

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
VIEŠOJO ADMINISTRAVIMO FAKULTETO  
VIEŠOJO ADMINISTRAVIMO KATEDRA

VITA KONDRATAVIČIŪTĖ

SAVIVALDOS INSTITUCIJŲ ADMINISTRAVIMO STUDIJŲ PROGRAMA

**VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS  
UTENOS APSKRITIES  
SAVIVALDYBĖSE**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas: doc.dr. A. Astrauskas

VILNIUS, 2007

# TURINYS

<b>IVADAS</b>	<b>3</b>
<b>1. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS</b>	<b>6</b>
1.1. Vidaus kontrolės samprata	6
1.2. Vidaus audito samprata	13
1.3. Vidaus kontrolės palyginimas su vidaus auditu	17
1.4. Vidaus audito palyginimas su išorės	18
<b>2. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS LIETUVOS SAVIVALDYBĖSE</b>	<b>22</b>
2.1. Savivaldybės samprata ir jos organizacinė struktūra	22
2.2. Vidaus kontrolės ir vidaus audito raidos etapai	25
2.3. Centralizuota Vidaus audito tarnyba	27
<b>3. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS UTENOS APSKRITIES SAVIVALDYBĖSE</b>	<b>32</b>
3.1. Centralizuotos vidaus audito tarnybos veikimas Utenos apskrities savivaldybėse	32
3.2. Centralizuotos vidaus audito tarnybos darbo organizavimas	33
3.3. Centralizuotos vidaus audito tarnybos darbo planavimas	35
3.4. Vidaus audito atlikimas	37
3.5. Vidaus audito ataskaitos	38
3.6. Centralizuotos vidaus audito tarnybos personalo ištekliai	39
3.7. Centralizuotos vidaus audito tarnybos darbuotojų mokymas ir kvalifikacijos tobulinimas	40
3.8. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas centralizuotojo vidaus audito tarnyboje	40
3.9. Vidaus audito sistemos vertinimas centralizuotojo vidaus audito tarnyboje	45
3.10. Vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrityse tobulinimas	46
3.11. Centralizuotų vidaus audito tarnybų ir savivaldybių kontrolierių tarpusavio ryšiai	48
<b>IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS</b>	<b>49</b>
<b>LITERATŪROS SĄRAŠAS</b>	<b>50</b>
<b>SANTRAUKA</b>	<b>52</b>
<b>SUMMARY</b>	<b>53</b>
<b>PRIEDAI</b>	<b>54</b>

## ĮVADAS

Ilgą laiką buvo diskutuojama, tiek teoriniame lygmenyje, tiek ir praktiniame, (beje šios diskusijos vyksta ir šiandien) apie audito ir kontrolės sąvokų tapatumą ir skirtumą. Tik Vidaus audito ir kontrolės Įstatyme šios sąvokos atskiriamos. Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatyme Vidaus kontrolė apibrėžiama kaip viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visu tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą. Tuo tarpu vidaus auditas viešajame sektoriuje – 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.

Apibendrinant **Vidaus kontrolė** yra procesas, kuriame dalyvauja visas viešasis juridinis asmuo (toliau – VJA) ir skirtas užtikrinti:

- Veiklos efektyvumą ir našumą;
- Finansinio atsiskaitomumo patikimumą;
- Galiojančių Įstatymų ir nuostatų laikymąsi.

**Vidaus auditas** yra organizacinė dalis, kuri vertina vidaus kontrolę.

Vidaus auditą savivaldybėse atlieka savivaldybės tarybos Įsteigta centralizuota vidaus audito tarnyba (toliau – CVAT). CVAT savo veiklą atlieka vadovaudamasi vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymo nuostatomis bei kitais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą.

**Temos aktualumas:** Vietos savivaldos institucijų veikla nėra pakankamai efektyvi, tam turi įtakos nuolatinė savivaldybės tarnautojų kaita, santykinai neaukšti atlyginimai ir kitos priežastys. Įsigaliojus LR vietos savivaldos Įstatymui (1994 m. liepos 7 d. Nr I-533) ir LR vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymui (2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253) LR regionuose tapo ypač aktualūs vidaus audito ir vidaus kontrolės klausimai. Atsirado problema šiuos Įstatymus įgyvendinti. Savivaldybėse apart kontrolieriaus tarnybos Įsteigus ir vidaus audito tarnybą, problema tapo vidaus auditorių parinkimas, jų apmokymas.

Vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrityje temos **aktualumas** yra tas, kad apleičiamas vidaus kontrolės ir vidaus audito, jų sistemos ir efektyvumo problematika susilaukia menko Lietuvos mokslininkų dėmesio ir tik fragmentiškos analizės: neatskleidžiamos egzistuojančių problemų priežastys, pasekmės, galimi sprendimų būdai ir t.t. Todėl, siekiant efektyvesnio viešojo sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito kontrolės sistemos tiek Utenos apskrities savivaldybėse

funkcionavimo, tiek ir kitose apskrityse, reikia analizuoti esamą sistemą bei ieškoti jos efektyvumo tobulinimo galimybių.

Rašant darbą remtasi įvairia **literatūra ir šaltiniais**. Vidaus kontrolės ir vidaus audito sampratas padėjo aptarti J. Mackevičiaus, A. Katkaus ir kitų autorių darbai. Daugiausia nagrinėti Lietuvos Respublikoje priimti ir nuolat besikeičiantys Įstatymai ir kiti norminiai teisės aktai, tiesiogiai reglamentuojantys vidaus kontrolę ir vidaus auditą. Taip pat remtasi užsienio autorių literatūra, viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėmis, vidaus audito rekomendacijomis, valstybiniais audito reikalavimais bei internetiniais šaltiniais.

**Tyrimo objektas:** Utenos apskrities savivaldybės.

**Tyrimo dalykas:** Vidaus kontrolė ir vidaus auditas Utenos apskrities savivaldybėse.

**Tyrimo tikslas:** Atlikti vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse lyginamąją analizę ir pateikti rekomendacijas vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemų tobulinimui.

Darbo tikslo pasiekimui keliami tokie **uždaviniai**:

1. Apibrėžti vidaus kontrolės ir vidaus audito sampratas.
2. Aptarti vidaus kontrolę ir vidaus auditą Lietuvos savivaldybėse bei vidaus kontrolės ir vidaus audito raidos etapus.
3. Išnagrinėti esamą vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemų funkcionavimą Utenos apskrities savivaldybėse. Atlikti vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse lyginamąją analizę.
4. Identifikavus problemas, pateikti rekomendacijas jas spręsti.

**Hipotezė:** Vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos Utenos apskrities savivaldybėse yra silpnos.

**Tyrimo metodai:** istorinis - lyginamasis, interviu, anketinės apklausos, teisės aktų analizė, mokslinės literatūros analizė.

Darbas suskirstytas į tris skyrius:

1. Vidaus kontrolė ir vidaus auditas
2. Vidaus kontrolė ir vidaus auditas Lietuvos savivaldybėse
3. Vidaus kontrolė ir vidaus auditas Utenos apskrities savivaldybėse

**Pirmame skyriuje** nagrinėjamos vidaus kontrolės ir vidaus audito sampratos, skirtumai tarp vidaus kontrolės ir vidaus audito bei skirtumai vidaus ir išorės audito, teisės aktai šioje srityje. Apžvelgiama vidaus kontrolę ir vidaus auditą reglamentuojančių teisės aktų raida, analizuojamos tų teisės aktų tobulinimo kryptys.

**Antrame skyriuje** aptariama savivaldybės samprata bei jos vieta bendroje viešojo administravimo sistemoje, vidaus kontrolės ir vidaus audito raidos etapai, centralizuotos vidaus audito tarnybos samprata, nepriklausomumas bei funkcijos.

**Trečiame skyriuje** pagal vienodus aspektus kiekvienoje Utenos apskrities savivaldybėje atliekama lyginamoji analizė. Pateikiamos rekomendacijos kaip tobulinti vidaus kontrolę ir vidaus audito sistemą Utenos apskrities savivaldybėse.

Darbo pabaigoje pateikiami priedai su duomenų lentelėmis.

# 1. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS

Siekiant išnagrinėti vidaus kontrolę ir vidaus auditą, pirmame darbo skyriuje išskiriami keturi poskyriai:

- 1.1. **Vidaus kontrolės samprata.** Šiame skyriuje aptariamas vidaus kontrolės teisinis reglamentavimas, analizuojama: kas yra vidaus kontrolė, finansų kontrolė, kas ją atlieka.
- 1.2. **Vidaus audito samprata.** Aptariamas vidaus audito teisinis reglamentavimas, analizuojama: kas yra vidaus auditas, vidaus audito tikslai ir uždaviniai, kas jį atlieka.
- 1.3. **Vidaus kontrolės palyginimas su vidaus auditu.** Atliekamas vidaus audito ir vidaus kontrolės palyginimas.
- 1.4. **Vidaus audito palyginimas su išorės auditu.** Atliekamas vidaus ir išorės audito palyginimas.

## 1.1. Vidaus kontrolės samprata

Literatūroje pateikiama įvairių vidaus kontrolės apibrėžimų, turinčių ir bendrų bruožų, ir skirtumų. Rinkos ekonomikos sąlygomis veikia trijų lygių kontrolės sistema:

- Vidinė kontrolė;
- Išorinė kontrolė;
- Valstybės kontrolė.<sup>1</sup>

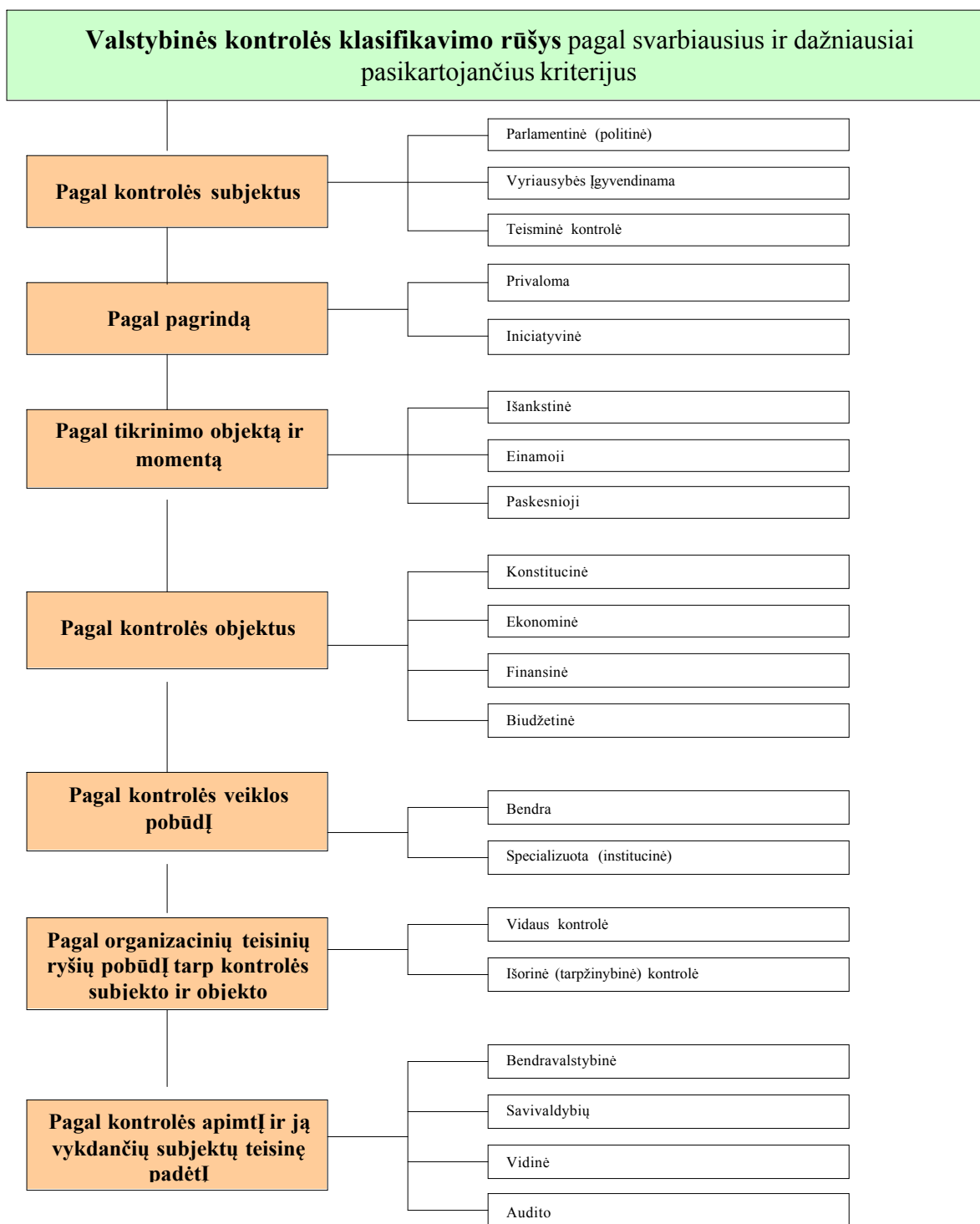
A.Katkus<sup>2</sup> ir kiti autoriai pateikia tokias valstybinės kontrolės klasifikavimo rūšis pagal svarbiausius ir dažniausiai pasikartojančius kriterijus, kurie visumoje sudaro vieningą sistemą (žr. 1 schemą):

- *pagal kontrolės subjektus*: parlamentinė (politinė), vyriausybės įgyvendinama, teisminė kontrolė;
- *pagal pagrindą*: privaloma (vykdoma Įstatymų pagrindu arba kompetentingos institucijos sprendimu), iniciatyvinė (vykdoma atitinkamo ūkio subjekto noru).
- *pagal tikrinimo objektą ir momentą*: išankstinė (atliekama prieš vykdant atitinkamas finansines operacijas. Jos objektu yra dokumentai, patvirtinantys pasirengimą atlikti tam tikras finansines operacijas), einamoji (atliekama jau įgyvendinant konkrečius finansinius planus ar atliekant finansines operacijas. Objektas- finansinių planų vykdymas ar finansinių operacijų atlikimas), paskesnioji (vykdoma įgyvendinus finansinius planus. Jos objektas- tokių planų įvykdymo rezultatas).
- *pagal kontrolės objektus*: konstitucinė, ekonominė, finansinė ir biudžetinė;

<sup>1</sup> J.Mackevičius. Audito pradmenys. Vilnius. 1994. p. 10 – 11.

<sup>2</sup> Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius, p. 101.

- pagal kontrolinės veiklos pobūdį: bendra ir specializuota (dar vadinama institucine) kontrolė;
- pagal organizacinių teisinių ryšių pobūdį tarp kontrolės subjekto ir objekto: vidaus ir išorinės (tarpžinybinė) kontrolė;
- Pagal kontrolės apimtį ir ją vykdančių subjektų teisinę padėtį. Bendravalstybinė, Savivaldybių, Vidinė, Audito .



1 schema. Valstybinės kontrolės klasifikavimo rūšys

Šiame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemų nagrinėjimui.

Kiekvienoje organizacijoje, kuri priklauso viešajam ar privačiam sektoriui, yra valdymo sistema. Kadangi viešojo sektoriaus išteklius daugiausia sudaro valstybės lėšos, kurios visuomenės reikmėms turi būti naudojamos rūpestingai, reikia pabrėžti viešojo sektoriaus išteklių saugojimo reikšmę. Be to, viešajame sektoriuje tebevyrauja piniginiu principu pagrįsta biudžeto apskaita, tačiau ji neduoda pakankamo patikinimo dėl išteklių išsigijimo, naudojimo ir perleidimo. Dėl to viešojo sektoriaus turto apskaita ne visada atspindi naujausią būklę, todėl turtas tampa labiau pažeidžiamas. Atsižvelgiant į tai, manoma, kad išteklių saugojimas yra svarbus vidaus kontrolės tikslas. Vidaus kontrolę viešojo sektoriaus organizacijose reikėtų suprasti konkrečios organizacijos specifikos kontekste, t.y. kokių tikslų – socialinių ar politinių – jos siekia; kaip naudoja valstybės lėšas; kokia biudžeto ciklo reikšmė; veiklos sudėtingumas (čia reikia tradicinių vertybių (teisėtumo, sąžiningumo ir skaidrumo) ir modernių vadybos vertybių (rezultatyvumo ir efektyvumo) pusiausvyros); su tuo susijusi organizacijos atskaitingumo visuomenei apimtis.<sup>3</sup>

Nėra bendro vidaus kontrolės sistemos apibrėžimo. Gana išsamų vidaus kontrolės apibrėžimą pateikė R. Bičiulaitis: “Vidaus kontrolė – tai koordinuojamų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinkos, procesų ir valdymo informacijos riziką”.<sup>4</sup>

Būtina pabrėžti 2 svarbiausius vidaus kontrolės sistemos reikšmės aspektus:

- Vidaus kontrolė svarbi pačiai įmonei.
- Vidaus kontrolės būklė svarbi auditoriams.

Vidaus kontrolė yra suprantama kaip procesas, kurį lemia viešojo juridinio asmens vadovybė ir kiti organizacijos darbuotojai ir kurios tikslas būtų užtikrinti, kad:

- 1) veikla būtų teisėta, efektyvi, ekonomiškai, rezultatyvi, skaidri,
- 2) finansinė informacija ir ataskaitos yra patikimos ir išsamios,
- 3) laikomasi įstatymų nuostatų,
- 4) vykdomi strateginiai bei kiti veiklos planai,
- 5) rizikos veiksniai valdomi efektyviai.

Viešojo juridinio asmens vadovai yra tiesiogiai atsakingi už vidaus kontrolę, todėl jie ir turi nuspręsti, kokie kontrolės metodai bus naudojami organizacijos tikslams pasiekti bei uždaviniams įvykdyti. Kartu VJA vadovai gali perduoti ir perduoda kai kurias kontrolės funkcijas kitiems, apibrėždami pareigų pasiskirstymą vidaus kontrolės sistemoje tarp vadovų, VAT ir kitų

<sup>3</sup> [http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/Intosai\\_viesojo\\_sektorius\\_gaires.pdf](http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/Intosai_viesojo_sektorius_gaires.pdf), prisijungimo laikas: 2007-11-03

<sup>4</sup> Bičiulaitis R. Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą/ Daktaro disertacija. Kaunas, VDU. 2001. P. 15.



darbuotojų. Vadinasi, VJA vadovas, daugiau nei bet kas kitas, gali veikti kontrolės aplinką, tačiau kartu jis yra atsakingas už visą vidaus kontrolės sistemą ir niekam negali perduoti savo asmeninės atsakomybės.

Nėra tokios vidaus kontrolės sistemos, kuri visiškai garantuotų visų veiksmų ir funkcijų kontrolę, be to, net ir sukūrus tokią sistemą, jos išlaikymas būtų brangus ir neekonomiškas. Taigi, vidaus kontrolės sistema turi tik užtikrinti, kad funkcijos būtų kontroliuojamos, kad vadovai žinotų apie tai, kas vyksta organizacijoje, ir kad numatytų uždavinius. Vidaus kontrolės sistema, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų. Vidaus kontrolę sudaro penki tarpusavyje susiję elementai <sup>5</sup> (žr. 2 schemą):

- kontrolės aplinka;
- rizikos vertinimas;
- kontrolės veikla;
- informavimas ir komunikacija;
- stebėseną.

1) **kontrolės aplinka.** VJA vadovas formuoja bendrą organizacijos dvasią. Ji apima organizacijos etines vertybes, valdymo filosofiją, pareigų paskirstymą ir vadovų nurodymus;

2) **rizikos vertinimas.** Kadangi kiekviena organizacija susiduria su vidaus ir išorės rizika, kuri gali būti pavojinga organizacijos veiklai, reikalinga nuolatinė rizikos analizė. Nuolat keičiasi ekonominės, kontrolės ir veiklos vykdymo aplinkybės, todėl turi būti numatyti nuolatinės rizikos analizės būdai;

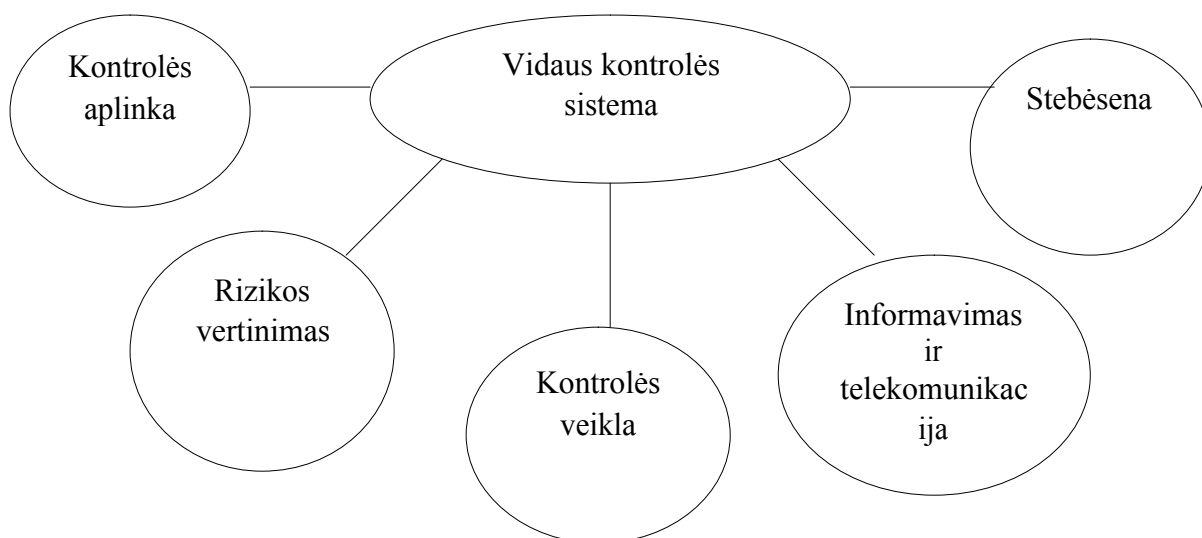
3) **kontrolės veikla.** Kontrolė vykdoma visais organizacijos lygiais. Ji apima įprastus, gerai žinomus kontrolės būdus, tokius kaip parašo įgaliojimo tikrinimas, apribojimai, sulyginimai ir pan.;

4) **informavimas ir komunikacija.** Tam, kad galėtų tinkamai atlikti savo darbo dalį visame kontrolės procese, kiekvienas asmuo turi turėti pakankamai informacijos apie veiklą. Todėl informaciją reikia nedelsiant perduoti visiems asmenims, kurie turi ją gauti. Vadovai turi keistis informacija su darbuotojais, o jie - su vadovais bei tarpusavyje;

5) **stebėseną.** Išorės ir vidaus auditorių atliekamas darbas yra stebėsenos proceso dalis. Vaizdžiai tariant, jis yra išsidėstęs piramidės viršuje ir sudaro tik nedidelę visos vidaus kontrolės sistemos dalį. Geriausia, kai VAT yra kvalifikuotų specialistų grupė, gerai informuota apie vidaus kontrolės klausimus.

---

<sup>5</sup> Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. 2004 m.



2 schema. Vidaus kontrolės elementai.

Analizuojant teisiniu aspektu, šiandien visi vidaus kontrolei keliami reikalavimai, tikslai, kontrolės diegimas, atsakomybė ir kitos sąlygos yra numatytos Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatyme<sup>6</sup>, bei finansų ministro Įsakymuose<sup>7</sup>.

*Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas patvirtintas 2002 m. gruodžio 10 d.* nustato pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja (toliau – viešasis juridinis asmuo), teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų šio Įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė.

Pagal šį Įstatymą, kaip jau buvo minėta, vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.<sup>8</sup>

Pagal valstybinio audito reikalavimus Vidaus kontrolė yra audituojamo subjekto vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kuria siekiama užtikrinti audituojamo subjekto veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.

<sup>7</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. Įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 47-2083 ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 21 d. Įsakymas Nr. 139 „Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo// Valstybės žinios. 2002, Nr.61-2484.

<sup>8</sup> LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. IX-1253 Vilnius.

Įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų Įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.<sup>9</sup>

Vidaus kontrolė sukuria svarbią priemonę, leidžiančią ne tik padėti institucijai pasiekti nustatytų tikslų, bet ir patobulinti bendrąją finansų valdymo praktiką, neabejotinai sustiprinant išteklių valdymo ir kontrolės gebėjimus instituciniu požiūriu.

Daugelio vidaus kontrolės sistema suprantama siaurai, t.y. kaip būdų ir priemonių sistema, skirta klaidoms ir trūkumams atskleisti ir padedanti jų išvengti. Tačiau vidaus kontrolė – tai ne vienas Įvykis ar aplinkybė, bet veiksmų, apimančių visos organizacijos veiklą, serija. Šie veiksmai atliekami organizacijai nuolat vykdant veiklą. Jie apima visą organizacijos valdymą. Todėl vidaus kontrolė nėra tam tikras pridėtinis dalykas prie bendrovės veiklos, kaip kai kurie mano, ar būtina našta. Vidaus kontrolės veikla persipynusi su organizacijos veikla ir efektyviausia tada, kai ji integruota į organizacijos infrastruktūrą ir yra jos esmės dalis.

Ši kontrolė vykdoma organizacijos viduje ir yra sudėtinė institucijos veiklos dalis, už kurią atsako jos vadovybė, kaip numatyta Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatyme.

Vidaus kontrolė yra svarbi pačiai organizacijai. Vadovybei turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams, padedanti nustatyti ateities perspektyvas. Svarbu turėti tokią kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaules ir piktnaudžiavimus.<sup>10</sup>

Vidaus kontrolės pagrindiniai tikslai ir uždaviniai yra numatyti LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymo 3 str.:

#### **Vidaus kontrolės tikslai ir veikimas**

1. Vidaus kontrolės pagrindinis tikslas yra užtikrinti, kad:

1.1. viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma Įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras;

1.2. valstybės ir savivaldybės turtas bei Įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;

1.3. viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimų finansų valdymo principų;

1.4. informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

2. Vidaus kontrolės sistema kiekviename juridiniame asmenyje kuriama ir palaikoma atsižvelgiant į jo veiklos ypatumus, teisės aktus bei kitus dokumentus, reglamentuojančius viešojo juridinio asmens veiklą.

<sup>9</sup> Valstybinio audito reikalavimai. Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. Įsakymo Nr. V-15 redakcija.

<sup>10</sup> Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Vilnius, 2001. P.620-621.

3. Viešojo juridinio asmens vadovas privalo nustatyti vidaus kontrolės procedūras – atsižvelgdamas į vidaus kontrolės tikslą, veiklos riziką, vidaus kontrolės pastovumą bei jos atlikimo sąnaudas, apskaitos ir informacinę sistemą, turto apsaugos būklę ir kitus vidaus kontrolės kriterijus.

#### **Finansų kontrolės tikslai ir veikimas**

Dažnai vidaus kontrolė yra sutapatinama su finansų kontrole. Tačiau, pagal aukščiau minėtą Įstatymą **finansų kontrolė** – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo - laikymąsi. Išskiriama, kad tai yra tik sudėtinė bendros vidaus kontrolės sistemos dalis. Tai nėra dvi tapačios sąvokos, kurios kartais yra painiojamos.

1. Finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sistemos dalies, tikslas – užtikrinti, kad valstybės ir savivaldybių turto valdymas, naudojimas, apsauga bei disponavimas juo, viešojo juridinio asmens sutartiniai Įsipareigojimai tretiesiems asmenims atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus.

2. Viešojo juridinio asmens vadovas, vadovaudamasis Vyriausybės ar jos Įgaliotos institucijos patvirtintais minimaliais finansų kontrolės reikalavimais, sukuria ir prižiūri finansų kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje bei patvirtina viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisykles.

Finansų kontrolė viešajame juridiniame asmenyje atliekama atsižvelgiant į jo vadovo patvirtintas finansų kontrolės taisykles, viešojo juridinio asmens veiklos ypatumus, apskaitos ir informacinę sistemą bei turto apsaugos būklę.

**Apibendrinant galima pasakyti, kad vidaus kontrolė – tai kompleksinis procesas, įgyvendinamas organizacijos vadovybės bei darbuotojų, skirtas nustatyti rizikos veiksnius bei nuosaikiai užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami šie bendrieji tikslai:**

- **tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą;**
- **vykdyti atsiskaitymo Įsipareigojimus;**
- **laikytis galiojančių Įstatymų ir norminių teisės aktų;**
- **saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo.**

## 1.2. Vidaus auditas

Vidaus auditas ekonominėje literatūroje apibrėžiamas įvairiai. Tačiau autoriai dažniausiai cituoja JAV vidaus auditorių instituto pateiktą apibrėžimą, t.y. “vidaus auditas yra nepriklausoma kontrolės forma, veikianti įmonės viduje ir apimanti įmonės veiklos tikrinimą ir įvertinimą”.

Šis apibrėžimas nurodo, kad vidaus auditas yra:

- kontrolės forma;
- jis įkurtas įmonės viduje kaip savarankiškas padalinys;
- jo pagrindinis tikslas – padėti gerinti įmonės veiklą;
- tai nepriklausoma kontrolės forma.<sup>11</sup>

Audito teorijoje ir praktikoje dažnai sutinkamas pats paprasčiausias audito apibrėžimas: „Auditas – tai įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas“. Auditą, kaip ir daugelį kitų nagrinėjamų objektų, galima klasifikuoti pagal įvairius požymius.

## AUDITAS

<p><u>Pagal funkcinį požymį:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Finansinis</li><li>• Valdymo</li><li>• Veiklos</li><li>• Socialinis</li></ul>	<p><u>Pagal apimtį ir atlikėjus:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Išorės auditas</li><li>• Vidaus auditas</li><li>• Valstybinis</li></ul>	<p><u>Pagal privalomumą:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Neprivalomas</li><li>• Privalomas</li></ul>	<p><u>Pagal atlikimo laiką:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Nuolatinis</li><li>• Periodinis</li></ul>
--	--	--	---

3 schema. Audito rūšių klasifikavimas

Teoriškai auditas dažniausiai klasifikuojamas pagal šiuos požymius:

- Funkcinį;
- Apimtį ir atlikėjus;
- Atlikimo laiką;
- Privalomumą.

Atsižvelgiant į tai, kas atlieka auditą ir kokia jo apimtis, auditas skirstomas į išorės, vidaus ir valstybinį (žr. 3 schemą)<sup>12</sup>. Vidaus auditorių institutas (VAI) pateikia tokį vidaus audito apibrėžimą:

<sup>11</sup> J. Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 664.

<sup>12</sup> J. Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 1, 41.

„Vidaus auditas yra nepriklausoma, objektyvi tyrimo ir konsultavimo veikla, skirta pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti. Sistemingai ir visapusiškai vertinant ir skatinant gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą, ji padeda organizacijai įgyvendinti keliamus tikslus”.<sup>13</sup>

Galima teigti, kad vidaus audito teisinė bazė buvo pradėta kurti 2000 m. vasario 7 d. patvirtinus Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimą Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“<sup>14</sup>, kuriame nustatyti pagrindiniai vidaus audito principai, Valstybės įmonės ar įstaigos vidaus audito tarnybos nuostatai, kurį nuo 2003 metų balandžio 14 dienos pakeitė naujas Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“. 1994, Nr. 55-1049<sup>15</sup>

Kaip jau minėta anksčiau, pagal LR vidaus audito ir kontrolės įstatymą: vidaus auditas – 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.

LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme pateikiami **vidaus audito tikslas ir pagrindiniai uždaviniai**:

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

2. Vidaus audito pagrindiniai uždaviniai:

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

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

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

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

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

<sup>13</sup> Vidaus audito rekomendacijos, 2003 m.

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 127.

<sup>15</sup> Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1994, Nr. 55-1049.

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

Vidaus audito tarnyba, prieš pateikdama viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių arba jo reguliavimo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovams vidaus audito ataskaitą, su šios ataskaitos projektu privalo supažindinti audituojamų viešojo juridinio asmens padalinių, jam pavaldžių arba jo reguliavimo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovus ir su jais šį projektą aptarti.<sup>16</sup>

Tuo tarpu 610 tarptautiniame audito standarte “Vidaus audito reikšmė” nurodyti 3 pagrindiniai vidaus audito tikslai:

- Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų priežiūra.
- Finansinės ir kitokios informacijos tikrinimas valdymo tikslams.
- Ūkinių finansinių operacijų ekonominės prasmės, reikšmingumo ir efektyvumo tyrimas.<sup>17</sup>

Dažniausiai vidaus auditas skirstomas pagal veiklos rūšis:

- Finansinis auditas.
- Veiklos auditas.
- Duomenų sistemos auditas.
- Projektų auditas.<sup>18</sup>

Atsižvelgiant į audito atlikimo būdus arba tikslus, vidaus auditą galima suskirstyti į tokias kategorijas:

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

**Veiklos auditas** – vertinama, ar veikla, programa, institucija yra valdoma ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai. Ekonomiškumas suprantamas kaip taupus išteklių naudojimas nepakenkiant veiklos rezultatų kokybei. Efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pasiektų rezultatų ir šiems rezultatams gauti panaudotų išteklių. Rezultatyvumas suprantamas kaip nustatytų tikslų pasiekimo lygis, taip pat santykis tarp padarytų išlaidų ir realiai pasiekto efekto.

---

<sup>16</sup> LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas // Valstybės žinios. 2002 m, Nr. IX-1253.

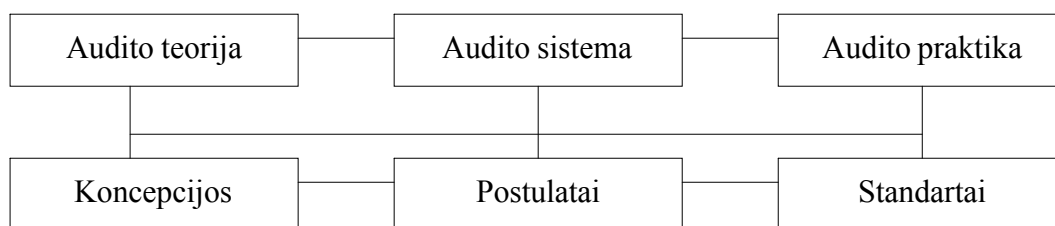
<sup>17</sup> J. Mackevičius. J.Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 664.

<sup>18</sup> J. Mackevičius. J.Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 667.

**Informacinių sistemų (IS) auditas** – informacinės sistemos, naudojamos valdymo sprendimams priimti, auditas.<sup>19</sup> Atliekamas informacinės sistemos aplinkos vertinimas ir informacinės sistemos saugumo vertinimas

Auditas, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų. Pagrindiniai audito sistemos elementai<sup>20</sup> yra šie:

- Konceptijos.
- Standartai.
- Postulatai.



4 schema. Audito sistemos elementai.

Plačiąja prasme **konceptijos** reiškia sampratą, ko nors suvokimo būdą.

**Audito standartai** - tai taisyklių, principų ir procedūrų visuma, kuri nustato audito atitikimą ir auditorių veiklą.

**Postulatas** – tai nuostata, kuri laikoma tikra ir teisinga iki to momento, kol nebus įrodyta kitaip. Šie audito sistemos elementai yra glaudžiai susieti, vienas kitą sąlygoja (žr. 4 schemą).

Viešojo sektoriaus vidaus audito sistema gali būti skirstoma į:

- **Centralizuotą**, kai audito tarnyba yra įsteigta kaip skyrius, departamentas ar kitas savarankiškas padalinys, turintis atlikti auditą juridiniame asmenyje bei visuose jam pavaldžiuose ir (ar) jo valdymo sričiai priskirtuose juridiniuose asmenyse.
- **Decentralizuotą**, t.y. auditas įdiegiamas pačioje įstaigoje.

Lietuvoje yra mišri sistema, t.y. centralizuotos ir decentralizuotos sistemų mišinys. Kadangi yra nemažai pavaldžių įstaigų, kurios savo viduje nėra įsisteigusios vidaus audito (tarnybos) pareigybės. Tokia sistema gal ir nėra iš esmės tobula, tačiau neįmanoma pritaikyti visoje sistemoje decentralizuotos dėl to, kad kai kurios įstaigos yra paprasčiausios per mažos, kad jose būtų steigiamos atskiros audito tarnybos.

<sup>19</sup> Vidaus audito rekomendacijos, 2003 m.

<sup>20</sup> J. Mackevičius. Auditas J.Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 664.



Siekiant užtikrinti, kad vidaus audito veikla būtų nuolat tobulinama ir, kad ji atitiktų teisės aktais nustatytus reikalavimus, Finansų ministerija metodiškai vadovauja finansų kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka Įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytus reikalavimus, analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Vidaus audito teisinę aplinką sudaro teisės aktai, reglamentuojantys vidaus auditą. Vidaus auditorių profesinė etika reglamentuoja vidaus auditorių profesinio elgesio principus, kurių jie turi laikytis atlikdami savo pareigas.<sup>21</sup>

**Bendras audito supratimas ir atlikimas yra būtinas valstybės finansų valdymo elementas, nes toks valstybės lėšų valdymas reiškia pasitikėjimą. Auditas – ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę.**

### 1.3. Vidaus kontrolės palyginimas su vidaus auditu

Taigi negalima tapatinti vidaus kontrolės sistemos su vidaus auditu. Pastarojo pagrindinis tikslas – vidaus kontrolės sistemos tinkamumo ir efektyvumo tyrimas, vertinimas ir priežiūra. Vidaus kontrolės sistemą numato Įmonės vadovybė, o vidaus audito – audito tarnyba.

Vidaus kontrolės sistema – visaapimanti, o vidaus auditas dažniausiai sugeba patikrinti tik kai kuriuos vidaus kontrolės sistemos elementus (žr. 2 schemą), tam tikrą dalį vadovybės veiksmų, ataskaitų ir veiklos. Todėl svarbu, kad auditas kuo teisingiau įvertintų vidaus kontrolės sistemos būklę.<sup>22</sup>

Kaip jau minėta anksčiau, vidaus kontrolė pagal Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymo 2 straipsnį 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 veiksnių valdymą .

<sup>21</sup> [http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p\\_1\\_id=PUB.1.85](http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.85); prisijungimo laikas: 2007-11-05

<sup>22</sup> J. Mackevicius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 620-621.

Atitinkamai 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.

**Taigi, vidaus kontrolė yra sistema su bendra organizacijos kultūra ir individualia kontrolės veikla, kurią atlieka kiekvienas organizacijos darbuotojas, vadovams vadovaujant bei vidaus auditui prižiūrint. Tuo tarpu vidaus audito tikslas - prižiūrėti vidaus kontrolės sistemą ir siekti, kad sistema funkcionuotų kuo ekonomiškiau, efektyviau ir rezultatyviau.**

#### 1.4. Vidaus audito palyginimas su išorės auditu.

Vidaus audito ir išorės audito tarnybos

1. Vidaus audito tarnybos kuriamos ministerijose ir valdžios institucijose, o išorės audito tarnybos nėra audituojamų institucijų organizacinės struktūros dalis. Aukščiausia audito institucija (toliau – AAI) yra išorės audito tarnyba.
2. Vidaus audito tarnybos yra pavaldžios vadovui tos institucijos, kurioje ji įsteigta. Vis dėlto tiek funkcinio, tiek organizacinio požiūriu ji turi būti kiek galima labiau nepriklausoma nuo atitinkamos struktūros.
3. AAI, kaip išorės audito institucijos, užduotis yra tikrinti vidaus audito efektyvumą. Jeigu vidaus audito tarnybos veikla pripažįstama efektyvia, būtina stengtis nesumenkinant AAI teisių užtikrinti tarpusavio užduočių pasiskirstymą ir bendradarbiavimą tarp AAI ir vidaus audito tarnybos.<sup>23</sup>

Skirtumai tarp vidaus ir išorės audito:

1) **laiko atžvilgiu.** Išorės auditoriai stengiasi rasti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių nuomonę dėl bendrojo finansinės atskaitomybės ir apskaitos teisingumo. Todėl žiūrint iš laiko perspektyvos, jie daugiausia žiūri atgal, tikrina tai, kas įvyko praėjusiais metais. Kita vertus, vidaus auditas daugiau rūpinasi situacija, kuri yra dabar bei bus ateityje;

2) **vidaus kontrolės sistemos atžvilgiu.** Išorės auditoriai, kaip ir vidaus auditoriai, vertina vidaus kontrolės sistemą. Tačiau išorės auditoriai daugiausia domisi vidaus kontrole tik tiek, kiek tai yra susiję su finansinėmis ataskaitomis ir apskaita;

3) **atskaitomybės lygiu.** Iš esmės skiriasi vidaus ir išorės auditorių atsiskaitomumo lygis bei atsakomybė. Vidaus auditoriai dirba organizacijos aukščiausio lygio vadovams, o išorės auditoriai dirba akcininkams ir tam tikra prasme valdžios institucijoms. Kaip antai: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnai kartą per metus atlieka biudžetinių įstaigų išorinį finansinį auditą. Pagrindinis šio audito tikslas – nustatyti, ar audituojamo subjekto finansinės

<sup>23</sup> Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (intosai) limos deklaracija dėl audito principų gairių priimta 1977 metais intosai ix-ajame kongrese.

ataskaitos parodo tikrą bei teisingą būklę ir ar jos sudarytos remiantis Lietuvos Respublikos Įstatymais ir kitais teisės aktais; atlikti finansinės atskaitomybės ir sandorių auditą, apimančią teisės aktų laikymosi priežiūrą;

4) **galutinio rezultato atžvilgiu.** Pagrindinis vidaus audito tikslas yra įvertinti naudojamas ir įgyvendinamas finansines sistemas, t. y. procedūras, kurios yra naudojamos rengiant, apskaitant ir pateikiant patikimą informaciją apie finansines operacijas, t. y. patvirtinti, kad procedūros, naudojamos kaip pagrindas galutiniam rezultatui pasiekti, yra teisingos. Tuo tarpu pagrindinis išorės auditoriaus tikslas yra patvirtinti galutinio rezultato (sumos) teisingumą.

Tačiau vis dėlto dauguma išorės audito tikslų sutampa su vidaus audito tikslais ir uždaviniais; dažnai netgi naudojamos tos pačios arba panašios audito aplinkos nustatymo, informacijos rinkimo, audito atlikimo procedūros bei metodai.

Siekiant kuo efektyviau panaudoti turimus išteklius, būtina koordinuoti audito darbą. VAT vadovas turi koordinuoti vidaus ir išorės audito darbą tam, kad būtų išvengta darbo dubliavimo ir būtų skatinamas naudojimas vieni kitų darbo rezultatais.

Vidaus auditoriai gali dalyvauti išorės auditorių darbe. Tai daryti rekomenduotina, nes savaime suprantama, vidaus auditoriai daug geriau pažįsta organizaciją. Kita vertus, išorės auditoriai gali susipažinti su vidaus audito ataskaitomis, ypač jei jie to pageidauja<sup>24</sup>.

Vidaus ir išorės audito skirtumai nurodyti 1 lentelėje. Matyti, kad skiriasi šių audito rūšių objektas, tikslai, veiklos pobūdis ir kt. dalykai<sup>25</sup>.

<b>Elementai</b>	<b>Vidaus auditas</b>	<b>Išorės auditas</b>
Veikla	Dažniausiai šią funkciją atlieka organizacijos padalinys	Visuomet išorės audito paslaugas teikia nepriklausoma įmonė
Funkcijos	Pagrindinė funkcija – vertinti organizacijos rizikos valdymo, vidaus kontrolės ir valdymo procesų veiksmingumą ir tokiu būdu padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus.	Pagrindinė funkcija – įvertinti, kiek finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą organizacijos finansinę padėtį.
Laiko perspektyva	Orientacija į ateitį	Vertinama praeitis
	Tenkina organizacijos poreikius	Tarnauja trečiosioms šalims, kurioms reikalinga patikima finansinė informacija
Atskaitomybės lygis	Privalo išlaikyti nepriklausomybę audituojant, bet gali tenkinti vadovybės poreikius (pvz., be	Nepriklausoma funkcija nuo vadovybės ir valdybos

<sup>24</sup> Vidaus audito rekomendacijos, 2003 m. p. 18-19.

<sup>25</sup> J.Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 47 – 49.

	audito projektų, gali atlikti specialias vadovybės pavestas užduotis) ir yra pavaldūs organizacijos aukščiausiam/-iems vadovui/-ams	
Vertinimas	Nuolatinė nepertraukiama veikla	Vertinimą atlieka periodiškai
Užduotis	Nustato Įmonės vadovybę, vadovaudamasi tiek padalinių, tiek visos Įmonės valdymo poreikiais	Apibrėžia sutartis tarp kliento ir auditoriaus
Objektas	Atskirų funkcinių valdymo užduočių sprendimas, Įmonės informacinių sistemų kūrimas bei jų kontrolė	Įmonės apskaitos sistema ir finansinė atskaitomybė
Tikslai	Nustato Įmonės vyriausybę	Nustato auditą reglamentuojantys teisės aktai; iš esmės tai finansinės atskaitomybės patikimumo įvertinimas
Veiklos pobūdis	Vykdomoji veikla	Verslas
Darbo organizavimas	Konkrečių vadovybės nustatytų užduočių vykdymas	Sprendžia auditorius, remdamasis visuotinai priimtomis audito normomis ir taisyklėmis
Įmonės vadovybės ir auditoriaus tarpusavio santykiai	Auditorius pavaldus Įmonės vadovybei	Partnerystė, nepriklausomybė
Testai ir procedūros	Panašūs į išorės audito, tačiau praktiškai naudojama mažiau	Numatyti ekspertai, turintys atitinkamą auditoriaus kvalifikaciją ir leidimą šiai veiklai
Subjektai	Įmonės darbuotojai, pavaldūs Įmonės vadovybei	Nepriklausomi ekspertai, turintys atitinkamą auditoriaus kvalifikaciją ir leidimą šiai veiklai
Auditoriaus kvalifikacija	Įmonės vadovybės nuožiūra	Valstybės reglamentuojama
Apmokėjimas	Pagal darbo sutartį	Už paslaugas pagal sutartį
Atsakomybė	Įmonės vadovybei	Akciniams ir tretiesiems asmenims
Atsiskaitymas	Pateikiama ataskaita Įmonės vadovybei	Pateikiama auditoriaus išvada ir ataskaita Įmonės vadovybei

1 lentelė. Vidaus ir išorės audito skirtumai.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> [http://www.inaudit.lt/index.php?page\\_id=13](http://www.inaudit.lt/index.php?page_id=13); prisijungimo laikas: 2007-10-07

**Vidaus ir išorės audito ryšiai.** Reikia paminėti, kad Vidaus ir išorės auditą sieja glaudūs ryšiai. Ir nors išorės auditorius gali teikti rekomendacijas, kaip patobulinti vidaus auditoriaus darbą ar net gi atlikti vidaus audito auditą, tarp vidaus ir išorės auditorių reikėtų užtikrinti bendradarbiavimą. Abiem pusėm gali būti labai naudingi pasikeitimai nuomonėmis, patirtimi ir informacija apie naudojamą metodiką, gali būti sutaupyta laiko ir išteklių, jei abi pusės pasitikės vieni kitų darbu ir atitinkamai planuotų darbą. Jungtinės Karalystės Nacionalinės audito Įstaigos ekspertų nuomone galima išskirti tokius išorės ir vidaus audito bendradarbiavimo privalumus<sup>27</sup>:

- dėl geresnio atskiroms audito sritims keliamų reikalavimų suvokimo auditas yra efektyvesnis;
- mažesnės audito darbo apimtys;
- konstruktyvesnis bendradarbiavimas su Įstaigos vadovybe, dėl ko galima pateikti naudingesnes rekomendacijas Įmonės vadovybei;
- dėl bendro planavimo geriau koordinuojamas vidaus ir išorės auditorių darbas;
- dėl galimybės naudotis kito auditoriaus darbo rezultatais, galima daryti išvadas neturint lūgūdžių ar patirties tam tikroje specifinėje srityje.

Nuo konkrečios organizacijos priklauso kiek galima pasinaudoti šiais privalumais.

**Apibendrinant šį poskyrį, nustatyta, kad vidaus auditas nuo išorės audito skiriasi tikslais, veiklos pobūdžiu, atsiskaitymu ir kt. dalykais. Tačiau vidaus ir išorės auditą sieja glaudūs ryšiai, dauguma jų uždavinių sutampa, svarbus vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas.**

---

<sup>27</sup> Co-operation between internal and external auditors. A good practice guide - 4 p.

## 2. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS LIETUVOS VIETOS SAVIVALDYBĖSE

Šiame skyriuje pagrindinis dėmesys skiriamas vietos savivaldybės sampratai, vidaus kontrolės ir vidaus audito specifikai joje. Išskiriami trys poskyriai:

2.1 Vietos savivaldybės samprata ir jos organizacinė struktūra

2.2 Vidaus kontrolės ir vidaus audito raidos etapų palyginimas su išorės kontrolės ir audito

2.3 Centralizuota Vidaus audito tarnyba

### 2.1. Vietos savivaldybės samprata ir jos organizacinė struktūra

Įvairiuose oficialiuose Lietuvos ir užsienio institucijų paskelbtuose dokumentuose vietos savivalda apibrėžiama nors ir panašiai, tačiau nevienodai. Vietos savivaldą Lietuvoje reglamentuoja Lietuvos Respublikos Konstitucija, Vietos savivaldos ir kiti Įstatymai, parengti Įgyvendinant Konstitucijos X skirsnio nuostatas. Dabartiniame Lietuvos Respublikos Vietos savivaldos Įstatyme nurodoma, kad "vietos savivalda - tai valstybės teritorijos administracinio vieneto - savivaldybės - teisė laisvai ir savarankiškai tvarkytis pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją ir Įstatymus per administracinio vieneto nuolatinių gyventojų tiesiogiai išrinktų atstovų savivaldybės tarybą bei jos sudarytas vykdomąsias institucijas". Europos vietos savivaldos chartijoje vietos savivalda traktuojama taip: "Vietos savivalda reiškia, kad vietinės valdžios organai Įstatymų nustatytose ribose turi teisę ir gebėjimą tvarkyti ir valdyti pagrindinę viešųjų reikalų dalį, už tai prisiimdamos pilną atsakomybę ir vadovaudamosi vietos gyventojų interesais". Tarptautinės vietos savivaldybių sąjungos (IULA) Pasaulinėje vietos savivaldos deklaracijoje vietos savivaldos koncepcija taip apibrėžiama: "Vietos savivalda reiškia vietos valdžios teises ir pareigas savo atsakomybe reguliuoti ir tvarkyti visuomeninius reikalus vietos gyventojų interesų vardu. Šią teisę Įgyvendina asmenys arba atstovaujantieji dariniai, periodiškai laisvai išrinkti remiantis visuotine ir lygia rinkimų teise, bei jų vyriausieji administratoriai, kurie taip pat turi būti išrinkti arba paskirti išrinkto darinio atstovų"<sup>28</sup>.

Pagal Konstituciją savivaldybė - tai Įstatymo numatyto administracinio vieneto bendruomenė, turinti Konstitucijoje laiduotą savivaldos teisę.<sup>29</sup>

Egzistuoja du – platesnis ir siauresnis – požiūriai į savivaldybę. Platesniu požiūriu savivaldybė – tai ypatinga žmonių bendruomenė (žmonių santalka, socialinė organizacija, socialinė grupė), tvarkanti dalį visuomenės bendrųjų reikalų. Ji sudaryta iš:

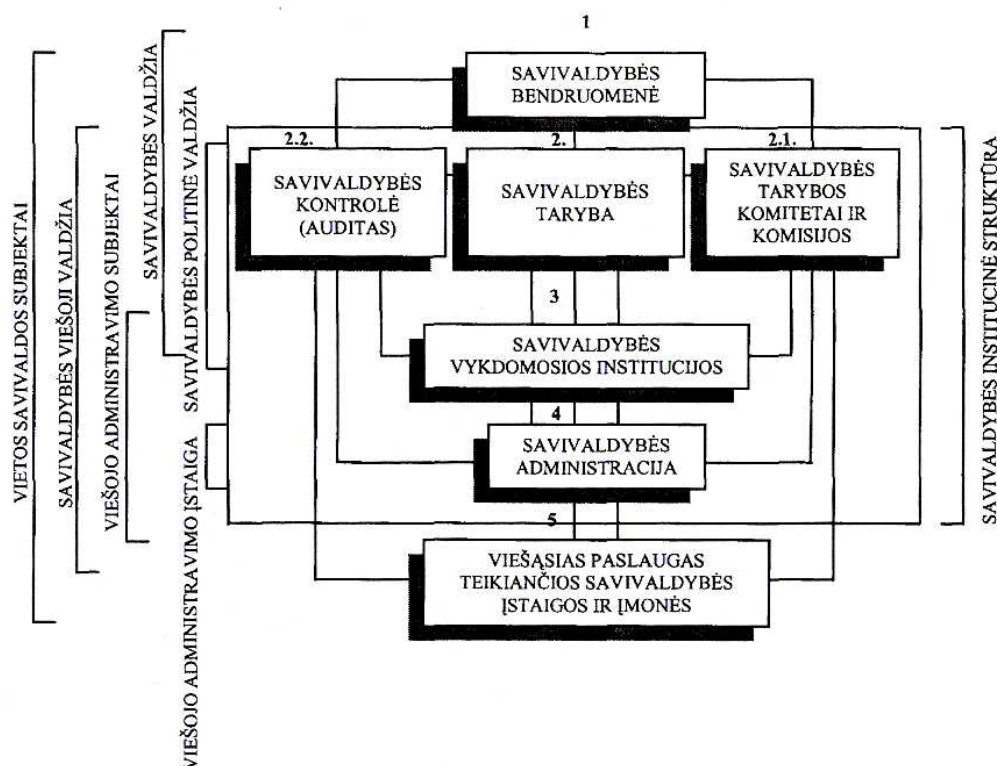
<sup>28</sup> <http://www.savivaldybes.lt/savivaldybes/index.php?lang=lt&gr=savivaldosraida&id=3>; prisijungimo laikas: 2007-11-27

<sup>29</sup> LR Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

1) valstybės teritorijos dalyje (ji vadinama savivaldybės teritorija) gyvenančio tam tikro žmonių (individue) kiekio (ji vadinama savivaldybės bendruomene);

2) savivaldybės teritorijoje tikslingai veikiančių ir kryptingą poveikį žmonėms (individams) darančių bei viešąsias paslaugas jiems teikiančių vietos savivaldos subjektų.

Siauresniu požiūriu savivaldybė – tai žmonių specialių organizacijų (institucijų), vykdančių savo veiklą valstybės teritorijos dalyje ir kryptingai veikiančių toje teritorijoje gyvenančius žmones bei jų socialines grupes, tvarkant dalį bendrų visuomenės reikalų, visuma.<sup>30</sup> Vietos savivaldos subjektai savo ruožtu sudaro vientisą daigiapakopę sistemą (žr. 5 schemą)<sup>31</sup>



5 schema. Vietos savivaldos subjektai (platesnis požiūris į savivaldybę)

Pagal šiuo metu galiojantį Vietos savivaldos Įstatymą savivaldybių funkcijos pagal sprendimų priėmimo laisvę skirstomos į: savarankiškasias, priskirtąsias, valstybines, perduotas savivaldybėms

Savivaldybių funkcijos pagal veiklos pobūdį skirstomos į viešojo administravimo ir viešųjų paslaugų teikimo. Viešojo administravimo funkcijas Įstatymų nustatyta tvarka atlieka savivaldybės taryba, savivaldybės kontrolierius, meras, savivaldybės administracija, kitos biudžetinės įstaigos, tarnybos, savivaldybės tarnautojai, kuriems teisės aktai ar savivaldybės tarybos sprendimai suteikia

<sup>30</sup> LR Konstitucinio teismo nutarimas. 2002 m. gruodžio 24 d. Vilnius.

<sup>31</sup> M. Arimavičiūtė, A. Astrauskas, A. Bakaveckas ir kt. Savivaldos institucijų socialinis politinis veiksmingumas. Vilnius. 2006. p. 216 – 217.

viešojo administravimo teises savivaldybės teritorijoje. Viešąsias paslaugas teikia savivaldybių Įsteigti paslaugų tiekėjai arba pagal su savivaldybėmis sudarytas sutartis – kiti fiziniai bei juridiniai asmenys<sup>32</sup>.

Savivaldybių funkcijoms vykdyti būtini atitinkami finansiniai ištekliai, kuriais galima daugiau ar mažiau savarankiškai disponuoti, atsižvelgiant į vykdomas funkcijas. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros<sup>33</sup> bei Lietuvos Respublikos vietos savivaldos Įstatymai apibrėžia savivaldybių finansinius išteklius, kuriuos galima skirstyti į mokestines ir nemokestines pajamas bei valstybės biudžeto dotacijas.

Valstybės ir vietos savivaldos institucijų pagrindinis socialinės politikos uždavinys – teikti viešąsias gėrybes šalies vartotojams. To negali tinkamai atlikti privatus sektorius. Be šios pagrindinės funkcijos, vastybė bei savivaldybės vykdo ir kitą ekonominę veiklą, kurios pagrindas yra jų valdomas turtas. Savivaldybių turto valdymo, naudojimo bei disponavimo juo tvarką bei sąlygas reglamentuoja Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo Įstatymas<sup>34</sup>.

Taigi aplamai XX amžiuje savivaldybės tampa svarbia viešojo administravimo dalimi ir taip tarsi padedami pamatai subsidiarumo principo Įgyvendinimui - svarbūs viešieji reikalai sprendžiami ten, kur jie gali būti sprendžiami efektyviausiai. Žinoma savivaldybėms suteikiamas savarankiškumo laipsnis Įvairiose šalyse skiriasi priklausomai nuo daugelio aspektų. Tai suprantama kaip kompetencijos pasidalijimas tarp valstybės ir savivaldybių kaip administracinių vienetų bendroje viešojo administravimo sistemoje. Vietos valdžios institucijos negali savarankiškai nuspręsti, kokią jos vykdys kompetenciją, nes jos neturi suvereniteto (jį turi valstybės). Todėl kompetenciją, kuri priskiriama savivaldybėms, visada nustato centrinė valdžia.

Kaip ir valstybės lygyje, taip ir vietos savivaldoje veikia išorės bei vidaus kontrolės ir audito organizaciniai vienetai – Savivaldybės kontrolierius arba Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba ir Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba. Savivaldybės kontrolės ir audito sistema apibrėžiama Vietos savivaldos Įstatyme.

Savivaldybės kontrolierius arba savivaldybės kontrolieriaus tarnyba atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose Įmonėse. Savivaldybės kontrolierius ar Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba savo veikloje, be Vietos savivaldos Įstatymo ir kitų teisės aktų, vadovaujasi Valstybinio audito reikalavimais (kaip ir Valstybės kontrolė) ir Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis. Savivaldybės kontrolierius (tarnyba) prižiūri, ar teisėtai, tikslingai ir efektyviai naudojamos

<sup>32</sup> LR vietos savivaldos Įstatymas. // Valstybės žinios. 2000, Nr. 9-2832.

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros pakeitimo Įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47.

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo Įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 60-2412.



savivaldybės biudžeto lėšos, kitas savivaldybės turtas ir savivaldybei perduotas valstybės turtas. Iš esmės savivaldybės kontrolierius ar savivaldybės kontrolieriaus tarnyba veikia kaip išorinės kontrolės ar audito institucija Savivaldybės lygyje.

**Taigi savivaldybė yra svarbi viešojo administravimo dalis, kurios pagrindinis uždavinys – teigti viešąsias gėrybes šalies gyventojams. Vidaus kontrolės ir vidaus audito funkcijas vietos savivaldybėje įgyvendina centralizuota vidaus audito taryba, kurios statusas ir funkcijos apibrėžiamos jau minėtame Vietos savivaldos Įstatyme.**<sup>35</sup>

## 2.2. Vidaus kontrolės ir vidaus audito raidos etapai Lietuvoje

Darbe yra akcentuojamas vidaus kontrolės ir vidaus audito palyginimas su išorės kontrole ir išorės auditu. Šiame poskiryje aptariami raidos etapai, nagrinėjamos kokios buvo ir kokios yra dabar tarnybų funkcijos, įgaliojimai, kada įsteigtos tarnybos. 1 priede pateikiami kontrolės raidos etapai.

### Kontrolės raidos etapai

#### 1990 – 1994 m.

1990 metais priimtame Vietos savivaldos pagrindų Įstatyme<sup>36</sup> nuspręsta sudaryti savivaldybės Revizijos komisiją iš tarybos narių.

#### 1994 - 2000 m.

1992–1994 metais vyko intensyvi “pažangesnio” Lietuvos savivaldybės principinio politinės ir administracinės tvarkos modelio paieška. Žvilgsnis nukrypo į Skandinavijos (Šiaurės Europos) valstybėse egzistavusius žemesniojo lygmens savivaldybių politinės–administracinės organizacijos principinius modelius, nors karštai diskutuota ir dėl Jungtinių Valstijų municipalitetuose taikytų modelių.

1995 metais, įsigaliojus keletui 1994–1995 metais naujai priimtų Įstatymų – *Vietos savivaldos Įstatymui*<sup>37</sup>; *Savivaldybių tarybų rinkimų Įstatymui*; *Apskritis valdymo Įstatymui* – Įvyko didelių pokyčių Lietuvos valstybės teritoriniame valdyme: nuspręsta nebesudaryti savivaldybės tarybos Revizijos komisijos iš tarybos narių, *įvestos naujos savivaldybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojo pareigybės*. Teisė skirti pareigoms kontrolierių ir jo pavaduotoją buvo suteikta savivaldybės tarybai (kandidatūrą paprastai parinkdavo ir teikdavo savivaldybės meras). Savivaldybės kontrolieriui suteikta teisė turėti tarnybą. Realiai ji buvo sudaroma tik didžiųjų miestų savivaldybėse. Kitose savivaldybėse dirbo tik kontrolierius su pavaduotoju. Įstatyme nebuvo draudžiama savivaldybės kontrolieriumi skirti ir savivaldybės tarybos narį, ir tokia galimybė kai kurios savivaldybės naudojos. Atsisakius savivaldybės kontrolės tarnybos dvigubo pavaldumo (taip

<sup>35</sup> <http://www.vtvk.lt/index.php?n=457&l=lt>; prisijungimo laikas: 2007-11-05

<sup>36</sup> LR vietos savivaldos pagrindų Įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. XI-3676.

<sup>37</sup> LR vietos savivaldos Įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. I-533.

buvo 1990–1995 metais, kai kontrolės tarnybai ĩtaką darė ir Valstybės kontrolė), savivaldybės kontrolierius tapo labai priklausomas nuo politinių skersvėjų (nebuvo deramai užtikrintas kontrolės nepriklausomumas).

#### **2000 - 2003 m.**

2000m. spalio mėn. 12 d. priėmus Vietos savivaldos Įstatymo pakeitimo Įstatymą<sup>38</sup>, suderintą su Valstybės tarnybos Įstatymu (priimtu 1999 m. liepos mėn.) *pakeistas savivaldybės kontrolieriaus statusas, skyrimo tvarka, kadencijos laikotarpis bei išplėstos jo teisės*, pavedant vykdyti jam savivaldybės biudžeto vykdymo kontrolės ir vidaus audito funkcijas, nustatyta pareiga steigti kontrolės tarnybą didesnėse nei 30 tūkst. gyventojų turinčiose savivaldybėse.

#### **2004 – 2005 m.**

Priėmus 2004 m. Rugsjūčio 23 d. LR vietos savivaldos Įstatymą<sup>39</sup> savivaldybės taryba, vadovaudamasi Įstatymais, skiria savivaldybės kontrolierių ir sudaro savivaldybės kontrolieriaus tarnybą. Jie vykdo kontrolės ir išorės audito funkcijas. Kontrolieriaus ir kontrolieriaus tarnybos ĩgaliojimai nustatomi Vietos savivaldos Įstatyme (galima alternatyva – išorės auditą gali vykdyti valstybės kontrolė).<sup>40</sup>

### **Vidaus audito raida**

#### **1994 – 2000 m.**

1995 metais balandžio 1 d. pirmieji vidaus auditoriai pradėjo dirbti Lietuvos komerciniuose bankuose. 1996 -1997 m. vidaus auditas atsirado privataus kapitalo ĩmonėse.

#### **2001 – 2003 m.**

2001-2002 metais vidaus auditą imta steigti viešajame sektoriuje ir draudimo bendrovėse.

#### **2004 – 2005 m.**

2003 metais priėmus Lietuvos Respublikos vietos savivaldos Įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo Įstatymą, sukurta teisine bazė nuo 2004 m. sausio 1 d. ĩdiegti savivaldybėse vidaus ir išores audito sistemą. Steigiama centralizuota savivaldybes vidaus audito tarnyba – savivaldybes administracijos struktūrinis padalinys, tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas savivaldybes administracijos direktoriui, skirtas vidaus auditui atlikti savivaldybes administracijoje, savivaldybes administravimo subjektuose ir savivaldybes kontroliuojamose ĩmonėse, kurios valdo, naudoja savivaldybes turtą ir juo disponuoja. Ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybes turtas, kaip vykdomas savivaldybes biudžetas, prižiūri savivaldybes kontroles ir audito institucija – savivaldybes

<sup>38</sup> LR vietos savivaldos Įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 91-2832.

<sup>39</sup> LR vietos savivaldos Įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2537.

<sup>40</sup> M. Arimavičiūtė, A. Astrauskas, A. Bakaveckas ir kt. Savivaldos institucijų socialinis politinis veiksmingumas. Monografija. Vilnius. 2006. p. 231 – 246.

kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba).<sup>41</sup> 2004 metais Lietuvai įstojus į ES įvyko vidaus audito šuolis, pradėtos steigti vidaus audito tarnybos akcinėse bendrovėse.

**Taigi, matyti, kad vidaus auditas yra dar pakankamai nauja ir nepakankamai išnagrinėta sistema, kadangi vidaus auditą imta steigti viešajame sektoriuje tik 2001-2002 metais, kai tuo tarpu savivaldybės kontrolieriaus pareigybė savivaldybėje įvesta jau nuo 1994 metų.**

„Šiuo metu pažangiose organizacijose iš vidaus auditorių tikimasi ne tik, kad būtų patikrintas Įstatymų ir procedūrų laikymasis, bet ir pasiūlymų, kaip vidaus kontrolės sistemą padaryti efektyvesne. Vidaus auditoriai taip pat tampa aukščiausiosios organizacijos vadovybės patarėjais priimant strateginius verslo sprendimus. Neatsitiktinai pastaraisiais metais vidaus auditoriai siekia tapti strateginiais Įmonės vadovybės verslo partneriais, o paskutinė vidaus audito plėtojimosi fazė yra vadinama “strateginė verslo partnerystė”.“<sup>42</sup>

### **2.3. Centralizuota Vidaus audito tarnyba**

Pagal vidaus kontrolės ir vidaus audito Įsakymą 1 dalies redakcija iki 2007 m. sausio 1 d.:

**Centralizuota vidaus audito tarnyba** – viešojo juridinio asmens departamentas, skyrius arba kitas savarankiškas padalinys, Įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje bei visuose jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

1 dalies redakcija nuo 2007 m. sausio 1 d.: **Centralizuota vidaus audito tarnyba** – viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), Įsteigtas atlikti vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje bei visuose jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Pagal vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymo 6 str. kiekvienoje savivaldybėje turi būti Įsteigtos centralizuotos vidaus audito tarnybos.

Vidaus audito tarnybos veiklos nepriklausomumas

1. Vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga viešojo juridinio asmens vadovui. Jis užtikrina vidaus auditorių veiklos ir organizacinį nepriklausomumą ir negali perduoti šios valdymo funkcijos kitiems viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojams ar darbuotojams.

2. Vidaus audito tarnybai neturi būti daromas poveikis, kai yra planuojamas ir atliekamas vidaus auditas ir pateikiami vidaus audito rezultatai.

3. Suderinus su viešojo juridinio asmens vadovu, vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu gali būti atliekamas vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatytas vidaus auditas.

<sup>41</sup> [http://www.epractice.eu/files/media/media\\_262.pdf](http://www.epractice.eu/files/media/media_262.pdf); prisijungimo laikas: 2007-11-08

<sup>42</sup> [http://www.inaudit.lt/index.php?page\\_id=13](http://www.inaudit.lt/index.php?page_id=13); prisijungimo laikas: 2007-11-06

4. Vidaus audito tarnybos veiklą reglamentuoja viešojo juridinio asmens vadovo patvirtinti nuostatai. Jie rengiami vadovaujantis Vyriausybės patvirtintais pavyzdiniais vidaus audito tarnybos nuostatais.

5. Viešojo juridinio asmens vadovas, atleisdamas iš pareigų vidaus audito tarnybos vadovą arba nutraukdamas su juo darbo sutartį, apie atleidimą praneša Finansų ministerijai, nurodydamas priežastis, išskyrus atvejus, kai vidaus audito tarnybos vadovas atsistatydina savo noru arba nutraukia darbo sutartį pagal pareiškimą.

6. Vidaus audito tarnybos vadovas ir vidaus auditoriai negali dalyvauti valdant viešąjį juridinį asmenį, jam pavaldžius arba jo valdymo sričiai priskirtus viešuosius juridinius asmenis.<sup>43</sup>

Pagal vidaus audito tarnybos pavyzdinius nuostatus savivaldybės parengia savo vidaus audito tarnybos nuostatus. Pavyzdiniai nuostatai reglamentuoja vidaus audito tarnybos uždavinius ir funkcijas, teises ir veiklos organizavimą.

Tarnybos tikslai – padėti didinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos efektyvumą, įgyvendinti strateginį ir kitus veiklos planus, programas ir procedūras.

Tarnybos uždaviniai:

- tikrinti ir vertinti, ar audituojamame viešajame juridiniame asmenyje, jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema yra pakankama ir veiksminga, ar jų veikla atitinka Įstatymus ir kitus norminius teisės aktus, jų vietinių (lokalinių) norminių teisės aktų reikalavimus, ar informacija apie finansinę ir ūkinę veiklą yra išsami ir patikima, ar pasiekti nustatyti tikslai ir uždaviniai;
- teikti viešojo juridinio asmens vadovui, jam pavaldžių ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovams objektyvią informaciją, rekomendacijas ir išvadas dėl audituoto viešojo juridinio asmens veiklos, vidaus kontrolės būklės, strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymo, galimos arba nustatytos veiklos rizikos audituotuose viešojo juridinio asmens padaliniuose, jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Įgyvendindama jai nustatytus uždavinius, Tarnyba atlieka šias funkcijas:

- tikrina ir vertina viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų:
- vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą (nustatytų vidaus taisyklių, vidaus kontrolės procedūrų veiksmingumą, pakankamumą ir jų laikymąsi, organizacinės struktūros

---

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.

optimalumą, funkcijų paskirstymo, intelekto išteklių panaudojimo racionalumą ir kita), rizikos veiksnių valdymo efektyvumą;

- veiklos atitiktį Lietuvos Respublikos Įstatymams, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimams, kitiems norminiams teisės aktams;
- strateginių ir kitų planų įgyvendinimą, veiklos atitiktį jų tikslams ir uždaviniams, Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto asignavimų valdytojų programų vykdymą, joms skirtų lėšų bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo požiūriais;
- finansinių ir veiklos ataskaitų duomenų teisingumą, apskaitos informacijos tinkamumą, objektyvumą, pateikimą laiku;
- lėšų, gautų iš Europos Sąjungos, užsienio institucijų arba fondų, administravimą ir panaudojimą;
- turto apskaitą ir apsaugą;
- informacinių sistemų saugumą, veiksmingumą ir informacinių sistemų projektus.
- atlieka Europos Sąjungos paramos lėšų panaudojimo privalomuosius patikrinimus pagal Europos Komisijos reikalavimus;
- rengia vidaus audito ataskaitas su išvadomis ir rekomendacijomis, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytus neatitikimus, kaip tobulinti viešojo juridinio asmens ir jam pavaldžių arba jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklą ir vidaus kontrolę;
- vykdo pažangos stebėjimą (veiklą po audito);
- rengia Tarnybos veiklos ataskaitą.
- organizuoja ir tvarko Tarnybos raštvedybą, užtikrina tinkamą dokumentų saugojimą ir perdavimą nustatyta tvarka į archyvą;

atlieka kitas Įstatymų, kitų norminių teisės aktų nustatytas funkcijas, viešojo juridinio asmens vadovo nurodymus, susijusius su vidaus auditu.<sup>44</sup>

Nagrinėjant vidaus audito tarnybų veiklą, svarbu aptarti vidaus audito tarnybos vadovo pagrindines funkcijas.

Asmuo, priimamas į vidaus audito tarnybos vadovo pareigas, turi turėti:

- 1) aukštąjį ekonominį, vadybinį arba teisinį universitetinį išsilavinimą;
- 2) ne mažesnę kaip 2 metų darbo patirtį audito arba vidaus audito srityje.

---

<sup>44</sup> Vidaus audito tarnybos pavyzdiniai nuostatai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės // Valstybės žinio. 2003, Nr. 470

2. Pretendentų Į vidaus audito tarnybos vadovo pareigas viešajame juridiniame asmenyje, jam pavaldžiose ar jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse konkurso komisijos nariu turi būti kviečiamas Finansų ministerijos atstovas.

3. Vidaus audito tarnybos vadovo pagrindinės funkcijos:

1) atsakyti už vidaus audito tarnybos veiklą ir savarankiškai organizuoti vidaus audito tarnybos darbą pagal viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintus vidaus audito tarnybos nuostatus;

2) atsižvelgiant Į viešojo juridinio asmens veiklos specifiką, parengti ir teikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos vidaus audito metodiką. Ši metodika turi būti parengta vadovaujantis finansų ministro patvirtinta pavyzdine Vidaus audito metodika;

3) planuoti vidaus audito tarnybos veiklą, sudaryti strateginius ir metinius vidaus audito tarnybos veiklos planus, atsižvelgiant Į atliktą viešojo juridinio asmens rizikos vertinimo analizę, juos raštu suderinti su viešojo juridinio asmens vadovu;

4) atstovauti viešajam juridiniam asmeniui kitose institucijose, Įstaigose, Įmonėse ir organizacijose vidaus audito klausimais;

5) patarti viešojo juridinio asmens vadovui, viešojo juridinio asmens padalinių, pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovams vidaus kontrolės klausimais;

6) siekiant išvengti darbų dubliavimo, koordinuoti vidaus audito tarnybos veiklą bei keistis informacija su kitais viešojo juridinio asmens audito ir vidaus audito vykdytojais;

7) užtikrinti vidaus audito pažangos stebėjimą;

8) parengti ir teikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos vidaus auditorių pareigybių aprašymus;

9) sudaryti sąlygas vidaus audito tarnybos vidaus auditoriams tobulinti profesinius Įgūdžius.

Vidaus audito tarnybos vadovas finansų ministro nustatyta tvarka rengia informaciją apie vidaus audito tarnybos veiklą bei Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą. Šią informaciją viešojo juridinio asmens vadovas teikia Finansų ministerijai. Iki kiekvienų metų vasario 1 d. vidaus audito tarnybos vadovas turi parengti ir pateikti Finansų ministerijai, viešojo juridinio asmens vadovui, taip pat ir steigėjui (steigėjams) arba kolegialiam valdymo organui, jeigu jis nurodytas viešojo juridinio asmens steigimo dokumentuose, jo prašymu metinę vidaus audito tarnybos veiklos ataskaitą. Šioje ataskaitoje turi būti informacija apie vidaus kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje.

Jeigu vidaus audito metu nustatomi pažeidimai, nagrinėtini atitinkamų teisėsaugos institucijų, vidaus audito tarnybos vadovas vidaus audito dokumentus turi perduoti teisėsaugos institucijoms pagal kompetenciją.

**Apibendrinant šį poskyrį, galima išskirti, kad:**

- **Tarnybos paskirtis – atlikti nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiant užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.**
- **Labai svarbus momentas – vidaus audito tarnybos nepriklausomumas. Tarnyba yra tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga viešojo juridinio asmens vadovui.**
- **Tarnyba yra nepriklausoma nuo vertinamos viešojo juridinio asmens veiklos, jo atliekamų vidaus kontrolės procedūrų ir nėra už jas atsakinga.**
- **Tarnyba savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymu, kitais norminiais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą, ir Tarnybos nuostatais, patvirtintais viešojo juridinio asmens vadovo.**

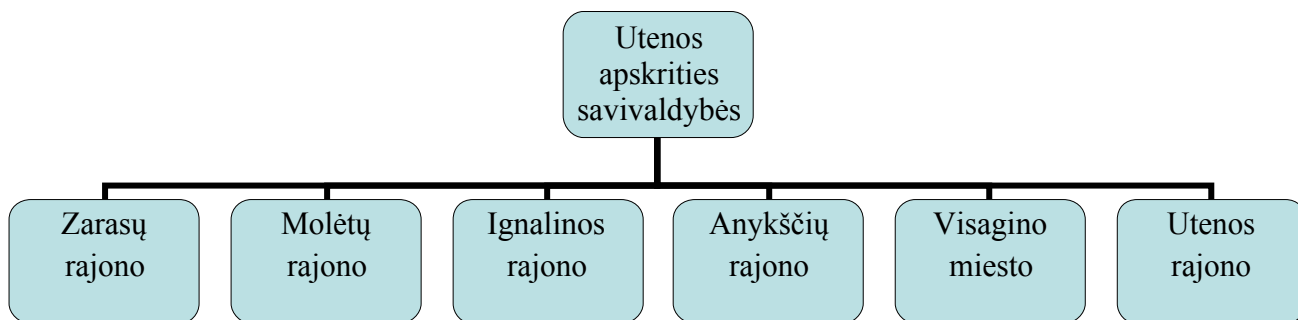
### 3. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS UTENOS APSKRITIES SAVIVALDYBĖSE

Šiame skyriuje atliekama vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse lyginamoji analizė. Išskiriami poskyriai:

- 3.1. CVAT veikimas Utenos apskrities savivaldybėse.
- 3.2. CVAT darbo organizavimas
- 3.3. CVAT darbo planavimas
- 3.4. Vidaus audito atlikimas
- 3.5. Vidaus audito ataskaitos
- 3.6. CVAT personalo ištekliai
- 3.7. CVAT darbuotojų mokymas ir kvalifikacijos tobulinimas
- 3.8. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas CVAT
- 3.9. Vidaus audito sistemos vertinimas CVAT
- 3.10. Vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse tobulinimas
- 3.11. CVAT ir savivaldybių kontrolierių tarpusavio ryšiai

#### 3.1. CVAT veikimas Utenos apskrities savivaldybėse.

VAT veikimą Lietuvoje reglamentuoja LR vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas (toliau – Įstatymas), Vyriausybės nutarimai, finansų ministrų Įsakymai ir kiti teisės aktai, susiję su vidaus auditu. Utenos rajono apskrityje yra 6 savivaldybės (žr. 6 schemą): Zarasų rajono, Molėtų rajono, Ignalinos rajono, Utenos rajono, Visagino miesto bei Anykščių rajono, kuriose yra įsteigtos CVAT. Atliekant tyrimą ir lyginamąją analizę šiose savivaldybėse, buvo išsiųsti klausimynai CVAT vadovams, administracijos direktoriams bei audituojamų subjektų vadovams. Utenos apskrities savivaldybių CVAT darbuotojų pasiskirstymas pateikiamas 2 lentelėje. Anketoje buvo pateikta 22 klausimai CVAT vadovams ir 14 klausimų VJA vadovams ir audituojamų subjektų vadovams, tačiau ne į visus klausimus respondantai pajėgė atsakyti. Lyginamoji analizė atlikta pagal tam tikrus vienodus vertinimo kriterijus: personalo ištekliai, atliktų auditų skaičius, kvalifikacijos kėlimas ir kt.



6 schema. Utenos apskrities savivaldybės

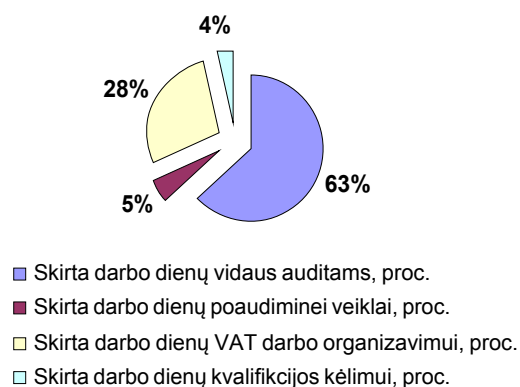


Ištekliai	Anykščių CVAT	Ignalinos CVAT	Utenos CVAT	Visagino CVAT	Zarasų CVAT	Molėtų CVAT
Iš viso VAT vadovų	1	1	1	1	1	1
Iš jų atlieka auditus:	1	1	1	1	1	1
VAT vadovų pavadootojai	-	-		-	---	---
Specialistai	1	-	1	1	---	---
Iš viso darbuotojų:	2	1	2	2	1	1
Iš jų atlieka vidaus auditus	2	1	2	1	1	1

2 lentelė. CVAT personalo ištekliai

### 3.2. CVAT darbo organizavimas

Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti VJA, jam pavaldžių ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtų VJA veiklos tikslus. ( Įstatymo 5 str.). Vidaus auditoriai, atlikdami jiems pavestas funkcijas, vadovavosi vidaus audita reglamentuojančiais teisės aktais, viešųjų juridinių asmenų vadovų patvirtintais vidaus audito tarnybų nuostatais, vidaus audito metodika, pareigybių aprašymais, vidaus audito tarnybų vadovų nurodymais. Pagal pateiktą informaciją 1 pav. galima teigti, kad CVAT 63 procentus darbo laiko skyrė atlikti vidaus audita.

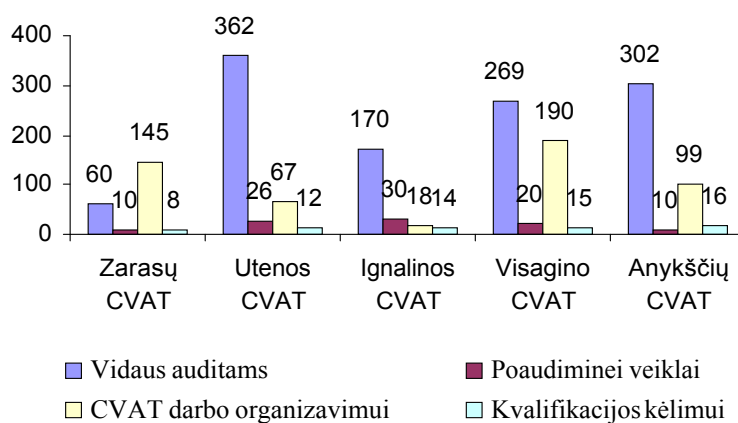


1 Pav. Vidaus auditorių darbo laiko pasiskirstymas procentais 2006 metais

2 Pav. pavaizduotas darbo dienų pasiskirstymas atskirai kiekvienos CVAT savivaldybės. Daugiausia vidaus auditams 2006 metais skyrė Utenos CVAT, mažiausia – Zarasų CVAT. Daugiausia CVAT darbo organizavimui skyrė Visagino CVAT, mažiausia – Anykščių CVAT. Poaudiminei veiklai daugiausia darbo dienų skyrė Ignalinos CVAT, mažiausia – Anykščių ir Zarasų

savivaldybių CVAT. Mažiausia darbo laiko skyrė kvalifikacijos tobulinimui Zarasų CVAT, daugiausia – Anykščių CVAT. Dviejų savivaldybių ( Zarasų, Utenos) teigimu, tarnybos vadovams kvalifikacijai skirtas darbo dienų skaičius yra pakankamas, nors šių savivaldybių tarnybų vadovai mažiausia skyrė darbo dienų kvalifikacijos kėlimui. Molėtų savivaldybės CVAT šiuo klausimu duomenų nepateikė. Kiekvienos savivaldybės CVAT darbo dienų pasiskirstymo duomenys pateikiami 2 priede.

Įstatymas numato vidaus audito tarnybos vadovo nepriklausomumą organizuojant vidaus audito tarnybos darbą. VAT yra tiesiogiai pavaldi ir atskaitingi viešojo juridinio asmens vadovui. Jis turi užtikrinti vidaus auditorių veiklos ir organizacinę nepriklausomumą ir negali perduoti šios funkcijos kitiems viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojams ar darbuotojams. VAT neturi būti daromas poveikis, kai planuojamas ir atliekamas vidaus auditas ir pateikiamai vidaus audito rezultatai ( Įstatymo 7 str. 1 ir 2d.). pagal pateiktus tarnybų duomenis atitikimų nenustatyta.



2 Pav. Vidaus auditorių darbo laiko pasiskirstymas darbo dienomis 2006 metais atskirai kiekvienoje Utenos apskrities savivaldybės CVAT.

Atsižvelgiant į darbuotojų skaičių yra rizika, kad CVAT, kuriose dirba po vieną darbuotoją, veiklos tęstinumas nutrūks, minėtiems darbuotojams nutraukus darbo sutartį ir neperdavus jų funkcijų kitam darbuotojui.

Įstatymas aiškiai reglamentuoja VAT vadovo funkcijas ( 8 str. 1 d.) ir viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją (10 str.). Apibendrinus duomenis, nustatyta, kad nagrinėjamuose savivaldybėse yra nebaigtos formuoti tarnybos. Beveik visose Utenos apskrities CVAT yra darbuotojų trūkumas.

### 3.3. CVAT darbo planavimas

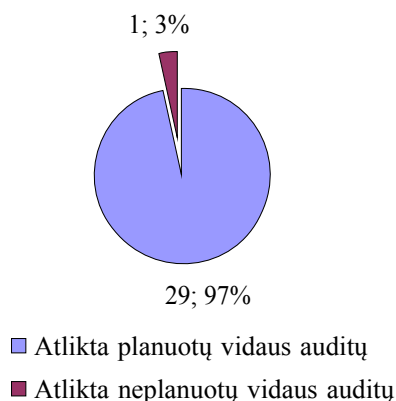
VAT veikla planuojama sudarant strateginius ir metinius VAT veiklos planus. VAT vadovas sudaro ir tvirtina strateginius ir metinius veiklos planus, kurie gali būti koreguojami atsižvelgiant į VJA pasiūlymus, numatytus prioritetus ir svarbius audituojamo subjekto veiklos arba kitus pasikeitimus<sup>45</sup>.

Metinis VAT veiklos planas bei vidaus audito poreikis nustatomas remiantis:

1. audituojamo subjekto veiklos sričių rizikingumo įvertinimu pagal srities pobūdį ir mastą;
2. VJA vadovo pasiūlymais;
3. vidaus audito proceso cikliškumu;
4. VAT personalo ištekliais ir kompetencija;
5. apklausos anketomis.

Viena iš pagrindinių VAT vadovo funkcijų – planuoti vidaus audito tarnybos veiklą, sudaryti strateginius ir metinius VAT veiklos planus, atsižvelgiant į atliktą viešojo juridinio asmens rizikos vertinimo analizę, juos raštu suderinant su viešojo juridinio asmens vadovu. (Įstatymo 8 str. 3 p.)

Nesilaikydami Įstatymo VAT veiklos planus tvirtino VJA vadovas – Zarasų savivaldybėje. Anykščių ir Ignalinos savivaldybių CVAT, įvertinusios rizikos pasikeitimus, atliko veiklos plane nenumatytus vidaus auditus. Neplaniniams auditams 2006 metais buvo panaudota 3 proc. viso vidaus auditų laiko biudžeto. Atliktų planuotų ir neplanuotų vidaus auditų iliustravimas pateiktas 3 pav.

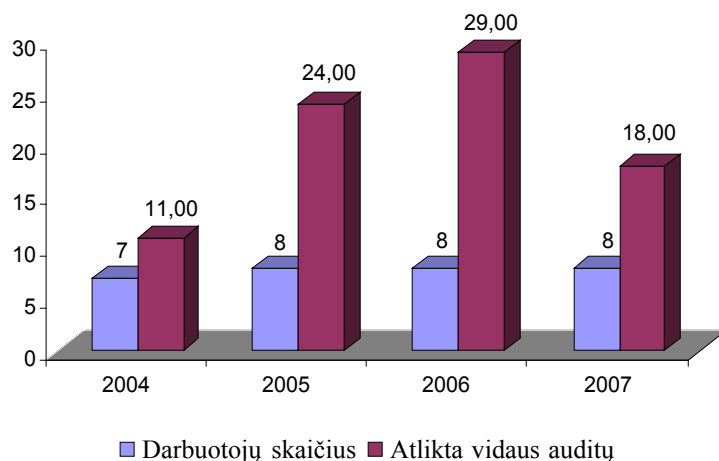


3 pav. Vidaus auditų atlikimas (vnt. ir proc.)

<sup>45</sup> Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo. Valstybės žinios // 2003, Nr. 1K – 117.

Kadangi ne visose savivaldybėse buvo suformuluotos centralizuotos vidaus audito tarnybos, todėl planuoti tarnybų veiklą buvo sudėtinga. Kai kuriose tarnybose dirbo tik po vieną darbuotoją. VAT veiklos planavimo duomenys pateikiami 3 priede.

CVAT darbuotojų ir atliktų vidaus auditų pasikeitimas 2002 – 2006 m. pavaizduotas 4 pav.

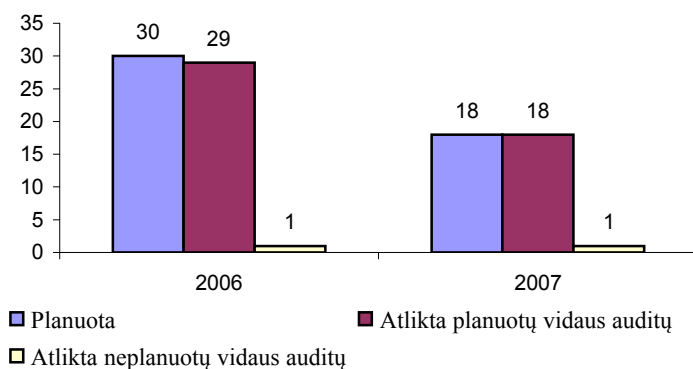


4 Pav. CVAT darbuotojų ir atliktų auditų dinamika.

Pagal pateiktus duomenis, darytina išvada, kad personalo išteklių nekinta, tuo tarpu atliktų auditų skaičius kasmet didėja. CVAT veikla buvo sudėtinga visose savivaldybėse, kuriose yra tik vedėjas (Molėtų, Zarasų, Ignalinos savivaldybių CVAT). VAT personalo išteklių apibendrinti 4 priede .

VJA vadovų požiūris 2007 m. į CVAT reikšmingumą, gerinant įstaigos veiklą, lyginant su 2006 m. pagerėjo. 5 pav. pavaizduota, kiek CVAT planavo vidaus auditų ir kiek jų atliko. 2007 m. palyginus su 2006 m. vidaus auditų buvo atlikta mažiau. Duomenys apie CVAT atliktus vidaus auditus pateikti 5 priede.

Žinant, kad neplaniniai vidaus auditai buvo atliekami VJA vadovo nurodymu, jų pasirengimui ir atlikimui buvo skiriama mažiau laiko, dėl to galėjo nukentėti jų kokybė.



5 pav. Planuotų ir atliktų vidaus auditų pokytis.

### 3.4. Vidaus audito atlikimas

Įstatymo 5 str. 2 p. VJA vidaus audito tarnyboms keliami šie uždaviniai:

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

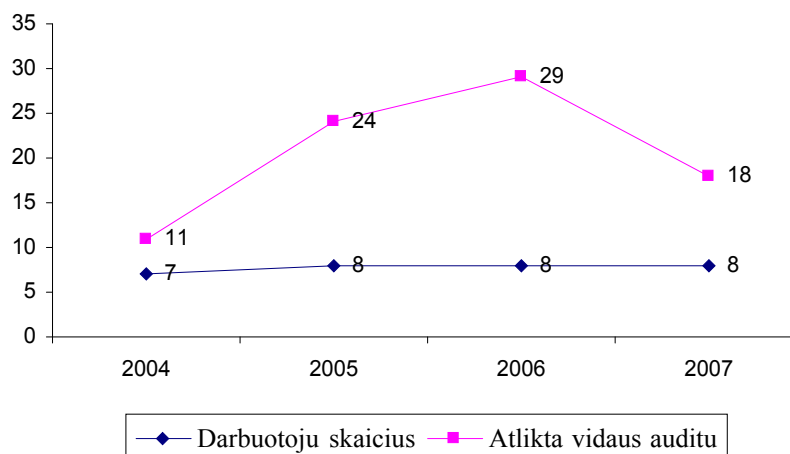
VAT vidaus auditorius, atlikdamas vidaus auditą, nepriklausomai nuo vidaus audito objekto, pagal VAT vadovo patvirtintą vidaus audito programą, vertina viešojo juridinio asmens (audituojamo subjekto) vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą bei rizikos valdymą.<sup>46</sup>

Tikrindami ir vertindami vidaus kontrolės funkcionavimą, vidaus auditoriai atliko finansinius, valdymo, veiklos, ir kitus vidaus auditus, kurių metu buvo nustatyti įvairūs norminių teisės aktų, reglamentuojančių įstaigų veiklą ir valdymą, pagrindiniai pažeidimai ir teikė rekomendacijas nustatytiems trūkumams šalinti.

Pagal pateiktus duomenis savivaldybių centralizuotos vidaus audito tarnybos atliko 18 vidaus auditų (ne visos savivaldybės pateikė duomenis) (2006 m. – 29 vidaus auditus). Duomenys apie vidaus auditų atlikimą pateikiami 6 priede. Mažiausia vidaus auditų 2006 m. atliko Zarasų savivaldybės CVAT (3), daugiausia Visagino (9). 2007 mažiausia vidaus auditų atliko Utenos savivaldybės CVAT (2), daugiausia – Visagino (6). Atliktų vidaus auditų skaičiaus sumažėjimo negalėjo lemti personalo skaičiaus sumažėjimas, nes 2007 m. CVAT dirbo tiek pat darbuotojų kiek 2006 m. Atliktų vidaus auditų ir darbuotojų skaičiaus dinamika 2004 – 2007 metais pateikiama 6 pav.

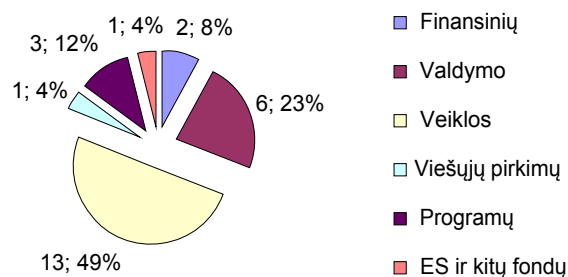
---

<sup>46</sup> Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo. Valstybės žinios // 2003, Nr. 1K – 117.



6 pav. Atliktų vidaus auditų ir darbuotojų skaičiaus palyginimas.

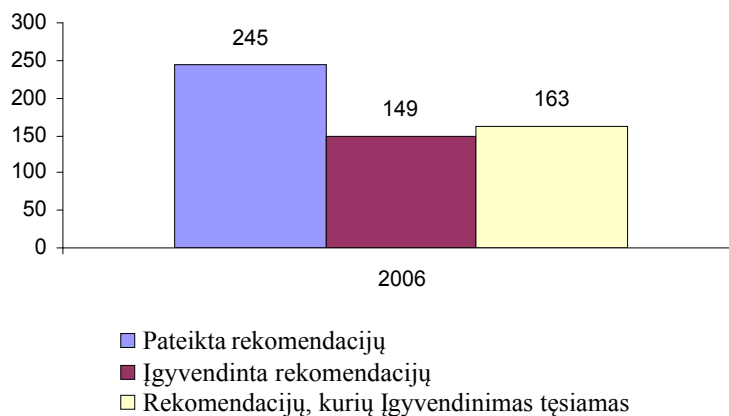
Ataskaitiniais metais buvo atlikti finansiniai, valdymo, veiklos, viešųjų pirkimų, programų, ES ir kitų fondų lėšų vidaus auditai. Atliktų vidaus auditų struktūra 2006 metais (vnt. ir proc.) pateikiama 7 pav.



7 pav. Atliktų vidaus auditų struktūra 2006 metais (vnt. ir proc.)

### 3.5. Vidaus audito ataskaitos

Įvertinę audituojamo subjekto vidaus kontrolės funkcionavimą bei galimą rizikos veiksnių įtaką, vidaus auditoriai vidaus audito ataskaitose pateikė rekomendacijas dėl viešųjų juridinių asmenų veiklos pagerinimo. CVAT, atlikusios vidaus auditus, 2006 m. pateikė 245 rekomendacijas (be Molėtų savivaldybės). VJA vadovai, priėmė sprendimus dėl CVAT pateiktų rekomendacijų reikšmingumo vidaus kontrolės sistemos stiprinimui ir Įstaigų veiklos gerinimui ir 2006 m. įgyvendino 60,8 proc. pateiktų rekomendacijų. Rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo dinamika 2006 m. pavaizduota 8 pav.

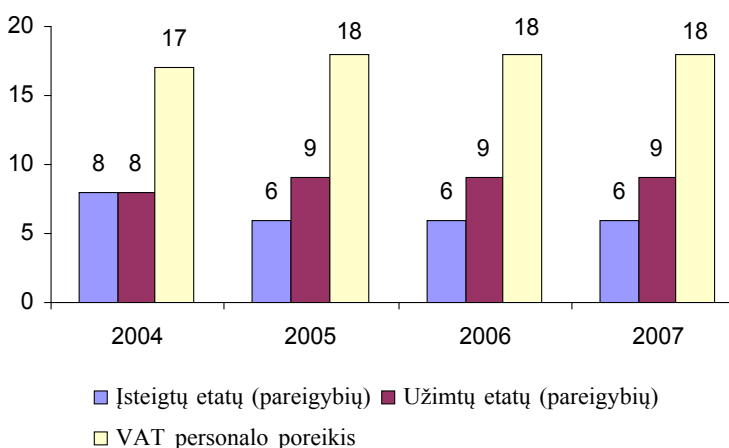


8 pav. Rekomendacijų Igyvendinimas.

Daugiausia rekomendacijų pateikta Utenos savivaldybės CVAT (101), mažiausia – Zarasų savivaldybės (16). Daugiausia rekomendacijų Igyvendinta Utenos savivaldybės CVAT (78), mažiausia – Zarasų (5). Daugiausia rekomendacijų, kurių Igyvendinimas tęsiamas - Utenos savivaldybės CVAT (70), mažiausia – Visagino (7). Molėtų savivaldybės CVAT duomenų nepateikė. Duomenys pateikiami 7 priede.

### 3.6. CVAT personalo ištekliai

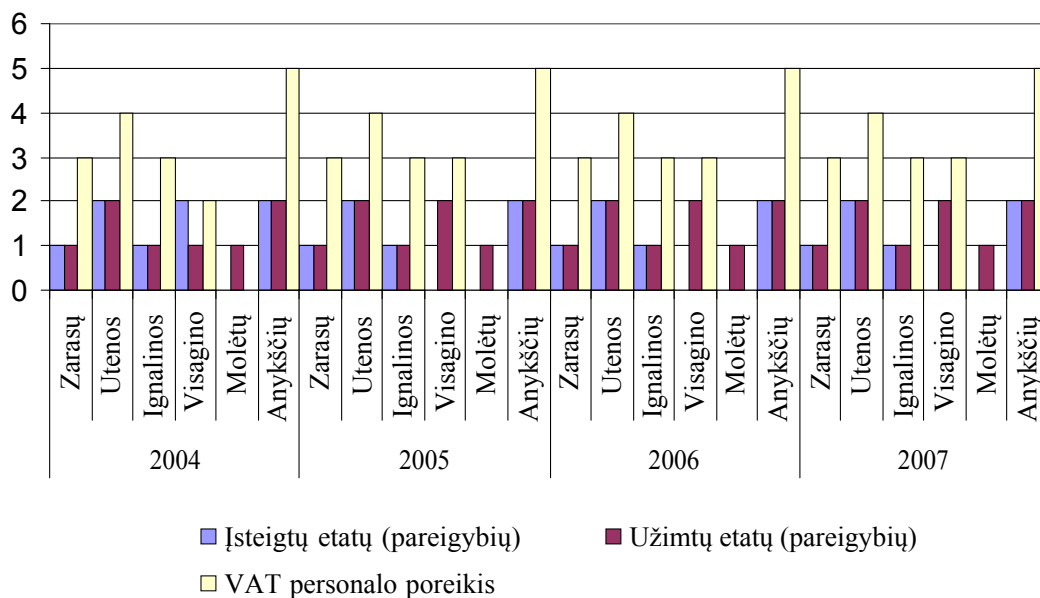
Utenos apskrities CVAT 2006 – 2007 m. iš viso dirbo 9 darbuotojai, o suskaičiuotas poreikis buvo 18 darbuotojų, t.y. trūko 9 darbuotojų. ( pusės reikiamo darbuotojų skaičiaus). CVAT Įsteigtų, užimtų ir vidaus audito tarnybų darbuotojų poreikį 2004 – 2007 m. iliustruoja 9 pav.



9 pav. CVAT Įsteigtų užimtų ir CVAT personalo palyginimas 2004 – 2007 metais

10 pav. pateiktas CVAT Įsteigtų ir užimtų etatų palyginimas 2002-2007 metais. Pagal pateiktus savivaldybių duomenis, matyti, kad CVAT yra akivaizdus personalo trūkumas. Mažiausiai

užimtų pareigybių Zarasų, Ignalinos savivaldybių CVAT (tik po 1 darbuotoją). Per 2004-2007 m. laikotarpį vienu darbuotoju padidėjo tik Visagino savivaldyje. Didžiausias poreikis darbuotojų yra Anykščių savivaldybės CVAT. Molėtų tarnyba nepateikė tikslių duomenų. Duomenys pateikiami 8 priede.



10 pav. CVAT Įsteigtų ir užimtų etatų palyginimas 2002-2007 metais

### 3.7. CVAT darbuotojų mokymas ir kvalifikacijos tobulinimas.

Valstybės tarnautojų mokymą ir kvalifikacijos tobulinimą reglamentuoja Valstybės tarnybos Įstatymas<sup>47</sup>.

Savivaldybėse CVAT pradėtos steigti tik nuo 2004 m. sausio 1 d., todėl VAT vadovų mokymas yra labai aktuali sritis. Analizuojant pateiktus duomenis CVAT ataskaitiniais metais, nustatyta, kad ne visose Utenos apskrities savivaldybių CVAT buvo skiriama pakankamai dėmesio kvalifikacijos tobulinimui. Tas darė neigiamą įtaką VAT darbo organizavimui bei vidaus auditų kokybei, trukdė įgyvendinti vidaus audito tikslą – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir kontrolę, padėti įgyvendinti VJA veiklos tikslus. Duomenys apie darbuotojų mokymąsi ir kvalifikacijos tobulinimą pateikiami 9 priede.

### 3.8. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas

Įstatymo 3 str. 3 p. nurodo, kad „ Viešojo juridinio asmens vadovas privalo nustatyti vidaus kontrolės procedūras“. Įstatymo 5 str. 1 d. punkte nurodytas pagrindinis vidaus audito uždavinys –

<sup>47</sup> Valstybės tarnybos Įstatymas. Valstybės žinios // 2002, Nr. 45-1708.



ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip veikia viešojo juridinio asmens vidaus kontrolė. VAT vadovų abejojo, ar sugebės įvykdyti šią Įstatymo nuostatą. Dalis tarnybos darbuotojų, vertindami vidaus kontrolę, naudojami Vidaus audito rekomendacijomis, patvirtintomis Komisijos 2003 m. kovo 13 d. sprendimu Nr. 5. Kita dalis vidaus audito tarnybų darbuotojų naudojami Valstybės ir Įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniais nurodymais, patvirtintais Vidaus audito komiteto Prie Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo instituto 2001 m. rugsėjo 27 d.

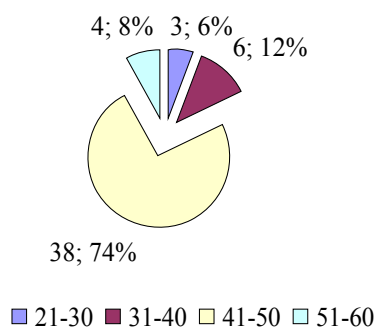
Vidaus kontrolė turi užtikrinti, kad šiose srityse vidaus kontrolės procedūros, o kartu ir organizacijos valdymas veikia efektyviai. Atitinkamai, vidaus auditorius vertindamas vidaus kontrolės sistemos efektyvumą bei valdymą ir teikdamas rekomendacijas vidaus kontrolei bei Įmonės valdymui tobulinti, taip pat prisideda prie viešojo juridinio asmens veiklos tobulinimo. Bet reikia pabrėžti, kad vidaus auditorius negali pats dalyvauti valdymo procese ir gali turėti įtakos Įmonės valdymui tik vertindamas procesus bei teikdamas rekomendacijas.

Klausimą pildė trys asmenų grupės: Utenos apskrities savivaldybių CVAT vadovai (1 grupė), Utenos apskrities savivaldybių administracijos direktoriai (2 grupė) ir Utenos apskrities savivaldybių audituojamų subjektų vadovai (3 grupė). Atsakymai buvo gauti iš visų savivaldybių administracijos direktorių bei CVAT vadovų, iš 3 grupės buvo gautas 51 atsakymas. Klausimyno tikslas buvo sužinoti kaip respondentai vertina vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemas CVAT, kokios problemos yra šioje srityje, ką reikėtų tobulinti ir kaip tobulinti. 11 - 13 pav. pateikiami respondentų pasiskirstymas pagal amžių.



11 pav. CVAT vadovų pasiskirstymas pagal amžių. 12 pav. administracijos vadovų pasiskirstymas pagal amžių.

13 pav. audituojamų subjektų vadovų pasiskirstymas pagal amžių.



Visi respondentai teigia turintys aukštąjį universitetinį išsilavinimą.

Literatūroje galima rasti ir kitokių vidaus kontrolės sistemos įvertinimo schemų bei etapų klasifikacijų. J. Mackevičiaus nuomone, tikslingiau būtų išskirti keturis vidaus kontrolės vertinimo etapus:

- Susipažindinimas su vidaus kontrolės sistemos struktūra.
- Preliminarus kontrolės rizikos įvertinimas.
- Kontrolės procedūrų testavimo tikslingumo nustatymas ir testų atlikimas.
- Kontrolės rizikos įvertinimo peržiūrėjimas<sup>48</sup>.

Kontrolės rizikos veiksniai:

- Personalo valdymo ir priežiūros sistema.
- Personalo pareigų paskirstymas.
- Darbuotojų kvalifikacija ir kompetencija.
- Kompiuterizavimo lygis.
- Kompiuterizuotų sistemų prieinamumo atskiriems darbuotojams bei šių sistemų apsaugos lygis.
- Vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas<sup>49</sup>.

Siekdami užtikrinti kontrolės kokybę, vadovai kiekvienais metais turi įvertinti savo institucijos kontrolės sistemą. Vertinant kontrolės procedūras, turi būti siekiama nustatyti, ar visur yra būtinos kontrolės procedūros, ar jos ekonomiškos, veiksmingos ir funkcionuoja kaip sistema. Institucijos kontrolės sistema įvertinama taip:

- Puiki – jeigu visa veiklos rizika tinkamai nustatyta ir kontrolės procedūros yra veiksmingos.

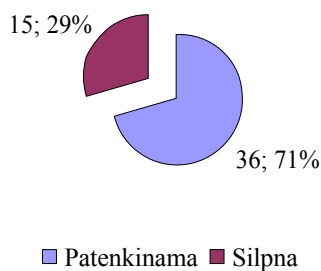
<sup>48</sup> J.Mackevičius. Auditas. Vilnius. 2001. p. 643.

<sup>49</sup> A. Grodzenskis Vidaus auditas. Vidaus audito samprata ir teisinis reglamentavimas. Dalijamoji medžiaga., Vilnius, 2003 m.

- gera – jei visa rizika yra tinkamai nustatyta ir kontrolės procedūros yra veiksmingos;
- patenkinama - jei visa rizika yra tinkamai nustatyta, tačiau kontrolės procedūros turi trūkumų;
- silpna – jei kontrolės procedūroms nustatyta ne visa rizika ir kontrolės trūkumai yra akivaizdūs<sup>50</sup>.

CVAT vadovai ir VJA vadovai kontrolės sistemą 100 proc. įvertino patenkinamai.

Audituojamų subjektų nuomonė pavaizduota 14 pav.



14 pav. Audituojamų subjektų nuomonė apie vidaus kontrolės sistemą.

Darytina išvada, kad kontrolės procedūros turi trūkumų.

1 grupė teigia, kad didžiausią įtaką vidaus kontrolės sistemos funkcionavimui turi: savivaldybės organizacinė struktūra, darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai ir savivaldybės personalo kompetencija; darbo metodai, mažiausią - vyriausybės ekonominė politika ir reguliavimo organų priežiūros sistema. Visagino savivaldybės CVAT vadovas teigia kad visiškai įtakos neturi trečiųjų šalių įtaka. 2 respondentų grupė mano, kad didžiausią įtaką turi - savivaldybės organizacinė struktūra, savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai; mažiausią - 3 grupės manymu didžiausia įtaka - vyriausybės ekonominė politika ir Įstatymų ir teisės aktų būklė, mažiausia - trečiųjų šalių įtaka.

Savivaldybės vidaus kontrolės sistemoje problematiškiausias kriterijus 1 grupės manymu, kad audituojami subjektai neteisingai taiko teisės aktus, mažiausiai problematiški – auditas atliekamas ne laiku ir nekokybiškai. Pagrindinės priežastys, kodėl pasirinktas toks problematiškiausias kriterijus, tai kad audito tarnyba negali įvykdyti Įstatymo nuostatos ir įvertinti vidaus kontrolės veikimą kas 3 metai, taip pat kompetencijos stoka ir netinkamas darbo organizavimas. 2 grupės manymu problematiškiausias kriterijus - audituojami subjektai neteisingai

<sup>50</sup> Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo // Valstybės žinios. 2002, Nr. 61-2484.

taiko teisės aktus, neproblematiškas - Motyvacijos stoka. 3 grupė teigia, kad problematiškiausia - Auditas atliekamas ne laiku ir auditorių kvalifikacijos stoka, neproblematiška - auditas atliekamas nekokybiškai.

Vertinimo kriterijus	1 grupė	2 grupė	3 grupė
Vidaus kontrolės sistemos funkcionavimas	100 proc. Įvertino patenkinamai	100 proc. Įvertino patenkinamai	71 proc. patenkinamai, 29 proc. silpnai
Didžiausia įtaka vidaus kontrolės sistemos funkcionavimui	Savivaldybės organizacinė struktūra, darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai, savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai	Savivaldybės organizacinė struktūra, savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai	Vyriausybės ekonominė politika ir Įstatymų ir teisės aktų būklė
Mažiausia įtaka vidaus kontrolės sistemos funkcionavimui	Vyriausybės ekonominė politika ir reguliavimo organų priežiūros sistema.	Trečiųjų šalių įtaka ir reguliavimo organų priežiūros sistema	Trečiųjų šalių įtaka
Savivaldybės vidaus kontrolės sistemoje problematiškiausias veiksnys	Audituojami subjektai neteisingai taiko teisės aktus	Mažas audito tarnybos pajėgumas, Audituojami subjektai ne pagal paskirtį naudoja biudžeto lėšas	Auditas atliekamas ne laiku ir auditorių kvalifikacijos stoka
Savivaldybės vidaus kontrolės sistemoje mažiausiai problematiškas veiksnys	Auditas atliekamas ne laiku ir nekokybiškai.	Motyvacijos stoka	Auditas atliekamas nekokybiškai
Veiksniai lemiantys kontrolės sistemos problematiškumą	Darbuotojų trūkumas	Kompetencijos stoka	Auditorius tiesiogiai priklauso nuo vadovo

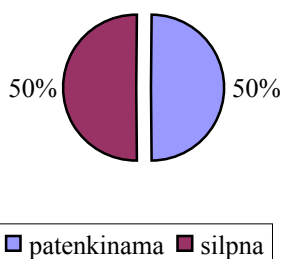
3 lentelė. Respondentų nuomonė apie vidaus kontrolės sistemą.

1 grupės manymu, kontrolės sistemos problematiškumą lemia darbuotojų trūkumas, 2 grupės manymu – kompetencijos stoka, 3 grupės manymu - auditorius tiesiogiai priklauso nuo vadovo.

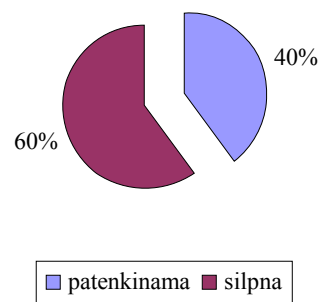
Analogiški klausimai buvo pateikti respondentams apie vidaus audito sistemą.

### 3.9. Vidaus audito sistemos vertinimas CVAT

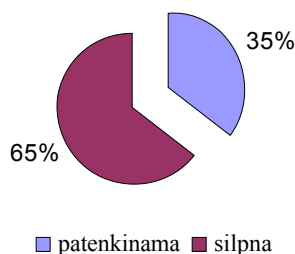
Vidaus audito sistemą CVAT vadovai įvertino 50 proc. patenkinamai, 50 proc. silpnai. VJA vadovai įvertino 40 proc. patenkinamai, 60 proc. silpnai. Audituojamų subjektų vadovai 65 proc. įvertino, kad vidaus audito sistema silpna ir 35 proc. mano, kad patenkinama. Vadovų nuomonių pasiskirstymas pavaizduotas 15-17 pav.



15 pav. CVAT vadovų nuomonė apie vidaus kontrolės sistemą.



16 pav. VJA vadovų nuomonė apie vidaus kontrolės sistemą.



17 pav. Audituojamų subjektų vadovų nuomonė apie vidaus kontrolės sistemą.

Didžiausią įtaką vidaus audito sistemos funkcionavimui turi, 1 grupės teigimu, savivaldybės vadovybės filosofija ir vadovavimo stilius, mažiausią - trečiųjų šalių įtaka, reguliavimo organų priežiūros sistema; 2 grupė teigia, kad didžiausią įtaką turi savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai, mažiausią - Trečiųjų šalių įtaka, 3 grupė teigia (didžiausias procentas 3 grupės respondentų), kad didžiausia įtaka - Savivaldybės organizacinė struktūra, mažiausia – Darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai.

Savivaldybės vidaus audito sistemoje problematiškiausias kriterijus visų trijų grupių manymu yra mažas audito tarnybos pajėgumas, mažiausiai problematiškas, kad auditas atliekamas nekokybiškai.

Veiksniai lemiantys audito sistemos problematiškumą: daugelyje savivaldybių dirba tik vienas darbuotojas - Savivaldybės administracijos Centralizuoto vidaus audito skyriaus vedėjas, kuris neturi galimybės audituojamų subjektų vidaus kontrolės būklę įvertinti kartą per trejus metus.

Vertinimo kriterijus	1 grupė	2 grupė	3 grupė
Vidaus audito sistemos funkcionavimas	50 proc. patenkinamai, 50 proc. silpnai.	40 proc. patenkinamai, 60 proc. silpnai.	65 proc silpna ir 35 proc. mano, kad patenkinama.
Didžiausia įtaka vidaus audito sistemos funkcionavimui	Savivaldybės vadovybės filosofija ir vadovavimo stilius	Savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai	Savivaldybės organizacinė struktūra
Mažiausia įtaka vidaus audito sistemos funkcionavimui	Trečiųjų šalių įtaka, reguliavimo organų priežiūros sistema	Trečiųjų šalių įtaka	Darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai
Savivaldybės vidaus audito sistemoje problematiškiausias veiksnys	Mažas audito tarnybos pajėgumas	Mažas audito tarnybos pajėgumas	Mažas audito tarnybos pajėgumas
Savivaldybės vidaus audito sistemoje mažiausiai problematiškas veiksnys	Auditas atliekamas nekokybiškai.	Auditas atliekamas nekokybiškai.	Auditas atliekamas nekokybiškai.
Veiksniai lemiantys audito sistemos problematiškumą	Nėra pilnai suformuota sistema, stinga auditorių	Kompetencijos stoka	Auditorių išvados dažnai būna šališkos.

6 lentelė. Respondentų nuomonė apie vidaus audito sistemą.

### 3.10. Vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse tobulinimas

Kaip jau buvo minėta anksčiau, vidaus kontrolė – neatsiejama rizikos valdymo dalis.

Efektyvi vidaus kontrolė reiškia, kad:

- tikslai bus pasiekti
- finansinės ataskaitos patikimos

- laikomasi Įstatymų ir procedūrų<sup>51</sup>

Atlikus interviu Utenos apskrities savivaldybėse bei išanalizavus literatūros šaltinius, galima teigti, kad dažniausiai pasitaikančios klaidos vidaus audito darbe yra šios:

- prastas ir paviršutiniškas planavimas;
- prastas dokumentavimas;
- neaiškios ataskaitos;
- nebuvimas konkrečių ir konsultacinių rekomendacijų.

Respondentų rekomendacijos vidaus kontrolės sistemos tobulinimui:

- Didinti auditorių etatų skaičių
- Didinti vidaus kontrolę (nuolatinį vidaus kontrolės vertinimą)
- Didinti auditorių atlyginimus
- Skatinti racionalu išteklių naudojimą
- Geriau tvarkyti apskaitą, stiprinti finansinės informacijos patikimumą
- Skirti lėšų kvalifikacijos kėlimui
- Užkirsti kelią klaidoms ir apgalei bei jas išsiaiškinti

Vidaus auditorių atlyginimai beveik du kartus mažesni už kontrolės tarnybos kontrolierių atlyginimus. Vidaus auditoriai fiziškai negali į metus atlikti daugiau kaip 4-5 auditus. Pagal finansų ministerijos rekomendacijas, vidaus auditus turėtų atlikinėti dviejų auditorių grupė.

Respondentų rekomendacijos vidaus audito sistemos tobulinimui:

- Didinti auditorių atlyginimus
- Skirti papildomų asignavimų samdytiems asmenims apmokėti
- Didinti auditorių etatų skaičių
- Geriau tvarkyti apskaitą, stiprinti finansinės informacijos patikimumą

Auditoriai negali gerai pažinti visus audituojamus subjektus. Reikia ir specialiųjų žinių. Tam reikia kviesti ekspertus. Audito skyriaus vedėjas turi daug ne su audito atlikimu susijusių pareigų, todėl vienas auditorius nepajėgus atlikti Įstatymu numatytą reikalavimą (vidaus kontrolę vertinti kas 3 metai).

**Darytina išvada, kad nėra formalizuotų vidaus kontrolės procedūrų, CVAT tikslai nekonkretūs. Vidaus kontrolės sistemos efektyvumas daugiausia priklauso nuo vadovybės požiūrio į vidaus kontrolės reikšmę ir būtinumą, nuo jos pastangų tobulinti kontrolę, diegti naujas jos procedūras.**

---

<sup>51</sup> COSO Vidaus kontrolės modelis, angl. COSO Internal Control – Integrated Framework, 2004.

### **3.11. CVAT ir savivaldybių kontrolierių tarpusavio ryšiai**

Tam, kad išsiaiškinti CVAT ryšius ir tarpusavio bendradarbiavimą su savivaldybių kontrolieriais ir su kitomis institucijomis, Utenos apskrities savivaldybėse, buvo atlikta apklausa su Utenos apskrities savivaldybių CVAT vadovais ir savivaldybių kontrolieriais. Pagal jų duomenis savivaldybės kontrolieriaus tarnybos darbas nesidubliuoja su Vidaus audito tarnybos atliekamu darbu. Kontrolieriaus tarnybos veiklos planas sudaromas iki kiekvienų metų sausio 15 d. ( tuo tarpu CVAT nėra nustatyta iki kada sudaryti), numatoma daugiausiai 4 auditai (atsižvelgiant į žmogiškuosius resursus). Kontrolierius pagal rajono Tarybos reglamentą kasmet teikia rajono tarybai išvadą apie savivaldybei nuosavybės teise priklausantį turtą bei patikėjimo teise valdomą valstybės turtą. Nustatomos rizikos, audituojamos Įstaigos ir programos, numatomos procedūros, vertinimo kriterijai, pastebėjimai, teikiamos rekomendacijos audito metu ir po jo, tuo pačiu vykdoma ir poauditinė veikla. Taip pat atliekami rajono Tarybos konkretūs neplaniniai pavedimai.

Kontrolieriaus tarnyba savo veikloje vadovaujasi LR vietos savivaldos Įstatymu, LR kontrolės Įstatymu, verslo apskaitos standartais bei tarptautiniais standartais ir konkrečiai darbe finansinio audito Vadovu. Teikia rajono Tarybai metų veiklos ataskaitą ir Valstybės kontrolė atlieka išorinę peržiūrą kas Įpareigoją nuolat gerinti atliekamų auditų kokybę. Tuo tarpu CVAT metų veiklos planą tvirtina pats tarnybos vadovas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymo (Žin.,2002, Nr.123-5540) 8 str. 3 d. 1,3 p., rajono savivaldybės administracijos Centralizuotos savivaldybės vidaus audito metodikos, tarnybos nuostatų nuorodomis, suderinęs su savivaldybės administracijos direktoriumi. Vidaus audito darbo apimtis numatoma pagal žmogiškuosius išteklius. Todėl jei dirba tik vienas CVAT vadovas, jis tik vos spėja atlikti savivaldybės administracijos direktoriaus pavedimus, skiria daugiau dėmesio pažangos stebėjimui, savo kvalifikacijos tobulinimui ir organizacinei veiklai. Net vidinė peržiūra neatliekama, todėl kokybiniam rodikliui nėra terpės. Dėl darbuotojų etatų nurodymų ir konkrečių skaičiuočių nėra. Utenos apskrities savivaldybėse buvusių kontrolieriaus tarnybų darbuotojai buvo padalinti, vadovaujantis tokiu principu: 2 darbuotojai lieka kontrolieriaus tarnyboje ir likusieji pervesti į CVAT, dėl ko ir dabar CVAT nesuformuotos.

Savivaldybių kontrolierius bendradarbiauja su Valstybės kontrole (kontrolierius teikia planą, valstybės kontrolė atlieka peržiūrą) ir su LT kontrolierių asociacija. CVAT nederina planų su savivaldybių kontrolieriais, kad nesidubliuotų, nėra visapusiško bendradarbiavimo.

#### **Galima apibendrinti, kad:**

- **Utenos apskrityje CVAT nesuformuotos, nes trūksta darbuotojų, nėra konkrečių skaičiuočių, pagal kurias būtų nustatomas CVAT darbuotojų skaičius.**
- **Nėra visapusiško CVAT ir savivaldybių kontrolierių bendradarbiavimo.**



## IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

Darbo pradžioje autorės iškelta hipotezė “Vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos Utenos apskrities savivaldybėse yra silpnos” iš dalies pasitvirtino, nes pagal respondentų ir autorės nuomonę vidaus kontrolės sistema yra patenkinama, tuo tarpu vidaus audito sistema yra silpna. Vertinimo kriterijai nustatyti pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro Įsakymą “Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo”, kuriame nurodyta, kad vidaus kontrolės sistema įvertinama:

- gera – jei veiklos rizika yra tinkamai nustatyta ir kontrolės procedūros yra veiksmingos, nors yra keletas nesvarbių prieštaravimų;
- patenkinama - jei veiklos rizika yra tinkamai nustatyta, tačiau kontrolės procedūros turi trūkumų;
- silpna – jei kontrolės procedūros nustatė ne visą riziką ir kontrolės trūkumai yra akivaizdūs.

Vidaus audito sistema buvo vertinama analogiškai pagal tuos pačius kriterijus.

Atlikus tyrimą ir parašius darbą, galima padaryti tokias pagrindines išvadas:

1. Išanalizavus vidaus kontrolės ir vidaus audito teisinį reglamentavimą, reikia pažymėti, kad Lietuvos teisinė bazė, nors ir turinti spragų, yra sukurta. Tačiau, teisės aktai, kuriais reglamentuota vidaus kontrolė ir vidaus auditas yra sudėtingi, ir ne visi vienareikšmiškai juos supranta. Pasiūlymas: visų pirma tobulinti teisinę bazę, pačius teisės aktus tobulinti ir supaprastinti. Antra, kelti pačių darbuotojų kvalifikaciją;

2. Utenos apskrities savivaldybėse centralizuotos vidaus audito tarnybos negali atlikti savo funkcijų, nes nesuformuotos tarnybos (žr.10 pav.). Pasiūlymas: reikėtų nustatyti teisės aktais, patvirtinti konkrečias taisykles ar metodikas, kuriose būtų numatytas darbuotojų skaičiaus poreikis vidaus auditams atlikti.

3. Atlikus tyrimą bei apklausą Utenos apskrities savivaldybių centralizuotose vidaus audito tarnybose, nežiūrint į tai, kad nesuformuotos tarnybos, darbuotojų kompetencija yra per maža. Pasiūlymas: suformuoti profesionalius auditorius, kurie turėtų licencijas, kad atitiktų nepriklausomo audito lygį. Savivaldybių kontrolierių ir vidaus audito asociacijos galėtų organizuoti darbuotojų apmokymus;

4. Nėra bendradarbiavimo tarp centralizuotos vidaus audito tarnybos ir savivaldybės kontrolieriaus tarnybos. Tai pasireiškia tuo, kaip nurodyta 3 dalies 3.11. poskyryje, kad tarnybos nederina planų bei nesidalina informacija. Pasiūlymas: Vietos savivaldos Įstatyme galėtų būti numatytos tarnybų bendradarbiavimo formos, įtvirtinta, kad savivaldybių kontrolieriai galėtų pasinaudoti vidaus audito informacija.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros Įstatymo pakeitimo Įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47.
3. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.
4. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos Įstatymas (su vėlesniais pakeitimais)// Valstybės žinios. 1994, Nr.55-1049.
5. LR vietos savivaldos Įstatymas. // Valstybės žinios. 2000, Nr. 91-2832.
6. LR vietos savivaldos Įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2537.
7. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo Įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 60-2412.
8. LR vietos savivaldos pagrindų Įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. XI-3676.
9. Valstybės tarnybos Įstatymas. Valstybės žinios // 2002, Nr. 45-1708.
10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. Įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo// Valstybės žinios. 2003, Nr. 47-2083 ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 21 d. Įsakymas Nr. 139 „Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo // Valstybės žinios. 2002, Nr.61-2484
11. LR Konstitucinio teismo nutarimas. 2002 m. gruodžio 24 d. Vilnius.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Vidaus audito tarnybos pavyzdiniai nuostatai // Valstybės žinios. 2003, Nr. 470.
13. Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio Įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo. Valstybės žinios // 2003, Nr. 1K – 117.
14. Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo // Valstybės žinios. 2002, Nr. 61-2484.
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės Įmonių ir Įstaigų vidaus audito“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 127
16. Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymo Įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1994, Nr. 55-1049.
17. Vidaus audito rekomendacijos, 2003 m. P. 17-19
18. Valstybinio audito reikalavimai. Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. Įsakymo Nr. V-15 redakcija.

19. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (Intosai) limos deklaracija dėl audito principų gairių priimta 1977 metais Intosai IX-a jame kongrese
20. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. 2004 m.
21. J.Mackevičius. Audito pradmenys. Vilnius. 1994. p. 10 – 11.
22. J.Mackevičius. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Vilnius, 2001.
23. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius, 101 p.
24. Bičiulaitis R. Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą/ Daktaro disertacija. Kaunas, VDU. 2001. P. 15.
25. M. Aramavičiūtė, A. Astrauskas, A. Bakaveckas ir kt. Savivaldos institucijų socialinis politinis veiksmingumas. Vilnius. 2006. 216 – 217 psl.
26. Vidaus auditas. Vidaus audito samprata ir teisinis reglamentavimas. Dalijamoji medžiaga. Aleksandras Grodzenskis, Vilnius, 2003 m.
27. COSO Vidaus kontrolės modelis, angl. COSO Internal Control – Integrated Framework, 2004.
28. Co-operation between internal and external auditors. A good practice guide - 4 p.
29. [http://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: 2007-11-07
30. [http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/Intosai\\_viesojo\\_sektorius\\_gaires.pdf](http://www.vkontrole.lt/dokumentai/veikla/Intosai_viesojo_sektorius_gaires.pdf) prisijungimo laikas: 2007-11-03
31. [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/vidaus\\_auditas/Vidaus\\_audito\\_rekomendacijos.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/vidaus_auditas/Vidaus_audito_rekomendacijos.pdf) prisijungimo laikas: 2007-11-03
32. [http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p\\_1\\_id=PUB.1.85](http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.85) prisijungimo laikas: 2007-10-17
33. [http://www.inaudit.lt/index.php?page\\_id=13](http://www.inaudit.lt/index.php?page_id=13) prisijungimo laikas: 2007-10-07
34. <http://www.savivaldybes.lt/savivaldybes/index.php?lang=lt&gr=savivaldosraida&id=3> prisijungimo laikas: 2007-11-27
35. <http://www.vtvk.lt/index.php?n=457&l=lt> prisijungimo laikas:2007-11-05
36. [http://www.epractice.eu/files/media/media\\_262.pdf](http://www.epractice.eu/files/media/media_262.pdf) prisijungimo laikas: 2007-11-08
37. [http://www.inaudit.lt/index.php?page\\_id=13](http://www.inaudit.lt/index.php?page_id=13) prisijungimo laikas: 2007-11-06

## SANTRAUKA

Vidaus kontrolė yra sistema su bendra Įmonės kultūra ir individualia kontrolės veikla, kurią atlieka kiekvienas Įmonės darbuotojas, vadovams vadovaujant bei vidaus auditui prižiūrint. Tuo tarpu vidaus audito tikslas - prižiūrėti vidaus kontrolės sistemą ir siekti, kad sistema funkcionuotų kuo ekonomiškiau, efektyviau ir rezultatyviau.

2003 metais, priėmus Lietuvos Respublikos vietos savivaldos Įstatymo pakeitimo Įstatymą, sukurta teisinė bazė nuo 2004 m. sausio 1 d. Įdiegti savivaldybėse vidaus ir išorės audito sistemą. Steigiama centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba – savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui, skirtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose Įmonėse, kurios valdo, naudoja savivaldybės turtą ir juo disponuoja.

Darbo pagrindinis tikslas - atlikti vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse lyginamąją analizę, pateikti išvadas ir rekomendacijas vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemų tobulinimui. Šiam tikslui pasiekti buvo atliktas tyrimas Utenos apskrities savivaldybėse. Nagrinėtos sritys: CVAT darbo organizavimas, SVAT darbo planavimas, vidaus audito atlikimas, vidaus audito ataskaitos, CVAT personalo ištekliai, CVAT darbuotojų kvalifikacijos tobulinimas.

Pagal vienodus kriterijus atlikus lyginamąją analizę, padaryta išvada, kad daugelyje Utenos apskrities savivaldybių CVAT akivaizdus darbuotojų trūkumas, daugelyje VAT nesuformuotos tarnybos. Atlikto tyrimo gauti rezultatai iš dalies leido patvirtinti darbo pradžioje iškeltą hipotezę “Vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos Utenos apskrities savivaldybėse yra silpnos”. Pagal pateiktą respondentų nuomonę, CVAT vadovai ir VJA vadovai kontrolės sistemą 100 proc. Įvertino patenkinamai. 71 proc. Audituojamų subjektų vadovų vidaus kontrolę vertina patenkinamai. Tuo tarpu vidaus audito sistemą 60 proc. vertina silpnai. Vidaus audito sistemą CVAT vadovai Įvertino 50 proc. patenkinamai, 50 proc. silpnai. VJA vadovai Įvertino 40 proc. patenkinamai, 60 proc. silpnai. Audituojamų subjektų vadovai 65 proc. Įvertino, kad vidaus audito sistema silpna ir 35 proc. mano, kad patenkinama.

## SUMMARY

Internal control is a system with a common enterprise's culture and individual control activity, which is being fulfilled by each worker, directed by the head and supervised by internal audit. Meanwhile, the aim of the internal audit is to supervise control system and try to achieve the system to functionate more economical way, more effective and resultant.

In 2003, when was passed the amendment the law of the Republic of Lithuania on local self- government, was introduced legislation to spread internal and external audit system in local governments from 1 January, 2004. Establishing centralized local government's internal audit service- local government administration's structural subdivision, directly dependant and accountable to the administration director of local government, set to carry out internal audit in local government's administration, in administration subjects and in government's controlled enterprises, which possess government's property and disposes of it.

The main aim of the work - to carry out internal control's and internal audit's comparable analysis in Utena's district local governments, to present conclusions and recommendations for improvement of internal control and internal audit systems. To reach this aim there was carried out research in Utena's district governments. Investigated fields: work organisation of the centralized internal audit service, centralized internal audit service's work layout, internal audit performance, internal audit reports, centralized internal audit service's staff sources, centralized internal audit service's workers' qualification improvement.

After was made comparable analysis according to same criterions, drawn a conclusion, which says that in many Utena's district governments centralized internal audit service's obvious shortage of workers, in many services, services aren't formed. Fulfilled investigation's results allowed to confirm in the beginning of the work suggested hypothesis « Internal control and internal audit systems in Utena's district local governments functionate weakly». According to presented respondents' opinion, centralized internal audit service's leaders and public juridical person leaders appraised control system 100% as satisfying. 71% of audited subjects' leaders internal control appraise as satisfying. Meanwhile, 60% internal audit system appraise as weak. Internal audit system centralized internal audit service's leaders evaluated 50% satisfying, 50% weak. Public juridical person leaders evaluated 40% satisfying, 60% weak. Audited subjects' leaders 65% appraised, that internal audit system is weak, and 35% think that it is satisfying.

## **PRIEDAI**

## Išorės kontrolės ir išorės audito raidos etapai Lietuvoje

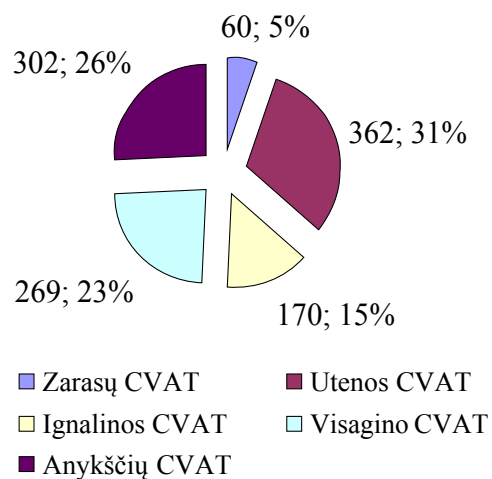
Elementai	1990 – 1993 m.	1994 - 1999 m.	2000 - 2003 m.	2004 - dabar
Įstatymas	1990 m. Vasario 12 d. LR vietos savivaldos pagrindų Įstatymas	1994 m. Liepos 7 d. LR vietos savivaldos Įstatymas	2000 m. Spalio 12 d. LR vietos savivaldos Įstatymas	2004 m. Rugpjūčio 23 d. LR vietos savivaldos Įstatymas
Kontrolieriaus statusas	Kontrolieriaus nėra, tik revizijos komisija. Vietoje administracijos buvo aukštesniosios pakopos ir žemesniosios pakopos savivaldybės	Atsiranda kontrolieriaus statusas. Kontrolierius – kontrolės institucija.	Kontrolierius yra savivaldybės kontrolės institucija, kontroliuojanti savivaldybės biudžeto naudojimą bei atliekanti vidaus audito funkcijas	Tarnyba. Savivaldybės kontrolės ir audito institucija.
Kontrolieriaus priėmimas į pareigas		Taryba savo įgaliojimų laikui skiria kontrolierių. Slaptu balsavimu	Atviro konkurso būdu 5 metams	Konkurso būdu 5 metams
Kontrolieriaus išsilavinimas		Aukštasis išsilavinimas	Aukštasis išsilavinimas	Aukštasis universitetinis išsilavinimas
Įstatymai, kuriais vadovaujasi savivaldybės kontrolierius		Kontrolieriaus veiklą reglamentuoja nuostatai	Įstatymais, Vyriausybės patvirtintais Vidaus audito nuostatais, Valstybės kontrolės metodiniais nurodymais ir tarybos patvirtinta veiklos nuostatais	Įstatymais, valstybinio audito reikalavimais, valstybės kontrolės parengtomis metodikomis ir kitais teisės aktais
Savivaldybės kontrolieriaus įgaliojimai		Nėra	Organizuoja savivaldybės tarybos patvirtinto metinio	Sudaro savivaldybės kontrolieriaus veiklos planą, gavęs

			savivaldybės kontrolės tarnybos patikrinimų plano vykdymą	savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto pritarimą jį tvirtina, organizuoja jo vykdymą ir yra už tai atsakingas
Savivaldybės kontrolieriaus Įgaliojimai		Teikia tarybai išvadas dėl savivaldybės biudžeto vykdymo, dėl nebiudžetinių lėšų ir fondų naudojimo	Kiekvienais metais iki savivaldybės biudžeto patvirtinimo pateikia savivaldybės tarybai veiklos ataskaitą	Kontrolierius savivaldybės veiklos reglamente nustatyta tvarka teikia savivaldybės kontrolierių tarnybos veiklos ataskaitą
Savivaldybės kontrolieriaus Įgaliojimai			Nėra	Teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto bei pasitikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos
Savivaldybės kontrolieriaus Įgaliojimai		Tarybos, jos komitetų, mero siūlymu arba savo iniciatyva organizuoja patikrinimus bei revizijas administracijoje, savivaldybės valstybinėse valstybinėse akcinėse Įmonėse, Įstaigose, organizacijose	Savo iniciatyva, savivaldybės tarybos ir mero rašytiniu pavedimu atlieka arba organizuoja tikslinius patikrinimus bei revizijas savivaldybės administracijoje, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose Įstaigose bei savivaldybės kontroliuojamose Įmonėse	Pats atlieka ir (arba) skiria savivaldybės kontrolieriaus tarnybos valstybės tarnautojus atlikti finansinį ir veiklos auditą



## Vidaus auditorių darbo laiko pasiskirstymas 2006 metais

	Zarasų CVAT	Utenos CVAT	Ignalinos CVAT	Visagino CVAT	Anykščių CVAT
<b>Vidaus auditams</b>	60	362	170	269	302
<b>Poaudiminei veklai</b>	10	26	30	20	10
<b>CVAT darbo organizavimui</b>	145	67	18	190	99
<b>Kvalifikacijos kėlimui</b>	8	12	14	15	16



## CVAT veiklos planavimas 2006 m.

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>Visagino CVAT</b>	<b>Utenos CVAT</b>	<b>Ignalinos CVAT</b>	<b>Anykščių CVAT</b>	<b>Zarasų CVAT</b>
VAT veiklos planus tvirtina VJA vadovas	ne	Ne, tik derina	derina	-	√
Vidaus auditai atliekami VJA nurodymu	ne		-	-	neatliekami
Planuoti vidaus auditai 2006 m.	9	5	8	5	3
Neplaniniai vidaus auditai 2006 m.	0		-	1	---
Atlikta vidaus auditų (planinių) 2006 m.	9	5	7	5	2

## Personalo ištekliai 2006 – 2007 m.

<b>Ištekliai</b>	<b>Anykščių CVAT</b>	<b>Ignalinos CVAT</b>	<b>Utenos CVAT</b>	<b>Visagino CVAT</b>	<b>Zarasų CVAT</b>	<b>Molėtų CVAT</b>
Iš viso VAT vadovų	1	1	1	1	1	1
Iš jų atlieka auditus:	1	1	1	1	1	1
VAT vadovų pavaduotojai	-	-		0	---	---
Specialistai	1	-	1	1	---	---
Iš viso darbuotojų:	2	1	2	2	1	1
Iš jų atlieka vidaus auditus	2	1	2	1	1	1

## Vidaus auditų atlikimas

	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Zarasų</b>	1	3	3	3
<b>Utenos</b>	2	4	5	2
<b>Ignalinos</b>	2	6	7	3
<b>Visagino</b>	3	4	9	6
<b>Anykščių</b>	3	7	5	4

## Vidaus auditų atlikimas

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>Anykščių CVAT</b>	<b>Ignalinos CVAT</b>	<b>Utenos CVAT</b>	<b>Visagino CVAT</b>
Atlikta vidaus auditų 2006 m.		7	5	9
1. Finansinių		2	1	0
2. Valdymo		5		1
3. Veiklos	3	-	4	6
4. Informacinių sistemų (IS)		-		0
5. Viešųjų pirkimų		1		0
6. Turto valdymo, naudojimo ir disponavimo		-		0
7. Programų	1	-		2
8. ES ir kitų fondų paramos lėšų	1	-		0

## Rekomendacijų pateikimas ir Įgyvendinimas 2006 m.

	<b>Anykščių CVAT</b>	<b>Ignalinos CVAT</b>	<b>Utenos CVAT</b>	<b>Visagino CVAT</b>	<b>Zarasų CVAT</b>
Pateikta rekomendacijų 2006 m. iš viso:	41	69	101	18	16
Įgyvendinta rekomendacijų 2006 m.	9	46	78	11	5
Iš viso rekomendacijų, kurių Įgyvendinimas tęsiamas	56	15	70	7	15

CVAT	2004						2005						2006						2007					
	Zarasų	Utenos	Ignalinos	Visagino	Molėtų	Anykščių	Zarasų	Utenos	Ignalinos	Visagino	Molėtų	Anykščių	Zarasų	Utenos	Ignalinos	Visagino	Molėtų	Anykščių	Zarasų	Utenos	Ignalinos	Visagino	Molėtų	Anykščių
Įsteigtų etatų (pareigybių)	1	2	1	2		2	1	2	1	0		2	1	2	1	0		2	1	2	1	0		2
Užimtų etatų (pareigybių)	1	2	1	1	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
VAT personalo poreikis	3	4	3	2		5	3	4	3	3		5	3	4	3	3		5	3	4	3	3		5

## CVAT darbuotojų kvalifikacijos tobulinimas

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>Anykščių CVAT</b>	<b>Ignalinos CVAT</b>	<b>Utenos CVAT</b>	<b>Visagino CVAT</b>	<b>Zarasų CVAT</b>
Kvalifikaciją tobulino žmonių	2	1	2	2	1
Kvalifikaciją kėlė dienomis (valandomis) (dienių, valandų skaičius)	15 (120 val.)	14/72	12 d./91 val.	15/120	64 v. (8 d.)



## ANKETA

Gerb. Respondente,

Tyrimą atlieka Mykolo Romerio universiteto studentė Vita Kondratavičiūtė.

Tyrimo tikslas: atlikti vidaus kontrolės ir vidaus audito Utenos apskrities savivaldybėse lyginamąją analizę, pateikti išvadas ir rekomendacijas vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos tobulinimui. Vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų Įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą. Svarbi vidaus kontrolės sistemos dalis yra vidaus auditas, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.

Prašome atsakyti į visus anketoje pateiktus klausimus. Išreikšdami savo nuomonę, pasirinkite atsakymą (atsakymus), kuris labiausiai atitinka Jūsų nuomonę. Galite pažymėti atsakymą kryžiuuku arba pabraukti. Anketa anoniminė. Iš anksto dėkoju.

1. Jūsų amžius:

- 20 – 30 metų
- 31 – 40 metų
- 41 – 50 metų
- 51 – 60 metų
- daugiau nei 60 metų

2. Jūsų išsilavinimas:

- Aukštasis universitetinis
- Aukštasis neuniversitetinis
- Aukštesnysis
- Specialus vidurinis
- Vidurinis
- Kita

3. Savivaldybė, kurioje dirbate:

- Zarasų
- Utenos
- Ignalinos
- Molėtų
- Anykščių
- Visagino

4. Jūs esate:

- Savivaldybės administracijos direktorius
- Vidaus audito tarnybos vadovas
- Audituojamas (audituojamo subjekto vadovas)

5. Jūsų nuomone, rajono savivaldybėje vidaus kontrolės sistema (gera – jei visa rizika yra tinkamai nustatyta ir kontrolės procedūros yra veiksmingos; patenkinama- jei visa rizika yra tinkamai nustatyta, tačiau kontrolės procedūros turi trūkumų; silpna – jei kontrolės procedūroms nustatyta ne visa rizika ir kontrolės trūkumai yra akivaizdūs):

- gera
- patenkinama
- silpna

6. Jūsų manymu, kurie veiksniai turi didžiausią įtaką vidaus kontrolės sistemos funkcionavimui. Prie kiekvieno veiksnio, pažymėkite, kokią įtaką jis atitinka.

<b>Veiksniai</b>	<b>Didelė Įtaka</b>	<b>Vidutinė Įtaka</b>	<b>Maža Įtaka</b>	<b>Neturi Įtakos</b>
Savivaldybės vadovybės filosofija ir vadovavimo stilius				
Savivaldybės organizacinė struktūra				
Savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai				
Darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai				
Vyriausybės ekonominė politika				
Įstatymų ir teisės aktų būklė				

Reguliavimo organų priežiūros sistema				
Trečiųjų šalių įtaka				
Kita (Įrašykite)				

7. Jūsų nuomone, rajono savivaldybės vidaus kontrolės sistemoje problematiškiausias kriterijus (pažymėti didėjimo eilės tvarka nuo 1 iki 9; 1 - balu žymimas mažiausiai problematiškas kriterijus, 9 - žymimas problematiškiausias):

Vertinimo kriterijus	Balas
Mažas audito tarnybos pajėgumas	
Auditorių kvalifikacijos stoka	
Nepakanka poįstatyminių teisės aktų	
Auditas atliekamas nekokybiškai	
Auditas atliekamas ne laiku	
Audituojami subjektai neteisingai taiko teisės aktus	
Audituojami subjektai ne pagal paskirtį naudoja biudžeto lėšas	
Korupcijos prevencijos priemonės	
Motyvacijos stoka	

8. Jūsų nuomone, kokie veiksniai lemia Jūsų pasirinkto (pažymėto 9 balais) vidaus kontrolės sistemos vertinimo kriterijaus problematiškumą:

.....  
 .....

9. Vidaus kontrolės sistemos tobulinimui rekomenduotumėte:

- Didinti auditorių atlyginimus
- Skirti lėšų kvalifikacijos kėlimui
- Skirti papildomų asignavimų samdytiems asmenims apmokėti
- Didinti auditorių etatų skaičių
- Didinti vidaus kontrolę (nuolatinį vidaus kontrolės vertinimą)
- Užkirsti kelią klaidoms ir apgaulei bei jas išsiaiškinti
- Aprūpinti vadovybę tikslia ir teisinga finansine informacija
- Skatinti racionalu išteklių naudojimą
- Geriau tvarkyti apskaitą, stiprinti finansinės informacijos patikimumą
- Kita (Įrašykite).....

Pagrįskite atsakymą:

.....

.....

10. Jūsų nuomone, rajono savivaldybėje vidaus audito sistema (gera – jei visa rizika yra tinkamai nustatyta ir kontrolės procedūros yra veiksmingos; patenkinama- jei visa rizika yra tinkamai nustatyta, tačiau kontrolės procedūros turi trūkumų; silpna – jei kontrolės procedūroms nustatyta ne visa rizika ir kontrolės trūkumai yra akivaizdūs):

- gera
- patenkinama
- silpna

11. Jūsų manymu, kurie veiksniai turi didžiausią įtaką vidaus audito sistemos funkcionavimui. Prie kiekvieno veiksnio, pažymėkite, kokią įtaką jis atitinka.

<b>Veiksniai</b>	<b>Didelė Įtaka</b>	<b>Vidutinė Įtaka</b>	<b>Maža Įtaka</b>	<b>Neturi Įtakos</b>
Savivaldybės vadovybės filosofija ir vadovavimo stilius				
Savivaldybės organizacinė struktūra				
Savivaldybės personalo kompetencija ir darbo metodai				
Darbuotojų pareigų ir atsakomybės metodai				
Vyriausybės ekonominė politika				
Įstatymų ir teisės aktų būklė				
Reguliavimo organų priežiūros sistema				
Trečiųjų šalių įtaka				
Kita (Įrašykite)				

12. Jūsų nuomone, rajono savivaldybės vidaus audito sistemoje problematiškiausias kriterijus, (pažymėti didėjimo eilės tvarka nuo 1 iki 9; 1 - balu žymimas mažiausiai problematiškas kriterijus, 9 - žymimas problematiškiausias):

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>Balas</b>
Mažas audito tarnybos pajėgumas	
Auditorių kvalifikacijos stoka	
Nepakanka poįstatyminių teisės aktų	

Auditas atliekamas nekokybiškai	
Auditas atliekamas ne laiku	
Audituojami subjektai neteisingai taiko teisės aktus	
Audituojami subjektai ne pagal paskirtį naudoja biudžeto lėšas	
Korupcijos prevencijos priemonės	
Motyvacijos stoka	

13. Jūsų nuomone, kokie veiksniai lemia Jūsų pasirinkto (pažymėto 9 balais) audito sistemos vertinimo kriterijaus problematiškumą:

.....  
 .....

14. Vidaus audito sistemos tobulinimui rekomenduotumėte:

- Didinti auditorių atlyginimus
- Skirti lėšų kvalifikacijos kėlimui
- Skirti papildomų asignavimų samdytiems asmenims apmokėti
- Didinti auditorių etatų skaičių
- Didinti vidaus kontrolę (nuolatinį vidaus kontrolės vertinimą)
- Užkirsti kelią klaidoms ir apgaulėi bei jas išsiaiškinti
- Aprūpinti vadovybę tikslia ir teisinga finansine informacija
- Skatinti racionalu išteklių naudojimą
- Geriau tvarkyti apskaitą, stiprinti finansinės informacijos patikimumą
- Kita (Įrašykite).....

Pagrįskite atsakymą:

.....  
 .....

Papildoma informacija apie vidaus audito atlikimą, planavimą bei organizavimą.

15. VAT Įsteigtų ir užimtų etatų palyginimas 2002-2007 m.

Vertinimo kriterijus	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Įsteigtų etatų (pareigybių)						
Užimtų etatų (pareigybių)						
VAT personalo poreikis						

16. Vidaus auditorių darbo laiko paskirstymas darbo dienomis 2006-2007 m.

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>Darbo dienų skaičius (2006)</b>	<b>Darbo dienų skaičius (2007)</b>
Vidaus auditams		
Poaudiminiai veiklai		
VAT darbo organizavimui		
Kvalifikacijos kėlimui		

17. VAT veiklos planavimas 2006-2007 m.

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>2006 m.</b>	<b>2007 m.</b>
VAT veiklos planus tvirtina VJA vadovas		
Vidaus auditai atliekami VJA nurodymu		
Planuoti vidaus auditai		
Neplaniniai vidaus auditai		
Atlikta vidaus auditų (planinių)		

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Atlikta vidaus auditų (planinių)						

18. Iš viso išteklių

<b>Ištekliai</b>	<b>2006 m.</b>	<b>2007 m.</b>
Iš viso VAT vadovų		
Iš jų atlieka auditus:		
VAT vadovų pavaduotojai		
Specialistai		
Iš viso darbuotojų:		
Iš jų atlieka vidaus auditus		

19. Vidaus auditų atlikimas

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>Iš viso:</b>
Atlikta vidaus auditų 2006 m.	
1. Finansinių	
2. Valdymo	
3. Veiklos	
4. Informacinių sistemų (IS)	
5. Viešųjų pirkimų	
6. Turto valdymo, naudojimo ir disponavimo	
7. Programų	
8. ES ir kitų fondų paramos lėšų	

20. Vidaus auditų atlikimas 2006-2007 m.

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>2006 m.</b>	<b>2007 m.</b>
Vidaus auditams skirta darbo dienų		
Vidutiniškai 1 vidaus auditui skirta darbų diena		
Poauditinei veiklai skirta darbo dienų		
Rekomendacijos		
Poauditinė veikla (skirtas d. d skaičius)		

21. Rekomendacijų pateikimas ir Įgyvendinimas 2006 m.

Pateikta rekomendacijų 2006 m. iš viso:	
Įgyvendinta rekomendacijų 2006 m.	
Iš viso rekomendacijų, kurių Įgyvendinimas tęsiamas	

22. Kvalifikacijos tobulinimas 2006-2007 m.

<b>Vertinimo kriterijus</b>	<b>2006 m.</b>	<b>2007 m.</b>
Kvalifikaciją tobulino žmonių		
Kvalifikaciją kėlė dienomis ( valandomis) (dienų, valandų skaičius)		

Ar pakankamai skirta laiko kvalifikacijos tobulinimui?.....