

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

Kristina Sušinskaitė
Finansų teisės dieninių studijų programa

**VALSTYBINIS AUDITAS VIEŠŲJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOJE: TEISINIO
REGLAMENTAVIMO YPATUMAI**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė – lekt. Dovilė Mingėlaitė

Konsultantė – doc. dr. Dalia Vasarienė

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOS SAMPRATA	5
1.1. Viešųjų finansų kontrolės samprata.....	5
1.2. Viešųjų finansų kontrolės klasifikacija.....	7
1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema.....	8
2. VALSTYBINIS AUDITAS VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOJE.....	12
2.1. Valstybinio audito samprata ir principai.....	12
2.2. Valstybinio audito rūšys ir auditų procesas.....	17
2.2.1. Finansinis (teisėtumo) auditas.....	17
2.2.2. Veiklos auditas.....	20
2.3. Viešųjų finansų kontrolės sistemos teisinis reglamentavimas valstybinio audito aspektu.....	26
2.3.1. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė.....	26
2.3.2. Vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse.....	31
2.3.3. Savivaldybių finansų kontrolė.....	33
2.3.4. Nepriklausomas auditas.....	40
3. VALSTYBINIO AUDITO KONCEPCIJA.....	46
IŠVADOS.....	59
PASIŪLYMAI.....	61
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	63
SANTRAUKA.....	68
SUMMARY.....	70

IVADAS

Kiekviena valstybė, būdama organizuota politine bendruomene, vykdydama visuomenei gyvybiškai svarbias funkcijas, sukuria vienokią ar kitokią valstybės valdymo mechanizmą. Šio mechanizmo ir apskritai viso valstybės ūkio funkcionavimui užtikrinti reikalingi milžiniški finansiniai ir žmogiškieji resursai. Demokratinė teisinė valstybė suponuoja piliečių teisę žinoti, o sprendimus priimančių valstybės tarnautojų pareigą žinoti, koks yra mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių panaudojimo rezultatyvumas, kas pasiekta naudojant valstybės biudžeto asignavimus ir kitus piniginius fondus, tenkinant žmonių poreikius, kaip valdomas valstybės turtas, ar viešasis sektorius valdomas efektyviai ir rezultatyviai. Realizuojant šią teisę ir pareigą žinoti neabejotinas vaidmuo tenka Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei, kurios beveik visa veikla ir yra susijusi su valstybiniu auditu.

Temos aktualumas. Vis dažniau į viešumą išskylant įvairiausiems politiniams skandalams, viešųjų ir privačiųjų interesų konfliktams, valstybės turto bei lėšų grobstymo, neracionalaus panaudojimo atvejams, Valstybės kontrolės atliekamas valstybinis auditas įgyja vis didesnę reikšmę. Nepaisant to, valstybinio audito tema susilaukia palyginti menko Lietuvos mokslininkų, teisės teoretikų dėmesio, autorių darbuose gvildenami tik atskiri valstybinio audito klausimai. A. Katkus knygoje “Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai”, “Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga”, “Valstybinė ekonominė kontrolė” nagrinėjo Valstybės kontrolę kaip instituciją bei finansinę kontrolę. J. Mackevičius savo darbuose daug dėmesio skyrė nepriklausomo audito analizei. Vienas iš naujausių veikalų S. Puškoriaus “Veiklos auditas”, kuriame autorius nagrinėja palyginti naują kontrolės formą, apžvelgia veiklos audito procedūras, metodus, problemas. Magistro darbo temos pasirinkimą ir lėmė noras išsamiau nagrinėti valstybinį auditą kaip Valstybės kontrolės veiklos formą ne izoliuotai, o platesniame Lietuvos viešųjų finansų kontrolės sistemos kontekste. Darbe nemažai dėmesio skiriama teisės aktų, reglamentuojančių viešųjų finansų kontrolės sistemą, analizei, vertingos informacijos suteikė valstybinio audito ataskaitos. Dėl ribotos darbo apimties analizuojamos ne visos viešųjų finansų kontrolės rūšys, o tik tos, kurios aktualiausios kalbant apie valstybinį auditą. Suprantama, šis darbas tėra kuklus indėlis analizuojant valstybėje susiklosčiusią viešųjų finansų kontrolės sistemą ir reikalauja tolesnių mokslinių idėjų vystymo.

Darbo tikslas – ieškant bendrų sąlyčio taškų atskleisti valstybinio audito ryšius su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais ir aptarti tų ryšių tobulinimo galimybes.

Tikslui pasiekti išsikelti šie **uždaviniai**:

1. Aptarti viešųjų finansų kontrolės sistemos sampratą;

2. Supažindinti su valstybinio audito samprata, principais, valstybinio audito rūšimis ir esminiais finansinio bei veiklos audito procesų momentais;
3. Analizuoti viešųjų finansų kontrolės sistemą valstybinio audito aspektu;
4. Pateikti siūlymus, kokiomis kryptimis tobulinti valstybinį auditą, kad būtų skatinama valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažanga.

Tyrimo objektas – valstybinis auditas Lietuvoje.

Hipotezė: egzistuojantys valstybinio audito apribojimai bei nepakankamai aiškiai reglamentuoti valstybinio audito ryšiai su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais daro neigiamą įtaką valstybinio audito paskirčiai.

Rašant darbą taikyti analizės, apibendrinimo **metodai**. Antroje darbo dalyje daugiau naudoti lyginimo, dokumentinės analizės metodai: lyginami ir analizuojami skirtingi įstatymai, kiti teisės aktai, Valstybės kontrolės parengti dokumentai.

1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOS SAMPRATA

1.1. Viešųjų finansų kontrolės samprata

Prieš pradėdant kalbėti apie viešųjų finansų kontrolės sistemą, būtina aptarti pačios kontrolės, finansų sąvokas.

Tarptautinių žodžių žodynas *kontrolę* apibrėžia kaip priežiūrą; ko nors patikrinimą; lyginimą faktinės padėties su reikalaujama¹. Įvairių mokslo šakų atstovai kontrolės sąvoką interpretuoja skirtingai ir tai visiškai suprantama. Kontrolės teorinėms problemoms nemažai dėmesio savo darbuose skyrė A. Katkus. Knygoje “Valstybinė ekonominė kontrolė”² autoriaus teigia, kad kontrolė yra funkcija, natūraliai lydinti bet kurią žmonių veiklą, kuri turėtų būti vykdoma pagal tam tikras taisykles, užduotis ar standartus, siekiant norimų rezultatų. Kontrolės aktas yra žmogaus (arba bet kurio kito kontrolės objekto) veiksmų vertinimas (teigiamai arba neigiamai) pagal nustatytus bendrus reikalavimus, taisykles. Kuo tiksliau bus formuluojami šie reikalavimai ar taisyklės, tuo griežtesnė, tikslesnė ir visapusiškesnė gali būti kontrolė.

Grupė rusų autorių³ kontrolės sąvoką glaudžiai sieja su valdymo sąvoka, o pastaroji neatsiejama nuo valdžios ir valstybės kategorijų. Kontrolė čia suprantama kaip baigiamoji valdymo ciklo stadija, suponuojanti naujo ciklo pradžią. *Kontrolė, kaip viena iš valdymo funkcijų*, – tai valdymo objekto funkcionavimo proceso monitoringas, siekiant įvertinti priimtų valdymo sprendimų bei jų įgyvendinimo rezultatų tikslingumą ir efektyvumą, išsiaiškinti tų sprendimų nesilaikymo atvejus, pašalinti neigiamas pasekmes ir taikyti korekcines priemones. Taigi kontrolė apima:

- faktinės situacijos išsiaiškinimą ir analizę;
- faktinės situacijos palyginimą su nustatytais tikslais;
- kontroliuojamos veiklos įvertinimą;
- korekcinį priemonių taikymą šalinant nustatytus trūkumus.

Toks kontrolės aiškinimas daugiau būdingas ekonomistams ir valdymo teorijos atstovams, tačiau tokia samprata visiškai priimtina ir kalbant apie viešųjų finansų sritį. “Nekelia abejonių kontrolės siejimas būtent su finansais, nes valstybinių institucijų, jų atstovų veikla (veikimas ar neveikimas) neišvengiamai sukuria (tiesiogiai ar netiesiogiai) finansinius teisinius

¹ Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas, 2001 P.520

² Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997 P.29

³ Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. Москва: Ритер, 2004 С.74 - 76

santykius, o finansai, kaip tam tikra vertybinė kategorija, koncentruoja ir išreiškia valdymo funkcijas ar operacijas”⁴.

Pagrįstai galima teigti, kad finansai kaip sąvoka atsirado kartu su prekybinių - piniginių santykių atsiradimu, vystantis ir stiprėjant valstybės funkcijoms ir poreikiams. “Pačia savo prigimtimi finansai yra glaudžiai susiję su valstybe, kuriai jos funkcijų vykdymui ir yra būtinos piniginės lėšos. Valstybė prisiima daugiau ar mažiau funkcijų ir ji negali vykdyti tų funkcijų neturėdama lėšų. Todėl valstybė privalo spręsti savo lėšų suformavimo, paskirstymo, panaudojimo klausimus. Taip pat reikia kontroliuoti, ar teisingai panaudoja savo lėšas”⁵.

Žodis “finansai” kilęs iš lotyniško “financia” ar prancūziško “finances”. Jis reiškia pinigus, lėšas, o plačiąja reikšme – įmonės ar valstybės lėšų kaupimo, paskirstymo ir panaudojimo sistemą⁶. Literatūroje finansai apibrėžiami įvairiai:

- ✓ *Finansai* – ekonominiai piniginiai santykiai, kurių pagalba paskirstant ir perskirstant bendrąjį vidaus produktą ir nacionalines pajamas yra sudaromi bei panaudojami decentralizuoti ir centralizuoti pinigų fondai, siekiant vykdyti valstybės funkcijas ir užtikrinti ekonomikos plėtros sąlygas⁷.
- ✓ *Finansai* yra kiekvienoje valstybėje būtini ekonominiai santykiai, kurių esmė yra centralizuotų valstybinių ir decentralizuotų ūkio subjektų piniginių lėšų fondų sudarymas ir panaudojimas⁸ ir kt.

Apibūdinant finansus akcentuojama svarbiausia jų savybė – tai yra ekonominiai (ar piniginiai) santykiai, susiję su piniginių lėšų fondų formavimu ir panaudojimu. Neabejotina, kad ūkio subjektų finansai yra tiesiogiai susiję, o ne retai ir „persipina“ su viešaisiais (valstybės) finansais, nes būtent ūkio subjektų ūkinės – komercinės veiklos procese yra sukuriamas bendrasis vidaus produktas, o jį skirstant formuojami centralizuoti visos valstybės piniginių lėšų fondai (valstybės, savivaldybių biudžetai, valstybiniai nebiudžetiniai fondai); dalis ūkio subjektų yra subsidijuojami iš nacionalinio biudžeto, valstybės ir savivaldybės steigia joms nuosavybės teise priklausančias įmones, vykdančias ūkinę veiklą.

Viešųjų finansų kontrolės tikslas – užtikrinti, kad finansinių resursų valdymo praktika visose gamybos ir valstybės finansinių išteklių (visuomeninio produkto) paskirstymo sferose atitiktų valstybės finansų politiką, finansinės operacijos būtų atliekamos teisėtai ir tikslingai, taip pat suteikti patikimą ir išsamią informaciją apie tų finansinių resursų formavimą, naudojimą

⁴ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997 P. 36

⁵ Levišauskaitė K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003 P. 9

⁶ Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas, 2001 P. 298

⁷ Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005 P.11

⁸ Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003 P. 10

valstybinės valdžios institucijoms bei visuomenei, apskritai užtikrinti ūkinės - finansinės veiklos efektyvumą viešajame sektoriuje.

Taigi būtų galima pateikti tokį apibendrintą *viešųjų finansų kontrolės apibrėžimą*: tai visuma priemonių analizuojant, tikrinant ir vertinant valdžios, valdymo ir ūkinę veiklą vykdančių subjektų (kiek tai susiję su viešuoju sektoriumi) finansinę ir su ja susijusią veiklą, naudojant specifinius kontrolinės veiklos metodus bei formas, siekiant užtikrinti ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo standartų laikymąsi ir išvengti neigiamų procesų ateityje.

Viešųjų finansų kontrolę realizuoja *kontrolės subjektai* – specializuotos ir nespecializuotos institucijos⁹, įgyvendinančios teisės aktų nustatytą pareigą kontroliuoti, prižiūrėti ir vertinti juridinių ir fizinių asmenų veiklą, susijusią su viešųjų finansų kaupimu, paskirstymu ir naudojimu.

Kalbėdami apie *kontrolės objektą*, kai kurie teoretikai teigia, kad tai piniginiai santykiai, susiklostantys formuojant piniginius išteklius, kuriais disponuoja valstybė ir jos institucijos, ir naudojant tuos išteklius valstybės ir visuomenės poreikiams tenkinti¹⁰. Kitų autorių nuomone¹¹, kontrolės objektas yra tai, ką kontroliuoja kontrolės subjektas. Kitaip tariant, tai juridinių ar fizinių asmenų, disponuojančių viešaisiais finansais, veikla arba atskiros tų asmenų veiklos sritys (pvz., konkreti vykdoma programa ar projektas). Kalbant apie valstybinį auditą kontrolės subjekto ir objekto sąvokos suprantamos kiek kitaip, bet apie tai bus kalbama antros darbo dalies pirmame skyriuje.

1.2. Viešųjų finansų kontrolės klasifikacija

Bet kokia klasifikacija yra sąlyginė, viskas priklauso nuo autoriaus ir jo pasirinktų klasifikavimo kriterijų. Aptariant šį klausimą kyla problema, ką laikyti kontrolės rūšimis. Rūšis – tai skirstymo pakopa, vienetas. Rusų autoriai klasifikuodami finansų kontrolę kalba apie kontrolės formas – konkrečią kontrolinių veiksmų išraišką ir organizaciją¹². Kadangi kalbama apie klasifikaciją – tam tikrą skirstymą pagal pasirinktus kriterijus, šiame darbe toliau pateikiami finansų kontrolės rūšių pavyzdžiai:

Pagal atlikimo momentą:

⁹ *Specializuotos kontrolės institucijos* yra tos, kurioms viešųjų finansų kaupimo, paskirstymo, panaudojimo kontrolės funkcijų realizavimas yra pagrindinė veikla; pvz. Valstybės kontrolė.

Nespecializuotos institucijos yra tos, kurioms kontrolės funkcija tėra viena iš daugelio kitų funkcijų ir kontrolinė veikla nėra pagrindinė; pvz. Centrinio banko vykdoma kredito įstaigų priežiūra.

¹⁰ Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль. Москва: ИД ФБК – пресс, 2002 С. 31

¹¹ Žiūrėti pvz., Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999 P. 44;

Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997 P.29

¹² Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль. Москва: ИД ФБК – пресс, 2002 С. 44

- ✓ *Išankstinė kontrolė* – atliekama prieš ūkinę operaciją; tai ypač svarbu finansinės disciplinos pažeidimų prevencijai.
- ✓ *Einamoji kontrolė* – atliekama ūkinės operacijos vykdymo metu.
- ✓ *Paskesnioji kontrolė* – vykdoma po ūkinės operacijos atlikimo.

Pagal privalomumą:

- ✓ *Privalomoji* – būtinybę atlikti kontrolę nustato teisės aktai ar kompetentingų valdžios institucijų sprendimai.
- ✓ *Iniciatyvinė* – kontrolė įgyvendinama paties ūkio subjekto sprendimu.

Pagal kontrolės subjektus:

- ✓ *Vidaus kontrolė* – tai paties ūkio subjekto ar valdymo institucijos atliekamas savo darbo tikrinimas ir vertinimas.
- ✓ *Išorės kontrolė* – tai kontrolė, kurią atlieka subjektas, visiškai nepriklausomas nuo kontroliuojamojo objekto¹³ ir kt.

Dėl pastarojo skirstymo kyla turbūt daugiausia neaiškumų. Egzistuoja nuomonė, kad tik vidaus ir išorės kontrolė laikytinos rūšimis, o visa kita yra kontrolės formos. Nustatyti, kas laikytina kontrolės rūšimi, o kas forma, nėra šio darbo tikslas, tačiau vienareikšmiško sąvokų vartojimo problema ateityje tikrai spęstina.

1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema

Finansų kontrolės teorinės problemos tikrai nesusilaukia pakankamo Lietuvos mokslininkų dėmesio, todėl nieko stebėtino, kad ir sistemos klausimas liko praktiškai nenagrinėtas. Išimtis galėtų būti tik dr. Anzelmas Katkus. Jau minėtoje knygoje „Valstybinė ekonominė kontrolė“ autorius viešųjų (valstybės) finansų kontrolės sistemą interpretuoja organizaciniu aspektu: kontrolės sistema aiškinama kaip visuma tarpusavyje sąveikaujančių kontrolės institucijų. Pavienėse publikacijose šia tema kalbama tiek apie institucijų sistemą, tiek apie finansų kontrolės sritis (arba rūšis), tokias kaip viešoji vidaus finansų kontrolė, išorės auditas (valstybinis ir nepriklausomas), vietos savivaldos finansų kontrolė, Europos Sąjungos lėšų kontrolė¹⁴. Kadangi kontrolė neegzistuoja pati savaime, o yra realizuojama per kontrolės subjektus – konkrečias kontrolės institucijas, tikslingiausia būtų viešųjų finansų kontrolės sistemą suvokti integruotai: tiek kaip institucijų sistemą, tiek kaip kontrolės sričių visumą.

¹³ Pagal Финансовое право. Москва: Юристъ, 2000. С.114 ir Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль. Москва: ИД ФБК – пресс, 2002 С. 25-27

¹⁴ Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje// Viešoji politika ir administravimas. 2002, Nr.2. P. 71 - 77

Galima būtų išskirti tokias Lietuvos Respublikoje egzistuojančias viešųjų finansų kontrolės sritis:

- Išorės kontrolė, kuri įgyvendinama atliekant valstybės pajamų kontrolę ir valstybinį auditą;
- Vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse;
- Savivaldybių finansų kontrolė;
- Nepriklausomas auditas.

Šiame darbe sistema bus suprantama ir nagrinėjama kaip šių kontrolės sričių bei kontrolę vykdančių institucijų visuma. Europos Sąjungos (toliau – ES) paramos kontrolė neišskiriama į atskirą sritį, kadangi ES paramos auditai yra sudėtinė Valstybės kontrolės kompetencijos dalis, tačiau darbe dėmesys koncentruojamas ne į Valstybės kontrolės kompetencijos klausimus, o į valstybinį auditą kaip Valstybės kontrolės veiklos formą. ES finansinės paramos kontrolės tvarka skiriasi nuo nacionalinių lėšų ir turto kontrolės. Lietuvos Respublikos Seimo nutarimu¹⁵ Valstybės kontrolei pavesta atlikti tarptautinėmis sutartimis bei Europos Komisijos reglamentais nustatytus baigiamuosius Sanglaudos fondo (ISPA) projektų, ES struktūrinių fondų, Bendrijos iniciatyvų (INTERREG IIIA, EQUAL) programų ir Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo Garantijų skyriaus ir SAPARD programos metinių ataskaitų patvirtinimo auditus. Šių auditų tikslas – teikti nuomonę apie ES lėšų panaudojimą Lietuvoje, ar ES lėšų valdymo ir kontrolės sistemos yra efektyvios, ar Europos Komisijai teikiamos ataskaitos yra tikros ir teisingos, o ūkinės operacijos – taisyklingos ir teisėtos. Valstybės kontrolės atliekamas programų ir projektų išorės auditas yra tik vienas iš privalomų, ES reglamentuose nustatytų, ES finansinės paramos kontrolės etapų. ES lėšas kontroliuoja ir programas bei projektus įgyvendinančios institucijos, tarpinės institucijos (ministerijos), Europos Komisijos padalinių vidaus auditoriai, Europos audito rūmų auditoriai.

Apskritai būtų galima kalbėti tik apie išorės ir vidaus kontrolę, kadangi vietos savivaldos lygmenyje taip pat egzistuoja tiek išorės, tiek vidaus kontrolė, o nepriklausomas auditas yra išorinis (t.y. nesusijęs jokiais ryšiais) audituojamo objekto atžvilgiu. Tačiau siekiant geriau atskleisti pasirinkto darbo temą, viešųjų finansų kontrolės sistema bus suprantama plačiau.

Valstybės pajamų kontrolė. Pagrindinės institucijos, vykdančios pajamų kontrolę, yra Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau – VMI) ir Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos.

¹⁵ Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. liepos 1 d. nutarimas Nr. IX-1667 Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei atlikti Europos Sąjungos finansinės paramos auditus // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 70-1371

VMI kaip mokesčių administratoriui keliami uždaviniai: įgyvendinti mokesčių įstatymus; užtikrinti mokesčių į biudžetą sumokėjimą ir kt. Muitinės departamentas atsakingas už muitų ir jam priskirtų mokesčių surinkimo organizavimą ir kontroliavimą.

Be šių specializuotų institucijų yra ir nespacializuotų – tai Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija, kurioms greta tiesioginių funkcijų pavestas kelių mokesčių¹⁶ administravimas.

Taigi šios institucijos per mokesčių administravimą kontroliuoja jų surinkimą ir taip užtikrina valstybės pajamų gavimą (juk būtent mokesčiai sudaro didžiąją valstybės pajamų dalį).

Valstybinis auditas. Valstybinį auditą atlieka Valstybės kontrolė – Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kurios pagrindinė veiklos forma – finansinis ir veiklos auditas.

Valstybės kontrolė dažniausiai įvardijama kaip valstybės išlaidų kontrolę vykdomas subjektas, tačiau gilesnė institucijos veiklos, teisės aktų analizė rodo, kad Valstybės kontrolės atliekami valstybiniai auditai neapsiriboja tik valstybės išlaidų sritimi. Į kasmet rengiamas valstybinio audito programas vis dažniau įtraukiami valstybės pajamų auditai, be to atliekami ne tik finansiniai, bet ir veiklos auditai¹⁷.

Vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Vidaus kontrolė – tai bet kokios įmonės (įmonė čia suprantama plačiai) valdymo sistemos dalis, t.y. visuma koordinuotų būdų ir priemonių, naudojamų įmonės turtui apsaugoti, apskaitos duomenų teisingumui ir numatyta valdymo politikai užtikrinti, įmonės tikslams pasiekti¹⁸. Kitaip tariant – tai visuma kontrolės rūšių, veikiančių konkrečiame subjekte. Atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens veiklos pobūdį, poreikius, tų kontrolės rūšių gali būti daugiau ar mažiau (pvz. darbo saugos kontrolė, darbo laiko kontrolė ir pan.), tai palikta juridinio asmens vadovo dispozicijai. Tačiau dvi kontrolės rūšys įstatymiškai privalomos kiekviename viešajame juridiniame asmenyje – tai *vidaus finansų kontrolė ir vidaus auditas*. Vidaus finansų kontrolę realizuoja viešojo juridinio asmens vadovas, vyriausiasis buhalteris arba apskaitos tarnybos vadovas, struktūrinių padalinių vadovai. Vidaus audito funkcijos pavestos vidaus auditoriams arba vidaus audito tarnyboms.

Savivaldybių finansų kontrolė. Jau minėta, kad vietos savivaldos lygmenyje vykdoma išorės ir vidaus kontrolė. Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba)

¹⁶ Aplinkos ministerija kartu su Valstybine mokesčių inspekcija administruoja mokesčių už aplinkos teršimą, mokesčių už valstybinius gamtos išteklius. Žemės ūkio ministerija administruoja baltojo cukraus viršškočio mokesčių, kvotinio cukraus gamybos mokesčių, papildomo cukraus gamybos mokesčių, papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčių, cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinąjį mokesčių.

¹⁷ žiūrėti, pvz. Valstybės kontrolieriaus 2004-12-31 įsakymu Nr.V-150 patvirtintą 2005 m. valstybės ataskaitų ir valstybės pajamų valstybinio audito programą; 2006-01-16 įsakymu Nr. V-4 patvirtintą valstybinio veiklos audito 2006 m. programą //Valstybės kontrolės interneto svetainė. http://www.vkontrolė.lt/veikla_programos.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 20)

¹⁸ Pagal Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999 P. 562

atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse¹⁹. Audituojamų subjektų atžvilgiu savivaldybės kontrolierius veikia kaip išorės auditorius. Vidaus kontrolei atlikti savivaldybėje steigiama centralizuota vidaus audito tarnyba, įeinanti į savivaldybės administracijos struktūrą.

Nepriklausomas auditas. Nepriklausomas auditas rinkos ekonomikos sąlygomis plačiai naudojamas ūkio subjektų finansinei veiklai gerinti. Nepriklausomą auditą atlieka nepriklausomi auditoriai ir audito įmonės. Galiojantis Audito įstatymas²⁰ nepateikia audito sąvokos. Nepriklausomo audito klausimus plačiai nagrinėjo profesorius Jonas Mackevičius. Jis siūlo tokį *audito apibrėžimą*: tai nepriklausomas finansinių ataskaitų tyrimas ir objektyvios nuomonės apie jas reiškimas, remiantis bendraisiais apskaitos principais ir teisės aktais²¹. Kiti autoriai taip pat akcentuoja finansinės atskaitomybės tikrinimą: auditas, auditinė veikla – tai oficialus finansinės ir buhalterinės apskaitos knygų, sąskaitų, atskaitomybės ir kitų dokumentų patikrinimas ir įvertinimas, ar finansinė atskaitomybė rodo tikrąją įmonių veiklos būklę, ar ji parengta pagal bendruosius apskaitos principus, galiojančius buhalterinės apskaitos teisės aktus²².

Tačiau nereikėtų audito sąvokos nepagrįstai susiaurinti. J. Mackevičius klasifikuodamas auditą pagal funkcinį požymį išskiria ne tik finansinių ataskaitų, bet ir valdymo, veiklos, socialinį auditą. Pastaruoju metu vis didesnę reikšmę ir populiarumą įgyja ir teisinai auditai, atliekami teisininkų kompanijų²³.

Gali kilti klausimas, ar nepriklausomas auditas priskirtinas viešųjų finansų kontrolės sistemai. Atsakymas būtų “taip”, nes nepriklausomų auditorių klientais gali būti tiek privatūs ūkio subjektai, tiek viešieji juridiniai asmenys, disponuojantys valstybės lėšomis. Pagaliau, ir Valstybės kontrolės metinę finansinę atskaitomybę audituoja nepriklausomi auditoriai²⁴.

Šioje dalyje Lietuvos viešųjų finansų kontrolės sistema aptariama tik bendrais bruožais. Tolesnio dėstymo metu per valstybinio audito analizę bus ieškoma sisteminių ryšių su minėtais finansų kontrolės sistemos elementais, siekiant parodyti valstybinio audito vietą toje sistemoje.

¹⁹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55 – 1049; Valstybės Žinios. 2000, Nr. 91 – 2832

²⁰ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr. 59-1916; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 63-2242

²¹ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.13

²² Katkus A. Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika // Mokslas ir gyvenimas. 2001, Nr. 4 (520)

²³ Tai kompleksinis įmonės veiklos teisinis patikrinimas, dažniausiai atliekamas perkant arba parduodant įmonę, ją reorganizuojant arba esant akcininkų tarpusavio ginčams. Teisinis auditas apima įmonės steigimo ir veiklos dokumentų, sudarytų sandorių, prisiimamų įsipareigojimų, garantijų, rizikos, verslo partnerių ir klientų, darbo sutarčių, turto įsigijimo ir kitų svarbių įmonės veiklos aspektų teisinį įvertinimą. Klausimai, į kuriuos, atliekant auditą, reikia atkreipti ypatingą dėmesį, iš anksto suderinami su klientu. Baigus darbą pateikiama išsami teisinio audito ataskaita.

<http://www.legalservice.lt/index.php?lang=lt&id=3#10> (prisijungimo laikas: 2006 09 20)

²⁴ Prie Valstybės kontrolės metinės ataskaitos pridėdama nepriklausomo auditoriaus išvada. Žr. pvz. 2005 m. veiklos ataskaitą // Valstybės kontrolės interneto svetainė.

http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?vk (prisijungimo laikas: 2006 09 20)

2. VALSTYBINIO AUDITO VIETA VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOJE

2.1. Valstybinio audito samprata ir principai

Valstybinio audito samprata. Tinkamas ir efektyvus valstybės lėšų naudojimas yra viena iš svarbiausių tinkamo valstybės finansų valdymo bei rezultatyvių valdžios institucijų sprendimų prielaidų. Būtent todėl kiekvienoje valstybėje turi funkcionuoti aukščiausioji audito institucija, atliekanti valstybinį auditą. Kaip nurodoma Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracijos „Dėl audito principų gairių“²⁵ 1 str., bendras audito supratimas ir atlikimas yra būtinas valstybės finansų valdymo elementas, nes toks valstybės lėšų valdymas reiškia pasitikėjimą. Auditas – ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę.

Valstybės kontrolės įstatymas²⁶, įtvirtinantis esmines valstybinio audito normas, pateikia tokią valstybinio audito sąvoką: *valstybinis auditas* – auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus. Sąvokos apibrėžimas ta pačia sąvoka yra ydingas, tai logikos klaida *idem per idem*.

Valstybinio audito reikalavimai²⁷, reglamentuojantys valstybinio audito bendrąsias nuostatas, Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamą valstybinį auditą bei santykius su audituojamu subjektu, apskritai nepateikia valstybinio audito sąvokos. Susiklosčiusi teisėkūros praktika, kai neapibrėžus pradinių sąvokų, imamos dėstyti teisės normos, tikrai keistina. Teisinės sąvokos neturi būti laisvai interpretuojamos. Terminų vienareikšmiškumas, tikslus jų vartojimas – tai vienas iš teisės normų kalbai keliamų reikalavimų. Tai būtina sąlyga vienodam teisės normų supratimui ir taikymui.

²⁵ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese// http://www.vkontrole.lt/t_aktai_limos.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

²⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51-1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070

²⁷ Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija)//Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekse²⁸, reglamentuojančiame pareigūnų tarnybinio ir profesinio elgesio principus bei taisykles, pareigūnų elgesį tarnybos ir ne tarnybos metu, valstybinis auditas apibrėžiamas per audito rūšis: *valstybinis auditas* - tai finansinis ir veiklos auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus.

Finansinis auditas – audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas.

Veiklos auditas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu²⁹.

Valstybės kontrolė – besivystanti institucija, valstybinio audito koncepcija taip pat nuolat keičiama ir tobulinama. Lieka tikėtis, kad įgijus pakankamai patirties ir nusistovėjus praktikai, bus suformuluotas plečiamasis valstybinio audito aiškinimas.

Valstybinio audito subjektai ir objektai. Valstybės kontrolės įstatymo 2 str. *audituojamas subjektas* apibrėžiamas kaip institucija, įstaiga, įmonė, organizacija, kitas juridinis asmuo, kuriuose Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą. Įstatymo 14 str. išskiriamos šios valstybinio audito subjektų grupės:

1. valstybės institucijos ir įstaigos;
2. savivaldybės;
3. visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų;
4. įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto.

Vėl susiduriama su sąvokų painiava arba jų neapibrėžtumu. Jau minėta, kad finansų kontrolės teorijoje kontrolės subjektais laikomos specializuotos ir nespecializuotos kontrolės institucijos, realizuojančios kontrolinę veiklą, o kontrolės objektai – tai, ką kontroliuoja, kontrolės subjektas. Kalbant apie valstybinį auditą, kontrolės (šiuo atveju – audito) objektai tampa subjektais, o *audito objektu*³⁰ reikėtų laikyti audituojamų subjektų finansines ataskaitas, ūkinės operacijas, konkrečias veiklos sritis (pvz. pašto paslaugų teikimas klientams), taip pat

²⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. V-80 // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrolė.lt/t_aktai_etikos_kodeksas.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

²⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51-1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070

³⁰ Valstybinio audito objekto sąvoka neįtvirtinta nei Valstybės kontrolės įstatyme, nei Valstybinio audito reikalavimuose, nei Valstybinio audito strategijoje, nors metinėse audito programose ji vartojama.

programas, projektus, teikiamas ataskaitas ir kt³¹. Situacija, kai tos pačios sąvokos skirtingai suprantamos teorijoje ir praktikoje, skirtingai vartojamos įvairiuose teisės aktuose, o dar dažniau vartojamos apskritai jų neapibrėžus, tikrai netoleruotina.

Valstybinio audito esmę koncentruotai būtų galima išreikšti per *valstybinio audito misiją* – padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turta, lėšas ir kitus išteklius, prisidedant prie Seimo vykdomos parlamentinės kontrolės, skatinant viešojo sektoriaus pažangą ir prižiūrint, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas³².

Valstybinio audito strateginis tikslas – skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą³³.

Valstybinio audito principai. Svarbu aptarti, kokiais principais grindžiamas valstybinis auditas. Valstybinio audito reikalavimuose³⁴ įtvirtinti šie principai:

1. tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumo;
2. profesionalumo;
3. nuomonės nepriklausomumo;
4. viešojo atskaitingumo;
5. audituojamo subjekto atsakomybės;
6. nuoseklus apskaitos standartų taikymo;
7. vidaus kontrolės;
8. duomenų prieinamumo;
9. audito metodų tobulinimo;
10. viešųjų ir privačiųjų interesų konflikto vengimo.

Tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumas. Valstybės kontrolė savo veikloje vadovaujasi tiek tarptautiniais, tiek nacionaliniais audito standartais. Svarbiausi dokumentai parengti atsižvelgiant į šiuos standartus³⁵. Nors standartai yra rekomendacinio pobūdžio, tačiau tai lyg geros praktikos pavyzdžiai, susiklostę per ilgametę veiklą, ir jais remtis tiesiog racionalu.

³¹ Pavyzdžiui, Sanglaudos fondo (ISPA) projektas Nr. 2000/LT/16/P/PT/003 „Paneuropinio 1A transporto koridoriaus modernizavimas 2001–2004 m.“; valstybės biudžeto įvykdymo apyskaita; universitetų veikla

³² 2006-2010 metų valstybinio audito strategija. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. V-155 // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_valstybinio_audito_strategija2006-2010.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

³³ ten pat

³⁴ Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija)//Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

³⁵ 2006-2010 metų valstybinio audito strategija, Valstybinio audito reikalavimai, Finansinio audito vadovas, Veiklos audito vadovas ir kt.

Profesionalumas, nuoseklus apskaitos standartų taikymas, vidaus kontrolė, viešųjų ir privačiųjų interesų konflikto vengimas. Tiek valstybinis auditas, tiek visa Valstybės kontrolės veikla grindžiama profesionalumu. Profesionalumas glaudžiai susijęs su kitais paminėtais principais, apskritai pareigūnų gebėjimu kompetentingai atlikti savo pareigas. Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas³⁶ detalizuoja šiuos ir kitus pareigūnų veiklos principus. Valstybės kontrolės pareigūnai, atlikdami valstybinius auditus, privalo kompetentingai taikyti Valstybinio audito reikalavimus, buhalterinės apskaitos ir finansų valdymo standartus; gerai išmanyti konstitucinius, teisinius ir institucinius principus bei standartus, susijusius su audituojamo subjekto veikla; apdairiai ir rūpestingai planuoti kiekvieną valstybinį auditą, rinkti ir vertinti audito duomenis (įrodymus) bei rengti ataskaitas ir išvadas; būti pasirengę sudėtingoms situacijoms ir pastebėti vidaus kontrolės silpnąsias vietas, pažeidimus apskaitos dokumentuose, klaidas bei neįprastus sandorius arba rezultatus, kurie atskleistų klastojimus, netinkamas išlaidas, nesankcionuotus veiksmus, išekvojimą, kompetencijos trūkumą arba nesąžiningumą; nuolat atnaujinti profesines žinias, tobulinti kvalifikaciją ir įgūdžius, reikalingus tarnybinėms pareigoms atlikti. Pareigūnai taip pat turi vengti interesų konfliktų – situacijų, kuomet pareigūnas turi įvykdyti pavedimą, susijusį su jo privačiais interesais (asmeninis turtinis ar neturtinis suinteresuotumas, galintis turėti įtakos jų priimamiems sprendimams).

Nuomonės nepriklausomumas. Šis principas glaudžiai susijęs su Valstybės kontrolės kaip institucijos nepriklausomumu. Tik nepriklausomoje institucijoje dirbantys auditoriai gali pateikti objektyvią, nešališką nuomonę. Nepriklausomumo principas įtvirtintas tarptautiniuose dokumentuose³⁷. Limos deklaracijos 5 str. įtvirtinta nuostata, kad aukščiausiosios audito institucijos (toliau – AAI) joms patikėtus uždavinius gali atlikti objektyviai ir efektyviai tik tuo atveju, jei jos yra nepriklausomos nuo audituojamų subjektų ir yra apsaugotos nuo pašalinės įtakos. AAI veiklos juridinį pagrindą ir jos nepriklausomumo laipsnį nustato Konstitucija, o išsamiai reglamentuoja atitinkami įstatymai. Įstatymai garantuoja, kad šalies Aukščiausiasis Teismas gins AAI nuo bet kokio kišimosi į jos veiklą, pažeidžiančio jos nepriklausomumą ir audito mandata.

³⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas// http://www.vkontrole.lt/t_aktai_etikos_kodeksas.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

³⁷ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese// http://www.vkontrole.lt/t_aktai_limos.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo“, priimta EUROSAI IV-ame kongrese Paryžiuje 1999m. birželio 4 d. // http://www.vkontrole.lt/t_aktai_deklaracija.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 16)

Tarptautiniai ekspertai³⁸ ir Valstybės kontrolės vadovai³⁹ pažymi, kad Lietuvos Respublikos Konstitucija negarantuoja valstybės kontrolieriaus, jo pavaduotojų, auditorių ir pačios Valstybės kontrolės nepriklausomumo. Valstybės kontrolės įstatyme nepriklausomumo principas taip pat nėra pakankamai detalizuotas. Visa tai suponuoja teisės aktų tobulinimo būtinybę. Apie konkrečius siūlymus bus kalbama trečioje darbo dalyje.

Viešasis atskaitingumas (viešumas). Viešumas ir skaidrumas yra reikšmingi teisinės valstybės elementai. Valstybės kontrolė savo veikloje nuosekliai įgyvendina šį principą: valstybinio audito strateginiai planai, programos, valstybinio audito ataskaitos ir išvados, sprendimai bei kita informacija apie Valstybės kontrolės veiklą skelbiama Valstybės kontrolės interneto svetainėje bei platinama per kitas visuomenės informavimo priemones, institucija leidžia periodinį leidinį „Valstybinis auditas“, kuriame publikuojamos svarbiausios valstybinių auditų ataskaitos ir išvados, straipsniai, aktualiomis valstybinio audito temomis.

Audituojamo subjekto atsakomybė. Audituojamas subjektas yra atsakingas už vykdomą veiklą. Valstybinio audito metu nustatčius veiklos trūkumų, audituojamas subjektas įpareigojamas tuos trūkumus pašalinti, esant reikalui audituotų subjektų vadovai įpareigojami išieškoti valstybei, savivaldybei ar kitam juridiniam asmeniui padarytą žalą, traukti asmenis tarnybos ar drausminės atsakomybės ir kt.

Duomenų prieinamumas. Joks auditas neįmanomas neturint teisingos, išsamios, tikslios informacijos. Todėl teisės aktuose būtina įtvirtinti pakankamas šio principo įgyvendinimo garantijas. Pagal Valstybės kontrolės įstatymo 12 str. Valstybės kontrolės pareigūnai, atliekantys valstybinį auditą, turi teisę: gauti auditui atlikti reikalingus dokumentus ir informaciją; atlikti kontrolinius matavimus, materialinių vertybių inventorizaciją ar kitaip tikrinti audituojamo subjekto turtą; gauti iš audituojamo subjekto darbuotojų reikiamus paaiškinimus raštu; elektroniniu ryšiu gauti iš valstybės valdymo ir savivaldybių institucijų, valstybės kadastrų, klasifikatorių bei registrų tvarkytojų duomenis ir informaciją, kurios reikia valstybiniam auditui atlikti; gauti iš ekspertizės įstaigų išvadas pagal pateiktus audito dokumentus. To paties įstatymo 15 str.2 d. įtvirtinta audituojamų subjektų pareiga užtikrinti teisę Valstybės kontrolės pareigūnams, įgaliotiems atlikti valstybinį auditą, laisvai patekti į patalpas, gauti dokumentus, tikrinti informacijos šaltinius ir gauti duomenis, įskaitant informaciją elektroniniu ryšiu, taip pat susitikti su audituojamo subjekto vadovais ir darbuotojais bei gauti jų raštiškus paaiškinimus.

Audito metodų tobulinimas. Audito veikla negali būti statiška, o turi reaguoti į besikeičiančią tikrovę, nuolat turi būti ieškoma pačių efektyviausių veiklos metodų, kurie

³⁸ Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka

³⁹ Budbergytė R. Valstybinis auditas subrendo permainingoms arba kodėl siūlome tobulinti Valstybės kontrolės įstatymą// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės leidinys. 2005, Nr.11

užtikrintų kokybiškų audito ataskaitų pateikimą. Siekiant sustiprinti valstybinio audito metodologinius pagrindus Valstybės kontrolėje įsteigti Audito plėtros ir Informacinių technologijų ir audito departamentai, nes vis daugiau įprastinės valstybės institucijų veiklos perkeliama į elektroninę terpę; nuolat atnaujinami Finansų ir Veiklos auditų vadovai⁴⁰.

2.2. Valstybinio audito rūšys ir auditų procesas

Valstybės kontrolės įstatymas⁴¹ įtvirtina dvi valstybinio audito rūšis: „Valstybės kontrolė atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą“. Šioje darbo dalyje ir bus plačiau aptariamos audito rūšys, supažindinama su esminiais auditų proceso momentais. Labai svarbu, kad audito procesas būtų nuoseklus ir vientisas. *Audito procesą* galima suvokti kaip auditų etapų visumą, o *audito etapas*⁴² – tai tam tikras tarpsnis, kurio metu atliekami audito darbai (tikrinami dokumentai, apskaitos registrai, finansinės ataskaitos, renkama informacija apie tam tikrą įvykį ar faktą ir kt.). Nuosekliai, tam tikrais etapais atliekami darbai garantuoja daug didesnę audito efektyvumą: dirbama greičiau, padaroma mažiau klaidų ir pan.

2.2.1. Finansinis (teisėtumo) auditas

Finansinio (teisėtumo) audito sąvoką apibrėžia Valstybės kontrolės įstatymas: „tai audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas“. Valstybinio audito reikalavimai⁴³ reglamentuoja pagrindines nuostatas dėl finansinio audito tikslo, masto, audito atlikimo. Atsižvelgiant į valstybinių auditorių patirtį, žinias, kitų šalių praktiką, ekspertų rekomendacijas buvo parengtas Finansinio audito vadovas⁴⁴, kuris paaiškina Valstybinio audito reikalavimus, padeda juos taikyti praktikoje ir geriau suprasti finansinio audito procesą.

Taigi Valstybinio audito 3 reikalavimas *finansinio audito tikslą* įvardija taip: įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto

⁴⁰ Mes jau įgyvendinome keletą svarbių užduočių. Interviu su valstybės kontroliere Rasa Budbergyte // Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės leidinys. 2006, Nr.13

⁴¹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51-1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070

⁴² Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 162

⁴³ Valstybinio audito reikalavimai// http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 26)

⁴⁴ Finansinio audito vadovas. Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-125//Valstybės kontrolės biblioteka.

(valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo.

*Finansinis auditas apima*⁴⁵: įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą; biudžeto formavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, teisėtumo vertinimą. Gali būti atliekamas ir ribotos apimties finansinis auditas, apimantis kai kurias ataskaitas, finansų valdymo ar vidaus kontrolės tyrimą, ar kitą. Atliekant finansinį auditą būtina įsitikinti, ar nenusižengiama įstatymams ir kitiems teisės aktams valdant, naudojant valstybės bei savivaldybės turtą ar disponuojant juo, naudojant valstybės bei savivaldybės biudžeto lėšas. Priėmus Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimus⁴⁶ finansinis auditas aiškiai įvardintas ir kaip teisėtumo auditas. Iki tol atlikdami finansinį auditą, auditoriai ne visuomet pakankami dėmesio skirdavo turto valdymo teisėtumui. Audito finansinėse ataskaitose būdavo pateikiama išvada tik dėl finansinių ataskaitų patikimumo ir finansų apskaitos taisyklingumo. Tačiau jose neatspindėdavo, ar ūkinė operacija buvo atlikta pagal teisės aktuose nustatytas procedūras. Dabar valstybės turto valdymo teisėtumą audituos ne veiklos, o finansiniai auditoriai, kurie taip pat vertins ir tai, ar lėšos, kitas turtas panaudojamas įstatymų numatytiems tikslams pasiekti.

*Finansinio (teisėtumo) audito procesas*⁴⁷. Auditas paprastai pradedamas finansiniais ataskaitiniais metais ir atliekamas nuosekliai vienas po kito einančiais etapais. Audito procesas pradedamas **audito planavimu**. Valstybės kontrolė apskritai daug dėmesio skiria planavimui, kadangi siekiama, jog kiekvienas auditas būtų atliktas laiku, taupiai, efektyviai ir veiksmingai. Valstybinio audito strategija rengiama keleriems metams (dabartinė apima 2006 – 2010 m. laikotarpį), o jai įgyvendinti kasmet valstybinio audito programose nustatomas valstybinio audito mastas. Planavimo metu auditorius:

- ✓ susipažįsta su audituojamo subjekto veikla, organizacine struktūra, taikoma apskaitos politika;
- ✓ nustato susijusias šalis (taip siekiama įvertinti, ar yra rizika, kylanti iš sudaryto sandorio bei jame dalyvaujančių šalių);
- ✓ įvertina informacinių sistemų audituojame subjekte panaudojimą;
- ✓ įvertina ankstesnio audito rezultatus;
- ✓ vertina audituojamo subjekto vidaus kontrolę.

⁴⁵ Valstybinio audito reikalavimų 3 reikalavimo 24 ir 25 punktai

⁴⁶ Valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės Žinios. 2006, Nr. 4-101

⁴⁷ pagal Valstybinio audito reikalavimus ir Finansinio audito vadovą.

Auditorius planavimo etape atlikdamas kontrolės testus⁴⁸ turi įvertinti, ar vidaus kontrolės procedūros veiksmingos ir veikė nuosekliai per visą audituojamą laikotarpį.

Audito planavimas turi užtikrinti, jog svarbiausioms audito sritims bus skiriamas tinkamas dėmesys, parengta tinkama audito strategija ir darbas atliktas nustatytu laiku. Auditorius parengia audito planą, kuriame numatomas audito mastas ir atlikimo eiga. Plėtodamas audito planą auditorius parengia detalią audito programą, kurioje nurodomos savarankiškos audito procedūros ir jų apimtys.

Savarankiškų audito procedūrų atlikimas⁴⁹ – tai kitas audito proceso etapas. Savarankiškomis audito procedūromis laikomos audito procedūros, kurios pateikia audito įrodymus ir kuriomis auditorius patikrina, ar finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų iškraipymų. Šios procedūros atliekamos pagal detalias audito programas ir jų atlikimo metu surenkami pakankami, patikimi, tinkami ir racionalūs audito įrodymai⁵⁰.

Pakankami audito įrodymai – kiekybės požiūriu užtenkama informacija audito tikslams pasiekti.

Patikimi audito įrodymai – tikra ir objektyvi informacija, kuri gaunama naudojant patikimus šaltinius ir metodus.

Tinkami audito įrodymai – informacija, kuri yra tinkama audito tikslams pasiekti.

Racionalūs audito įrodymai – informacija, gauta efektyviausiu būdu. Jos gavimo sąnaudos neturi viršyti teikiamos naudos.

Jeigu kontrolės testai suteikia pakankamai apskaitos ir vidaus kontrolės efektyvumo įrodymų, savarankiškų audito procedūrų apimtis gali būti mažesnė, bet minimalus jų kiekis turi būti atliktas.

Atlikus savarankiškas audito procedūras ir įvertinus rezultatus, **rengiama audito ataskaita ir išvada**. Finansinio audito rezultatai informinami audito ataskaita, o nuomonė apie finansines ataskaitas pateikiama audito išvadoje. Auditoriai gali pareikšti besąlyginę, sąlyginę, neigiamą nuomonę dėl finansinių ataskaitų arba atsisakyti ją pareikšti.

Besąlyginė nuomonė pareiškiama, kai auditoriai neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie keistų auditorių nuomonę. *Sąlyginė nuomonė* pareiškiama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir/ar be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės. *Neigiamą nuomonę* pareiškiama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir esmines klaidas, kurios daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms. Tuo atveju, kai audito metu auditorius negali gauti pakankamų,

⁴⁸ Kontrolės testai – audito procedūros, kurios pateikia įrodymus apie apskaitos ir vidaus kontrolės veiksmingumą ir nuoseklumą (pvz. stebėjimas, paklausimas, patikrinimas). Valstybinio audito reikalavimų 33 punktas.

⁴⁹ Kartais šis etapas dar įvardijamas kaip *audito įrodymai*.

⁵⁰ Valstybinio audito reikalavimų 6 reikalavimas

patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų, auditoriai *atsisako pareikšti nuomonę*⁵¹.

Šiuo metu audito ataskaitas ir išvadas pasirašo bei už jų teisingumą atsako Valstybės kontrolės pareigūnai – audito grupių vadovai ir audito departamentų direktoriai. Taip iš audito proceso eliminuojami Valstybės kontrolei vadovaujantys valstybės pareigūnai – valstybės kontrolierius ir jo pavaduotojai. Tokia susiklosčiusi praktika tikrai keistina.

Visi audito etapai turi būti įforminami darbo dokumentais. Darbo dokumentuose turi būti pakankamai informacijos, kad peržiūrą atliekantis asmuo suvoktų padarytų išvadų pagrįstumą. Tačiau, pasak Sigma ekspertų⁵², šiuo metu audito procesas yra pernelyg dokumentuojamas. Ekspertai siūlo sukurti standartizuotus darbo dokumentus kiekvienai pagrindinei audito sričiai, taip pat tobulinti audito išvadų ir ataskaitų formą, stilių, turinį taip, kad skaitytojas galėtų juos lengviau suprasti, taip pat rekomenduojama į nuorodas įtraukti taikomus apskaitos ir audito standartus ar kitus panašius šaltinius.

Finansinis auditas laikytinas tradicine viešųjų finansų kontrolės rūšimi, finansinio audito turinys ganėtinai suprantamas dėl jo konkretumo bei griežto finansinės veiklos reglamentavimo, audito metodai, taikymo praktika pakankamai nusistovėjusi, ko negalima pasakyti apie veiklos auditą – kitą valstybinio audito rūšį.

2.2.2. Veiklos auditas

Veiklos auditas nebuvo aktualus praeityje, jis atsirado tik XX a. septintajame dešimtmetyje, kai susiformavo veiklos audito samprata ir prasidėjo faktinis jo atlikimas JAV, Kanadoje, Didžiojoje Britanijoje, Švedijoje ir kitose šalyse. Nors veiklos auditas ilgainiui keitėsi, bet jo esmė iki šių dienų išliko ta pati – valstybės institucijų veiklos vertinimas.

Aiškinant plačiau veiklos auditas yra valstybės, ministerijų, departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė ir pasiūlymų šiems kriterijams gerinti rengimas⁵³.

Valstybės lėšomis išlaikomų įstaigų veiklos vertinimui turi būti skiriamas ypatingas dėmesys, nes biurokratinė sistema pati savaime neužtikrina efektyvaus darbo organizavimo, yra linkusi nuolat didėti, todėl pradedamos dubliuoti funkcijos, o tai didina tikimybę, kad kai kurios išvis nebus atliktos.

⁵¹ Valstybinio audito reikalavimų 3 reikalavimo 46, 47, 48, 49 punktai.

⁵² Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka

⁵³ Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P.6

Veiklos auditas gali būti traktuojamas ir kaip tam tikra prevencijos priemonė, kadangi teisingai atliktas veiklos auditas leidžia nustatyti audituojamų subjektų veiklos problemas anksčiau, negu šios problemos gali paveikti subjekto veiklos efektyvumą.

INTOSAI Limos deklaracijoje⁵⁴ *veiklos auditas* apibrėžiamas kaip auditas, nustatantis viešojo administravimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Valstybės kontrolės įstatymas⁵⁵ pateikia praktiškai analogišką sąvoką: *veiklos auditas* – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.

Veiklos auditas palyginti nauja Valstybės kontrolės veiklos sritis, daranti didelę įtaka valstybinio valdymo tobulinimui, todėl nenuostabu, kad Veiklos audito vadove⁵⁶ ne tik išsamiai aptariamas veiklos audito procesas, jo metodika, bet pirmiausia supažindinama su veiklos audito teoriniais pagrindais, kurie toliau ir aptariami darbe.

Pagal Veiklos audito vadovą ir Valstybinio audito reikalavimų 51 punktą, veiklos audito *tikslas* išplaukia iš paties veiklos audito apibrėžimo, t.y. įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. *Veiklos audito pagrindiniai uždaviniai*:

- ✓ teikti Lietuvos Respublikos Seimui nepriklausomą nuomonę dėl valstybės turto valdymo ir naudojimo bei valstybės biudžeto vykdymo ir lėšų naudojimo;
- ✓ padėti audituojamiems subjektams gerinti savo veiklos rezultatus;
- ✓ informuoti visuomenę, mokesčių mokėtojus apie valstybės lėšų ir išteklių naudojimą.

Atliekant veiklos auditą būtina konstruktyviai abejoti esama padėtimi; analizuoti valdymo, komunikavimo ir kt. sistemas bei kontrolę, išryškinti jų trūkumus; rinkti reprezentatyvią, o ne tendencingai nukreiptą į tam tikrą išvadą informaciją; teikti išvadas ir jei reikia, rekomendacijas, kurios būtų realios ir užtikrintų taupų lėšų naudojimą. Valstybiniai auditoriai nurodo audituojamam subjektui galimus patobulinimus, leidžiančius sutaupyti lėšų arba sumažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus bei siekti savo tikslų.

Veiklos audito objektas gali būti⁵⁷: audituojamo subjekto veikla ar atskiros jos dalys; kelių subjektų, kurie tarpusavyje susiję savo veikla ir (ar) turi bendrų tikslų ir užduočių, veikla

⁵⁴ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese// http://www.vkontrolė.lt/t_aktai_limos.shtml (prisijungimo laikas: 2006 11 03)

⁵⁵ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51-1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070

⁵⁶ Veiklos audito vadovas. Patvirtinta 2006 m. vasario 10 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-22 //Valstybės kontrolės biblioteka.

⁵⁷ ten pat

(sistemos auditas); iš valstybės, savivaldybės biudžeto, kitų valstybės piniginių fondų finansuojamos programos. Pagal audito objektą veiklos auditas skirstomas į tris sritis:

*Organizacijos auditas*⁵⁸, kurio metu įvertinami veiklos rezultatai; vertinama, kaip organizacija vykdo jai pavestas funkcijas, kaip teikia paslaugas klientams; nustatoma, ar taupiai buvo naudojami materialiniai, darbo ir finansiniai ištekliai; ieškoma būdų rezultatyvumui didinti, kokybei gerinti ir išlaidoms mažinti. Šio audito objektu gali būti ir organizacijos valdymas. Organizacijos veiklos auditas gali padėti išsiaiškinti organizacijos stipriąsias ir silpnąsias puses, įvertinti įvairių lygių vadovų darbo efektyvumą, veiklos organizavimą ir valdymą bei galimybes tolimesniam organizacijos vystymui.

*Sistemos auditas*⁵⁹. Valstybiniame valdyme yra daug sričių, kuriose kylančias problemas turi spręsti ne viena, bet kelios institucijos, tarpusavyje koordinuodamos veiksmus. Šio audito metu ir vertinama kelių susijusių subjektų veikla bei valdymas veiklos koordinavimo, taupaus, efektyvaus lėšų naudojimo, nustatytų tikslų vykdymo požiūriais.

*Programos auditas*⁶⁰ – tai tyrimas, kuriuo siekiama įvertinti programos sudarymą, valdymą (vykdymą) ir rezultatus ekonomiškumo ir (ar) efektyvumo, ir (ar) rezultatyvumo požiūriu. Didžiausias dėmesys tokio audito metu skiriamas programos rezultatų vertinimui, kuriuo siekiama nustatyti programos įtaką ir atsakyti į klausimą, koks yra skirtumas tarp to, kas iš tikrųjų atsitinka įgyvendinus programą, ir to, kas būtų, jeigu programa nebūtų buvusi įgyvendinta.

Taigi veiklos audito metu audituojamo subjekto veikla vertinama ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Šias veiklos vertinimo sampratas, kurios sutrumpintai žymimos 3E simboliu⁶¹, išsamiai yra nagrinėjęs S. Puškorius monografijoje „Veiklos auditas“⁶². **Ekonomiškumą** autorius aiškina kaip minimizavimą panaudotų išteklių, kurių reikia tam tikram rezultatui gauti (pagaminti prekę, suteikti paslaugą ir pan.), išlaikant tam tikrą to rezultato kokybę. Šis kriterijus suteikia galimybę pasirinkti ekonomiškiausią arba pigiausią būdą, siekiant konkretaus rezultato. Ekonomiškumas glaudžiai susijęs su efektyvumu, tačiau pastarasis suprantamas plačiau. Ekonomiškumas (taupumas) vertina tik kaštus, tuo tarpu **efektyvumas** yra kur kas universalesnis kriterijus laikui, vykdančių konkrečią užduotį darbuotojų skaičiui, darbo organizavimo aspektams, sąveikos problemoms ir kitiems veiksniams vertinti, neatsisakant ir finansinių sąnaudų vertinimo aspektų. Taigi efektyvumas yra pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti *kompleksinių* išteklių, indėlių, kaštų bei kitų resursų santykis. **Veiksmingumą** autorius siūlo apibūdinti taip – tai nustatytų tikslų įgyvendinimo lygis,

⁵⁸ ten pat

⁵⁹ ten pat

⁶⁰ ten pat

⁶¹ 3E: ekonomiškumas (Economy), efektyvumas (Efficiency), rezultatyvumas arba veiksmingumas (Effectiveness)

⁶² Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P. 26-33

panaudojus tam tikrą išteklių kiekį. Veiksmingumas yra aukščiausio lygmens kriterijus, nes ne tik aprėpia efektyvumo kriterijų visumą, bet ir nustato kiekvieno to kriterijaus įtaką veiklos rezultatams bei įvertina nustatytų tikslų pasiekimo lygį.

Veiklos audito procesas⁶³. Veiklos audito procesas – sisteminė veiklos audito atlikimo tvarka. Procesas skaidomas į tris pagrindinius etapus: išankstinis tyrimas, pagrindinis tyrimas, veikla po audito. Valstybinio audito reikalavimuose įtvirtintos pagrindinės veiklos audito nuostatos, kurios detaliai nagrinėjamos Veiklos audito vadove⁶⁴.

Audito procesas yra glaudžiai susijęs su metinės valstybinio audito programos sudarymu, kurio pagrindas *strateginis tyrimas*. Šio tyrimo tikslas – parengti ilgalaikę ir metinę veiklos auditų programą. Strateginis tyrimas apima veiklos audito padaliniais ir auditoriams priskirtų veiklos sričių nuolatinį stebėjimą, duomenų rinkimą ir jų analizę, esamų ir galimų veiklos problemų nustatymą. Strateginio tyrimo procesas vykdomas ištisuos metus ir padeda tinkamai planuoti būsimus auditus; suvokti srities problemas, nustatyti prioritetus; racionaliai naudoti audito išteklius.

Veiklos auditas, kaip ir finansinis auditas, pradedamas planavimu, kurio metu atliekamas **išankstinis tyrimas**. Atlikti išankstinį tyrimą rekomenduojama paskirti darbuotoją, atsakingą už atitinkamos veiklos srities stebėjimą. Išankstinio tyrimo tikslai:

- ✓ surinkti, papildyti ir atnaujinti informaciją apie audituojamą sritį, įvertinti audituojamo objekto ar subjekto aplinką;
- ✓ metinės audito programos objekto apimtyje nustatyti audito problemą. Po išankstinio tyrimo audituojama sritis neturi būti išplėsta, jei tam nėra svarbių priežasčių ir nesuderinus su padalinio vadovu;
- ✓ nustatyti audito tikslą ir subjektą;
- ✓ nustatyti, ar tikslinga pradėti pagrindinį tyrimą;
- ✓ parengti išankstinio tyrimo ataskaitą, kurios tikslas sudaryti prielaidas audito problemai išnagrinėti, ataskaitai, išvadoms ir rekomendacijoms parengti.

Kartu su išankstinio tyrimo ataskaita patvirtinamas ir audito planas – išsamus ir reikiamą dėmesį svarbiausioms audito procedūroms užtikrinantis dokumentas.

Pagrindinis tyrimas atliekamas pagal patvirtintą audito planą ir iš esmės yra išankstinio tyrimo tęsia. Pagrindinio tyrimo metu visapusiškai išnagrinėjamos nustatytos audito problemos, renkami duomenys, kurie tampa audito įrodymais, reikalingais išvadoms pagrįsti. Duomenų rinkimo metodai gali būti įvairūs – tai ir informacija, gauta iš trečiųjų šalių, ir dokumentinių bylų nagrinėjimas, apklausos, pokalbiai ir kt. Surinkti duomenys vertinami kartu su audituojamo

⁶³ Pagal Valstybinio audito reikalavimus ir Veiklos audito vadovą.

⁶⁴ Veiklos audito vadovas. Patvirtinta 2006 m. vasario 10 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-22 //Valstybės kontrolės biblioteka.

subjekto veikla: siekiama nustatyti, kas lėmė nustatytus faktus (priežasties – pasekmės analizė), ir įvertinti duomenų patikimumą. Audito įrodymams taikomi tie patys jau anksčiau aptarti pakankamumo, tinkamumo, patikimumo reikalavimai. Audito rezultatai įforminami audito ataskaita, kurioje pateikiamos rekomendacijos.

Vykdam **veiklą po audito** atliekama rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė, už kurią atsakingas auditą atlikęs auditorius ar audito grupės vadovas. Po rekomendacijų pateikimo auditoriai turi domėtis audituojamo subjekto veiklos pokyčiais, stebėti, kaip šalinami trūkumai. Kartu su vadovu auditoriai gali inicijuoti rekomendacijų aptarimą su audituotais subjektais arba audito procedūras, kurių tikslas – įvertinti rekomendacijų įgyvendinimą.

Auditorius ar audito grupės vadovas privalo stebėti, kaip vykdomi Seimo (jo komitetų) nutarimai ir sprendimai pagal jų atlikto audito medžiagą.

Šiuo metu Valstybės kontrolė itin daug dėmesio skiria **audito kokybės** gerinimui. Tai pasakytina tiek apie finansinį, tiek apie veiklos auditą. Tobulinama audito kontrolės ir audito peržiūros sistema, ypatingas dėmesys skiriamas išorinei audito peržiūrai.

Audito priežiūra – vadovavimo auditui dalis. Ją vykdo audito grupės vadovas ir auditą vykdančio padalinio vadovas. Audito grupės vadovas privalo paskirstyti užduotis audito grupės nariams ir reguliariai su jais bendrauti, siekiant įvertinti padarytą pažangą ir surinktus įrodymus; prižiūrėti, kad auditas būtų atliekamas pagal audito planą ir kt. Padalinio vadovo pareigos: reguliariai susitikti su audito grupės vadovu, nariais ir aptarti audito rezultatus, svarbiausius įrodymus, esant objektyvioms aplinkybėms inicijuoti audito plano tikslinimą ir metinės valstybinio audito programos pakeitimą, kartu su audito grupės vadovu organizuoti ataskaitos projekto aptarimą su audituojamu subjektu ir kt.

Atliekama ne tik audito priežiūra, bet ir peržiūra. *Vidinės audito peržiūros tikslas* yra vertinti atliekamo audito kokybę, siekiant dar nebaigus audito atskleisti galimus nukrypimus nuo Valstybinio audito reikalavimų, kad būtų galima pašalinti audito trūkumus ir pateikti siūlymus dėl audito ataskaitos projekto tobulinimo, paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis. Šia peržiūrą organizuoja ir atlieka valstybės kontrolieriaus pavaduotojas ir auditą vykdančio padalinio vadovas.

Išorinė audito peržiūra skirta Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų kokybės nepriklausomam įvertinimui atlikti. Šią peržiūrą gali atlikti tiek valstybės kontrolės pareigūnai, nedalyvavę audite, jo priežiūroje ir vidinėje peržiūroje, tiek išorės ekspertai. Apibendrinus peržiūros rezultatus, parengiama peržiūrų metinė ataskaita, kuri teikiama valstybės kontrolieriui, ji taip pat turi būti pristatyta Seimo Audito komitetui. Audito peržiūra itin reikšminga organizuojant geros praktikos pavyzdžių sklaidą.

Finansinio ir veiklos audito palyginimas. Susipažinus su finansinio ir veiklos audito sampratomis, apžvelgus audito procesus, galima trumpai palyginti (ir kartu apibendrinti) šias dvi valstybinio audito rūšis žemiau pateikiamoje lentelėje.

1 lentelė. *Finansinio ir veiklos audito palyginimas*

Finansinis auditas	Veiklos auditas
Orientuotas į pateisinančius dokumentus	Orientuotas į veiklos tikslus, subjekto veiklos galutinius ir tarpinius rezultatus
Audito tikslu <i>ne visada</i> būna optimalus išteklių panaudojimas. Finansinio audito standartai tokio tikslo nenumato.	Audito tikslas <i>visada</i> yra optimalus išteklių panaudojimas
Didžiausias dėmesys skiriamas apskaitos sistemai	Didžiausias dėmesys skiriamas organizacijai (programai) ar jos veiklai
Tikrina subjekto finansinės atskaitomybės pagrįstumą, pajamas ir išlaidas	Tiria visą subjekto veiklą ar jos dalį ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu
Audito metodų taikymas daugiau ar mažiau standartizuotas, naudojamų metodų kiekis ribotas	Audito metodų taikymas nestandartizuotas – kiekviename audito projekte jis gali skirtis
Vertinimo kriterijai tinkami visiems atliekamiems auditams – daugiau ar mažiau standartizuoti	Vertinimo kriterijai yra subjektyvesni ir kiekvieno audito metu gali skirtis, juos nustato auditorius
Auditui atlikti nėra būtina problema	Auditas atliekamas tik suformulavus problemą
Tiria atitikimą finansinėms normoms ir normatyvams (teisėtumo tikrinimas)	Tiria išteklių panaudojimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą
Auditas dažniau įgauna kiekybinę išraišką	Auditas orientuotas į kokybinį vertinimą
Audito metu daugiausiai naudojama finansinė informacija	Audito metu daugiausia naudojama įvairaus pobūdžio informacija, gauta bendraujant su žmonėmis
Bendraujama dažniausiai su finansinės apskaitos personalu	Bendraujama su visu subjekto personalu, išorės ekspertais ir pan.
Paprastai auditas mažiau paremtas analitiniais vertinimais	Auditas dažniausiai paremtas analitiniais vertinimais
Vadovaujamosi finansiniais rodikliais ir juos reglamentuojančiais standartais	Veiklai vertinti be finansinių rodiklių ir juos reglamentuojančių standartų reikalingi kiti (ne finansiniai) veiklą apibūdinantys rodikliai, veiklą reguliuojantys standartai, palyginamoji panašių subjektų veikla ir subjektui nustatyti tikslai
Paprastai neatsižvelgiama į išteklių naudingumo analizę	Viena iš pagrindinių atliekamo audito krypčių – išteklių naudingumo analizė
Atlikus auditą, surašoma ataskaita ir teikiama išvada	Atlikus auditą, surašoma ataskaita. Atskiras dokumentas – išvada – nerengiamas. Audito išvados ir rekomendacijos dėl veiklos gerinimo pateikiamos ataskaitoje.
Paprastai auditas atliekamas reguliariai pas tuos pačius asignavimų valdytojus	Veiklos audito subjektai ir audito temos kasmet kinta, audito objektai ir subjektai parenkami pagal juose esančių problemų reikšmingumą.

* Lentelė sudaryta darbo autorės pagal Veiklos audito vadovo duomenis

2.3. Viešųjų finansų kontrolės sistemos teisinis reglamentavimas valstybinio audito aspektu

Pirmoje darbo dalyje buvo išskirtos tokios viešųjų finansų kontrolės sritys kaip išorės kontrolė (valstybinis auditas ir valstybės pajamų kontrolė), viešoji vidaus finansų kontrolė, savivaldybių finansų kontrolė ir nepriklausomas auditas. Kadangi į viešųjų finansų kontrolės sistemą bus bandoma pažvelgti per valstybinio audito prizmę, tai toliau bus nagrinėjami Valstybės kontrolės kaip aukščiausios valstybinio audito institucijos ir daugiausia sąlyčio taškų su valstybiniu auditu turinčių finansų kontrolės sričių – vidaus kontrolės, savivaldybių finansų kontrolės bei nepriklausomo audito – teisinio reglamentavimo ypatumai.

2.3.1. Valstybės kontrolė – aukščiausioji valstybinio audito institucija

Valstybės kontrolės beveik visa veikla yra susijusi su valstybiniu auditu. Todėl suprantama, kodėl valstybinis auditas taip dažnai tapatinamas su pačia Valstybės kontrole. Jau minėta, kad kontrolės formos ar rūšys negali egzistuoti pačios savaime, o jos yra realizuojamos per konkrečias kontrolės institucijas, pareigūnus, asmenis, todėl ir požiūris į finansų kontrolės sistemą turi būti integruotas: sistemos elementai – tai konkrečios finansų kontrolės sritys su tą kontrolę įgyvendinančiomis institucijomis.

Valstybės kontrolė – tai Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje⁶⁵ Valstybės kontrolei skirtas atskiras XII skirsnis, kur 133 str. ir 134 str. lakoniškai išdėstomos nuostatos dėl Valstybės kontrolės vadovo – valstybės kontrolieriaus – skyrimo į pareigas tvarkos⁶⁶ bei svarbiausių institucijos uždavinių. A. Katkus, išsamiai analizavęs Valstybės kontrolės teisinio statuso klausimus, teigia, kad „valstybė, įtvirtindama savo konstitucijoje tam tikrų teisės subjektų statuso svarbiausius momentus, tuos subjektus tarsi „pakelia“ į konstitucinį, tam tikra prasme išskirtinį, rangą. Jie tarsi įgyja konstitucinį imunitetą, t.y. nepakeitus konstitucijos jie negali būti panaikinti ar pertvarkyti. Būtent tai ir suteikia tokių konstitucinių institucijų, prie kurių priskirtina ir Valstybės kontrolė, statusui ir veiklai tam tikro stabilumo“⁶⁷. Deja, dabartinis konstitucinis reguliavimas nėra pakankamas, kadangi Konstitucijos nuostatos neįtvirtina aukščiausios valstybinio audito institucijos nepriklausomumo – vieno iš svarbiausių, pamatinių institucijos organizavimo ir veiklos principų. Apie šio principo svarbą ir reikšmę jau kalbėta ankstesniame skyriuje. Be to, Valstybės kontrolei tapus modernia aukščiausiaja valstybinio audito institucija, išsiplėtė

⁶⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios. 1992, Nr. 31-955

⁶⁶ Valstybės kontrolierių penkeriems metams Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas.

⁶⁷ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P.42

institucijos kompetencijos ribos ir paties valstybinio audito apimtis. Todėl audito mastas ir institucijos įgaliojimai turėtų būti paminėti Konstitucijoje.

Suprantama, konstitucinis reguliavimas negali būti labai detalus ir visa apimantis, čia įtvirtinamos tik esminės nuostatos. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas⁶⁸ reglamentuoja Valstybės kontrolės veiklą, struktūrą, finansavimą, tarnybos Valstybės kontrolėje teisinius santykius. Valstybės kontrolė įvardijama kaip institucija atliekanti valstybinį auditą.

Įstatymo 4 str. išdėstomi pagrindiniai *Valstybės kontrolės uždaviniai*⁶⁹:

- 1) prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas (pastarasis uždavinys minimas ir Konstitucijoje);
- 2) skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Įgyvendindama šiuos uždavinius *Valstybės kontrolė audituoja*: valstybės biudžeto vykdymą; valstybės piniginių išteklių naudojimą; valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo; Valstybinio socialinio draudimo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžeto vykdymą; valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams naudojimą; atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.

Be to, Valstybės kontrolė kasmet teikia Seimui šiuos dokumentus⁷⁰:

- 1) išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos;
- 2) išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos;
- 3) išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos;
- 4) Valstybės kontrolės veiklos ataskaitą.

Valstybinis auditas yra pagrindinė Valstybės kontrolės veiklos forma, todėl jam įstatyme skirtas atskiras IV skyrius. Šiame skyriuje nustatomi valstybinio audito tipai (rūšys); valstybinio audito mastas; valstybinio audito subjektai, jų teisės ir pareigos; valstybinio audito dokumentai; valstybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojų teisės; sprendimų apskundimo tvarka, terminai; sprendimų vykdymo kontrolė. Vadovaujantis Valstybės kontrolės įstatymu bei atsižvelgiant į INTOSAI standartus, Lietuvos auditorių rūmų parengtus Nacionalinius audito standartus

⁶⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51-1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070

⁶⁹ ten pat

⁷⁰ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio 3 dalis

parengti Valstybinio audito reikalavimai⁷¹, detaliau reglamentuojantys valstybinio audito bendrąsias nuostatas, audito procesą, valstybinių auditorių santykius su audituojamais subjektais. Kaip ir reikalauja teisės aktų hierarchija, įstatymų ir įstatymų lydimųjų teisės aktų nuostatas plėtoja institucijų vidaus teisės aktai. Valstybės kontrolės parengti Finansinio ir Veiklos audito vadovai⁷² - metodinių nurodymų rinkiniai, padedantys valstybiniams auditoriams atlikti kokybiškus auditus. Paminėtų teisės aktų nuostatos jau buvo analizuotos kalbant apie valstybinį auditą, jo rūšis ir auditų procesus.

Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su Lietuvos Respublikos Seimu. 2006 m. sausio mėn. įsigaliojus Valstybės kontrolės įstatymo pataisoms, buvo sustiprintas Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su Seimu, Vyriausybe, teisėsaugos ir audito institucijomis. Itin reikšmingas ir produktyvus bendradarbiavimas su 2005 m. Seime pradėjusiu veikti Audito komitetu, kurio viena iš krypčių nagrinėti Seimui ir Seimo komitetams pateiktas valstybinio audito ataskaitas ir išvadas bei rengti Seimo nutarimų dėl valstybinio audito ataskaitose ir išvadose pateiktų Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo projektus. Tai akivaizdžiai padidino valstybinio audito veiksmingumą. Seimo Audito komitetas tapo reikšmingu veiksmu, padedančiu įgyvendinti audito rekomendacijas: Seimo Audito komitete ir kituose komitetuose 2005 m. svarstytos 22 veiklos audito ataskaitos ir 14 finansinio audito ataskaitų. Dėl Valstybės kontrolės veiklos ir valstybinio audito ataskaitų priimti 7 Seimo nutarimai ir 19 Seimo Audito komiteto sprendimų. Vykdydama Valstybės kontrolės audito rezultatų pagrindu inicijuotus Seimo nutarimus, Vyriausybė patvirtino viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės sistemos reformos koncepciją, Seimui pateikta valstybės turto informacinės sistemos įgyvendinimo koncepcija. Seimas pritarė Socialinių paslaugų įstatymo projektui, kuriame numatytos priemonės dėl vaikų globos įstaigų finansavimo tobulinimo. Apskritai iš 2005 m. valstybinio audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų buvo įgyvendinta ir įgyvendinta iš dalies 93,2 proc. Lentelėje pateikiami duomenys, kaip kito rekomendacijų įgyvendinimo rodikliai lyginant 2004 – 2005 metus.

⁷¹ Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija)//Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 26)

⁷² Finansinio audito vadovas. Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-125 ir Veiklos audito vadovas. Patvirtinta 2006 m. vasario 10 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-22 //Valstybės kontrolės biblioteka

2 lentelė. Palyginimas: Valstybinio audito 2004 m. ir 2005 m. ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas tais pačiais metais

Rekomendacijos, kurių terminas pasibaigęs tais pačiais metais	2004 m. skaičius	2004 m. procentai	2005 m. skaičius	2005 m. procentai
Įgyvendintos	506	71,8	908	81,9
Iš dalies įgyvendintos	147	20,9	125	11,3
Atmetamos subjekto	7	1,0	12	1,1
Nebeaktualios	1	0,1	9	0,8
Neįgyvendintos (kitos priežastys)	44	6,2	55	4,9

* Neįtrauktos rekomendacijos, kurių įgyvendinimo terminas nepasibaigęs.

** Šaltinis: Valstybės kontrolės 2005 metų veiklos ataskaita

Tai tik keli pavyzdžiai, rodantys, kad Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su Seimo Audito komitetu iš esmės pagerino valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimą ir nustatytų trūkumų šalinimą bei padeda Seimui geriau vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą⁷³.

Vis stiprėja poreikis Valstybės kontrolei dalyvauti Seimo komitetų posėdžiuose, kuriuose nagrinėjami su audito ataskaitomis susiję klausimai, o tai rodo didėjantį pasitikėjimą Valstybės kontrole. Todėl būtina ir toliau stiprinti bendradarbiavimą su Seimu ir ypač Audito komitetu.

Valstybės kontrolė – nuolat tobulėjanti institucija. Valstybinis auditas – dinamiškas procesas, reaguojantis į besikeičiančios tikrovės aktualijas, todėl ir aukščiausioji valstybinio audito institucija turi nuolat tobulėti. Valstybės kontrolė jau nuo 1992 m. yra Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI narė, o nuo 1993 m. ir Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos EUROSAI narė. Tapusi INTOSAI nare, Valstybės kontrolė turėjo lygiuotis į tarptautinius šios organizacijos standartus. Pasirengimas narystei Europos Sąjungoje taip pat lėmė didžiulius institucijos pokyčius. 2000-2001 m. Valstybės kontrolės iniciatyva SIGMA (ES paramos organizacija Vidurio ir Rytų Europos šalims tobulinant valdymą ir administravimą) ekspertai atliko ekspertinį Valstybės kontrolės veiklos ir jos teisinio pagrindo vertinimą. Ekspertų rekomendacijų pagrindu buvo sukurtas valstybės kontrolės strateginis plėtros planas. Jame buvo aiškiai įvardyta nauja Valstybės kontrolės vizija – tapti išorės finansų kontrolės valstybine audito institucija, atliekančia finansinį ir veiklos auditus pagal tarptautinius audito standartus⁷⁴.

2001 m. gruodžio mėn. buvo priimtas Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas ir Valstybės kontrolė pirmą kartą nacionalinėje teisėje įvardinta kaip valstybinio audito institucija, dirbanti pagal šiuolaikinius audito reikalavimus ir tarptautinius standartus. Valstybės

⁷³ Valstybės kontrolės 2005 metų veiklos ataskaita// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?vk (prisijungimo laikas: 2006 10 26)

⁷⁴ Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/apie_institucijos_raida.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 27)

kontrolė atsisakė audito institucijai nebūdingų inspekcinių, revizinių, kvotos ir baudžiamųjų funkcijų, pasikeitė veiklos metodai – nuo kontrolinės-revizinės pereita prie audito metodikos.

2003 m. Seimas suteikė Valstybės kontrolei naujus įgaliojimus: audituoti Europos Sąjungos paramos fondų lėšų, atitenkančių Lietuvai, panaudojimo teisėtumą bei efektyvumą, taip pat valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Valstybės kontrolei taip pat buvo patikėta vykdyti savivaldybių kontrolierių tarnybų atliekamo audito išorinę priežiūrą⁷⁵.

Akivaizdu, kad palyginti jaunai institucijai per trumpą laiką reikėjo įgyti daug žinių ir profesionalumo. Valstybės kontrolė sėkmingai išnaudojo PHARE programos teikiamas galimybes dalyvaudama dviejuose „Dvynių“ projektuose 2002–2005 metais. Pagrindinis projektų partneris buvo Jungtinės Karalystės nacionalinė audito įstaiga, kiti partneriai – Švedijos ir Danijos nacionalinės audito įstaigos, o įgyvendinant antrąjį projektą – ir Portugalijos audito rūmai. Projektų metu buvo sustiprinti institucijos darbuotojų administraciniai gebėjimai ir pagilintos profesinės žinios, buvo pasisemta vertingos tarptautinės patirties. Valstybės kontrolė nuosekliai įgyvendino priemones, kad jos veikla atitiktų ES teisyno reikalavimus ir kad valstybinis auditas būtų atliekamas laikantis tarptautinių standartų ir pažangią praktiką atitinkančių reikalavimų⁷⁶.

Organizacijos tobulėjimas, veiklos gerinimas turi būti nuolatinis procesas. Valstybės kontrolė nuosekliai laikosi šio principo. 2005 m. viduryje SIGMA ekspertai atliko antrąjį Valstybės kontrolės veiklos vertinimą. Kaip nurodo SIGMA ekspertai savo atskaitoje⁷⁷, pagrindinis vertinimo tikslas buvo padėti Valstybės kontrolei priimti tinkamus sprendimus dėl tolimesnio institucijos darbo ir veiklos. Buvo siekiama, kad institucija atitiktų jai keliamus tikslus ir užtikrintų viešojo sektoriaus atskaitingumą, teikdama aukštos kokybės audito ataskaitas ir kitus dokumentus, stengdamasi užtikrinti geresnį ir taupesnį viešųjų paslaugų teikimą.

Tokie vertinimai nėra savitiksliai. Į ekspertų pastabas ir rekomendacijas atsižvelgiama tobulinant teisinę bazę⁷⁸ ir veiklos metodus, rengiant institucijos veiklos strategiją ir pan.

Šiuo metu Valstybės kontrolė įgyvendina Europos socialinio fondo agentūros remiamą projektą, skirtą tobulinti valstybės tarnautojų administracinius ir asmeninius gebėjimus,

⁷⁵ Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės Žinios. 2003, Nr.73-3346 ir Valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės Žinios. 2003, Nr.116-5257

⁷⁶ Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/apie_institucijos_raidu.shtml (prisijungimo laikas: 2006 10 27)

⁷⁷ N. Treen. Sigma ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas. Ataskaitos santrauka.// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis. 2006, Nr.14 P. 4

⁷⁸ Atsižvelgiant į ekspertų siūlymus, inicijuoti Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimai. Valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės Žinios. 2006, Nr. 4-101

reikalingus pareiginėms funkcijoms atlikti, audito procesui organizuoti ir darbo efektyvumui užtikrinti, bei tobulinti tarnautojų užsienio kalbų mokėjimą.

Akivaizdi Valstybės kontrolės pažanga, siekiant sukurti modernią ir efektyvią aukščiausiąją audito instituciją. Todėl dabartinis institucijos pavadinimas netikslus ir klaidinantis. Jis nebeatitinka institucijai priskiriamos audito funkcijos ir ateityje keistinas.

Tai tik trumpas Valstybės kontrolės kaip institucijos pristatymas, kadangi tema plati ir galėtų būti atskiro darbo tyrimo objektas.

2.3.2. Vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse

Nuo vidaus kontrolės sistemos priklauso ir išorės audito efektyvumas, jo strategija ir planas, todėl vidaus kontrolė nagrinėtina išsamiau. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas⁷⁹ nustato pagrindinius vidaus kontrolės ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad vidaus kontrolė veiktų. Įstatymo 2 str.⁸⁰ vidaus kontrolė apibrėžiama taip: *vidaus kontrolė* – tai viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Vidaus kontrolė – tai dinamiškas kompleksinis procesas, nuolat prisitaikantis prie organizacijos pokyčių. Visų lygių vadovai ir darbuotojai turi dalyvauti šiame procese, nagrinėdami rizikos veiksnius ir užtikrindami, kad bus įgyvendinta organizacijos misija ir bendrieji tikslai.

Aptariant finansinio audito procesą, buvo minėta, kad planavimo etape valstybinis auditorius įvertina vidaus kontrolę audituojamame subjekte. Tokią pareigą auditoriui numato Valstybinio audito reikalavimų⁸¹ 3 reikalavimo 27 ir 29 punktai bei 5 reikalavimas. Vertindamas vidaus kontrolę, auditorius susipažįsta su vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis.

⁷⁹ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės Žinios. 2002, Nr. 123-5540

⁸⁰ ten pat

⁸¹ Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija)//Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml (prisijungimo laikas: 2006 11 15)

Vidaus kontrolės aplinka – tai aplinka, kurioje turi funkcionuoti audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistema. Pagrindiniai jos elementai⁸²:

1) Vadovo požiūris ir veiklos stilius. Tik nuo audituojamo subjekto vadovo požiūrio, suvokimo ir veiksmų priklauso, ar vidaus kontrolė bus efektyvi, reikšminga viešojo juridinio asmens veiklos dalis.

2) Organizacinė struktūra. Ji turi užtikrinti visų ūkinių operacijų ir procesų sėkmingą planavimą, atlikimą, apskaitą ir kontrolę; tolygų pareigų tarp padalinių ir darbuotojų paskirstymą; tinkamą pareigų atskyrimą ir atsakomybės nustatymą.

3) Personalo politika. Personalo sąvoka apima: darbuotojų kompetenciją, atsakomybės paskirstymą, pareigų ir teisių suderinimą, darbo padalijimą, darbuotojų pakeitimo tvarką. Efektyvios vidaus kontrolės sistemos pagrindas – kompetentingi, sąžiningi, patikimi darbuotojai, kuriems sudaromos geros darbo sąlygos.

4) Išoriniai veiksniai. Jų poveikis priklausomai nuo audituojamo subjekto veiklos ypatybių gali būti labai įvairus ir platus. Prie tokių išorės veiksnių priskirtina šalies ekonominė politika, teisės aktų nepastovumas, vyriausybinių institucijų priežiūra ir kt.

Atliekant finansinį auditą, itin aktualios dvi vidaus kontrolės rūšys – tai vidaus finansų kontrolė ir vidaus auditas. *Finansų kontrolė*⁸³ – tai viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų - ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo - laikymąsi. O *vidaus auditas*⁸⁴ - viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.

Valstybinis auditorius susipažįsta su finansų kontrolės taisyklėmis, suvokia valstybės tarnautojų (darbuotojų), atliekančių finansų kontrolės funkcijas (vyriausiasis buhalteris arba apskaitos tarnybos vadovas), pareigas ir atsakomybę, susipažįsta su ataskaitomis apie finansų kontrolės būklę, taip pat su vidaus audito tarnybos taikoma vidaus audito metodika, metiniais vidaus audito planais, ataskaitomis, kita reikšminga informacija bei įvertina kontrolės patikimumo lygį⁸⁵.

Atliekant veiklos auditą tiriama ir vertinama vidaus kontrolė, padedanti audituojamam subjektui veikti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai⁸⁶.

⁸² Pagal Finansinio audito vadovą Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-125 //Valstybės kontrolės biblioteka ir Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 568-571

⁸³ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 2 str.

⁸⁴ Ten pat

⁸⁵ Finansinio audito vadovas. Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-125 //Valstybės kontrolės biblioteka

⁸⁶ Valstybinio audito reikalavimų 5 reikalavimo 78 punktą.

Tačiau valstybinio audito ir vidaus kontrolės ryšys pasireiškia ne tik tuo, kad Valstybės kontrolės pareigūnai valstybinio audito metu vertina, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje. Pagal Valstybinio audito reikalavimus⁸⁷ valstybiniai auditoriai, atlikdami auditus, *gali pasinaudoti* vidaus auditoriaus atlikto darbo rezultatais ir taip sumažinti atliekamo darbo apimtį. Būtina įsitikinti, kad vidaus auditoriaus darbo rezultatai gali būti naudingi (tinkami) audito tikslams pasiekti, taip pat, kad jo naudojami darbo metodai yra tinkami, o padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais. Dažniausiai vidaus auditorių darbas naudojamas *planavimo etape*, kuomet vidaus audito ataskaitos gali suteikti informacijos apie galimas stipriąsias ir silpnąsias kontrolės sistemos vietas ir rimtų klaidų atsiradimo priežastį. Tačiau ir kituose audito proceso etapuose vidaus auditorių darbas gali būti naudingas: pavyzdžiui, *savarankiškų audito procedūrų atlikimo metu* norint surinkti dalį reikiamų įrodymų, galima sumažinti darbo apimtį, o audito išteklius nukreipti kitoms audito užduotims; *audito pabaigoje* – vidaus audito ataskaitos gali suteikti informacijos apie tai, pagrįsti ar atmesti abejones dėl gautų rezultatų ar preliminarių išvadų, kurias auditorius padarė remdamasis įrodymais, surinktais tam tikrame audito proceso etape⁸⁸.

Akcentuotina tai, kad valstybinis auditorius gali, bet neprivalo pasinaudoti vidaus auditorių darbo rezultatais, ir visais atvejais būtent valstybinis auditorius atsako už savo išvadų teisingumą.

2.3.3. Savivaldybių finansų kontrolė

Ilgą laiką Lietuvos Respublikoje vietos savivaldos lygmenyje vidaus ir išorės kontrolės funkcijų atskyrimas neegzistavo. 2000 m. Vietos savivaldos įstatymo redakcijoje buvo nustatyta, kad savivaldybės kontrolierius yra savivaldybės kontrolės institucija, tiesiogiai kontroliuojanti savivaldybės biudžeto naudojimą bei atliekanti vidaus audito funkcijas savivaldybėje. Ir tik 2003 m. priėmus įstatymo pakeitimą⁸⁹ vidaus ir išorės kontrolės funkcijos buvo atskirtos ir pavestos skirtingiems subjektams. Toks atskyrimas pirmiausia būtinas todėl, kad skiriasi vidaus ir išorės kontrolės tikslai: vidaus kontrolė (ir vidaus auditas kaip sudėtinė vidaus kontrolės sistemos dalis) pirmiausia “reikalinga” pačiam viešajam subjektui, ji turi padėti tinkamai įgyvendinti jam priskirtus tikslus; išorės kontrolės tikslas – pateikti suinteresuotoms šalims (valstybės institucijoms, visuomenei) kuo tikresnį ir išsamesnį vaizdą apie kontroliuojamo subjekto veiklą, finansų valdymą.

⁸⁷ Valstybinio audito reikalavimų 5 reikalavimo 79 punktą

⁸⁸ Pagal Finansinio audito vadovą.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 104-4636

Dabar galiojančio Vietos savivaldos įstatymo⁹⁰ šeštame skirsnyje įtvirtintos esminės nuostatos, reglamentuojančios savivaldybių kontrolę ir auditą. Pagal šio įstatymo 27 str. 1 dalį savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba)⁹¹ atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Vidaus kontrolės funkcijos savivaldybėje pavestos savivaldybės tarybos įsteigta centralizuotai vidaus audito tarnybai, įeinančiai į savivaldybės administracijos struktūrą (įstatymo 28 str.).

2003 m. reformuojant iki tol egzistavusią tvarką, buvo atsisakyta savivaldybių kontrolierius priskirti valstybės kontrolės sistemai. Priėmus Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimus⁹² Valstybės kontrolė neteko teisės atlikti savivaldybių biudžeto vykdymo išorės auditą, jai buvo pavesta audituoti valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Toks Valstybės kontrolės kompetencijos susiaurinimas buvo grindžiamas tuo, kad siekta išvengti funkcijų dubliavimo, mat savivaldybių biudžeto vykdymo auditas pagal jau minėto 2003 m. Vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymą priskirtas savivaldybių kontrolierių kompetencijai.

Savivaldybių nuosavybės teise ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto auditą įstatymai reglamentuoja prieštaringai: Konstitucijos 134 str. ir Valstybės kontrolės įstatymo 9 str. 1 dalyje nustatyta, kad savivaldybių patikėjimo teise valdomą valstybės turtą audituoja Valstybės kontrolė. Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo⁹³ 21 str. 3 dalyje nurodyta, kad savivaldybių kontrolierių tarnybos pateikia savivaldybių taryboms išvadą ne tik dėl savivaldybių nuosavybės teise, bet ir dėl patikėjimo teise valdomo valstybės turto. Savivaldybėms nuosavybės teise priklausančio turto auditą atlieka savivaldybių kontrolieriai, bet Valstybės kontrolės įstatyme dar yra nustatyta, kad savivaldybių turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal valstybinio audito mastą, kasmet nustatomą valstybinio audito programose. Pagal Vietos savivaldos įstatymo 37 str. prireikus valstybės kontrolieriaus sprendimu Valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, taip pat savivaldybių įstaigų bei savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus (nors tokia kompetencija nenustatyta Valstybės kontrolės

⁹⁰ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55-1049; Valstybės Žinios. 2000, Nr. 91-2832

⁹¹ Savivaldybės kontrolės ir audito institucijos funkcijoms įgyvendinti savivaldybės taryba savivaldybės kontrolieriaus teikimu steigia (kai savivaldybės gyventojų skaičius yra mažesnis kaip 30 tūkstančių gyventojų, gali steigti) savivaldybės kontrolieriaus tarnybą. Šiai tarnybai vadovauja savivaldybės kontrolierius.

⁹² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 116- 5257

⁹³ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės Žinios. 1998, Nr. 54-1492; Valstybės Žinios. 2002, Nr. 60-2412

įstatyme). Tokie teisės aktų neatitikimai tik sukelia painiavos bei sukuria papildomus valstybinio audito apribojimus, kuriuos būtina pašalinti inicijuojant įstatymų patikslinimus.

Savivaldybių kontrolieriai savo veikloje be kitų teisės aktų vadovaujasi Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis audito metodikomis. Be to, Valstybės kontrolė atlieka savivaldybių kontrolierių veiklos išorės peržiūrą, įvertina audito ataskaitų kokybę. Taigi Valstybės kontrolė ne tik audituoja savivaldybes, bet ir atlieka metodinę bei audito kokybės priežiūros funkcijas vietos savivaldoje. *Išorinės peržiūros tikslas*⁹⁴ – įvertinti atlikto audito kokybę, paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis, pateikti vadovybei patikimą informaciją apie audito kokybę. Vykdam išorinę peržiūrą aiškinamasi, kaip laikytasi Valstybinio audito reikalavimų sudarant audito planą ir rengiant audito programą, renkant audito įrodymus, informant audito ataskaitą ir keičiant audito išvadą. Tačiau dėl didelio darbo krūvio kasmet peržiūrimos tik dalies savivaldybių kontrolierių atliktų auditų ataskaitos; pagrindinis dėmesys sutelkiamas į tai, kaip laikomasi Valstybinio audito reikalavimų, Valstybės kontrolės parengtų metodikų, todėl ta peržiūra daugiau formali. Be to, Valstybės kontrolė tik pateikia rekomendacijos, kurios nėra privalomos savivaldybių kontrolieriams, todėl tokios išorinės peržiūros įtaka savivaldybių kontrolierių darbo kokybei minimali.

Valstybės kontrolė, 2005 m. atlikusi savivaldybėms priskirtų valstybės funkcijų finansinių auditų apibendrinimą⁹⁵, nustatė, kad savivaldybėse problemų yra tikrai daug – teigiamai įvertinta tik viena iš dvylikos savivaldybių. Pastebėta tendencija, kad savivaldybių administracijos nepagrįstai padidina planuojamų lėšų poreikį valstybinėms funkcijoms vykdyti⁹⁶. Iš dvylikos audituotų savivaldybių net šešiose mokinio krepšelio lėšos biudžetinių metų eigoje, neįvykdžius 2004-2005 mokslo metų bendrųjų ugdymo planų, buvo naudojamos kitoms švietimo reikmėms finansuoti. Dėl specialiosioms tikslinėms dotacijoms skirtų lėšų apskaitos netikslumų ir trūkumų keturioms audituotoms savivaldybėms – Vilniaus, Šiaulių miestų, Ukmergės rajono, Elektrėnų – atsisakyta pareikšti nuomonę apie finansinių ataskaitų tikrumą bei jų sudarymo teisingumą pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus.

⁹⁴ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2004 metų veiklos ataskaita // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?vk (prisijungimo laikas: 2006 11 17)

⁹⁵ Lietuvos Respublikos savivaldybių 2004 m. valstybinio finansinio audito rezultatai // Valstybės kontrolės interneto svetainė. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?f (prisijungimo laikas: 2006 11 17)

⁹⁶ Lietuvos Respublikos 2004 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu audituotoms savivaldybėms iš valstybės biudžeto buvo patvirtinta 941,5 mln. Lt specialių tikslinių dotacijų, iš jų 368,8 mln. Lt – valstybinėms funkcijoms atlikti ir 515,8 mln. Lt – mokinio krepšeliui finansuoti. Savivaldybių tarybos 2004 metais tikslino biudžetus, iš kurių valstybinėms funkcijoms atlikti skyrė ir panaudojo 302,2 mln. Lt specialių tikslinių dotacijų, arba 66,6 mln. Lt (18 proc.) mažiau, mokinio krepšeliui finansuoti – 497,6 mln. Lt arba 15,6 mln. Lt (3,0 proc.) mažiau, negu buvo patvirtinta minėtu įstatymu.

Biudžetiniams metams pasibaigus Vilniaus ir Ukmergės rajonų savivaldybių tarybos priėmė sprendimus dėl 2004 metų biudžetų patikslinimo, nors Biudžeto sandaros⁹⁷ ir Vietos savivaldos įstatymai reglamentuoja, kad savivaldybių tarybos biudžetą gali tikslinti tik biudžetiniais metais. Dalis savivaldybių tarybų įstatymų nustatyta tvarka nepakeitus valstybės biudžeto specialiųjų tikslinių dotacijų tikslinės paskirties panaudojo šias lėšas kitoms savivaldybių biudžetų reikmėms finansuoti.

Valstybės kontrolės auditoriai akcentavo, kad daugumoje savivaldybių administracijų įvairiuose valdymo lygiuose numatytos nepakankamos arba neveiksmingos finansų kontrolės procedūros, nepajėgiančios užtikrinti išlaidų valstybinėms funkcijoms vykdyti ir mokinio krepšeliui finansuoti kontrolės.

Valstybės kontrolė išvadoje dėl 2006 metų valstybės biudžeto projekto⁹⁸ nurodo, kad valstybės tikslinių dotacijų savivaldybėms planiniai rodikliai ir toliau reikšmingai skiriasi nuo faktinių; vis didesniais tempais savivaldybės dotacijas naudoja kitoms savivaldybių reikmėms. Esanti sistema iškreipia atlygintinumo savivaldybėms už valstybės funkcijų atlikimą principą, pažeidžia savivaldybių lygybės principą ir tikslinių dotacijų planavimas tampa vis labiau nepagrįstas. Valstybės lėšos savivaldybėms skiriamos finansuoti procesą, o ne pasiekti rezultatą. Skirtingai nuo valstybės biudžetinių įstaigų, kurioms skiriami asignavimai iš valstybės biudžeto, Seimas skiria savivaldybėms tikslines dotacijas nesant programų, vertinimo kriterijų. Atitinkamai Seimui neatsiskaitoma apie savivaldybių vykdomų valstybinių (perduotų savivaldybėms) funkcijų įvykdymo rezultatyvumą ir efektyvumą. Kol egzistuojanti sistema nebus pakeista, Valstybės kontrolės nuomone, savivaldybėms likusi nepanaudota asignavimų suma turėtų būti gražinta į valstybės biudžetą arba naudojama valstybinėms funkcijoms vykdyti. Ir tik reformavus esamą tvarką, būtų galima svarstyti, kokiomis aplinkybėmis savivaldybės gali panaudoti sutaupytas valstybės skirtas lėšas savivaldybių funkcijoms vykdyti.

Kadangi pagal Valstybės skolos įstatymo naują redakciją⁹⁹ į valstybės skolą įskaičiuojamos ir vietos savivaldos institucijų skolos, tai paskatino Valstybės kontrolę atlikti savivaldybių skolinimosi auditus¹⁰⁰. Savivaldybių skolinimosi tvarką nustato Vyriausybės patvirtintos Savivaldybių skolinimosi taisyklės¹⁰¹. Šiose taisyklėse nustatyta, kad savivaldybės,

⁹⁷ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas // Valstybės Žinios. 1990, Nr. 24- 596; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 4-47

⁹⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išvada dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto projekto // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?ip (prisijungimo laikas: 2006 11 17)

⁹⁹ Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 4 -31

¹⁰⁰ 2005 m. liepos 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 2030-23-84. Savivaldybių skola ir skolinimasis // Valstybės kontrolės interneto svetainė. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. kovo 26 d. nutarimas Nr.345 “Dėl savivaldybių skolinimosi taisyklių patvirtinimo” // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 47-1557

turėdamos savivaldybės kontrolieriaus išvadą, savivaldybės tarybos sprendimu gali imti ilgalaikes vidaus ir užsienio paskolas investicijų projektams finansuoti, nesunaudojamiems kilnojamiesiems ir nekilnojamiesiems daiktams įsigyti, skoloms dengti, teikti garantijas dėl savivaldybės kontroliuojamų įmonių paskolų, naudojamų investicijų projektams finansuoti, taip pat imti trumpalaikes vidaus ir užsienio paskolas biudžetinais metais laikinam pajamų trūkumui padengti. Savivaldybių skolinimosi limitus nustato Seimas, tvirtindamas kiekvienų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius. Finansų ministerijos 2004 gruodžio 31 d. duomenimis 6 savivaldybės iš 61, o 2005 kovo 31 d. duomenimis 4 iš 61 savivaldybės pažeidė įstatymų reikalavimus ir viršijo joms nustatytus skolinimosi limitus.

Be to, auditų metu nustatyta, kad kai kurios savivaldybės ne tik viršija nustatytus skolinimosi limitus, bet ir paimtas paskolas naudoja ne pagal paskirtį. Pavyzdžiui, Trakų rajono savivaldybės paimta ilgalaikė paskola panaudota savivaldybės administracijos ir savivaldybei priskirtų biudžetinių įstaigų darbuotojų darbo užmokesčiui sumokėti, o ne investiciniams projektams finansuoti¹⁰². Vėl gi ta pati tendencija – finansuojamas procesas, o ne siekiama konkrečių rezultatų. Skolinimosi taisyklėse įtvirtinta nuostata, kad savivaldybės taryba, prieš priimdama sprendimą dėl paskolos, turi gauti savivaldybės kontrolieriaus išvadą. Savivaldybės kontrolieriaus išvada lyg ir turėtų patvirtinti, kad dėl paimtos paskolos nebus viršyti savivaldybei nustatyti skolinimosi limitai, kad būsimoji paskolos sutartis bus sudaryta teisėtai, o gautos lėšos bus naudojamos pagal paskirtį. Savivaldybių kontrolierių įstaigos įsteigtos palyginus neseniai, anksčiau savivaldybių kontrolieriai vykdė vidaus kontrolės funkcijas ir buvo glaudžiai susiję su savivaldybės institucijomis, ir dabar savivaldybės kontrolieriaus veiklos finansavimas visiškai priklauso nuo savivaldybės tarybos, tad galima pagrįstai suabejoti, ar savivaldybių kontrolieriai tikrai veikia kaip išorės kontrolės institucija, ar jie yra pakankamai nepriklausomi ir gali visaverčiai atlikti savo funkcijas. Valstybinių auditų metu nustatyti skolinimosi tvarkos pažeidimai, valstybės tikslinių dotacijų panaudojimo problemos savivaldybėse tik dar labiau sustiprina šias abejones.

Pagal Savivaldybių administracinės priežiūros įstatymo¹⁰³ 2 str. 1 dalį Vyriausybės skiriami Vyriausybės atstovai vykdo savivaldybių administracinę priežiūrą, t.y. prižiūri, ar savivaldybės laikosi Konstitucijos ir įstatymų, ar vykdo Vyriausybės sprendimus. Įstatymas suteikia teisę Vyriausybės atstovams siūlyti, kad neteisėti savivaldybės administravimo subjektų teisės aktai būtų panaikinti ar pakeisti, o kai savivaldybės administravimo subjektai nesutinka panaikinti ar pakeisti ginčijamą teisės aktą, atsisako įgyvendinti įstatymą ar vykdyti Vyriausybės

¹⁰² 2005 m. liepos 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 2030-23-84. Savivaldybių skola ir skolinimasis // Valstybės kontrolės interneto svetainė. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

¹⁰³ Lietuvos Respublikos savivaldybių administracinės priežiūros įstatymas // Valstybės Žinios. 1998, Nr.51-1392; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 98-3626

sprendimą, kreipiasi į teismą. Valstybės kontrolė¹⁰⁴, atlikdama auditą Trakų rajono savivaldybėje, raštu kreipėsi į Vyriausybės atstovą Vilniaus apskrįčiai, prašydama pateikti informaciją, ar Vyriausybės atstovas (jo tarnyba) nagrinėjo atitinkamo savivaldybės tarybos sprendimo, kuriuo vadovaujantis buvo imama ilgalaikė paskola savivaldybės biudžeto apyvartos lėšoms papildyti, teisėtumą, ar buvo svarstytas klausimas dėl kreipimosi į savivaldybės merą dėl minėto tarybos sprendimo sustabdymo, pakeitimo ar panaikinimo. Vyriausybės atstovas atsakė, kad nebuvo imtasi jokių priemonių Trakų rajono savivaldybės tarybos sprendimui dėl ilgalaikės paskolos sustabdyti, pakeisti ar panaikinti.

Iš pateiktų pavyzdžių matyti, kad įtvirtintas savivaldybių kontrolės modelis, savivaldybių administracinės priežiūros sistema ne visada veikia efektyviai ir gali užkirsti kelią savivaldybių institucijų piktnaudžiavimams. Visa tai paskatino diskusijas dėl valstybinio audito mandato išplėtimo suteikiant Valstybės kontrolei teisę prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas savivaldybių turtas ir kaip vykdomi savivaldybių biudžetai. Diskusijos „peraugo“ į konkrečius veiksmus ir 2005 gruodžio mėn. Seime užregistruotas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas¹⁰⁵. Įstatymo projekto aiškinamajame rašte¹⁰⁶ nurodoma, kad siūlomomis pataisomis siekiama konstituciniu lygmeniu įtvirtinti euointegracinių procesų išdavoje pasikeitusią Valstybės kontrolės strateginę veiklą, įtvirtinti nepriklausomą išorės audito atlikimą valstybiniame ir vietos savivaldos sektoriuje aukščiausiu lygiu, t.y. Valstybės kontrolei perduoti audituoti ne tik valstybės biudžeto vykdymą ir valstybinio turto priežiūrą, bet ir savivaldybių biudžetų vykdymą bei savivaldybių turto priežiūrą. Lietuva vykdydama narystės ES įsipareigojimus finansų kontrolės srityje turi toliau įgyvendinti tarptautinius audito standartus, plėsti audito apimtį ir tai turi būti atspindėta pagrindiniame šalies įstatyme – Konstitucijoje. Projekto rengėjai tikisi, kad nauja konstitucinė nuostata skatins teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį tiek valstybės finansų ir turto valdymo bei kontrolės sistemai, tiek ir savivaldos organų valdomam turtui ir finansams bei į rezultatus orientuotam viešajam valdymui. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2006 m gegužės 2 d. nutarimu Nr. 388¹⁰⁷ jau pritarė šiam projektui.

¹⁰⁴ 2005 m. liepos 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 2030-23-84. Savivaldybių skola ir skolinimasis // Valstybės kontrolės interneto svetainė. http://www.vkontrolė.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

¹⁰⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266935&p_query=&p_tr2= (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

¹⁰⁶ Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo aiškinamasis raštas // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266937 (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m gegužės 2 d. nutarimas Nr. 388 “Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-963” // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=275142 (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

Kita vertus, Teisės instituto nuomone¹⁰⁸, projektas iš esmės nėra pagrįstas faktiniais esamų kontrolės priemonių netinkamumo ar nepakankamumo įrodymais ir gali turėti neigiamos įtakos vietos savivaldos savarankiškumui ir (ypač) jos institucijų tiesioginei atsakomybei už deramą viešųjų išteklių panaudojimą. Tokios nuomonės laikosi ir Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės teisės katedros specialistai¹⁰⁹ teigiantys, kad pagal Konstituciją valstybės valdymas ir vietos savivalda – dvi viešosios valdžios sistemos. Valstybės valdymas yra įgyvendinamas per valstybės valdžios įstaigas, kitas Konstitucijoje ir įstatymuose nurodytas valstybės institucijas. Savivaldos teisė įgyvendinama per atitinkamas savivaldybių tarybas. O tokia pataisa reikštų savivaldos savarankiškumo pagrindų mažinimą ir tuo pačiu valstybinio valdymo sustiprinimą savivaldai patikėtose srityse. Tai nesiderintų su viešosios valdžios organizavimo demokratiniais principais. Savivaldybių kontrolierių asociacija¹¹⁰ taip pat nepitaria siūlomam projektui ir argumentuoja tuo, kad projektas neatitinka Europos vietos savivaldos Chartijos reikalavimų. Chartija nustato būtinumą siekti valdymo decentralizavimo, stiprinti vietos savivaldą, o projektas paremtas priešinga ideja – silpninti vietos savivaldą, atimant iš jos turto naudojimo kontrolės ir finansinio audito funkciją. Netgi išreiškiama nuomonė, kad teisėkūros tendencijos požiūriu projektą galima laikyti žingsniu atgal į sovietinę teisę, pagal kurią vietinės tarybos turėjo tik formalią valdžią, vietos bendruomenė per savo išrinktą tarybą neturėjo vietos valdžios įstaigų ir jų valdomų įmonių audito teisės, centralizuota valdžia lėmė vietos tarybų sprendimus ir kontrolės teisę turėjo tik centrinė valdžia (Liaudies kontrolės komitetas) per savo skyrius vietose.

Valstybinio audito mandato išplėtimo klausimas yra politinio apsisprendimo dalykas, bet negalima neatsižvelgti į išdėstytus projekto oponentų argumentus. Siekiant įgyvendinti Lietuvos Konstitucijoje įtvirtintą demokratinės valstybės principą, Europos vietos savivaldos chartijos nuostatas ir Tarptautinės aukščiausių kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaraciją geresnis sprendimas būtų savivaldybių kontrolierių tarnybų stiprinimas, jų nepriklausomumo didinimas, o ne likvidavimas.

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos Seimo Audito komiteto 2006 birželio 7d. išvada Nr.3 “Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-963” // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=277697 (prisijungimo laikas: 2006 11 20)

¹⁰⁹ ten pat

¹¹⁰ ten pat

2.3.4. Nepriklausomas auditas

Lietuvos Respublikoje atliekamas valstybinis auditas turi sąlyčio taškų ir su nepriklausomu auditu, realizuojamu per nepriklausomus auditorius ir audito įmones. Lietuvos Respublikos audito įstatymas¹¹¹ reglamentuoja audito atlikimą, atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarką, audito įmonių, atestuotų auditorių ir auditoriaus padėjėjų profesinę veiklą bei jos priežiūrą, Lietuvos auditorių rūmų steigimą, veiklą bei valdymą. Įstatyme vartojama audito sąvoka iš esmės susiaurinama iki finansinės atskaitomybės audito: *finansinės atskaitomybės auditas (toliau – auditas)* – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės arba įmonių grupės konsoliduotos finansinės atskaitomybės¹¹² patikrinimas ir išvados pateikimas. Išvadoje nurodoma, ar finansinė atskaitomybė arba konsoliduota finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat kitus teisės aktus. Taigi nepriklausomas finansinės atskaitomybės auditas pirmiausia gali būti siejamas su valstybiniu finansiniu auditu, ir nors pagal Audito įstatymo 33 str. audito įmonės gali verstis ir kita veikla (pvz., atlikti turto ir verslo vertinimą, atlikti kitokią įmonių veiklos vertinimą, analizę bei inventorizaciją ir kt.), tačiau tai jau nėra laikoma audito veikla.

Valstybinį ir nepriklausomą auditą pirmiausia sieja tai, kad viešojo sektoriaus auditus atlieka ne tik valstybiniai auditoriai, bet ir nepriklausomos audito įmonės. Pasak J. Mackevičiaus, gerai atliktas auditas užtikrina efektyvius būdus optimaliems rezultatams pasiekti. Auditą galima vertinti kaip įmonės veiklos reguliavimo procesą, tam tikrų tikslų pasiekimo garantą. Viešojo sektoriaus subjektai, suprasdami šią nepriklausomo audito reikšmę, visada gali savo iniciatyva samdyti nepriklausomas audito įmones. Deja, Audito įstatymas nenustato, kokius subjektus privalo audituoti nepriklausomi auditoriai. Vėl gi susiduriama su sistemiškumo trūkumu tarp atskirų teisės aktų – nuostatos dėl to, kokias atvejais turi būti atliekamas nepriklausomas auditas, “išmėtytos” atskiruose įstatymuose arba šis klausimas apskritai neregamentuotas. Pavyzdžiui, Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo¹¹³ 17 str. numato, kad valstybės įmonės metinė finansinė atskaitomybė turi būti patikrinta audito įmonės; o

¹¹¹ Lietuvos Respublikos audito įstatymas//Valstybės Žinios. 1999, Nr. 59- 1916; Valstybės Žinios. 2004, Nr.: 63-2242

¹¹² Konsoliduota finansinė atskaitomybė – įmonių grupės finansinė atskaitomybė, sudaryta kaip vienos įmonės finansinė atskaitomybė. Lietuvos Respublikos įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas// Valstybės Žinios. 2001, Nr. 99-3517

¹¹³ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas// Valstybės Žinios. 1994, Nr. 102- 2049; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 4-24

savivaldybių tarybos gali priimti sprendimus dėl savivaldybės įmonės tam tikros veiklos nepriklausomo audito. Įstatymais neregamentuotas viešųjų įstaigų, kurių kapitale yra valstybės įnašas arba numatyta galimybė veikloje gauti ir naudoti paramą, privalomo metinės finansinės atskaitomybės audito atlikimas¹¹⁴. Analizuojant atskirus įstatymus¹¹⁵ galima teigti, kad Lietuvoje nepriklausomas auditas (finansinės atskaitomybės auditas) atliekamas arba privalo būti atliktas šioms įmonėms: visuomenės intereso įmonėms¹¹⁶, akcinėms bendrovėms, uždarosioms akcinėms bendrovėms, *valstybės ir savivaldybės įmonėms*, ir kitoms įmonėms.

Be to, pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymą¹¹⁷, kasmet ne vėliau kaip iki balandžio 10 dienos atliekamas nepriklausomas Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Fondo valdybos metinės finansinės atskaitomybės auditas. Auditą organizuoja Socialinės apsaugos ir darbo ministerija, sutartį dėl audito sudaro Fondo valdyba.

O Valstybės kontrolės įstatymo 14 str. pasakyta, kad valstybinio audito subjektai yra ne tik valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, bet ir visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų bei įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto. Taip pat pagal įstatymo 9 str. Valstybės kontrolė audituoja Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą. Taigi valstybės ir savivaldybės įmonės bei Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą audituoja ir Valstybės kontrolė, ir nepriklausomos audito įmonės.

Pažymėtina, kad pagal Lietuvos banko įstatymo¹¹⁸ 50 str. Lietuvos banko metinį auditą atlieka ne Valstybės kontrolė, o audito įmonė, kurią parenka Lietuvos bankas. Toks valstybinio audito mandato apribojimas pirmiausia sietinas su ypatingomis centrinio banko funkcijomis valstybėje. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, Lietuvos bankas tapo Europos centrinių banko sistemos (ECBS) dalimi, o vienas iš pagrindinių ECBS principų – visiškas centrinių bankų nepriklausomumas. Prisijungus prie euro zonos, Lietuva taps pilnateise ECBS nare, o Lietuvos banko auditą ir toliau atliks nepriklausomi auditoriai Europos centrinio banko nustatyta tvarka.

Kitai nei atliekant nepriklausomą auditą, kai auditoriaus užduotys yra išdėstytos sutartyje ir auditoriui mokamas atlygis, Valstybės kontrolės ir audituojamo subjekto santykiai

¹¹⁴ Lietuvos auditorių rūmų strateginis veiklos planas 2006-2011 metams// Lietuvos auditorių rūmų interneto svetainė <http://www.lar.lt/Docs/7%20kl.%20Del%20LAR%20strateginio%20veiklos%20plano%20virtinimo.doc> (prisijungimo laikas: 2006 11 23)

¹¹⁵ Žiūrėti Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas// Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55- 1046
Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas// Valstybės Žinios. 2002, Nr. 91- 3891

Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 94- 4246

¹¹⁶ Pagal Audito įstatymo 2 str. *Visuomenės intereso įmonės* – tai įmonės, kurioms skiriamas didelis visuomenės dėmesys dėl jų veiklos masto, klientų, dalyvių ar darbuotojų skaičiaus arba dėl veiklos pobūdžio (kredito įstaigos, finansų maklerio įmonės, draudimo įmonės, valdymo įmonės, investicinės kintamojo kapitalo bendrovės, bendrovės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose).

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymas// Valstybės Žinios. 2001, Nr. 91- 3190; Valstybės Žinios. 2006, Nr. 82- 3253

¹¹⁸ Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas// Valstybės Žinios, Nr. 99-1957; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 28- 890

neturi užsakovo ir kliento statuso. Valstybės kontrolė privalo vykdyti įstatyminius įpareigojimus ir įgaliojimus laisvai ir nešališkai. Ji nėra atsakinga audituojamo subjekto vadovybei už atliekamo audito apimtį ar specifiką.

Kadangi nepriklausomi auditoriai atlieka viešojo sektoriaus auditus, tai Valstybinio audito 12 reikalavimas¹¹⁹ numato galimybę valstybiniams auditoriams panaudoti nepriklausomo (išorės) auditoriaus darbą. Šią nuostatą detalizuoja Finansinio audito vadovas¹²⁰, kuriame numatyta, kad, planuodamas panaudoti išorės auditoriaus darbą, valstybinis auditorius turi:

- ✓ atsižvelgti į nepriklausomo auditoriaus profesinę kompetenciją. Tam naudojama informacija apie to auditoriaus veiklą profesinėje organizacijoje, audito institucijoje arba įmonėje, kurioje auditorius dirba; rekomendacijos; pokalbiai su kitais auditoriais;
- ✓ įvertinti išorės auditoriaus nepriklausomumą nuo audituojamo subjekto veiklos. Pvz., vertinti, ar išorės auditorius nėra susijęs šeimos, artimos giminystės ryšiais su audituojamo subjekto darbuotojais; ar nėra buvęs audituojamo subjekto darbuotojas ir nuo darbo santykių pabaigos dienos yra praėję ne mažiau kaip 3 metai; ar nėra veikiamas kitų sąlygų, galinčių turėti įtakos jo nepriklausomumui;
- ✓ įvertinti, ar išorės auditoriaus padarytos išvados rėmėsi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais. Valstybinis auditorius gali aptarti su išorės auditoriumi (klausimyno forma) atliktas audito procedūras arba peržiūrėti išorės auditoriaus darbo dokumentus.

Tačiau visais atvejais atsakomybė už finansinio audito išvadų teisingumą tenka valstybiniams auditoriams.

Pažymėtina, kad valstybinis ir nepriklausomas auditoriai, atlikdami auditus, vadovaujami skirtingais teisės aktais. Valstybinis auditas atliekamas pagal valstybės kontrolieriaus patvirtintus Valstybinio audito reikalavimus ir Finansinio bei Veiklos audito vadovus, o nepriklausomas auditas – pagal nacionalinius arba tarptautinius audito standartus, atsižvelgiant į sutarčių sąlygas¹²¹. Atrodytų, kad auditų proceso organizavimas pagal skirtingus teisės aktus, gali būti problema valstybiniams auditoriams, norintiems pasinaudoti nepriklausomų auditorių darbo rezultatais. Tačiau didesnių problemų neturėtų kilti, kadangi ir patys Valstybinio audito reikalavimai, Valstybės kontrolės metodiniai leidiniai parengti *atsižvelgiant* tiek į nacionalinius,

¹¹⁹ Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija)//Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrolė.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml (prisijungimo laikas: 2006 11 23)

¹²⁰ Finansinio audito vadovas. Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-125 //Valstybės kontrolės biblioteka

¹²¹ Lietuvos Respublikos audito įstatymo 27 str. 5 dalis.

tiesiogiai į tarptautinius audito standartus, be to ir vienas iš valstybinio audito principų yra tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumas.

Rengiant ir tobulinant nacionalinius audito standartus, neabejotinai svarbus vaidmuo tenka Lietuvos auditorių rūmams. Pagal Audito įstatymo 2 str. *Nacionaliniai audito standartai* (toliau – NAS) – tai Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkimo patvirtinta nuostatų, taisyklių ir nurodymų, reglamentuojančių audito atlikimo ir kitų paslaugų teikimo tvarką, visuma. Šiais standartais privalo vadovautis auditoriai atlikdami auditą ar teikdami kitas paslaugas. Lietuvos auditorių rūmų strateginiame veiklos plane 2006-2011 metams numatytas uždavinys – tobulinti audito atlikimo metodologiją. Šį uždavinį numatyta pasiekti 2007-2008 metais atsisakant nacionalinių audito standartų ir pradedant Lietuvoje taikyti tarptautinius audito standartus. Lietuvos auditorių rūmai 2006 m. rugpjūčio mėn. patvirtino Perėjimo prie Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių kokybės kontrolės standartų, Tarptautinių audito standartų, Tarptautinių peržvalgos standartų, Tarptautinių užtikrinimo užduočių standartų, Tarptautinių susijusių paslaugų standartų ir Tarptautinės buhalterijų federacijos Buhalterijų profesionalų etikos kodekso taikymo planą¹²².

Parengti šį planą paskatino ir 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito¹²³, numatanti, kad valstybės narės reikalauja teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių atlikti auditą laikantis tarptautinių audito standartų. Be to, atlikta tarptautinių audito standartų (toliau – TSA) ir nacionalinių audito standartų, galiojusių 2006m. rugsėjo 1 d. palyginamoji analizė parodė, kad:

- 1) nėra parengti 3 NAS, kurie atitiktų atitinkamus TSA,
- 2) 3 NAS nuo atitinkamų TSA skiriasi reikšmingai,
- 3) 15 NAS nuo atitinkamų TSA skiriasi nereikšmingai,
- 4) 3 NAS nuo atitinkamų TSA skiriasi dėl Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimų,
- 5) 7 NAS atitinka atitinkamus TSA,
- 6) 1 NAS atitinka kitos Tarptautinių standartų kategorijos standartą.

¹²² Perėjimo prie Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių kokybės kontrolės standartų, Tarptautinių audito standartų, Tarptautinių peržvalgos standartų, Tarptautinių užtikrinimo užduočių standartų, Tarptautinių susijusių paslaugų standartų ir Tarptautinės buhalterijų federacijos Buhalterijų profesionalų etikos kodekso taikymo planas. Patvirtinta Lietuvos auditorių rūmų prezidento 2006 m. rugpjūčio 31 d. nutarimu Nr. 11.16.1 // Lietuvos auditorių rūmų interneto svetainė http://www.lar.lt/Docs/2006/Perejimo_planas_nuo_NAS_iki_TSA_patikslintas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 23)

¹²³ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB// Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:01:LT:HTML> (prisijungimo laikas: 2006 11 23)

Parengtas perėjimo planas apima keturias jo įgyvendinimo sritis: galiojančių teisės aktų nuostatų keitimą, galiojančių dokumentų teksto turėjimą, mokymų organizavimą ir metodologijos palaikymą dokumentų taikymui. Numatoma šio plano įgyvendinimo data 2008 m. gruodžio 31 d¹²⁴.

Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenyse¹²⁵ siekiant stiprinti institucinius procesus, numatyta pertvarkyti, sustiprinti ir įdiegti metodinės paramos valstybiniam auditui sistemą, kuri be kitų priemonių apimtų ir audito metodikos rengimą *atsižvelgiant į Tarptautinės buhalterijų federacijos tarptautinius audito ir užtikrinimo standartus*. Ir Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI Finansinio audito gairių pakomitetas išreiškė nuomonę¹²⁶, kad siektina sukurti globalius audito standartus, taikomus privačiame ir valstybiniame sektoriuose. Taigi neišvengiamai reikės stiprinti Valstybės kontrolės ir Lietuvos auditorių rūmų bendradarbiavimą tobulinant audito metodiką, perkelti tarptautinius audito standartus į nacionalinę teisę ir diegiant juos praktikoje, organizuojant mokymus valstybiniam ir nepriklausomiems auditoriams, keičiantis patirtimi ir kitose srityse. Trumpai apibendrinant šiame skyriuje analizuotus klausimus, galima sudaryti lentelę.

¹²⁴ Perėjimo prie tarptautinių audito standartų ir Buhalterijų profesionalų etikos kodekso taikymo planas.// Lietuvos auditorių rūmų interneto svetainė http://www.lar.lt/Docs/2006/Perejimo_planas_nuo_NAS_iki_TSA_patikslintas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 23)

¹²⁵ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys.// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 23)

¹²⁶ Grikšas G. Nauji iššūkiai auditoriams, įgyvendinant ES direktyvą dėl privalomojo audito.// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės leidinys. 2006, Nr. 14

3 lentelė. *Viešųjų finansų kontrolės sričių sąlyčio taškai*

Viešųjų finansų kontrolės sritys	Sąlyčio taškai
Valstybinis auditas ir vidaus kontrolė	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Valstybinio audito metu įvertinama vidaus kontrolė audituojamame subjekte; ▪ Valstybinis auditorius gali pasinaudoti vidaus auditoriaus atlikto darbo rezultatais.
Valstybinis auditas ir savivaldybių kontrolierių atliekamas auditas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Abu auditai atliekami pagal Valstybinius audito reikalavimus; ▪ Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolieriams audito metodikas; ▪ Valstybės kontrolė atlieka savivaldybių kontrolierių audito išorinę peržiūrą; ▪ Kompetencijos pasidalinimas savivaldybių finansų kontrolės srityje: Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybėms, naudojimą ir savivaldybių patikėjimo teise valdomą turta, o savivaldybių kontrolieriai atlieka kitų savivaldybės biudžeto lėšų bei savivaldybių nuosavybės teise valdomo turto auditą.
Valstybinis auditas ir nepriklausomas auditas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Viešojo sektoriaus auditus atlieka ne tik valstybiniai, bet ir nepriklausomi auditoriai; ▪ Valstybinis auditorius gali panaudoti nepriklausomo auditoriaus darbą.

*Lentelė sudaryta darbo autorės

3. VALSTYBINIO AUDITO KONCEPCIJA

Aptarus viešųjų finansų sistemą, valstybinio audito sampratą bei esminius finansinio bei veiklos audito procesų momentus, parodžius pagrindinius valstybinio audito ir kitų kontrolės rūšių sąlyčio taškus, šioje darbo dalyje bus pateikiami siūlymai, kokiomis kryptimis tobulinti valstybinį auditą Lietuvoje. Esama tokių valstybinio audito apribojimų, kuriuos būtina pašalinti tam, kad valstybinis auditas viešųjų finansų kontrolės sistemoje tikrai užimtų centrinę vietą.

Pati darbo tema reikalauja, kad daugiausia dėmesio būtų skiriama valstybinio audito ir kitų kontrolės sričių ryšių tobulinimo, stiprinimo galimybėms, todėl kiti valstybinio audito klausimai, susiję su auditų proceso organizavimu, metodikos tobulinimu ir pan., bus aptariami tik bendrais bruožais.

Valstybinio audito nepriklausomumo stiprinimas. Vienas iš esminių valstybinio audito apribojimų yra nepakankamai įtvirtintas valstybinio audito nepriklausomumas. Valstybinio audito nepriklausomumas pirmiausia siejamas su pačios institucijos nepriklausomumu, nes tik nepriklausoma institucija gali daryti tvirtus, nešališkus pastebėjimus ir teikti rekomendacijas. „Valstybės kontrolės nepriklausomumas yra fundamentalus Valstybinio audito strateginių tikslų pasiekimo pagrindas. Be Valstybės kontrolės nepriklausomumo neįmanomas tarptautinius standartus atitinkantis valstybinis auditas ir veiksmingas konstitucinių Valstybės kontrolės funkcijų įgyvendinimas“¹²⁷. Lietuvos Respublikos Konstitucija negarantuoja valstybės kontrolieriaus, jo pavaduotojų, auditorių ir pačios institucijos nepriklausomumo. Terminas „nepriklausomumas“ net neminimas Konstitucijoje, be to Konstitucijos 133 str. sakoma, kad Valstybės kontrolė įsteigiama įstatymu. Tiek tarptautinių ekspertų vertinimuose¹²⁸, tiek Lietuvos ratifikuotuose tarptautiniuose dokumentuose¹²⁹ pabrėžiama, kad nepriklausomumą būtina įtraukti į Konstituciją ir pats aukščiausios audito institucijos steigimas turi būti numatytas Konstitucijoje. Ir dabartinis institucijos pavadinimas „Valstybės kontrolė“ neatitinka šiuolaikinės nacionalinės audito įstaigos sampratos ir iškraipo jos atliekamą misiją.

¹²⁷ 2006-2010 metų valstybinio audito strategija. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.V-155 // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_valstybinio_audito_strategija2006-2010.shtml (žiūrėta 2006 11 25)

¹²⁸ Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka

¹²⁹ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese// http://www.vkontrole.lt/t_aktai_limos.shtml
Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo“, priimta EUROSAI IV-ame kongrese Paryžiuje 1999m. birželio 4 d. // http://www.vkontrole.lt/t_aktai_deklaracija.shtml

Valstybės kontrolės įstatymo 34 str.pasakyta, kad Seimas ar Respublikos Prezidentas gali pareikšti nepasitikėjimą valstybės kontrolieriumi. Nepasitikėjimo pareiškimas – tai pagrindas atleisti valstybės kontrolierių, ir tokiam atleidimui nėra numatyta jokių apribojimų ar specialių formalumų. Kaip pažymi SIGMA ekspertai, tai neatitinka šiuolaikinio nepriklausomumo supratimo. Valstybės kontrolierius turėtų būti apsaugotas taip kaip aukščiausių teismų teisėjai arba Seimo nariai. Be to, geriausias būdas įtvirtinti nepriklausomumą būtų paskirti valstybės kontrolierių tik vienai ilgesnei kadencijai be teisės būti perrenkamam. Kadencijos laikas turėtų būti mažiausiai du kartus ilgesnis už Parlamento kadenciją: taip aukščiausios audito institucijos vadovui nereikėtų jaudintis dėl to, ar jis bus paskirtas kitai kadencijai, ar ne, o kartu būtų užtikrinamas ir tam tikras veiklos tęstinumas bei stabilumas.

Negalima kalbėti apie jokią institucinę, veiklos nepriklausomumą, jeigu nėra užtikrinamas pakankamas finansinis nepriklausomumas. Atsižvelgiant į tai, kad už valstybės biudžeto asignavimų planavimą atsakinga Vyriausybė ir Finansų ministerija, ir į tai, kad būtent šios dvi institucijos yra pagrindiniai valstybinio audito subjektai, tikslinga būtų valstybės biudžeto asignavimų Valstybės kontrolei siūlymą pavesti Seimui (ar atitinkamam Seimo komitetui). “Seimui (ar atitinkamam komitetui) pasiūlius valstybės biudžeto asignavimų dydį, Vyriausybė privaloma tvarka įtrauktų į atitinkamų metų valstybės biudžeto projektą, teikiamą tvirtinti Seimui. INTOSAI Audito standartai nurodo, kad yra svarbu, kad įstatymų leidžiamoji valdžia aukščiausiajai audito institucijai suteiktų užtektinai lėšų, už kurių panaudojimą pastaroji būtų atsakinga. Valstybės kontrolės nepriklausomumas turi būti užtikrintas tinkamu finansavimu. Asignavimai Valstybės kontrolei negali būti mažinami be Valstybės kontrolės pritarimo”¹³⁰.

Taigi būtina inicijuoti Lietuvos Respublikos Konstitucijos pakeitimus, kuriais būtų nustatytas aukščiausios audito institucijos su nauju pavadinimu (pvz. Lietuvos audito rūmai ar Nacionalinė audito institucija, ir kt.) įsteigimas, įtvirtintas šios institucijos nepriklausomumas; valstybės kontrolieriaus pašalinimo iš pareigų tvarka prilyginta teisėjų, prokurorų ar panašias pareigas užimančių asmenų atleidimui apkaltos būdu; prailgintas valstybės kontrolieriaus kadencijos laikas be teisės būti perrenkamam; nustatyta, kad valstybės biudžeto asignavimus Valstybės kontrolei siūlo Seimas (ar Seimo Audito komitetas).

Valstybinio audito sąvoka. Galiojantys teisės aktai nepateikia plečiamojo valstybinio audito sąvokos. Pasakymas, kad *valstybinis auditas yra auditas*, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus, tikrai nesuteikia papildomos informacijos. Nors Valstybės kontrolė yra palyginus “jauna” institucija, bet ji jau pakankamai

¹³⁰ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 25)

įgijo patirties, kad galėtų suformuluoti ir rekomenduoti Valstybės kontrolės įstatyme įtvirtinti kur kas kokybiškesnę valstybinio audito sąvoką. Siūlytinas apibrėžimas: *valstybinis auditas* – teisės aktų nustatyta tvarka Nacionalinės audito institucijos atliekamas nepriklausomas finansinių ataskaitų, viešojo ir vidaus administravimo veiklos vertinimas, objektyvios nuomonės reiškimas ir gautų rezultatų pateikimas suinteresuotoms šalims. Suprantama, šis apibrėžimas yra tik vienas iš galimų ir, be jokios abejonės, tobulintinas. Svarbu, kad formuluojant naują valstybinio audito sąvoką, būtų koncentruotai išreiškiama valstybinio audito esmė ir kartu išsaugomas sąvokos aiškumas bei suprantamumas.

Valstybinio audito subjektai ir objektai. Viešųjų finansų kontrolės doktrinoje juridinis asmuo, kuriam įstatymų nustatyta tvarka suteikti įgaliojimai realizuoti kontrolines funkcijas, apibrėžiamas kaip *kontrolės subjektas*. O kontrolės objektu laikoma visų lygių valdžios institucijos, įmonės, įstaigos, organizacijos, bet kokie fiziniai ar juridiniai asmenys, susiję su viešųjų finansų kaupimu, paskirstymu ir naudojimu. Tiksliau būtų sakyti, kad *kontrolės objektas* yra ne pačios aukščiau išvardintos institucijos, įmonės, įstaigos, organizacijos kaip tokios, o jų veikla, susijusi su viešųjų finansų kaupimu, paskirstymu ir naudojimu (pvz., finansų apskaitos tvarkymas, konkrečios vykdomos programos, projektai, apskritai organizacijos veikla, finansuojama iš viešųjų piniginių fondų).

Tuo tarpu Valstybės kontrolės įstatymas Valstybės kontrolę įvardina kaip instituciją, atliekančią valstybinį auditą, o valstybinio audito subjektais (dažnai minimas ir terminas *audituojami subjektai*) laiko valstybės institucijas ir įstaigas, savivaldybes, visų rūšių įmones, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų bei įmones ir kitus juridinius asmenis, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto.

Praktikoje plačiai paplitęs termino “audituojamas subjektas” vartojimas ir jis atrodo priimtinas, tačiau painiava prasideda tuomet, kai valstybinis auditas nagrinėjamas visos viešųjų finansų kontrolės sistemos kontekste ar juo labiau teoriniu lygmeniu. Siekiant išvengti tos painiavos reikėtų apsvarstyti galimybę suvienodinti teorijoje ir praktikoje vartojamus terminus. Tada valstybinio audito subjektu įvardinti Valstybės kontrolę, o valstybinio audito objektą būtų galima diferencijuoti pagal valstybinio audito rūšis: finansinio audito objektas – audituojamų institucijų, įmonių, įstaigų, organizacijų finansinė atskaitomybė; veiklos audito objektas – valstybės institucijų, savivaldybių, įmonių, įstaigų, organizacijų veikla ar atskiros jos dalys; iš valstybės, savivaldybės biudžeto, kitų valstybės piniginių fondų finansuojamos programos, projektai.

Sprendžiant šią problemą, be jokios abejonės, turėtų pasisakyti ir mokslininkai bei argumentuoti, ką vis tik laikyti kontrolės subjektu, o ką – objektu.

Finansinio ir veiklos audito tobulinimo galimybės. Tarptautiniai ekspertai, 2005 m. atlikę Valstybės kontrolės veiklos ekspertinį vertinimą¹³¹, pažymi, kad Valstybės kontrolė dirba profesionalai, yra techniškai gerai pasirengusi ir veikia pagal Europos Sąjungos standartus, tačiau reikia daugiau dėmesio skirti toliau tobulinant finansinio ir veiklos audito kokybę ir standartus, taip pat institucijos darbo ir veiklos efektyvumą bei viešąją atskaitomybės sistemą Lietuvoje. Kalbant apie finansinį auditą, ekspertai mano, kad svarbi problema yra susijusi su teisės aktais, reglamentuojančiais viešojo sektoriaus ataskaitų rengimą. Būsiami teisės aktų pakeitimai turėtų apimti subjekto, kaip atskaitingo ir teikiančio finansines ataskaitas, sąvokos apibrėžimą. Taip pat teisės aktų tobulinimo požiūriu svarbu yra racionaliau suskirstyti audituojamų viešojo sektoriaus subjektų skaičių. Ši problema jau pradėta spręsti: Lietuvos Respublikos finansų ministerija 2005 metais pradėjo viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą¹³², nes iki šiol nėra teisės akto, kuriame būtų aiškiai nustatyta biudžetinių įstaigų, valstybės, savivaldybės, valstybės pinigų fondų, mokesčių fondų atskaitomybės sudėtis, atskaitomybės sudarymo reikalavimai, atsakomybė už atskaitomybės sudarymą ir pateikimą. Dėl trūkumų buhalterinės apskaitos informacija ir finansinė atskaitomybė tampa nenaudinga jos vartotojams, nes sprendimai gali būti priimami remiantis informacija, kuri nėra išsami, objektyvi.

Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenyse¹³³ numatyta, kad įgyvendinus viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir atskaitomybės sistemos reformą (tai planuojama padaryti iki 2007 m. pabaigos), visų valstybės vidurinio, aukštesniojo (išskaitant valstybės pinigų fondus) ir aukščiausiojo lygio finansinės atskaitomybės¹³⁴ bus audituojamos kasmet, o iki tol bus laikomasi periodiškumo reikalavimo ir audituojamuose subjektuose ne rečiau kaip kas penkeri metai atliekamas finansinis auditas arba tam tikros finansinio audito procedūros. Be to, Valstybės kontrolė 2007 m. planuoja inicijuoti teisės aktų pakeitimus, kad viešojo sektoriaus subjektų finansinės ataskaitos būtų pateikiamos ir skelbiamos kartu su

¹³¹ N. Treen. Sigma ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas. Ataskaitos santrauka.// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis. 2006, Nr.14 P. 4

¹³² žiūrėti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. spalio 30 d. nutarimas Nr. 1065 “Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo koncepcijos patvirtinimo” // Valstybės Žinios. 2006, Nr. 118- 4463 ir Lietuvos respublikos finansų ministerijos interneto svetainė. Apskaitos reforma <http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?jsessionid=3DD27EC11BFA3C349D17948B3E8BFEEEE?pathid=A05B394ED22A80A6C2257000031C804> (prisijungimo laikas: 2006 11 27)

¹³³ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 27)

¹³⁴ Pagal Vyriausybės 2005-06-29 nutarimą Nr. 718 apskaitos informacijos kaupimo ir naudojimo lygiai yra:
– vidurinis lygis – visi viešojo sektoriaus subjektai, turintys pavaldžių įstaigų ar ūkio subjektų, rengiantys suvestinę finansinę atskaitomybę ir teikiantys šią suvestinę finansinę atskaitomybę Finansų ministerijai;
– aukštesnysis lygis – Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba, Valstybinė ligonių kasa ir valstybė kaip juridinis asmuo (Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto lygiu);
– aukščiausiasis lygis – valstybė kaip juridinis asmuo, rengiantis konsoliduotą finansinę atskaitomybę, apimančią informaciją apie valstybės, savivaldybių ir valstybės pinigų fondų turta, įsipareigojimus, pajamas ir išlaidas.

valstybinio audito išvada ir ataskaita dėl jų¹³⁵. Taip valstybės įstaigų atskaitingumas būtų sulyginamas su akcinių bendrovių atskaitingumu, kurios savo savininkams neteikia neaudituočių finansinių ataskaitų.

Kita svarbi problema – valstybinio audito ataskaitų pasirašymas. Šiuo metu visos audito ataskaitos pasirašomos auditoriaus ir audito departamento vadovo. Pagal Konstituciją ir Valstybės kontrolės įstatymą valstybės kontrolierius yra Valstybės kontrolės vadovas. Tad neaišku, kas prisiima galutinę atsakomybę ataskaitų pasirašymo procedūroje, kuri nėra aptarta Valstybės kontrolės įstatyme. Valstybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojų vaidmuo valstybinio audito procese yra nepagrįstai sumenkintas ir tai mažina valstybinio audito reikšmę. Ekspertų nuomone, valstybės kontrolierius turėtų turėti visapusišką atsakomybę dėl audito ir atskaitingumo, taigi ir dėl audito ataskaitų pasirašymo. Taigi Valstybės kontrolės įstatyme reikėtų įtvirtinti nuostatą, kad valstybinio audito ataskaitas pasirašo Valstybės kontrolės vadovai (valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojai).

Kalbant apie veiklos auditą, ekspertai pažymi, kad veiklos audito ataskaitų kokybė žymiai pagerėjo. Rekomenduojama veiklos audito temas rinktis atsižvelgiant į rizikingiausias sritis, galimą sukurti pridėtinę vertę visuomenei, valstybei, o audito ataskaitas orientuoti į tai, kaip tobulinti visą valstybinio sektoriaus valdymą, tobulinti pačių ataskaitų turinį. Siekiant efektyviau panaudoti Valstybės kontrolės išteklius, siūloma apsvarstyti galimybę daugiau auditų užbaigti po išankstinio tyrimo¹³⁶.

Tai tik keletas pavyzdžių, ką galima ir ruošiamasi keisti, kad finansinio ir veiklos audito procesai būtų tikrai kokybiški. Toliau bus kalbama apie valstybinio audito ryšių su kitomis kontrolės sritimis plėtojimo galimybes.

Valstybinis auditas ir parlamentinė kontrolė. Kad tinkamai vykdytų savo, kaip parlamento, funkcijas ir įgyvendintų savo konstitucinius įgaliojimus, Seimui – Tautos atstovybei reikia turėti išsamią, objektyvią informaciją apie valstybėje ir visuomenėje vykstančius procesus, apie padėtį įvairiose valstybės bei visuomenės gyvenimo srityse ir jose kylančias problemas. Tačiau Seimo vykdoma parlamentinė kontrolė neturėtų būti suprantama pernelyg paprastai, kai parlamentas tik stebi, renka ir skelbia informaciją. Parlamentinė kontrolė turi tapti ne tik faktų konstatavimu, bet ir iš jo kylančių problemų, išvadų įvertinimo, tam tikrų sankcijų taikymo institutu, nuolatinio priimtų įstatymų įgyvendinimo vertinimo procesu. Valstybinį auditą galima traktuoti kaip vieną iš parlamentinės kontrolės sistemos dalių. Bendradarbiavimas su Seimu, ir ypač su Seimo Audito komitetu prisideda ir prie paties valstybinio audito veiksmingumo: audito

¹³⁵ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys

¹³⁶ Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka

poveikis pasireiškia per rekomendacijų, kuriomis siekiama tobulinti veiklos principus, strateginį planavimą, viešųjų paslaugų teikimą, vidaus kontrolę, finansinių operacijų teisėtumą, teisės aktų laikymąsi ir valdymo sprendimų teisingumą bei tinkamumą, įgyvendinimą. Tad Audito komiteto vaidmuo šioje srityje neabejotinai svarbus ir būtina toliau stiprinti glaudų bendradarbiavimą.

Jau anksčiau buvo minėta, kad auditą atlikęs auditorius (audito grupės vadovas) yra atsakingas už pateiktų audito rekomendacijų ir pagal atlikto audito medžiagą Seimo priimtų nutarimų įgyvendinimą. Valstybės kontrolė rengia kiekvienos ataskaitos rekomendacijų vykdymo planą ir grafiką. Ekspertų nuomone¹³⁷, tokia tvarka yra pakankama vidinei rekomendacijų vykdymo kontrolei, bet nėra sukurta Valstybės kontrolės atsiskaitymo Audito komitetui dėl pastarojo sprendimų vykdymo kontrolės mechanizmo. Valstybės kontrolė jokiais formaliais būdais neteikia Seimui ataskaitų apie rekomendacijų įgyvendinimo kontrolės rezultatus ir susiklosčiusi praktika turėtų būti keičiama. Kartais Valstybės kontrolė negauna jokios informacijos apie rekomendacijų įgyvendinimą, nes audituoti subjektai siunčia savo atsakymus tiesiogiai Seimo Audito komitetui, neinformavę Valstybės kontrolės. SIGMA specialistai rekomenduoja Valstybės kontrolei sukurti Audito komiteto sprendimų ir savo audito ataskaitų vykdymo kontrolės tvarką bei apsvarstyti galimybę parengti formalią ryšių su Seimo Audito komitetu tvarką ir aktyviau bendradarbiauti kontroliuojant rekomendacijų įgyvendinimą. Turėtų būti stiprinama šių ryšių sistema, gerinama teikiamos konsultacinės medžiagos kokybė, nusprendus, galėtų būti stiprinamas Valstybės kontrolės vaidmuo rengiant komiteto ataskaitas. Atrodo Valstybės kontrolė išiklausė į šias ekspertų pastabas ir yra numačiusi baigti kurti ir įdiegti bendradarbiavimo su Seimu, Seimo Audito komitetu, kitais komitetais, komisijomis, Seimo nariais sistemą, kuri be kitų priemonių apimtų ir valstybinio audito rezultatų pateikimą Seimo Audito komitetui (prireikus ir Seimui, kitiems Seimo padaliniais); Seimo ir Seimo Audito komiteto pasiūlymų Vyriausybei įgyvendinimo monitoringą ir informavimą apie eiga, veiksmų koordinatorių su Audito komitetu ir kitais padaliniais paskyrimą¹³⁸. Darbinių ryšių su Seimo Audito komitetu plėtra turi tapti strateginiu tikslu.

Valstybinis auditas ir vidaus auditas. Vidaus kontrolės, o ypač vidaus audito, funkcija Lietuvoje sparčiai vystėsi tik pastaruosius kelerius metus ir vis dar vystosi. Metodologijos rengimas, darbuotojų mokymas, patirties įgijimas – lieka aktualios problemos, kurias išspręsti galėtų padėti glaudesnis valstybinių ir vidaus auditorių bendradarbiavimas. Tarptautiniai

¹³⁷ Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka

¹³⁸ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 27)

ekspertai¹³⁹ pažymi, kad nors Valstybės kontrolė atsižvelgia į vidaus auditorių vykdomą darbą, bet mažai juo remiasi. Painiojamos atitinkamos vidaus ir išorės auditorių funkcijos bei pareigos, todėl atsiranda bendravimo problemų.

Ekspertų rekomendacijose siūloma Valstybės kontrolei imtis iniciatyvos, siekiant sukurti stiprius ryšius su vidaus auditoriais tam, kad būtų galima maksimaliai remtis jų darbu. Taip būtų atsikratoma veiklos dubliavimosi ir sumažinama bendra audito našta bei išlaidos. Valstybės kontrolė turėtų atsižvelgti į vidaus auditorių darbą kaip savo veiklos ir ryšių su vidaus auditoriais pagrindą. Be to, siūloma Valstybės kontrolei inicijuoti reguliarius susitikimus su vidaus auditoriais bendriems techniniams klausimams aptarti; organizuoti seminarus vidaus auditoriams, siekiant geriau paaikškinti vidaus ir išorės auditorių pareigų skirtumus; kartu su Finansų ministerija rengti gaires, kuriose būtų apibrėžtos priemonės, kaip pagerinti vidaus ir išorės auditorių ryšius, gerosios bendradarbiavimo praktikos procedūros ir pan.; padėti mokyti vidaus auditorius bendrus interesus liečiančio finansinio audito srityje (pvz., bendrovių valdymas, pavyzdžių ėmimo technika ir kt.) ir srityse, kuriose tokią pat veiklą gali vykdyti vidaus auditoriai.

Efektyviai veikianti vidaus kontrolė ir vidaus auditas sumažina tikimybę, kad organizacijai nustatyti tikslai nebus pasiekti. Tačiau visada išlieka rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks kaip numatyta. Tinkamas vidaus kontrolės funkcionavimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse, vidaus audito funkcijų stiprinimas yra bendro intereso reikalas, todėl valstybinio audito ir vidaus audito ryšių stiprinimas, metodinės pagalbos teikimas vidaus audito padaliniams neabejotinai gali duoti gerų rezultatų.

Valstybinis auditas ir savivaldybių finansų kontrolė. Pastaruoju metu turbūt labiausiai diskutuotinas klausimas yra valstybinio audito mandato išplėtimas perduodant Valstybės kontrolei audituoti savivaldybių biudžeto vykdymą bei savivaldybių turto priežiūrą. Argumentai „už“ ir „prieš“ buvo aptarti ankstesniame skyriuje. Vis tik Lietuvos Respublikos Konstitucijos normos¹⁴⁰, laiduojančios savivaldos teisę bei suponuojančios valstybės pareigą remti savivaldybes, Lietuvos ratifikuota Europos vietos savivaldos chartija¹⁴¹, įtvirtinanti vietos savivaldos apsaugą ir stiprinimą įvairiose Europos šalyse kaip svarbų įnašą į demokratinius principais ir valdžios decentralizavimu grindžiamos Europos kūrimą, verčia pritariti nuomonei, kad savivaldybės kontrolierių tarnybos turi būti stiprinamos o ne likviduojamos. Konstitucijos keitimo projekto sumanytojų argumentas¹⁴², kad šio projekto tikslas ir uždaviniai yra įgyvendinti

¹³⁹ Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka

¹⁴⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucijos 119, 120 str. // Valstybės Žinios. 1992, Nr. 33- 1014

¹⁴¹ Europos vietos savivaldos chartija// Valstybės Žinios. 1999, Nr. 82- 2418

¹⁴² Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo aiškinamasis raštas// Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266937 (prisijungimo laikas: 2006 11 28)

tarptautiniame lygmenyje aukščiausiosios valstybės kontrolės institucijos veiklos principus, kuriuos nustato Tarptautinės aukščiausių kontrolės institucijų organizacijų (INTOSAI) Limos deklaracija, neatrodo labai įtikinamas. Limos deklaracijos¹⁴³ 24 str. kaip tik įtvirtina nuostatą, kad aukščiausios audito institucijos turi įgaliojimus *audituoti iš valstybės lėšų skiriamų subsidijų panaudojimą* ir tik jei subsidijos yra *ypatingai didelės*, auditas *reikalui esant* gali apimti visus subsidijuojamos institucijos finansų valdymo klausimus. Neaišku, ką laikyti “ypatingai didelėmis subsidijomis” ir “reikalui esant”. Paanalizavus atskirų Lietuvos savivaldybių biudžeto pajamų sudėtį¹⁴⁴ negalima teigti, kad valstybės biudžeto dotacijos yra ypatinai didelės, jos svyruoja už 50 proc. ribos. Be to, Deklaracijos 18 str. 2 d. pasakyta, kad konkretūs audito įgaliojimai priklauso nuo kiekvienos šalies sąlygų ir poreikių. Prisiminus jau minėtas Konstitucijos ir Vietos savivaldos chartijos nuostatas, darytina išvada, kad pagal Lietuvos Respublikos konstitucinę sąrangą tikslingiau būtų savivaldybių biudžeto vykdymą bei savivaldybių turto priežiūrą palikti savivaldybių kontrolierių kompetencijai. Jeigu vis tik būtų nuspręsta reformuoti savivaldybių finansų kontrolės sistemą ir išplėsti valstybinio audito mandatą, pavedant Valstybės kontrolei savivaldybių biudžetų vykdymą bei savivaldybių turto priežiūrą, tada reikėtų keisti esamą konstitucinį reguliavimą ir priimti Konstitucijos 134 str. pataisas (tada ir atitinkami kitų teisės aktų pakeitimus).

Kitas klausimas – kaip užtikrinti savivaldybių kontrolierių darbo kokybę ir efektyvumą, kad jų atliekamas auditas nebūtų formalus, o kurtų pridėtinę vertę tiek vietos bendruomenėms, tiek visai visuomenei apskritai. Visų pirma būtina stiprinti savivaldybių kontrolierių *nepriklausomumą*. Galbūt reikėtų peržiūrėti savivaldybių kontrolierių finansavimo tvarką: šiuo metu išlaidų sąmata nustato savivaldybių tarybos, tad galima svarstyti galimybę, ar nepavesti savivaldybių kontrolierių tarnybų finansavimo tiesiogiai Seimui. Pagal Vietos savivaldos įstatymo 27 str. 9 punktą savivaldybės kontrolierius sudaro veiklos planą ir *gavęs* savivaldybės tarybos *Kontrolės komiteto pritarimą* jį tvirtina, organizuoja jo vykdymą. Reikėtų apsvarstyti, ar nesuteikus savivaldybių kontrolieriams daugiau veiksmų laisvės planuojant savo veiklą, o Kontrolės komiteto vaidmuo galėtų apsiriboti rekomendacijų teikimu kaip yra Seimo Audito komiteto atveju (pagal Valstybės kontrolės įstatymo 14 str. 1 d. valstybinio audito programas tvirtina valstybės kontrolierius, *įvertinęs* Seimo Audito komiteto pateiktas *rekomendacijas*) ir pan.

¹⁴³Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese// http://www.vkontrolė.lt/t_aktai_limos.shtml (prisijungimo laikas: 2006 11 28)

¹⁴⁴ Žiūrėti pvz., Vilniaus miesto interneto svetainė <http://www.vilnius.lt/newvilniusweb/index.php/52/?itemID=30> ; Kauno miesto interneto svetainė <http://www.kaunas.lt/files/275/KAUNO%20MIESTO%20SAVIVALDYBĖS%202005%20METU.doc> ; Šiaulių miesto interneto svetainė <http://www.siauliai.lt/siauliai/savivaldybe/biudzetas.php> ; Marijampolės miesto interneto svetainė http://www.marijampole.lt/vid.php3?menu_id=60&lang=lt ir kt.

Pertvarkant savivaldybių kontrolierių darbo procedūras, būtų naudinga geriau panaudoti Savivaldybių kontrolierių asociacijos sukauptą patirtį tobulinant išorės audito procesą savivaldybėse (koordinuojant audito metodikų, standartizuotų darbo dokumentų rengimą auditorių mokymą ir kt). Valstybės kontrolė kaip aukščiausiaji valstybinio audito institucija taip pat neketina likti nuošalyje: ketinama sustiprinti bendradarbiavimą su savivaldybių kontrolierių tarnybomis, plėsti joms pritaikytų audito metodikų rengimą ir savivaldybių kontrolierių tarnybų atliekamų auditų peržiūrą, į audito peržiūros sistemą ir pritaikytų metodikų rengimo procesą įtraukti savivaldybių kontrolierių tarnybų atstovus, inicijuoti savivaldybių kontrolierių tarnybų personalo mokymo sistemos sukūrimą¹⁴⁵.

Kalbant apie valstybinius auditus savivaldybėse, būtina patikslinti teisės aktus ir aiškiai nustatyti, kad Valstybės kontrolė atsakinga už savivaldybių patikėjimo teise valdomo turto valstybinį auditą, o savivaldybių kontrolieriai – už savivaldybės nuosavybės teise valdomo turto auditą. Be to, būtų galima padidinti valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybėms, naudojimo finansinių auditų skaičių bei siekti, kad savivaldybių patikėjimo teise valdomas valstybės turtas būtų audituojamas tokiu pačiu mastu kaip ir valstybės skiriamos lėšos atsižvelgiant į nustatytus rizikos veiksnius¹⁴⁶.

Valstybinis auditas ir nepriklausomas auditas. Analizuojant nepriklausomo audito būklę Lietuvoje, reikia pasakyti, kad nepriklausomo audito vieta viešojo sektoriaus subjektų audito sistemoje, jo ryšys su kitomis audito sistemos grandimis apibrėžtas neaiškiai, nepriklausomo audito ir atestuotų auditorių vaidmuo valstybės mastu auga, bet dar nėra pakankamas, Lietuvos visuomenei trūksta pasitikėjimo nepriklausomo audito nauda, šalies nepriklausomo audito verslas nepakankamai susietas su šalies viešojo sektoriaus ir rinkos poreikiais¹⁴⁷. Lietuvos auditorių rūmai nurodo ir kitas problemas: neatlikti politiniai sprendimai, reikalingi nepriklausomo audito sistemos privalomo audito plėtrai valstybės mastu; valstybės biudžeto išlaikomų įstaigų finansinės atskaitomybės nepriklausomas auditas nenumatytas įstatymais; Valstybės kontrolė ir kitos valstybės valdymo institucijos neturi įgaliojimų samdyti nepriklausomus auditorius biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės auditams atlikti (atsižvelgiant į tai, kad Valstybės kontrolės darbo krūvis yra tikrai didelis, ir siekiant užtikrinti valstybinio audito ataskaitų kokybę, įtvirtinti tokią nuostatą būtų racionalu).

Pati nepriklausomo audito prigimtis lemia tai, kad audito įmonių klientų ratas gali būti labai platus: atestuoti auditoriai gali audituoti bet kokį subjektą, sudariusį su jais audito sutartį. Vis tik kalbant apie viešąjį sektorių, reikėtų aiškiai teisės aktuose apibrėžti, kokie subjektai ir

¹⁴⁵ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 28)

¹⁴⁶ ten pat

¹⁴⁷ Pagal Lietuvos auditorių rūmų strateginį veiklos planą 2006-2011 metams

kokiais atvejais turi būti audituojami nepriklausomų auditorių (galbūt net pačiame Audito įstatyme reikėtų išvardinti tokius atvejus tam, kad nereikėtų “blaškytis” tarp atskirų teisės aktų). Reikia tikėtis, kad įgyvendinus viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, tai ir bus padaryta.

Valstybės kontrolė, analizuodama valstybinio audito apribojimus, pažymi, kad atestuotų auditorių atliekamas viešojo (valstybinio) sektoriaus auditas tik fragmentiškai įvertina viešojo sektoriaus ypatybes¹⁴⁸. Todėl labai svarbu nustatyti aiškius reikalavimus atestuotiesiems auditoriams, kai jie pagal įstatymus įgaliojami atlikti viešojo sektoriaus auditus, siekiant užtikrinti audito kokybę, auditorių nepriklausomumą ir viešojo sektoriaus poreikius (ypač, audituojamo subjekto ūkinių operacijų ir valstybės turto valdymo, naudojimo bei disponavimo juo teisėtumą, valstybės lėšų ir turto panaudojimą įstatymų nustatytiems tikslams)¹⁴⁹.

Be to, būtina plėsti valstybinių ir nepriklausomų auditorių bendradarbiavimo sritis ir apimtis. Lietuvos audito rūmai labai sėkmingai galėtų prisidėti (bent jau kiek tai liečia finansinį auditą) prie rengiamos kurti valstybinių auditorių atestacijos sistemos, numatančios valstybinių auditorių žinių ir gebėjimų vertinimą. Tokios nuomonės laikosi ir SIGMA ekspertai, teigiantys, kad vienas iš svarbiausių dalykų, siekiant tobulinti finansinio audito proceso profesionalumą, yra praktinis finansinių auditorių mokymas audito srityje. O tai reiškia, kad valstybiniai auditoriai turėtų dalyvauti Lietuvos auditorių rūmų rengiamame sertifikavimo procese¹⁵⁰.

Valstybės kontrolės įstatymo¹⁵¹ 21 str. numato, kad Valstybės kontrolė bendradarbiauja su Lietuvos Respublikoje veikiančiomis audito institucijomis, įmonėmis, tačiau bendradarbiavimo formos ir kryptys nėra detalizuojamos. Tai dažniausiai daroma susitarimais tarp atskirų institucijų. 2005 m. gegužės 3 d. Valstybės kontrolė, Lietuvos vidaus auditorių asociacija, Lietuvos auditorių rūmai, Savivaldybių kontrolierių asociacija pasirašė susitarimą dėl bendradarbiavimo sistemos kūrimo¹⁵². Šiuo susitarimu pasirašiusios organizacijos įkūrė Komisiją, kuri rūpinsis įvairių su viešuoju sektoriaus auditu susijusių klausimų sprendimu. Tarp Komisijos darbo tikslų – glaudesnio bendradarbiavimo viešajame sektoriuje skatinimas ir koordinavimas, pagalba tobulinant viešojo sektoriaus institucijų veiklą, ES finansinės paramos

¹⁴⁸ 2006-2010 metų valstybinio audito strategija. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.V-155 // Valstybės kontrolės interneto svetainė

http://www.vkontrole.lt/veikla_valstybinio_audito_strategija2006-2010.shtml (prisijungimo laikas: 2006 11 28)

¹⁴⁹ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos I priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 28)

¹⁵⁰ N. Treen. Sigma ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas. Ataskaitos santrauka.// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis. 2006, Nr.14 P. 4

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51-1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070

¹⁵² Vidaus auditorių asociacijos interneto svetainė.

http://www.theiaa.org/chapters/index.cfm/view.event_detail/cid/303/event_id/7064 (prisijungimo laikas: 2006 1128)

skaidraus panaudojimo kontrolės stiprinimas, audito metodikų derinimas ir kt. Prie Komisijos veiks įvairios ekspertų darbo grupės.

Valstybės kontrolė taip pat nutarė parengti valstybinių ir kitų auditorių (atestuotų auditorių, vidaus auditorių, savivaldybių kontrolierių tarnybų) bendradarbiavimo principus, kurių pagrindu auditoriai galėtų efektyviau naudotis vieni kitų darbu ir nebedubliuoti atliktų audito procedūrų. Šie principai turėtų išspręsti metinių audito programų derinimo konkrečiau audituojamo subjekto atžvilgiu klausimus, auditų pradžios ir pabaigos terminų, darbo rezultatų apskaitavimo būdų ir terminų bei kitas problemas. Per 2007-2008 metus planuojama pasiruošti ir jau 2008 metų pabaigoje numatyta pradėti praktiškai šiuos principus taikyti¹⁵³. Lieka tikėtis, kad viskas vyks “pagal planą” ir pagaliau Lietuvoje veiks ne pavienės viešojo sektoriaus kontrolės ir audito institucijos, o darni tarpusavio veiksmus koordinuojanti, bendradarbiaujanti institucijų sistema.

Apibendrinant šioje dalyje išdėstytas mintis, žemiau pateikiama lentelė, kurioje nurodomos svarbiausios analizuotos problemos, galimi jų sprendimo būdai ir preliminarūs teisės aktai, kuriuos reikėtų pakeisti, papildyti ar priimti.

4 lentelė. Valstybinio audito problemos ir jų sprendimo būdai

Problemos	Problemų sprendimo būdai	Teisės aktai
Nepakankamas valstybinio audito nepriklausomumas	<ul style="list-style-type: none"> • Konstitucijoje nustatyti aukščiausios audito institucijos su nauju pavadinimu įsteigimą ir įtvirtinti šios institucijos nepriklausomumą • Prailginti valstybės kontrolieriaus kadencijos laiką; pakeisti pašalinimo iš pareigų tvarką, nustatant atleidimą apkaltos būdu • Seimas (Seimo komitetas) Valstybės kontrolei siūlo biudžeto asignavimus 	Konstitucijos 133 str. pakeitimas
Nėra plečiamosios valstybinio audito sąvokos	Naujai suformuluoti valstybinio audito apibrėžimą	Valstybės kontrolės įstatymo 2 str. pakeitimas
Valstybinio audito <i>subjekto</i> ir <i>objekto</i> sąvokų vartojimas skiriasi nuo teorijoje vartojamų šių sąvokų reikšmių	Suvienodinti sąvokų vartojimą, <i>valstybinio audito subjektu</i> įvardijant Valstybės kontrolę; <i>finansinio audito objektu</i> – audituojamų institucijų, įmonių, įstaigų, organizacijų finansinę atskaitomybę; <i>veiklos audito objektu</i> – valstybės institucijų, savivaldybių, įmonių, įstaigų, organizacijų veiklą ar atskiras jos dalis; iš valstybės, savivaldybės	Valstybės kontrolės įstatymo, Valstybinių audito reikalavimų pakeitimas

¹⁵³ 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf (prisijungimo laikas: 2006 11 28)

	biudžeto, kitų valstybės piniginių fondų finansuojamas programos, projektus.	
Valstybės kontrolės vadovai yra eliminuoti iš audito ataskaitų pasirašymo proceso	Nustatyti, kad valstybinio audito ataskaitas pasirašo Valstybės kontrolės vadovai (valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojas (-ai))	Valstybės kontrolės įstatymo, Valstybinių audito reikalavimų pakeitimas
Nėra sukurta Valstybės kontrolės atsiskaitymo Audito komitetui dėl jo sprendimų vykdymo kontrolės mechanizmo	Sukurti valstybinio audito ataskaitų ir Audito komiteto sprendimų vykdymo kontrolės tvarką; plėsti darbinis ryšius su Audito komitetu	Valstybės kontrolės įstatymo, Seimo statuto papildymai, Valstybės kontrolės vidaus teisės aktų priėmimas ir papildymas
Valstybiniai auditoriai mažai remiasi vidaus auditorių darbu, nepakankamai bendradarbiaujama	Sukurti stiprius ryšius su vidaus auditoriais: rengti reguliarius susitikimus bendriems klausimams aptarti, organizuoti seminarus ir mokymus bendrus interesus liečiančio audito srityse	Parengti ir įgyvendinti valstybinių ir kitų auditorių (vidaus, atestuotų auditorių, savivaldybių kontrolierių tarnybų) bendradarbiavimo principus; kartu su Finansų ministerija rengti gairės dėl vidaus ir išorės auditorių ryšių gerinimo ir pan.
Yra siūlymų išplėsti valstybinio audito mandatą perduodant Valstybės kontrolei audituoti savivaldybių biudžeto vykdymą ir savivaldybių turto priežiūrą	Nekeisti valstybinio audito mandato, bet stiprinti savivaldybių kontrolierių tarnybas: <ul style="list-style-type: none"> • didinti nepriklausomumą (peržiūrėti finansavimo, veiklos planavimo tvarką); • kelti profesinę kompetenciją (glaudžiau bendradarbiauti, organizuoti mokymus); • plėsti savivaldybių kontrolieriams pritaikytų metodikų rengimą; • gerinti savivaldybių kontrolierių atliekamo audito peržiūros kokybę. 	Vietos savivaldos įstatymo pakeitimas; Valstybės kontrolės vidaus teisės aktai; Parengti ir įgyvendinti valstybinių ir kitų auditorių (vidaus, atestuotų auditorių, savivaldybių kontrolierių tarnybų) bendradarbiavimo principus
Prieštarinėjama reglamentuojamas savivaldybių nuosavybės teise ir patikėjimo teise valdomo turto auditas	Nustatyti, kad Valstybės kontrolė audituoja savivaldybių patikėjimo teise valdomą turtą, o savivaldybių kontrolieriai – savivaldybių nuosavybės teise valdomą turtą	Patikslinti Valstybės kontrolės, Vietos savivaldos, Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymus
Įstatymai neaiškiai apibrėžia, kokie viešojo sektoriaus subjektai ir kada turi būti audituojami nepriklausomų auditorių	Aiškiai viename teisės akte išvardinti viešojo sektoriaus subjektus ir atvejus, kada privaloma atlikti nepriklausomą auditą, o viešojo sektoriaus subjektų veiklą reglamentuojančius teisės aktus papildyti blanketinėmis normomis, nukreipiančiomis į tą aktą	Audito įstatymo papildymas ir atitinkamai kitų įstatymų, reglamentuojančių viešojo sektoriaus subjektų veiklą patikslinimas
Nepriklausomi auditoriai tik fragmentiškai įvertina viešojo sektoriaus ypatybes	Nustatyti aiškius reikalavimus nepriklausomiems auditoriams, kai jie pagal įstatymus įgalioti atlikti viešojo sektoriaus auditus	Audito įstatymo papildymas arba atskiro teisės akto parengimas
Nepakankamas Valstybės kontrolės ir nepriklausomų auditorių bendradarbiavimas	Lietuvos auditorių rūmų įtraukimas į valstybinių auditorių atestacijos sistemą, mokymų, seminarų organizavimas	Parengti ir įgyvendinti valstybinių ir kitų auditorių (vidaus, atestuotų auditorių, savivaldybių kontrolierių tarnybų) bendradarbiavimo principus

* Lentelė sudaryta darbo autorės

Taigi siekiant darbo pradžioje iškelto tikslo, pirmiausia reikėjo aptarti viešųjų finansų kontrolės sistemos ir paties valstybinio audito sampratą. Valstybinio audito rūšių bei finansinio ir veiklos audito procesų analizė padėjo geriau suprasti valstybinio audito esmę.

Analizuojant viešųjų finansų kontrolės sistemos teisinį reglamentavimą per valstybinio audito prizmę, buvo nustatyti valstybinio audito ryšiai su vidaus kontrole viešuosiuose juridiniuose asmenyse, savivaldybių finansų kontrole, nepriklausomu auditu. Teisės aktų analizė padėjo ne tik nustatyti minėtus ryšius, bet ir atskleisti egzistuojančias problemas, teisinio reglamentavimo spragas, sukurančias valstybinio audito apribojimus.

Darbo pradžioje iškelta hipotezė, kad egzistuojantys valstybinio audito apribojimai bei nepakankamai aiškiai reglamentuoti valstybinio audito ryšiai su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais daro neigiamą įtaką valstybinio audito paskirčiai, pasitvirtino, todėl būtina pašalinti nustatytus trūkumus ir siekti valstybinio audito strateginio tikslo – padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius.

IŠVADOS

1. *Viešųjų finansų kontrolė* suprantama kaip visuma priemonių, analizuojant, tikrinant ir vertinant valdžios, valdymo ir viešojo sektoriaus ūkio subjektų finansinę ir su ja susijusią veiklą, naudojant specifinius kontrolinės veiklos metodus, siekiant užtikrinti finansinės veiklos efektyvumą viešajame sektoriuje ir išvengti neigiamų procesų ateityje.
2. Galiojančių Lietuvos Respublikos teisės aktų analizė leidžia išskirti tokias viešųjų finansų kontrolės sritis: *išorės kontrolė*, įgyvendinama vykdant valstybės pajamų kontrolę ir valstybinį auditą, *vidaus kontrolė* viešuosiuose juridiniuose asmenyse, *savivaldybių finansų kontrolė*, *nepriklausomas auditas*. Viešųjų finansų kontrolės sistema suvokiama integruotai: kaip išvardintų kontrolės sričių ir tą kontrolę realizuojančių subjektų visuma.
3. Nors valstybinis auditas yra būtinas šalies finansų valdymo sistemos elementas, tačiau Lietuvos mokslininkai neskiria pakankamo dėmesio šios srities teorinių problemų sprendimui: nėra suformuluota plečiamoji valstybinio audito sąvoka, valstybinio audito subjekto ir objekto sąvokų reikšmės skiriasi nuo teorijoje vartojamų sąvokų reikšmių.
4. Valstybės kontrolės įstatymas įtvirtina dvi valstybinio audito rūšis – finansinį ir veiklos auditą. Finansinio bei veiklos auditų proceso metodikos nuolat tobulinamos, itin daug dėmesio skiriama audito kokybės gerinimui, bet nepagrįstai sumažintas Valstybės kontrolės vadovų vaidmuo audito procese.
5. Valstybės kontrolė – nuolat tobulėjanti aukščiausioji valstybinio audito institucija. Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su Seimo Audito komitetu iš esmės pagerino valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimą bei padeda Seimui geriau vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios kontrolę, todėl būtina ir toliau plėsti darbinis ryšius su Audito komitetu. Tačiau vis dar nepakankamai garantuotas Valstybės kontrolės, o kartu ir valstybinio audito nepriklausomumas.
6. Valstybinio audito metu įvertinamas vidaus kontrolės funkcionavimas viešajame juridiniame asmenyje. Tačiau teisės aktuose nepakankamai aiškiai įtvirtinta valstybinių auditorių galimybė pasinaudoti vidaus auditorių darbo rezultatais ir taip sumažinti bendrą audito našta bei išlaidas.
7. Valstybinio audito mandato išplėtimas, perduodant Valstybės kontrolei audituoti savivaldybių biudžeto vykdymą ir savivaldybių nuosavybės teise valdomą turtą, turėtų teigiamos įtakos savivaldybių finansų kontrolės efektyvumui, tačiau prieštarautų Lietuvos Respublikos Konstitucijai, kuri garantuoja savivaldos teisę bei nustato valstybei pareigą remti savivaldybes.

8. Nepriklausomo audito vieta viešojo sektoriaus subjektų audito sistemoje apibrėžta neaiškiai. Valstybės kontrolė neturi įgaliojimų samdyti nepriklausomus auditorius biudžetinių įstaigų finansiniams auditams atlikti, tačiau valstybiniai auditoriai turėtų maksimaliai remtis nepriklausomų auditorių darbo rezultatais.

PASIŪLYMAI

1. Pakeisti Lietuvos Respublikos Konstitucijos 133 str. ir nustatyti aukščiausios audito institucijos su nauju pavadinimu įsteigimą, įtvirtinti nepriklausomumo principą; prailginti valstybės kontrolieriaus kadencijos laiką, o pašalinimo iš pareigų tvarką pakeisti, nustatant atleidimą apkaltos būdu.
2. Naujai suformuluoti valstybinio audito sąvoką ir pakeisti Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnį. Rekomenduojamas toks valstybinio audito apibrėžimas: *valstybinis auditas* – teisės aktų nustatyta tvarka Nacionalinės audito institucijos atliekamas nepriklausomas finansinių ataskaitų, viešojo ir vidaus administravimo veiklos vertinimas, objektyvios nuomonės reiškimas ir gautų rezultatų pateikimas suinteresuotoms šalims.
3. Pakeisti Valstybės kontrolės įstatymą, Valstybinio audito reikalavimus ir *valstybinio audito subjektu* įvardinti Valstybės kontrolę, o valstybinio audito objektus diferencijuoti pagal valstybinio audito rūšis: *finansinio audito objektas* - audituojamų institucijų, įmonių, įstaigų, organizacijų finansinė atskaitomybė; *veiklos audito objektas* – valstybės institucijų, savivaldybių, įmonių, įstaigų, organizacijų veikla ar atskiros jos dalys; iš valstybės, savivaldybės biudžeto, kitų valstybės piniginių fondų finansuojamos programos, projektai.
4. Valstybės kontrolės įstatyme, Valstybinio audito reikalavimuose įtvirtinti nuostatą, kad valstybinio audito ataskaitas pasirašo Valstybės kontrolės vadovai (valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojai).
5. Papildant Valstybės kontrolės įstatymą, Seimo statutą, priimant ir papildant Valstybės kontrolės vidaus teisės aktus, sukurti valstybinio audito ataskaitų ir Seimo Audito komiteto sprendimų vykdymo kontrolės tvarką, formalią ryšių su Audito komitetu tvarką.
6. Siekiant maksimaliai remtis vidaus auditorių darbu, būtina sukurti stiprius ryšius su vidaus auditoriais ir gerinti vidaus auditorių darbo kokybę, todėl reikia parengti gaires dėl vidaus ir išorės auditorių ryšių gerinimo, rengti vidaus ir valstybinių auditorių susitikimus bendriems klausimas aptarti, organizuoti seminarus ir mokymus vidaus auditoriams ir panašiai.
7. Reikia ne likviduoti savivaldybių kontrolierių tarnybas, o jas stiprinti (peržiūrėti finansavimo, veiklos planavimo tvarką – prireikus, pakeisti Vietos savivaldos įstatymą); kelti savivaldybių kontrolierių profesinę kompetenciją; peržiūrėti savivaldybių kontrolierių atliekamo audito išorinės peržiūros metodiką ir gerinti išorinės peržiūros kokybę.

8. Patikslinti Valstybės kontrolės, Vietos savivaldos, Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymus ir nustatyti, kad Valstybės kontrolė audituoja savivaldybių patikėjimo teise valdomą turta, o savivaldybių kontrolieriai – savivaldybių nuosavybės teise valdomą turta.
9. Papildyti Audito įstatymą ir aiškiai išvardinti viešojo sektoriaus subjektus ir atvejus, kada privaloma atlikti nepriklausomą auditą, suderinti viešojo sektoriaus subjektų veiklą reglamentuojančius teisės aktus su Audito įstatymu.
10. Papildant Audito įstatymą arba parengiant naują teisės aktą, nustatyti aiškius reikalavimus nepriklausomiems auditoriams, kai jie pagal įstatymus įgalioti atlikti viešojo sektoriaus auditus.
11. Parengti ir įgyvendinti valstybinių ir vidaus, atestuotų auditorių, savivaldybių kontrolierių tarnybų bendradarbiavimo principus, kurių pagrindu auditoriai galėtų efektyviau naudotis vieni kitų darbu, išplėsti bendradarbiavimo sritis, formas ir kt. Aukščiausios audito institucijos ir Lietuvos auditorių rūmų glaudus bendradarbiavimas auditorių mokymo, audito metodikos ir audito standartų kūrimo bei tobulinimo srityse teigiamai veiktų visą valstybėje susiklosčiusią viešųjų finansų kontrolės sistemą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios. 1992, Nr. 31- 955
2. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas// Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55- 1046
3. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr. 59-1916; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 63-2242
4. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas// Valstybės Žinios. 1990, Nr. 24- 596; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 4-47
5. Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 94- 4246
6. Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas// Valstybės Žinios. 2002, Nr. 91- 3891
7. Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas// Valstybės Žinios, Nr. 99-1957; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 28- 890
8. Lietuvos Respublikos savivaldybių administracinės priežiūros įstatymas// Valstybės Žinios. 1998, Nr.51-1392; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 98-3626
9. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas// Valstybės Žinios. 1994, Nr. 102- 2049; Valstybės Žinios. 2004, Nr. 4-24
10. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės Žinios. 1998, Nr. 54-1492; Valstybės Žinios. 2002, Nr. 60- 2412
11. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios.1995, Nr. 51- 1243; Valstybės Žinios. 2001, Nr. 112-4070
12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės Žinios. 2003, Nr.73-3346
13. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės Žinios. 2003, Nr.116-5257
14. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės Žinios. 2006, Nr. 4-101
15. Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 4 –31
16. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymas// Valstybės Žinios. 2001, Nr. 91- 3190; Valstybės Žinios. 2006, Nr. 82- 3253
17. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės Žinios. 2002, Nr. 123-5540

18. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55 – 1049; Valstybės Žinios. 2000, Nr. 91 – 2832
19. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 104-4636
20. Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. liepos 1 d. nutarimas Nr. IX-1667 Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei atlikti Europos Sąjungos finansinės paramos auditus // Valstybės Žinios. 2003, Nr. 70-1371
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. kovo 26 d. nutarimas Nr.345 “Dėl savivaldybių skolinimosi taisyklių patvirtinimo”// Valstybės Žinios. 2004, Nr. 47-1557
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. spalio 30 d. nutarimas Nr. 1065 “Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo koncepcijos patvirtinimo” // Valstybės Žinios. 2006, Nr. 118- 4463
23. Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija)//Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml
24. 2006-2010 metų valstybinio audito strategija. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.V-155 // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_valstybinio_audito_strategija2006-2010.shtml
25. 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys.// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf
26. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. V-80 // Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/t_aktai_etikos_kodeksas.shtml
27. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2004 metų veiklos ataskaita// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?vk
28. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2005 metų veiklos ataskaita// Valstybės kontrolės interneto svetainė http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?vk
29. Lietuvos Respublikos savivaldybių 2004 m. valstybinio finansinio audito rezultatai // Valstybės kontrolės interneto svetainė. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?f

30. 2005 m. liepos 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 2030-23-84. Savivaldybių skola ir skolinimasis // Valstybės kontrolės interneto svetainė.
http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v
31. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išvada dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto projekto // Valstybės kontrolės interneto svetainė
http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?ip
32. Finansinio audito vadovas. Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-125//Valstybės kontrolės biblioteka
33. Veiklos audito vadovas. Patvirtinta 2006 m. vasario 10 d. valstybės kontrolieriaus įsakymu Nr. V-22 //Valstybės kontrolės biblioteka
34. Lietuvos auditorių rūmų strateginis veiklos planas 2006-2011 metams// Lietuvos auditorių rūmų interneto svetainė
<http://www.lar.lt/Docs/7%20kl.%20Del%20LAR%20strateginio%20veiklos%20plano%20Otvirtinimo.doc>
35. Perėjimo prie Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių kokybės kontrolės standartų, Tarptautinių audito standartų, Tarptautinių peržvalgos standartų, Tarptautinių užtikrinimo užduočių standartų, Tarptautinių susijusių paslaugų standartų ir Tarptautinės buhalterijų federacijos Buhalterijų profesionalų etikos kodekso taikymo planas. Patvirtinta Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo 2006 m. rugpjūčio 31 d. nutarimu Nr. 11.16.1 // Lietuvos auditorių rūmų interneto svetainė
http://www.lar.lt/Docs/2006/Perejimo_planas_nuo_NAS_iki_TSA_patikslintas.pdf
36. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266935&p_query=&p_tr2=
37. Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo aiškinamasis raštas// Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266937
38. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m gegužės 2 d. nutarimas Nr. 388 “Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-963”// Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=275142
39. Lietuvos Respublikos Seimo Audito komiteto 2006 birželio 7d. išvada Nr.3 “Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-963” // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=277697

Tarptautiniai dokumentai

40. 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB// Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:01:LT:HTML>
41. Europos vietos savivaldos chartija// Valstybės Žinios. 1999, Nr. 82- 2418
42. Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo“, priimta EUROSAI IV-ame kongrese Paryžiuje 1999m. birželio 4 d. // http://www.vkontrole.lt/t_aktai_deklaracija.shtml
43. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese// http://www.vkontrole.lt/t_aktai_limos.shtml

Kita literatūra

44. Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005
45. Katkus A. Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika // Mokslas ir gyvenimas. 2001
46. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997
47. Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004
48. Levišauskaitė K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003
49. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999
50. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003
51. Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004
52. Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas, 2001
53. Budbergytė R. Valstybinis auditas subrendo permainingoms arba kodėl siūlome tobulinti Valstybės kontrolės įstatymą// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės leidinys. 2005, Nr.11
54. Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje// Viešoji politika ir administravimas. 2002, Nr.2.

55. Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka
56. Grikšas G. Nauji iššūkiai auditoriams, įgyvendinant ES direktyvą dėl privalomojo audito.// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės leidinys. 2006, Nr. 14
57. Mes jau įgyvendinome keletą svarbių užduočių. Interviu su valstybės kontroliere Rasa Budbergyte // Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės leidinys. 2006, Nr.13
58. Treen N. Sigma ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas. Ataskaitos santrauka.// Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis. 2006, Nr.14
59. Финансовое право. Москва: Юристъ, 2000
60. Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. Москва: Ритер, 2004
61. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль. Москва: ИД ФБК – пресс, 2002

Interneto svetainės

62. Kauno miesto interneto svetainė
<http://www.kaunas.lt/files/275/KAUNO%20MIESTO%20SAVIVALDYBĖS%202005%20METŲ.doc>
63. Lietuvos respublikos finansų ministerijos interneto svetainė. Apskaitos reforma
<http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do;jsessionid=3DD27EC11BFA3C349D17948B3E8BFEEEE?pathid=A05B394ED22A80A6C22570000031C804>
64. Marijampolės miesto interneto svetainė
http://www.marijampole.lt/vid.php3?menu_id=60&lang=lt
65. Šiaulių miesto interneto svetainė <http://www.siauliai.lt/siauliai/savivaldybe/biudzetas.php>
66. Valstybės kontrolės interneto svetainė
http://www.vkontrole.lt/apie_institucijos_raida.shtml
67. Vidaus auditorių asociacijos interneto svetainė.
http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view_event_detail/cid/303/event_id/7064
68. Vilniaus miesto interneto svetainė
<http://www.vilnius.lt/newvilniusweb/index.php/52/?itemID=30>

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tema: Valstybinis auditas viešųjų finansų kontrolės sistemoje: teisinio reglamentavimo ypatumai.

Pagrindinės sąvokos: viešųjų finansų kontrolės sistema, valstybinis auditas, valstybinio audito apribojimai, vidaus kontrolė, savivaldybių finansų kontrolė, nepriklausomas auditas.

Magistro baigiamajame darbe analizuojama viešųjų finansų kontrolės sistemos samprata; valstybinis auditas, kaip šios sistemos ašis, nagrinėjamas išsamiau. Darbe daugiausia dėmesio skiriama valstybinio audito ir kitų viešųjų finansų kontrolės sistemos elementų ryšių analizei bei aptariamos tų ryšių tobulinimo galimybės.

Demokratinė teisinė valstybė suponuoja piliečių teisę žinoti, o sprendimus priimančių valstybės tarnautojų pareigą žinoti, koks yra mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių panaudojimo rezultatyvumas, kaip valdomas valstybės turtas ir lėšos, ar viešasis sektorius valdomas efektyviai ir rezultatyviai. Todėl valstybėje suformuojama vienokia ar kitokia viešųjų finansų kontrolės sistema. Viešųjų finansų kontrolė suprantama kaip visuma priemonių, analizuojant, tikrinant ir vertinant valdžios, valdymo ir viešojo sektoriaus ūkio subjektų finansinę ir su ja susijusią veiklą, naudojant specifinius kontrolinės veiklos metodus, siekiant užtikrinti finansinės veiklos efektyvumą viešajame sektoriuje ir išvengti neigiamų procesų ateityje.

Valstybinis auditas yra būtinas šalies finansų valdymo elementas ir valstybėje susiklosčiusios viešųjų finansų kontrolės sistemos ašis.

Magistro baigiamojo darbo *tikslas* – ieškant bendrų sąlyčio taškų atskleisti valstybinio audito ryšius su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais ir aptarti tų ryšių tobulinimo galimybes.

Darbo pradžioje aptariami teoriniai viešųjų finansų kontrolės pagrindai: analizuojamos kontrolės, viešųjų finansų sąvokos, pateikiama viešųjų finansų kontrolės klasifikacijos pavyzdžių. Viešųjų finansų kontrolės sistema suvokiama ir nagrinėjama integruotai: kaip konkrečių kontrolės sričių (valstybinis auditas, vidaus auditas viešuosiuose juridiniuose asmenyse, savivaldybių finansų kontrolė, nepriklausomas auditas) ir tą kontrolę realizuojančių subjektų visuma.

Toliau darbe gilinamasi į valstybinio audito sampratą, aptariami principai, kuriais grindžiamas valstybinis auditas. Siekiant padėti geriau suprasti valstybinio audito esmę, supažindinama su valstybinio audito rūšimis ir esminiais finansinio bei veiklos auditų proceso

momentais. Daug dėmesio skiriama viešųjų finansų kontrolės sistemą reglamentuojančių teisės aktų analizei: ieškoma bendrų valstybinio audito ir kitų sistemos elementų sąlyčio taškų, nustatomos egzistuojančios problemos.

Pabaigoje pateikiami konkretūs siūlymai, kaip šalinti egzistuojančius valstybinio audito apribojimus, aptariamos viešojo sektoriaus kontrolės ir audito institucijų bendradarbiavimo ir ryšių tobulinimo galimybės.

SUMMARY

The subject of masterwork: *The State Audit in the System of Public Finance Control: Peculiarities of Legal Regulation*

Key words: *the System of Public Finance Control, the State Audit, restrictions of State Audit, the Internal Control, the Municipal Finance Control, the Independent Audit.*

In this masterwork author presents a concept of the system of public finance control. The state audit, as the axis of this system, is analyzed more comprehensively. Author mainly concentrates on analysis of relations between the state audit and other elements of the system of public finance control; also possibilities of improving these relations are presented.

In democratic and legal state citizens have a right to know and public servants have an obligation to know, what is the efficiency of collected taxes, how the property of the state is administrated and is the public sector controlled effectively and efficiently. Because of these reasons a state has to create an effective system of public finance control. A public finance control is understood as a complex of measures used to analyze, inspect and evaluate financial and other related issues of government, administration and other subjects of public sector by using specific control methods. The public finance control pursues to create effectiveness of financial activities in the public sector and to avoid negative processes in the future.

The state audit is a necessary element of financial administration and the axis of the system of public finance control.

The objective of this scientific work is to detect relations between state audit and other elements of public finance control system by finding common points of contact and to define the ways of improving these relations.

In the beginning of this work author analyzes definitions of control and public finance, presents examples of public finance control classification. The system of public finance control is understood and analyzed integrated: as a complex of concrete sectors of control (the state audit, the internal control, the municipal finance control, the independent audit) and the subjects witch realize this control.

Further in this masterwork author concentrates on the conception of the state audit, presents the principles and classification of the state audit and describes essential points of financial auditing process and performance auditing process. Much attention is paid to the legal acts concerning the system of public finance control by searching for common points of contact between the state audit and other elements of the system and ascertaining the existing problems.

In the end author presents concrete suggestions how to eliminate existing restrictions of the state audit; analyzes the possibilities of improving cooperation and relations between control and audit institutions of public sector.