

Mykolo Romerio Universitetas
Viešojo administravimo katedra

Veiklos audito neakivaizdinių studijų programa

Kristina Abuašvili

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS
LIETUVOS VALSTYBĖS KONTROLĖS, SAVIVALDYBIŲ KONTROLIERIŲ IR
VIDAUS AUDITO TARNYBŲ VEIKLOS KOORDINAVIMO PROBLEMOS

Mokslinis vadovas lektorius Dangis Gudelis

Konsultantas Prof. Kęstutis Masiulis

Vilnius 2006

TURINYS

<u>TRUMPAS ĮVADAS. AUDITO ISTORINĖS IŠTAKOS</u>	<u>3</u>
<u>I SKYRIUS. FINANSŲ KONTROLĖ – FINANSŲ VALDYMO DALIS. STOJIMAS Į EUROPOS SAJUNGĄ – IMPULSAS SUKURTI VIDAUS IR IŠORĖS AUDITO SISTEMĄ LIETUVOJE.</u>	<u>6</u>
<u>II SKYRIUS. AUDITO APIBRĖŽIMAS, RŪŠYS, SKIRTUMAI TARP IŠORĖS IR VIDAUS AUDITO. VALSTYBINIO AUDITO ESMĖ.</u>	<u>7</u>
<u>III SKYRIUS. TEISINĖS BAZĖS NAGRINĖJIMAS.</u>	<u>9</u>
3.1..AUDITO SAŲOKA IR TEISĖS AKTAI, REGLAMENTUOJANTYS ŠIUOLAIKINIO AUDITO VEIKLĄ.	9
3.2 VALSTYBĖS KONTROLĖS KOMPETENCIJA.	10
3.3.. SIGMA EKSPERTINIS VALSTYBĖS KONTROLĖS VERTINIMAS IR REKOMENDACIJOS.	16
3.4. SAVIVALDYBĖS KONTROLIERIAUS (SAVIVALDYBĖS KONTROLIERIAUS TARNYBOS) KOMPETENCIJA	17
3.5. VIDAUS AUDITO SAMPRATA.	18
3.6. BENDRADARBIAVIMUI SKIRTOS TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ IR KITŲ STANDARTŲ NUOSTATOS.	19
3.7. VIDAUS AUDITO TARNYBOS TEISINIS STATUSAS.	20
3.8. VAT DARBO ORGANIZAVIMAS PAGAL FINANSŲ MINISTERIJOS DUOMENIS	22
<u>IV SKYRIUS. DVIEJŲ LIETUVOS AUDITO INSTITUCIJŲ VYSTYMOSI ALTERNATYVOS. (KETURI MODELIAI)</u>	<u>26</u>
<u>V SKYRIUS. BENDRADARBIAVIMO DOKUMENTAS.</u>	<u>35</u>
<u>VI SKYRIUS. TEORINĖS DALIES IŠVADOS.</u>	<u>37</u>
<u>VII SKYRIUS. SOCIOLOGINIAI TYRIMAI.</u>	<u>38</u>
<u>VIII SKYRIUS. IŠVADOS IR REZULTATAI.</u>	<u>54</u>

TRUMPAS ĮVADAS. AUDITO ISTORINĖS IŠTAKOS.

Autorius pasirinko šią Lietuvos socialinių mokslų krypties, organizacijų vadybos srities temą, nes ji, jo nuomone, yra įdomi, nauja, strategiškai reikšminga ir aktuali, kitų autorių nenagrinėta. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolierių ir vidaus audito tarnybos Lietuvoje pradėjo auditinę veiklą labai neseniai, vos nuo 2002-2004 m.

Sąvoka „**auditas**“ yra kilęs iš lotynų kalbos žodžio „audire“ – „klausyti“. Iš sąvokos apibrėžimo matyti, kad svarbiausia *auditoriaus kaip aukščiausios kvalifikacijos buhalterio-eksperto* savybė – „išsiklausyti“ į įmonės ar įstaigos problemas, personalą, o tik tada spręsti, patarti, nurodyti. Visuomenė yra kintantis socialinis, imlus naujovėms reiškinys, todėl drąsiai galime teigti, kad praėjo keliančių siaubą revizijų, panašių į N.Gogolio veikale „Revizorius“ aprašytąją, laikai. Praėjo tikslinių patikrinimų, kontrolės, kaip represinio, baudžiamojo (policinio arba politinio) pobūdžio veiksmo, kai už pažeidimus būdavo baudžiama, atleidžiama iš darbo, era. Žodis „kontrolė“, išlikęs įstaigų ar tarnybų pavadinimuose („Valstybės kontrolė“, „Savivaldybės kontrolierius“), turi nebent tik istorinę, simbolinę prasmę ir yra suprantamesnis Lietuvos plačiajai visuomenei negu žodis „auditas“. Auditas išsirutuliojo visame civilizuotame pasaulyje tuomet, *kai įmonės pradėjo disponuoti akciniu kapitalu* [20, psl. 28]. Įmonių vadovai ieškojo investicijų, o **investuotojai** (išoriniai informacijos vartotojai) reikalavo patvirtintos įmonės finansinės atskaitomybės, norėjo žinoti tikrąją įmonės finansų padėtį. *Parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinės padėties vaizdą ir objektyviai informaciją patvirtinti galėjo tik auditoriai*. Kita suinteresuotų asmenų grupė (taip pat išorės vartotojai) buvo įmonės **akcininkai**, kurie norėjo gauti dividendus iš įmonės pelno, o įmonės vadovai dažnai būdavo linkę manipuliuoti pelnu, akcijų kainomis, kitais nesažiningais sandoriais. Kadangi informacijos vartotojai neturi pakankamai laiko, priemonių, galimybių, reikiamos kvalifikacijos ir patirties, kad objektyviai įvertintų įmonės vadovybės pateiktą informaciją, jiems reikalingas auditorius. Visas šias problemas išspręsti galima buvo vienu svertu – auditu. Audito gimimą galima sieti su pirmosios pasaulyje profesinės buhalterinės apskaitos organizacijos įsteigimu. *1854 m. spalio 23 d. įkurta Anglijos Edinburgo buhalterių sąjunga, kuriai suteiktas karališkasis statusas (royal charter), o jos nariai vadinami privilegijuotaisiais buhalteriais (chartered accountants)* [ten pat, psl. 29]. *Be abejo, privilegijuoti buhalteriai gali būti laikomi pirmaisiais auditoriais. Taigi, artimiausia auditui mokslo šaka yra apskaita.*

Lietuvos tarpukario laikmečiu galime kalbėti apie reviziją ir kontrolę. Valstybės kontrolės istorija turtinga ir įvairi nuo tarpukario Lietuvos nepriklausomybės metų (įkurta 1919 m., pirmasis kontrolierius - Konstantas Daugirdas). 1919 m. vasario 20 d. Seimo priimtas lakoniškas, tačiau išsamus „Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti“ buvo sudarytas tik iš 10 straipsnių, tačiau jame atsispindėjo šios institucijos išskirtinumas ir savitumas. Valstybės

kontrolė įstatyme buvo numatyta kaip ekonominės kontrolės institucija, o valstybės kontrolierių galėjo perrinkti ir skirti tik Valstybės Tarybos prezidiumas, kuriam kontrolierius buvo atskaitingas už savo veiklą. Valstybės kontrolės teisinis statusas buvo įtvirtintas ir Konstitucijoje. Įvertinus tai, kad 1919 m. Laikinosios Konstitucijos Pamatiniai Dėsniai iš viso turėjo 42 straipsnius, o Valstybės kontrolei reglamentuoti buvo skirti 9 straipsniai, galima daryti išvadą apie institucijos svarbą ir reikšmę jaunai valstybei.

Profesorius Mykolas Romeris anuomet veikusią valstybės kontrolę pavadino „specifine administracinio teismo“ rūšimi arba tiesiog biudžeto teismu [19, psl. 18]. Ir dabar kai kuriose šalyse Aukščiausiosios audito institucijos (*toliau AAI*) tebevadinamos teismais.

Tarybiniais laikais Lietuvos TSR planinė ekonomika buvo tikrinama Revizijų valdybos revizorių ir Liaudies kontrolės kontrolierių. Patikrinimai dažnai vykdavo pagal valdžios nurodymus ar piliečių skundus, dažnai būdavo politizuoti. Apie auditą nebuvo nė kalbos.

Atkūrus Nepriklausomybę, Liaudies kontrolės komitetas buvo reorganizuotas į Valstybės kontrolės departamentą, vėliau į Valstybės kontrolę. Lietuvoje įsteigta ir veikia daugybė profesinių organizacijų: *Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija* (1990-09-04), *Audito ir apskaitos institutas* (1995-06-29), kuris vėliau pakeitė pavadinimą į *Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutą* (1998-12-21), *Lietuvos auditorių asociacija* (1997-01), *Nepriklausomų audito firmų asociacija* (1997-03), *Vidaus auditorių asociacija* (1997-07-31), *Savivaldybių vidaus auditorių asociacija*, *Savivaldybių kontrolierių asociacija* (1998), *Lietuvos auditorių rūmai*. Kai kuriose iš jų rengiami auditorių kursai ir laikomi egzaminai auditoriaus kvalifikacijai įgyti (1991 m. iš 100 pirmųjų pretendentų egzaminus išlaikė tik 27). Profesinių organizacijų indėlis į kuriamą audito sistemą Lietuvoje yra be abejonės reikšmingas. Jos kuria ir tobulina audito metodologiją, skleidžia gerąją audito praktiką, dalijasi patirtimi, palaiko ryšius su užsienio kolegomis.

Nemažą reikšmę audito sistemos kūrimui Lietuvoje turėjo tarptautinių audito įmonių įsikūrimas. 1992 m. į Lietuvą „įžengė“ įmonė „Arthur Andersen“, vėliau skandalingai žlugusi po JAV įmonės *ENRON* bankroto (audito ataskaitos nerodė trūkumų finansinėje atskaitomybėje), 1993-1994 m. buvo įsteigta KPMG, „Price Waterhouse“, „Coopers & Lybrand“, vėliau susijungusios į vieną įmonę „PricewaterhouseCoopers“, vėliau - „Ernst&Young“. Dabar šios privataus kapitalo audito įmonės yra gerbiamos, įsitvirtinusios vietos rinkoje, netgi diegia audito programinę įrangą ir rengia administracinių gebėjimų kursus. Joms patikima atlikti sudėtingus auditus valstybiniame sektoriuje, pvz., UAB „Arthur Andersen“ atliko auditą Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie LR Finansų ministerijos 2002-2003 m.; UAB „Ernst & Young Baltic“ atlikto auditą Nacionalinėje mokėjimų agentūroje prie Žemės ūkio ministerijos (2004 m.). Kita privati audito įmonė UAB „Informacinių technologijų audito grupė“

atliko Muitinės informacinių sistemų auditą (2005 m.). Pažymėtina, kad atestuotų auditorių atliekamas viešojo sektoriaus auditas nesistemiškai įvertina viešojo sektoriaus ypatybes (skiriasi visa privataus ir viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos sistema), tačiau privatus sektorius konkurencijos sąlygomis verčia pasitempti valstybinius auditorius. Kita vertus, atlyginimai privačiame sektoriuje lenkia valstybinį ir Valstybės kontrolės geriausi auditoriai dažnai „nuviliojami“ dirbti į privačias audito bendroves.

Apibendrinant galima būtų teigti, kad audito sistema Lietuvoje yra sudėtinga ir įvairialypė.

Magistro darbo tyrimo tikslas: sisteminiu požiūriu ištirti ir įvertinti audito institucijų funkcinės-organizacinės struktūros modelius, veiklos, teisinės, metodologines problemas, bendradarbiavimą, atliekant panašų darbą, apibrėžti veiklos ir atsakomybės skirtumus, pasiūlyti bendros veiklos tobulinimo alternatyvas, metodus ir kryptis, glaudesnio bendravimo formas, skatinti teigiamą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai ir į rezultatus bei visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Tyrimo uždaviniai:

- 1/ atlikti esamos padėties analizę (tyrimo objektų tyrimą, pateikti teisinę padėties reglamentuojančių teisės aktų apžvalgą), nustatyti optimizavimo kelius;
- 2/ nustatyti audito procesų tarpusavio priklausomybės ryšius, darbo dubliavimo atvejus;
- 3/ nustatyti audito informacijos, kuria galima keistis, patikimumo kriterijus, apsikeitimo informacija kelius, etapus ir priežastis;
- 4/ nustatyti kliūtis, kurios trukdo bendradarbiauti ir koordinuoti veiklą viešojo sektoriaus valstybės ir savivaldos institucijoms;
- 5/ pateikti racionalius pasiūlymus-rekomendacijas ir autorės požiūrį, kaip problemą galima būtų spręsti, panaudojus kitų Europos valstybių patirtį;

Tyrimo dalykas: auditą atliekančių institucijų tarpusavio santykiai, ypatumai, veiklos koordinavimo aspektai.

Tyrimo metodai: darbe bus atliekama išsami dokumentų, įvairių ataskaitų, teisės aktų, straipsnių sisteminė analizė ir atvejo studija, paremta struktūruotu klausimynu (anketa) ir individualia apklausa (giluminiu interviu). Tai yra kokybinis fenomenologinis tyrimas. Be to, bus atliekamas Europos valstybių išorės audito savivaldos lygmenyje lyginamasis tyrimas.

Hipotezė: nenusistovėjęs galutinis vietos savivaldos modelis, vidaus audito tarnybų organizacinis silpnumas, biurokratinės kliūtys, teisinės bazės galimybių neišnaudojimas ir įvairus įstatymų traktavimas užkerta kelią lanksčiam audito sistemos funkcionavimui, neleidžia audito institucijoms bendradarbiauti ir koordinuoti veiklą.

I SKYRIUS. FINANSŲ KONTROLĖ – FINANSŲ VALDYMO DALIS. STOJIMAS Į EUROPOS SĄJUNGĄ – IMPULSAS SUKURTI VIDAUS IR IŠORĖS AUDITO SISTEMĄ LIETUVOJE.

Tinkamas finansų kontrolės funkcionavimas valstybiniame sektoriuje yra esminė valstybės sėkmingo gyvavimo sąlyga. Kiekviena valstybė savo veikloje sprendžia strateginio planavimo, planų įgyvendinimo bei su tuo susijusius finansų valdymo klausimus, prognozuoja bei numato kryptis ir būdus, kaip efektyviai panaudoti turimus finansinius, materialinius išteklius planuojamiems tikslams pasiekti. Valstybė privalo ekonomiškai ir efektyviai bei rezultatyviai naudoti savo turtą, siekti numatytų tikslų, tobulinti finansų kontrolę, stiprinti administracinius gebėjimus. Viešųjų finansų teorija ir pasaulio šalių praktika parodė, kad valstybės finansų valdymas ir kontrolė svarbūs šalies ekonomikai, jos vystymuisi, valstybės ekonominės politikos ir numatytų tikslų įgyvendinimui. Lietuvoje šis klausimas ypač svarbus tobulinant valstybės valdymą, siekiant geresnių rezultatų, vykdant programinį biudžetą nuo 2000 metų ir ES keliamus reikalavimus, įsisavinant ES teikiamą finansinę paramą. **Integracija į ES** labiausiai sąlygojo įvairias Lietuvos ekonomines ir socialines reformas, reikalavusias maksimalaus prisitaikymo prie ES standartų bei pasiruošimo spręsti svarbius uždavinius. Todėl svarbus yra efektyvaus finansų valdymo užtikrinimas. **Derybiniu laikotarpiu ES Komisijos dėmesys finansiniams klausimams buvo išskirtinis, uždaryti 28 derybinį skyrių Lietuvai buvo nepaprastai svarbu**, nes efektyvi valstybinio sektoriaus finansų kontrolė buvo ir yra viena pagrindinių sąlygų įtakojančių ES pasitikėjimą bei leidimą disponuoti ES biudžeto lėšomis įvairiose veiklos srityse. Drąsiai galima teigti, kad visoms šalims kandidatėms *Europos Komisijos Generalinis biudžeto direktoratas kėlė tas pačias stojimo į ES sąlygas – sukurti efektyvią viešųjų finansų kontrolės (vidaus ir išorės audito) sistemą*. Sparčiai plėtojantis ir reformuojantis ekonomikos sistemai, finansų valdymui, didėjant finansinių srautų apimtims, finansų kontrolė tampa vis svarbesniu ir sudėtingesniu uždaviniu. Nemažai pažangos nuopelnų galima priskirti OECD, SIGMA ir daugybei ES institucijų, dalyvaujančių PHARE poriniuose projektuose šalyse kandidatėse [16, psl. 3]. Kadangi visos reformos sunkiai skinasi kelią, Europos Komisijos narė M.Shreyer 2004 m. asmeniškai lankėsi Lietuvoje, Finansų ministerijoje ir Valstybės kontrolėje, stengdamasi įtikinti, kad patikimas finansų valdymas ir kontrolė turi lemiamos reikšmės šalies ekonomikos vystymuisi ir tokiu būdu spartinti vidaus ir išorės audito plėtotę.

Valstybės finansų valdymas ir kontrolė apima finansų politikos valdymą bei planavimą, piniginių lėšų panaudojimą įgyvendinant valstybės tikslus, biudžeto sudarymą ir vykdymą, valstybės skolos valdymą ir atitinkamų teisės aktų, susijusių su viešaisiais finansais, leidybą. Nagrinėjant valstybės finansų valdymą, svarbus finansų kontrolės, kaip savarankiškos valstybės kontrolės grupės, išskyrimas. **Finansų kontrolė – valstybės ir vietos valdžios institucijų piniginių fondų sudarymo,**

paskirstymo ir panaudojimo teisėtumo bei tikslingumo kontrolė, siekiant efektyvaus, tolygaus ir darnaus socialinio-ekonominio šalies ir atskirų regionų vystymosi. Efektyvi finansų kontrolė padeda užtikrinti produktyvią valstybės veiklą, ekonomišką, efektyvų bei rezultatyvų valstybės finansų valdymą valstybėje, garantuoja reikiama įstatymų, kitų teisės aktų laikymąsi, padeda sumažinti galimo piktnaudžiavimo ir klaidų, sukčiavimo ir korupcijos riziką. Finansų kontrolės būtinumą lemia finansų, kaip ekonominės kategorijos, kontrolinė funkcija. Valstybė, įgyvendindama savo uždavinius, vykdo finansinę veiklą, todėl turi kontroliuoti, kaip šie uždaviniai įgyvendinami bei užtikrinti teisėtumo laikymąsi finansinėje veikloje.

II SKYRIUS. AUDITO APIBRĖŽIMAS, RŪŠYS, SKIRTUMAI TARP IŠORĖS IR VIDAUS AUDITO. VALSTYBINIO AUDITO ESMĖ.

Finansų kontrolė yra neatsiejama nuo audito. Išsamiausias audito apibrėžimas, autorės nuomone, būtų toks: tai yra teisėtumo, turto ir finansų valdymo patikra, veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo (rezultatyvumo) patikrinimas, geranoriškos rekomendacijos, patarimai, kaip tobulinti veiklą, išvengti klaidų (perspėjamoji veikla), nurodymai, į ką reikėtų atkreipti dėmesį, konsultacijos. Pasak mokslininkų R.L. Ratliff ir K.F. Reding (2002) „**Dvidešimt pirmojo amžiaus auditorius turi būti pasirengęs audituoti viską – operacijas ir kontrolės sistemas, veiklą, informaciją ir informacines sistemas, teisėtumą (atitiktį teisės aktams), finansines ataskaitas, apgaulę, aplinkosauginius aspektus, gamtosauginę veiklą ir kokybę**“ [23, psl. 176]. Svarbiausios audito rūšys yra šios: išorės ir vidaus; taip pat skiriamas finansinis, veiklos, valdymo, ES ir kitų fondų paramos lėšų, programų, viešųjų pirkimų, turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo, informacinių sistemų auditas.

Panagrinėkime, kuo gi skiriasi išorės ir vidaus auditas. Vieninteliame LR Viešojo administravimo įstatymo 13 str. yra skiriamas „išorės auditas“. Finansų ministerijos parengtose Vidaus audito rekomendacijose [29, punktas 4.4] išvardyti tokie vidaus ir išorės audito skirtumai:

- 1) **laiko atžvilgiu.** Išorės auditoriai stengiasi rasti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių nuomonę dėl bendrojo finansinės atskaitomybės ir apskaitos teisingumo. Žiūrint iš laiko perspektyvos, jie daugiausia žiūri atgal, tikrina tai, kas įvyko praėjusiais metais (retrospektyvinė analizė EX POST). Kita vertus, vidaus auditas daugiau rūpinasi situacija, kuri yra dabar (einamoji ir išankstinė kontrolė A PRIORI) bei bus ateityje (perspektyvinė analizė EX ANTE);
- 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; o vidaus auditoriai

gilynasi į visas vidaus kontrolės dalis: kontrolės aplinką (vadovybės filosofiją ir veiklos stilių, organizacinę struktūrą, personalo politiką, išorinius veiksmus), apskaitos sistemą, turto apsaugą, kontrolės procedūras (pareigų atskyrimą ir pan.);

- 3) **atskaitomybės lygiu.** Iš esmės skiriasi vidaus ir išorės auditorių atskaitomybės lygis bei atsakomybė. Vidaus auditoriai dirba organizacijos aukščiausio lygio vadovams, o išorės auditoriai dirba akcininkams ir 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 ataskaitos parodo tikrą bei teisingą būklę ir ar jos sudarytos remiantis Lietuvos Respublikos įstatymais ir kitais teisės aktais; atlikti finansinės atskaitomybės ir sandorių auditą, apimančių teisės aktų laikymosi priežiūrą. Ataskaitas Valstybės kontrolė siunčia audituojamiems subjektams ir Seimo Audito komitetui;
- 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, tai reiškia patvirtinti, kad procedūros, naudojamos kaip pagrindas galutiniam rezultatui pasiekti, yra teisingos. Tuo tarpu pagrindinis išorės auditoriaus tikslas yra patvirtinti galutinio rezultato (sumos) teisingumą.

Vis dėlto kai kurie išorės audito tikslai 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, tikslinga koordinuoti audito darbą.** Vidaus audito tarnybos vadovas koordinuodamas vidaus audito darbą, turi įvertinti išorės audito rezultatus, kad būtų išvengta darbo dubliavimo ir būtų skatinamas naudojimasis vieni kitų darbo rezultatais, ir atvirkščiai, išorės auditoriai, įvertinę informacijos patikimumą, galėtų pasinaudoti vidaus audito rezultatais (vidaus kontrolės sistemos įvertinimu, rizikos veiksnių nustatymu).

Kaip jau buvo minėta, **išorės auditoriai** daugiau tarnauja išorės vartotojų (steigėjų, akcininkų, suinteresuotų šalių, visuomenės, mokesčių mokėtojų) interesams, jie koncentruoja dėmesį į **finansines ataskaitas ir organizacijos veiklos tęstinumą. Vidaus auditoriai**, priešingai, tarnauja viešojo juridinio asmens vadovybei. 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.

Svarbu apibrėžti, kas yra **valstybinis auditas**. Lietuvos audito teorijos kūrėjo prof. J.Mackevičiaus nuomone, žodis „valstybinis“ reiškia ne ką kita, kaip tik audituojamų subjektų valstybinį pobūdį. „Valstybinis auditas – tai valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos ir kitų audituojamų subjektų finansinės atskaitomybės patikrinimas, įvertinimas ir nuomonės apie jos tikrumą ir teisingumą pareiškimas.“ [20, p. 10]. Valstybės kontrolės įstatyme nustatyta, kad Valstybės kontrolė – institucija, atliekanti valstybinį auditą, o valstybinis auditas – tai finansinis ir veiklos auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal valstybinio audito reikalavimus. Valstybės kontrolė pagal kompetenciją pirmiausia prižiūri, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Kitaip nei privataus sektoriaus audite, kur auditoriaus užduotys išdėstytos sutartyje, valstybinio auditoriaus ir tikrinamojo ūkio subjekto atstovų santykiai neturi užsakovo ir kliento statuso. Valstybės kontrolė finansuojama iš valstybės biudžeto, taigi valstybinis auditas apmokamas valstybės biudžeto lėšomis. Už atliktą darbą, kitaip nei privačiame sektoriuje, atsiskaitoma ne klientui, o dažniausiai renkamai įstatymų leidžiamajai valdžiai. Savivalda laikoma atskira viešojo sektoriaus dalimi, o savivaldybės kontrolės ir audito institucijos yra savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba) bei centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba. Teisės aktais (Vietos savivaldos įstatymu) nustatyta, kad savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba) atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Nei savivaldybių kontrolieriai (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos), auditus atliekantys vadovaudamiesi tais pačiais kaip ir Valstybės kontrolės standartais - Valstybinio audito reikalavimais bei Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, nei vidaus auditoriai pagal teisės aktais jiems priskirtą kompetenciją negali būti laikomi valstybiniais auditoriais. Autorės nuomone, tikslinga savivaldybių kontrolieriaus tarnybos kontrolierius ir specialistus, atliekančius savivaldybių auditus, vadinti savivaldybių auditoriais.

III SKYRIUS. TEISINĖS BAZĖS NAGRINĖJIMAS.

3.1..AUDITO SAŲVOKA IR TEISĖS AKTAI, REGLAMENTUOJANTYS ŠIUOLAIKINIO AUDITO VEIKLĄ.

Prof. J.Mackevičiaus nuomone, iki 1999 m. Lietuvoje nebuvo sukurta nepriklausomo audito sistema. Šalies ekspertų manymu, anksčiau priėmus Audito įstatymą

auditorių vaidmuo būtų padėjęs užkirsti kelią tokioms pereinančios į rinkos ekonomiką valstybės blogybėms:

1. Neteisėtam privatizavimui;
2. Materialinių vertybių grobstymui, neūkiškam naudojimui;
3. Neteisingam turto indeksavimui;
4. Klaidoms ir apgaulėi, formuojant įmonių įstatinį kapitalą;
5. Mokesčių slėpimui, neteisingam ir ne laiku jų mokėjimui.

Galbūt būtų išvengta ir Lietuvą sukrėtusios komercinių bankų krizės.

Audito įstatymas, priimtas 1999 m. birželio 15 d., pastūmėjo Lietuvos auditorių rūmus 2000 m. birželio 16 d. patvirtinti 11 nacionalinių audito standartų ir Auditorių profesinės etikos kodeksą – pagrindinius auditorių dokumentus. LR Audito įstatyme auditas apibrėžiamas kaip finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, kurioje nurodoma, ar finansinė atskaitomybės visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė yra parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat ir kitus teisės aktus [5, 2 str. 13 d.]. *2001 m. kovo 9 d. nutarimu Nr. 273 LR Vyriausybė patvirtino Nuolatinę tarpžinybinę komisiją vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti.* Vykdam šį nutarimą, suaktyvėjo Finansų ministerijos, Valstybės kontrolės ir Vidaus auditorių asociacijos bendradarbiavimas.

3.2 VALSTYBĖS KONTROLĖS KOMPETENCIJA.

Atkūrus Nepriklausomybę Lietuvoje, 1990 m. balandžio 5 d. panaikintas Liaudies kontrolės komitetas, įsteigtas Valstybės kontrolės departamentas ir 1990 m. gegužės 31 d. priimtas Lietuvos Respublikos aukščiausiosios kontrolės institucijos veiklą reglamentuojantis Valstybės kontrolės departamento įstatymas. 1995 m. gegužės 30 d. priimtas naujos redakcijos Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, kuriuo institucijai suteikti dideli sprendžiamieji įgaliojimai ir ji vadinama Lietuvos Respublikos Valstybės kontrole. Įstatyme išliko teisėsaugos institucijoms būdingų nuostatų (piniginės nuoskaitos už pažeidimus, administracinių teisės pažeidimų protokolų surašymas ir administracinės teisės pažeidimų bylų nagrinėjimas dėl nuobaudų, apeliacinių skundų dėl sprendimų nagrinėjimas, kvota).

Naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymas, priimtas 2001 m. gruodžio 13 d., atvėrė kitą institucijos raidos puslapį. Naujasis įstatymas pirmą kartą nacionalinėje teisėje Valstybės kontrolę įvardijo kaip valstybinio audito instituciją, dirbančią pagal šiuolaikinius audito reikalavimus ir tarptautinius standartus. Pirmą kartą nuo **2002 metų kovo mėnesio**

valstybiniai auditoriai pradėjo atlikti auditus, specializuotis pagal atskiras valstybės finansines ir ūkines sritis ir siekti svarbiausio tikslo – ženkliai prisidėti prie viešojo sektoriaus atskaitomybės, vidaus kontrolės sistemų gerinimo ir efektyvesnio lėšų panaudojimo. Buvo sukurta audito metodologija: parašyti Finansinio ir Veiklos audito vadovai, paskelbti Valstybinio audito reikalavimai. Valstybinio audito reikalavimai parengti vadovaujantis Valstybės kontrolės įstatymu, Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) standartais ir Nacionaliniais audito standartais.

Valstybės kontrolė yra stipriausia grandis iš nagrinėjamų trijų institucijų rūšių, tarsi atsiplėšusi nuo jų, padariusi didelį kokybinį šuolį per pastaruosius penkerius metus, ypatingai po dviejų PHARE Dvynių projektų su Jungtine Karalyste įgyvendinimo.

Valstybės kontrolės statusas įtvirtintas *LR Konstitucijos 133-134 str.* Deja, Konstitucijoje nėra įtvirtintas šios institucijos funkcinis, organizacinis veiklos ir finansinis nepriklausomumas [19, psl. 82]. 1989 m. INTOSAI (Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos) audito standartuose numatyta, kad AAI (Aukščiausioji audito institucija) turėtų būti nepriklausoma nuo:

- 1/ įstatymų leidžiamosios valdžios (Seimo),
- 2/ vykdomosios valdžios (Vyriausybės),
- 3/ audituojamojo subjekto (biudžeto asignavimų valdytojo).

Teigiama tai, kad Valstybės kontrolieriaus penkerių metų kadencija nesutampa su Vyriausybės darbo ciklu (ketveri metai). Valstybės kontrolei asignavimus tvirtina Seimas įstatymu tvirtindamas Lietuvos Respublikos biudžetinių metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius, o finansavimą vykdo Vyriausybė (Finansų ministerija asignavimus iš valstybės biudžeto išduoda išlaidoms patvirtintoms biudžeto programoms vykdyti). Valstybės kontrolė savarankiškai sudaro ir tvirtina valstybinio audito programas, įvertinusi Seimo Audito komiteto pateiktas rekomendacijas, atsižvelgusi į ankstesnių auditų rezultatus, visuomenei aktualias problemas, į žiniasklaidos išskeltus faktus. Dažniausiai ji nereaguoja į pavienių Seimo narių nesavalaikius pageidavimus atlikti auditus. Valstybės kontrolė nebenagrinėja piliečių skundų, kurie nepriskirtini jos kompetencijai, o juos persiunčia kompetetingoms institucijoms nagrinėti. Būtina pažymėti, jog visiška nepriklausomybė nereiškia „vakuumas“, jos pasiekti neįmanoma, tačiau reikia siekti, kad Valstybės kontrolė pati galėtų planuoti savo veiklą ir jai nebūtų „apkarpomamas“ finansavimas po nepalankių auditorių išvadų. Seimas gali pavesti Valstybės kontrolei atlikti neplanuotus auditus pagal kompetenciją, pvz., valstybinis finansinis auditas atliktas LR Seimo Kanceliarijoje pagal Seimo 2006 m. balandžio 6 d. nutarimą, valstybinis veiklos auditas atliktas LR Vyriausybės Kanceliarijos akcinės

komunalinių paslaugų bendrovės veiklai dėl statybų Vilniuje, Turniškėse, įvertinti pagal Seimo 2006 m. kovo 14 d. nutarimą ir pan.

Seime nuo 2005 m. gruodžio įsteigtas Audito komitetas. Valstybės kontrolė teikia Komitetui svarstyti valstybinio audito ataskaitas ir išvadas, operatyviau ir veiksmingiau realizuojamos audito rekomendacijos.

Valstybės kontrolė atskaitinga Seimui. Valstybės kontrolė kasmet teikia Seimui:

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

Valstybės kontrolės įstatymo 14 str. nustatyta, kad valstybinio audito **subjektai** yra:

- 1/ valstybės institucijos ir įstaigos;
- 2/ savivaldybės;
- 3/ visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip ½ balsų;
- 4/ įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybė ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto;

Valstybės kontrolė pagal savo kompetenciją audituoja:

- valstybės biudžeto vykdymą;
- valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.

Valstybės biudžeto lėšų, skiriamų **savivaldybių** biudžetams, naudojimą Valstybės kontrolė audituoja nuo 2004 metų sausio 1 d. Savivaldybių turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal Valstybės kontrolės įstatymo 14 str., tai yra pagal valstybinio audito mastą, nustatytą patvirtintose kasmetinėse valstybinio audito programose.

Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolierių tarnyboms audito metodikas bei valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) atliekamo audito išorinę peržiūrą.

Valstybės kontrolė neatlieka visos apimties savivaldybių išorinio finansinio audito, atliekamas tik valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams (specialiųjų tikslinių dotacijų savivaldybių biudžetams - mokinio krepšeliui finansuoti, valstybinėms funkcijoms atlikti ir kita), tai yra ribotos apimties auditas. Valstybės kontrolė nepareiškia nuomonės dėl visos savivaldybių finansinės atskaitomybės tikrumo ir teisingumo, o tik dėl kai kurių finansinių ataskaitų (specialiųjų tikslinių dotacijų naudojimo valstybinėms (perduotoms savivaldybėms) ir ribotai savarankiškomis funkcijoms vykdyti). Valstybės kontrolė savivaldybėse dažniausiai atlieka atskirų programų veiklos auditus (vertinamas viešasis administravimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, atskleidžiant veiklos tobulinimo galimybes).

LR Vietos savivaldos įstatyme savivaldybė apibrėžiama taip:

„Savivaldybė – valstybės teritorijos administracinis vienetas, turintis juridinio asmens statusą bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, įgyvendinamą per savivaldybės tarybą.“ Remiantis po Nepriklausomybės atkūrimo priimtais įstatymais, savivaldos teisė buvo suteikta dvylikai miestų (Alytui, Birštonui, Druskininkams, Kaunui, Klaipėdai, Marijampolei, Neringai, Palangai, Panevėžiui, Šiauliams, Vilniui, Visaginiui) ir 44 rajonams. Dabar Lietuvoje yra iš viso 60 savivaldybių – žemesniųjų administracinių vienetų, teritoriškai sudarančių 10 apskričių. Per savivaldybių biudžetus yra paskirstoma apie **3,5 mlrd. litų, arba beveik 1/3 nacionalinio biudžeto**.

1 pav. pažymėti visi miestai ir rajonų centrai, kuriuose yra įsteigtos savivaldybės.

1 pav.

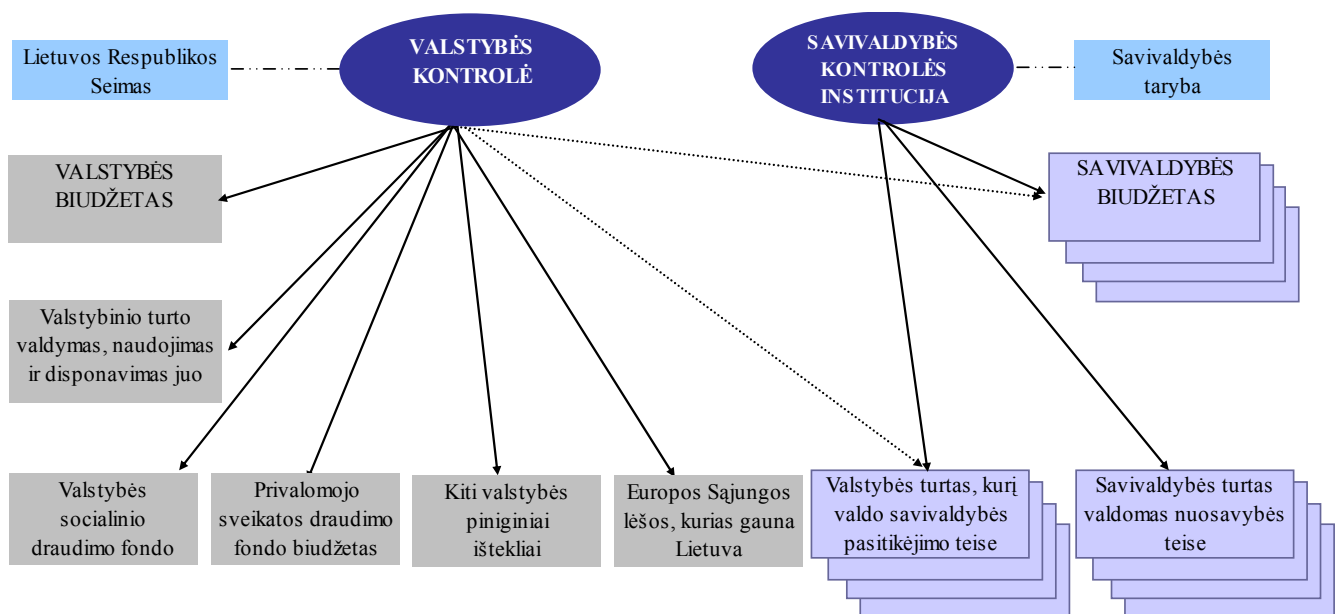


Lietuvos Respublikos administracinis-teritorinis suskirstymas

Vietos savivaldos įstatyme nustatyta, kas savivaldybės kontrolieriaus tarnybos valstybės tarnautojai atlieka savivaldybės biudžeto vykdymo, savivaldybės biudžeto

asignavimų valdytojų programų išlaidų sąmatų, savivaldybės biudžeto turto apskaitos ir finansinės atskaitomybės auditą. Vietos savivaldos įstatyme taip pat nustatyta, kad savivaldybės kontrolierius kiekvienais metais teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto bei patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos, dėl pateiktos tvirtinti metinės biudžeto įvykdymo apyskaitos, savivaldybės turto ir biudžeto naudojimo. **Taigi, pagal teisės aktus savivaldybės kontrolieriaus institucija turi atlikti visos apimties išorinį finansinį auditą ir pareikšti nuomonę apie visą finansinę atskaitomybę.** Faktiškai tiek savivaldybių kontrolierių tarnybų apklausos duomenimis, tiek vertinant Valstybės kontrolės auditų rezultatus, tose savivaldybėse, kuriose buvo atlikti ar atliekami valstybinių auditorių valstybiniai auditai, savivaldybių kontrolierių tarnybos neaudituoja savivaldybės biudžeto dalies, finansuojamos iš valstybės biudžeto bei valstybės turto, perduoto patikėjimo teise valdyti, naudoti ir disponuoti juo, savivaldybėms. **Taigi, praktiškai savivaldybių biudžetas yra tarsi padalintas į dvi dalis: vieną dalį audituoja Valstybės kontrolė, o kitą – savivaldybių kontrolierių tarnybos.** Nors Savivaldybių kontrolierių asociacija aiškina, kad valstybinės lėšos, gautos savivaldybėse, tampa savivaldybių biudžeto dalimi ir audituojamos kartu, tačiau šios lėšos apskaitomos atskira biudžeto eilute, o Valstybės kontrolė tikrina, ar jos panaudojamos pagal paskirtį.

1 schema. Valstybės kontrolės ir Savivaldybių kontrolierių kompetencija.



Valstybės kontrolė pagal kompetenciją taip pat atlieka savivaldybių kontrolierių vykdomo išorės audito peržiūrą pagal kiekvienais metais Valstybės kontrolieriaus tvirtinamą tvarką [38]. Išorinę peržiūrą, kaip savivaldybių kontrolieriai laikosi Valstybės kontrolės parengtą

Valstybinio audito reikalavimų, audito metodikų [Vietos savivaldos įstatymo 27 str., įsigaliojo 2004-01-01] atlieka Audito plėtros departamento valstybiniai auditoriai kartu su Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguotais atstovais. Jeigu savivaldybių kontrolierių asociacija per nurodytą rašte laiką nedeleguoja savo atstovų, peržiūrą atlieka tik Valstybės kontrolės auditoriai Savivaldybių kontrolierių asociacijos atstovai peržiūroje dalyvauja lygiomis teisėmis, nors teisės aktais jų dalyvavimas išorinėje peržiūroje nėra reglamentuotas. Peržiūrai atlikti negali būti deleguotas atstovas iš tais metais peržiūrimos institucijos. Paprastai atrenkami tų savivaldybių kontrolierių tarnybų atstovai, kurių darbas buvo peržiūrėtas praėjusiais metais. *Pastebėta, kad dalyvaujant kaimyninių savivaldybių kontrolierių tarnybų atstovams, šie nenori kritikuoti kaimynų darbo, nes dažnai tenka dalyvauti bendruose renginiuose, bendrauti. Kiekvienos savivaldybės kontrolieriaus tarnybos darbas turi būti peržiūrėtas bent kartą per ketverius metus, todėl kasmet Valstybės kontrolėje atrenkama ¼ savivaldybių arba 15 savivaldybių (25 proc. institucijų). Išorinės peržiūros apibendrinimas pateikiamas **Valstybės kontrolieriui, Savivaldybių kontrolierių asociacijai, Seimo Audito komitetui, Seimo Valdymo ir savivaldybių reikalų komitetui.***

2006 m. peržiūra atlikta rugsėjo mėnesį, apibendrinimas pateiktas 2006 m. lapkričio 15 d.

Valstybės kontrolė (*toliau – VK*) 2005 m. patvirtino **2006-2010 m. Valstybinio audito strategiją**, kurioje yra pateikiamas institucijos darbo apribojimų arba rizikos veiksnių aprašymas, o antras punktas skelbia:

„VK pavesta audituoti valstybės biudžeto lėšų, skirtų savivaldybėms, naudojimą. Savivaldybės nuosavybės teise valdomo turto ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto auditą įstatymai reglamentuoja *prieštaringai*: Konstitucijoje ir VK įstatyme nustatyta, kad VK audituoja savivaldybių patikėjimo teise valdomą valstybės turtą. Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme nustatyta, kad savivaldybių kontrolierių tarnybos pateikia savivaldybių taryboms išvadą dėl savivaldybių patikėjimo teise valdomo valstybės turto.“ [35, psl. 9]. **Aptikome įstatymais reglamentuotą, todėl neišvengiamą audito funkcijų dubliavimo atvejį.**

Vietos savivaldos įstatyme apibrėžta, kad Savivaldybės kontrolierius (*toliau SKT*) privalo audituoti savivaldybės nuosavybės teise valdomą turtą. VK įstatyme nurodyta, kad savivaldybių turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo VK audituoja pagal valstybinio audito mastą, nustatytą šiame įstatyme. Vietos savivaldos įstatyme nurodyta, kad prireikus Valstybės kontrolieriaus sprendimu VK gali atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus. Kad būtų suprantamiau, parengėme vaizdžią kompetencijos pasiskirstymo schemą skaidrėje Nr. 6.

Vadybiniu požiūriu labai sudėtinga koordinuoti skirtingos atskaitomybės audito institucijų – SKT ir VK darbą. VK atliekamos išorinės audito peržiūros įtaka SKT darbo kokybei minimali. Viešojo sektoriaus vidaus auditoriai, savivaldybių kontrolieriai, atestuoti auditoriai, atliekantys viešojo sektoriaus išorės auditą, pagal teisės aktus yra nepriklausomi nuo Valstybės kontrolės. **Įvairūs viešojo sektoriaus auditoriai labai fragmentiškai ir nenuosekliai, nereguliariai naudojami vienas kito darbu.**

Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenyse numatyta: „Baigti kurti ir įdiegti valstybinio audito atlikimo savivaldybėse sistemą, kuri:

- * sustiprintų bendradarbiavimą su SKT ir savivaldybių VAT pritaikytų metodikų rengimą ir sustiprinus SKT atliekamų auditų peržiūrą, 50 proc. padidintų valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybėms, naudojimo finansinių auditų skaičių;
- * į SKT pritaikytų metodikų rengimą įtrauktų SKT atstovus;
- * inicijuotų SKT personalo mokymo sistemos sukūrimą;
- * siūlytų Seimui priimti įstatymų pataisas, kur būtų aiškiai nustatyta, kad tik VK atsakinga už savivaldybių patikėjimo teise valdomo valstybės turto valstybinį auditą;
- * užtikrintų, kad savivaldybių patikėjimo teise valdomas valstybės turtas būtų audituojamas tokiu pačiu mastu kaip ir valstybės savivaldybėms skiriamos lėšos, atsižvelgiant į nustatytus rizikos veiksnius;
- * siūlyti Seimui priimti įstatymų pataisas, kur būtų aiškiai reglamentuota, kad institucija, atliekanti visą savivaldybės išorės finansinį auditą (SKT), būtų atsakinga už savivaldybės nuosavybės teise valdomo turto auditą.“

3.3.. SIGMA EKSPERTINIS VALSTYBĖS KONTROLĖS VERTINIMAS IR REKOMENDACIJOS

2006 m. kovo mėn. SIGMA pateikė atlikto Valstybės kontrolės ekspertinio veiklos vertinimo ataskaitą (tai jau antrasis Valstybės kontrolės prašymu atliktas tarptautinis jos darbo vertinimas, pirmasis buvo atliktas 2000 m.). Ataskaitoje vienas skyrius yra skirtas bendradarbiavimui su vidaus auditoriais ir pateikiamos rekomendacijos, ką ir kaip reikėtų spręsti šioje srityje. Vertinimo metu ekspertai susitiko su Finansų ministerijos pareigūnais ir aptarė su VK veikla susijusius klausimus ir jos ryšius su ministerijomis ir kitomis viešojo sektoriaus institucijomis, kurias VK audituoja. Finansų ministerija atsakinga už daugelį viešojo valdymo funkcijų, įskaitant strateginį valdymą ir standartų rengimą viešojo sektoriaus vidaus audito srityje. „Vidaus audito funkcija Lietuvoje sparčiai išsivystė pastaraisiais metais ir vis dar vystosi. Ji susiduria su panašiomis problemomis, kaip ir VK, susijusiomis su metodologijos rengimu, darbuotojų mokymu ir veiklos patirties įgijimu.

VK atsižvelgia į vidaus auditorių vykdomą darbą, bet mažai juo remiasi. **Taip pat painiojamos atitinkamos vidaus ir išorės auditorių funkcijos ir pareigos**, ypač kai kuriuose vidaus audito departamentuose, ir dėl to atsiranda bendravimo problemų. Nepaisant šių problemų, ekspertai mano, kad VK būtų naudinga, jeigu būtų galima sukurti gerus ryšius su vidaus auditu, siekiama maksimaliai remtis jo darbu; yra naudos ir audituojamiesiems subjektams, kadangi tai **turėtų padėti atsikratyti audito veiklos dubliavimosi ir tokiu būdu sumažintų bendrą audito našta ir išlaidas**. Gerų ryšių tarp išorės ir vidaus auditorių kūrimo pareiga paprastai tenka išorės auditoriams. Todėl svarbu, kad VK imtųsi iniciatyvos siekdama sukurti stiprius dalykinius ryšius su vidaus auditu. Ekspertai rekomenduoja VK aukščiausiojo lygio vadovybei daugiau dėmesio skirti gerų ryšių su vidaus auditoriais kūrimo svarbai ryšių su audituojamaisiais subjektais politikos ir strategijos pavidalu; rengti patobulintą darbuotojų mokymą audito principų ir teikiamos naudos klausimais. VK turėtų inicijuoti reguliarius susitikimus su vidaus auditoriais bendriems techniniams klausimams aptarti; gerinti bendravimą organizuodama seminarus vidaus auditoriams, siekiant geriau paaiškinti vidaus ir išorės auditorių pareigų skirtumus.“ [37. psl. 10]. SIGMA ekspertai ataskaitoje konstatavo, kad reikėtų padėti mokyti vidaus auditorius, siūlyti pranešėjus ir dėstytojus bendrus interesus liečiančio finansų audito srityje, pavyzdžiui, IDEA panaudojimas, sisteminis auditas, bendrovių valdymas ir pavyzdžių atranka; taip pat gali būti sritys, kuriose tokią pat veiklą vykdo vidaus auditoriai. „Būtina aptarti su Finansų ministerija būdus, kuriais galima būtų pagerinti išorės ir vidaus auditorių ryšius, pvz., rengiant konkrečias gaires, kuriose būtų aiškiai apibrėžtos visų funkcijos ir numatytos gerosios bendradarbiavimo praktikos procedūros; tai būtų autoritetingas informacijos šaltinis, sprendžiant vietos ginčus ir pagrindas tolesniems ryšiams kurti.“ [ten pat]. Šios SIGMA idėjos buvo iš dalies realizuotos, rengiant bendradarbiavimo dokumentą, apie kurį plačiau V skyriuje.

3.4. SAVIVALDYBĖS KONTROLIERIAUS (SAVIVALDYBĖS KONTROLIERIAUS TARNYBOS) KOMPETENCIJA

Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba (*toliau SKT*) yra savivaldybės kontrolės institucija, tiesiogiai kontroliuojanti savivaldybės biudžeto naudojimą bei atliekanti išorės audito funkcijas savivaldybėje. Ši institucija atsakinga savivaldybės tarybai (Savivaldybės kontrolierių skiria taryba) ir nesusijusi su savivaldybės tarybos įgaliojimų pabaiga. Savivaldybės kontrolieriaus (Savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) veiklos nuostatus tvirtina savivaldybės taryba. Savivaldybės kontrolierių į pareigas skiria meras, taryba tvirtina savivaldybės kontrolieriaus biudžetą.

SKT prižiūri, ar teisingai, tikslingai ir efektyviai naudojamos savivaldybės lėšos, kitas savivaldybės turtas ir savivaldybei perduotas patikėjimo teise valstybės turtas. Organizuoja suderinto su savivaldybės tarybos Kontrolės komitetu metinio SKT patikrinimų plano vykdymą. Savo iniciatyva, savivaldybės tarybos ar mero rašytiniu pavedimu atlieka arba organizuoja finansinius ir veiklos auditus savivaldybės administracijose, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Teikia savivaldybės administratoriui bei tikrinamų įstaigų ar įmonių vadovams išvadas bei pasiūlymus (rekomendacijas) dėl audito metu konstatuotų trūkumų pašalinimo ir reikalauja iš jų informacijos apie rekomendacijų vykdymą. Tikrinimų išvadas teikia savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui ir merui, o išvadas dėl savivaldybės biudžeto vykdymo, dėl kitų savivaldybės lėšų ir turto naudojimo - ir savivaldybės tarybai. Pagal Seimo kontrolierių prašymus teikia jiems reikalingą informaciją. *Auditorių praktikų nuomone, savivaldybių kontrolieriai apsiriboja savivaldybių lėšų ir turto audits, o valstybės patikėjimo teise savivaldybėms perduotą turtą ir valstybės perduotas savivaldybėms lėšas tikrinti palieka Valstybės kontrolei, nors pagal įstatymą turėtų jas audituoti ir SKT.*

3.5. VIDAUS AUDITO SAMPRATA.

Vidaus audito srityje neabejotina lydere laikomos JAV. Čia vidaus auditui skiriamas didelis dėmesys, jis labai populiarus, reguliariai vertinama jo kokybė. Vidaus audito samprata per pastaruosius dvidešimt metų labai pasikeitė. Prieš dvidešimt metų vidaus auditas tebuvo vidaus kontrolės dalis, o šiandieną jo funkcijos labai praplatėjo. 1979 m. privilegijuotas Viešųjų finansų ir sąskaitybos institutas (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) apibrėžė vidaus auditą kaip nepriklausomą vertinimo funkciją organizacijoje, skirtą atlikti visų valdymo lygių veiklos peržiūrą. Tai kontrolė, kuri išmatuoja, įvertina ir praneša apie vidaus, finansinės ir kitokios kontrolės efektyvumą, kuri padeda organizacijai efektyviai panaudoti išteklius.

1999 m. Vidaus auditorių institutas (The Institute of Internal Auditors) pateikia kitokią vidaus audito sampratą: **tai nepriklausoma, objektyvi patikimumo užtikrinimo ir konsultacinė veikla, leidžianti įvertinti ir tinkamai valdyti organizacijos rizikos veiksnius ir sukurianti pridėtinę vertę.**

Tarptautiniuose audito standartuose [14, psl. 547] nurodoma, kad **vidaus auditas – tai įmonės veiklos vertinimo paslauga, teikiama įmonės viduje. Ji apima apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų tinkamumo ir efektyvumo tyrimą, vertinimą bei stebėseną.**

Pasak Niujorko vertybinių popierių biržos sukurtą modelį organizaciniame valdyme dalyvauja keturi elementai, tarsi „kertiniai akmenys“:

- 1/ **audito komitetas;**
- 2/ **vidaus audito tarnyba;**
- 3/ **išorės auditas;**
- 4/ **vadovybė.**

Tik veikdami kartu jie gali sušvelninti rizikos veiksnius ir užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės veikimą. Vidaus audito tarnyba visuomet yra tarsi tarp dviejų ugnių, teikdama informaciją dviem kryptimis. Vidaus audito padalinys turėtų teikti vadovybei didžia dalimi konsultacines paslaugas, o audito komitetas (JAV modelis) iš vidaus auditorių siektų užsitikrinti patikimumą finansų ir vidaus kontrolės srityse. Kai kuriais atvejais vadovybė, atvirksčiai, yra linkusi iš vidaus auditorių gauti įvertinimą dėl vidaus kontrolės sistemos, už kurią pati yra atsakinga, efektyvumo, o audito komitetui iškils poreikis gauti konsultacijų rizikos valdymo klausimais. Tačiau vadovybė jokių būdu neturi reikalauti, kad vidaus auditoriai patys kurtų vidaus kontrolės sistemas.

Vidaus audito veiklos pobūdis ir veiklos akcentas priklauso nuo organizacijos rūšies, pvz., finansinėse institucijose vidaus audito tarnyba sutelks jėgas pinigų srautams, lėšų praradimo ir likvidumo rizikos valdymui, o gamybos bendrovėse – fizinės turto apsaugos ir gamybos procesų tobulinimo sritims. Viešajame sektoriuje vidaus auditoriai rūpinasi efektyviu ir rezultatyviu išteklių panaudojimu ir viešųjų poreikių patenkinimu. **Lietuvoje pirmasis vidaus audito padalinys buvo įkurtas bankininkystės sektoriuje – banke „SNORAS“ 1995 m. balandį** [41], tačiau šiuo metu viešasis sektorius, pradėjęs kurti ir plėtojantis vidaus audita, smarkiai lenkia privatų ir vystosi dinamiškiausiai. 2006 m. spalio mėn. duomenimis, Lietuvoje dirba **716** atestuotų vidaus auditorių, tačiau profesionalų trūkumas nemažta.

Labai svarbu užtikrinti auditorių nepriklausomybę tiek nuo įstaigos vadovų, tiek nuo įvairių politinių skersvėjų. Nepriklausomumas yra audito darbo kertinis akmuo. Todėl svarbu, kad vidaus audito tarnybos ataskaitas teiktų ne vyriausiajam finansininkui (angl. CFO – Chief Financial Officer), o tiesiogiai vadovybei, nes finansininkas, priimdamas sprendimus, nėra nepriklausomas.

Savivaldybės Vidaus audito tarnybos ir Savivaldybės kontrolieriaus tarnybos skirtumai pateikti *priede Nr. 1*

3.6. BENDRADARBIAVIMUI SKIRTOS TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ IR KITŲ STANDARTŲ NUOSTATOS.

JAV Vidaus auditorių instituto išleistose praktikos gairėse (Practice Advisories) yra leidžiama, bet nereikalaujama vidaus ir išorės auditoriams bendrauti. Bendradarbiavimui yra skirtas **610 Tarptautinis audito standartas (TSA)** [14, psl. 546]. Jame numatyta, kad išorinis ir

vidaus auditorius gali bendradarbiauti, nustatydami audito pobūdį, apimtį ir laiką. Nepriklausomai nuo vidaus auditoriaus savarankiškumo ir objektyvumo, jis negali pasiekti to paties nepriklausomumo laipsnio, kurio reikia išoriniam auditoriui, kad pareikštų nuomonę apie finansinę atskaitomybę. Išorinio auditoriaus atsakomybė už pareikštą nuomonę dėl reikšmingų iškreipimų buvimo ar nebuvimo finansinėje atsakomybėje nesumažėja dėl to, kad jis naudojami vidaus audito darbu. Tačiau išorinio auditoriaus darbo apimtis gali sumažėti, jeigu veikia patikima vidaus audito sistema. Siekdamas pasinaudoti vidaus auditoriaus darbu, išorės auditorius turi vertinti VAT ir atsižvelgti į tokius kriterijus:

1. Organizacinis statusas. VAT turėtų atsiskaityti tik aukščiausio lygio administracijos vadovui ir už jokią kitą veiklą neatsakyti. Veiklos suvaržymu laikomas draudimas bendrauti išorės ir vidaus auditoriams.

2. Funkcijų apimtis. Užduočių apimtis ir pobūdis. Vadovybės reakcija į vidaus audito nuomones ir rekomendacijas.

3. Profesinė kompetencija ir pareigingumas. Vertinama, ar vidaus auditoriai turi tinkamą išsilavinimą ir vidaus audito įgūdžių. Išoriniai auditoriai patikrina vidaus auditorių įdarbinimo ir mokymo tvarką, profesinės kvalifikacijos pažymėjimus.

4. Tinkamas profesinių pareigų vykdymas. Svarbu, ar VAT darbas tinkamai suplanuotas, prižiūrimas, peržvelgtas ir dokumentuotas. Nagrinėjami audito vadovai, darbo programos, darbo dokumentai. Svarstoma, ar auditorių padėjėjų darbas yra tinkamai prižiūrimas, ar surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami.

Jeigu nutariama bendradarbiauti, auditorių (išorės ir vidaus) **susitikimai turi vykti reguliariai**. Išorės auditoriai turi gauti informaciją apie visus svarbius dalykus, atkreipusius vidaus auditoriaus dėmesį ir galinčius paveikti išorinio auditoriaus darbą. Panašiai ir išoriniai auditoriai turi informuoti vidaus auditorius apie svarbius klausimus, kurie gali daryti įtaką vidaus auditui. Valstybės kontrolė (išorės auditorius) turi atsižvelgti į VAT darbą kaip savo veiklos ir ryšių su VAT pagrindą.

2004 m. sausio 1 d. įsigaliojusiuose **Vidaus audito profesinės praktikos standartuose**, kuriuos išleido Lietuvos Vidaus auditorių institutas, standarte **2050 – Koordinavimas**, numatyta: „Audito vadovas turi dalytis informacija ir koordinuoti darbą su kitais vidaus ir išorės audito bei konsultavimo pasaugų teikėjais ir taip užtikrinti, kad atliekamo audito apimtis būtų pakankama ir kad atliekami darbai kuo mažiau dubliuotųsi.“ [15]

3.7. VIDAUS AUDITO TARNYBOS TEISINIS STATUSAS.

Lietuvos Respublikos Seimas 2002 m. gruodžio 10 d. priėmė Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, kuriuo nustatė pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant

finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų įstatymu reglamentuota vidaus kontrolė. Aukščiau minėtu įstatymu buvo nustatyti vidaus kontrolės ir vidaus audito tikslai, uždaviniai, reglamentuotas vidaus audito tarnybų steigimas nuo 2003 m. sausio 1 d., savivaldybėse nuo 2004 m. sausio 1 dienos. Vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti LR Vyriausybės nutarimu buvo įsteigta Nuolatinė tarpžinybinė komisija. Vykdamas šį nutarimą, suaktyvėjo Finansų ministerijos, Valstybės kontrolės ir Vidaus auditorių asociacijos bendradarbiavimas.

Pagal LR Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimą Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ vidaus audito tarnybos (įstaigose, kuriose dirba daugiau kaip 300 darbuotojų) arba vyriausiojo vidaus auditoriaus etatas (mažiau kaip 300 darbuotojų) turi būti įsteigtos iki 2000 m. liepos 1 d. Praėjo jau beveik šešeri metai, o dar ne visur veikia vidaus audito tarnybos, labai trūksta kvalifikuotų auditorių. Netgi pačioje Valstybės kontrolėje yra įsteigta Vidaus audito tarnyba, o tebedirba tik viena vyriausioji vidaus auditorė. Taip pat pažymėtina, kad neplanuojama VAT plėsti, nors VK dirba apie 320 darbuotojų. Pagal 2002 m. gruodžio 10 d. LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą vidaus audito tarnyba turi būti įsteigta, jeigu viešajame juridiniame asmenyje (*toliau VJA*) yra ne mažiau kaip 200 pareigybių.

Savivaldybių VAT yra tiesiogiai pavaldžios ir atskaitingos savivaldybės administracijos direktoriui. Pagal Įstatymą jis privalo užtikrinti vidaus auditorių veiklos ir organizacinį nepriklausomumą ir neperduoti šios valdymo funkcijos kitiems valstybės tarnautojams ir darbuotojams. Neturi būti daromas poveikis, kai planuojami ir atliekami vidaus auditai ir pateikiami vidaus auditų rezultatai. VAT vadovai ir auditoriai netikrina ir nevertina veiklos, už kurią jie buvo atsakingi mažiau kaip prieš vienerius metus prieš pradėdami eiti vidaus auditoriaus pareigas. VAT darbuotojai negali dalyvauti, valdant savivaldybes. Siekdami išsaugoti objektyvumą, jie negali dalyvauti nustatant ir įgyvendinant VJA vidaus kontrolės (įskaitant finansų kontrolę) procedūras. Atlikdama 2005 m. VAT ataskaitų analizę, Finansų ministerija aptiko šių nuostatų pažeidimų. Pasitaikė atveju, kad nebuvo užtikrintas VAT veiklos ir organizacinis nepriklausomumas. Vidaus audito pagrindiniai darbo uždaviniai yra:

1/ nustatyti, ar VJA savo veikloje laikosi norminių teisės aktų;

2/ patarti VJA vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką tikrinamos organizacijos veiklai. **Rizika čia suprantama kaip bet koks nedidelis ar reikšmingas dalykas, išmatuojamas arba neišmatuojamas, kuris gali sukliudyti arba neleisti pasiekti organizacijos tikslų.**

3/ teikti VJA vadovui rekomendacijas dėl vidaus kontrolės ir veiklos tobulinimo;

4/ vertinti VJA strateginių ir veiklos planų, programų vykdymą, savivaldybės ir valstybės turto naudojimą, disponavimą juo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;

5/ vertinti VJA lėšų, gautų iš ES fondų ir užsienio institucijų, administravimą ir panaudojimą;

6/ ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia VJA. Vidaus auditoriai gali dalyvauti išorės auditorių darbe. Tai daryti rekomenduotina, nes vidaus auditoriai daug geriau pažįsta viešojo juridinio asmens veiklą. Kita vertus, išorės auditoriai gali susipažinti su vidaus audito ataskaitomis, ypač jeigu to reikia audito tikslams pasiekti. Pastebėta, kad *audituojamųjų subjektų vidaus auditoriai ne visada yra linkę geranoriškai dalintis informacija. Vidaus auditoriai turbūt galvoja, kad jų medžiaga bus panaudota rašant Valstybės kontrolės ataskaitas (autorinių teisių pažeidimas). Yra buvę atvejų, kad tik paraginus audituojamo subjekto vadovybei, vidaus auditoriai sutiko bendradarbiauti. Be to, būtina pažymėti, kad vidaus auditoriai yra pavaldūs juos kuruojančiai ir metodologiškai jiems vadovaujančiai Finansų ministerijai. Jie ne visada tinkamai reaguoja, kai Valstybės kontrolės auditoriai atlieka įvairias testavimo, vertinimo procedūras, norėdami nustatyti, ar galima pasikliauti ir pasinaudoti jų darbu. Vidaus auditoriai mano, kad tai neteisėta, kad jų vertinti Valstybės kontrolė neturi teisės.*

3.8. VAT DARBO ORGANIZAVIMAS PAGAL FINANSŲ MINISTERIJOS DUOMENIS.

Vidaus audito tarnyboms metodiškai vadovauja (parengė pavyzdinę vidaus audito metodiką), vidaus auditorių kvalifikacijos kėlimu rūpinasi Finansų ministerija. Reikia pažymėti, kad kai kurios VAT nuėjo patogesniu keliu ir, pažeisdamos įstatymą, pavedė savo metodikos rengimą privačioms advokatų kontoroms. Naujausiais duomenimis, **2005 m.** viešieji juridiniai asmenys, kurie valdo ir disponuoja valstybės ir savivaldybių turtais, pateikė Finansų ministerijai **248** ataskaitas, iš jų pateiktos **58 savivaldybių** VAT ataskaitos. **Centralizuotos vidaus audito tarnybos (toliau CVAT)** savivaldybėse pradėtos steigti tik **2004 m. sausio 1 d.** Jų įsteigta iš viso 54. Nėra CVAT 5 savivaldybėse (ten veikia savivaldybės administracijos VAT, Vidaus audito skyriai). Pavadinimų skirtumai sudaro tam tikrą painiavą raštuose. Vidaus auditorių etatų savivaldybėse užimta **101**, iš viso yra etatų 125, o poreikis – **268** etatai. **Akivaizdu, kad vidaus auditorių labai trūksta, ne visose savivaldybėse baigtos formuoti tarnybos. Kai kur yra tik vyriausiojo vidaus auditoriaus etatas (29 atvejai), tarnybos įsteigtos, bet veiklos nevykdė (3 atvejai).** Finansų ministerija nustatė 61 atvejį [13], kai viešojo juridinio asmens vadovo nurodymu būdavo vykdoma VAT veikla.

Įstatyme numatyta, kad vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę padėti įgyvendinti viešųjų juridinių asmenų ir jiems pavaldžių ar valdymo sričiai priskirtų ūkio subjektų veiklos tikslus. Vidaus auditoriai, atlikdami pavestas funkcijas, vadovavosi vidaus audito reglamentuojančiais teisės aktais, VAT nuostatais, vidaus audito metodika, pareigybių aprašymais, VAT vadovų nurodymais.

Siekiant išvengti darbo dubliavimo, VAT keitėsi informacija su išorės audito vykdytojais: Valstybės kontrole ir savivaldybės kontrolieriais. Pirma, Valstybės kontrolei savivaldybių vidaus audito tarnybos teikia savo veiklos metines ataskaitas. Antra, savivaldybių kontrolierių tarnybos Valstybės kontrolei taip pat teikia ataskaitas ir auditų metinius planus.

Vienas iš vidaus audito darbo **vertinimo kriterijų yra planuotų ir atliktų auditų santykis ir įvykdymo terminų laikymasis.** Finansų ministerijos duomenimis vidaus auditoriai 2005 metais 75 proc. darbo laiko skyrė vidaus auditams atlikti. Neplaniniams vidaus auditams buvo skiriama 18 proc. viso vidaus audito laiko, taigi kai kuriose VAT sudaromi neadekvatūs metiniai veiklos planai.

Vidaus audito tarnybos turi parengti metinius veiklos planus pagal strateginius veiklos planus ir atsižvelgiant į atliktą viešojo juridinio asmens rizikos vertinimo analizę. Finansų ministerijos duomenimis 38 atvejai rodo, kad nebuvo laikomasi įstatymo ir VJA **vadovas tvirtino vidaus audito tarnybos veiklos planą užuot jį suderinęs.** Įdomi Finansų ministerijos atlikta VAT darbuotojų VJA ir atliktų vidaus auditų dinamikos analizė.

1 lentelė. Vidaus audito tarnybų personalo ir atliktų auditų kaita 2002-2005 m.

Metai	2002	2003	2004	2005
Įsteigta VAT	82	184	188	249
Užimta etatų	301	332	391	473 (iš jų savivaldybėse 101: 100 valstybės tarnautojų, 1 pagal darbo sutartį)
Atlikta auditų	1853	2208	1770	2622 (iš jų saviv. 458)

Pagal 1 lentelėje pateiktus duomenis, ženkliai sumažėjęs atliktų auditų skaičius 2004 metais (1770 auditai). Tai 83 auditais mažiau negu 2002 m. ir net 438 auditais mažiau negu 2003 m. Tačiau juk auditorių skaičius 2004 m. buvo 90-čia žmonių didesnis negu 2002 m. Kodėl taip staigiai sumažėjo auditų skaičius? Panagrinėkime atliktų auditų kokybę: galbūt mažiau, nereiškia blogiau. 2005 m. nustatyti 4 atvejai, kai VAT kreipėsi į teisėsaugos institucijas dėl nustatytų turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo pažeidimų ir apskaitos tvarkos pažeidimų (Kauno m. savivaldybės administracijos vidaus audito skyrius, Vilniaus ir Panevėžio apskričių viršininko administracijose, Mažeikių ir Ukmergės miškų urėdijose). 2005 m. atlikti 9

savivaldybių ES ir kt. fondų paramos lėšų vidaus auditai. Vidutiniškai paskaičiuota, kad savivaldybėse vienam auditui buvo skirta 31 darbo diena.

2005 m. vidaus auditoriai darbui atlikti turėjo didelį techninių priemonių pasirinkimą: 476 kompiuteriai, iš kurių 72 nešiojamieji. Tačiau kai kurie kompiuteriai buvo morališkai pasenę, fiziškai susidėvėję, netiko produktyviam darbui. Iš 67 turimų kompiuterinių programų tik 24 naudojamos vidaus auditams atlikti. **33 VAT iš viso neturi kompiuterio (13,3 proc.). Tik 8,9 proc. VAT naudojo specializuotas kompiuterines programas.**

2005 m. CVAT savivaldybėse pateikė 3030 rekomendacijų, kurių 2023 esminės, 2005 m. savivaldybėse įgyvendintos 1381 rekomendacijos, iš kurių 1063 esminės. Jos turėjo reikšmingą poveikį, kad veikla pagerėtų, teisingai funkcionuotų finansų kontrolė, būtų nustatytos tinkamos vidaus kontrolės procedūros, atsižvelgiant į veiklos riziką, turto apsaugą, apskaitos ir informacinę sistemas, kad veikla būtų vykdoma įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius ir veiklos planus, o turtas būtų apsaugotas nuo neteisėto valdymo, sukčiavimo, švaistymo ir neteisėtų veikų.

VAT darbuotojų skaičius 2005 m. sudarė 56 proc. apskaičiuoto VAT darbuotojų poreikio. Vidutiniškai vienoje VAT dirbo:

*Savivaldybėse per 100 000 gyventojų (Kauno, Klaipėdos, Panevėžio, Šiaulių, Vilniaus) 5,6 darbuotojo (poreikis -9,4);

*Savivaldybėse iki 100 000 gyventojų -1,3 (poreikis 3,6).

2 lentelė. Savivaldybių CVAT vidutinis darbo užmokestis (Lt) palyginus su valstybinio sektoriaus valstybės tarnautojais ir darbuotoju, dirbančiu pagal darbo sutartis, atlyginimu.

Valstybinio sektoriaus valstybės tarnautojų	2886
Savivaldybių CVAT	2197
Pagal darbo sutartis savivaldybių VAT	1460

Išvados pagal lentelės duomenis: VAT darbuotojų, dirbančių pagal darbo sutartis, darbo užmokestis mažiausias. Savivaldybių CVAT pareigybės, darbo užmokestis ir kvalifikacinės klasės mažesnės negu valstybiniame sektoriuje.

Vidaus auditoriai buvo priimami į žemiausios kategorijos pareigybes, taigi numatytas ir žemas atlyginimas. Apmokėjimo sistema trukdė priimti į VAT kompetentingus

specialistus. **Susidaro labai neadekvati situacija, kai VAT valstybės tarnautojas, kuriam suteikta 4-6 pareigybės kategorija tikrina ir vertina 12-13 kategorijos valstybės tarnautojų veiklą. Auditorius tampa labai pažeidžiamas, susidaro palanki terpė korupcijos reiškiniams.**

Vidaus auditorių rekomendacijos dažnai neįgyvendinamos, pavyzdžiui 2005 m. Vilniaus miesto savivaldybės vidaus audito tarnybos auditų rekomendacijų įgyvendinimas tesiekia 53 proc. Daugeliu atvejų tai rodo audituojamų subjektų atsakomybės ir atsakingumo stoką, rekomendacijoms įgyvendinti reikia savivaldybės Tarybos pritarimo ir teikti pasiūlymai neretai užstringa politinio lygmens institucijos „koridoriuose ir labirintuose“ [27]. Visa tai rodo vidaus auditorių silpnumą.

Savivaldybių CVAT vidaus kontrolės atskirai nevertino, tačiau atlikdamos vidaus auditus 20 kartų įvertino vidaus kontrolę „blogai“, 166 kartus „vidutiniškai“, 49 kartus „gerai“ ir 7 „labai gerai“.

Finansų ministerijos ataskaitos duomenimis vidaus auditoriai nepakankamai daug dėmesio skiria mokymams, kvalifikacijos kėlimui (Valstybės kontrolė paskaičiavo, kad auditoriai turėtų kelti kvalifikaciją bent jau 40 val. per metus). Tačiau daroma pažanga: aukštesnė auditorių kompetencija leidžia VAT nutolti nuo susiformavusio neigiamaus savivaldybės administracijos padalinių vadovų ir specialistų požiūrio į audito institucijas ir išsikovoti patikimo partnerio, konsultanto, patarėjo ir eksperto įvaizdį.

Finansų ministerijos ekspertų nuomone, spręstini klausimai vidaus audito sistemoje yra vidaus audito kompiuterizavimas, personalo poreikio patenkinimas ir nepriklausomumo principo užtikrinimas.

Vilniaus m. savivaldybės vidaus audito skyriaus vedėjas 2005 m. veiklos ataskaitoje pažymi, kad labai svarbu organizuoti skyriaus veiklą maksimaliai vengiant galimų veiklos sričių ir atliekamų vidaus auditų dubliavimo su SKT ir VK arba atskirai derinti veiklą su šiomis institucijomis. Audituojamieji subjektai nuogaštuoja, kai **vienu metu tame pačiame subjekte vertindamos skirtingas sritis auditus atlieka trys skirtingo veiklos profilio audito institucijos**. Tokia triguba audito našta priimama labai nenoriai. Ataskaitoje pažymima, kad 2005 m. bendromis Finansų ministerijos Mokymo centro, Valstybės kontrolės ir šalies savivaldybių CVAT pastangomis buvo organizuoti profesinės praktikos ir patirties pasidalijimo **seminarai**, kurie leido susipažinti su vidaus audito proceso naujausios praktikos subtilybėmis ir auditorių profesinius gebėjimus ugdyti praktinių pavyzdžių dėka.

Vidaus auditoriai praktikai atskleidžia dar vieną aktualią problemą [15]: Audito sistema nėra sutvarkyta ir yra netobula, dažnai painiojamos vidaus ir išorės audito funkcijos. Pavyzdžiui, Aplinkos ministerijoje vidaus auditoriai eina pavaldžių įstaigų audituoti, kad

ministras sužinotų apie ten esančią padėtį, nes pavaldžių įstaigų vidaus auditoriai atsiskaito tiesiogiai savo vadovams ir siunčia ataskaitas Finansų ministerijai – savo metodologui, o ne ministrui kaip tam tikros ekonomikos (ūkio) šakos kuratoriui.

IV SKYRIUS. DVIEJŲ LIETUVOS AUDITO INSTITUCIJŲ VYSTYMOSI ALTERNATYVOS. (KETURI MODELIAI)

Kadangi esama padėtis Lietuvos audito sistemoje netenkina nei visuomenės, nei politikų, nei pačių auditorių, ieškoma būdų, kaip trūkumus ištaisyti. Viešai yra svarstoma reformos galimybė. Šiame magistro darbe pateikiami keturi Lietuvos savivaldybių išorės audito modeliai. Jie nuo šių metų sausio mėnesio buvo aktyviai svarstomi Seime, Valstybės kontrolėje, Savivaldybių kontrolierių asociacijoje ir kitose institucijose, politikų ir ekspertų, taip pat ir Mykolo Romerio universiteto Konstitucinės teisės katedroje.

Pirmasis dabar veikiantis modelis. Dalies savivaldybių biudžeto lėšų audito (apie 60 proc.) atlieka Valstybės kontrolė, o kitos dalies (apie 40 proc.) atlieka savivaldybės tarybos suformuotos ir jai atskaitingos savivaldybės kontrolės tarnybos. Pagal įstatymą Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto lėšų, skirtų savivaldybėms joms deleguotų valstybės funkcijų atlikimui, naudojimo teisėtumą. Valstybinės lėšos sudaro iki apytiksliai 60 proc. savivaldybių biudžeto. Tikslūs duomenys pateikiami žemiau esančioje lentelėje ir diagramose – *prieduose Nr. 2, Nr. 3 ir Nr. 4.*

3 lentelė. Valstybės kontrolės audituojamų savivaldybių skaičius 2004-2006 m. ir valstybės biudžeto dotacijų dalis savivaldybių biudžetuose

Laikotarpis	Audituočių savivaldybių skaičius ir procentinė išraiška	Audituočių savivaldybių valstybės biudžeto dotacijos savivaldybių biudžetams dalis procentais	Audituočių savivaldybių biudžeto dalis visų savivaldybių biudžete
2004 m.	12 savivaldybių /20 %	57,2 %	44,8 %
2005 m.	9 savivaldybės /15 %	55,9 %	21,5 %
2006 m.	24 savivaldybės /40 %	49,5 %	50 %

VK pačių savivaldybių audituoja labai nedidelę dalį, pavyzdžiui, 2005 m. buvo audituojamos tik 9 savivaldybės, tačiau audituočių savivaldybių valstybės biudžeto dotacijos savivaldybių biudžetams dalis reikšminga – 55,9 proc. nes buvo audituojamos didžiausių respublikos miestų savivaldybės, o po Valstybės kontrolės reorganizacijos, kuri buvo baigta 2006 m. liepos 3 d., 2006 m. auditai atliekami 24 savivaldybėse.

Dabar veikiančio modelio **privalumai** yra:

1. Sudaro galimybę atlikti 100 proc. išorės audito savivaldybėse;

2. Užtikrina dalies (60 proc.) savivaldybės lėšų išorės audito reikiamą nepriklausomumą nuo savivaldybės valdymo organų;
3. Užtikrina reikiamą, iš esmės vienodą, audito kokybę audituojant dalį (60 proc.) savivaldybės lėšų;
4. Garantuoja vieningą metodologinį ir metodinį vadovavimą auditams dalyje (60 proc.) savivaldybės lėšų;
5. Leidžia nustatyti bendras savivaldybių finansinių pažeidimų tendencijas, o taip pat skleisti gerą apskaitos politikos, vidaus kontrolės praktiką.

Pirmojo modelio trūkumai:

- IX INTOSAI kongrese Limoje priimtoje deklaracijoje pažymima „...išorės audito tarnybos nėra audituojamų objektų organizacinės struktūros dalis“, todėl savivaldybių išorės audito tarnybos negali būti struktūrinis savivaldybės padalinys;
- vadybiniu požiūriu neįmanoma koordinuoti skirtingo pavaldumo ir atskaitomybės institucijų - Savivaldybių kontrolierių tarnybų ir Valstybės kontrolės auditorių vienu metu tose pačiose savivaldybėse;
- sunkiai paskirstoma atsakomybė tarp minėtų institucijų;
- savivaldybių kontrolierių tarnybų veikloje tik teoriškai įgyvendinamas politinio neutralumo principas;
- tebėra aktuali savivaldybės auditorių nepriklausomumo problema;
- Valstybės kontrolės atliekamos išorės audito peržiūros įtaka Savivaldybių kontrolierių darbo kokybei yra minimali ir pasiekti pagrindinį tikslą – aukštą audito kokybę galimybės yra ribotos;
- neužtikrina vienodos aukštos, Valstybinio audito reikalavimus atitinkančios audito kokybės;
- neleidžia identifikuoti bendrų vietos savivaldos raidos, finansinių pažeidimų tendencijų bei problemų, o taip pat neleidžia nustatyti savivaldybių, kuriose netaupiai naudojamos lėšos, nėra efektyvaus valdymo, kuriose yra rezultatyvumo problemų dėl to, kad Valstybės kontrolė atlieka ribotos apimties finansinį auditą;
- neišvengiamas dalies išorinio audito funkcijų dubliavimasis savivaldybėse;
- sistema yra pakankamai brangi, kadangi yra rizika, kad dalis funkcijų dubliuojama.
- Savivaldybių biudžetas yra tarsi suskaidomas į dvi dalis dviejų tikrinančių organizacijų;

Antrasis modelis numato:

- Kiekvienos iš 60-ties savivaldybių išorės audito funkcijas perduoti Valstybės kontrolei, išplečiant jos veiklą ir funkcijas.

- Be to, Valstybės kontrolei gali būti suteikta teisė išorės auditui atlikti samdyti privačius, nepriklausomus auditorius, pagal konkursus ir sutartyje numatytas audito programas.
- Valstybės kontrolei gali būti suteikta pareiga išorės auditui atlikti samdyti tik privačius, nepriklausomus auditorius.

2006 m. sausio mėnesį Seime pirmą kartą buvo svarstoma, daugumos Seimo narių balsavimu priimta **Konstitucijos 134 str. pataisa**, kuria siekiama įteisinti savivaldybių kontrolierių atliekamų išorės audito funkcijų perkėlimą valstybės kontrolės institucijai. Pagal Seimo Statutą už Konstitucijos straipsnio pataisą balsuojama du kartus, antrasis balsavimas kol kas nėra įvykęs. Įstatymo pataisos autorių motyvacija rėmėsi efektyvesniu lėšų panaudojimu, geresniu rezultatyvumu ir aukštesniu auditorių darbo našumu. Seime vyko audringos diskusijos šiuo klausimu, nes laikoma, kad tai padidintų savivaldos kontrolę ir priežiūrą iš valstybės pusės. Tai prieštarautų ir **1985 m. spalio 15 d. Europos Komisijos priimtai Europos vietos savivaldos chartijai – pagrindiniam Europos savivaldos dokumentui**. Bijoma, kad valstybė, skirstydama biudžeto lėšas savivaldybėms, labiau remtų tas savivaldybes, kurios jai būtų politiškai labiau palankios. Plenarinės sesijos posėdžio metu Lietuvos parlamentarai piktinosi, kad taip yra žlugdoma kol kas trapi Lietuvos savivaldos struktūra. Posėdyje buvo teigiama, kad jeigu savivaldybės kontrolieriai negali ar nemoka gerai dirbti, reikia ugdyti jų administracinius ir audito gebėjimus, kelti kvalifikaciją, tačiau nenaikinti etatų (tai liestų **286 žmones**) ir neperkelti išorės audito funkcijų Valstybės kontrolės žinion. Be to, svarstoma, ar palikti savivaldybių kontrolierių tarnyboms panašias į Seimo kontrolierių funkcijas: leisti nagrinėti gyventojų skundus dėl valdininkų aplaidumo, prasto turto valdymo, visokius pageidavimus ir atlikti siauros specializacijos tyrimus. Buvęs Seimo Audito komiteto pirmininkas A.Skardžius teigė, kad valstybės kontrolės institucijoje būtų įsteigta apie **100 naujų etatų**, būtų praplėstos atsakomybės ribos, kontrolė taptų efektyvesnė. Žinoma, padidėtų įstaigos galia ir autoritetas. Seimo siekiama valstybės valdymo efektyvumo, norima panaikinti kai kurių funkcijų dubliavimąsi, nes Valstybės kontrolė jau ir taip turi teisę kontroliuoti savivaldybių biudžetų vykdymą, savivaldybių turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo, atlieka savivaldybės kontrolieriaus atliekamo išorės audito peržiūrą. Svarbu ir tai, kad savivaldybių biudžetas nebūtų skaidomas, o būtų tikrinamas vienos organizacijos. Taip pat Valstybės kontrolė pateikia Seimui išvadą dėl Vyriausybės ataskaitos apie valstybės skolą; o savivaldybių skolos yra valstybės skolos dalis, nors savivaldybės turi atskirą biudžetą, bet dažnai neišsiverčia ir yra subsidijuojamos iš valstybės biudžeto, kad galėtų vykdyti joms pavestas funkcijas. Būtina prisiminti, kad grynai politinės valios prerogatyva yra spęsti tokius klausimus valstybės mastu. Tai būtų finansinės naštos perkėlimas iš daug skolų turinčių savivaldybių valstybei. Šiuo metu Valstybės kontrolė yra pateikusi paraišką Vyriausybės kancleriui dėl šio projekto finansavimui reikalingų lėšų (apie

6000000 litų) ir materialinės bazės (patalpų teritoriniuose padaliniuose) poreikio. Projektą planuojama įgyvendinti per dvejus metus.

Galima kelti klausimą, ar valstybė, skirdama kiekvienoje apskrityje viršininką ir Vyriausybės atstovą (prefekto tipo), jau ir taip suvaržiusi savivaldą, dar labiau nevaržo savivaldybių savarankiškumo, perkeldama savivaldybių kontrolierių funkcijas Valstybės kontrolei?

Kitos nuomonės yra Seimo Audito komitetas. Jo narys M.Subačius yra įsitikinęs, kad Valstybės kontrolė geriau atliktų savivaldybių kontrolieriams pavestas funkcijas, juolab, kad Valstybės kontrolę ką tik įvertino SIGMA organizacijos ekspertai, kurie pastebėjo šios organizacijos kokybinius pokyčius, aukštą profesionalumą ir atitiktį tarptautiniams standartams. Valstybinis auditas atlieka arbitro vaidmenį tarp vietos ir centrinės valdžios organų, kalbant apie finansų panaudojimą, poreikį ir planavimą. Funkcijų perkėlimo priežastys vardinamos kelios:

1/ neužtikrintas savivaldybių kontrolierių nepriklausomumas (juos į pareigas skiria tarybos ir merai); 2/ nėra gerų darbo rezultatų – savivaldybių bendrovėse klesti chaosas, o savivaldybių kontrolierių tyrimuose tokie pažeidimai neatsispindi; Jeigu būtų sukurta vieninga sistema, visų auditorių išvados turėtų būti vienodos, o praktikoje pasitaiko, kad Valstybės kontrolė randa pažeidimų, o SKT - ne; **3/ įstatymai, leidžiantys savivaldybėms išmainyti savo ar joms patikėtą turtą, yra ydingi.** 2006 m. rugpjūčio 8 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo pataisa, kuria šie žalos atnešę mainai uždrausti. Tinklapyje www.vilnius.lt Vilniaus meras A.Zuokas įrodinėja mainų naudą („*Vilniaus miesto savivaldybė per pastaruosius trejus metus mainų pagrindu iškeitė 66 butus už juos gaudama 95 butus. Tokiu būdu Savivaldybei už turtą, kurio bendras plotas - 2963,79 kv. m, atiteko turtas, kurio bendras plotas - 4035,84 kv. m. Įvertinus išmainyto turto bendrą rinkos vertę, Savivaldybė gavo 3 046 552 Lt brangesnio turto, nei perdavė.*“). Tačiau Valstybės kontrolės tinklapyje paskelbta Valstybinio audito ataskaita „Valstybinio ir savivaldybių turto mainai“, kurioje pateikiami faktai rodo buvusio įstatymo ydingumą ir tai, kaip tie milijonai susidarė. Keletas tokių faktų pateikta straipsnyje „Nauda valstybei maskuojamos išradingos turto dalybos“ [43]. Pavyzdžiui, 2004 m. liepą savivaldybė perdavė 63,14 kv.m patalpas prestižinio Vilniaus Antakalnio rajono Grybo gatvėje (įvertintos 44000 Lt) mainais į bendrabučio kambarėlių Naujininkų rajono Prūsų g. (27,5 kv. m) (įvertintą 40000 Lt) ir 42,97 kv. m butą Karklėnų g. (įvertintą 65000 Lt). 60000 Lt skirtumą įstatymas leido sumokėti „nuostolius“ patyrusiai pusei. Labai abejotinas toks turto įvertinimas (ar jis vienu atveju atliekamas „Registru centro“, o kitu atveju – nepriklausomų vertintojų?) Iš atliktų tyrimų matyti, kad savivaldybių turto valdymas kontroliuojamas prastai [21, psl. 143]. Lietuvos savivaldybėse susiklosto skirtinga, o kai kur ydinga praktika: turto valdymą kontroliuoja

administracijos direktorius ir savivaldybės kontrolierius (Kauno raj.), kitur - administracijos direktorius, vidaus audito tarnyba ir turto valdymo skyriaus vedėjas. Pastarajam nereikėtų kontroliuoti turto valdymo: kai veiklą vykdomas subjektas pats save kontroliuoja, yra palanki terpė korupcijai vystytis. Geriausia būtų savivaldybių turto valdymo kontrolę perduoti vidaus audito tarnyboms [ten pat].

Apžvelgus **antrojo modelio** atsiradimo priežastis, reikėtų nurodyti jo **privalumus**.

Toks modelis:

- laiduotų išorės audito tikrą nepriklausomumą nuo savivaldybės valdymo organų;
- užtikrintų reikiamą vienodą ir aukštą audito kokybę;
- garantuotų vieningą metodologinį ir metodinį vadovavimą, paremtą visų savivaldybių išorės auditą atliekančių darbuotojų pavaldumu tai pačiai valstybės institucijai;
- suteiktų galimybę koordinuoti išorės audito funkcijų vykdymą savivaldybėse; leistų identifikuoti savivaldos raidos tendencijas bei problemas visoje šalyje; leistų, naudojantis tais pačiais kriterijais, identifikuoti savivaldybes, kuriose neracionaliai naudojamos lėšos, nėra efektyvaus valdymo;
- spartesniais tempais būtų pasiekta aukštesnė auditorių kompetencija;
- leistų išvengti audito funkcijų dubliavimo savivaldybėse;
- leistų sutaupyti lėšas, tų pačių funkcijų vykdymui panaudojant jau egzistuojančios institucijos - Valstybės kontrolės kvalifikuotą personalą;
- šio varianto diegimui reikėtų mažiausiai lėšų.

Savivaldybių asociacija tokiam funkcijų perkėlimui ir SKT naikinimui kategoriškai prieštarauja. Kauno savivaldybės kontrolierius G.Raudonis mano, kad centralizacija neabejotinai grįžtų į decentralizacijos stadiją, nes Valstybės kontrolė negalėtų dalyvauti kiekviename tarybos posėdyje, taigi taryba iš esmės nebetektų kontrolės institucijos. 2005 m. savivaldybių kontrolierių kadencijos trukmė panaikinta ir tai sustiprino kontrolierių pozicijas [40]. Susiduriama su amžinu dviejų nuomonių konfliktu – **valstybės centralizacijos šalininkai siekia suvaržyti vietos savivaldos organus, o vietos savivalda decentralizacijos šalininkų remiama priešinsis šiam procesui ir sieks išplėsti savo veiklos ribas ir savarankiškumą.**

Savivaldybių kontrolierių asociacijos (SKA) argumentai prieš tokį modelį:

I. Valstybės kontrolė ir nekeičiant Konstitucijos turi pakankamai teisių ir galimybių atlikti pilnus auditus savivaldybėse, tam Seimo suteikti įgaliojimai yra atitinkamuose įstatymuose:

- a) atlikti savivaldybių biudžetų auditą leidžia Vietos savivaldos įstatymo 37 str. 7 d.;
- b) vykdyti savivaldybių turto kontrolę numato Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo 21 str. 3 d.;

c) atlikti savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus numato VK įstatymo 14 str. 2 d. 2-4 p.:

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

Pastebėjimas: Neturime tokių duomenų, kad tokie auditai (patikrinimai) būtų atliekami ar bent jau kiek jų buvo atlikta.

II. Pagal Vietos savivaldos įstatymo 27 str. 6 p. savivaldybės kontrolierius „valstybės kontrolieriaus rašytiniu prašymu gali dalyvauti ar pavesti savivaldybės kontrolieriaus tarnybos valstybės tarnautojams pagal jų kompetenciją dalyvauti Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamuose savivaldybės administravimo subjektų finansiniuose ir veiklos audituose.

Pastebėjimas: Ši galimybė nėra išnaudojama ir bendri auditai iki šiol neatliekami, nors metodika ir audito standartai vienodi.

III. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas 2002 m. gruodžio 24 d. pripažino, kad suformuota savivaldybės kontrolieriaus institucija yra teisėta ir neprieštarauja Konstitucijai. Todėl SKA įsitikinusi, kad Konstitucinė pataisa nėra pilnai pagrįsta. Projekte išdėstyti motyvus galima spresti tobulinant įstatymus. Būtina gerai peržiūrėti galiojančią teisinę bazę, įvertinti ir tas problemas, kurios yra taisytinose ir Savivaldybių kontrolierių veikloje bei kitose audituojančiose institucijose, parengti ir pateikti Seimui tvirtinti Savivaldybių kontrolės ir audito įstatymą, kokius turi kitos audituojančios institucijos (Valstybės kontrolė, Vidaus auditas, Nepriklausomi auditoriai). Jo iniciatoriumi pasirengusi būti Savivaldybių kontrolierių asociacija, pasitelkdama šio projekto rengimui partnerius pagal pasirašytą bendradarbiavimo sutartį, t.y. Valstybės kontrolę, Vidaus audito ir Nepriklausomų auditorių atstovus (apie Bendradarbiavimo dokumentą žiūrėti toliau – V skyrių).

IV. Perdavus visą savivaldybių auditą Valstybės kontrolei, savivaldybių kontrolierių tarnybos turėtų būti reorganizuojamos ar likviduojamos. Tai nurodyta Seimo Teisės departamento išvadose.

Savivaldybių kontrolės ir audito institucijos sistemoje dirba apie 300 žmonių. Savivaldybių kontrolierių vidutinis stažas šioje institucijoje 7-8 metai. SKA atliko preliminarinius skaičiavimus ir paskaičiavo, kad savivaldybių biudžetams ši reorganizacija kainuotų virš 3 mln. litų, neįskaitant milijoninių sumų, išleistų šių specialistų rengimui. Pažymėtina, kad ši Savivaldybių kontrolės ir audito sistema buvo kuriama jau 15 metų. Jos veiklą koordinuoja ir atstovauja Savivaldybių kontrolierių asociacija - nepriklausoma visuomeninė organizacija, jungianti visas kontrolierių tarnybas ir bendradarbiaujanti su visomis valstybinėmis valdžios institucijomis, kitomis visuomeninėmis organizacijomis ir asociacijomis. Jau yra užmegzti glaudūs kontaktai su

Europos šalių savivaldybių išorės audito asociacija EURORAI. SKA yra kviečiama ir dalyvavo EURORAI rengiamuose tarptautiniuose renginiuose (2006 m. gegužės 19 d. Vroclave dėl savivaldybių skolų). Š.m. balandžio 3 d. priimtas sprendimas dėl SKA įstojimo ir pripažinimo šios Europos regioninės (savivaldybių) organizacijos tikrąja nare. **SKA priimta į EURORAI 2006 m. lapkričio 8 d.**

V. Perdavus visus įgaliojimus Valstybės kontrolei, Tarybos kasmet prieš rengdamos naują biudžetą nebegaus audituotų išvadų dėl biudžeto įvykdymo ir turto naudojimo. Imant ilgalaikes paskolas, kurių limitai ir lėšų naudojimas yra griežtai reglamentuotas įstatymu, negaus laiku išvados (Valstybės kontrolė šios funkcijos neatlieka) dėl galimybių skolintis, o tai reiškia, kad gali atsirasti nepamatuota rizika paaimti didesnes paskolas, nei savivaldybė pajėgi jas sugražinti.

Panaikinus savivaldybės kontrolieriaus penkerių metų kadenciją, žymiai sustiprėjo jo nepriklausomumas nuo politinės valdžios. SKT nepriklausomumą dar labiau sustiprina Valstybinio audito reikalavimų įgyvendinimas, griežtas kiekvienos procedūros dokumentavimas bei Valstybės kontrolės – pagrindinio metodologo, atliekama ne tik auditų, bet ir pačios kontrolieriaus tarnybos, kaip institucijos, išorės peržiūra.

2006-03-23 raštu MRU Teisės fakulteto Konstitucinės teisės katedra pateikė Seimui Konstitucijos 134 str. pakeitimo įstatymo projekto svarstymus. Pastebėta, kad pataisos reikalingumas siejamas su siekiu geriau kontroliuoti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas savivaldybių turtas, kaip vykdomas savivaldybių biudžetas. Savivalda yra vietinė viešojo administravimo sistema, tiesiogiai nepavaldi valstybės valdžios institucijoms. Pataisa nesiderintų su viešosios valdžios demokratiniais principais. Valstybė ir taip papildomai kontroliuoja savivaldybes – **per Vyriausybės atstovą** (prefekto tipo) stebi, ar nenukrypstama nuo įstatymų, sprendžiant savivaldybės kompetencijos klausimus, o Valstybės kontrolė gali bet kada, esant Vyriausybės atstovo pranešimui, atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, savivaldybių įstaigų, įmonių auditą. Vietos bendruomenių įtaka būtų menkinama, nes Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga institucija. Teisėkūros požiūriu tai būtų žingsnis atgal – į centralizavimą.

Buvęs valstybės kontrolierius, socialinių mokslų daktaras Vidas Kundrotas 2006-04-19 rašytame rašte Seimo Audito komitetui atkreipia dėmesį, kad sprendimas panaikinti SKT suvaržytų savivaldybių savarankiškumą, tarybos prarastų galimybę prižiūrėti biudžeto vykdymą ir turto valdymą. Dabar Valstybės kontrolė audituoja subjektus kas penkeri metai. Tai keltų riziką, kad ne visos savivaldybės kasmet gautų naujam biudžetui tvirtinti būtinas audito išvadas.

„LR Konstitucijos 134 str. pataisa ... nepilnai atitinka pagrindiniame šalies įstatyme įtvirtintus valdžių atskyrimo principus“, rašo V. Kundrotas [12. 4]. **Lietuvoje atskirtos dvi valdžios formos: tai įteisinta LR Konstitucijoje, kurioje yra nustatyta, kad valstybės ir vietos savivaldos valdymas vykdomas per sudarytas institucijas.**

Konstitucijoje įteisintos tokios dvi viešosios valdžios sistemos (**valstybės valdymą ir vietos savivaldą**) atstovaujančios valdymo institucijos.

Valstybėje:

- Seimas (įstatymų leidžiamoji valdžia);
- Vyriausybė (įstatymų vykdomoji valdžia);
- Valstybės kontrolė (Aukščiausioji audito institucija).

Vietos savivaldoje valdymas vyksta taip:

- Savivaldybės taryba (vietos parlamentas);
 - Administracija (vykdomoji institucija);
 - Savivaldybės kontrolierius (išorės audito institucija).
- Vaizdžiai diagrama pavaizduota *priede Nr. 5*.

Savivaldybių tarybos, priėmus Konstitucijos 134 str. pataisą, nebegalėtų per joms atskaitingą audito instituciją prižiūrėti savivaldybių biudžeto vykdymo ir turto valdymo. Tokia reforma, eksperto manymu, pareikalautų daug lėšų ir nesukurtų pridamosios vertės ateityje.

Apibendrinant galima pateikti tokius antrojo modelio trūkumus:

- Reikalingas Valstybės kontrolės ir savivaldybės vidaus kontrolės tarnybų reorganizavimas. Valstybės kontrolės teritorinių padalinių išplėtimas;
- Pereinamasis laikotarpis, kaip ir trečiajame modelyje, būtų dveji metai, kurio metu galimi piktnaudžiavimai, chaosas;
- Taip pat būtina atsižvelgti į tai, kad išorės auditui atlikti bet kuriuo atveju finansavimui turės būti skiriamos valstybės, o ne savivaldybių biudžetų lėšos (t.y. savivaldybių finansavimas mažinamas, o valstybės biudžeto išlaidos didinamos, įvyksta finansinės naštos perkėlimas);
- Reikalingi LR Konstitucijos pakeitimai.

Trečiasis modelis numato:

- Išorės auditą savivaldybėse atliktų naujai įsteigta Seimui atskaitinga *Savivaldybių audito institucija*.
- Šis modelis nuo anksčiau aptarto skiriasi tuo, kad vietoje Valstybės kontrolės savivaldybių išorės audito funkciją atliktų naujai įsteigta Seimui atskaitinga institucija.
- Šiai institucijai gali būti suteikta teisė išorės auditui atlikti samdyti privačius, nepriklausomus auditorius arba auditus atlikti tik privačių auditorių jėgomis.

Dauguma trečiojo modelio privalumų tie patys, kurie yra išvardinti antrame variante:

- Laiduotų išorės audito tikrą nepriklausomumą nuo savivaldybės valdymo organų;
- Užtikrintų reikiamą vienodą ir aukštą audito kokybę;

- Garantuotą vieningą metodologinę ir metodinę vadovavimą, paremtą visų savivaldybių išorės auditą atliekančių darbuotojų pavaldumu tai pačiai valstybės institucijai;
- Suteiktą galimybę koordinuoti išorės audito funkcijų vykdymą savivaldybėse; Leistų identifikuoti savivaldos raidos tendencijas bei problemas visoje šalyje; Leistų, naudojantis tais pačiais kriterijais, identifikuoti savivaldybes, kuriose neracionaliai naudojamos lėšos, nėra efektyvaus valdymo;
- Spartesniais tempais būtų pasiekta aukštesnė auditorių kompetencija;
- Leistų išvengti audito funkcijų dubliavimo savivaldybėse.

Trečiojo modelio trūkumai:

- Naujos institucijos steigimas būtų brangesnis, nei jau veikiančios institucijos (Valstybės kontrolės) stiprinimas ir veiklos srities išplėtimas;
- Dalį savivaldybių audito funkcijų dubliuotų dvi valstybės institucijos - naujai įsteigta Savivaldybių audito institucija (atlikdama savivaldybių išorės auditą) ir Valstybės kontrolė (tikrindama valstybės biudžeto dotacijų panaudojimą savivaldybėse ir audituodama ES fondų lėšų administravimą ir panaudojimą);
- Naujai Savivaldybių audito institucijai bent jau keletą pirmųjų metų trūktų patyrusių darbuotojų, darbo organizavimo įgūdžių, veiklos koordinavimo patyrimo;
- Būtų išskaidytos auditorių mokymo bazės.

Ketvirtasis modelis numato Savivaldybės kontrolieriaus tarnybai pavesti atlikti tiek savivaldybės lėšų, tiek valstybės biudžeto dotacijų išorės auditą.

Ketvirtojo modelio privalumai:

- Nebūtų dubliuojamas dviejų institucijų darbas.
- Nereikalingos LR Konstitucijos pataisos.

Ketvirtojo modelio trūkumai:

- IX INTOSAI kongrese Limoje priimtoje deklaracijoje pažymima „...išorės audito tarnybos nėra audituojamų objektų organizacinės struktūros dalis“, todėl savivaldybių išorės audito tarnybos negali būti struktūrinis savivaldybės padalinys. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veikloje tik teoriškai įgyvendinamas politinio neutralumo principas;
- Išlieka savivaldybės auditorių nepriklausomumo rizika;
- Valstybės kontrolės atliekamos išorės audito peržiūros įtaka Savivaldybių auditorių darbui būtų tik minimali ir neleistų pasiekti pagrindinio tikslo – audito kokybės;
- Neužtikrintų reikiamos vienodos aukštos išorės audito kokybės (pakankamo lygio);

- Neleistų identifikuoti bendrų vietos savivaldos raidos tendencijų bei problemų visos šalies mastu, identifikuoti savivaldybių, kuriose neracionaliai naudojamos lėšos, nėra efektyvaus valdymo;
- Savivaldybių išorės auditas nebūtų vykdomas, koordinuojamas ir kontroliuojamas iš vieno centro, todėl audito kokybės kriterijai nebūtų vieningi;
- Išorės audito informacijos negalima būtų panaudoti savivaldybių veiklos palyginimui;

Bendrosios išvados dėl visų keturių modelių:

1. Bet kuris iš rekomenduojamų variantų negali būti traktuojamas kaip kišimasis į vietos savivaldą, kadangi **išorės auditas nedaro tiesioginės įtakos savivaldybių valdymui ir priimamiems sprendimams.**
2. Išorės audito funkcija nėra tapati kontrolės funkcijai. **Išorės audito institucijos kontrolės funkcijos neatlieka.** Valstybės kontrolė nėra kontroliuojanti institucija. Ji yra aukščiausioji valstybinio audito institucija.
3. IX INTOSAI kongrese Limoje priimtoje deklaracijoje teigiama „...**išorės audito tarnybos nėra audituojamų objektų organizacinės struktūros dalis**“, todėl savivaldybių išorės audito tarnybos negali būti struktūrinis savivaldybės padalinys. Deklaracijoje nustatytas sąlygas tenkina tik antrasis ir trečiasis modeliai. *Autorės nuomone, labiausiai pagrįstas būtų trečiasis modelis, kuris, nors ir kainuotų brangiau, ateityje leistų sukurti pridedamąją vertę.*

V SKYRIUS. BENDRADARBIAVIMO DOKUMENTAS.

2005 m. gegužės 3 d. Valstybės kontrolės, viešojo sektoriaus Vidaus auditorių asociacijos, Savivaldybių kontrolierių asociacijos ir Lietuvos auditorių rūmų atstovai pasirašė **Susitarimą** dėl bendradarbiavimo sistemos sukūrimo ir audituojamųjų viešojo sektoriaus subjektų skatinimo kurti ir palaikyti efektyvias ir patikimas vidaus kontrolės sistemas. Taip būtų sukurta sistema tarp valstybinių auditorių, vidaus auditorių, savivaldybių kontrolierių ir atestuotų privačių auditorių, atliekančių išorės auditą viešajame sektoriuje. Dokumente buvo išskirti tokie bendradarbiavimo tikslai:

- ✓ suderinti audito metodus, standartus, pagal kuriuos atliekamas auditas viešojo sektoriaus subjektuose;
- ✓ siekti pasitikėjimo vieni kitų kompetencija, naudojimosi vieni kitų darbu; padėti valstybei išmintingai naudoti turimą, lėšas, kitus išteklius, o viešojo sektoriaus institucijoms tobulinti veiklos valdymą;
- ✓ siekti, kad ES parama Lietuvoje būtų naudojama skaidriai ir efektyviai (keistis informacija apie ES fondų lėšų panaudojimo kontrolę)

Numatytos bendradarbiavimo sritys:

1. audito sistemos Lietuvoje analizė ir tobulinimas;
2. viešojo sektoriaus institucijų veiklos valdymo geros praktikos skleidimas (konferencijos, seminarai);
3. audito metodikos tobulinimas ir derinimas ir principų, kaip naudotis vieni kitų darbu, vystymas; auditorių gebėjimų vystymas (kursai, paskaitos).

Dalyvauti rengiant Bendradarbiavimo programą turi būti kviečiama Finansų ministerija. Vėliau šios keturios šalys pasirašė **Bendradarbiavimo programos gaires**. Buvo iškelta keletas naujų minčių: reikėtų derinti pasiūlymus dėl auditų ir buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų tobulinimo ir į daugiašalį bendradarbiavimą įtraukti Seimo Audito komitetą, kitas valstybines ir visuomenines organizacijas. Bendradarbiavimas aprėptų ir apsikeitimą informacija, gauta iš INTOSAI ir EUROSAI (Tarptautinės aukščiausių audito institucijų organizacijos ir jos Europos padalinio). Valstybės kontrolė įstojo į INTOSAI 1992 m, o buvo priimta į EUROSAI -1993 m.. Siekiama parengti bendrą kvalifikacijos tobulinimo programą ir ją įgyvendinti, derinti audite naudojamų IT sistemų CAAT (Computer Assisted Audit Tools) atitiktį standartams, nustatyti ir suvienodinti aukštos kokybės veiklos standartus ir vykdyti jų įgyvendinimo stebėseną, bendrai tobulinti etikos kodeksus, skelbti informaciją apie bendradarbiavimą šalių interneto puslapiuose, siekti sukurti bendrą audito kokybės užtikrinimo sistemą. Parengta keturšalė **2006-2009 metų Bendradarbiavimo programa**. Specializuoto interneto tinklapio ar specialaus spausdinto periodinio leidinio valstybės įstaigų ir savivaldybių vidaus auditoriams nėra. Daugiausia diskutuojama, keičiamasi patirtimi, požiūriais, naujomis idėjomis, valstybės įstaigų ir savivaldybių vidaus auditoriai dalijasi patirtimi bendraudami tarpusavyje tiesiogiai. kvalifikacijos kėlimo kursų metu **Finansų ministerijos Mokymo centre**, į kuriuos auditoriai ir VAT vadovai kviečiami 2-4 kartus per metus. Reikia pažymėti, kad tiek savivaldybių kontrolieriams, tiek vidaus auditoriams rekomenduojama bent jau **40 val. per metus skirti kvalifikacijos kėlimui ir tobulėjimui**.

Numatomos keturšalio bendradarbiavimo formos:

- 1/dalijimasis planavimo informacija;
- 2/ konsultavimasis rizikos nustatymo klausimais;
- 3/ dalijimasis audito metu nustatytais faktais.

Išvada: viešajame sektoriuje vyksta teigiami poslinkiai bendradarbiavimo linkme. Tačiau autorei taip ir nepavyko sužinoti, ar ši Bendradarbiavimo programa yra intensyviai įgyvendinama.

VI SKYRIUS. TEORINĖS DALIES IŠVADOS.

Apibrėžę trijų tipų audito institucijų (VK, savivaldybių CVAT ir SKT) funkcijas ir jose vykstančius procesus, teisinę bazę, keturias vystymosi alternatyvas ir aptarę turimus bendradarbiavimo dokumentus, galėtume padaryti tokias išvadas:

- 1) Viešųjų finansų kontrolės elementai dar nėra gerai „sustyguoti“, nėra suderinti tarpusavyje. Audito sistema viešajame sektoriuje yra palyginti nauja, egzistuoja tik treči metai. **Nei viena audito forma (išorės ar vidaus) negali viena kitos pakeisti.** Nekoordinuota veikla padidina audito kaštus, daro jį neefektyvų, švaistomas brangus darbo laikas ir žmogiškieji ištekliai. **Todėl reikėtų skatinti jungtinių audito grupių su patyrusiais vadovais kūrimą.**
- 2) Bendradarbiavimas turi remtis abipuse pagarba ir vienoda kompetencija. Išorės ir vidaus auditas, nors jų vaidmenys skirtingi, gali kartu padėti organizacijai pasiekti tikslus ir dirbti naudingai tiek šalies parlamentui, tiek ir visuomenei.
- 3) Reikėtų kelti VAT ir SKT valstybės tarnautojų kategorijas ir atlyginimus, siekti patenkinti šių institucijų personalo poreikius.
- 4) Siūlyti geriau kompiuterizuoti SKT ir VAT tarnybas, kuriant bendrą informacinę bazę su Valstybės kontrole (apsikeitimas informacija audito planavimo, rizikos veiksnių nustatymo srityse). Informacinėje sistemoje galėtų būti skelbiami ir bendri mokymai, kurie galėtų būti numatyti atskira programa, finansuojama iš ES lėšų.
- 5) Būtina siekti užtikrinti visų auditorių nepriklausomumą nuo vykdomosios valdžios ir audituojamųjų subjektų.
- 6) Siūlytina užmegzti reguliarių aktyvų suinteresuotų šalių dialogą konsultacijų forma.

VII SKYRIUS. SOCIOLOGINIAI TYRIMAI.

Pirmasis tyrimas.

2006 m. spalio mėnesį buvo atliktas išsamus Valstybės kontrolės audituojamų savivaldybių (24) Savivaldybių kontrolierių tarnybų tyrimas. Klausimynas ir lydraštis pridedami (*priedas Nr. 6*). Atsakymai gauti iš 23 savivaldybių.

Anketose, kurias užpildė atitinkami Valstybės kontrolės 3-ojo audito departamento auditoriai, aiškėja tam tikri dėsningumai, kurie atkreipė mano, kaip tyrėjo, dėmesį. Pradėsiu nuo SKT teisinio statuso: *Šiandien Juridinių asmenų registro duomenimis iš 60 savivaldybių 58 kontrolierių tarnybos yra įregistruotos Statistikos departamente kaip biudžetinės įstaigos. SKT finansiškai yra nepriklausomos, nes gauna savivaldybių tarybų asignavimus atskira eilute, savivaldybių administracija tvarko tik jų buhalterinę apskaitą. Savivaldybių kontrolierių asociacija siekia įvesti įstatymų pataisas, kurios numatytų visoje Lietuvoje vienodą SKT finansavimą, skiriant tam tikrą procentą savivaldybės lėšų šiai biudžetinei įstaigai. Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę, SKT pagal Vietos savivaldos įstatymą buvo įkurtos (pvz., Alytuje 1991 m.) administracijos sudėtyje, dauguma jų atsiskyrė kaip savarankiškos įstaigos 1997 m.*

SKT darbuotojų profesinė kompetencija visose savivaldybėse vertinama labai gerai, nes visi darbuotojai turi aukštąjį išsilavinimą – ekonomisto, buhalterio, teisininko, dauguma jų taip pat įsigijo vidaus auditoriaus atestatą. Pasitaiko ir kitų specialybių kvalifikuotų darbuotojų: Šiaulių rajone sėkmingai dirba inžinierius-mikroelektronikas, Kauno rajone - kraštotvarkos magistras. Šilutės raj. SKT, nors darbuotojų išsilavinimas aukštasis, pripažįsta, kad būtinai reikalingi papildomi mokymai, reikėtų kelti profesinę kompetenciją, kad auditas būtų atliekamas pagal Valstybinio audito reikalavimus. Pažymėtina, kad kai kuriose SKT darbuotojų trūksta: pavyzdžiui, Druskininkų tarnyboje yra 3 etatai, o dirba dviese, Kėdainių rajono SKT patvirtinti 4 etatai, o dirba trise. Šakių rajono SKT dirba tik vienas darbuotojas. Tai turi neigiamą poveikį, nes sudėtinga užtikrinti atliekamų auditų kokybę, niekas neperžiūri kontrolieriaus darbo dokumentų, taigi, kokybės kontrolę vykdyti neįmanoma. **Reikėtų siūlyti tobulinti teisės aktus, numatant, kad savivaldybėse negali dirbti tik vienas kontrolierius.** Kai kurios SKT vėluoja pateikti Valstybės kontrolei savo einamųjų metų veiklos planus, nors turėtų pagal įstatymą tai padaryti iki vasario 1 d.: Radviliškio rajono SKT savo veiklos planą pateikė 2006-02-11, o Šiaulių rajono SKT ir Kėdainių SKT - tik 2006-03-01, Utenos rajono veiklos planas pateiktas 2006-02-13, Vilniaus miesto SKT – net 2006-03-28. Visų audituojamų savivaldybių SKT veiklos planus derina su Tarybos Kontrolės komitetais. SKT veikia pagal savivaldybių tarybų patvirtintus kontrolieriaus tarnybos nuostatus ir tarnybos darbuotojų pareigybių aprašus.

Iš anketos atsakymų paaiškėjo, kad aktualus klausimas yra apie įstatyme numatytą SKT dalyvavimą Valstybės kontrolės atliekamuose savivaldybės administravimo subjektų finansiniuose ir veiklos audituose. **Visos SKT vieningai pripažino, kad tokių prašymų iš Valstybės kontrolės pusės nebuvo**, todėl šia įstatymo nuostata nebuvo nė karto pasinaudota, o ji tikrai suaktyvintų bendradarbiavimą ir gerosios praktikos sklaidą. **Todėl autorė rekomenduoju pasinaudoti Vietos savivaldos įstatymo 27 str. 9.6 p. nuostata.**

Druskininkų ir Vilniaus SKT pripažino, kad bendradarbiavimas su Valstybės kontrole apsiriboja Valstybės kontrolės persiunčiamų gyventojų skundų nagrinėjimu ir dalyvavimu kitų savivaldybių kontrolės tarnybų išorinėje peržiūroje.

Išorinė peržiūra daro minimalų korekcinį poveikį ir yra daugiau informacinio pobūdžio, nes SKT nėra atskaitinga Valstybės kontrolei institucija. Be to, būtina pažymėti, kad 2005 m. buvo atlikta pirmoji peržiūra, o 2006 m. – antroji, jau dalyvaujant pirmą kartą audituotų savivaldybių kontroleriams. Audituojant kasmet po ¼ savivaldybių kontrolierių tarnybų šiuo metu išorinė peržiūra atlikta 50 proc. savivaldybių kontrolės tarnybų. Taigi, tenka abejoti objektyviu vertinimu tų savivaldybių, kur išorinė peržiūra nebuvo atlikta, atsakymuose, kad auditai atliekami laikantis Valstybinio audito reikalavimų. Tuo labiau, kad išorinės peržiūros apibendrinime (ataskaitoje) pateikiama daugybė pažeidimų. [36].

Valstybės kontrolės savivaldybėje atliktais auditais Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba dažnai negali pasinaudoti, nes **valstybinio audito ataskaita teikiama tik savivaldybės merui ir administracijos direktoriui**. Pavyzdžiui, Elektrėnų SKT pripažįsta, kad oficialiai kontrolierius negauna savivaldybėje atliekamų VK auditų medžiagos. **Autorė rekomenduoju Valstybės kontrolei svarstyti audito ataskaitų teikimo tvarkos pataisas, numatant jas teikti taip pat ir Savivaldybės kontrolieriaus tarnyboms**. Pagal anketų empirinius duomenis nustatyta, kad Valstybės kontrolė nuo 2000 m. kai kurių savivaldybių visai neauditavo: pvz., Panevėžio rajono, Druskininkų miesto, todėl SKT neturėjo galimybių pasinaudoti valstybinio audito ataskaitomis.

Svarbus pastebėjimas nustatytas iš Kauno miesto SKT atsakymų: Valstybės kontrolės finansiniai auditai baigiami birželio mėnesį, o SKT išvadų pateikimas dėl savivaldybės turto ir biudžeto įvykdymo apyskaitos numatytas balandžio-gegužės mėnesiais, t.y., nesutampant terminams, SKT netenka realios galimybės pasinaudoti valstybinio audito ataskaitomis. Autorės manymu, **galima būtų rekomenduoti savivaldybių taryboms teisiškai sureguliuoti SKT išvadų pateikimo terminus, derinant juos su VK auditų pabaiga tose savivaldybėse, kur tai aktualu**. SKT turi būti informuota apie nustatytus auditų metu pažeidimus, klaidas ir kitus pastebėjimus ir rekomendacijas, kad planuodama darbą galėtų atsižvelgti į šią medžiagą. Todėl autorė mano, kad būtų tikslinga, kad SKT, teikdamos išvadą dėl savivaldybės biudžeto ar turto valdymo ir naudojimo, galėtų įvertinti VK išvadas.

SKT santykiai su VAT susiklostė labai įvairūs – pastebėta, kad šioje srityje nemažą reikšmę turi subjektyvus faktorius. Situacija labai įvairi: kai kur bendraujama betarpiškai, draugiškai, dalykiškai, dalijamasi patirtimi, derinami veiklos planai, keičiamasi reikalinga informacija (Panevėžio miesto, Ukmergės raj. ir Šakių raj. savivaldybės). Čia užtenka žodinio kreipimosi, kad VAT ataskaitos būtų pateiktos, reguliariai vyksta darbo susitikimai, pasitarimai, kuriuose aptariamos bendros problemos, atliekami netgi bendri auditai (Šiaulių raj.) savivaldybės administracijoje. Marijampolės SKT pažymėjo, kad pasinaudojama VAT darbo dokumentais, jeigu tik yra tokia galimybė, pasidalijama informacija apie atliktus darbus. Tačiau kitose savivaldybėse, atvirkščiai, pastebėta neigiamų reiškinių: Vilniaus mieste atsiribojama nuo VAT darbo, Rokiškio raj. nerandama bendros kalbos dėl skirtingos metodologijos, Šiaulių miesto, Utenos raj., Panevėžio raj., Vilniaus raj. Biržų raj., Kauno miesto savivaldybėse bendravimas yra tik formalus ir paviršutiniškas, ataskaitų būtinai prašoma raštu. Elektrėnų savivaldybėje CVAT įsteigta tik 2006 m. Todėl SKT bendravimas niekuo nesiskiria nuo bendravimo su kitais struktūriniais savivaldybės padaliniais. Autorės nuomone, auditorių bendravimas vis dėlto turėtų skirtis nuo bendravimo su kitais savivaldybės struktūriniais padaliniais. Daug kas priklauso nuo auditorių patirties, kvalifikacijos ir išprusimo, o taip pat noro bendradarbiauti. **Autorė mano, kad reikėtų papildyti Vietos savivaldos įstatymo 27 str., detalizuojant bendradarbiavimo su CVAT būdus.**

Dėl SKT audito apimties: klausimyne buvo užduotas klausimas, ar SKT audituoja programas, finansuojamas specialiųjų tikslinių dotacijų lėšomis ir ar atlieka valstybės turto, perduoto patikėjimo teise savivaldybėms, apskaitos ir finansinės atskaitomybės auditą. Dauguma Savivaldybių kontrolierių tarnybų pripažino, kad šioms sritims skiriamas mažesnis dėmesys, nes jas audituoja VK. Atskirai į planą šios sritys neįtraukiamos, tačiau, jeigu yra audituojamoje įstaigoje, tai yra tikrinama bendrų finansinės atskaitomybės auditų apimtyje. Plungės raj., Biržų raj., Šilutės raj. SKT pripažįsta, kad savivaldybės biudžetas tik iš dalies programinis arba neprograminis, todėl tokių auditų neatlieka. Tokių auditų neatlieka ir Vilniaus raj. SKT. Šakių SKT tikrina tik valstybės turtą, o dotacijų – ne. Šiaulių raj. audituojama socialinių paslaugų veiklos programa ir atliekamas lėšų, skirtų mokinių pavėžėjimui, auditas. Tikrinant mokyklas, audituojamos ir mokinio krepšelio lėšos.

Daugelyje savivaldybių yra patvirtintos **Kokybės valdymo taisyklės**, kuriomis užtikrinama audito vidinė peržiūra ir kokybė. Tačiau jeigu dirba tik vienas savivaldybės kontrolierius, kokybę užtikrinti sunku arba neįmanoma.

SKT nepriklausomumas nuo audituojamojo subjekto užtikrinamas **Etikos kodekso** normomis, **Nepriklausomumo deklaracijų pildymu** prieš kiekvieną auditą (ne visur įdiegta tokia praktika), **Viešųjų ir privačių interesų deklaracijų pildymu**. Palyginimui reikėtų pridurti, kad

Valstybės kontrolė šiais metais yra nustačiusi keletą SKT nepriklausomumo rizikos veiksnių [36, 2 psl.]. Pirma, šiais metais yra nustatyta, kad vienoje Tarnyboje daugiau kaip pusę darbo laiko skiriama savivaldybės tarybos pavedimams vykdyti. Antra, beveik visais atvejais (14 iš 15 savivaldybių, kuriose atlikta išorinė peržiūra), SKT metinį veiklos vertinimą atlieka merai. Tik Trakų raj. savivaldybėje savivaldybės kontrolierių vertina tarybos sudaryta komisija. Tai sudaro prielaidas didesniai SKT nepriklausomumui užtikrinti. **Autorė pritarė VK rekomendacijai, kad SKT veiklą turėtų vertinti ne merai, o tarybos sudaryta komisija.**

Iš 23 anketinėje apklausoje dalyvavusių savivaldybių 12 nebuvo atlikta Valstybės kontrolės atliekama išorinė audito peržiūra. Likusiose vertinimai įvairūs: Vilniaus miesto savivaldybėje finansinis auditas atliekamas pagal valstybinio audito reikalavimus, o veiklos auditas – ne. Veiklos auditų metu nebuvo atlikti strateginiai tyrimai pagal Valstybinio audito reikalavimus, kai kuriose savivaldybėse audito planas buvo netinkamas: nenurodomas audito objektas, tikslas, vertinimo kriterijai, audito mastas, laiko grafikas. Visos audito ataskaitos buvo derinamos su audituojamais subjektais, tačiau nustatyta, kad trečdaliu atvejų tai daroma žodžiu, o ne raštu ir nėra tinkamų patvirtinančių įrodymų. Finansinis auditas turi gilesnes istorines šaknis, jis labiau standartizuotas, jo metodika nusistovėjusi ir SKT geriau atlieka finansinius auditus. Veiklos audito padaliniai netgi pačioje Valstybės kontrolėje yra palyginti nauji, sukurti reorganizuojant Kvotos skyrių. **Autorė siūlytų, savivaldybių kontrolierius būtinai įtraukti į Valstybės kontrolės auditorių mokymo programas, numatant skirti maksimaliai leidžiamus 5 proc. darbo užmokesčiui patvirtintų asignavimų mokymams (dabar skiriama 0,8-2 proc.)** [36].

Įdomu pažymėti, kad maždaug tuo pačiu metu, kai buvo atliekama autorės anketinė apklausa, Valstybės kontrolės SKT išorinės peržiūros metu nustatyta, kad SKT tarnybų sąmatose nėra numatyta lėšų specialistams pasitelkti (konsultacijoms gauti). Tarkime, SKT labiausiai trūksta teisininko paslaugų. Pabrėžtina, kad SKT gali pasinaudoti savivaldybės teisininko paslaugomis, tačiau, atliekant auditą savivaldybėje, jis tampa suinteresuota šalimi, o be to, jo darbo krūvis didelis, o SKT nagrinėjamų klausimų spektras yra labai platus ir tik retais atvejais galima gauti išsamią teisinę konsultaciją [36, 4 psl.]. **Rekomenduojama numatyti metinėse išlaidų sąmatose lėšas pasitelkiamų specialistų paslaugoms įsigyti.**

Antrasis tyrimas.

Jis buvo skirtas ištirti Vidaus audito tarnybų veiklą 24 savivaldybėse (atsakymus gavome iš 23). Klausimynas pateikiamas *priede Nr. 7*. Vidaus audito tarnybos savivaldybėse yra dar „naujokės“, veiklą pradėjo 2004 m., kai kur ir vėliau. Pažymima bendra tendencija, patvirtinanti Finansų ministerijos išvadas: visose CVAT, išskyrus Kauno miestą ir Kauno rajoną, trūksta auditorių. Centralizuotą vidaus audito tarnybą sudaro ne mažiau kaip 3 pareigybės, tačiau daug

kur dirba po vieną darbuotoją (Biržuose, Kėdainiuose, Plungėje, Prienuose, Radviliškyje, Šakiuose, Šiaulių raj., Tauragės raj. - **35 proc. apklaustų savivaldybių**). Tačiau laisvų etatų yra nedaug. **Autorės nuomone, reikėtų siūlyti savivaldybių taryboms steigti naujus vidaus auditorių etatus ir priimti į darbą naujus darbuotojus pagal visose savivaldybėse apskaičiuotą poreikį.**

4 lentelė. Savivaldybių VAT etatų poreikis, turimi ir užimti etatai.

Savivaldybė	Turėtų dirbti	Kiek yra pareigybių (etatų)	CVAT dirbančių darbuotojų skaičius
Alytus	3	Atsakymas negautas	2
Biržai	3	2	1
Druskininkai	3	2	2
Elektrėnai	3	2	2
Kauno miestas	11	13 (2 laisvos)	13
Kauno rajonas	3	3 (į trečiąją vietą vyksta konkursas 2006-11-08)	3
Kėdainiai	3	2	1
Marijampolė	3	2	2
Panevėžys	9 (8+1 vedėjas, kuris audito neatlieka)	3	3 (2+1)
Panevėžio raj.	3	3	2
Plungės raj.	4 (3+1)	1	1
Prienų raj.	3	1	1
Radviliškio raj.	3	1	1 (2006-12 bus steigiamas dar 1 etatas)
Rokiškio raj.	3	2	2
Šakių raj.	3	1	1
Šiaulių raj.	3	1	1
Šiaulių miestas	6	3	3
Tauragės raj.	3	2	1
Telšių raj.	5	2	2
Ukmergės raj.	5	2	2
Utenos raj.	3	2	2
Vilniaus miestas	15	6	6
Vilniaus raj.	Atsakymas negautas	Atsakymas negautas	Trūksta 2 darbuotojų

Atlikus tyrimą nustatyta, kad Finansų ministerija, pagrindinis vidaus auditorių metodologas, pakankamai aktyviai dalyvauja, rengdama vidaus auditorių mokymus. Radviliškio raj. ir Rokiškio raj. vidaus auditoriai yra baigę Finansų ministerijos Mokymo centre kvalifikacijos tobulinimo kursą „**Vidaus auditas savivaldybėse – 1-4 moduliai (80 val.)**“. Džiugu, kad visose savivaldybių CVAT numatytas kvalifikacijos kėlimas, o auditorių išsilavinimas abejonių nekelia – jis yra aukštasis universitetinis.

Ne visose savivaldybėse yra rengiami VAT strateginiai planai (pvz., nėra Šiaulių raj., Utenos raj.), nors veiklos planai ruošiami visur. Biržų raj. ir Prienų raj. VAT nevertinama audituojamame subjekte sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema dėl personalo išteklių trūkumo. Biržų raj. nerengiamos audito darbo programos, netikrinama audituojamų subjektų veiklos atitiktis įstatymams ir kitiems norminiams teisės aktams, neaudituojamos programos, strateginių planų ruošimas. Rokiškio raj. nenurodomi audito tikslai planuose. Tauragės raj. ir Telšių raj. CVAT neįvertino audito sričių rizikos veiksnių, nenurodo ataskaitose klaidų ir pažeidimų poveikio audituojamo subjekto veiklai. CVAT veikla daugiausia apribota tose savivaldybėse, kuriose dirba po vieną auditorių.

Malonu pažymėti, kad daugelyje savivaldybių administracijos direktorius (vadovas) priima sprendimus – įsakymus dėl audito ataskaitoje priimtų rekomendacijų įgyvendinimo. Įsakymuose nurodomos konkretus **rekomendacijų įgyvendinimo priemonių planas ir asmenys, atsakingi už priemonių įgyvendinimą**. Tai tapo galima, papildžius Valstybinio audito reikalavimus. Ši nuostata labai suaktyvino rekomendacijų vykdymą. Jeigu įsakymas neišleidžiamas, rekomendacijų įgyvendinimas užtikrinamas VAT poauditine veikla – **rekomendacijų įgyvendinimo žurnalo pildymu** (Šiaulių raj.) – taip sekami vykdymo terminai. Poauditinė veikla remiasi ir raštu, t.y. **raginimų-priminimų**, siuntimu audituojamiems subjektams, įvardijant Administracinę atsakomybę už teisėtų nurodymų nevykdymą (ATPK, 188,12). Audituotas subjektas pateikia pažymą apie rekomendacijų įgyvendinimą. Panevėžio raj. 2005 m. atlikta 7 2004 m. atliktų vidaus auditų pažangos stebėjimai. Nustatyta, kad visos rekomendacijos įgyvendintos. Prienų raj. Savivaldybės administracijos direktoriaus 2006-05-31 įsakymu patvirtintos audituojamųjų subjektų nesutikimo su pateiktomis rekomendacijomis, atsisakymo jas įgyvendinti procedūros (jeigu tokių būtų).

VAT auditoriai dalyvauja profesinių organizacijų veikloje – dauguma Savivaldybių vidaus auditorių asociacijoje arba Vidaus auditorių asociacijoje, keletas yra Lietuvos audito rūmų nariais. Pavyko nustatyti, kad VAT auditas daugiausiai yra **veiklos ir valdymo auditas (pvz., Kelių priežiūros ir plėtros programa)**, todėl Valstybės kontrolės finansiniai auditoriai tokiu darbu neturi galimybės pasinaudoti, tuo labiau, kad audito metodika iš esmės yra **skirtinga**. Tačiau Šiaulių raj. CVAT šiais metais audituos Moksleivių nemokamo maitinimo organizavimą, o tokį patį veiklos auditą šiuo metu atlieka Valstybės kontrolės veiklos auditoriai. Valstybės kontrolės auditoriai pažymi, kad CVAT darbu galima pasinaudoti, tačiau labai dažnai nesutampa audituojamas laikotarpis.

Vidutinės svarbos pastebėjimas. Pažymėtina, kad kai kuriose CVAT nenurodomi audito tikslai ir atlikimo terminai, o nurodomi tik subjektai ir audito rūšis – finansinis ar veiklos. Nurodoma audito trukmė darbo dienomis, bet ne audito terminas.

VAT veiklos ataskaitas teikia Finansų ministerijai ir savivaldybės administracijos direktoriui. Pareikalavus, veiklos ataskaita teikiama savivaldybės tarybai, merui, Kontrolės komitetui, savivaldybės kontrolieriui.

Pažymėtina, jog Vilniaus raj. CVAT priklausoma nuo savivaldybės administracijos, nes buvo atsakinga už finansų paskesniąją kontrolę (nuo 2004-08-06 iki 2006-04-03, kada šis sprendimas buvo atšauktas).

Trečiasis tyrimas.

Siekdama išsiginčyti į magistro darbo problematiką, nutariau susitikti su **Lietuvos savivaldybių kontrolierių asociacijos valdybos pirmininke ponia Elena Kuznecova, kuri taip pat vadovauja Palangos savivaldybės kontrolieriaus tarnybai.** Interviu klausimai pateikiami *priede Nr. 8.*

Elena Kuznecova apgailestavo, kad Valstybės kontrolei atliekant išorinę SKT peržiūrą didžiausias dėmesys kreipiamas į atliekamų darbų seką, formaliuosius audito atlikimo principus, o nėra vertinami audito rezultatai kaip audito kokybės kriterijus.

Ji taip pat paaiškino, kad valstybės kontrolė turi daugiau patirties taikydama Valstybinio audito reikalavimus. SKT numatyta taikyti Valstybinio audito reikalavimus nuo 2004 m. sausio 1 d., tačiau realiai dalyje savivaldybių tai įvyko 2004 m. liepos 1 d. arba net 2005 m. sausio 1 d. Todėl visiškai užtikrinti audito kokybės dar nėra galimybės. Klausama apie VK išorinės audito peržiūros daromą poveikį, p. Kuznecova pabrėžė, kad nustačius sisteminius audito trūkumus, savivaldybių kontrolierių asociacija derina tolimesnio mokymo temas su Valstybės kontrole, organizuoja mokymus, pasitelkdama nepriklausomus auditorius ir pagal galimybes dalyvauja tarptautiniuose seminaruose. Pavyzdžiui, 2006-10-24-25 d.d. SKA dalyvavo Anglijos Audito komisijos prie Parlamento kvietimu audito mokymuose. 2006-11-08 Lietuvos SKA, jungianti visas 60 savivaldybių kontrolierių tarnybų, **priimta į EURORAI (Tarptautinę Europos organizaciją, vienijančią regionų, apskričių, savivaldybių audito institucijas).** EURORAI yra EUROSAI atitikmuo, tik EUROSAI yra Europos Aukščiausiųjų audito institucijų susivienijimas. Su šia organizacija užmegzti kontaktai prieš 1,5 metų ir iki oficialaus priėmimo glaudžiai bendradarbiaujant pasiekti konkretūs rezultatai. SKA atstovai dalyvavo trijuose tarptautiniuose seminaruose – Vroclave ir du kartus Londone.

Elena Kuznecova pripažino, kad dabar kai kuriose srityse SKT ir VK darbai dubliuojami ir pabrėžė, kad būtina išnaudoti **Vietos savivaldos įstatymo 27 str. 6 p.**, atliekant Valstybės tikslinių lėšų auditus. Tai reiškia, kad reikėtų pasinaudoti galimybe pasitelkti SKT auditorius atliekant Valstybės kontrolės auditus. Gerai būtų sudaryti bendras audito grupes ir skirti patyrusius vadovus.

Atsakydama į klausimą dėl keturių savivaldybės kontrolieriaus tarnybos organizacinių modelių, p. Kuznecova nesutiko su pristatyto pirmojo modelio apibūdinimu. Ji priminė, kad pagal Vietos savivaldos įstatymą SKT atsako ne tik už savivaldybės lėšas ir nuosavą turtą, bet ir už iš visų šaltinių gautas lėšas, taip pat ir valstybės tikslines dotacijas, nes taryboms patvirtinus biudžetą jos tampa savivaldybės lėšomis. Taip pat SKT pagal įstatymą atlieka ir valstybės panaudos teisę perduoto savivaldybėms turto auditus. Tačiau, kaip parodė ankstesnis tyrimas, Valstybės kontrolės audituojamoms sritims SKT skiria mažesnę dėmesį, o kai kur valstybės lėšų ir turto visai neaudituoja dėl tarnautojų trūkumo. E.Kuznecova labiausiai pritaria pirmajam modeliui, nurodydama, kad būtina kelti SKT auditorių kompetenciją ir kvalifikaciją, kaip tai numatyta Savivaldybių kontrolierių asociacijos planuose ir Valstybės kontrolės strategijoje.

Antrasis modelis prieštarautų Europos savivaldos chartijos principams, Europos šalių audito praktikai, kuriose aiškiai išsiskiria audito decentralizacija, valstybės lygmeniu auditai atliekami AAI, o regionų ir savivaldybių (žemių) auditai atliekami kitų atskirai įsteigtų institucijų, kurios sukurtos pagal kiekvienos šalies politines ir ekonomines sąlygas ir poreikius.

Trečiasis savivaldybių išorės audito modelis galėtų būti, p. Kuznecovos nuomone, priimtinas. Jis būtų ateities savivaldos išorės audito reali vizija ir atitiktų Anglijos komisiją, veikiančią nuo 1983 m. Auditoriai taptų labiau nepriklausomi. Nauja savivaldybių audito institucija darytų apibendrinimus, teiktų Seimui išvadas iš visų regionų, apskričių ir savivaldybių. Šiuo metu nustatomos problemos keliose savivaldybėse, išvelgiama sisteminė problema, tačiau sprendimas lieka žemame lygyje. Trečiajam modeliui įgyvendinti turi būti kuriamas naujas įstatymas, nustatomas pereinamasis laikotarpis, kurio metu, kaip žinoma, galimi piktnaudžiavimai neaiškia situacija, siekiant asmeninės naudos.

Ketvirtas modelis p. Kuznecovos suprantamas kaip dabar veikiantis.

Atsakydama dėl bendradarbiavimo su CVAT, p. Kuznecova mano, kad CVAT įsteigtos savivaldybėse labai neseniai, kai kur vos treji metai, kitur dar mažiau. Nėra susiformavusių bendradarbiavimo įgūdžių, CVAT nėra visiškai sukomplektuotos. Pažymėtina, kad rengiamos Vietos savivaldos įstatymo pataisos Seimo valdybos 2006-07-21 nutarimu Nr. 1070. Įstatymo šeštajame skirsnyje derinamos tarnybų funkcijos. Darbo grupėje dalyvauja SKA ir Savivaldybių vidaus auditorių asociacijos atstovai.

Atsakydama dėl SKT finansavimo atskira eilute savivaldybės biudžete, p. Kuznecova pasidžiaugė tokiu nepriklausomumo užtikrinimu. SKA siekia įtvirtinti įstatyme nuostatą, kad SKT visose savivaldybėse būtų numatytas pastovus procentinis dydis nuo savivaldybės biudžeto. Audito rekomendacijų įgyvendinimas priklauso nuo audituojamojo subjekto vadovo. Vertindama rekomendacijų vykdymą, p. Elena Kuznecova pabrėžė, kad, jos manymu, tai yra silpniausia vieta visoje audito veikloje. Tai įtakoja nauji reikalavimai vidaus kontrolės sistemoje, apskaitoje,

nuolat kintanti teisinė bazė, kai audituojami subjektai nebesuspėja visko, kas nauja, tinkamai ir laiku įgyvendinti.

Be to, pašnekovės nuomone, Kontrolės komitetams įstatyme galėtų būti numatyti platesni įgaliojimai. SKA pateikė siūlymus įtraukti į Vietos savivaldos įstatymo projektą nuostatą, kad privaloma įgyvendinti SKT rekomendacijas, jeigu iki pasirašant ataskaitą jos buvo aptartos su audituojamu subjektu ir jam priimtinos. Pasiūlyta numatyti įstatyme informuoti apie rekomendacijų vykdymą ne tik Kontrolės komitetą, bet ir merą bei tarybą (tai aktualu, kai rekomendacijų nevykdo administracijos direktorius). Dažniausiai rekomendacijos sukuria pridėdamąją vertę tik ateityje ir atliekant einamųjų metų auditus siekiama, kad trūkumai ir neatitikimai būtų ištaisyti iki metinės finansinės atskaitomybės sudarymo. Todėl nėra apskaitoma, kiek pajamų uždirbta ar kaštų sutaupyta, įgyvendinus SKT rekomendacijas.

Ketvirtasis tyrimas.

Jis skirtas palyginti savivaldybių audito praktiką Europos Sąjungos valstybėse narėse ir kandidatėse į ES. 2006 m. kovo mėnesį buvo kreiptasi į ES šalių ir šalių kandidačių AAI su prašymu pasidalinti informacija apie jų atliekamą auditą savivaldybių sektoriuje bei atsakyti į autorės atsiųstą trumpą klausimyną „Dėl ES valstybių narių bei kandidačių AAI audito savivaldybėse praktikos“ (*žr. priedus Nr.9 ir Nr. 10*). Klausimynas buvo išsiųstas 25 ES valstybėms narėms bei 4 šalims kandidatėms (Bulgarijai, Kroatijai, Rumunijai ir Turkijai). Atsakymus autorė gavo iš 20 valstybių. Pagal atsakymus buvo rengiama santrauka.

Daugumoje (11) Europos valstybių AAI atlieka vietinių valdžios institucijų auditą (Austrija, Bulgarija, Estija, Ispanija, Italija, Kroatija, Latvija, Lenkija, Malta, Slovėnija, Vengrija). Įdomu pažymėti, kad Austrijoje (buvusioje Austro-Vengrijos monarchijoje) išliko gana centralizuota sistema, ir regionai turi ne išorės audito, o tik vidaus audito tarnybas.

9 valstybių AAI audito neatlieka dažniausiai dėl autonomiškumo, suteikto savivaldybėms ar žemių, provincijų vyriausybėms, t.y. dėl susiklosčiusios decentralizuotos valdžios pasidalijimo tarp centrinės valdžios ir regionų valdžios institucijų sistemos (Danija, Švedija, Prancūzija, Čekija, Didžioji Britanija, Liuksemburgas, Olandija, Vokietija, Suomija).

Valstybėse, kuriose AAI atlieka vietinių valdžios institucijų auditą, be AAI auditą dar atlieka arba specialiai tam įkurtos valstybinės institucijos arba privatūs auditoriai.

Iš 11 valstybių 7-iose valstybėse audito savivaldybėse įstatyminis pagrindas yra pareiga nustatyta įstatymuose, kitose valstybėse AAI naudojasi teise atlikti vietinių valdžios institucijų auditą. Pvz.: Slovėnijos įstatymai reglamentuoja, jog AAI yra įpareigota arba turi teisę atlikti savivaldybių auditą priklausomai nuo audito pobūdžio; Estijos įstatymai įpareigoja AAI atlikti savivaldybių auditą, tačiau palieka teisę nuspręsti dėl audito laiko bei pobūdžio.

Iš esmės, valstybių praktika gana panaši. **Maltoje AAI** funkcija, atliekant savivaldybių auditą, *de facto* apsiriboja privačių auditorių (vadinamų Savivaldybių auditorių) paskyrimu, jų administracine priežiūra ir rėmimu audito rekomendacijų vykdymo srityje, nors *de jure* AAI pati atlieka auditą. Taigi, Maltos AAI samdo aštuonias privačias audito įmones 68 savivaldybių taryboms audituoti.

Danijos AAI atlieka savivaldybių auditus panašiai kaip ir Lietuvoje, nes tikrinamos **tik valstybės biudžeto perduotos savivaldybėms lėšos** (Lietuvoje specialiosios tikslinės dotacijos) ir jų panaudojimo teisėtumas savivaldybėse.

Daugelyje valstybių atliekant vietinių valdžios institucijų auditą, dažniausiai susiduriama su savivaldybių ar kitų vietinės valdžios institucijų autonomiškumo problema, nustatant audito apimtį. Būtent dėl to, kai kuriose valstybėse atliekamas tik finansinis (teisėtumo), bet neatliekamas veiklos auditas.

AAI piliečių skundų daugumoje valstybių nenagrinėja. Iš 11 valstybių, kuriose AAI atlieka savivaldybių auditą, tik Kroatijoje piliečių skundus nagrinėja AAI, žinoma, atsižvelgiant į skundo pobūdį. Latvijoje skundai gali būti nagrinėjami Audito komisijoje. Kitose valstybėse skundus nagrinėja specialiai tam įsteigtos valstybinės institucijos arba paliekama teisė vietinės valdžios institucijoms nuspręsti dėl skundų sprendimo tvarkos ir institucijų, atsakingų už skundų sprendimą, įsteigimo. Kitur juos nagrinėja Viešųjų ryšių tarnybos (Lietuvoje – AAI Teisės departamentas). Maltoje skundus nagrinėja savivaldybių tarybų Vykdomasis sekretorius arba kitas darbuotojas.

Įdomu, kad panašų tyrimą šiais metais atliko ir Savivaldybių kontrolierių asociacijos darbo grupė. Truputį skiriasi jų tyrinėtos valstybės, tačiau išvados panašios. Pateiktų charakteristikų įvairovė parodo skirtumus ne tik tarp šalių, bet ir tarp atskirų regionų. Skiriasi ir pačių regionų, ir savivaldybių išorės audito institucijų pavadinimai: regioniniai audito teismai (Portugalijoje), regioniniai audito rūmai (Prancūzijoje, Vokietijoje), savivaldybių audito tarnyba (Airijoje). Daugeliu atvejų skirtumai priklauso nuo valstybės tipo ir struktūros: federalinės valstybės struktūros Austrijoje, Vokietijoje, Šveicarijoje ir iš dalies Rusijoje, decentralizuotos struktūros unitarinėse šalyse Prancūzijoje ir Portugalijoje, lanksčios regioninės savivaldos sistemos Ispanijoje bei visapusiškai ir ilgai kurtų vietos savivaldos tradicijų Jungtinėje Karalystėje, Airijoje ir Olandijoje.

Šalyse, turinčiose federalinę sistemą, sprendimas įkurti regioninę viešojo sektoriaus audito instituciją yra priimamas regionuose (pvz., Ispanijoje). Unitarinėse šalyse, Prancūzijoje ir Portugalijoje, tokios institucijos yra decentralizuotos, daugiau ar mažiau nepriklausomos nuo Aukščiausiųjų (valstybės) audito institucijų. Išskirtinį vietos savivaldos audito institucijos modelį, kaip **parlamentinės kontrolės**, pristato Jungtinė Karalystė ir Airija.

Kalbant apie išskirtinius bruožus, reikia paminėti, kad kai kuriose šalyse (Rusijoje, Ispanijoje) audito organizacijos neatstovauja atskirų regionų. Tuo tarpu kitose šalyse audito institucijos atlieka auditus ir vietos savivaldos lygmenyje ir regioniniame lygmenyje (Prancūzija, Vokietija). Kitose šalyse savivaldos audito institucijos neatlieka išorės audito, kadangi jos įkurtos kaip dalis regioninės administracijos ir todėl gali būti laikomos vidaus audito įstaigomis (Austrija, Rusija, Šveicarija). Tačiau ir šiose šalyse pastarųjų metų įstatymų pakeitimai įtvirtina nepriklausomų nuo savivaldybių administracijų audito institucijų kūrimą.

Daugeliu atveju ryšiai tarp Aukščiausiųjų audito institucijų ir regioninių audito institucijų yra apibrėžti įstatymu, apsiribojančiu tuo, kad nustato standartus, kontroliuoja regioninių audito institucijų darbo kokybę ir kad AAI turi teisę kontroliuoti valstybės dotacijas regionams ir savivaldybėms. Panaši sistema jau yra įgyvendinta ir Lietuvoje, 2003 metais LR Seimui priėmus Valstybės kontrolės ir Vietos savivaldos įstatymų pakeitimus. Tačiau ir toliau išlieka galimybė tobulinti jau veikiančią teisinę bazę, įtvirtinant savivaldybių kontrolės ir audito institucijos nepriklausomumo ir profesionalumo principus.

Apibendrinti tyrimo duomenys pateikiami žemiau dviejose lentelėse.

5 lentelė. Europos Sąjungos valstybių narių ir kandidačių savivaldybėse išorės auditą atliekančios institucijos

Šalis	Ar AAI atlieka vietinių valdžios institucijų auditą?	Kas be AAI dar atlieka?	AAI audito mandatas vietinių valdžios institucijų auditui	AAI savivaldybėse atliekamo audito rūšys	AAI atliekamo audito vietinėse valdžios institucijose apimtis
Austrija	TAIP	Vietinės audito institucijos	Pareiga	Finansinis ir veiklos	
Bulgarija	TAIP	Viešųjų vidaus finansų kontrolės agentūra prie Finansų ministerijos	Teisė ir pareiga	Finansinis ir veiklos	Tik valstybės biudžeto lėšos
Čekija	NE	Regioninės institucijos arba privatūs auditoriai	-	-	-
Danija	IŠ DALIES/NE	Vietinių valdžios institucijų skiriamas auditorius, Savivaldybių audito institucija, privatūs auditoriai	Teisė	Finansinis ir veiklos	Tik valstybės biudžeto lėšos
Didžioji Britanija (Jungtinė Karalystė)	NE	Audito Komisija Vietinės valdžios institucijoms ir Nacionalinė Sveikatos Paslaugoms Anglijoje ir Velse	-	-	-
Estija	TAIP	Privatūs auditoriai	Pareiga (Teisė nuspręsti dėl laiko ir audito pobūdžio)	Tik finansinis auditas	Audituoja konsoliduotas finansines ataskaitas
Ispanija	TAIP	Regioninės audito institucijos	Pareiga	Finansinis ir veiklos auditas	Audituoja konsoliduotas finansines ataskaitas
Italija	TAIP	-	Teisė	Tik veiklos auditas	Trūksta atsakymo
Kroatija	TAIP	-	Pareiga	Finansinis ir veiklos auditas	Konsoliduotos finansinės ataskaitos, valstybės biudžeto, ES ir kitų tarpt. Organizacijų lėšos.
Latvija	TAIP	Audito įmonės ar prisiekę auditoriai.	Teisė	Finansinis ir veiklos auditas	Konsoliduotos finansinės ataskaitos

Lenkija	TAIP	Regioninės audito institucijos, Priežiūros institucijos: Ministras Pirmininkas ir regionų valdytojai (gubernatoriai)	Teisė	Finansinis ir veiklos auditas. Negali būti audituojamos pagal efektyvumo kriterijų dėl savo autonomiškumo.	Kasmetinis auditas, Konsoliduotų finansinių ataskaitų auditas
Liuksemburgas	NE	Vidaus reikalų ministerijos padalinys „Service des finances communales“ – tačiau tai iš tiesų savivaldybių vidaus auditas .	-	-	-
Malta	TAIP	AAI skiriami privatūs auditoriai, vadinami Vietinių Vyriausybių auditoriais. AAI atlieka administracinę ir šių auditorių priežiūros funkciją.	Pareiga	Finansinis auditas	Kasmetinis auditas.
Olandija	NE	Viešas audito komitetas provincijose bei savivaldybėse arba nepriklausomas vietinis auditas.	-	-	Tik specialiosios paskirties dotacijos, kaip jas paskirto centrinė valdžia savivaldybėms
Prancūzija	NE	Nuo 1983 m. specialiai įkurtos 26 regioninės audito institucijos (Regional and Teritorial Chambers of Accounts, Chambres regionales de comptes)	-	-	-
Slovėnija	TAIP	-	Teisė/pareiga priklausomai nuo audito	Finansinis ir veiklos auditas	Kasmetinis verslo operacijų auditas
Suomija	NE	Auditoriai, paskirti savivaldybių tarybų, (privачios kompanijos) ir Audito valdybos prie tarybų	-	-	-
Švedija	NE	Savivaldybių tarybų renkami auditoriai.	-	-	-
Vengrija	TAIP	Vengrijos Finansų ministerija (Valstybės išdas)	Teisė	Finansinis ir veiklos auditas	-
Vokietija	NE	Specialios audito institucijos	-	-	-

6 lentelė. Bendras AAI auditorių skaičius ir auditorių, audituojančių vietinės valdžios institucijas skaičius, gyventojų skundų nagrinėjimo tvarka

Valstybė	Piliečių skundai ir prašymai nagrinėjami	Bendras AAI auditorių skaičius	Auditorių, atliekančių vietinių v. Institucijų auditą, skaičius	Ar AAI rengia ataskaitas apie vietinių v. institucijų biudžeto įvykdymą?	Kam šios ataskaitos teikiamos?
Austrija	Nepriklausomo visuomenės atstovo (Volksanwaltschaft)	250	15	TAIP	Federalinių vienetų valdžioms bei Federalinei valdžiai.
Bulgarija	Pagal Bulgarijos įstatymus savivaldybė neprivalo įsteigti specialios institucijos skundų ir prašymų nagrinėjimui.	366	167	AAI nerengia specialios ataskaitos. Ataskaita apie kiekvienos savivaldybės biudžeto vykdymą yra dalis savivaldybių finansinių ataskaitų	AAI
Danija	Vietinė valdžia; dėl socialinių klausimų – Regioninė Socialinė Taryba, Nacionalinė Socialinių skundų Taryba.	260	3-4 finansiniam auditui, vykdam veiklos auditą, dalyvauja daugiau auditorių	NE	-
Didžioji Britanija (Jungtinė Karalystė)	Vietinė valdžia; jos priimti sprendimai gali būti skundžiami Vietinės valdžios ombudsmenui arba Audito Komisijai (jei skundas susijęs su korupcija, sukčiavimu arba piktnaudžiavimu valstybės pinigais).	600	-	NE	-
Estija	Ši procedūra reglamentuojama Viešosios informacijos	72	13	NE	-

	įstatymo: detalesnė informacija neteikiama.				
Ispanija	Vietinės valdžios institucijos pačios gali nuspręsti, kam skirti pareigą nagrinėti piliečių skundus. Dažniausiai tai būna Tarnyba piliečių aptarnavimui (Office for Citizen Attendance)	450	46	TAIP	Parlamentui
Italija	Speciali institucija – Viešųjų ryšių tarnyba viešajame sektoriuje (savivaldybės administracijoje)	1100	500	TAIP, bet tik regioninių valdžios institucijų (t.y. neruošia ataskaitų dėl provincijų ir savivaldybių biudžeto įvykdymo)	Regioninei Tarybai (renkamam regiono parlamentui - savivaldybės Tarybai)
Kroatija	Priklauso nuo skundų rūšies. Kai kurie nagrinėjami savivaldybių tarybų, kiti – specialių institucijų, kai kurie – AAI.	280	170	TAIP Ši ataskaita įeina į metinę AAI ataskaitą.	Parlamentui.
Latvija	Priklausomai nuo skundų rūšies: vietinė audito institucija arba specialūs komitetai.	166	32	NE	AAI teikia Seimui ne ataskaitą, o savo nuomonę dėl biudžeto įgyvendinimo
Lenkija	Regionų valdytojai (gubernatoriai), regioniniai apskaitos rūmai (Regional Accounting Chamber), vietinės valdžios įstatymų leidžiamoji institucija.	1200	Konkrečiau skaičiaus auditorių, skirtų audituoti būtent vietinių v. institucijų biudžetus, nėra. Apie 669.	TAIP	Pristato bendrą metinių biudžetų bei investicinių programų analizę Seimui, Senatui ar kt. aukščiausiai valstybinės valdžios institucijai
Liuksemburgas	-	9	-	-	-

Malta	Vietinė taryba	42	2 AAI auditoriai (peržiūri privačių auditorių atliktų auditų rezultatus)	TAIP	Įeina į AAI metinę audito ataskaitą
Olandija	-	200	-	-	-
Prancūzija	-	220	-	-	-
Slovėnija	-	83	18	NE	-
Suomija	-	-	-	-	-
Švedija	-	250	0	-	-
Vengrija	Mero Kabinetas	365	145	TAIP	Nacionalinei Asamblėjai

VIII SKYRIUS. IŠVADOS IR REZULTATAI.

Apibendrinant praktinę darbo dalį, atliktus tyrimus, galima būtų padaryti tokias išvadas, pateikti tarpusavio santykių ir veiklos koordinavimo siūlymų:

1. Autorė mano, kad reikėtų išnaudoti visas įstatymuose numatytas bendradarbiavimo formas ir galimybes (Vietos savivaldos įstatymo 27 str. 6 p.). Valstybės kontrolė kol kas neišnaudoja numatytos įstatyme galimybės audituoti savivaldybių įmones ir pavaldžias įstaigas, kuriose ne mažiau kaip ½ balsų priklauso savivaldybėms. Siūlytina nors po vieną tokį auditą įtraukti į metines audito programas.
2. Reikėtų parengti atskirą įstatymą savivaldybių kontrolieriams (Savivaldybių kontrolės ir audito įstatymą), steigiant Savivaldybių audito instituciją ir į jos pavaldumą ir atskaitomybę perkeltiant visas Savivaldybių kontrolierių tarnybas, tokiu būdu užtikrinant **nepriklausomybę** nuo mero ir tarybos. Tai leistų nustatyti bendras SKT raidos tendencijas ir problemas. Nauja institucija (trečias modelis) būtų atskaitinga Seimui ir analogiška Audito komisijai Jungtinėje Karalystėje.
3. Organizuoti bendrus auditorių mokymus (VK, VAT, SKT) pagal pasirašytą Bendradarbiavimo programą (konferencijos, seminarai, mokymai), numatant valstybės biudžete finansavimą tokiai atskirai programai. Reikėtų pažymėti, kad Valstybės kontrolė 2006-11-27 raštu Finansų ministerijai išreiškė norą jungtis į Finansų ministerijos Mokymo centro materialinės bazės pagrindu kuriamą viešojo sektoriaus auditorių atestavimo sistemą (skirtą vidaus auditoriams, savivaldybių kontrolieriams). Tai būtų labai ekonomiškas sprendimas, būtų ugdomos auditorių specialiosios kompetencijos, reikalingos auditui kvalifikuotai atlikti (kaip teisėjų, noratų, advokatų specialybėms). Būtų sukurta bendra egzaminavimo ir atestavimo sistema, kuri leistų diegti pažangius viešojo sektoriaus valdymo metodus.
4. Vykdyti pastovią kompetentingų auditorių paiešką (pvz., internetu per CV-online portalus), papildant personalą – užimant laisvus etatus, steigiant naujus, kur reikalinga, ir apmokant naujai priimtus asmenis.
5. Įstatymais griežtai atskirti išorės ir vidaus audito kompetencijas, kartu numatant ir konkrečias bendradarbiavimo formas.

Galima teigti, kad magistro darbo pradžioje iškelta hipotezė pasitvirtino. Ne visos galiojančių teisės aktų nuostatos yra išnaudojamos, reikėtų papildyti įstatymus nauju Savivaldybių kontrolės įstatymu, stiprinti CVAT profesionalumą, kelti auditorių kvalifikaciją, įgyvendinti Bendradarbiavimo programą. Magistro darbo tikslas yra pasiektas. Darbe įvairiapusiškai

išnagrinėti teisiniai trijų audito institucijų pagrindai, bendradarbiavimo galimybės, aptartos aktualios vystymosi alternatyvos ir pasirinktas, autorės nuomone, teisingiausias modelis – kaip kompromisas, tenkinantis visas suinteresuotas šalis. Nustatyti funkcijų dubliavimo atvejai, veiklos ir atsakomybės skirtumai, pateikti racionalūs siūlymai, kurie sustiprintų vietos savivaldos modelį, valstybės sandaros decentralizaciją ir skatintų audito plėtrą Lietuvoje.

ANOTACIJA

Šis magistro darbas yra skirtas viešojo sektoriaus auditorių bendradarbiavimui skatinti. Įgyvendinus pateiktas rekomendacijas, turėtų suaktyvėti viešojo sektoriaus vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas, būtų išvengta darbo dubliavimo ir sumažėtų našta autiduojamiems viešiesiems juridiniams asmenims.

SANTRAUKA

Raktiniai žodžiai: vietos savivalda, savivaldybė, išorės ir vidaus auditas, valstybinis auditas, finansų kontrolė.

Audito sistema Lietuvoje dar nėra galutinai nusistovėjusi, ji dar formuojasi. Audito pradžia Lietuvoje galima laikyti 1999 metus, kuomet buvo priimtas Audito įstatymas. Aktyvų postūmį išorės ir vidaus audito plėtotei padarė Lietuvos stojimas į Europos Sąjungą – naują ekonominę ir politinę erdvę. Valstybės kontrolė yra Aukščiausioji audito institucija, padariusi didelę pažangą pastaraisiais metais, visiškai pakeitusi veiklos metodus ir organizacinę struktūrą, atsisakiusi tikrinimų, kvotos ir revizijų, perėjusi prie finansinio ir veiklos audito, atliekamo pagal tarptautinius audito standartus. Valstybės kontrolės veiklą teigiamai vertina SIGMA ekspertai. Valstybės kontrolės parengta metodologija – Valstybinio audito reikalavimais privalo naudotis Savivaldybių kontrolieriai nuo 2004-01-01. Magistro darbe nuodugniai išdėstyta trijų audito institucijų – Valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolierių ir vidaus audito tarnybų kompetencija, darbo teisiniai pagrindai, nurodyti darbo dubliavimo atvejai.

Tyrimo tikslas buvo sisteminiu požiūriu ištirti ir įvertinti audito institucijų funkcinės-organizacinės struktūros modelius, veiklos, teisinės, metodologines problemas, bendradarbiavimą, atliekant panašų darbą, apibrėžti veiklos ir atsakomybės skirtumus, pasiūlyti bendros veiklos tobulinimo alternatyvas, metodus ir kryptis, glaudesnio bendravimo formas, skatinti teigiamą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai ir į rezultatus bei visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Šiam tikslui pasiekti buvo naudojami tokie **metodai:** išsami dokumentų, įvairių ataskaitų, teisės aktų, straipsnių sisteminė analizė ir atvejo studija, paremta struktūruotu klausimynu (anketa) ir individualia apklausa (giluminiu interviu). Tai buvo kokybinis

fenomenologinis tyrimas. Be to, buvo atliktas Europos valstybių išorės audito savivaldos lygmenyje lyginamasis tyrimas.

Remiantis atliktu tyrimu, galimos tokios bendradarbiavimo skatinimo audito sistemoje **tobulinimo kryptys:**

- ✓ Išnaudoti visas įstatymuose numatytas bendradarbiavimo formas;
- ✓ Įtraukti į bendradarbiavimą Finansų ministeriją ir kurti jos Mokymo centre visų viešojo sektoriaus auditorių atestacijos, kvalifikacijos kėlimo bazę;
- ✓ Skatinti audito grupių su patyrusiais vadovais kūrimą;
- ✓ Įstatymais griežtai atskirti vidaus ir išorės audito kompetencijas, kartu nurodant bendradarbiavimo formas;
- ✓ Užtikrinti savivaldybių kontrolierių nepriklausomumą, kuriant atskirą Savivaldybių audito įstatymą.

SUMMARY

Key words: Local government, municipality, external and internal audit, public audit, financial control.

The audit system has not been settled into shape in Lithuania so far. It is still developing. The year 1999 can be considered as the commencement of audit, because the Law on Audit of the Republic of Lithuania has been promulgated this year. The active incitement for the development of external and internal audit in Lithuania was the country's decision to join the European Union – a really new economic and politic space. Lithuanian State Control is a Supreme Audit Institution, which has made a great progress during the last few years by a total change of activity methods and organizational chart, refusing checking of accounts, inquest and revision and moving towards a financial (legality) and performance audit carried out in conformity with the International Audit Standards. SIGMA experts appreciated the great changes in Lithuanian National Audit Office. Methodology (Public Audit Requirements) prepared by Lithuanian NAO has become obligatory to Local Government Auditors (Municipality Controllers) since 1. January, .2004. The Master's Paper presents a thorough study of the competence, legal base of the work of all three audit institutions: National Audit Office, Local Government Auditor's Departments and Internal Audit Services of the Municipalities. Some cases of work duplication have been pointed out.

The purpose of the scientific research has been following: to investigate and evaluate from a systematic point of view models of framework of organization, performance, legal and methodological problems, cooperation while performing similar tasks, to define differences in performance and responsibility, to suggest alternatives of joint activity improvement, methods and trends, forms of closer communication by encouraging a positive public audit

influence onto public finance management and control system and public management orientated to the outcome and needs of the people.

Following **methods** have been used by achieving this purpose:: an exhausting systemic analysis of legal acts, different reports, documents, articles and a case study on a base of structural questionnaire and an individual in-depth interview. This was a qualitative phenomenological investigation. Besides, a comparative analysis of experience in other European countries in the sphere of external audit on the level of the Local government supplemented the scientific research.

On the base of the performed research following **perfection suggestions** in the field of cooperation within a frame of audit system can be made:

- To use complete legal regulations as provided in laws for a better cooperation among three groups of auditors;
- To involve a Treasury (Ministry of Finance) and to encourage it to use its Training Center as a base for refresher courses, certifying commission work and examination center;
- To promote forming of groups of auditors with experienced Audit Group Leaders;
- To strictly divide by laws functions of external and internal auditors that should never get mixed, but also leave provisions for a better cooperation in concrete forms;
- To ensure an Independence of Local Government Auditors by initiating of a new Law on Local Government.

NAUDOTOS LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, priimta piliečių referendume 1992 10 25; Vilnius, 2005
2. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas// Valstybės žinios. 1995-06-21, Nr. 51-1243; Valstybės žinios. 2001-12-30, Nr. 112-4070.
3. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr. 66-2130, Valstybės žinios, 2006-01-12 Nr. 4-97.
4. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios, 2002.12.24, Nr. 123-5540.
5. Lietuvos Respublikos audito įstatymas// Valstybės žinios, 1999-07-07, Nr. 59-1916; Valstybės žinios, 1999-07-09, Nr. 60; Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2242.
6. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas// Valstybės žinios, 1998, Nr. 54-1492; Valstybės žinios, 2006-08-08, Nr. 87-3397.
7. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945; Valstybės žinios, 2006-07-14, Nr. 77-2975.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. kovo 9 d. nutarimu Nr. 273 patvirtinta Nuolatinė tarpžinybinė komisija vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti.
10. Lietuvos banko valdybos 1995 m. birželio 1 d. nutarimas Nr. 44 „Dėl komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos patvirtinimo“
11. Seimo 2006-01-07 posėdžio stenograma.
12. Audito komiteto 2006-06-07 išvada dėl rengiamo LR Konstitucijos 134 str. pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-963 www.seimas.lt prisijungimo laikas: 2006-11-03.
13. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Metinė vidaus audito tarnybų 2005 m. veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita.
14. Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai (2004 m. Tarptautinė buhalterių federacija), 2005 m.
15. Bukaveckienė R. „Atskirų valstybės sričių veiklos auditas“, 2006-06-06 dienos paskaita MRU.
16. De Konning, Robert. Europos Komisijos generalinis biudžeto direktoratas. Valstybės vidaus finansų kontrolė: vidaus auditą reglamentuojantys teisės aktai šalyse kandidatėse į Europos Sąjungą; santrauka.
17. Katkus, Anzelmas. Lietuvos valstybės kontrolė, istorinė apžvalga, Vilnius, 1994
18. Katkus, Anzelmas. Valstybinė ekonominė kontrolė, Vilnius, 1997
19. Katkus, Anzelmas. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai, Vilnius, 2004
20. Mackevičius, Jonas. Auditas – teorija, praktika, perspektyvos, monografija, Vilnius, 2001
21. Mažylis L., Jasudavičiūtė I. Lietuvos savivaldybių nekilnojamojo turto valdymas, Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai: 2005.35, VDU leidinys
22. Puškorius, Stasys. Veiklos auditas, Vilnius, 2004
23. Stačiokas R., Rupšys R.. Internal Audit and Its Role in Organizational Government (Corporate Governance), Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai: 2005.33, VDU leidinys.
24. Vidaus kontrolė – valstybės institucijų atskaitomybės pagrindas. INTOSAI, 2001-10
25. Bendradarbiavimo projektas tarp Švedijos NAO ir LRVK, Vidaus kontrolė ir auditas; Išorės auditas, Vilnius, 2001.
26. Lietuvos Respublikos Seimas, Parlamentinė kontrolė: samprata ir įgyvendinimo problemos Lietuvoje; 2005 m. lapkričio 3 d. konferencijos medžiaga, Vilnius, 2006.02.08
27. Vilniaus miesto savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus 2005 metų veiklos ataskaita.

28. Vilniaus miesto savivaldybės kontrolieriaus tarnybos 2005 metų veiklos ataskaita.
29. Vidaus audito rekomendacijos, 2003 m. kovo 13 d. Patvirtinta Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti.
30. www.vilnius.lt, prisijungimo laikas: 2006-02-24
31. www.vaa.lt, prisijungimo laikas: 2006-10-08
32. www.vkontrole.lt, prisijungimo laikas: 2005-12-12
33. www.lar.lt, prisijungimo laikas: 2006-09-05
34. www.hrmi.lt/downloads/structure//EUROPOS_VIETOS_SAVIVALDOS_CHARTIJA.pdf prisijungimo laikas: 2006-11-12.

Valstybės kontrolės vidaus dokumentai

35. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2006-2010 m. Valstybinio audito strategija, patvirtinta Valstybės kontrolieriaus 2005-12-29 įsakymu Nr. V-155
36. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2006-11-15 Savivaldybės kontrolieriaus atliktų auditų išorinės peržiūros ataskaita.
37. SIGMA (Parama tobulinant valdymą ir administravimą) PEER REVIEW (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos ekspertinis vertinimas), 2006 m. kovo mėn.
38. Valstybės kontrolieriaus 2006-06-30 įsakymas Nr. V-91. Savivaldybės kontrolieriaus atliekamo audito išorinės peržiūros tvarka.
39. Valstybės kontrolės veiklos audito ataskaita. Savivaldybių skola ir skolinimasis, 2005 m. (vadovė R.Masiulionienė)

Žiniasklaida

40. Andriuškevičius A.. Kontrolieriai – ant politikų svarstyklių// Kauno diena, 2006 geg. 16, Nr.112.
41. Rajackienė A. Vidaus auditoriai stiprina savo pajėgas// Buhalterija, 2006 spal. 9, Nr. 40 (101)
42. Ką žada valstybinio audito strategija//Mokesčių žinios, 2006 geg. 02-07, Nr.18 (480)
43. Staniulytė T.Nauda valstybei maskuojamos išradingosios turto dalybos// Verslo žinios, 2006 spal. 31

PRIEDAI

Magistro darbo

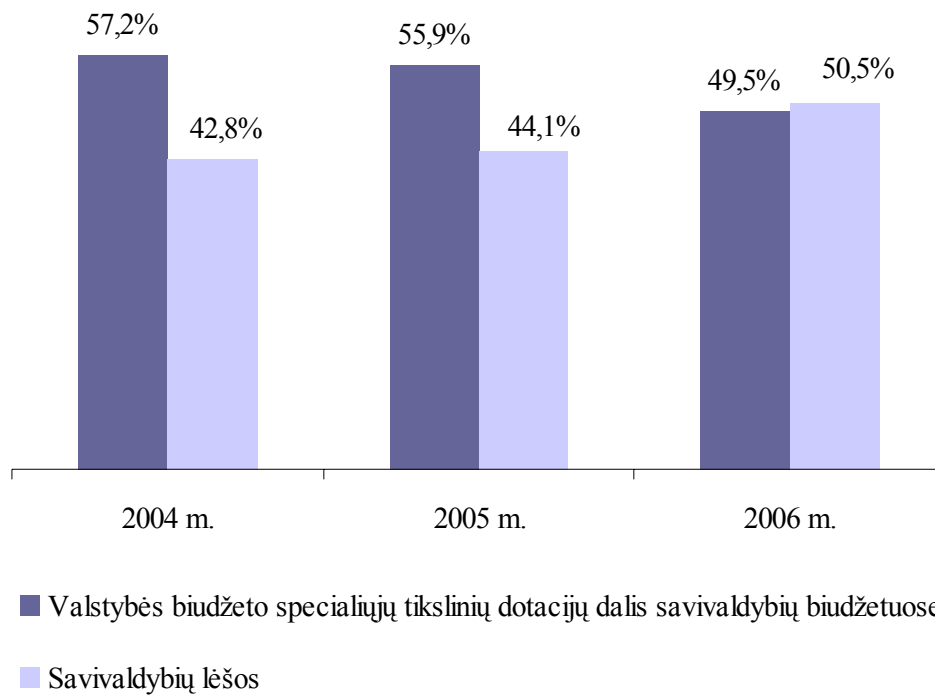
„Lietuvos valstybės kontrolės,
savivaldybių kontrolierių ir
vidaus audito tarnybų bendradarbiavimo
problemos“ priedas Nr. 1

SAVIVALDYBIŲ KONTROLIERIŲ TARNYBOS IR VIDAUS AUDITO TARNYBOS SKIRTUMAI

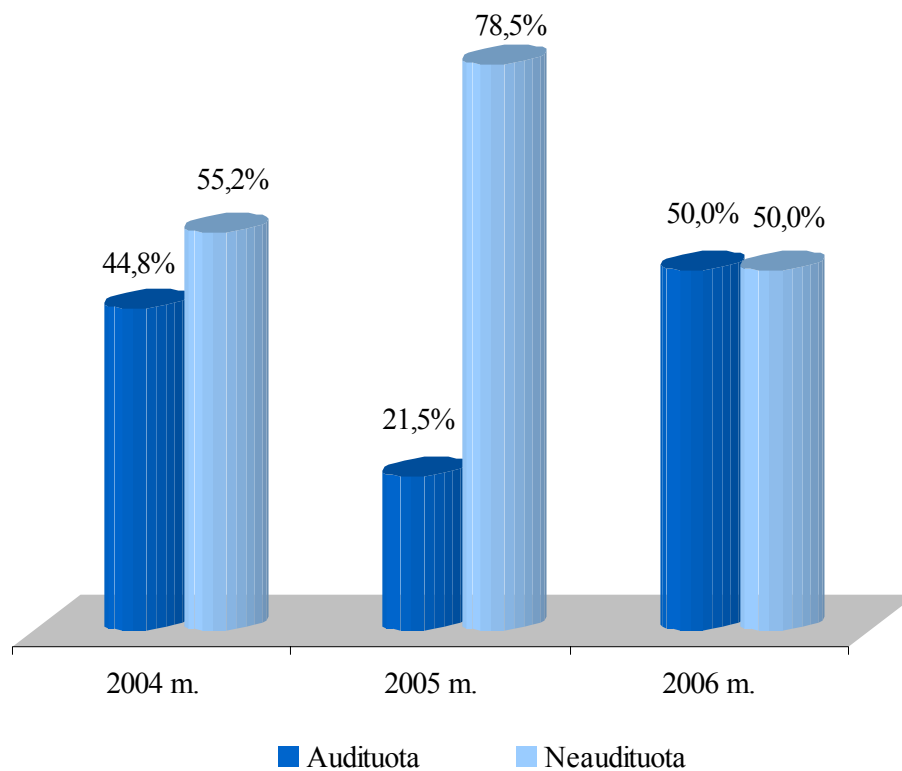
Eil. Nr.	Kriterijai	Savivaldybių kontrolierių tarnybos	Vidaus audito tarnybos
1.	Statusas	Išorės auditas- Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba yra vietos savivaldos institucija, savarankiška biudžetinė įstaiga, turinti savo antspaudą, biudžete atskirai nustatomas savivaldybės kontrolieriaus tarnybai skiriamų asignavimų dydis, kurių valdytojas yra kontrolierius.	Vidaus auditas – tai tyrimo ir konsultavimo veikla, skirta pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti. Vidaus audito funkcija – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir skatinti gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir taip padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus. Vidaus audito tarnyba yra savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, neturintis finansinio ir ūkinio savarankiškumo.
2.	Pavaldumas ir atsiskaitomumas	Yra atskaitinga Savivaldybės tarybai. Kasmet yra teikiamos savivaldybės kontrolieriaus tarnybos veiklos ataskaitos, kurios privalo būti skelbiamos vietinėje spaudoje ir kitose masinėse informavimo priemonėse.	Yra tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga savivaldybės administracijos direktoriui, kuris pagal galiojančius teisės aktus yra politinio pasitikėjimo valstybės tarnautojas. Vidaus audito tarnybos savo veiklos ataskaitas teikia finansų ministerijai. Ataskaitos viešai neskelbiamos.
3.	Kompetencija	Vadovaujasi Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis ir kitais teisės aktais.	Vadovaujasi Savivaldybės administracijos direktoriaus patvirtinta vidaus audito metodika, kitais vidaus auditą reglamentuojančiais teisės aktais,
4.	Audituojami subjektai	Viešieji juridiniai asmenys, kontroliuojamos įmonės, kiti juridiniai asmenys, kuriems savivaldybės institucijos yra suteikusios lėšų ar (ir) perdavusios	Viešieji juridiniai asmenys

		turto.	
5.	Veiklos planai	Savivaldybės kontrolierius sudaro savivaldybės kontrolieriaus tarnybos veiklos planą, organizuoja jo vykdymą ir yra už tai atsakingas. Taryba gali pavesti atlikti veiklos plane nenumatytą auditą. Veiklos planai yra teikiami Valstybės kontrolei.	Dirba pagal su savivaldybės administracijos direktoriumi suderintą metinį vidaus audito planą. Savivaldybės administracijos direktorius gali pavesti savivaldybės vidaus audito tarnybai atlikti metiniame plane nenumatytą vidaus auditą.
6.	Darbo apimtis	Prižiūri, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas. Savivaldybių kontrolierių tarnybos atlieka finansinius ir veiklos auditus. Savivaldybės kontrolierius teikia išvadas dėl savivaldybės biudžeto ir turto ataskaitų, dėl savivaldybės biudžeto vykdymo, dėl savivaldybės paskolų ėmimo galimybių ir paskolų gražinimo ir kt. Atliekant išorės auditą vidaus kontrolės vertinamas yra audito proceso dalis, kurios metu nustatomos audito kryptys, suplanuojamos tinkamos audito procedūros.	Tikrina ir vertina, ar pakankama ir veiksminga organizacijos vidaus kontrolės sistema, ar kokybiškai vykdomos nustatytos funkcijos. Vidaus auditas – tai vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą. Vidaus audito medžiaga naudinga vidiniam naudojimui įstaigoje, padėti įgyvendinti veiklos tikslus.
7.	Veiklos priežiūra	Taryba, Kontrolės komitetas, Valstybės kontrolė, Vyriausybės atstovai	Savivaldybės administracijos direktorius

Savivaldybių biudžetų sandara 2004–2006 metais

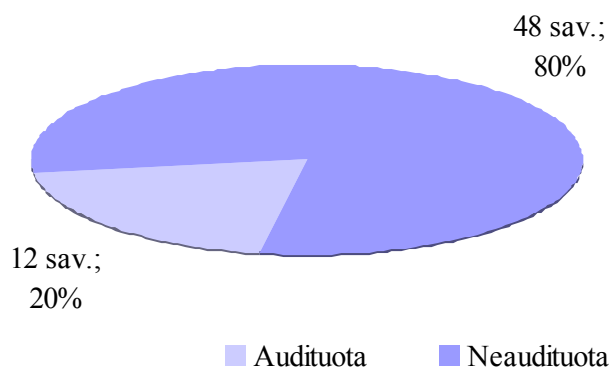


Valstybės kontrolės 2004–2006 metais audituotų savivaldybių biudžetų dalis visų savivaldybių biudžetuose

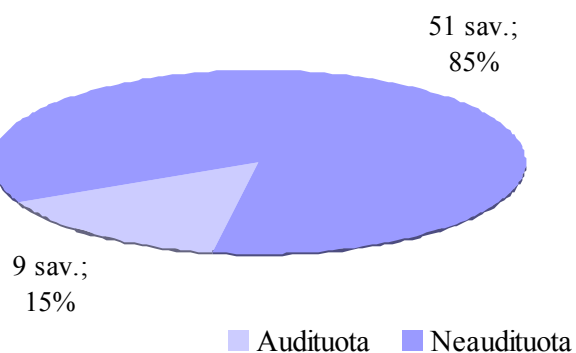


Savivaldybės, kuriose Valstybės kontrolė atliko finansinį auditą 2004–2006 metais

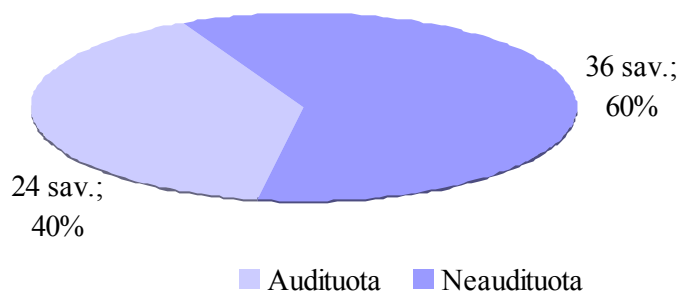
2004 m.



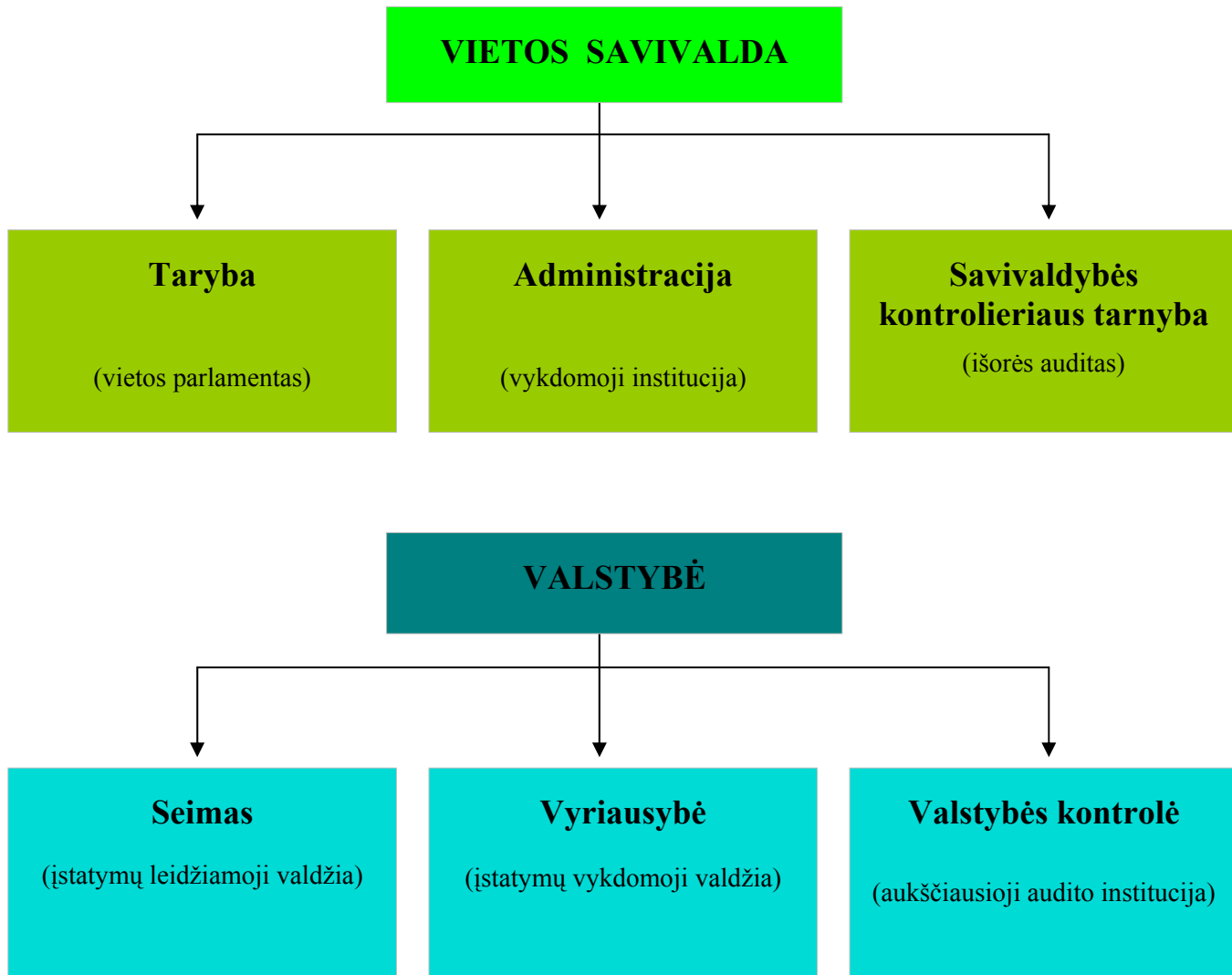
2005 m.



2006 m.



DVI VIEŠOSIOS VALDŽIOS SISTEMOS



MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

VALSTYBĖS KONTROLĖS VALSTYBINIAMS AUDITORIAMS

2006 m. spalio 16 d.
Vilnius

Gerb. auditoriau/ auditore,

Aš esu Viešojo administravimo studijų programos Veiklos audito specializacijos magistrantūros II kurso studentė ir šiuo metu rašau magistro baigiamąjį darbą tema „Lietuvos valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolierių ir vidaus audito tarnybų veiklos koordinavimo problemos“. Šio darbo tikslui yra svarbu susipažinti su savivaldybių kontrolierių ir vidaus audito tarnybų veikla bei nustatyti galimas veiklos koordinavimo problemas.

Analizuodama minėtus klausimus, pateikiu Jums klausimynus ir noriu sužinoti Jūsų, kaip šios srities kompetentingų specialistų, nuomonę apie savivaldybės kontrolieriaus tarnybos (savivaldybės kontrolieriaus) ir savivaldybės administracijos vidaus audito tarnybos (vidaus auditoriaus) veiklą, kad būtų galima nustatyti, ar Valstybės kontrolės valstybiniai auditoriai gali pasinaudoti savivaldybės kontrolierių, vidaus auditorių atliktų auditų rezultatais bei atskleisti galimas šių tarnybų veiklos koordinavimo problemas. Maloniai prašome Jūsų atsakyti į šiuos klausimus iki š.m. lapkričio 1 d., o užpildytus klausimynus atsiųsti elektroniniu adresu: kabuasvili@vkontrole.lt.

Jūsų vertinimai yra vienas svarbiausių šaltinių analizuojant atitinkamų institucijų veiklos koordinavimo problemas, todėl Jūsų išsamūs atsakymai labai svarbūs.

Apklauso duomenys bus panaudoti tik Mykolo Romerio universiteto Viešojo administravimo fakultete rašomame magistro darbe.

Nuoširdžiai dėkoju už bendradarbiavimą.

Pagarbiai,

Veiklos audito magistrantūros II kurso studentė

Kristina Abuašvili

PRIDEDAMA:

1 priedas - Klausimynas valstybės kontrolės savivaldybės audituojantiems valstybiniam auditoriams „Savivaldybės kontrolieriaus tarnybos tyrimas“;

2 priedas - Klausimynas valstybės kontrolės savivaldybės audituojantiems valstybiniam auditoriams „Savivaldybės vidaus audito tarnybos tyrimas“.

**KLAUSIMYNAS VALSTYBĖS KONTROLĖS SAVIVALDYBĖS AUDITUOJANTIEMS
VALSTYBINIAMS AUDITORIAMS
SAVIVALDYBIŲ KONTROLIERIŲ TARNYBOS TYRIMAS**

Apklauso tikslas yra susipažinti su N savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) veiklos planais bei kita informacija apie savivaldybės kontrolieriaus veiklą, kad būtų galima nustatyti, ar Valstybės kontrolės auditoriai gali pasinaudoti savivaldybės kontrolieriaus atliktų auditų rezultatais.

Eil. Nr.	Klausimai vertinimui	Taip/Ne atsakymas, pastabos)	(platesnis komentarai,
1.	Kada įsteigta savivaldybės kontrolieriaus tarnyba? Kiek darbuotojų dirba savivaldybės kontrolieriaus tarnyboje?		
2.	Ar pakankama savivaldybės kontrolierių ir specialistų profesinė kompetencija, ar tinkamas išsilavinimas?		
3.	Ar savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) (toliau - savivaldybės kontrolierius) kompetenciją nustatė ir oficialiai patvirtino savivaldybės taryba?		
4.	Ar savivaldybės kontrolierius patvirtina veiklos planą tik gavęs savivaldybės Kontrolės komiteto pritarimą?		
5.	Ar savivaldybės kontrolierius kasmet iki einamųjų metų vasario 1 d. veiklos planą pateikia Valstybės kontrolei?		
6.	Ar į savivaldybės kontrolieriaus veiklos planą įtraukiamas savivaldybės biudžeto asignavimų valdytojų programų, finansuojamų specialiosios tikslinės dotacijos lėšomis, išlaidų sąmatų ir valstybės turto, perduoto patikėjimo teise savivaldybei, apskaitos ir finansinės atskaitomybės auditas?		
7.	Ar valstybės kontrolieriaus rašytiniu prašymu savivaldybės kontrolierius dalyvauja Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamuose savivaldybės administravimo subjektų finansiniuose ir veiklos audituose?		
8.	Ar savivaldybės kontrolieriaus prašymu teikiamos savivaldybės vidaus auditų ataskaitos (Vietos savivaldos įstatymo 28 str. 4 p.)? Kaip savivaldybės kontrolierius bendradarbiauja su savivaldybės vidaus audito tarnyba?		
9.	Ar savivaldybės kontrolierius savivaldybės tarybos reglamente nustatytais terminais ir tvarka teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl: <ul style="list-style-type: none"> - savivaldybės nuosavybės teise priklausančio turto bei patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos; 		

	<ul style="list-style-type: none"> - dėl pateiktos tvirtinti metinės biudžeto įvykdymo apyskaitos; - savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo; 	
10.	Ar savivaldybės kontrolierius rengdamas savivaldybės tarybai išvadas, nustatytas Vietos savivaldos įstatymo 27 str. 9 dalies 10 p., panaudoja savivaldybėje atliktų Valstybės kontrolės valstybinių auditų rezultatus?	
11.	Ar savivaldybės kontrolierius savivaldybės tarybos reglamente nustatytais terminais ir tvarka teikia savivaldybės tarybai veiklos ataskaitą?	
12.	Ar Valstybės kontrolė atliko audito kokybės užtikrinimo politikos ir procedūrų veiksmingumo vertinimą savivaldybės kontrolieriaus institucijos lygiu ir atskirų auditų lygiu (išorinę peržiūrą) ?	
13.	Jeigu Valstybės kontrolė atliko savivaldybės kontrolieriaus atliekamų auditų išorinę peržiūrą, ar Valstybės kontrolės išorinės peržiūros ataskaitoje yra įvertinimas, kad savivaldybės kontrolieriaus auditai atlikti pagal Valstybinio audito reikalavimus?	
14.	Kaip savivaldybės kontrolierius užtikrina audito kokybę?	
15.	Ar yra užtikrinama savivaldybės kontrolieriaus ir specialistų nepriklausomybė nuo audituojamo subjekto veiklos?	
16.	Ar savivaldybės kontrolierius tikrina ir vertina ar: <ul style="list-style-type: none"> - audituojamame subjekte sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema yra pakankama ir veiksminga; - veikla atitinka įstatymus ir kitus norminius teisės aktus bei vidaus teisės aktų reikalavimus; - informacija apie finansinę ir ūkinę veiklą yra išsami ir patikima; - pasiekti nustatyti tikslai ir uždaviniai (vertinant programų vykdymą taupumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais); 	
17.	Ar savivaldybės kontrolierių auditų išvados pagrįstos pakankamais, tinkamais ir patikimais įrodymais, ar auditai atlikti pagal Valstybės kontrolės patvirtintą metodiką ir Valstybinio audito reikalavimus?	
18.	Ar savivaldybės kontrolierius atlieka poauditinę veiklą dėl audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo?	

Išvados:

(Pareigos)

(Vardas, pavardė)

KLAUSIMYNAS SAVIVALDYBĖS VIDAUS AUDITO TARNYBOS TYRIMAS

Apklauso tikslas yra susipažinti su N savivaldybės vidaus audito tarnybos veiklos planais bei kita informacija apie savivaldybės vidaus audito tarnybos veiklą, kad būtų galima nustatyti, ar Valstybės kontrolės auditoriai gali pasinaudoti savivaldybės vidaus audito tarnybos auditorių darbo rezultatais.

Eil. Nr.	Klausimai vertinimui	Taip/Ne Komentariai, pastabos
19.	Kada suformuota vidaus audito tarnyba?	
20.	Ar Tarnyba tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga Vadovui (savivaldybės administracijos direktoriui)?	
21.	Ar Vidaus audito tarnybos (toliau – Tarnyba) kompetenciją nustatė ir oficialiai patvirtino viešojo juridinio asmens (savivaldybės administracijos) vadovas?	
22.	Ar Tarnyba nepriklausoma nuo Administracijos veiklos, jos atliekamų vidaus kontrolės procedūrų ir nėra už jas atsakinga?	
23.	Ar rengiama ir teikiama Tarnybos veiklos metinė ataskaita, apibendrinanti Tarnybos veiklos rezultatus, leidžianti juos palyginti su audito poreikių vertinimu, strateginiame ar metiniame plane nustatytais tikslais?	
24.	Ar Tarnyba rengia ir teikia Vadovui vidaus audito ataskaitas su išvadomis ir rekomendacijomis dėl audituojamų subjektų veiklos, vidaus kontrolės būklės, strateginių arba kitų veiklos planų bei programų vykdymo, galimos arba nustatytos veiklos rizikos padaliniuose, pavaldžiuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse bei kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytus neatitikimus, kaip tobulinti audituojamo subjekto veiklą ir vidaus kontrolę?	
25.	Ar Vadovas priima sprendimus dėl vidaus audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo?	
26.	Ar Vadovas užtikrina, kad sprendimas dėl Tarnybos pateiktų ataskaitoje rekomendacijų būtų įgyvendintas nurodytais terminais?	
27.	Ar Tarnybos vadovas sudaro strateginį ir metinius vidaus audito tarnybos veiklos planus, atsižvelgdamas į atliktą įstaigos rizikos vertinimo analizę (atlikus aplinkos ir išteklių analizę, suformulavus Tarnybos misiją, numačius jos veiklos strateginius tikslus ir prioritetines kryptis, suformulavus uždavinius kiekvienam strateginiam tikslui,	

	atsižvelgiant į atliktų auditų rezultatus)?	
28.	Ar strateginis ir metiniai Tarnybos veiklos planai suderinti raštu su įstaigos Vadovu?	
29.	Ar Tarnybos planuose aiškiai nurodyti audito tikslai ir atlikimo terminai?	
30.	Ar pakankamai yra Tarnybos personalo? Kiek darbuotojų dirba vidaus audito tarnyboje?	
31.	Ar pakankama vidaus auditorių profesinė kompetencija, ar vidaus auditoriai turi tinkamą išsilavinimą? Ar metiniame veiklos plane numatytas kvalifikacijos kėlimas?	
32.	Ar vidaus auditoriai dalyvauja profesinių organizacijų veikloje (Vidaus auditorių asociacijoje arba Savivaldybių vidaus auditorių asociacijoje)?	
33.	Ar Tarnyboje yra užtikrinama auditorių nepriklausomybė nuo audituojamo subjekto veiklos?	
34.	Ar rengiamos kiekvieno audito darbo programos, tvirtinamos Tarnybos vadovo, kuriose nurodomi audito tikslai, procedūros, apimtys atsižvelgiant į audito sričių rizikingumo įvertinimą?	
35.	Ar vidaus audito darbas dokumentuojamas ir prižiūrimas?	
36.	Ar auditoriai tikrina ir vertina, ar: <ul style="list-style-type: none"> - audituojamame subjekte sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema yra pakankama ir veiksminga; - veikla atitinka įstatymus ir kitus norminius teisės aktus bei vidaus teisės aktų reikalavimus; - informacija apie finansinę ir ūkinę veiklą yra išsami ir patikima; - pasiekti nustatyti tikslai ir uždaviniai (vertinant programų vykdymą taupumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais); 	
37.	Ar vidaus audito ataskaitose nurodomi neatitikimai, kurie, nors ir ištaisyti, bet yra svarbūs ir į juos turi būti atkreipiamas vadovybės dėmesys?	
38.	Ar vidaus audito ataskaitose, nurodant faktines klaidas, pažeidimus ar kitokius neatitikimus kartu nurodomas jų poveikis audituojamo subjekto veiklai?	
39.	Ar vidaus auditorių padarytos išvados rėmėsi pakankamais, tinkamais ir patikimais įrodymais, ar vidaus auditas atliktas pagal patvirtintą vidaus audito metodiką?	
40.	Ar Tarnyba atlieka poauditinę veiklą (nustato ir įvertina, ar pakanka Vadovo veiksmų ataskaitoje nurodytiems pažeidimams pašalinti, ar jie yra tinkami ir laiku atlikti)?	

Išvados:

(Pareigos)

(Vardas, pavardė)

INTERVIU SAVIVALDYBIŲ KONTROLIERIŲ ASOCIACIJOJE

1. Ar, Jūsų nuomone, Valstybės kontrolės atliekama savivaldybių kontrolierių darbo išorinė peržiūra daro esminį poveikį darbo organizavimui, Valstybinio audito reikalavimų paisymui, ar leidžia pasiekti pagrindinį tikslą – aukštą audito kokybę? Prašom pagrįsti savo nuomonę.

Komentaras

2. Kokios pagrindinės problemos, tendencijos pastebimos savivaldybių kontrolierių tarnybos veiklos koordinavimo su Valstybės kontrole kontekste? Ar Valstybės kontrolei atliekant auditą nėra išorės audito dubliavimo?

Komentaras

3. Pastaruoju metu diskutuojama dėl ateityje taikytino savivaldybės išorės audito modelio:
a) Dabar veikiantis modelis - dalies savivaldybių biudžetų lėšų auditą atlieka savivaldybių tarybų suformuotos ir joms atskaitingos savivaldybių kontrolierių tarnybos, o kitą dalį atlieka Valstybės kontrolė;
b) Visą savivaldybių išorės auditą organizuoja ir atlieka Valstybės kontrolė;
c) Visą savivaldybių išorės auditą atlieka nauja Seimui atskaitinga institucija;
d) Visą savivaldybių išorės auditą atlieka savivaldybių kontrolierių tarnybos.
Kuris aukščiau nurodytas modelis Jūsų nuomone labiausiai efektyvus ir ateityje taikytinas? Kokius argumentus galėtumėte pateikti pasirinkdami tokį modelį taikyti ir ateityje? Kokie trūkumai yra kitų modelių?

Komentaras

4. Ar savivaldybių kontrolieriai auditų metu gali pasinaudoti ir kaip dažnai naudojasi savivaldybių vidaus audito tarnybų darbu? Jeigu nesinaudoja, tai kodėl?

Komentaras

5. Ar savivaldybių kontrolierių tarnybos yra nepriklausomos, gaudamos finansavimą iš savivaldybių tarybų? Prašome pateikti argumentus.

Komentaras

6. Ar dažnai savivaldybių Kontrolės komitetas netinkamai reaguoja į Savivaldybės kontrolieriaus rekomendacijas ir kaip užtikrinamas Jūsų atliekamų rekomendacijų vykdymas? Kokia Jūsų nuomonė šiuo klausimu?

Komentaras

7. Ar yra apskaitoma, kiek pajamų uždirbta ar kaštų sutaupyta, įgyvendinus tam tikras savivaldybės kontrolieriaus tarnybos rekomendacijas?

Komentaras

Nuoširdžiai dėkoju už atsakymus.

INFORMACIJA DĖL ES VALSTYBIŲ NARIŲ BEI KANDIDAČIŲ AAI AUDITO SAVIVALDYBĖSE PRAKTIKOS

1. Kas Jūsų šalyje atlieka savivaldybių išorės auditą?
 - Aukščiausia audito institucija;
 - Kitos audito įstaigos, paaiškinkite plačiau.
2. Jei Aukščiausia audito institucija atlieka savivaldybių išorės auditą, tuomet:
 - Ar AAI įpareigota arba turi teisę atlikti finansinį (teisėtumo) savivaldybių institucijų auditą?
 - Ar AAI įpareigota arba turi teisę atlikti veiklos auditą savivaldybių institucijose?
 - Ar AAI atlieka savivaldybių suvestinį (konsoliduotą) atskaitomybės auditą?
 - Ar yra savivaldybėse kokia nors kontrolės institucija, kuri nagrinėtų gyventojų skundus ar prašymus?
3. Koks bendras Jūsų AAI dirbančių auditorių skaičius?
4. Kiek auditorių atlieka auditą tik savivaldybių institucijose?
5. Ar Jūsų AAI rengia bendrą audito išvadą (ataskaitą) dėl viso savivaldybės biudžeto įvykdymo? Jei taip – kam ji teikiama?

PRACTICE OF EXTERNAL AUDITING OF THE INSTITUTIONS OF LOCAL GOVERNMENT

1. Who in your country is responsible for external auditing of the institutions of local government?
 - Supreme Audit Institution;
 - Other Audit Institutions – more detailed information is desirable.
2. In case the SAI performs external auditing of the local government:
 - Is the SAI obliged or just has the right to perform financial audit (regularity audit) of the institutions of local government?
 - Is the SAI obliged or just has the right to fulfill performance audit of the institutions of local government?
 - Does the SAI perform the audit of consolidated financial statements of local government?
 - What unit of control in municipalities scrutinizes complaints and requests of inhabitants?
3. What is a total number of auditors in your SAI?
4. What is the number of auditors engaged only in the audit of local authorities?
5. Does your SAI prepare annual audit report on the execution of the roll budget of local government? If so, to whom it is submitted?

NAUDOJAMŲ SANTRUMPŲ ŽODYNĖLIS

AAI– Aukščiausioji audito institucija

CVAT – Centralizuota vidaus audito tarnyba

EUROSAI – Tarptautinės aukščiausių audito institucijų organizacijos Europos padalinys

EURORAI - Tarptautinė Europos organizacija, vienijanti regionų, apskričių, savivaldybių audito institucijas

INTOSAI – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija

ISA –International Standards on Auditing

MRU – Mykolo Romerio universitetas

OECD – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO)

SIGMA – „Parama tobulinant valdymą ir administravimą“, bendra EBPO ir Europos Sąjungos iniciatyva didžiąja dalimi finansuojama ES)

SKA – Savivaldybių kontrolierių asociacija

SKT – Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba

TSA – Tarptautiniai audito standartai

VAT – Vidaus audito tarnyba

VJA – Viešasis juridinis asmuo

VK – Valstybės kontrolė