvos Respublikos audito įstatymas Nr. VIII-1227 (aktuali redakcija) <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9845F775C518/pkXxogksqL> [žiūrėta 2015-04-30]
28. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas Nr. I-907 (aktuali redakcija)

- <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.61BB05227699/vHVdNOBKRh> [žiūrėta 2015-04-30]
29. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253 (aktuali redakcija) https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.F789235C18BB/TAIS_442323 [žiūrėta 2015-04-30]
30. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Išankstinio tyrimo ataskaita vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje 2010 m. gruodžio 6 d. Nr. IT-P-700-6-14. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=7 [žiūrėta 2015-01-16]
31. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. I-533 (aktuali redakcija) <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.D0CD0966D67F/FWPUQbyepn> [žiūrėta 2015-04-30]
32. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. I-533 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.D0CD0966D67F> [žiūrėta 2015-04-30]
33. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. VIII-937 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8EF418C7679F> [žiūrėta 2015-04-30]
34. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. VIII-2018 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.10AE4E66691A> [žiūrėta 2015-04-30]
35. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. IX-519 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.BC2C53BF0A7B> [žiūrėta 2015-04-30]
36. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. IX-1764 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.78C3401CE39C> [žiūrėta 2015-04-30]
37. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. X-345 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E319709FC9A0> [žiūrėta 2015-04-30]
38. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. X-1722 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.CF599A1A6DD5> [žiūrėta 2015-04-30]
39. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. XI-1327 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E36F769AFF4D> [žiūrėta 2015-04-30]
40. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas Nr. XII-1932 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/21b600d0263b11e5bf92d6af3f6a2e8b> [žiūrėta 2016-02-28]
41. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės apklausos rezultatai pateikti konferencijoje http://www.vkontrole.lt/page_en.aspx?id=541 [žiūrėta 2016-02-23]
42. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išorinės peržiūros apibendrinimo ataskaitos dėl savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=31 [žiūrėta 2015-12-19]
43. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaitos dėl Lietuvos

- Respublikos savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų 2012–2014 metais http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2016-03-11]
44. Lietuvos valstybės kontrolieriaus įsakymas „Dėl savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atliekamo audito išorinės peržiūros tvarkos patvirtinimo“ 2006 m. birželio 30 d. Nr. V-91
 45. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2015 m. kovo 24 d. įsakymu Nr. V-54 patvirtinti Valstybinio audito reikalavimai <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32> [žiūrėta 2016-02-28]
 46. Lukaševičius K., Martinkus B., Piktys R. verslo ekonomika. Kaunas: Technologija, 2005
 47. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999
 48. Mackevičius J. Auditas – teorija, praktika, perspektyvos: monografija. –Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001
 49. Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. Ekonomikos teorija ir praktika. Pinigų studijos, 2007 Nr. 1.– p. 45–61
 50. Mackevičius J., Raziūnienė D. Auditas. Klausimai, atsakymai, testai: mokomoji knyga. Vilniaus universitetas, 2011
 51. Matickienė I. Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997. – p. 139 – ISBN9986-13-542-7
 52. Mackevičius J., Daujotaitė D. veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. Informacijos mokslai, 2011 Nr. 5. – p. 26–38 – ISSN1392-0561
 53. Newman C., Carter V. S. What is an audit?, Industrial hygiene and safety auditing: a manual for practise, American industrial hygiene association, 2007
 54. Paukštienė I. Auditas, Vadovėlis. Viešojo įstaiga socialinių mokslų kolegija. Klaipėda, 2012
 55. Piccket K. Spencer Piccket K. The internal auditing handbook. Chichester Wetey, 1997
 56. Puškorius S. Veiklos auditas: monografija. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto leidybos centras, 2004
 57. Puškorius S. 3E koncepcijos plėtra, Viešojo politika ir administravimas, 2002 Nr. 3.– p. 31–38.– ISSN1648-2603
 58. Segalovičienė I. Vertinimas viešajame valdyme: samprata ir modeliai. Kauno technologijos universitetas. Viešojo politika ir administravimas, 2011 Vol. 10, No 3. – p. 437–450. – ISSN1648–2603
 59. Stačiokas R., Mažeika A., Rupšys R. Apskaita ir atskaitomybė vietos savivaldybėse. Kauno technologijos universitetas Apskaitos katedra. Mokomoji knyga. Kaunas technologija, 2003. – ISBN9955-09-361-7
 60. Staliūnienė J. D. Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. Ekonomika ir vadyba, 2009 Nr. 14.– ISSN1822-6515

61. Степашин С., Столяров Н., Шохин С., Жуков В. Государственный финансовый контроль: учебник для вузов. Спб.: Питер, 2004– ISBN 5-94723-871-3
62. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių (priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese). Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37> [žiūrėta 2015-01-15]
63. 200-asis Tarptautinis audito standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal Tarptautinius audito standartus“ (Galioja 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui) Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326> [žiūrėta 2015-01-15]
64. 610-asis Tarptautinis audito standartas „Vidaus auditorių darbo naudojimas“ <http://lar.lt/www/new/page.php?326> [žiūrėta 2016-02-28]
65. Tarptautinių žodžių žodynas. Prieiga per internetą: <http://www.ukc.ktu.lt/zodynas/word.php?zodis=auditas>, [žiūrėta 2015-01-15]
66. Užienė L., Staliūnienė J. D. Intelektinio kapitalo auditas: samprata, uždaviniai ir realios galimybės. *Ekonomika ir vadyba*, 2009.– p. 124–126
67. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius Justitia. 2009
68. Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas. 2001
69. Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas. 2007
70. Žilinskas G. specialiųjų vietos savivaldos principų raida Lietuvos Respublikoje// *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. – Vilniaus universitetas, 2010 Nr. 2 (18), 142–154. – ISSN 1648-9098. URL:
71. http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2010~ISSN_1648-9098.N_2_18.PG_142-154/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2016-02-28]

Zibavičiūtė J. Išorės audito modelis: Lietuvos vietos savivaldos atvejis / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016 – 79 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota vietos savivaldos audito išorės audito sistema, jos elementai, išorės kontrolės sistemos raida ir reglamentavimas bei probleminiai aspektai. Ištirtos valstybės kontrolės išorinės peržiūros apibendrinimo ataskaitos, valstybinio audito ataskaitos dėl savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, užsienio šalių patirtis išorės audito sistemoje ir pateikti siūlymai, kaip pagerinti išorės audito vietos savivaldoje efektyvumą. Pirmoje darbo teorinėje dalyje išnagrinėta audito sistemos vietos savivaldoje samprata, raida ir reglamentavimas, palyginama viešojo ir privataus sektoriaus audito sistemos, išorės ir vidaus audito sistemos, nustatomi panašumai ir skirtumai praktinėje bei mokslinėje literatūroje, pateikiama vietos savivaldos audito sistemos koncepcijų žemėlapis bei probleminiai aspektai. Antroje dalyje apžvelgiamas Lietuvos išorės audito vietos savivaldoje modelis, atliekamas žvalgybinis užsienio šalių išorės audito sistemos vietos savivaldoje tyrimas, pateikiama tyrimo metodika ir galimas vietos savivaldos išorės audito modelis bei tobulinimo kryptys. Trečioje dalyje atliekamas tyrimas nagrinėjamos valstybinio audito ataskaitos dėl savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito ir daromos išvados.

Pagrindiniai žodžiai: audito sistema, savivaldybių išorės auditas, savivaldybės kontrolierius (savivaldybių kontrolės ir audito tarnyba).

Zibavičiūtė J. External Audit Model: Lithuanian local municipality case/ Financial management master's final thesis. Supervisor Dr. D. Daujotaitė – Vilnius: Mykolas Riomeris University, Faculty of Financial Management, 2016 – 79 p.

ANOTATION

This final master's thesis analyses local municipality audit's external audit system, its elements, external control system's development and regulation as well as problematic aspects. Government control external review summary reports have been analysed as well as government audit reports regarding local municipal financial (legal) audit results including foreign countries' experience in external audit system have been reviewed. Suggestions have been made how to improve effectiveness of external audit in local municipalities. The first theoretical part of the thesis analyses concept of audit system in local municipalities, its development and regulation; a comparison is drawn between public and private sector audit systems, external and internal audit systems. Differences and similarities of the above are explained in practical and scientific literature, also local municipality audit system's map of concepts is presented alongside with its problematic aspects. The second part of the work covers Lithuanian model of external audit in local municipalities, a reconnaissance survey is conducted on foreign countries' external audit systems in local municipalities. Research method is provided as well as possible model for local municipality's external audit with improvement guidelines. Part three contains a research about governmental audit reports regarding local municipalities' financial (legal) audit and conclusions are drawn.

Key words: audit system; municipalities' external audit; municipal controller (municipal control and audit department)

Zibavičiūtė J. Išorės audito modelis: Lietuvos vietos savivaldos atvejis / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016 – 79 p.

SANTRAUKA

Lietuva tapdama į Europos Sąjungos narę įsipareigojo šalyje užtikrinti tinkamą viešojo sektoriaus valdymo kontrolės sistemą ir procedūras, kad tinkamai veiktų išorės ir vidaus audito sistemos, o veikianti sistema užkirstų kelią pažeidimams ir leistų imtis atitinkamų veiksmų. Savivaldybių išorės auditas Lietuvoje gana nauja audito rūšis ir atsirado ganėtinai neseniai – 2004 metais, kada buvo priimtos Vietos savivaldos įstatymo pataisos, suteikiančios savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms atlikti savivaldybių išorės audito funkcijas, o iki 2004 metų savivaldybių kontrolierių tarnybos buvo atsakingos už vidaus auditą ir finansų kontrolės sritį savivaldybėse.

Tyrimo problema – Kokios problemos kyla vietos savivaldos išorės audito sistemoje.

Objektas – Išorės audito sistema vietos savivaldoje.

Tikslas – įvertinti esamą vietos savivaldos išorės audito modelį ir pristatyti parengtą atsižvelgus į egzistuojančią Lietuvos ir užsienio šalių praktiką. Šiam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Išnagrinėti išorės audito sistemos teorinius aspektus;
2. Atskleisti išorės audito sistemos raidą ir reglamentavimą bei pagrindines problemas vietos savivaldoje;
3. Apžvelgti užsienio valstybių patirtį vietos savivaldoje (regionuose);
4. Įvertinti dabartinę išorės audito sistemą vietos savivaldoje ir pateikti jos tobulinimo kryptis.

Siekiant pateikti išsamią temos analizę darbe naudojami šie **tyrimo metodai**: mokslinės literatūros, teisės aktų, dokumentų analizė, pirminių ir antrinių duomenų analizė, lyginamoji ir duomenų analizė.

Darbe išanalizuota išorės audito sistemos vietos savivaldoje teoriniai aspektai, kontrolės sistemos raida, teisinis reglamentavimas ir probleminiai aspektai, atliktas žvalgybinis užsienio šalių išorės audito vietos savivaldoje (regionuose) tyrimas, pagal užsienio šalių patirtį pateiktas galimas vietos savivaldos išorės audito modelis. Atliktas tyrimas parodė, kad išorės audito sistemos vietos savivaldoje problemos jau ilgą laiką išlieka tos pačios: nepriklausomumas (finansinis, administracinis), audito kokybės ir kitos problemos. Atliktus tyrimą pastebėta, kad savivaldybėse veiklos auditai beveik neatliekami, o savivaldybių skolinimosi rezultatai pateikti ataskaitose neparodo tikros savivaldybių įsiskolinimo padėties. Galima teigti, kad Lietuvoje veikianti vietos savivaldos išorės audito sistema nėra efektyvi, todėl tikslinga trūkumus šalinti, ir kaip alternatyva pasiūlytas išorės audito vietos savivaldoje modelis, tačiau jam pagrįsti reikia detalesnės analizės.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių. Pirmoje, teorinėje dalyje išnagrinėta audito sistemos vietos savivaldoje samprata, raida ir reglamentavimas, palyginama viešojo ir privataus sektoriaus audito sistemos, išorės ir vidaus audito sistemos, nustatomi panašumai ir skirtumai praktinėje bei mokslinėje literatūroje, pateikiamas vietos savivaldos audito sistemos modelis bei probleminiai aspektai. Antroje dalyje apžvelgiamas Lietuvos išorės audito vietos savivaldoje modelis, užsienio šalių patirtis vietos savivaldoje, akcentuojami esminiai momentai ir lyginama su Lietuvos vietos savivaldos probleminėmis sritimis bei pateikiami tyrimo metodai, kuriuos naudojant išaiškinamos egzistuojančios problemos ir sukurto vietos savivaldos išorės audito modelio tinkamumas bei aprašomi metodai, kuriuos naudojant bus atliekamas tyrimas. Trečioje dalyje pateikiamas Lietuvos vietos savivaldos išorės audito sistemos vertinimas. Remiantis atliktu tyrimu ir atsižvelgus į užsienio valstybių patirtį, pateikiamos galimos vietos savivaldos išorės audito tobulinimo kryptys.

Zibavičiūtė J. External Audit Model: Lithuanian local municipality case/ Financial management master's final thesis. Supervisor Dr. D. Daujotaitė – Vilnius: Mykolas Riomeris University, Faculty of Financial Management, 2016 – 79 p.

SUMMARY

Lithuania, upon becoming a member of the European Union, became obliged to ensure that the country will have suitable public sector control systems and procedures, to make sure that external and internal audit systems are functioning appropriately and current system will stop any violations and allow to take actions if necessary. Local municipalities' audit in Lithuania is a fairly new type of audit and only started relatively recently – in 2004, when Local municipality Law amendments have been adopted enabling municipalities' control and audit departments carry out local municipalities' external audit functions. Up until 2004 municipalities' controller departments were responsible for internal audit and financial control area in the municipalities.

Research problem – What problems are arising in local municipalities external audit system.

Object – External audit system in local municipality.

Goals – to evaluate current external audit model in local municipalities and present a proposed one based on existing Lithuanian and foreign countries' practice. In order to achieve set goals , the following **tasks** will be undertaken:

1. To analyse external audit system theoretical aspects;
2. To determine external audit system development and regulations as well as main problems in local municipalities;
3. To review foreign countries' experience in local governing (regions);
4. To evaluate current external audit system in local government and make suggestions to improve it.

In order to present a detailed topic analysis, the following **research methods** have been used: scientific literature, legislation, document analysis, primary and secondary data analysis, comparison and data analysis. The thesis analyses theoretical aspects of external audit system's in local government, control system's development, legal regulations and problematic aspects; a thorough research of foreign countries' external audit in local government (regions) has been conducted; a potential model of external audit system for local municipalities has been presented based on foreign countries' experience. The research has revealed that external audit problems in local municipalities remain the same for a number of years: independence (financial and administrative), quality of audit and other problems. After completing a research it was noticed, that municipalities merely carry out

activity audits and local government borrowing results presented in reports do not reflect true situation of arrears. It is possible to state, that current Lithuanian local government external audit system is not very effective therefore it is appropriate to address its weaknesses and a suggested model of external audit system in local government was presented, however it still needs more detailed analysis.

Thesis structure. Thesis contains three parts to it. First, theoretical part analyses concept of audit system in local municipalities, its development and regulation; a comparison is drawn between public and private sector audit systems, external and internal audit systems. Differences and similarities of the above are explained in practical and scientific literature, also local municipality audit system's map of concepts is presented alongside with its problematic aspects. The second part reviews Lithuanian model of local government external audit systems, foreign countries' experience in local government is discussed, key features are pointed out and compared with Lithuanian local government problem areas. Research methods are presented which were used to determine existing problems and prove suitability of proposed municipality's external audit system model. Methods for research are also described in this part.

Part three contains evaluation of Lithuanian local government external audit system. Possible improvement directions for local government external audit are presented based on the completed research and foreign countries' experience.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

2015 m. duomenys apie Savivaldybių kontrolierius (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybas)

Eil. Nr.	Savivaldybės	Ar tarnybos juridinis asmuo	2015 m. tūkst. Eur			Pareigybių skaičius tarnyboje			
			Savivaldybės biudžeto išlaidų planas, įskaitant patikslinimus	Tarybai skirti (suplanuoti) asignavimai		2014-12-31		2015-12-31	
				iš viso	iš jų darbo užmokesčiui	Patvirtinta	Užimta	Patvirtinta	Užimta
1	Akmenės rajono savivaldybė	Taip	25729,9	67,3	48,3	3	2	3	2
2	Alytaus miesto savivaldybė	Taip	50534,0	78,1	52,9	4	4	4	4
3	Alytaus rajono savivaldybė	Taip	22275,0	61,0	41,6	2	2	2	2
4	Anykščių rajono savivaldybė	Taip	26890,5	41,7	30,4	3	3	3	3
5	Birštono savivaldybė	Taip	8794,0	26,2	16,5	1	1	1	1
6	Biržų rajono savivaldybė	Taip	20663,0	25,7	18,2	3	1	3	2
7	Druskininkų savivaldybė	Taip	20091,1	57,6	41,9	3	3	3	3
8	Elektrėnų savivaldybė	Taip	19832,1	40,1	30,2	2	2	2	2
9	Ignalinos rajono savivaldybė	Taip	15876,6	34,9	24,8	2	2	2	2
10	Jonavos rajono savivaldybė	Taip	38069,4	73,3	48,2	4	3	4	3
11	Joniškio rajono savivaldybė	Taip	21781,6	52,1	36,8	3	3	3	3
12	Jurbarko rajono savivaldybė	Taip	25016,2	38,9	27,5	2	2	2	1
13	Kaišiadorių rajono savivaldybė	Taip	27843,3	76,7	55,4	3	3	3	3
14	Kalvarijos savivaldybė	Taip	9287,3	26,5	19,1	2	2	2	2
15	Kauno miesto savivaldybė	Taip	284954,5	348,8	251,6	15	15	15	14
16	Kauno rajono savivaldybė	Taip	61277,2	106,5	76,2	5	5	5	4
17	Kazlų Rūdos savivaldybė	Taip	11297,8	21,4	15,2	1	1	1	1
18	Kėdainių rajono savivaldybė	Taip	41751,6	82,5	58,5	4	4	4	4
19	Kelmės rajono savivaldybė	Taip	27614,7	63,4	59,4	3	3	3	3
20	Klaipėdos miesto savivaldybė	Taip	135755,7	130,2	92,9	7	7	7	6
21	Klaipėdos rajono savivaldybė	Taip	39411,5	69,4	51,7	3	3	3	3
22	Kretingos rajono savivaldybė	Taip	30816,0	49,4	33,0	2	2	2	1
23	Kupiškio rajono savivaldybė	Taip	21495,7	19,1	13,3	2	1	2	1
24	Lazdijų rajono savivaldybė	Taip	18918,9	55,2	39,6	2	2	2	2
25	Marijampolės savivaldybė	Taip	47951,7	108,0	73,6	5	4,25	5	4,25
26	Mažeikių rajono savivaldybė	Taip	50051,2	101,6	74,7	4	4	4	4
27	Molėtų rajono savivaldybė	Taip	18087,9	27,2	20,3	1	1	1	1
28	Neringos savivaldybė	Taip	9849,6	33,5	23,5	1	1	1	1
29	Pagėgių savivaldybė	Taip	9020,8	26,2	19,9	1	1	1	1
30	Pakruojo rajono savivaldybė	Taip	19758,7	39,4	27,9	2	2	3	2
31	Palangos miesto savivaldybė	Taip	24770,3	68,7	50,9	3	3	3	3
32	Panevėžio miesto savivaldybė	Taip	71948,0	156,3	116,9	8	8	8	8
33	Panevėžio rajono savivaldybė	Taip	29081,3	57,8	41,5	3	3	3	3
34	Pasvalio rajono savivaldybė	Taip	23621,0	44,2	42,5	3	2	3	2
35	Plungės rajono savivaldybė	Taip	29686,5	69,7	50,9	3	3	3	3
36	Prienų rajono savivaldybė	Taip	22496,6	60,2	43,8	3	3	3	3
37	Radviliškio rajono savivaldybė	Taip	36985,3	55,3	38,7	3	3	3	3
38	Raseinių rajono savivaldybė	Taip	31291,3	46,0	32,2	2	2	2	2
39	Rietavo savivaldybė	Taip	9894,9	20,8	14,7	1	1	1	1
40	Rokiškio rajono savivaldybė	Taip	26806,2	36,6	27,2	3	2	3	2
41	Skuodo rajono savivaldybė	Taip	16407,7	35,5	25,4	2	2	2	2
42	Šakių rajono savivaldybė	Taip	41955,0	58,3	41,2	2	2	2	2
43	Šalčininkų rajono savivaldybė	Taip	26999,8	60,4	45,2	3	3	3	3
44	Šiaulių miesto savivaldybė	Taip	88791,1	220,7	155,6	10	8	10	9
45	Šiaulių rajono savivaldybė	Taip	32003,6	64,0	44,1	3	3	3	3
46	Šilalės rajono savivaldybė	Ne	22655,8	28,9	21,0	1	1	1	1
47	Šilutės rajono savivaldybė	Taip	36480,5	75,9	53,9	3	3	3	3
48	Širvintų rajono savivaldybė	Taip	13718,1	25,7	18,1	1	1	1	1
49	Švenčionių rajono savivaldybė	Taip	23565,5	67,4	50,1	3	3	3	3
50	Tauragės rajono savivaldybė	Taip	32786,3	73,9	50,2	3	3	3	3
51	Telšių rajono savivaldybė	Taip	39512,8	66,0	48,9	4	3	4	4
52	Trakų rajono savivaldybė	Taip	28030,9	64,9	48,6	3	3	3	3
53	Ukmergės rajono savivaldybė	Taip	32408,4	87,1	62,3	4	4	4	4
54	Utenos rajono savivaldybė	Taip	31368,2	58,6	41,2	3	2	3	3
55	Varėnos rajono savivaldybė	Taip	22132,9	46,6	32,7	2	2	2	2
56	Vilkaviškio rajono savivaldybė	Taip	31948,1	42,2	31,9	2	2	2	2
57	Vilniaus miesto savivaldybė	Taip	465540,6	319,5	236,8	15	15	17	16
58	Vilniaus rajono savivaldybė	Taip	73334,2	108,6	76,6	5	4	5	4
59	Visagino savivaldybė	Taip	17144,9	40,9	29,9	3	2	3	2
60	Zarasų rajono savivaldybė	Taip	17097,6	57,2	40,5	4	2	4	3
	Viso:		2561160,9	4199,8	3036,6	203	187,25	206	188,25

Šaltinis: Savivaldybių kontrolierių asociacijos informacija

Savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) 2014 m. auditai

Savivaldybių 2013 metų ataskaitų auditai	Savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, kurį sudaro: <ul style="list-style-type: none"> - biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, įskaitant Savivaldybės skolos ataskaitas, - konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys atlikta 60 auditų. - Savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir Savivaldybės patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos pagal 2013 m. gruodžio 31 d. duomenis – atlikta 60 auditų.
2013 metų finansiniai (teisėtumo) auditai	Auditai pradėti 2013 m. II pusmetį, užbaigti 2014 m. II pusmetį 427 subjektuose: <ul style="list-style-type: none"> – 323 biudžetinėse įstaigose; – 24 viešosiose įstaigose, iš jų 15 viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų; – 30 savivaldybių įmonių ir kontroliuojamų įmonių; – 50 savivaldybių išteklių fondų (privatizavimo, išdas).
2014 metų finansiniai (teisėtumo) auditai	Auditai pradėti 2014 m. II pusmetį, užbaigti 2015 m. II pusmetį 393 subjektuose: <ul style="list-style-type: none"> – 282 biudžetinėse įstaigose; – 29 viešosiose įstaigose, iš jų 14 viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų; – 33 savivaldybių įmonėse ir kontroliuojamose įmonėse; – 49 savivaldybių išteklių fonduose (privatizavimo, išdas).
Veiklos auditai	Atlikta 20 veiklos auditų.
Savivaldybių 2014 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditai	Atlikti auditai ir išvados pateiktos 59 savivaldybių taryboms. Birštone 2015 m. kovo 24 d. savivaldybės kontrolieriui išėjus iš darbo, naujas kontrolierius paskirtas tik 2015 m. liepos 22 d. Vaduojančio asmens nebuvo.
Išvados Savivaldybių taryboms	Kiekvienu kartu įvertintus konkrečios savivaldybės skolinimosi limitų laikymąsi, teiktos išvados savivaldybių taryboms <ul style="list-style-type: none"> – dėl ilgalaikių paskolų investicijų projektams finansuoti: 2014 m. – 83, 2015 m. iki lapkričio 1 d. - 54; – dėl ilgalaikių paskolų paskoloms gražinti: 2014 m. – 13, 2015 m. iki lapkričio 1 d. - 16; – dėl trumpalaikių paskolų iš kredito įstaigų: 2014 m. – 2, 2015 m. iki lapkričio 1 d. - 3; – dėl trumpalaikių paskolų iš Valstybės biudžeto: 2014 m. – 22, 2015 m. iki lapkričio 1 d. - 10; – dėl garantijų teikimo: 2014 m. – 24, 2015 m. iki lapkričio 1 d. – 9. <p style="margin-left: 40px;">Teiktos kitos išvados :</p> <ul style="list-style-type: none"> - dėl koncesijų tikslingumo: 2015 m. iki lapkričio 1 d. – 2; - dėl pagrindinių koncesijos sutarties sąlygų: 2014 m. – 7, 2015 m. iki lapkričio 1 d. – 10; - dėl partnerystės su privačiais subjektais: 2014 m. – 3, 2015 m. iki lapkričio 1 d. – 2; - kitos: 2014 m. – 7, 2015 m. iki lapkričio 1 d. – 8.
Kiti vertinimai, tikrinimai	Vykdamas kontrolės funkcijas, atlikti 39 įvairūs tikrinimai, vertinimai.
Gyventojų pareiškimų nagrinėjimas	Savivaldybių kontrolieriai 2014 metais priėmė savivaldybių gyventojus įvairiais jiems rūpimais klausimais. Tarnybose gauti 123 skundai dėl savivaldybės lėšų ir turto naudojimo, daugiabučių namų savininkų bendrųjų valdymo organų veiklos, galimo įstaigų vadovų biurokratizmo ir piktnaudžiavimo, rinkliavų ir kt. Pagal kompetenciją pareiškėjams, atlikus tikrinimus, atsakyta, 23 pareiškimai perduoti nagrinėti pagal priklausomybę savivaldybių ir valstybės institucijoms.

Šaltinis: Lietuvos savivaldybių kontrolierių asociacijos informacija

Šalys dalyvavusios Valstybės kontrolės apklausoje ir pateikusios atsakymus

COUNTRIES THAT HAVE ANSWERED THE SURVEY ON MUNICIPALITY AUDIT

- Albania
- Andorra
- Armenia
- Austria
- Belarus
- Belgium
- Bulgaria
- Croatia
- Cyprus
- Czech Republic
- Denmark
- Estonia
- Finland
- Georgia
- Germany
- Greece
- Hungary
- Israel
- Italy
- Kazakhstan
- Latvia
- Lithuania
- Luxembourg
- Malta
- Moldova
- Monaco
- Montenegro
- Norway
- Poland
- Portugal
- Romania
- Serbia
- Slovak Republic
- Slovenia
- Sweden
- The former Yugoslav Republic of Macedonia
- The Netherlands
- Turkey

Šaltinis: Valstybės kontrolės (2015) nuoroda http://www.vkontrole.lt/page_en.aspx?id=541

Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų 2010–2013 m. Valstybės kontrolės atliktų išorinės peržiūros sąrašas

Metai	Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba	Iš viso tarnybų
2010	Jonavos, Kaišiadorių, Joniškio, Kretingos, Biržų, Rokiškio, Molėtų, Zarasų rajonų	8
2011	Ignalinos r., Šalčininkų r., Varėnos r., Tauragės r., Plungės r., Jurbarko r., Kazlų Rūdos, Akmenės r., Pagėgių, Palangos m., Raseinių r., Šiaulių r., Mažeikių r., Panevėžio m., Ukmergės r.	15
2012	Alytaus m., Elektrėnų, Kalvarijos, Kauno r., Kelmės r., Lazdijų r., Marijampolės, Pasvalio r., Šakių r., Šiaulių m., Šilutės r., Utenos r., Vilkaviškio r., Vilniaus r., Visagino	15
2013	Alytaus r., Kėdainių r., Klaipėdos m., Klaipėdos r., Kupiškio r., Neringos, Pakruojo r., Prienų r., Radviliškio r., Rietavo, Skuodo r., Šilalės r., Vilniaus m., Švenčionių r., Telšių r.	15

Šaltinis: Valstybės kontrolės išorinės peržiūros apibendrinimo ataskaitos