

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

GODA GREBELIENĖ  
(VIEŠOJO ADMINISTRAVIMO PROGRAMOS VEIKLOS AUDITO SPECIALIZACIJA)

VIDAUS AUDITO VAIDMUO ADMINISTRUOJANT ES LĖŠAS

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas -  
Lektorius  
J.Buinauskas

Konsultantas –  
Doc. dr.  
L.Darulienė

Vilnius, 2006

## TURINYS

Įvadas.....	3
1.    Vidaus auditas.....	5
1.1    Vidaus kontrolė ir vidaus auditas.....	5
1.2    Vidaus audito vaidmuo.....	8
1.3    Vidaus audito rūšys.....	10
1.4    Vidaus audito teisinė raida Lietuvoje.....	12
2.    Reikalavimai paramos lėšų kontrolei ir vidaus auditui.....	18
2.1    Europos Komisijos reikalavimai vidaus finansų kontrolei.....	18
2.2    Reikalavimai vidaus auditui.....	21
3.    ES paramos valdymo ir kontrolės sistema.....	25
3.1    Institucinė ES paramos valdymo sistema.....	25
3.2    Institucijos, atliekančios audito funkcijas.....	30
4.    Vidaus audito vaidmuo administruojant ES lėšas Lietuvoje.....	34
4.1    ES lėšų vidaus auditas Lietuvoje.....	34
4.2    Vidaus ir išorės auditų rezultatų palyginimas.....	40
4.3    Atvejo analizė.....	42
Pabaiga.....	46
Literatūros sąrašas.....	48
Santrauka.....	51
Summary.....	53
Priedai.....	54

## ĮVADAS

### **Temos aktualumas**

Siekiant užtikrinti, kad Europos Sąjungos finansinės paramos lėšos būtų naudojamas pagal taisykles, atliekama daug patikrinimų. Valstybės narės privalo taikyti bendrai pripažintus kontrolės standartus ir pateikti rezultatų ataskaitas. Didžioji kontrolės dalis atliekama vietos lygmeniu. Vidaus audito tarnybos yra vienas iš elementų šioje kontrolės sistemoje. Efektyvus vidaus auditas padeda užtikrinti teisingą išteklių panaudojimą, bei taikomą kontrolės tvarką, o tuo pačiu – operacijų teisėtumą ir tvarkingumą. Sparčiai plėtojantis finansų valdymui, įskaitant didėjančias finansinių srautų apimtis, Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų vidaus audito vaidmuo tampa vis svarbesniu ir sudėtingesniu. Tačiau iškyla kita problema kiek mes galime pasikliauti vidaus auditu? Tinkamas pasiruošimas Europos Sąjungos paramos lėšų vidaus auditui yra svarbus ne tik instituciniu ar nacionaliniu mastu. Tinkamas pasiruošimas ir vidaus audito metodų įsisavinimas bei naudojimas yra garantas tolygiems, nenutrūkstamiems, suplanuotiems finansiniams srautams iš Europos Sąjungos biudžeto.

Vidaus audito sistemos sukūrimas faktiškai įvyko per du metus. 2000-2001 metais buvo sukurta didžioji dalis vidaus auditorių pareigų ir vidaus audito tarnybų valstybės institucijose. Vidaus audito valstybiniame sektoriuje būtinumas pagrindinai išryškėjo mūsų šaliai siekiant narystės Europos Sąjungoje. Atitikimas Europos Sąjungos reikalavimams buvo viena iš svarbiausių integracijos į Europos Sąjungą sąlygų.

Visa tai sudaro prielaidas suformuoti pagrindinius reikalavimus Europos Sąjungos paramos lėšų vidaus auditui, apibrėžti vidaus audito vaidmenį ir nustatyti ar vidaus auditas yra pasirengęs tinkamai įgyvendinti priskirtas jam funkcijas.

### **Mokslinė problema, jos ištyrimo lygis**

Vidaus audito funkcionavimas, vaidmuo, uždaviniai yra aktuali tarptautinė problema. Šią problemą yra nagrinėję daugelis specialistų. Dujotaitės D., Bartaškos R. darbuose daugiau nagrinėjamas vidaus audito funkcionavimas, tikslai ir būtinumas. Mackevičiaus J., Buškevičiūtės E. darbuose vidaus auditas nagrinėjamas kaip vidaus kontrolės sistemos dalis, išskiriamos vidaus audito rūšys, vaidmuo organizacijos finansų valdymui. Daunienė E., Dičpetris L., Rupšys R., Kačergienė V. atskleidžia naują, modernų požiūrį į vidaus auditą, jo vaidmenį, pabrėžia vidaus audito kokybės vertinimo būtinumą.

### **Tyrimo tikslas**

Darbo tyrimo tikslas – remiantis aukščiau paminėtais tyrimais, Europos Sąjungos reikalavimais šalims narėms, užsienio šalių patirtimi Europos Sąjungos paramos lėšų valdymo ir

kontrolės srityje bei Lietuvos Respublikos teisės aktais ir kitais sprendimais apibrėžti kokia Lietuvoje gaunama finansinės paramos valdymo ir kontrolės sistema, susisteminti kokie Europos Komisijos pagrindiniai reikalavimai kontrolės sistemai, apibrėžti Europos Sąjungos paramos lėšų vidaus audito vaidmenį visoje lėšų kontrolės sistemoje ir įvertinti jo pasirengimą tinkamam funkcijų įgyvendinimui.

### **Tyrimo objektas**

Darbo tyrimo objektas – Europos Sąjungos lėšų valdymo ir kontrolės sistema, Europos Sąjungos lėšų vidaus auditą reglamentuojanti teisinė aplinka, vidaus audito vaidmuo, vidaus audito tikslai ir uždaviniai ir pasirengimas tinkamam jų įgyvendinimui.

### **Tyrimo uždaviniai**

Siekiant tyrimo tikslo sprendžiami tokie uždaviniai:

1. išnagrinėti vidaus kontrolės bei vidaus audito sąvokų teorinės interpretacijos ypatumus, bei vidaus audito vaidmens interpretacijas;
2. išnagrinėti Europos Sąjungos paramos valdymo ir kontrolės sistemą;
3. išnagrinėti Europos Komisijos reikalavimus keliamus kontrolės sistemai;
4. išanalizuoti ir įvertinti Europos Sąjungos paramos lėšų vidaus audito vaidmenį Lietuvos valstybiniame sektoriuje;
5. įvertinti vidaus audito pasirengimą tinkamam funkcijų įgyvendinimui.

### **Tyrimo metodai**

Šiame darbe daugiausiai buvo naudojami kokybiniai tyrimų metodai. Buvo naudojamas pirminių ir antrinių empirinių duomenų šaltinių, t.y. Europos Sąjungos reglamentų ir kitų teisės aktų, išorės auditorių ataskaitų, programavimo dokumentų, metodinių dokumentų, kursų, seminarų medžiagos, taip pat straipsnių apie Europos Sąjungos lėšas ir vidaus audito vaidmenį analizė. Pokalbiai su valstybės tarnautojais, o taip pat atvejo analizės metodas.

### **Darbo teorinis ir praktinis reikšmingumas**

1. vidaus audito sampratos analizė bei interpretacijos praplėtimas;
2. darbas gali būti panaudotas kaip įvadinė mokomoji priemonė naujai priimtiems į darbą vidaus auditoriams.

### **Hipotezė**

Lietuvos valstybinio sektoriaus Europos Sąjungos paramos lėšų vidaus auditas suteikia garantiją, kad paramos lėšos naudojamos teisėtai, tinkamai ir tik finansuotinoms išlaidoms dengti.

# 1. VIDAUS AUDITAS

## 1.1 Vidaus kontrolė ir vidaus auditas

Polinkis kontroliuoti būdingas nuo neatmenamų laikų. Kiekvienas esame suinteresuotas kuo efektyviau panaudoti turimus finansinius išteklius, o tai galima pasiekti tik taikant tam tikras kontrolės formas ir metodus. Dažniausiai pati kontrolė apibūdinama kaip veiklos tikrinimo, stebėjimo priežiūros reguliavimo procesas, garantuojantis tam tikrų tikslų pasiekimą.

Vidaus kontrolės ir audito įstatyme vidaus kontrolė apibrėžiama kaip organizacijos vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti organizacijos 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 veiksmų valdymą [1].

Pagal Nacionalinius audito standartus vidaus kontrolė yra aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos tinkamai užtikrinti, jog įmonės tikslai, susiję su finansinės atskaitomybės patikimumu, veiklos efektyvumu ir veiksmingumu, ir įstatymų bei teisės aktų laikymusi, būtų pasiekti. Vidaus kontrolė yra sukurta ir taikoma nustatytai verslo rizikai išvengti, dėl kurios kyla grėsmė nepasiekti šių tikslų.

Vidaus kontrolės tikslų ir formų mokslinio išanalizavimo bazė yra pakankamai visapusiška. Daugelio autorių kontrolės formos klasifikuojamos laiko požiūriu. Autoriai išskiria keturias vidaus kontrolės formas [12]:

- išankstinė – kurios tikslas įspėti apie būsimas ūkinės - finansines operacijas ir jų galimus padarinius, užkirsti kelią nepageidautiniams įvykiams;
- operatyvinė – atliekama tiesiogiai ūkinės finansinės veiklos metu. Jos pagrindinis tikslas operatyviai nustatyti nukrypimus nuo plano, normų, sąmatų ir kitų parametrų, tų nukrypimų priežastis ir kaltininkus;
- retrospektyvinė – atliekama pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui. Jos tikslas – nustatyti įvykusių ūkinių operacijų teisėtumą, tikslingumą ir teisingumą, atskleisti pasitaikiusius darbo trūkumus ir nesklandumus, numatyti priemones jiems likviduoti;
- perspektyvinė – numatyti įmonės veiklos perspektyvas, jos raidos tendencijas.

Kiti autoriai išskiria tris finansų kontrolės rūšis [11]:

- išankstinė – atliekama priimant arba atmetat sprendimus, susijusius su turto naudojimu ir įsipareigojimais tretiesiems asmenims, prieš juos tvirtinant vadovui;
- einamoji – jos paskirtis užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi vadovo sprendimai dėl turto naudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims;
- paskesnioji – atliekama po vadovo sprendimų dėl turto naudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims vykdymo, kurios metu tikrinama kaip atlikti veiksmai.

Atsižvelgiant į finansų kontrolę vykdančius subjektus dažniausiai išskiriamos šios kontrolės formos: išorinis auditas, valstybės kontrolė, vidaus kontrolė, vidaus auditas. Dar galima visuomeninė kontrolė [11].

Vidaus kontrolė dar gali būti skirstoma į funkcinę ir institucinę. Funkcinę kontrolę vykdo darbuotojai, kurie priima, saugo, išduoda materialiąsias vertybes ir pinigus, organizuoja gamybą ar teikia paslaugas, vykdo pirkimus, pardavimus. Funkcine kontrole siekiama turto saugumo ir racionalaus jo naudojimo. Institucinę kontrolę vykdo vidaus auditas. Vidaus auditas tikrina ir vertina ne tik veiklą, bet ir kitas kontroles. Vidaus auditoriai teikia organizacijos vadovams analizes, įvertinimus, rekomendacijas [11].

Pagal bendrųjų reikalavimų kontrolei principą, išskiriamos šios vidaus kontrolės formos: fizinė kontrolė, apskaitos kontrolė, proceso kontrolė, aprūpinimo kontrolė, pareigų atskyrimas, vidaus auditas [30].

Daugelio autorių išskiriami šie finansų kontrolės proceso metodai [11]:

- patikrinimas – atliekamas remiantis organizacijos finansinėmis ataskaitomis ir su jomis susijusiais dokumentais, jo metu aiškinami finansinės drausmės pažeidimai ir numatomos jų šalinimo priemonės;
- tyrimas – įvertinama organizacijos tam tikros veiklos finansinė padėtis, jos kitimo perspektyva;
- analizė – atliekama remiantis organizacijos mėnesinėmis, ketvirtinėmis ir metinėmis finansinėmis ataskaitomis;
- revizija (auditas) – visos organizacijos ūkinės – finansinės veiklos ataskaitinio laikotarpio patikrinimas. Galimas ištisinis patikrinimas (kontroliuojami visi dokumentai ir ištekliai) ir atrankinis patikrinimas (kontroliuojama tik dalis dokumentų).

Autorių pateikiamos vidaus kontrolės interpretacijos nurodo, kad mokslinėje literatūroje nėra bendro vidaus kontrolės sistemos apibrėžimo, išskyrus tai, kad vidaus kontrolės sistema gali būti apibrėžiama kaip įmonės valdymo dalis. Mokslininkų darbuose, kuriuose paliečiama bei analizuojama vidaus kontrolės sistema, išskiriami skirtingi vidaus kontrolės sistemos elementai.

Kai kurie autoriai išskiria keturis pagrindinius vidaus kontrolės sistemos elementus [12]:

1. kontrolės aplinka;
2. apskaitos sistema;
3. kontrolės procedūros;
4. turto apsaugos sistema.

Nacionaliniai audito standartai išskiria šiuos vidaus kontrolės sistemos elementus:

1. kontrolės aplinka;
2. organizacijos rizikos vertinimo procesas;
3. informacinė sistema;
4. kontrolės veiksmai;
5. kontrolės stebėseną.

Pagal COSO modelį išskiriami šie vidaus kontrolės komponentai:

1. kontrolės aplinka;
2. rizikų nustatymas;
3. kontrolės priemonės;
4. informacinės sistemos ir komunikavimas;
5. monitoringas.

Nėra absoliučiai tobulos vidaus kontrolės sistemos. Daugeliui tokių sistemų būdingi vienokie ar kitokie trūkumai. Todėl dažnai vidaus kontrolės sistemos vertinimui pasitelkiamas vidaus auditas.

Autoriai išskiria du svarbiausius vidaus kontrolės sistemos reikšmės aspektus [12]:

1. vidaus kontrolė svarbi pačiai organizacijai. Organizacijai turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams, padedanti numatyti ateities perspektyvas. Vadovybei turi būti svarbu turėti tokią kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaulės ir piktnaudžiavimus;
2. vidaus kontrolės būklė svarbi auditoriams. Gera vidaus kontrolės sistemos būklė tiesiogiai veikia auditą: auditoriui reikia surinkti mažiau įrodymų, daryti mažiau testų, kartu mažiau rizikuoti. Audito išlaidos būna daug mažesnės.

Dauguma autorių vieningai pabrėžia vidaus audito svarbą organizacijoje. Tarptautiniai vidaus audito standartai vidaus auditą apibrėžia kaip nepriklausomą tikrinimo (garantavimo) ir konsultavimo veiklą, skirtą pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti [13].

Lietuvių autorių darbuose vidaus auditas nagrinėjamas kaip vidaus kontrolės sistemos dalis. Net ir Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme vidaus auditas apibrėžiamas kaip 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 [1]. Autorės nuomone, minėtame įstatyme pateiktas šiek tiek klaidingas požiūris į vidaus auditą, kadangi vidaus auditas negali būti vidaus kontrolės sistemos dalis. Būtina pastebėti, kad labai svarbi vidaus audito funkcija yra jo nepriklausomumas, todėl vidaus auditas negali būti jokiais ryšiais susijęs su veikla kurią jis audituoja, kadangi viena iš vidaus audito funkcijų yra vidaus kontrolės sistemos vertinimas.

## **1.2 Vidaus audito vaidmuo**

Vidaus auditas apibrėžiamas įvairiai. Tarptautinių vidaus audito standartų vidaus audito apibrėžimas smarkiai išplėtė vidaus audito funkcijos veiklos mastą. Ankstesniame apibrėžime tikrinimas ir konsultavimas nebuvo skiriami į dvi atskiras veiklos rūšis. Dabar vidaus auditoriai turėtų siekti suderinti tikrinimo veiklą su teikiamomis konsultacijomis ir taip tobulinti organizacijoje vykstančius procesus [28]. Daugeliui auditorių ir organizacijų vadovų šis vidaus auditoriaus – konsultanto vaidmuo yra visiškai naujas, nors pasaulinių organizacijų patirtis rodo, kad vidaus auditorius dėl savo visą organizaciją apimančios veiklos specifikos yra būtent tas asmuo, kuris gali pažvelgti į organizaciją iš šalies ir pasiūlyti daug platesnį požiūrį. Taigi būtent vidaus auditorius gali pasakyti, kaip organizacijai sekasi įgyvendinti jai keliamus strateginius tikslus, ar organizacija patikimai valdo tiems tikslams iškylančią riziką, ir pasiūlyti būdus, kaip tą veiklą gerinti [14].

Vidaus audito apibrėžimas ne tik išplėtė atsakomybę, bet ir išskėlė objektyvumo bei nepriklausomybės reikalavimus. Objektyvumas yra viena iš privalomų auditoriaus savybių. Ji susijusi su asmeniniu suvokimu ir asmeninėmis savybėmis. Objektyvumas turi dvi puses: patys auditoriai turi dirbti skaidriai ir profesionaliai, vengti interesų konflikto, o taip pat audituojamieji ir organizacijų vadovai turi tikėti auditorių objektyvumu ir profesionalumu [23].

Vidaus audito veikla turi būti nepriklausoma. Nepriklausomumas gali būti suprantamas kaip galimybė netrukdomai apibrėžti savo veiklos apimtį ir netrukdomai atlikti darbą. Būtina atkreipti dėmesį, kad vidaus auditas įvardijamas kaip nepriklausoma konsultavimo veikla, tačiau tuo pačiu suprantama, kad vidaus audito nepriklausomumas santykinai ribojamas tuo, kad jis



veikia organizacijos viduje. Vis tik vidaus auditas yra labiau nepriklausomas nei kitos organizacijos viduje veikiančios tarnybos.

Pastaruoju metu išryškėjęs naujas požiūris į vidaus auditą, atskleidžia vis didesnę vidaus audito naudą [18]:

- vidaus auditas kaip vertinimo funkcija – jei anksčiau vidaus auditas buvo traktuojamas daugiau kaip tam tikro objekto tikrinimas, dabar labiau akcentuojamas – objekto tyrimas ir analizė, kas duoda žymiai didesnę naudą;
- vidaus auditas kaip objektyvaus garantavimo veikla. Norint garantuoti už tam tikrą dalyką, jį reikia kruopščiai ištirti;
- vidaus auditas kaip konsultavimo veikla – vidaus auditorius turėtų tapti pagrindiniu organizacijos konsultantu;
- vidaus auditas kaip organizacijos veiklos strategijų ir perspektyvų numatymo priemonė;
- vidaus auditas kaip organizacijos operatyvinės veiklos gerinimo priemonė;
- vidaus auditas kaip trijų „e“ koncepcija – tai efektyvumas, ekonomiškumas bei rezultatyvumas (angl. effectiveness, economy, efficiency);
- vidaus auditas kaip apsaugos nuo apgaulių priemonė.

Vidaus audito vaidmuo pagal Tarptautinius vidaus audito standartus – vertinti ir skatinti gerinti rizikos valdymo, kontrolės, organizacijos valdymo procesų veiksmingumą, taikant sisteminius ir kitus nustatytus metodus, ir taip padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus [13].

Tarptautiniai audito standartai nurodo tris pagrindinius vidaus audito tikslus:

1. apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų priežiūra;
2. finansinės ir kitokios informacijos tikrinimas valdymo tikslams;
3. ūkinių - finansinių operacijų ekonominės prasmės, reikšmingumo tyrimas.

Apibendrinant vidaus audito tikslus galime teigti, kad vidaus auditas skirtas daugiau visos organizacijos veiklai, o ne vien atskaitomybei tikrinti.

Pastaruoju metu vidaus audito vaidmuo kinta nepaprastu greičiu. Vidaus auditoriai vis giliau analizuoja veiklos procesus, tuo padėdami užtikrinti, kad šie procesai veiktų tinkamai ir efektyviai. Vidaus audito veikla vis labiau koncentruojama ne tik ties apskaitos reikalais, jis plečiasi ir apima verslo strategijas ir planus. Kompetentingas vidaus auditas [23]:

- užtikrina, kad vidaus kontrolės sistema būtų adekvati ir veiksminga;
- užtikrina, kad organizacija turėtų parengtas tinkamas politikas ir procedūras, kurios leistų įgyvendinti jai keliamus tikslus;

- stropiai prižiūri organizacijos procesus ir kontrolės aplinką;
- užtikrina, kad organizacijoje būtų rizikos ištyrimo, įvertinimo ir valdymo procesas;
- atsiskaito valdybai (aukščiausiam priežiūros organui);
- teikia valdybai ataskaitas apie vidaus kontrolės adekvatumą ir efektyvumą.

Vidaus auditorių teikiamos paslaugos ir vaidmuo organizacijoje gali labai skirtis. Taip pat gali skirtis ir vadovybės lūkesčiai vidaus audito atžvilgiu. Tai lemia skirtingas vidaus audito veiklos kryptis. Yra išskiriamos kelios vidaus audito vystymosi kryptys [24]:

- procedūrų laikymosi auditas – yra pasyvus, orientuotas į vidinę kontrolę, ieškantis problemų egzistuojančioje sistemoje;
- vidinės kontrolės procesų peržiūra - labiau orientuotas į rekomendacijų vidaus kontrolės klausimais teikimą, ir todėl reikalauja palyginus nemažų investicijų į vidaus auditorių kompetenciją, audito procesą ir audito technologiją;
- veiklos procesų peržiūra – yra orientuotas ne vien tik į vidaus kontrolės klausimus, bet užsiima ir pačiais veiklos procesais, ir atitinkamai reikalauja, kad auditorius juos labai gerai suvoktų ir išmanytų. Tam užtikrinti vidaus audito funkcija sustiprinama naudojant įvairius būdus: rotacija, netradicinio išsilavinimo auditorių panaudojimas. Vidaus auditorių rekomendacijos apima ir veiklos pokyčius siekiant didesnio efektyvumo ir organizacijos strategijos bei organizacinių tikslų pasiekimo;
- strateginio verslo partnerio – vidaus auditorius aktyviai dalyvauja rizikos valdymo procese organizacijos mastu. Vidaus auditorius yra teigiamų pokyčių iniciatorius ir užtikrintojas organizacijoje. Su juo iš anksto konsultuojamasi dėl sprendimų įtakos organizacijos rizikos valdymui. Pagrindinis vidaus auditoriaus funkcijos vaidmuo šiame etape – prevencinis.

Apibendrinant galime teikti, kad tikrintojo virtimas konsultantu, kokybinis reikalavimas kurti vertę audituojamiesiems, netradicinio išsilavinimo auditorių panaudojimas siekiant užtikrinti pakankamą kompetenciją šiandien yra pasaulinio lygio vidaus audito organizacijų uždaviniai.

### **1.3 Vidaus audito rūšys**

Mokslinėje literatūroje vidaus auditas skirstomas į įvairias rūšis. Pagal veiklos sritis vidaus auditas skiriamas į šias rūšis [12]:

- finansinis auditas – jo paskirtis tikrinti, ar organizacijos finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę ir ar jos sudarytos remiantis galiojančiais teisės aktais;

- veiklos auditas – tai audituojamojo subjekto veiklos siekiant iškeltų tikslų, taip pat darbo, materialinių, finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas;
- valdymo auditas – tai tyrimo ir vertinimo procedūra, kurios metu vidaus auditorius siekia įsitikinti ar audituojamame subjekte yra sukurta tinkama valdymo politika ar audituojamojo subjekto veiklos ir darbo organizavimo valdymo pasekmėje subjektas sugeba efektyviausiai ir su mažiausiomis sąnaudomis pasiekti nustatytų veiklos tikslų;
- informacinių sistemų auditas – tai informacijos apdorojimo sistemos vertinimas, siekiant nustatyti visus šios sistemos galimus rizikos veiksnius ir skatinimas gerinti vidinės kontrolės sistemą, rizikos veiksnių valdymą ir priežiūrą;
- projektų auditas – jo paskirtis nustatyti, ar vykdomos projektų lėšų panaudojimo ir kitos specialių projektų sąlygos, ar pasiektas numatytas rezultatas.

Pagal atlikimo dažnumą vidaus auditas skirstomas į [12]:

- nuolatinį auditą – atliekamas nuolat pagal iš anksto sudarytus planus. Dažniausiai atliekamas tose organizacijose ar tose srityse, kurioms būdingi didelės rizikos elementai;
- periodinį auditą – atliekamas per tam tikrą nuolat pasikartojantį laikotarpį, dažniausiai kažkokiam ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus;
- netikėtą auditą – dažniausiai atliekamas kai kyla įtarimų dėl nelegalios veiklos, įstatymų reikalavimų, ar įmonės veiklos politikos nepaisymo. Pagrindiniai reikalavimai, kad toks auditas būtų efektyvus – tam turi būti gerai pasiruošta, personalas, kuris bus netikėtai tikrinamas, neturi būti iš anksto įspėtas.

Laiko požiūriu daugelis autorių auditą skirsto į planinį auditą (atliekamas pagal planą sudarytą ataskaitiniams metams) ir neplaninį (pareikalaujамąjį) auditą (atliekamas organizacijos vadovų sprendimu).

Pagal apimtį vidaus auditas gali būti skirstomas į [12]:

- kompleksinį auditą – jo pagrindinis tikslas atlikti visapusišką įmonės veiklos patikrinimą;
- dalinį auditą – jo tikslas patikrinti ne visą organizacijos veiklą, o tik tam tikras veiklos sritis, funkcijas ar padalinius;
- specializuotą auditą – kai keliuose padaliniuose tikrinamos tos pačios veiklos sritys.

Pagal privalomumą vidaus auditas gali būti skirstomas į privalomą auditą (kuris turi būti atliktas teisės aktų nustatyta tvarka ar periodiškumu, ar tam tikru laiku) ir neprivalomą auditą (atliekamas paties vidaus auditoriaus ar užsakovo nuožiūra) [12].

Pastaraisiais metais vis daugiau atsiranda kitų vidaus audito rūšių. Tai [13]:

- organizacijos valdymo auditas – vertinamas organizacijos valdymo procesas ir teikiamos rekomendacijos, kaip jį pagerinti;
- kontrolės sistemos auditas – jo metu vertinamas kontrolės sistemos veiksmingumas ir efektyvumas bei skatinama ją nuolat tobulinti;
- rizikos valdymo auditas – jo metu siekiama padėti organizacijai nustatyti ir įvertinti reikšmingą riziką bei prisidėti prie rizikos valdymo ir kontrolės sistemų gerinimo;
- programų auditas (programų, finansuojamų iš valstybės ir savivaldybės biudžeto vykdymo auditas) – jo metu siekiama įsitikinti, jog organizacijos misija, strateginiai tikslai, tikslai, uždaviniai ir priemonės nustatyti, įgyvendinami, o to įgyvendinimo pasekmėje valstybės ar savivaldybės skirti asignavimai naudojami taupiai, racionaliai ir ekonomiškai;
- struktūrinių fondų auditas – tai valdymo ir kontrolės sistemos ir veiklos atrankinių patikrinimų atlikimas;
- sanglaudos fondo auditas – tai valdymo ir kontrolės sistemos ir atrankinių patikrinimų atlikimas.

Apibendrinant galime pasakyti, kad minėtas audito skirstymas į rūšis yra daugiau sąlyginis. Daugiausia praktikoje atliekami kompleksiniai auditai, t.y. kartu ir valdymo ir veiklos, kartu veiklos ir informacinių sistemų, kartu valdymo, veiklos ir finansiniai auditai ir pan.

#### **1.4 Vidaus audito teisinė raida Lietuvoje**

Lietuvos vidaus audito sistemos kūrimo pradžia laikoma 1997 m. liepos 31 d., kai Lietuvos banko ir AB „Lietuvos energija“ vidaus auditorių iniciatyva buvo įregistruota Vidaus auditorių asociacija. Pagrindiniai jos tikslai – ginti vidaus auditorių profesinius interesus, kelti jų profesinę kvalifikaciją, rengti nacionalinius vidaus audito standartus, bendradarbiauti su kitų valstybių vidaus audito organizacijomis [16].

Esminiai poslinkiai, kuriant vidaus audito sistemą įvyko 2000–2001 metais, kai Lietuvos Respublikos (toliau – LR) Vyriausybė priėmė keletą teisės aktų dėl vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse sukūrimo [16]. Ypač svarbią reikšmę turėjo LR Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Šiuo nutarimu buvo patvirtinti valstybės įmonių bei organizacijų vidaus audito tarnybos nuostatai, kuriuose reglamentuojami tarnybos tikslai, funkcijos, teisės, atsakomybė ir tarnybos darbo organizavimas, taip pat reglamentuotas vidaus audito tarnybų steigimas [14]. Įsigaliojus kitiems teisės aktams šis nutarimas buvo panaikintas.

2001 m. rugsėjo 13 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 1098 „Dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito“ buvo priimta nauja vidaus audito tarnybos nuostatų redakcija. Naujuose nuostatuose buvo sukonkretinti vidaus audito tarnybos tikslai, uždaviniai ir funkcijos. Numatyti tokie pagrindiniai vidaus audito tarnybos tikslai:

- padėti didinti valstybės institucijos veiklos efektyvumą;
- įgyvendinti jos veiklos strategiją, ūkinę ir finansų politiką;
- atskleisti rezervus veiklai plėtoti ir jos tęstinumui garantuoti;
- teikti informaciją, analitinę medžiagą, vertinimus, rekomendacijas ir patarimus, susijusius su tikrintina veikla.

Šiuo nutarimu pakeista ir vidaus audito tarnybos vadovo priėmimo ir atleidimo iš pareigų tvarka. Taip pat nutarta, kad valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse vidaus audito tarnyba steigama, jeigu jose dirba ne mažiau kaip 300 darbuotojų, įskaitant pavaldžių ar reguliavimo sričiai priskirtų valstybės institucijų darbuotojus. Valstybės institucijų vadovu sprendimu gali būti įsteigta centralizuota vidaus audito tarnyba, apimanti pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas valstybės institucijas, jeigu valstybės institucijose, įskaitant pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas valstybės institucijas, dirba mažiau kaip 300, bet ne mažiau kaip 100 darbuotojų, steigama vyriausiojo auditoriaus pareigybė arba valstybės institucijos vadovu sprendimu gali būti steigama vidaus audito tarnyba. Jeigu valstybės institucijose, įskaitant pavaldžias ar reguliavimo sričiai priskirtas institucijas, dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus auditą jose atlieka steigėjas arba suderinus su valstybės institucijos, kurios reguliavimo sričiai priskirta institucija, vadovu šiose valstybės institucijose steigama vyriausiojo auditoriaus pareigybė [16].

2000 m. spalio 18 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ buvo patvirtinta vidaus audito sistemos sukūrimo programa. Joje nurodytos konkrečios priemonės, jų vykdymo terminai ir institucijos, atsakingos už priemonės įvykdymą. Didžioji dalis programoje numatytų priemonių prisidėjo prie vidaus audito ir vidaus finansų kontrolės metodologijos kūrimo.

Metodologinės vidaus audito bazės kūrimas buvo paspartintas paskyrus LR finansų ministeriją atsakingą už bendrą metodinį vadovavimą vidaus audito klausimais. Finansų kontrolės koordinavimas sustiprėjo 2001 metais įkūrus Nuolatinę tarpžinybinę komisiją vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti.

2001 m. sausio 31 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 26 buvo patvirtintas Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito vadovas. Vidaus audito vadovas nustatė valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito tarnybų (vidaus auditorių) metodinius nurodymus atliekant vidaus auditą

valstybės įmonėse ir įstaigose. Jame apibūdinamas vidaus audito procesas, etapai, apimtis, reikalavimai tikrinimams, procedūrinė veikla ir kt. [16]. Vidaus audito vadove aprašoma, kaip atlikti konkrečių operacijų ar veiklos sričių patikrinimus, pateikiama programų vykdymo vertinimo metodika.

2002 m. gruodžio 10 d. buvo priimtas LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, kuris įsigaliojo nuo 2003 m. sausio 1 d. Šis įstatymas 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 veiktų šio įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė. Šis įstatymas reglamentuoja vidaus audito tarnybų valstybinio sektoriaus įmonėse, įstaigose privalomumą ir būtinumą. Vidaus audito tarnybos arba centralizuotos vidaus audito tarnybos turi būti įsteigtos [1]:

- Lietuvos Respublikos Prezidento institucijoje;
- Seimo kanceliarijoje;
- Vyriausybės kanceliarijoje;
- Ministerijose;
- Apskričių viršininčių administracijose;
- Savivaldybėse;
- Kituose viešuose juridiniuose asmenyse.

Minėtu teisės aktu Lietuvos viešajame sektoriuje įdiegta decentralizuota vidaus audito sistema. Reikia pažymėti, kad privataus kapitalo įmonėse vidaus audito tarnybų steigimas įstatymu nėra reglamentuotas. Privataus kapitalo įmonėse vidaus audito tarnybų steigimas yra savininkų bei vadovybės asmeninis interesas bei vidaus reikalas.

Minėtame įstatyme numatyta, kad LR finansų ministerija metodiškai vadovauja finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka šio įstatymo reikalavimus, analizuoja kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Ne mažiau svarbus dokumentas, reglamentuojantis vidaus auditą - LR Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 "Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo". Juo patvirtinti vidaus audito tarnybos pavyzdiniai nuostatai, o viešieji juridiniai asmenys įpareigoti per du mėnesius parengti ir patvirtinti vidaus audito tarnybos nuostatus, taip pat patvirtinti vidaus audito metodiką [15].

Dar du ne mažiau svarbūs dokumentai patvirtinti 2003 m. gegužės 2 d. LR Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“. Įsakymu buvo patvirtinta Pavyzdinė vidaus auditorių metodika ir Viešojo juridinio asmens, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklės. Profesinės etikos taisyklėse apibrėžti pagrindiniai principai ir normos, kurių privalo laikytis viešojo juridinio asmens vidaus auditoriai, tai:

- sąžiningumo principas;
- objektyvumo principas;
- konfidencialumo principas;
- kompetencijos ir profesionalumo principas.

Šis įsakymas 2003 m. gruodžio 31 d. buvo papildytas, patvirtinus „Vidaus audito poreikio analizės metmenis“.

Nuolatinė tarpžinybinė komisija vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti 2003 m. kovo 13 d., posėdžio protokolu Nr. 1, sprendimu Nr. 5 patvirtino „Vidaus audito rekomendacijas“ ir „Rekomendacijas ES paramos lėšų vidaus auditui“. Vidaus audito rekomendacijos skirtos Finansų ministerijos parengtai Pavyzdinei vidaus audito metodikai papildyti ir yra naudojamos kaip papildoma informacinė priemonė, pateikianti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditoriams principus, sąvokas ir rekomendacijas, kurios jiems būtų naudingos vykdant ir organizuojant savo veiklą bei rengiant specialias vidaus audito metodikas.

Lietuvai pradėjus gauti Europos Sąjungos (toliau – ES) finansinę paramą padidėjo ir šių lėšų vidaus audito svarba. ES paramos lėšų vidaus audito rekomendacijose pažymėta, kad atliekant ES paramos fondų lėšų vidaus auditus, turi būti atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos įstatymus bei Europos Komisijos reglamentus, taisykles ir reikalavimus ir tarptautines sutartis. Atlikdamas atranką vidaus auditorius turi atsižvelgti į projektų tipus ir dydžius, institucijų vietą valdymo ir kontrolės sistemoje, galutinių gavėjų tipus ir pan. Audituojant ES lėšas turi būti naudojamos visos audito rūšys, kaip: finansinis, veiklos, atitikties, valdymo, informacinių sistemų auditai ir kt. [16].

2005 m. buvo priimtas LR finansų ministro įsakymas Nr. 1K-099 „Dėl informacijos apie Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą ir vidaus audito tarnybos veiklą teikimo taisyklių patvirtinimo“. Šiuo įsakymu patvirtintos informacijos apie ES ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą ir vidaus audito tarnybos veiklą teikimo taisyklės.

2005 m. rugpjūčio 1 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 1K-226 „Dėl Europos Sąjungos struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004-2006 m. bendrojo programavimo dokumento priemonėms įgyvendinti, veiklos atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos patvirtinimo“ ir 2005 m. gruodžio 29 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 1K-404 “Dėl Europos Sąjungos sanglaudos fondo lėšų atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos patvirtinimo“ patvirtintos pavyzdinės metodikos, kuriose apibrėžti pagrindiniai patikrinimų planavimo, atlikimo, ataskaitos parengimo ir pateikimo principai.

Visi išvardinti teisės aktai – tai pamatas Lietuvos viešojo sektoriaus vidaus auditui funkcionuoti. Lietuvos Respublikos teisės aktuose auditas apibrėžtas kaip vidaus kontrolės sistemos dalis, jo vaidmuo – sistemingai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens veiklos tikslus.

Būtina paminėti, kad visi vidaus auditoriai, nepriklausomai nuo to, kokiame sektoriuje atliekamas vidaus auditas turi vadovautis vidaus audito standartų nuostatomis. Standartai – tai taisyklių visuma, garantuojanti gerą auditorių profesinės veiklos kokybę. Jų tikslas [13]:

1. nustatyti pagrindinius vidaus audito veiklos principus;
2. pateikti sistemą, kuria vadovaujantis būtų teikiamos vidaus audito paslaugos, padedančios kurti pridėtinę vertę;
3. apibrėžti pagrindinius vidaus audito kokybės vertinimo principus;
4. skatinti tobulinti organizacijos valdymą ir veiklą.

Standartus sudaro Kokybės standartai, Veiklos standartai ir Diegimo standartai. Kokybės standartai apibrėžia reikalavimus vidaus auditą atliekančiai organizacijai ir vidaus auditoriams. Veiklos standartai nusako vidaus audito veiklos pobūdį ir apibrėžia kriterijus, kuriais remiantis vertinamos vidaus audito paslaugos. Kokybės ir Veiklos standartai skirti visai vidaus audito veiklai, o Diegimo standartai – konkreitiems audito tipams [13].

Naudojantis Tarptautiniais vidaus audito standartais, privalu vadovautis ir Etikos kodeksu – t.y. vidaus auditorių elgesio standartais, kurių tikslas ugdyti vidaus auditorių profesinę ir etinę kultūrą. Vidaus auditoriai privalo vadovautis šiais principais: sąžiningumas, objektyvumas, konfidencialumas, kompetencija.

Apibendrinant galime teigti, kad Lietuvos valstybiniame sektoriuje vidaus audito sistema faktiškai buvo sukurta per du metus (2000-2001 m.). Spartus vidaus audito sistemos kūrimasis buvo sąlygotas Lietuvos siekio tapti Europos Sąjungos nare, nes viena iš Europos Komisijos (toliau – Komisijos) keliamų sąlygų buvo neprikaištingas pasirengimo stojimui ir paramos fondų valdymas. Sukurta viešojo sektoriaus vidaus audito sistema siekiama, kad vidaus



auditas taptų tikru viešojo juridinio asmens vadovo ir audituojamųjų pagalbininku, konsultantu bei pokyčius ir tobulėjimą skatinančia priemone [15].

## **2. REIKALAVIMAI PARAMOS LĖŠŲ KONTROLEI IR VIDAUS AUDITUI**

### **2.1 Europos Komisijos reikalavimai vidaus finansų kontrolei**

ES biudžeto finansuojamos ūkinės operacijos vyksta skirtingų valdymo sistemų sąlygomis. ES finansinės paramos lėšų valdyme ir kontrolėje dalyvauja ne tik daugelis Komisijos departamentų, bet ir šimtai nacionalinių, regioninių ir vietos įstaigų bei departamentų valstybės narėse. Toks valdymas vadinamas pasidalijamuoju valdymu. Tai reiškia, kad įgyvendinimo uždaviniai yra perduodami valstybėms narėms. Nors valstybės narės yra atsakingos už didžiosios ES biudžeto dalies įgyvendinimą galutinė atsakomybė už tokį įgyvendinimą ir valstybių narių kontrolės priemones tenka Europos Komisijai. Todėl stipri ir veiksminga ES pinigų panaudojimo Bendrijos kontrolės sistema yra logiškas sistemos, kurioje daugelio projektų ir programų valdymas priklauso nacionalinėms ir regioninėms institucijoms, padarinys.

Bendrosios nuostatos dėl vidaus finansų kontrolės apibrėžtos Europos Bendrijų steigimo Finansinių nuostatų skyriuje. Jame akcentuojama, kad ES lėšos turi būti valdomos remiantis patikimo finansų valdymo principais, t.y.:

- ekonomiško – konkrečiam rezultatui ar tikslui pasiekti panaudotas minimalus lėšų kiekis;
- efektyvumo – lėšos panaudotos racionaliausiu būdu;
- rezultatyvumo – ES politikos tikslai pasiekti.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Europos Komisijos bendrąja iniciatyva sukurtoje programoje Parama vadybai Vidurio ir Rytų Europos šalyse suformulavo keturis pagrindinius vidaus finansų kontrolės sistemų vertinimo kriterijus [30]:

1. nuosekli ir išsami teisinė bazė, apibrėžianti finansų kontrolės sistemą, principus, vidaus audito mechanizmus bei vidaus audito tarnybų veiklą. ES reikalauja, kad šalys, gaunančios ES finansinę paramą, pateiktų Europos Komisijai informaciją apie finansų kontrolės teisinę bazę ir institucijas, atsakingas už ES paramos valdymą ir kontrolę;
2. tinkamos valdymo ir vidaus kontrolės sistemos bei procedūros. Skiriamos šios pagrindinės valdymo vidaus kontrolės sistemos ir procedūros: apskaitos ir ataskaitų standartai ir normatyvai, apskaitos sistemos, audito sekos, įsipareigojimų ir mokėjimų ex ante kontrolė bei viešųjų pirkimų kontrolė. Procedūroms taip pat priskiriamos ir būsimųjų ES nuosavų išteklių kontrolė;
3. vidaus auditorių nepriklausomybė. Tai vienas iš pagrindinių ES reikalavimų, kuris ypač griežtai taikomas finansinės paramos kontrolei;

#### 4. tinkama finansinių netikslumų prevencijos ir prarastų lėšų gražinimo sistema.

Europos Komisija vertina vidaus finansų sistemos funkcionavimą pagal keturis kriterijus: kiek sistema yra prevencinė, kokių veiksmų buvo imtasi, kai išaiškėjo lėšų naudojimas ne pagal paskirtį, ar yra pakankama prarastų lėšų gražinimo teisinė bazė, ar yra paskirta institucija, atsakinga už finansinių nusikaltimų ir korupcijos koordinavimą ir bendradarbiavimą su Europos kovos su finansiniais nusikaltimais ir sukčiavimu tarnyba (OLAF) [30].

Europos Komisija aiškina, kad vidaus finansų kontrolė apima tiek vykdomos veiklos, tiek rezultatų kontrolę, o vidaus auditas apima tik rezultatų kontrolę. Tačiau, tiek finansų kontrolės, tiek audito sistemų pagrindinis tikslas – užtikrinti, kad ES paramos lėšos būtų paskirstytos ir panaudotos teisėtai, tinkamai ir tik finansuotinoms išlaidoms dengti, o taip pat būtų pritaikytos prevencinio pobūdžio priemonės, teisės normų pažeidimams išvengti. Tuo tikslu atitinkami reglamentai įpareigoja valstybes nares įdiegti veiksmingas valdymo ir kontrolės sistemas bei nuolat audituoti, kaip jos funkcionuoja.

Pagrindiniai reikalavimai kontrolės sistemai numatyti reglamentuose Nr. 1663/1995, Nr. 438/2001 ir Nr. 1386/2002. Reglamento Nr. 1260/1999 38 straipsnis numato, kad valstybės narės atsakingos už finansų kontrolės organizavimą. Atsakomybė apima [20]:

- valdymo ir kontrolės sistemų patikrinimą;
- užtikrinimą, kad ES parama būtų tvarkoma pagal visas atitinkamas taisykles ir efektyvaus finansų valdymo principus;
- užtikrinimą, kad Komisijai pateiktos išlaidų deklaracijos yra tikslios, pateisintos dokumentais, kuriuos galima patikrinti;
- užtikrinimą, kad būtų vykdoma neteisingo lėšų panaudojimo prevencija, o neteisingai panaudotos lėšos būtų nustatomos ir koreguojamos;
- lėšų panaudojimo galutinių deklaracijų pateikimą;
- neteisingai panaudotų lėšų susigražinimą.

Ypatingą dėmesį Europos Komisija skiria šioms vidaus kontrolės įgyvendinimo priemonėms ir formoms: sisteminiam finansų valdymo kontrolės vertinimui bei patikrinimams pavyzdžių atrankos metodais, audito sekos funkcionavimo užtikrinimui, rizikos analizei ir vertinimui, bei vidaus audito tinkamam funkcionavimui.

Viena iš svarbiausių užduočių kontrolės sistemai – audito pakankamumo principo užtikrinimas. Audito seka turi padėti suderinti Europos Komisijai nurodytas suvestines sumas ir atskirus mokėjimus ir sudaryti sąlygas patikrinti Bendrijos ir nacionalinių lėšų pervedimą. Audito seka turi suteikti visą informaciją apie finansų valdymo kontrolės sistemų funkcionavimą

įstaigoje bei padėti greitai nustatyti esančius pažeidimus ir juos ištaisyti. Audito seka yra laikoma tinkama, jeigu [8]:

- atitinkamame finansų valdymo lygmenyje pildomi apskaitos dokumentai pakankamai išsamiai nurodo kiekvienos finansuojamos veiklos išlaidas, kurias iš tikrųjų padarė galutiniai naudos gavėjai, veiklą vykdančios įstaigos, apskaitos dokumentuose yra nurodyta jų sukūrimo data, kiekvieno išlaidų straipsnio suma, pateisinamųjų dokumentų pobūdis ir mokėjimo data bei būdas, pridedamas reikalingas dokumentas arba rašytinis įrodymas (pvz.: sąskaitos-faktūros);
- išlaidų straipsnių, kurie susiję tik su papildomai finansuojama veikla, atžvilgiu yra tiksliai parodyta, kaip išlaidos yra paskirstytos tarp papildomai finansuojamos veiklos ir kitų veiklos rūšių.

Pagal Komisijos reikalavimus turi būti vykdoma griežta daugiapakopė išankstinė, faktinė ir vėlesnė išlaidų kontrolė, užtikrinanti, kad Komisijai deklaruojamos tik teisėtos, tinkamos išlaidos, aptiktų nukrypimų atveju reikalaujama gražinti gautas lėšas. Reglamentuose Nr. 438/2001 ir Nr. 1386/2002 nustatyti reikalavimai kontrolės sistemai. Turi būti įsteigti ir funkcionuoti trys lygmenys, užtikrinantys kontrolės sistemos veikimą ir trūkumų nustatymą:

- pirmas lygmuo - įgyvendinančios institucijos turi atlikti reglamentuose numatytus visų projektų patikrinimus, kad būtų užtikrinamas tinkamas kiekvieno projekto įgyvendinimas. Patikrinimai turi apimti produktų pristatymo ir paslaugų suteikimo patikrą vietoje ir tinkamumo patikrinimą. Atliekant tokius patikrinimus vietoje, tikrinami atskirų operacijų dokumentai, o patikrinimo eiga fiksuojama taip, kad būtų galima matyti kas buvo padaryta, kokie patikrinimo rezultatai, kokių priemonių imtasi pažeidimams pašalinti. Teisę atlikti patikrinimus vietoje turi ir vadovaujančioji, ir mokėjimo institucijos, kai nori pamatyti ir įvertinti projektų pažangą ir kaip veikia įgyvendinimo ir valdymo sistema;
- antrasis lygmuo – nepriklausomos vidaus audito tarnybos turi atlikti valdymo ir kontrolės sistemos auditą ir deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų patikrinimus;
- trečiasis lygmuo – išorės audito sistema, siekianti užsitikrinti, kad vidaus audito sistema (be visų kitų dalykų) veikia tinkamai. Užbaigus paramos programą (sanglaudos fondui – projektą) turi būti atliekamas baigiamasis auditas.

Europos Komisijos reikalavimuose nurodyti pagrindiniai valdymo ir kontrolės funkcijų principai [10]:

- aiškus funkcijų atskyrimas;
- aiškus funkcijų paskirstymas;

- efektyvi valdymo ir kontrolės sistema užtikrinanti tinkamą funkcijų įvykdymą.

## 2.2 Reikalavimai vidaus auditui

Vidaus audito tarnybos (toliau – VAT) yra vienas iš Europos Sąjungos finansinės paramos kontrolės elementų. Jų vaidmuo – užtikrinti, kad finansinės paramos lėšos būtų panaudotos pagal paskirtį ir laikantis teisės normų reikalavimų. Vienas iš būdų tai užtikrinti yra Komisijos Reglamentuose Nr. 438/2001 ir Nr. 1386/2002 numatyti:

- valdymo ir kontrolės sistemos efektyvumo bei;
- deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų patikrinimai.

Šiuos patikrinimus taip pat gali atlikti ir pasamdyti išorės auditoriai.

Auditai turi būti planuojami sudarant strateginius ir metinius planus. Projektų, kurie turi būti atrinkti į metinius vidaus audito planus rizikos analizė turi būti atliekama atskirai pagal finansavimo šaltinius (fondus) bei priemones. VAT atliekami auditai turi būti pakankami, kad būtų galima įsitikinti deklaracijų pagrįstumu. Patikrinimai turi būti organizuojami tam tikru atrankos pagrindu skirtu konkrečiai:

- patikrinti esamų valdymo ir kontrolės sistemų efektyvumą;
- atrankos būdu, remiantis rizikos analize, patikrinti išlaidų deklaracijas, parengtas įvairiais tam tikrais lygiais.

Valdymo ir kontrolės sistemų efektyvumo patikrinimų tikslas – užtikrinti, kad finansų valdymo kontrolės sistemos tinkamai saugotų ES lėšas. Patikrinimas apibrėžiamas kaip kontrolės forma, kurios metu patikrinama valdymo ir kontrolės sistema per atitinkamai nustatytą laikotarpį. Valdymo ir kontrolės sistemos audito nebūtina atlikti kiekvienais metais, rekomenduojama jį atlikti vieną kartą per tris metus (jei valdymo ir kontrolės sistema nesikeičia). Vidaus auditas turi nustatyti, ar sistema užtikrina vykdomų operacijų legalumą, reguliarumą, deklaruotų išlaidų pagrįstumą bei teisėtumą [10]. Iš esmės tai reiškia, kad sistema turi būti testuota visais jos lygiais, kad būtų galima pasitikėti jos efektyvumu. Tinkamas rizikos veiksnių nustatymas Europos Komisijos reikalavimuose yra apibrėžiamas kaip viena iš sėkmingų vidaus finansų kontrolės funkcionavimo sąlygų. ES išskiria būdingą (arba įgimtą) riziką (rizika dėl sutrikimų, klaidų, įvykstančių dėl silpnos administravimo sistemos tam tikrose srityse) ir kontrolės riziką (rizika, kad kontrolė nenustatys klaidų, nukrypimų, pavyzdžiui dėl silpnos kontrolės). VAT atliktami patikrinimus turi apimti abiejų šių rizikos rūšių veiksniai bei rizikingiausias sritis. Būdingos rizikos lygiai gali būti sudaromi įvertinant šias sąlygas ir kriterijus [10]:

- reguliavimo sudėtingumas (įskaitant nacionalinį), kuo sudėtingesnis reguliavimas, tuo didesnė klaidų įvykimo galimybė. Tokios klaidos gali įvykti dėl klaidingo taisyklių traktavimo, nesupratimo ar paprasčiausiai taikant sudėtingas taisykles;
- valdymo daugiapakopiškumas – kuo daugiau valdymo institucijų dalyvauja valdyme, tuo didesnė rizika;
- mokėjimų procedūros – išlaidų, pagrįstų mokėjimo reikalavimais arba mainais pagrįstumas yra sunkiau patikrinamas, todėl tai susiję su didesne būdinga rizika;
- ES paramos dydis – didėjant santykinei (palyginti su visos paramos mastu) arba absoliučiai suteikiamos paramos vertei, santykinai didėja ir būdinga rizika;
- paramos būdas bei galutinio gavėjo tipas, galutinis gavėjas yra seniai dirbanti arba naujai įsteigta įmonė, viešasis juridinis asmuo ar privati kompanija;
- administravimo kokybė, t.y. didelė darbuotojų kaita, laikinai įdarbintų arba neapmokytų darbuotojų darbas yra rizikingesnė sritis;
- kai įgyvendinant vieną projektą lėšos gaunamos iš kelių fondų;
- finansavimo sąlygos arba finansuojamos veiklos, kurios jau projekto įgyvendinimo metu uždirba pajamas.

Sritis su didele būdinga rizika iš esmės gali turėti mažą kontrolės riziką, jeigu kontrolės sistemos veiksmingai nustato klaidas.

Patikrinimai, atlikti prieš baigiant teikti kiekvieną paramą, turi apimti ne mažiau nei 5 % (struktūrinių fondų atveju) ir 15 % (Sanglaudos fondo atveju) visų tinkamų išlaidų ir remtis atrankine patvirtintų veiklos rūšių visuma. Atliekami patikrinimai turi būti tolygiai paskirstyti atitinkamu laikotarpiu.

Atrenkant tikrintinas veiklos rūšis, turi būti atsižvelgta į:

- būtinybę patikrinti tam tikras ir tam tikro masto veiklos rūšis;
- visus rizikos veiksnius, kurie buvo nustatyti nacionalinių arba Bendrijos patikrinimų metu;
- taip, kad pagrindinės tarpinės įstaigos ir galutiniai naudos gavėjai būtų bent kartą patikrinti prieš baigiant teikti kiekvieną paramą.

VAT turi patikrinti [4]:

- kaip praktiškai yra naudojamos valdymo ir kontrolės sistemos bei kokios jos yra veiksmingos;
- ar pakanka apskaitos dokumentų, ar šie dokumentai atitinka tarpinių įstaigų, galutinių naudos gavėjų ir veiklą vykdančių įstaigų ar firmų saugomus dokumentus;

- ar yra pakankama audito seka;
- ar pakankamai išlaidų straipsnių, ar tam tikrų išlaidų pobūdis ir laikas atitinka Bendrijos nuostatas bei patvirtintus veiklos ir iš tikrųjų atliktų darbų reikalavimus;
- ar veiklos paskirtis arba numatyta paskirtis atitinka tą, kuri nurodyta paraiškoje gauti bendrą Bendrijos finansavimą;
- ar Bendrijos finansavimas yra tokio dydžio, kuris numatytas reglamentuose, ir galutiniams gavėjams yra sumokami nesumažinti ir be nepateisinamo delsimo;
- ar tinkama nacionalinio bendro finansavimo dalis iš tikrųjų buvo skirta;
- ar bendrai finansuojama veikla buvo įgyvendinta pagal Bendrijos taisykles ir politikos sritis.

Tikrinimų rezultatai turėtų būti užregistruoti, o apie klaidas ir trūkumus - pranešta audituojamam subjektui.

ES reikalavimuose suteikiama daug reikšmės ir pačiai vidaus audito funkcijai. Juose teigiama, kad vidaus auditorius savo įstaigos vadovui turi teikti analizės, įvertinimo rezultatus, rekomendacijas, patarimus ir informaciją apie patikrintą veiklą. Vienas iš pagrindinių reikalavimų – vidaus auditas turi būti efektyvus, t.y. vidaus auditas turi skatinti efektyvią vidaus finansų kontrolę pagrįstomis sąnaudomis. Vidaus audito tarnyba yra vienas iš vadovybės naudojamų kontrolės įrankių, kuri atlikdama savo funkcijas, analizuoja ir vertina vidaus kontrolės mechanizmo, rizikos valdymo priemonių, atliekamų operacijų kokybės ir valdymo procesų tinkamumą bei naudingumą. ES pabrėžia, kad vidaus audito tikslas – įsitikinti, kad vidaus finansų kontrolės sistema funkcionuoja tokiu būdu, kad įstaigos vadovybė gali būti užtikrinta, jog nustatyti tikslai ir uždaviniai bus įgyvendinti, vykdomos operacijos yra veiksmingos, atsiskaitymas – patikimas, turtas – apsaugotas ir veikla vykdoma pagal norminius teisės aktus. ES teisėje nurodyta, kad vidaus audito tarnyba turi dirbti pagal tarptautinius vidaus audito standartus, jos darbas turi būti aprašomas darbo dokumentuose, o jį atlikus, turi būti rengiamos ataskaitos ir rekomendacijos, kurios skirtos aukščiausiems organizacijos vadovams. ES teisė reglamentuojanti audito metodologiją, numato, kad vidaus auditorius privalo turėti reikiamas technines priemones ir kvalifikaciją audito atrankai ir rizikos analizei vykdyti bei pakankamus administracinius gebėjimus vertinti finansų valdymo ekonomiją ir efektyvumą. Tai pat ypatingas dėmesys skiriamas vidaus auditoriaus funkcionaliam nepriklausomumui užtikrinti. Nepriklausomumą turi garantuoti vidaus auditoriaus statusas organizacijoje ir jo objektyvumas. Europos Komisija išskiria šiuos nepriklausomumo elementus [19]:

1. vidaus auditoriaus priėmimas ir atleidimas iš darbo – vidaus auditoriaus priėmimą ir atleidimą iš darbo turi prižiūrėti ir procese turi dalyvauti įstaigos atsakingos už vidaus audito sistemą (dažniausiai Finansų ministerija) atstovas;

2. vidaus audito planavimas ir atlikimas – vidaus auditorius turi būti tiesiogiai pavaldus ir atsiskaityti tik savo valstybės įstaigos vadovui, kuris privalo užtikrinti, kad vidaus auditorius galėtų vykdyti savo funkcijas ir priimti sprendimus niekieno netrukdomas, objektyviai ir nešališkai; be to vidaus auditoriui neturi būti daromas poveikis, kai planuojamas ir atliekamas vidaus auditas ir pateikiami vidaus audito rezultatai; planuojant vidaus auditą, vidaus auditorius turi nevaržomai nustatyti audito prioritetus ir apimtį, atsižvelgdamas į įstaigos vadovo rekomendacijas; metinis vidaus audito planas turi būti tik suderinamas su įstaigos vadovu; jeigu yra arba gali būti kokių nors faktų, trukdančių vidaus auditoriaus nepriklausomybei arba objektyvumui, apie tai turi būti pranešta valstybės įstaigos vadovui; vidaus auditorius turi būti nepriklausomas nuo valstybės įstaigos vidaus kontrolės sistemos procedūrų; vidaus auditorius neturi tikrinti ir vertinti tos veiklos, už kurią mažiau kaip prieš metus buvo tiesiogiai atsakingas;
3. vidaus audito ataskaitų teikimas – vidaus audito ataskaitos paprastai teikiamos įstaigos vadovui, tačiau Europos Komisija išskiria, kad valstybiniame sektoriuje vidaus auditoriai turi turėti galimybę ataskaitų kopijas teikti įstaigai, atsakingai už vidaus audito sistemos koordinavimą bei priežiūrą;
4. bendras centralizuotas metodinis vadovavimas vidaus audito klausimais bei vidaus audito funkcijų kokybės priežiūra.

Tinkamas pasiruošimas ES paramos lėšų auditui yra svarbus ne tik instituciniu ar nacionaliniu mastu. Tinkamas pasiruošimas ir vidaus audito metodų įsisavinimas bei naudojimas yra garantas tolygiems, nenutrūkstamiems suplanuotiems finansiniams srautams iš ES biudžeto. Netinkamo įgyvendinimo atveju, pirminė atsakomybė tenka Lietuvos biudžetui. Esant neatitikimams taisyklėms, ES gali mažinti paramą.



### 3. ES PARAMOS VALDYMO IR KONTROLĖS SISTEMA

#### 3.1 Institucinė ES finansinės paramos valdymo sistema

Istojusi į Europos Sąjungą Lietuva turi teisę gauti ES finansinę paramą. ES finansinė parama – Lietuvos Respublikai skiriama ES struktūrinių fondų, Europos Bendrijų iniciatyvų, Sanglaudos fondo, Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo Garantijų skyriaus, SAPARD, PHARE, Pereinamojo laikotarpio institucijų plėtros priemonės lėšos, taip pat lėšos, išmokėtos iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto specialiųjų programų, minėtoms programoms bendrai finansuoti [6].

Šiandien egzistuojančios ES paramos valdymo ir kontrolės taisyklės bei patirtis buvo vystoma nuo aštunto dešimtmečio pabaigos, taigi ES senosios šalys narės turėjo daugiau kaip dešimt metų pritaikyti nacionalines sistemas prie kintančios sistemos reformų. ES šalių narių paramos administravimo sistemų analizė neduoda aiškaus atsakymo, kokia valdymo ir kontrolės sistema yra efektyviausia administruojant paramą. Paprastai ES paramą gaunančios šalys naudoja dvejopa sistema [31]:

1. centralizuota sistema. Tokią sistemą taikančios šalys paprastai turi nedidelį paramą administruojančių institucijų, kurioms tenka institucinė atsakomybė ir funkcijos, skaičių. Tokia sistema buvo taikoma Graikijoje, Prancūzijoje, Portugalijoje ir kt. Centralizuotos sistemos privalumas yra tas, kad ją lengviau koordinuoti – administruojančių institucijų skaičius sąlyginai nedidelis, todėl lengviau keistis informacija, ją apibendrinti ir pan. Be to, centrinio valdymo lygio institucijos (ministerijos, departamentai) paprastai turi didesnius administracinius sugebėjimus, dėl to paramos administravimas tampa efektyvesnis ir sumažėja pažeidimų, sąlygotų nepakankamos kompetencijos, tikimybė. Centralizuota sistema yra pigesnė, lyginant su decentralizuota, tiek finansinių, tiek žmogiškųjų išteklių požiūriu. Pažymėtina, kad remiantis Europos Tarybos reglamentu 1260/1999, iš struktūrinių fondų nėra finansuojama paramą administruojančių institucijų veikla, todėl visi su šia veikla susiję kaštai tenka valstybei;
2. decentralizuota sistema. Šioje sistemoje yra platesnė funkcijų decentralizacija, didesnis paramą administruojančių institucijų skaičius. Įgyvendinimo funkcija pilnai arba dalinai pavedama regioninėms institucijoms. Toks modelis būdingas Danijai, Airijai, Vokietijai ir kt. Sistemos pagrindinis privalumas yra tas, kad regioninio ir vietos valdymo lygio institucijos geriau žino aplinką, kurioje vykdomi projektai. Dėl šios priežasties projektų atranka tampa efektyvesnė. Tačiau ši sistema kaip jau minėta yra brangesnė.

Lietuva pasirinko centralizuoto paramos valdymo modelį. Toks modelis buvo pasirinktas dėl trumpo programavimo laikotarpio (2004-2006 metai), taip pat dėl administracinių gebėjimų trūkumo Lietuvos regionuose.

Kuriant valdymo ir kontrolės sistemą labai svarbu sudaryti sąlygas, kad parama būtų įsisavinta efektyviai. Taip pat labai svarbus sistemos atitikimas formaliems reikalavimams, nustatytiems Europos Komisijos reglamentuose (daugiausiai reglamente Nr. 1260/1999).

Pagrindiniai ES struktūrinių fondų valdymo ir kontrolės sistemos principai yra apibrėžti Lietuvos Respublikos 2004-2006 m. bendrajame programavimo dokumente (toliau – BPD). Šiame dokumente aprašomas struktūrinių fondų administravimas, programavimo procedūra, įgyvendinimas, priežiūra ir kontrolė, kiekvienos institucijos, dalyvaujančios struktūrinių fondų programavime ir įgyvendinime atsakomybės ir teisės (struktūra pateikta 1 priede).

Pagrindinės sanglaudos fondo paramos teikimo 2004-2006 m. nuostatos yra įtvirtintos bendru Lietuvos Respublikos finansų, aplinkos ir susisiekimo ministrų 2004 m. vasario 20 d. įsakymu Nr. 1K-054/D1-79/3-99 patvirtintoje ir su Europos Komisija suderintoje sanglaudos fondo strategijoje 2004-2006 metams.

Nors sanglaudos fondas nėra struktūrinis fondas, tačiau institucinė administravimo sistema yra panaši (struktūra pateikta 2 priede). Skirtumas tarp sanglaudos fondo ir ES struktūrinių fondų yra valdymo procedūrose. Parama iš sanglaudos fondo skiriama kiekvienam konkrečiam projektui. Tuo tarpu ES struktūriniai fondai remiasi programomis (kurios įgyvendinamos pagal Bendrąjį programavimo dokumentą). Todėl kiekvieno projekto paraiška paramai iš sanglaudos fondo gauti pateikiama Europos Komisijos Regioninės politikos generaliniam direktoratui individualiai, ir Europos Komisija sprendimą dėl kiekvieno projekto finansavimo priima atskirai.

Tiesioginė atsakomybė už projektų valdymą ir finansinę kontrolę tenka šalims narėms, todėl LR Vyriausybės nutarimais yra reglamentuota institucinė ES struktūrinių fondų ir sanglaudos fondo valdymo ir kontrolės sistema, sudaryta iš: vadovaujančiosios institucijos, mokėjimo institucijos, tarpinės institucijos ir įgyvendinančiosios institucijos. Kiekviena finansinę paramą administruojanti institucija privalo užtikrinti efektyvią kontrolę skirstant ir naudojant ES finansinės paramos lėšas. Finansinės kontrolės srityje šios institucijos turi tam tikrus įgaliojimus. Kadangi ES finansinės paramos valdyme ir kontrolėje dalyvauja daug institucijų, tai sukelia koordinavimo ir atsakomybės problemas. Dažnai procesai „stringa“ dėl to, kad skirtingos institucijos nevienodai traktuoja teisės aktus.

Vadovaujančioji institucija atsakinga už patikimą ir veiksmingą ES struktūrinių fondų ir sanglaudos fondo paramos valdymą ir koordinavimą tarp mokėjimo, tarpinių ir įgyvendinančiųjų

institucijų. Remiantis Komisijos reglamentais, vadovaujančioji institucija atsako už tai, kad būtų sukurta sistema būtinai finansinei ir statistinei informacijai apie įgyvendinimą kaupti, įgyvendinimo priežiūros rodikliams stebėti ir vertinti, bei šiai informacijai perduoti pagal valstybių narių ir Europos Komisijos tarpusavio susitarimus. Kuria ir prižiūri valdymo ir kontrolės sistemą, nustato reikiamas procedūras, teikia Europos Komisijai informaciją apie valdymo ir kontrolės sistemos veikimą, užtikrina, kad visi deklaruotas tinkamas finansuoti išlaidas pateisinantys ir išlaidų apmokėjimą įrodantys dokumentai, taip pat šių tinkamų finansuoti išlaidų tikrinimo dokumentai būtų tinkamai saugomi ir prieinami turinčioms teisę juos tikrinti institucijoms ir asmenims. Vadovaujančioji institucija turi teisę tikrinti projektus jų įgyvendinimo ir administravimo vietose. Vadovaujančiosios institucijos funkcijas Lietuvoje vykdo LR finansų ministerijos ES programų valdymo departamentas.

Mokėjimo institucija yra atsakinga už mokėjimų tarp Lietuvos Respublikos ir Europos Bendrijų Komisijos tvarkymą, rengia vidaus procedūras, skirtas paramai projektams, išmokėtai ir/arba panaudotai pažeidžiant ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktus, gražinti mokėjimo institucijai, tvarko gražintinų ir gražintų lėšų apskaitą. Mokėjimo institucija taip pat turi teisę atlikti tarpinių ir įgyvendinančių institucijų patikrinimus. ERPF, ESF, EŽŪOGF Orientavimo skyriaus, ŽOFP bei sanglaudos fondo mokėjimo institucijos funkcijos Lietuvoje priskirtos Finansų ministerijos Nacionalinio fondo departamentui. Europos Komisijos reglamentuose leidžiama, valstybėms narėms nusprendus vadovaujančiosios institucijos ir mokėjimo institucijos funkcijas suteikti tai pačiai institucijai.

Tarpinės institucijos vykdo vadovaujančiosios institucijos deleguotas paramos valdymo funkcijas ir atlieka tarpinį iš sanglaudos fondo ir struktūrinių fondų lėšų finansuojamų projektų koordinavimą ir priežiūrą. Taip pat tarpinės institucijos rengia pažeidimų ir gražintinų lėšų ataskaitas, bei turi teisę tikrinti projektus jų įgyvendinimo ir administravimo vietose ES struktūrinių fondų tarpinėmis institucijomis yra pripažintos šios: Aplinkos ministerija, Susisiekimo ministerija, Ūkio ministerija, Socialinės apsaugos ir darbo ministerija, Švietimo ir mokslo ministerija, Sveikatos apsaugos ministerija, Žemės ūkio ministerija ir Informacinės visuomenės plėtros komitetas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Tarpinių institucijų vidaus audito tarnybos atlieka atrankinius patikrinimus ir sistemų auditus. Informacinės visuomenės plėtros komitetas prie LR Vyriausybės yra vienintelė tarpinė institucija, kuriai nepavesta atlikti veiklos atrankinių patikrinimų (jos administruojamoje BPD 3.3 priemonėje „Informacinių technologijų paslaugų ir infrastruktūros plėtra“), šios priemonės veiklos atrankinius patikrinimus atlieka Vidaus reikalų ministerija.

Sanglaudos fondo tarpinių institucijų funkcijas atlieka Aplinkos ministerija ir Susisiekimo ministerija.

Įgyvendinančios institucijos atsakingos už priskirtų BPD priemonių projektų administravimą ir įgyvendinimo priežiūrą, t.y. skelbia projektų paraiškų konkursus, teikia informaciją, prižiūri projektų įgyvendinimą, rengia ataskaitas ir kt. Įgyvendinančiosios institucijos atlieka patikrinimus vietose, kurių metu tikrina bendrai finansuojamų produktų pristatymą ir paslaugų suteikimą, prašomų kompensuoti išlaidų tikrumą, reikalavimų ir sąlygų paramai gauti laikymąsi. Atliekant tokius patikrinimus vietose, tikrinami atskirų operacijų dokumentai, o patikrinimo eiga fiksuojama taip, kad galima būtų matyti kas buvo padaryta, kokie patikrinimo rezultatai, kokių priemonių imtasi pažeidimams pašalinti. Teisę atlikti patikrinimus vietose turi ir vadovaujančioji ir mokėjimo institucijos.

Įgyvendinančių institucijų funkcijas atlieka:

- Aplinkos ministerijos Aplinkos projektų valdymo agentūra – aplinkosaugos projektams bei sanglaudos fondo projektams;
- Transporto investicijų direkcija – transporto projektams bei sanglaudos fondo projektams;
- Viešoji įstaiga Lietuvos verslo paramos agentūra – verslo plėtros, energetikos ir turizmo projektams;
- Paramos fondas Europos socialinio fondo agentūra – socialinės integracijos ir žmonių išteklių plėtros projektams;
- Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos – žemės ūkio, kaimo plėtros ir žuvininkystės projektams;
- Viešoji įstaiga Centrinė projektų valdymo agentūra – sveikatos apsaugos, švietimo ir mokslo bei socialinės apsaugos infrastruktūros, informacinių paslaugų plėtros ir techninės paramos projektams.

Bendrijų iniciatyvų valdymo ir kontrolės sistema yra kitokia nei struktūrinių bei sanglaudos fondo. Pagrindiniai jos principai pateikti iniciatyvų programavimo dokumentuose. Bendrijų iniciatyvų, kaip ir EŽŪOGF Garantijų skyriaus priemonių valdymo ir kontrolės sistema pasirinkta be tarpinių institucijų. Bendrijų iniciatyvos EQUAL vadovaujanti institucija yra Socialinės apsaugos ir darbo ministerija, INTERREG III – Vidaus reikalų ministerija, jos atlieka visas reglamentais priskirtas vadovaujančiosios institucijos funkcijas. Mokėjimo institucija – kaip ir kitais ES finansinės paramos atvejais yra Finansų ministerija. Įgyvendinančioji institucija, atliekanti EQUAL projektų administravimo ir įgyvendinimo priežiūrą yra Paramos fondas Europos socialinio fondo agentūra, INTERREG III atitinkamą programą techniškai įgyvendina jungtinis techninis sekretoriatas.

EŽŪOGF Garantijų skyriaus priemonių valdymo ir kontrolės sistema apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos parengtame Lietuvos kaimo plėtros 2004-2006 m. plane,

patvirtintame Europos Komisijos sprendimu Nr. EC(2004) 2949. Ši sistema taip pat skiriasi nuo struktūrinių fondų valdymo ir kontrolės sistemos. Iš EŽŪOGF Orientavimo skyriaus teikiama investicinio pobūdžio parama, o iš Garantijų dalies – kompensacinė. Pastarosios priežiūra ir kontrolė yra paprastesnė. Todėl buvo pasirinkta struktūra be tarpinių institucijų. O taip pat, koordinavimo funkcijas atlieka ne Finansų ministerija, kaip yra struktūrinių bei sanglaudos fondo atveju, o pati Žemės ūkio ministerija. Autorės nuomone, kuo mažiau institucijų dalyvauja valdyme, tuo sistema yra efektyvesnė ir lankstesnė, o taip pat tai lemia trumpesnį administravimo laiką nuo paraiškos pridavimo iki lėšų skyrimo galutiniam naudos gavėjui.

Igyvendinant EŽŪOGF Garantijų skyriaus priemones Lietuvoje veikia: Žemės ūkio ministerija ir Nacionalinė mokėjimo agentūra, prie Žemės ūkio ministerijos.

Žemės ūkio ministerija – atsakingoji institucija. Ji atsakinga už patikimos finansinės ir statistinės informacijos apie programos vykdymą rinkimo sistemos sukūrimą, jos atitiktį stebėsenos ir finansiniams rodikliams, rengia metinę ir galutinę programos vykdymo ataskaitas, organizuoja programos galutinį įvertinimą ir kt.;

Nacionalinė mokėjimo agentūra, prie Žemės ūkio ministerijos – administruoja EŽŪOGF Garantijų skyriaus priemones, taip pat atlieka mokėjimo ir kontrolės funkcijas (pilna akreditacija administruoti EŽŪOGF Garantijų dalies priemones suteikta 2004 m. gruodžio 24 d.). Dalis autorizavimo ir kontrolės funkcijų yra perduota Nacionalinės mokėjimo agentūros regioniniams skyriams, esantiems visose 10 Lietuvos apskrityse. Šie skyriai atsako už paraiškų paramai gauti ir skundų dėl išmokų priėmimą. Jie taip pat atlieka patikras vietoje, vykdomas prieš pateikiant visą surinktą informaciją Nacionalinei mokėjimo agentūrai (toliau – NMA). NMA dalį savo funkcijų yra delegavusi. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 135 (su aktualiomis redakcijomis), paskirtos atsakingos valstybės institucijos, savivaldybės ir kiti juridiniai asmenys atsakingi už EŽŪOGF Garantijų skyriaus priemonių įgyvendinimą. Institucijų, kurioms deleguotos funkcijos priežiūrą atlieka NMA Kontrolės departamento Deleguotų funkcijų skyrius.

Apibendrinant galime teigti, kad Europos Sąjungos finansinę paramą administruojančios institucijos paskirtos administruoti atitinkamos paramos programas ar projektus taip pat atlieka paramos piniginių srautų finansinę kontrolę. Svarbų vaidmenį šioje sistemoje vaidina šių institucijų vidaus audito tarnybos. Jos turi užtikrinti finansinės paramos efektyvų, ekonomišką ir rezultatyvų skirstymą bei naudojimą.

Prie kontrolės institucijų galime priskirti ir Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybą (toliau – FNTT). Kadangi finansinės paramos lėšos yra didelės, atsiranda subjektų, kurie siekia jas neteisėtai pasisavinti. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas numato, kad vienas iš šios tarnybos uždavinių yra užtikrinti nusikalstamų veikų bei kitų teisės pažeidimų, susijusių su

Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų gavimu ir panaudojimu, atskleidimą ir tyrimą bei taikyti įvairias prevencijos priemones, užkertančias kelią Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų pasisavinimui ir iššvaistymui. Finansinę paramą administruojančios institucijos bendradarbiauja su FNTT ir privalo, kilus įtarimams pranešti šiai tarnybai apie galimą nusikalstamą veiklą. Ši tarnyba renka, analizuoja ir apibendrina informaciją apie nusikaltimus, susijusius su ES finansinės paramos neteisėtu gavimu ir naudojimu bei teikia apibendrintą informaciją apie pažeidimus Europos Komisijai. 2003 m. sausio mėnesį FNTT buvo įsteigtas OLAF Lietuva poskyris, atsakingas už bendradarbiavimą su Europos kovos su sukčiavimu tarnyba.

### **3.2 Institucijos, atliekančios audito funkcijas**

ES lėšų auditas yra sudėtingas procesas, kadangi į jį įtrauktos įvairios institucijos. Auditas atliekamas dviem lygiais – ES ir nacionaliniu.

Pagrindiniai ES lėšų audito dalyviai:

1. Europos Audito Rūmai;
2. Europos Komisija;
3. Šalies narės aukščiausia audito institucija;
4. Vidaus audito tarnybos;
5. Galutinių paramos gavėjų samdomi auditoriai.

Europos Audito Rūmai yra ES išorės audito institucija. Europos Audito Rūmai atlieka dviejų rūšių auditą: finansinį ir finansų valdymo patikimumo auditą. Finansinio audito metu siekiama nustatyti, ar finansinė atskaitomybė parodo tikrus ir teisingus ataskaitinių metų veiklos rezultatus ir finansinę būklę metų pabaigoje. O taip pat – užtikrinti, kad ūkinės operacijos atliktos laikantis atitinkamų taisyklių ir teisės aktų, kad jos iš tiesų egzistuoja, yra teisingai apskaičiuotos ir kad ES paramos gavėjai įvykdė savo įsipareigojimus. Audito metu nagrinėjami visi operacijų aspektai – pradedant Komisijos gaunamomis lėšomis ar atliktais mokėjimais įvairiuose administracijos lygmenyse ir baigiant konkrečiais ES pajamų elementais ar galutinio paramos gavėjo gaunamomis lėšomis. Finansinių auditų rezultatais rengiamas Patikinimo pareiškimas Europos Parlamentui ir Ministrų Tarybai. Patikinimo pareiškimas (dažnai jis vadinamas DAS) yra pagrindinis lėšų panaudojimo įvertinimo dokumentas, kuriame yra pateikiama informacija apie ES finansų valdymo kokybę. DAS sudaro pagrindinę Europos Audito Rūmų metinės ataskaitos dalį, kuri yra svarbi Europos Parlamentui priimant sprendimą dėl biudžeto įvykdymo patvirtinimo.

Europos Audito Rūmai atlieka ir finansų valdymo patikimumo auditą, kurio tikslas – įvertinti, ar valdydamos Europos Sąjungos lėšas, Komisija ir valstybės narės vadovavosi patikimo finansų valdymo, t.y. ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais. Tai atliekama vertinant valdymo būdą ir sistemas ir analizuojant ar pasiekti tikslai, kuriems buvo skirtos išlaidos, ir kaip jie buvo pasiekti, taip pat įvertinant ar tiems rezultatams pasiekti panaudotas mažiausias išteklių kiekius.

Europos Audito Rūmų auditoriai turi teisę tikrinti finansines operacijas įrodančius dokumentus, lankytis pas tiesioginius Bendrijos skiriamo finansavimo administratorius ir gavėjus. Tačiau, svarbu pažymėti, kad ši institucija neturi teisminių įgaliojimų, todėl užfiksavusi pažeidimus ji kreipiasi į atitinkamą instituciją, kad ši imtųsi veiksmų, kurie būtini pažeidimams pašalinti.

Kiekviena šalis narė yra atsakinga už ES lėšų valdymą ir kontrolę, tačiau galutinė atsakomybė už valdymo ir kontrolės sistemų buvimą šalių narių lygiu tenka Europos Komisijai. Kiekvienas Europos Komisijos generalinis direktoratas, atsakingas už ES lėšų valdymą, turi audito tarnybą. Komisijos audito tarnybos analizuoja ataskaitas apie šalių narių auditų darbą ir atlieka patikrinimus šalyse narėse, kurių bendri tikslai yra šie:

1. nustatyti, ar šalių narių valdymo ir kontrolės sistemos atitinka Europos Komisijos reikalavimus, ar šios sistemos užtikrina atliekamų operacijų pagrįstumą ir teisėtumą;
2. patvirtinti Europos Komisijos finansuojamų išlaidų pagrįstumą;
3. nustatyti netinkamas išlaidas bei šalių narių valdymo ir kontrolės sistemų spragas.

Europos Komisijos įgaliojimai skiriasi nuo Europos Audito Rūmų, Komisija užfiksavusi pažeidimus turi teisę imtis atitinkamų veiksmų (pvz. reikalauti pašalinti pažeidimus; sustabdyti mokėjimus atitinkamoms programoms; reikalauti grąžinti neteisėtai panaudotas lėšas; skirti baudas valstybėms narėms ir kt.), kad šie pažeidimai būtų pašalinti.

Šalies narės aukščiausia audito institucija veikia kaip išorės auditorius. Lietuvoje aukščiausia valstybinio audito institucija yra Valstybės kontrolė. Remiantis Valstybės kontrolės įstatymu nustatyta išskirtinė Valstybės kontrolės kompetencija t.y. Valstybės kontrolei pavesta atlikti Lietuvos Respublikoje gautos ES finansinės paramos auditus ir pateikti atitinkamoms institucijoms šių auditų dokumentus. Per 4 mėnesius nuo ES gaunamos finansinės paramos programų pabaigos turi parengti baigiamąsias deklaracijas ir audito išvadas arba minėtas deklaracijas ir audito ataskaitas, o nuo narystės ES datos – ES finansinės paramos baigiamųjų auditų ataskaitas ir išvadas ir jas pateikti Europos Komisijai bei kitoms atitinkamoms institucijoms [29]. Valstybės kontrolė siekia ne tik pateikti Europos Komisijai nuomonę apie Europos Sąjungos finansinės paramos administravimo ir kontrolės efektyvumą, ar lėšos

panaudotos pagal paskirtį ir teisėtai, bet ir skatinti teisėtą, tinkamą paramos panaudojimą teikiant rekomendacijas Europos Sąjungos finansinę paramą administruojančioms institucijoms.

Lietuvoje ES finansinės paramos lėšų panaudojimo priežiūros sistema daugiau remiasi kontrolės principu. Vienas iš kontrolės elementų yra vidaus audito tarnybos. Pagal Europos Komisijos reglamentų Nr. 438/2001 ir Nr. 1386/2002 10 ir 9 straipsnių reikalavimus jos atsakingos už valdymo ir kontrolės sistemos efektyvumo bei deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų patikrinimus.

Be jau minėtų audito lygių, galutiniai paramos gavėjai gali samdyti privačius auditorius. Jų pagrindinis tikslas – užtikrinti visos finansinės atskaitomybės teisingumą, ne tik susijusios su ES finansine parama. Kai kuriais atvejais nacionaliniai teisės aktai įpareigoja galutinius paramos gavėjus samdyti privačius auditorius, tam, kad užtikrintų išlaidų deklaracijų teisingumą.

2003 m. balandžio mėnesio Europos Komisijos memorandume „Dėl valdymo struktūros supaprastinimo, padarymo ją aiškesne, koordinavimo ir lankstumo 2000-2006 metais“, Europos Komisija pasiūlė priemones, suderintas su šalimis narėmis, skirtas pagerinti audito veiklos koordinavimą, bei pasiūlė „pasitikėjimo sutarties“ iniciatyvą, kuri leistų Europos Komisijai labiau pasitikėti šalių nacionalinių kontrolės institucijų atliktų auditų rezultatais. „Pasitikėjimo sutarties“, bendros visoms šalims narėms, įgyvendinimas būtų konkretus žingsnis link „vieno audito koncepcijos“.

2005 m. birželio 15 d. Europos Komisija išleido „integruotos vidaus kontrolės sistemos planą“. Jo pagrindą sudaro:

1. bendrųjų standartų svarba – tai svarbiausias dalykas, kad vidaus kontrolės sistemų tikslai būtų aiškiai ir suprantamai apibrėžti ir platinami. Atliktus patikrinimus juos registruoti ir pranešti pagal bendrąjį standartą. Rezultatai ir patvirtinamieji dokumentai turėtų būti prieinami ir kitiems toje kontrolės grandinėje, pavyzdžiui, per bendrąją duomenų bazę. Toks bendrasis standartas turėtų aprėpti metodus, veikimo zoną ir kokybę. Bendrasis standartas turėtų būti taikomas visada, nepriklausomai nuo to, kas atlieka patikrinimus, ir kokioje vietoje.
2. tiesioginio patikrinimo būtinybė. Svarbiausias klausimas yra ar išlaidų deklaracijos atitinka tikrovę. Daugeliu atveju, į tai galima atsakyti tik atlikus patikrinimą paramos gavėjų lygiu, Jeigu patikrinimų galutinių gavėjų lygiu nepakanka, kompensuoti tai vėlesniuose etapuose sunku. Todėl vietoje atlikti efektyvūs patikrinimai yra protingai valdomos sistemos garantija. Tačiau aišku, kad negalima patikrinti kiekvienos ir visų operacijų. Jos turi būti pasirinktos atrankos būdu. Rizika paremti pavyzdžiai turėtų būti naudojami nustatyti nukrypimus nuo taisyklių. Tipiška atranka naudojama patvirtinti bendrą sistemų efektyvumą.



3. vidaus kontrolės grandininio modelio svarba. Efektyvios ir veiksmingos sistemos pagrindą turi sudaryti logiška struktūra. Grandininiam modelyje išskiriamos pirminė, antrinė ir pagrindinė kontrolės. Pagal šį modelį pirminę kontrolę atliktų mokančiosios organizacijos personalas, apimdamas administracinius patikrinimus, taip pat patikrinimus vietoje. Antrinė kontrolė taip pat būtų vykdoma vietiniu lygiu, bet ją turėtų atlikti funkcionaliai skirtingas kontrolės skyrius. Antrinės kontrolės tikslas – užtikrinti, kad pirminės sistemos ir kontrolė veikia efektyviai. Šalies narės pagrindinės kontrolės funkcija – užtikrinti, kad pirminė ir antrinė kontrolės veikia, o taip pat atlikti tipinius bandymus, kad nustatyti liekamosios rizikos laipsnį. Grandininio modelio esmė ta, kad kiekvienas atskiras lygis aprėpia patikrinimus ir užtikrina, kad prieš tai buvęs lygis veikia teisingai. Taip galima sukurti „patikimumo kaskadą“. Ja galėtų naudotis ir Europos Komisija, savo galutinės atsakomybės už ES biudžeto vykdymą prasme ir Europos Audito rūmai, atlikdami savo kaip išorės auditoriaus vaidmenį.

Apibendrinant galime teigti, kad įtraukus daugiau „vieno bendro audito“ elementų galima veiksmingiau išnaudoti kontrolės išteklius, sumažinti dvigubos kontrolės riziką ir išsamiau apžvelgti kontrolės grandinę. Tai yra įmanoma, kai auditas yra atliekamas vienodais terminais, metodais, tikslais, audito laikotarpiu ir kai gali būti gautas patikrinimas dėl atlikto darbo kokybės. Tačiau, autorės nuomone, Europos Audito Rūmų siūlymas sukurti „vieningo audito“ modelį Bendrijos vidaus kontrolės sistemai kol kas lieka tik iššūkis Lietuvai, kadangi Valstybės kontrolė kol kas nepasitiki vidaus auditorių veikla, daugiausiai dėl kompetencijos ir patirties stokos. O taip pat šiuo metu visos Lietuvoje ES paramos lėšų kontrolės funkcijas vykdančios institucijos vadovaujasi skirtingomis metodikomis. Be to, pagal šiuo metu galiojančius teisės aktus į privalomus deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų apimtį nėra įskaičiuojamos Europos Komisijos ir Europos Audito Rūmų auditorių patikrintos išlaidos bei įgyvendinančiųjų institucijų patikrinimų vietoje metu tikrintos išlaidos.

## 4. VIDAUS AUDITO VAIDMUO ADMINISTRUOJANT ES LĖŠAS

### 4.1 ES lėšų vidaus auditas Lietuvoje

Lietuvos viešojo sektoriaus vidaus audito sistemą sudaro:

- Komisija vidaus audito sistemos funkcionavimui koordinuoti;
- Finansų ministerija;
- Viešųjų juridinių asmenų vidaus audito tarnybos;
- Centralizuotos savivaldybių vidaus audito tarnybos.

Komisija vidaus sistemos funkcionavimui koordinuoti, sudaryta LR Vyriausybės 2003 m. rugsėjo 9 d. nutarimu Nr. 1138. Ji prižiūri ir koordinuoja vidaus audito sistemos funkcionavimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Komisija siekia, kad vidaus auditas būtų atliekamas veiksmingai. Ji nagrinėja problemas, susijusias su vidaus audito sistemos funkcionavimu. Komisija taip pat teikia Finansų ministerijai pastabas, pasiūlymus, išvadas vidaus audito klausimais, padeda užtikrinti platesnes metodinės pagalbos teikimo vidaus audito tarnyboms galimybes.

Į ES lėšų vidaus auditą yra įtrauktos skirtingos vidaus audito tarnybos, audituojančios skirtingo pavaldumo institucijas. Jų veiklą koordinuoja Finansų ministerijos Finansų kontrolės metodologijos departamentas. Jis metodiškai vadovauja, vertina ar VAT veikla atitinka teisės aktų nustatytus reikalavimus, analizuoja kaip veikia VAT, koordinuoja ES finansinės paramos lėšų vidaus auditus ir vidaus audito rekomendacijų įgyvendinimą, koordinuoja ES paramos lėšų planavimo procesą, kiekvienais metais teikia LR Vyriausybei ir Seimui metinę VAT veikimo ataskaitą.

Vidaus audito tarnybos atlieka patikrinimus (arba užtikrina jų atlikimą) pagal reglamentų reikalavimus. Savo darbu jos siekia užtikrinti, kad finansinės operacijos yra tinkamai įregistruotos, teisėtai ir tvarkingai atliktos bei ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai valdomos, padeda užtikrinti, kad būtų įdiegtos tinkamos ir veiksmingos kontrolės sistemos. Taigi vidaus audito vaidmuo:

- užtikrinti veiklos efektyvumą ir rezultatyvumą (patikimas finansų valdymas ir kontrolė);
- užtikrinti finansinės informacijos ir ataskaitų patikimumą;
- užtikrinti ES ir Lietuvos valstybės teisės aktų reikalavimų laikymąsi;
- užtikrinti tinkamą ES ir valstybės biudžeto finansinių interesų apsaugą.

2005 m. balandžio 18 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 414 yra paskirtos institucijos atsakingos už struktūrinių fondų veiklos atrankinius patikrinimus:

- Susisiekimo ministerija;
- Ūkio ministerija;
- Aplinkos ministerija;
- Sveikatos apsaugos ministerija;
- Socialinės apsaugos ir darbo ministerija;
- Švietimo ir mokslo ministerija;
- Vidaus reikalų ministerija;
- Žemės ūkio ministerija;
- Finansų ministerija

Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos bei Vidaus reikalų ministerijos vidaus audito tarnybos be to, dar atsakingos atitinkamai už EQUAL ir INTERREG III valdymo ir kontrolės veiksmingumo patikrinimus bei panaudotų ES struktūrinių fondų lėšų atrankinius patikrinimus. O Finansų ministerijos vidaus audito tarnyba atlieka vadovaujančiosios institucijos mokėjimo institucijos ir Iždo departamento (kuris atlieka visus mokėjimus galutiniams naudos gavėjams) sistemų auditą.

2004 m. birželio 28 d. LR Vyriausybės nutarimu Nr. 802 paskirtos tarpinių institucijų, Aplinkos ir Susisiekimo ministerijų vidaus audito tarnybos, atsakingos už sanglaudos fondo atrankinius patikrinimus.

Veiklos atrankiniai ir atrankiniai patikrinimai – tai valdymo ir kontrolės sistemos efektyvumo ir tinkamų deklaruoti išlaidų patikrinimai. Jų turi būti planuojama atlikti tiek, kad VAT galėtų susidaryti nuomonę apie valdymo ir kontrolės sistemų efektyvumą ir deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų pagrįstumą [4]. Atsižvelgiant į tai turi būti atliktas mažiausiai vienas sisteminis auditas (jeigu nebuvo reikšmingų sistemos pasikeitimų). Pagal Finansų ministerijos patvirtintą pavyzdinę metodiką sisteminis auditas turi būti atliktas einant horizontaliai žemyn, t.y. turi būti atliktas tarpinės institucijos, įgyvendinančiosios institucijos ir kiekvieno projektų vykdytojo valdymo ir kontrolės sistemos efektyvumas patikrinimas. Tačiau autorės nuomone kiekvieno projekto vykdytojo valdymo ir kontrolės sistemos efektyvumo patikrinimas yra neįmanomas, bent jau Žemės ūkio ministerijos vidaus auditoriams, kadangi projektų vykdytojais skaičiuojami tūkstančiais.

Pagal reikalavimus veiklos atrankinių patikrinimų metu turi būti patikrinta ne mažiau kaip 5 %, o atrankinių patikrinimų metu – nemažiau kaip 15 % visų deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų, audituojami subjektai turi būti atrinkti remiantis rizikos analize, atsižvelgiant į

nacionalinius ir Europos Komisijos auditorių nustatytus rizikos veiksnius. Autorės nuomone viena iš didesnių problemų atrenkant deklaruotas tinkamas finansuoti išlaidas tai - reprezentatyvumo užtikrinimas. Daugeliu atvejų vidaus audito tarnybos rizikos analizę atlieka formaliai, deklaruotos tinkamos finansuoti išlaidos atsirenkamos atsitiktinės atrankos būdu, be to, būna atvejų, kai pagal tam tikrą priemonę yra atliktas tik vienas mokėjimas, todėl jis ir tikrinamas. Todėl galime daryti išvadą, kad reprezentatyvumas daugeliu atvejų nėra užtikrinamas.

Valdymo ir kontrolės sistemų efektyvumo patikrinimų tikslas – nustatyti, ar institucijose, atsakingose už ES lėšų administravimą, yra sukurtos ES lėšų valdymo ir kontrolės sistemos, ar jos veikia efektyviai, ar jose veikiančios priemonės padeda sumažinti klaidų ar neatitikimų tikimybę bei laiku juos nustatyti ir ištaisyti. Jo metu tikrinama [4]:

- ar sisteminama informacija;
- ar veikla planuojama ir įgyvendinama;
- ar tinkamas funkcijų atskyrimas ir pasiskirstymas;
- ar sukurta informavimo sistema, užtikrinanti informacijos perdavimą laiku;
- ar parengtos ir patvirtintos informacijos perdavimo procedūros, ar paskirtas atsakingas asmuo, ar laikomasi šių procedūrų;
- ar esanti sistema užtikrina patikimą finansų valdymą, sudaro sąlygas nustatyti mokėjimų pagrįstumą, užtikrina informacijos/dokumentų atsekamumą, numato priemones pažeidimams, rizikai ar netikslumams pašalinti;

Deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų patikrinimo tikslas – nustatyti, ar projekto išlaidos patirtos nepažeidžiant ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių paramos teikimą ir administravimą, nuostatų ir yra tinkamos finansuoti bei pagrįstos. Jo metu tikrinama [3]:

- ar galutinio paramos gavėjo apskaitoje ir SFMIS parodytos visos ūkinės operacijos bei ūkiniai įvykiai;
- ar mokėjimo prašymuose nurodyti darbai yra atlikti, prekės pateiktos, paslaugos suteiktos, ar atitinka sąmatos dokumentus bei finansavimo sąlygas bei viešųjų pirkimų reikalavimus;
- ar finansinė parama neviršija ribų nustatytų reglamentuose;
- ar bendrojo finansavimo lėšos buvo gautos;
- ar saugomi dokumentai nustatyta tvarka;
- ar lėšos patirtos laikantis Europos Bendrijos taisyklių ir principų.

Autorės nuomone ES finansinę paramą administruojančių ministerijų vidaus audito tarnybos negali užtikrinti joms LR Vyriausybės nutarimais deleguotų funkcijų vykdymo, dėl netinkamai apibrėžtų kompetencijos ribų, o taip pat dėl įstatymų nesuderinamumo nacionaliniu mastu. Lietuvos teisės aktais nėra suteikta nei sanglaudos fondo, nei struktūrinių fondų audita atliekančioms, nei kontrolės funkcijas vykdančioms institucijoms teisė tikrinti subrangovus visų subrangos sutarčių atžvilgiu, bei įpareigoti juos pateikti visą reikalingą informaciją, susijusią su pagal subrangos sutartis vykdoma veikla. Nors Europos Komisijos reglamente Nr. 448/2004 yra numatyta, kad sudarant subrangos sutartis subrangovai turi išipareigoti pateikti audito ir kontrolės įstaigoms visą reikalingą informaciją, susijusią su pagal subrangos sutartis vykdoma veikla.

ES finansinės paramos kontrolė – tai viena iš sudedamųjų viešųjų finansų kontrolės dalių. Viešųjų finansų pagrindinis principas yra nepriklausomumas, todėl ir institucijos atsakingos už veiklos atrankinius bei atrankinius patikrinimus, o taip pat už valdymo ir kontrolės sistemos vidaus auditus turi būti funkciškai nepriklausomos nuo sprendimus priimančių institucijų. Metinėse vidaus audito tarnybų veikimo ataskaitose 2004 m. ir 2005 m. teigiama, kad dauguma vidaus audito tarnybų savo darbą atliko nepriklausomai, jos tiesiogiai pavaldžios ir atskaitingos tiesiogiai tik viešojo juridinio asmens vadovui, kuris užtikrina funkcinę ir organizacinę nepriklausomybę. Tačiau autorės nuomonė toks vidaus audito tarnybų nepriklausomumas yra daugiau formalus, kadangi jos vis tik veikia toje pačioje sprendimus priimančioje institucijoje.

Metinių vidaus audito tarnybų veikimo viešajame juridiniame asmenyje ataskaitos duomenimis buvo nustatyta atvejų, kad kai kurie VAT vadovai ir vidaus auditoriai pagal viešųjų juridinių asmenų vadovų nurodymus dalyvavo veikloje, nesusietoje su vidaus auditu, ko pasėkoje nebuvo užtikrintas VAT veiklos organizacinis nepriklausomumas. Dauguma vidaus auditorių dirbo pagal VAT vadovų parengtus ir su viešųjų juridinių asmenų vadovais suderintus metinius VAT veiklos planus, parengtus pagal strateginius veiklos planus, atsižvelgiant į rizikos vertinimo analizę, tikslu, kad ištekliai būtų naudojami aukščiausią rizikos laipsnį turinčiose srityse. Tačiau kai kuriais atvejais, buvo nustatyta, kad VAT veiklos planus tvirtino viešojo juridinio asmens vadovas.

Remiantis metinės VAT veikimo 2005 m. duomenimis, VAT apie 75 % darbo laiko skyrė vidaus auditų atlikimui.

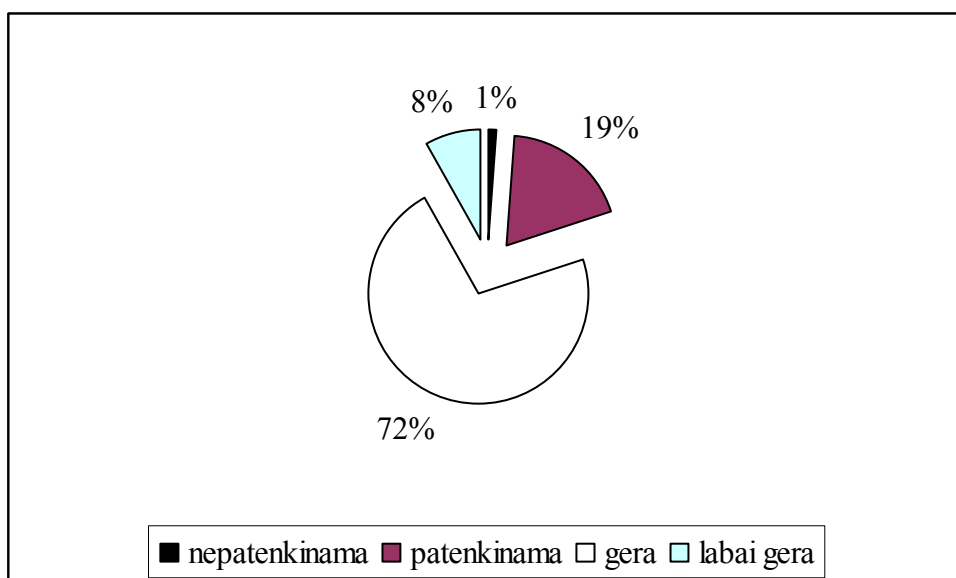
Tyrimo duomenimis nustatyta, kad 2005 m. buvo atlikti 206 ES ir kitų paramos lėšų auditai, tai net 167 auditais daugiau nei 2004 metais (2004 metais atlikti 39 ES lėšų auditai). Iš jų valstybiniame sektoriuje – 197, savivaldybių – 9. Vidutiniškai vienam auditui valstybiniame sektoriuje buvo skirtos 25 darbo dienos, o savivaldybių – 31 darbo diena.

Atlikus analizę, galime teigti, kad vidaus audito tarnybų vaidmuo kontroliuojant, kaip naudojamos ES lėšos iki šiol nėra labai ženklaus. Atliktų auditų metu esminių trūkumų nenustatyta, vidutinio ar didelio reikšmingumo rekomendacijų nepateikta. Didesnioji dalis audito metu pateiktų pastebėjimų susiję su procedūriniais neatitikimais: ES paramą administruojančių institucijų parengti ir patvirtinti procedūrų vadovai apėmė ne visas institucijų funkcijas, nustatyti nepakankamų vidaus procedūrų ir funkcijų atskyrimo bei apibrėžimų atvejai, nepapildyti padalinių nuostatai ir pan.

Pagal pavyzdines vidaus audito metodikas visais atvejais vidaus auditoriai turi įvertinti vidaus kontrolės sistemą, pateikti kokius vidaus kontrolės trūkumus sąlygojo vidaus auditoriaus nustatytus faktus ir kaip tuos trūkumus reikia ištaisyti. Vidaus audito tarnybų auditoriai vidaus kontrolės sistemą įvertino sekančiai:

- 8% labai gerai – projekto valdymui ar įgyvendinimui esminių pastabų nėra;
- 72 % gerai – projekte valdyme ar jo įgyvendinime nustatyti neesminiai pažeidimai, kurie neturi įtakos projekto valdymui ar jo įgyvendinimui;
- 19% patenkinamai – projekto valdyme ar jo įgyvendinime nustatyta pažeidimų, klaidų, kurie gali turėti neigiamą įtaką projekto įgyvendinimui;
- 1% nepatenkinamai – projekto valdyme ar jo įgyvendinime yra pažeidimų, dėl kurių projektas gali būti neįgyvendintas.

1 pav. Vidaus kontrolės vertinimas



Šaltinis: Metinė vidaus audito tarnybų veikimo viešajame juridiniame asmenyje 2005 m. ataskaita

2005 m. atlikus ES paramos lėšų auditus pateiktos 1 094 rekomendacijos, 78 % rekomendacijų įgyvendinta. Dauguma rekomendacijų - susijusios su vidaus kontrolės sistemos tobulinimu. Autorės nuomone egzistuoja problema atliekant poauditinę veiklą, kadangi vidaus audito tarnybos jokiais nacionaliniais teisės aktais negali užtikrinti tokių auditų metu pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo.

1 lentelė. ES lėšų Vidaus audito tarnybų veiklos rezultatai 2004-2005 metais

VAT funkcionavimo vertinimo kriterijus	2004 metai	2005 metai	2004-2005 metų duomenų palyginimas
Atliktų auditų skaičius	39	206	+167
Vidutiniškai vienam auditui skirtas darbo dienų skaičius	25	26	+1
Pateiktų rekomendacijų skaičius	212	1094	+882
Rekomendacijų įgyvendinimas, %	74	78	+4

Šaltinis: Metinės vidaus audito tarnybų veikimo viešajame juridiniame asmenyje 2004 m. ir 2005 m. ataskaitos

Remiantis lyginamąja 2004 metų ir 2005 metų VAT veiklos analize, galima konstatuoti, kad VAT vaidmuo tampa reikšmingesnis, be to dėl didėjančių paramos lėšų srautų auditų apimtys tampa didesnės.

Pažymėtina, kad dauguma vidaus audito tarnybų, atliekančių ES lėšų auditus turi įsigijusios „SESAM“ kompiuterinę programą auditui atlikti. Tačiau analizės duomenimis nei viena jų šia programa nesinaudojo.

Siekiant sustiprinti viešųjų juridinių asmenų vidaus auditorių administracinius gebėjimus, 2005 m. buvo organizuoti įvairūs seminarai, dalykiniai susitikimai su vidaus audito tarnybų vadovais. Finansų ministerijos Mokymo centras užtikrino keturių modulių programą, kurių kiekvieno trukmė 40 akademinų valandų:

I modulis - „Vidaus auditas. Vidaus audito samprata ir teisinis reglamentavimas“;

II modulis – „Valstybės įstaigų vidaus auditas“;

III modulis – „Vadybinės ir dalykinės kvalifikacijos tobulinimas“;

IV modulis – Programų, asignuojamų iš valstybės biudžeto vidaus auditas“

Baigusiems keturis modulius, buvo organizuotas tęstinis mokymas. Taip pat vidaus auditoriai kėlė kvalifikaciją Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institute. Buvo organizuoti du moduliai po 40 akademinų valandų, skirti pasirengti egzaminams atestuoto vidaus auditoriaus vardui įgyti. Kvalifikaciją kėlė taip pat ir Lietuvos viešojo administravimo institute bei kitose įstaigose.

## 4.2 Vidaus ir išorės auditų rezultatų palyginimas

Tarpinių institucijų VAT atrankiniai patikrinimai ir veiklos atrankiniai patikrinimai pradėti nuo 2005 m, esminių pažeidimų tarpinių institucijų auditoriai nenustatė. Patikrinimų metu daugiausia nustatyti procedūriniai neatitikimai. Pateiktos rekomendacijos, į kurias atsižvelgta ir didžioji dalis įgyvendinta [22]. VAT auditų išdavoje pateiktos išvados, kad ES paramos kontrolės sistema veikia pakankamai efektyviai, bendrame sistemos funkcionavime nustatyta vidutinė arba maža rizika, vidaus kontrolės patikimumo lygis – geras. Taip pat tarpinių institucijų VAT tinkamų išlaidų auditų išvados buvo optimistinės – esminių neatitikimų finansų kontrolės srityje nenustatyta.

Patikrinimų metu VAT nenustatė pažeidimų taip, kaip jie traktuojami 2005 m. spalio 17 d. LR finansų ministro įsakyme Nr. 1K-307 – nenustatyta Lietuvos Respublikos ir/arba ES teisės aktų nuostatų pažeidimų veikimu arba neveikimu, dėl kurių atsirado ar galėjo atsirasti valstybės ir/ar ES biudžeto nuostolių. Būtina pažymėti, kad 2005 metais patikrinimai buvo atliekami ne pagal visas paramos priemones, nes tuo metu pagal jas dar nebuvo deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų.

Autorės nuomone vidaus audito tarnybos kol kas yra silpnoji grandis visoje lėšų panaudojimo kontrolės sistemoje, kadangi dauguma neatitikimų yra nustatyta įgyvendinančiųjų institucijų lygmenyje arba Valstybės kontrolės bei Europos Komisijos auditorių. Valstybės kontrolės ir Europos Komisijos auditorių pateiktos kontrolės sistemos efektyvumo vertinimo išvados skiriasi nuo VAT auditorių pateiktų teigiamų išvadų vertinant kontrolės sistemą. Išorės auditoriai pateikė svarbių pastebėjimų:

- priežiūros komitetui dėl ataskaitų pateikimo tvarkos;
- vadovaujančiajai institucijai dėl nuostatų, procedūrų vadovų;
- mokėjimo institucijai dėl atliekamų funkcijų reglamentavimo;
- auditą koordinuojančiai institucijai dėl procedūrų vadovo;
- tarpinėms institucijoms dėl projektų vertinimo komitetų veiklos, paramos skyrimo terminų, paramos skyrimo;
- įgyvendinančioms institucijoms dėl gairių pareiškėjams, paraiškų vertinimo, vertinimo kriterijų bei metodikos;
- taip pat kiti pastebėjimai dėl darbuotojų skaičiaus, praktinių įgūdžių, neaiškių funkcijų, audito sekos, ES struktūrinių fondų ir sanglaudos fondo informacinės valdymo ir priežiūros sistemos, lėšų grąžinimo ir kt.



Išorės auditoriai pateikė išvadas, kad būtina tobulinti ES paramą administruojančių institucijų vertinimo ir atrankos proceso gebėjimus, nes neužtikrinama tinkama paraiškų vertinimo kokybė, priimami nepagrįsti sprendimai dėl paramos skyrimo arba nepagrįstai ilgai sulaukiamos teigiamai įvertintos paraiškos, taip pat išorės auditoriai nustatė rizikos valdymo gebėjimų nepakankamumą.

Be to, Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos duomenimis 2005 metais iš ES paramą administruojančių institucijų (daugiausiai iš įgyvendinančių institucijų) gauta ir perduota ES Kovos su sukčiavimu tarnybai (OLAF) 48 pranešimai apie pažeidimus. 2005 m. Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyboje pradėta 13 ikiteisminių tyrimų, susijusių su neteisėtu ES paramos panaudojimu. Nustatyti pažeidimai:

- bandymas gauti paramą už įrengimus ar darbus, įsigytus ar įvykdytus prieš sutarties dėl paramos skyrimo pasirašymą;
- dokumentų, kurių pagrindu buvo bandoma pasirašyti sutartį dėl paramos skyrimo arba gauti paramą, klastojimas;
- gautų avansu lėšų panaudojimas ne pagal paskirtį;
- bandymai gauti kompensaciją už įrenginius, darbų ar paslaugų, neatitinkančių ES standartus, įsigijimą;
- įsigyjamų įrengimų, darbų arba paslaugų vertės užaukštinimas;
- įrenginių, įsigytų už ES lėšas, pardavimas pažeidžiant paramos sutartį.

ES ekspertai rekomendavo rengiant audito strategiją visam programavimo laikotarpiui nustatyti rizikos zonas kaip svarbiausias audito veiklos sferas. ES ekspertai pažymėjo, kad padidintos zonos ES paramos administravime yra:

- viešieji pirkimai;
- projektų vertinimas;
- informacinių sistemų būklė;
- skolų valdymas;
- neatitikimų (pažeidimų, klaidų) nustatymo ir valdymo sistemos veikimas.

Autorės nuomone, VAT teigiamas išvadas dėl kontrolės sistemos pakankamumo galėjo sąlygoti atskirų auditorių nepakankama patirtis ES finansinės paramos administravimo srityje. Atsižvelgiant į tai, kad tarpinių institucijų VAT trūksta darbuotojų ir į tai, kad personalas turi nepakankamą patirtį šioje srityje, žymiai padidėjus atrankinių patikrinimų apimtimis 2006 metais atsiranda rizika, kad nebus užtikrinta tinkama auditų kokybė, kuri vėliau gali Lietuvai grėsti finansinėmis korekcijomis.

Remiantis išorės auditorių ataskaitomis - ministerijų vidaus audito tarnybos (skyriai, departamentai) nėra tinkamai pasirengę atlikti ES paramos lėšų patikrinimus dėl nepakankamų praktinių įgūdžių, nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus, specialiųjų gebėjimų neturėjimo (Informacinių sistemų audito), nemotyvuotos mokymo politikos, netobulo veiklos planavimo, metodikos, neužtikrinto rekomendacijų įgyvendinimo.

### 4.3 Atvejo analizė

Atvejo analizei pasirinktas Žemės ūkio ministerijos vidaus audito departamento ES ir nacionalinės paramos skyrius. Atvejo analizės tikslas – įvertinti vidaus audito funkcijos veiksmingumą. Analizės metu buvo peržiūrėti ir įvertinti Vidaus audito departamento ir skyriaus nuostatai, strateginis veiklos planas 2004-2006 metams, 2005 m. veiklos planas, vidaus audito vadovas, atliktų auditų rezultatai, pareigybių aprašymai, tarnautojų mokymo planas. Taip pat buvo susipažinta su išorės auditorių ataskaitomis. Analizės metu buvo apklausti skyriaus darbuotojai, dirbantys įvairiuose hierarchiniuose lygiuose.

Atvejo analizės metu nustatyta, kad Žemės ūkio ministerijos Vidaus audito departamentas įkurtas 2003 m. lapkričio 4 d., žemės ūkio ministro 2003 m. lapkričio 4 d. įsakymu Nr. 3P-74. Departamentas yra savarankiškas Žemės ūkio ministerijos padalinys, nepriklausomas nuo vertinamos ministerijos veikloje ir ES, užsienio institucijų arba fondų lėšų naudojimui taikomų vidaus kontrolės procedūrų ir nėra už jas atsakingas. Tiesiogiai pavaldus tik žemės ūkio ministrui, kuris šios funkcijos nėra perdavęs kitiems ministerijos valstybės tarnautojams ar darbuotojams. Departamento direktorius atsako už departamentui pavestų funkcijų ir uždavinių vykdymą, skyriui vadovauja skyriaus vedėjas.

Skyriaus tikslas, kaip numatyta jo nuostatuose – audituoti lėšų, gautų iš Europos Sąjungos ir nacionalinio biudžeto, užsienio institucijų arba fondų panaudojimą, administravimo procedūras, taikomas kontrolės priemones bei jų pakankumą, pasiekiamų numatytų tikslų ar uždavinių lygį.

Skyriaus uždaviniai, kaip numatyta jo nuostatuose:

- tikrinti ir vertinti, kaip administruojamos ir panaudojamos lėšos, gautos iš Europos Sąjungos ir nacionalinio biudžeto, užsienio institucijų arba fondų, įvertinti ar sukurta ir įdiegta kontrolės sistema, ar ji pakankama ir veiksminga, ar naudojamos ir taikomos administravimo procedūros yra tinkamos ir patikimos;
- atlikti Europos Sąjungos ir valstybės biudžeto, užsienio institucijų arba fondų lėšų panaudojimo privalomuosius patikrinimus pagal Europos Komisijos reikalavimus;
- įvertinti ar sukurta ir įdiegta kontrolės sistema ar ji yra pakankama ir veiksminga;

- tikrinti ar naudojamos ir taikomos administravimo procedūros yra tinkamos ir patikimos;
- teikti ministrui objektyvią informaciją, rekomendacijas ir išvadas apie Europos Sąjungos ir valstybės biudžeto, užsienio institucijų arba fondų lėšų panaudojimą, vidaus kontrolės būklę, galimą arba nustatytą veiklos riziką.

Skyrius savo veikloje vadovaujasi Vidaus kontrolės ir audito įstatymu, tarptautiniais vidaus audito profesinės praktikos standartais, Vidaus audito vadovu, ES ir nacionalinės paramos audito skyriaus atliekamų ES struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004-2006 metų BPD Kaimo plėtros ir žuvininkystės prioritetu priemonėms įgyvendinti, naudojimo atrankinių patikrinimų metodika (kuri yra identiška LR finansų ministerijos patvirtintai pavyzdinei metodikai, ir nėra pritaikyta LR žemės ūkio ministerijai priskirtoms priemonėms audituoti), atitinkamais ES reglamentais ir kitais teisės aktais bei rekomendacijomis.

Departamento veikla yra planuojama sudarant strateginius (3 metų) ir metinius audito atlikimo planus, kurie rengiami remiantis rizikos analize pagrįsta metodika. Parengtas strateginis ir metinis planas yra teikiami ministrui susipažinti, kuris atsižvelgdamas į ministerijos strateginį planą, numatytus veiklos prioritetus ir vykdomų programų svarbą, gali atitinkamai pritarti, koreguoti arba reikalauti įtraukti papildomus planuojamų strateginio ir metinio plano auditų atlikimus. Sudarant metinius departamento tikrinimų planus, valstybės tarnautojams atliekant auditus ir pateikiant vidaus audito rezultatus, laikomasi nešališkumo ir objektyvumo principų. Jeigu departamento darbuotojams, atliekant jiems pavestas funkcijas, daromas vienoks ar kitoks poveikis, ko pasėkoje gali būti įtakojama audito atlikimo eiga ar audito rezultatai, apie tokius veiksmus ir jų galimus padarinius valstybės tarnautojai visuomet informuoja departamento direktorių, kuris su gauta informacija supažindina ministrą. Šių pagrindinių sąlygų buvimas ir jų tinkamas vykdymas užtikrina departamento organizacinį ir veiklos nepriklausomumą.

ES ir nacionalinės paramos skyrius savo atliekamų funkcijų nėra niekam delegavęs ir artimiausiu metu nėra numatyta, kad audito atlikimo paslaugos būtų perkamos iš kitų audito bendrovių.

Analizės metu buvo peržiūrėta skyriaus vykdoma veikla. Per 2005 metus skyrius atliko 18 ES paramos lėšų auditų, kurie buvo numatyti metiniame plane ir papildomai atlikta 11 neplaninių auditų. Darytina išvada, kad sudaromi neadekvatūs metiniai veiklos planai.

Atliktų deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų patikrinimai:

- EŽŪOGF (218 481 EUR/5%) – visos patikrintos deklaruotos išlaidos yra tinkamos finansuoti;
- ŽOFP (1 830 207 EUR/29 %) – visos patikrintos deklaruotos išlaidos yra tinkamos finansuoti.

Atliekant vidaus auditus nėra naudojamosi standartizuotais darbo dokumentais, t.y. nėra parengti standartizuoti klausimynai.

Dauguma pastebėjimų susiję su procedūriniais neatitikimais. Pateiktos 79 rekomendacijos. Iš kurių 80 % yra įgyvendintos arba įgyvendinamos, o 20 % rekomendacijų nustojo aktualumo. Departamento rekomendacijų priežiūra buvo vykdoma pagal vedamą rekomendacijų įgyvendinimo apskaitos registrą ir kontroliuojama departamento vadovybės lygmeniu.

Tinkamam auditų įgyvendinimui labai svarbus kvalifikuotas ir kompetentingas personalas. Skyriuje dirba 9 vidaus auditoriai, kurie specializuojasi ES lėšų audito srityje, t.y. skyriaus vedėjas ir 8 vyriausieji specialistai. Viena iš jų yra vaiko auginimo atostogose ir viena darbuotoja stažuotėje. Taigi, realiai auditus atlieka 7 darbuotojai. Darbuotojų poreikis pagal nustatytą metodiką – 14. Iš pateiktos analizės galime teigti, kad yra didelė rizika, kad vidaus audito funkcijos bus įgyvendintos netinkamai dėl darbuotojų trūkumo.

Skyriaus darbuotojams keliami reikalavimai yra aprašyti pareigybių aprašymuose. Skyriaus personalo kvalifikacija:

- visi darbuotojai turi aukštąjį išsilavinimą, 7 iš jų – ekonominį, 2 – vadybinį;
- visi išklause valstybės įstaigų Vidaus audito programą (IV modulius) Finansų ministerijos mokymo centre;
- 3 darbuotojai yra atestuoti vidaus auditoriai;
- nei vienas neturi sertifikuoto vidaus auditoriaus pažymėjimo (CIA);
- nėra vidaus auditorių, turinčių specialius gebėjimus atlikti informacinių sistemų auditus.

Dauguma skyriaus darbuotojų turi iki 1 metų, du – iki trijų ir vienas – virš trijų metų patirtį vidaus audito srityje.

Metų pradžioje, atsižvelgiant į kiekvieno auditoriaus pageidavimus ir poreikius bei kiekvienos institucijos planuojamus vykdyti mokymus, parengiamas departamento valstybės tarnautojų kvalifikacijos kėlimo planas. Kuriame atskirai kiekvienam auditoriui numatomi ir visų metų eigoje išdėstomi lankytini seminarai. Tačiau realiai 2005 m. skyriaus valstybės tarnautojai, dalyvavo tik Finansų ministerijos mokymo centro rengtuose mokymuose, kurių ne visos programos buvo aktualios.

Apibendrinant analizę, galime pažymėti, kad vadovybė galėtų labiau atsižvelgti į darbuotojų komplektavimą ir stengtis pritraukti įvairesnio išsilavinimo darbuotojus į audito skyrių (pvz. teisės, finansų ar informacinių technologijų specialistus), kadangi didžioji dauguma

darbuotojų turi ekonominį išsilavinimą. Taip pat nėra numatyta darbuotojų rotacija, kuri galėtų padidinti audito efektyvumą, o taip pat keltų darbuotojų kvalifikaciją.

Analizės metu nustatyta, kad nėra atliekami vidiniai vertinimai, t.y. nėra vertinamas audito kokybės veiksmingumas. Pažymėtina, kad vidaus auditoriai gali teigti, kad jų darbas atliekamas vadovaujantis tarptautiniu mastu pripažintais vidaus audito standartais gali tik tuomet, jei audito kokybės užtikrinimo ir tobulinimo programos įvertinimas parodo, kad vidaus audito veikla atitinka šių standartų nuostatas.

Dauguma skyriaus darbuotojų turi iki 1 metų patirtį vidaus audito srityje, taigi, yra rizika, kad auditai gali būti atliekami nepakankamai kompetentingai dėl darbo patirties stokos.

Atlikus atvejo analizę galime teigti, kad vidaus auditoriai nėra tinkamai pasirengę atlikti ES paramos lėšų patikrinimus dėl nepakankamų praktinių įgūdžių, nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus, specialiųjų gebėjimų neturėjimo, nemotyvuotos mokymo politikos, netobulo veiklos planavimo. Kompensuojant atitinkamų gebėjimų trūkumą, dalį funkcijų būtų galima pirkti iš privataus sektoriaus.

## PABAIGA

Apibendrinat medžiagą formuluojamos šios išvados:

1. ekonominėje literatūroje vidaus auditas yra nagrinėjamas vidaus kontrolės sistemos bei vidaus finansų kontrolės sąryšio požiūriais;
2. Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme vidaus auditas apibrėžiamas kaip 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. Autorės nuomone, minėtame įstatyme pateiktas šiek tiek klaidingas požiūris į vidaus auditą, kadangi vidaus auditas negali būti vidaus kontrolės sistemos dalis. Būtina pastebėti, kad labai svarbi vidaus audito funkcija yra jo nepriklausomumas, todėl vidaus auditas negali būti jokiais ryšiais susijęs su veikla kurią jis audituoja, kadangi viena iš vidaus audito funkcijų yra vidaus kontrolės sistemos vertinimas.
3. Lietuvoje sukurta trijų lygių Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų valdymo ir kontrolės sistema, kurioje veikia vadovaujančioji, mokėjimo, tarpinės ir įgyvendinančiosios institucijos, bei dviejų lygių, kurioje veikia vadovaujančioji, mokėjimo ir įgyvendinančioji institucija. Autorės nuomone kuo mažiau institucijų dalyvauja paramos valdyme, tuo sistema lankstesnė ir trumpesnis paramos administravimo laikas.
4. vidaus audito sistema buvo sukurta per du metus (2001-2002 m.), nustatyti Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų vidaus audito principai teisės norminiuose aktuose yra pakankamai nauji Lietuvos valstybiniam sektoriui, o taip pat ne visi Europos Komisijos reikalavimai tinkamai perkelti į Lietuvos teisės aktus. Pavyzdžiui, Lietuvos teisės aktais nėra suteikta teisė nei auditą atliekančioms, nei kontrolės funkcijas vykdančioms institucijoms tikrinti subrangovus visų subrangos sutarčių atžvilgiu, bei įpareigoti juos pateikti visą reikalingą informaciją, susijusią su pagal subrangos sutartis vykdoma veikla. Nors Europos Komisijos reglamente Nr. 448/2004 yra numatyta, kad sudarant subrangos sutartis subrangovai turi įsipareigoti pateikti audito ir kontrolės įstaigoms visą reikalingą informaciją, susijusią su pagal subrangos sutartis vykdoma veikla.
5. Europos Sąjungos finansinės paramos vidaus auditas yra Lietuvos teisės aktuose suprantamas kaip sudedamoji viešųjų finansų kontrolės dalis, atlikus analizę nustatyta, kad jo vaidmuo lėšų kontrolėje iki šiol nebuvo labai ženklus, kadangi didžioji dalis neatitikimų taisyklėms yra nustatoma įgyvendinančiųjų institucijų lygiu arba Valstybės kontrolės.

6. dažniausios Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų audito problemos: nacionaliniu mastu nesuderinti teisės aktai, vidaus audito nepriklausomumas, patikrintų išlaidų reprezentatyvumas, poauditinė veikla;
7. vidaus audito tobulinimo perspektyvos turėtų būti orientuotos į finansinio, veiklos, informacinių sistemų ir kitų audito rūšių metodologijos tobulinimą bei sistemos rizikos valdymą, tam, kad audituoti būtų atsirenkamos rizikingiausios sritys.
8. darbo pradžioje iškelta hipotezė pasitvirtino tik iš dalies. Lietuvos valstybinio sektoriaus Europos Sąjungos paramos lėšų vidaus auditas nesuteikia pilnos garantijos, kad paramos lėšos naudojamos teisėtai, tinkamai ir tik finansuotinoms išlaidoms dengti, kadangi nėra pakankami vidaus auditorių administraciniai sugebėjimai, nemotyvuota mokymų politika bei nepakankama metodologinė bazė.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 31 d. nutarimas Nr. 661 „Dėl finansinių Europos Sąjungos paramos programų lėšų valdymo ir kontrolės taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 68-2472.
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. birželio 28 d. nutarimas Nr. 802 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugpjūčio 24 d. nutarimo Nr. 1026 „Dėl Europos Sąjungos sanglaudos fondo paramos administravimo Lietuvoje“ pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 103-3777.
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 18 d. nutarimas Nr. 414 „Dėl institucijų, atsakingų už Europos Sąjungos struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004-2006 metų Bendrojo programavimo dokumentui įgyvendinti, administravimą, atsakomybės ir funkcijų pasiskirstymo“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 51-1700.
5. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. rugpjūčio 1d. įsakymas Nr. 1K-226 „Dėl Europos Sąjungos struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004-2006 m. Bendrojo programavimo dokumento priemonėms įgyvendinti, veiklos atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 96-3615.
6. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. spalio 17 d. įsakymas Nr. 1K-307 „Dėl Europos Sąjungos finansinės paramos naudojimo pažeidimų nustatymo bei šalinimo ir apribojimų gauti Europos Sąjungos finansinę paramą nustatymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 127-4588.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymas Nr. 1K-404 „Dėl Europos Sąjungos sanglaudos fondo lėšų atrankinių patikrinimų pavyzdinės metodikos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2006, Nr. 3-65.
8. Komisijos 2001 m. kovo 2 d. reglamentas (EB) Nr. 438/2001 nusakantis išsamias Tarybos reglamento (EB) Nr. 1260/1999 įgyvendinimo taisykles dėl struktūrinių fondų paramos valdymo ir kontrolės sistemų.
9. Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerija. Kaimo plėtros 2004-2006 metų planas/ ŽŪM. – V., 2004.P.329.
10. Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti 2003 m. kovo 13 d. rekomendacijos ES paramos lėšų vidaus auditui. Posėdžio protokolas Nr.1, sprendimo Nr. 5. – V., 2003.P.122.



11. E.Buškevičiūtė. Viešieji finansai. – Kaunas: Technologija, 2006.P.441.
12. J.Mackevičius. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: AB „Spauda“, 1999.P.699.
13. Tarptautiniai vidaus audito standartai. – Vilnius: Vidaus auditorių institutas, 2000 P.61.
14. D.Daujotaitė. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešojo politika ir administravimas. 2002, Nr.2.P.71.
15. Viešojo sektoriaus vidaus audito sistema Lietuvoje // Valstybės tarnybos aktualijos. 2005, P.35.
16. Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės/ Lietuvos auditorių rūmai.-V., 2005.P.303.
17. Internal control and audit of structural funds.Seminar on “Evaluation of internal control system”/ European Commission. –B., 2003.P.11.
18. Kačergienė V. Audito atsiradimas/ Vidaus auditorių institutas.-V., 2005.P.24.
19. Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės funkcionavimo Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra integracijos į Europos Sąjungą kontekste: daktaro disertacija/ VGTU.-V., 2003.P.63.
20. Petkevičius A. Europos Sąjungos struktūrinių fondų finansų planavimas, valdymas ir kontrolė/ Lietuvos Respublikos Audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas. – V., 2004.P.115.
21. Lietuvos Respublikoje sukurtos ES struktūrinių fondų paramos valdymo ir kontrolės sistemos vertinimo valstybinio audito ataskaita/ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Finansinio audito 7 – sis departamentas – V., 2005.P.28.
22. BPD igyvendinimo 2005 metais ataskaita// [http://www.finmin.lt/notes\\_images/web/stotis\\_inf.nsf/0/E34691207355D218C22570DE004F5741/\\$File/Metine%20ataskaita\\_2005.doc](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/E34691207355D218C22570DE004F5741/$File/Metine%20ataskaita_2005.doc); prisijungimo laikas: 2006-11-19.
23. Daunienė E., Dičpetris L. Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje// [www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/Naujuju\\_VA\\_standartu\\_taikymas\\_2001\\_06\\_04.pdf](http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/Naujuju_VA_standartu_taikymas_2001_06_04.pdf) -; prisijungimo laikas: 2006-11-19.
24. Dičpetris L. Vidaus auditoriaus vaidmuo rizikos valdymo procese// [www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/Vidaus\\_audito\\_vaidmuo\\_rizikos\\_valdymo\\_procese\\_2000\\_11\\_19.pdf](http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/Vidaus_audito_vaidmuo_rizikos_valdymo_procese_2000_11_19.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-19.
25. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Apie pereinamojo laikotarpio institucijų plėtros priemonę// [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F...](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F...); prisijungimo laikas: 2006-10-25.

26. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Europos Sąjungos finansinė parama// [http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?doclocator=%2Fweb%2Fstotis\\_inf.nsf%2F...](http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?doclocator=%2Fweb%2Fstotis_inf.nsf%2F...); prisijungimo laikas: 2006-08-24.
27. Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerija. Tapusi ES nare, Lietuva įgys teisę naudotis paramos fondais// [http://www.zum.lt/min/Informacija/dsp\\_news.cfm?NewsID=1264&langparam=LT&Title=&E...](http://www.zum.lt/min/Informacija/dsp_news.cfm?NewsID=1264&langparam=LT&Title=&E...); prisijungimo laikas: 2006-10-25.
28. Rupšys R. Vidaus audito kokybės įvertinimas, ko verti įmonės vidaus auditoriai// [http://www.teisescentras.lt/print.php?type=A&item\\_id=127](http://www.teisescentras.lt/print.php?type=A&item_id=127); prisijungimo laikas: 2006-09-15
29. Vadalapienė R. Aukščiausiajai valstybinio audito institucijai – nauji teisiniai įgaliojimai// <http://209.85.129.104/search?q=cache:fGO3KUKCwHIJ:www.vkontrolė.lt/dokumentai/leidini...>; prisijungimo laikas: 2006-10-16.
30. Valstybės auditas pagal ES// [http://209.85.129.104/search?q=cache:16inUwowV4QJ:www.euro.lt/liet\\_integracija/IZ\\_1\(33\)](http://209.85.129.104/search?q=cache:16inUwowV4QJ:www.euro.lt/liet_integracija/IZ_1(33)...)...; prisijungimo laikas: 2006-10-16.
31. Pilietinės visuomenės institutas. „Europos Sąjungos parama: panaudojimo efektyvumas“// [http://www.civitas.lt/files/Tyrimas\\_ES\\_paramos\\_panaudojimo\\_efektyvumas\\_Gamyba.pdf](http://www.civitas.lt/files/Tyrimas_ES_paramos_panaudojimo_efektyvumas_Gamyba.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-19.

## **VIDAUS AUDITO VAIDMUO ADMINISTRUOJANT ES LĖŠAS**

**RAKTINIAI ŽODŽIAI:** Vidaus auditas, Vidaus audito tarnyba, Vidaus kontrolė, Vidaus kontrolės sistema, Vidaus audito vaidmuo, Finansų kontrolė.

### **SANTRAUKOS TURINYS**

Darbe apžvelgiama Lietuvoje gautos ES finansinės paramos valdymo ir kontrolės sistema, susistemunami pagrindiniai Europos Komisijos reikalavimai kontrolės sistemai, apibrėžiamas Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų vidaus audito vaidmuo visoje paramos lėšų kontrolės sistemoje ir analizuojamas vidaus audito pasirengimas tinkamam priskirtų funkcijų įgyvendinimui.

Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino tik iš dalies. Lietuvos valstybinio sektoriaus vidaus auditas nesuteikia pilnos garantijos, kad Europos Sąjungos paramos lėšos naudojamos teisėtai, tinkamai ir tik finansuotinoms išlaidoms dengti, dėl nepakankamų praktinių įgūdžių, nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus, specialiųjų gebėjimų neturėjimo, nemotyvuotos mokymo politikos, netobulo veiklos planavimo.

### **SANTRAUKA**

Lietuvos valstybiniame sektoriuje vidaus audito sistema faktiškai buvo sukurta per du metus (2000 – 2001 m.). Spartus vidaus audito sistemos kūrimasis buvo sąlygotas Lietuvos siekio tapti Europos Sąjungos nare, nes viena iš Europos Komisijos keliamų sąlygų buvo nepriekaištingas pasirengimo stojimui ir paramos fondų valdymas.

Siekiant užtikrinti, kad Europos Sąjungos finansinės paramos lėšos būtų naudojamos laikantis patikimo finansų valdymo principais, atliekama daug patikrinimų. Didžioji dalis kontrolės atliekama vietos lygmeniu. Vidaus auditas yra vienas iš kontrolės elementų Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų kontrolės sistemoje. Vidaus audito tarnybos atlieka patikrinimus pagal Europos Komisijos reikalavimus. Savo darbu jos siekia užtikrinti, kad finansinės operacijos yra tinkamai įregistruotos, teisėtai ir tvarkingai atliktos bei ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai valdomos, padeda užtikrinti, kad būtų įdiegtos tinkamos ir veiksmingos kontrolės sistemos.

Vidaus audito vaidmuo:

- užtikrinti veiklos efektyvumą ir rezultatyvumą (patikimas finansų valdymas ir kontrolė);
- užtikrinti finansinės informacijos ir ataskaitų patikimumą;
- užtikrinti Europos Sąjungos ir Lietuvos valstybės teisės aktų reikalavimų laikymąsi;
- užtikrinti tinkamą Europos Sąjungos ir valstybės biudžeto finansinių interesų apsaugą.

Tinkamas pasiruošimas Europos Sąjungos finansinės paramos lėšų vidaus auditui yra svarbus ne tik instituciniu ar nacionaliniu mastu. Tinkamas pasiruošimas ir vidaus audito metodų įsisavinimas bei naudojimas yra garantas nenutrūkstamiems, tolygiems, suplanuotiems finansiniams srautams iš Europos Sąjungos.

Darbo pradžioje iškelta hipotezė pasitvirtino tik iš dalies. Lietuvos valstybinio sektoriaus vidaus auditas nesuteikia pilnos garantijos, kad Europos Sąjungos paramos lėšos naudojamos teisėtai, tinkamai ir tik finansuotinoms išlaidoms dengti, dėl nepakankamų praktinių įgūdžių, nepakankamo vidaus auditorių skaičiaus, specialiųjų gebėjimų neturėjimo, nemotyvuotos mokymo politikos, netobulo veiklos planavimo

## **ROLE OF INTERNAL AUDIT IN ADMINISTERING THE EU FUNDS**

**THE MAIN NOTIONS:** Internal audit, Internal audit unit, Internal control, Internal control system, Internal audit role, Finance control.

### **SUMMARY PURPORT**

This job reviews the system of the European Union funds control, the role of internal audit and the internal audit readiness to guarantee that the European Union funds are used legally and properly.

The hypothesis suggested at the beginning of the work proved out only partially. The internal sector of the Lithuanian state sector does not give a full guarantee that the European Union funds are used legally, properly and only in order to reimburse the costs to be financed, due to the lack of efficient practical skills, insufficient number of internal auditors, absence of special capacities, unmotivated training policy, incomplete planning of activities.

### **SUMMARY**

In the Lithuanian state the system of internal audit was actually developed within the period of two years. The rapid development of the system of internal audit was determined by Lithuania's goal to become a Member State as one of the conditions set by the European Commission was the perfect management of the preparation to enter the union and of support funds.

In order to ensure that the funds of the European Union financial support would be used in accordance with the principles of finance management, a great deal of inspection is carried out. Most of the control is implemented at the local level. Internal audit is one of the control elements in the system of the European Union funds control. The internal audit services carry out inspection according to the European Commission requirements. With the help of their work they try to ensure that financial operations would be properly registered, carried out legally and regularly as well as economically, effectively and efficiently managed; and they help to ensure that appropriate and efficient control system would be introduced.

The role of internal audit:

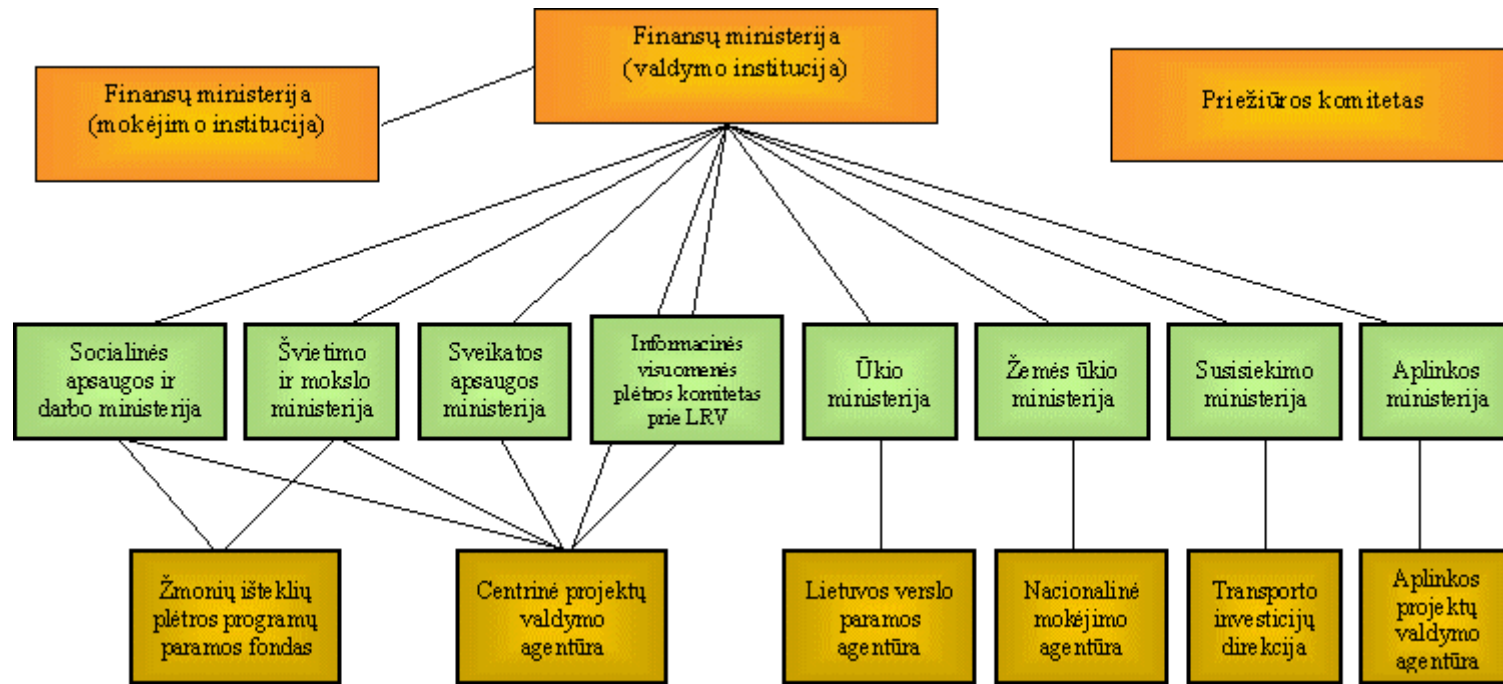
- to ensure the efficiency and capacity of activities (reliable financial management and control);
- to ensure the reliability of financial information and reports;

- to ensure observing the requirements of legal acts;
- to ensure the proper security of financial interests.

Proper preparation for the internal audit of the European Union funds plays an important role not only at the institutional but also at the national level. The proper preparation, mastering and use of the internal audit methods is a guarantee for continuous, even and planned financial flows from the European Union.

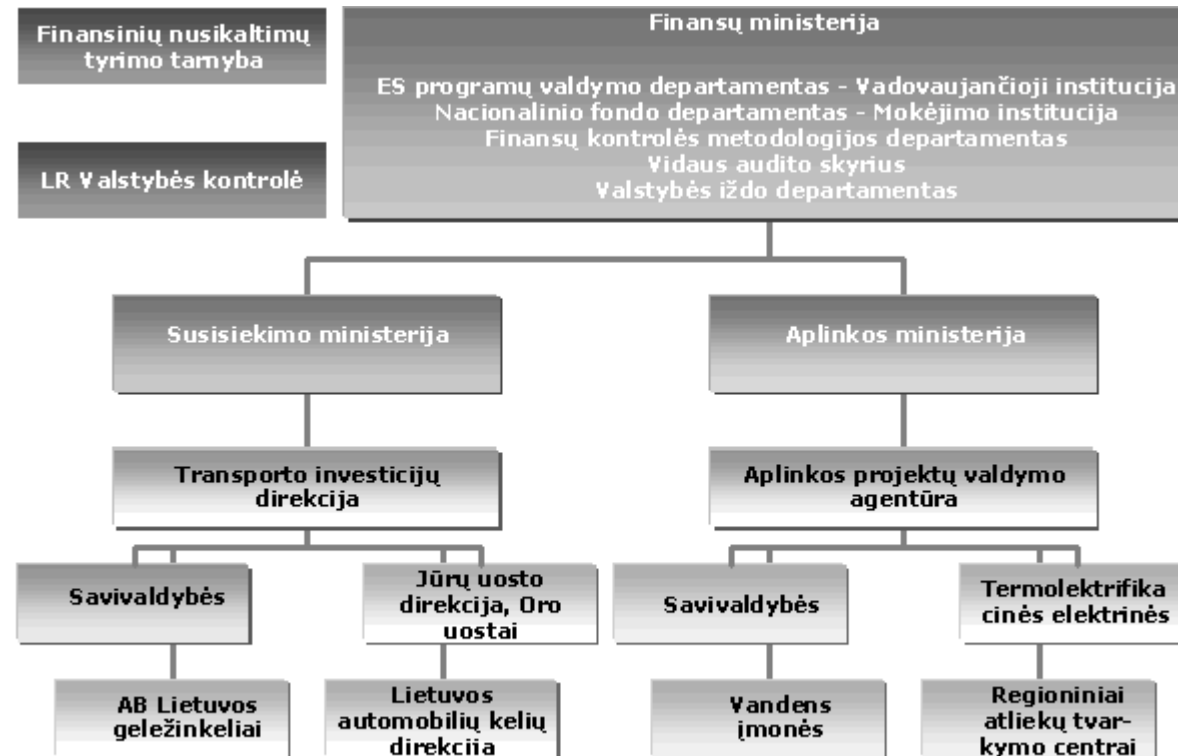
The hypothesis suggested at the beginning of the work proved out only partially. The internal sector of the Lithuanian state sector does not give a full guarantee that the European Union funds are used legally, properly and only in order to reimburse the costs to be financed, due to the lack of efficient practical skills, insufficient number of internal auditors, absence of special capacities, unmotivated training policy, incomplete planning of activities. The most common problems of the audit of European Union financial support funds are touched upon in the work, i.e. the legal acts harmonized at the national level, independence of internal audit, representativeness of the examined expenses, and post-audit activities.

1 priedas. ES struktūrinių fondų lėšų administravimo schema



Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerija

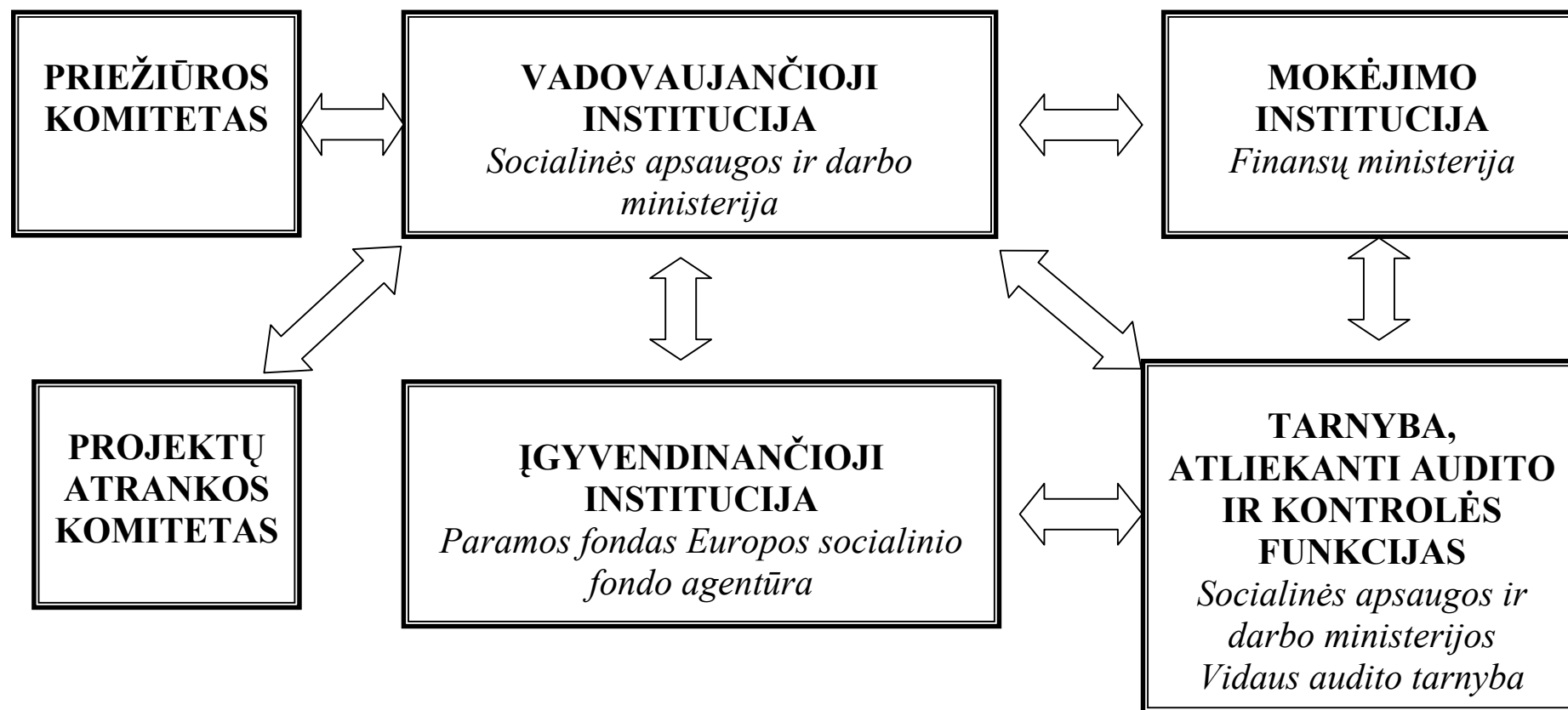
2 priedas. Sanglaudos fondo administravimo grafinė schema



Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerija



3 priedas. Europos Bendrijų iniciatyvos EQUAL administravimo Lietuvoje schema



Šaltinis: Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija

Darbo baigimo data: 2006 m. lapkričio 20 d.

Goda Grebelienė