

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

ANA VALENTIENĖ

**FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS: UTENOS
APSKRITIES SAVIVALDYBIŲ ATVEJIS**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė
doc. dr. D. Daujotaitė

VILNIUS, 2020

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS: UTENOS
APSKRITIES SAVIVALDYBIŲ ATVEJIS

Veiklos audito magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 6211LX075

Vadovė

(parašas) doc. dr. D. Daujotaitė

2020 04

Recenzentas

(parašas)

2020 04

Atliko

VKAvmis18-1 gr. stud.

(parašas) A. Valentienė

2020 04 21

VILNIUS, 2020

TURINYS

IVADAS	7
I. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ	9
1.1. Finansinio (teisėtumo) audito samprata ir reikšmė	9
1.2. Finansinio (teisėtumo) audito vieta audito sistemoje	11
1.3. Finansinio (teisėtumo) audito atlikėjai	17
1.4. Vidaus kontrolės vaidmuo finansinio (teisėtumo) audito procese	22
II. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TYRIMO METODOLOGIJA	33
2.1. Finansinio (teisėtumo) audito atlikimo procesas	33
2.2. Finansinio (teisėtumo) audito rezultatų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis bei tyrimo metodai	39
III. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TYRIMAS	44
3.1. Utenos apskrities savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos pristatymas	44
3.2. Utenos apskrities savivaldybių finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų analizė	52
3.3. Utenos apskrities savivaldybių vidaus kontrolės sistemos vertinimas	66
IŠVADOS	81
SIŪLYMAI	84
LITERATŪRA	85
ANOTACIJA	95
ANNOTATION	96
SANTRAUKA	97
SUMMARY	99
PRIEDAI	101
1 priedas. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai	102
2 priedas. 2002 ir 2019 m. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo skirsniai ir straipsniai	103
3 priedas. Kontrolės aplinkos elementai	104
4 priedas. Vidaus kontrolės elementų sudedamosios dalys	105
5 priedas. Vidaus kontrolės sistemos vertinimo anketa	106

LENTELĖS

1 lentelė. Viešojo sektoriaus finansinio (teisėtumo) ir veiklos audito palyginimas	15
2 lentelė. Teisės aktai, kuriais vadovaujasi savivaldybių išorės auditoriai.....	21
3 lentelė. Kontrolės veiksmai.....	28
4 lentelė. Metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudėtis	38
5 lentelė. Utenos apskrities savivaldybių demografiniai ir ekonominiai rodikliai	45
6 lentelė. Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų atliekamos funkcijos	46
7 lentelė. Finansinio (teisėtumo) audito metu pareikštos nuomonės	53
8 lentelė. Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir savivaldybės lėšų ir turto valdymo naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.....	58
9 lentelė. 2014 – 2018 m. Tarnybų dažniausiai pateikti pastebėjimai.....	60
10 lentelė. 2014-2018 m. dažniausiai nustatytų teisės aktų ir VSAFAS pažeidimai	62
11 lentelė. 2014 – 2018 m. Tarnybų dažniausiai pateiktos rekomendacijos	65
12 lentelė. Veiksniai darantys teigiamą ir neigiamą poveikį vidaus kontrolės sistemos veikimui įstaigoje.....	79

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito klasifikavimas pagal institucinę priklausomybę	11
2 pav. Valstybinio audito klasifikavimas	13
3 pav. Viešojo sektoriaus audito rūšys	14
4 pav. Savivaldybių audito sistemoje veikiantys subjektai	18
5 pav. Vidaus audito uždaviniai.....	19
6 pav. Vidaus kontrolės tikslai ir įgyvendinimas	25
7 pav. Vidaus kontrolės elementai	27
8 pav. Vidaus kontrolės sistemos dalyvių pareigos ir atsakomybės	31
9 pav. Audito ataskaitos ir išvados struktūra	37
10 pav. Audito procesas ir jo pagrindiniai etapai	37
11 pav. Utenos apskrities savivaldybių finansinių (teisėtumo) auditų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo tyrimo modelis	41
12 pav. Utenos apskrities savivaldybės	44
13 pav. 2014-2018 m. patvirtintos ir užimtos pareigybės	48
14 pav. 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnyboms skirti asignavimai	49
15 pav. 2014-2018 m. atlikti auditai.....	50
16 pav. 2014-2018 m. pastebėjimai dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio	55
17 pav. 2014-2018 m. pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio	56
18 pav. 2014-2018 m. pastebėjimai dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo	57
19 pav. Kontrolės ir audito tarnybų pateiktų pastebėjimų svyravimai 2014-2018 m.	59
20 pav. 2014-2018 m. pateiktos rekomendacijos	63
21 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal savivaldybės.....	68
22 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas.....	68
23 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal darbo stažą.....	68
24 pav. Įstaigų pasiskirstymas pagal darbuotojų skaičių.....	68
25 pav. Vidaus kontrolės sistemos sukūrimas ir įdiegimas įstaigose.....	69
26 pav. Kontrolės tikslai, kuriuos užtikrina įstaigos vidaus kontrolė.....	70
27 pav. Įstaigos vidaus kontrolės aplinkos vertinimas.....	71
28 pav. Įstaigos rizikų vertinimas.....	72
29 pav. Įstaigos kontrolės veiksmų vertinimas.....	73
30 pav. Įstaigos informacijos ir komunikacijos vertinimas.....	74
31 pav. Įstaigos kontrolės stebėsenos vertinimas.....	75
32 pav. Kontrolės procedūros taikomos įstaigose.....	76
33 pav. Veiksniai padėsiantys gerinti vidaus kontrolės sistemą.....	77

SANTRUMPOS

ES	Europos sąjunga
INTOSAI	Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija
LR	Lietuvos Respublika
TAAIS	Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai
VJA	Viešasis juridinis asmuo
VSS	Viešojo sektoriaus subjektai
VSAKIS	Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema
KFAR	Konsoliduotas finansinių ataskaitų rinkinys
VSAFAS	Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai
TAS	Tarptautiniai apskaitos standartai

IVADAS

Tyrimo aktualumas. Kiekvienoje valstybėje viešajam sektoriui finansuoti skiriama daug lėšų. Jos surenkamos mokesčių ir įplaukų pavidalu ir skirstomos įvairioms programoms finansuoti. Tačiau dažniausiai visuomenės poreikiai kur kas didesni negu valstybės biudžeto galimybės visus juos finansuoti. Dėl to susiduriama su problema, kaip turint ribotus finansavimo šaltinius, kuo maksimaliau patenkinti svarbiausius visuomenės poreikius. Visuomenė suinteresuota ir, kaip mokesčių mokėtoja, nori žinoti, ar biudžeto lėšos naudojamos nepažeidžiant įstatymų ir kitų norminių teisės aktų, ar valstybės pinigai naudojami efektyviai ir svarbiausiems tikslams įgyvendinti. Į šiuos klausimus geriausiai gali atsakyti auditas.

Vienas iš privalomai audituojamų subjektų yra valstybės ir savivaldybės įmonės (Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 24 str.). Valstybinį auditą atlieka Lietuvos Respublikos aukščiausioji valstybinio audito institucija – Valstybės kontrolė. Savivaldybių ir jai pavaldžių įstaigų auditą atlieka savivaldybėje įsteigtos centralizuotos vidaus audito tarnybos, kontrolės ir audito tarnybos. Taip pat auditą savivaldybėje gali atlikti Valstybės kontrolė bei nepriklausomos audito įmonės. Pasak J. Mackevičiaus ir R. Subačienės (2018) gerai atliktas auditas padeda valstybės institucijoms, įstaigoms ir įmonėms geriau panaudoti savo galimybes, sėkmingiau vykdyti įsipareigojimus, laikytis finansinės drausmės, tobulinti valdymo sistemą, stiprinti vidaus kontrolę, gerinti buhalterinę apskaitą ir kt.

Vienas iš finansinio (teisėtumo) audito atlikimo sėkmės faktorių yra efektyvi vidaus kontrolė. Kaip pastebi J. Mackevičius (2019) vienas iš auditoriaus uždavinių yra objektyviai įvertinti įstaigos vidaus kontrolę. Nuo to, kiek auditorius sukaupia žinių apie vidaus kontrolės sistemą, priklauso ne tik audito procedūrų apimtis, laikas ir pobūdis, bet ir viso audito sėkmė.

Tyrimo reikšmingumas ir naujumas. Nepaisant gana svarbios savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito reikšmės, jos teoriniai ir praktiniai klausimai Lietuvoje nagrinėti mažai, išskyrus randamų keleto publikacijų. Galima paminėti A. Astrauską ir R. Petaraitienę (2013), kurie atliekamu tyrimu nagrinėjo pagrindines savivaldybių išorės audito problemas, esamą savivaldybių audito teisinį reguliavimą ir auditą atliekančius subjektus. Dažniausiai savivaldybių išorės auditas fragmentiškai paminimas kalbant apie valstybinio audito sistemą, neskiriant didesnio dėmesio išorės auditui savivaldybių lygmeniu (Astrauskas, Petaraitienė, 2013).

Tyrimo problema – kokia finansinio (teisėtumo) audito reikšmė Utenos apskrities savivaldybių veiklai?

Tyrimo objektas – finansinis (teisėtumo) auditas Anykščių, Ignalinos, Molėtų, Utenos, Visagino ir Zarasų savivaldybėse.

Tyrimo tikslas – išnagrinėjus savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito teorinius aspektus,

nustatyti Utenos apskrities savivaldybių audito problematiką bei tobulintinas sritis.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti finansinio (teisėtumo) audito teorinius aspektus.
2. Pateikti finansinio (teisėtumo) audito rezultatų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelį bei tyrimo metodus.
3. Atlikti Utenos apskrities savivaldybių finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų analizę.
4. Įvertinti vidaus kontrolės sistemos veikimą Utenos apskrities savivaldybėse.

Tyrimo metodika. Rašant magistro baigiamąjį darbą ir siekiant įgyvendinti užsibrėžtus tikslus, buvo naudojami įvairūs metodai. Nagrinėjant finansinio (teisėtumo) audito mokslinę literatūrą, straipsnius, teisės aktus buvo taikomi informacijos rinkimo, analizės, lyginimo ir apibendrinimo metodai. Duomenims apie Utenos apskrityje atliktus finansinius (teisėtumo) auditus surinkti ir apibendrinti naudoti dokumentų analizės, lyginimo, apibendrinimo, grafinio vaizdavimo metodai. Empiriniams duomenims apie vidaus kontrolės sistemą Utenos apskrityje surinkti naudota anketinė apklausa, gautų duomenų apibendrinimas ir grafinis vaizdavimas.

Darbo struktūra. Magistro darbą sudaro įvadas, dėstomoji dalis (trys skyriai), išvados, literatūros sąrašas ir priedai. Pirmoje magistro baigiamojo darbo dalyje atliekama finansinio (teisėtumo) audito teorinė analizė. Šiame skyriuje pateikiama finansinio (teisėtumo) audito samprata, tikslai, reikšmė, vieta audito sistemoje, atlikėjai ir vidaus kontrolės svarba. Antroje darbo dalyje analizuojamas finansinio (teisėtumo) audito atlikimo procesas, pateikiami tyrime naudojami metodai. Trečiojoje magistrinio darbo dalyje atliekamas finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo tyrimas ir vidaus kontrolės sistemos vertinimas. Analizuojamos ir lyginamos Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų atliktų finansinio (teisėtumo) auditų išvados, nagrinėjami nustatyti trūkumai ir pažeidimai, pateiktos rekomendacijos. Atlikus anketinę apklausą vertinamas vidaus kontrolės sistemos veikimas Utenos apskrities savivaldybėse. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados, siūlymai, darbo metu nagrinėtos literatūros sąrašas ir priedai.

Magistro darbo praktinė reikšmė. Baigiamajame darbe atlikto mokslinio tyrimo rezultatai leis įvertinti kontrolės ir audito tarnybų finansinio (teisėtumo) audito metu randamas apskaitos klaidas, teisės aktų ar kitų reglamentų pažeidimus, vidaus kontrolės spragas ir jų pasikartojimo dažnį, išskirti pagrindinius probleminius aspektus. Baigiamajame darbe pateiktos išvados ir pasiūlymai galėtų padėti svarstant ir tobulinant teisės aktus, kuriais reglamentuojama vietos savivaldos sistema. Taip pat rezultatai galėtų būti reikšmingi kitiems mokslininkams, ateityje nagrinėsiantiems tiriamąją sritį panašiais ar kitokiais pjūviais.

I. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ

1.1. Finansinio (teisėtumo) audito samprata ir reikšmė

Auditas – viena iš seniausių ir gana svarbių tinkamą valstybės valdymą užtikrinančių funkcijų. Viešojo sektoriaus auditas prasidėjo nuo tradicinio atitikties audito (finansinio ir teisėtumo). Šio audito užuomazgos siekia XIII-XIV a., kai atsirado poreikis taikyti nepriklausomas kontrolės priemones, kurios padėtų mažinti turto pasisavinimo ar išvaistymo atvejus, užkirsti kelią galimai neteisėtai veiklai, mažinti apskaitos ir finansinių ataskaitų duomenų iškraipymo riziką (Daujotaitė, 2012, p.13). Šiuo metu Lietuvos viešajame sektoriuje yra susiformavusios ir jau nusistovėjusios dvi audito rūšys, tai finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas. Šio darbo objektas yra finansinis (teisėtumo) auditas.

Dažniausiai finansinio (teisėtumo) audito apibrėžimas sutinkamas jį reglamentuojančiuose teisės aktuose: Limos deklaracija (1977); LR valstybės kontrolės įstatymas (2001); Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai; Valstybiniai audito reikalavimai (2017) ir kt., o ekonominėje ir mokslinėje literatūroje finansinio (teisėtumo) audito sąvoka pateikiama remiantis teisės aktais: Mackevičius, Pranckevičiūtė (2007, p. 49); Daujotaitė, (2006, p. 19).

Dažniausiai naudojamas finansinio (teisėtumo) audito apibrėžimas pateikiamas LR valstybės kontrolės įstatyme (2001): finansinis (teisėtumo) auditas – audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas.

Auditas tai ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę (Limos deklaracija, 1977). Limos deklaracijoje pateiktas audito apibrėžimas gana išsamus. Aiškiai pabrėžiamas audito, kaip reguliavimo sistemos būtinumas, nurodomas atliekamo audito tikslas. Tikslas apima nukrypimų atskleidimą, padėties taisymą, kaltų asmenų patraukimą atsakomybėn, nuostolių atlyginimą bei būtinybę imtis priemonių norint užkirsti kelią pažeidimams, arba bent jau sumažinti jų kiekį.

Apibūdinant finansinį (teisėtumo) auditą dažnai iš karto įvardinami ir jo pagrindiniai tikslai. Valstybinio audito reikalavimai (2017) nurodo, kad finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto metinius (konsoliduotųjų) finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius,

nacionalinį ataskaitų rinkinį ir pareikšti nepriklausomą nuomonę, ar jie parodo tikrą ir teisingą vaizdą arba yra parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, taip pat įvertinti audituojamo subjekto lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams ir pareikšti nepriklausomą nuomonę.

100 TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ nurodo, kad *finansinis auditas atliekamas siekiant nustatyti, ar audituojamo subjekto finansinė informacija yra pateikta, vadovaujantis galiojančia finansinės atskaitomybės ir įstatymuose nustatyta tvarka. Tam tikslui renkami pakankami ir tinkami audito įrodymai, suteikiantys auditoriui galimybę susidaryti nuomonę apie tai, ar finansinėje informacijoje nėra reikšmingų iškreipymų dėl apgaulės ir klaidų.*

D. Daujotaitė (2006) išskiria tokį finansinio (teisėtumo) audito tikslą – įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo, teisingumo, teisėtumo (p. 20).

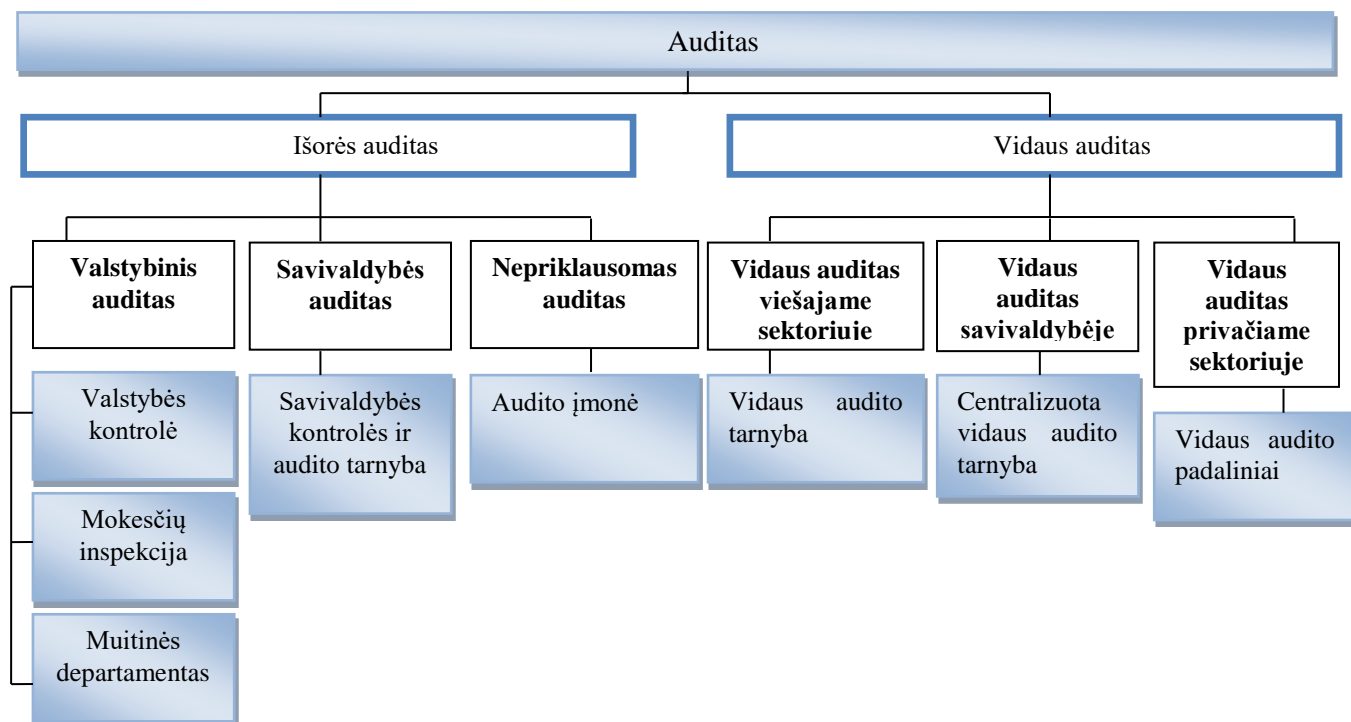
A. Vaitkevičiūtė (2011) pateikia, kad auditas turi įvertinti: 1) valstybės biudžeto asignavimų ateinantiems metams planavimą teisėtumo požiūriu; 2) audituojamo subjekto konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį ir (ar) kitų ataskaitų duomenis ir pareikšti nepriklausomą nuomonę; 3) valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę (p. 2).

Kaip pastebi J. Mackevičius ir L. Prancevičiūtė (2007), atliekant finansinį auditą, daugiausia dėmesio turi būti skiriama nustatyti, ar finansinė atskaitomybė teisingai rodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji atitinka teisės aktus ir bendruosius apskaitos principus (p. 50).

Apibendrinant galima teigti, kad finansinio (teisėtumo) audito arba finansinio audito sąvoka mokslinėje literatūroje naudojama gana retai, norint apibūdinti finansinį auditą tiesiog vartojama audito sąvoka. Ekonominėje ir mokslinėje literatūroje finansinio (teisėtumo) audito sąvoka dažniausiai pateikiama remiantis LR valstybės kontrolės įstatymu (2001), kuris finansinį (teisėtumo) auditą apibūdina kaip audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas. Gerai atliktas auditas padeda įstaigoms ar įmonėms geriau panaudoti savo galimybes, sėkmingiau vykdyti savo veiklą, laikytis finansinės drausmės, gerinti valdymo sistemą, buhalterinę apskaitą, stiprinti įstaigos vidaus kontrolę ir kt.

1.2. Finansinio (teisėtumo) audito vieta audito sistemoje

Lietuvos autoriai (Lakis, 2007; Lakis, 2017; Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007;) auditą klasifikuoja pagal įvairius požymius. Kaip pastebi V. Lakis (2007) svarbiausias klasifikacinis požymis yra institucinė priklausomybė, nes nuo to, kokia institucija atlieka auditą, priklauso jo pobūdis (p. 15). Auditą atlieka įvairios institucijos ir asmenys, kurie siekia nevienodų tikslų. Jų visuma sudaro audito sistemą (Subačienė, Budrionytė, Kamarauskienė, Lakis, Raziūnienė, Savickas, Senkus ir Tamulevičienė, 2015, p. 358). Pagal institucinę priklausomybę audito sistemą galima suskirstyti į išorės ir vidaus auditą (žr. 1 pav.).



Šaltinis: Subačienė ir kt., 2015 p. 358

1 pav. Audito klasifikavimas pagal institucinę priklausomybę

Tarp išorės ir vidaus audito egzistuoja nemažai panašumų ir skirtumų (žr. 1 priedą). Išorės auditą atlieka valstybės institucijos (Valstybės kontrolė, Mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas), savivaldybės (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) bei nepriklausomi auditoriai. Vidaus auditas skirstomas į vidaus auditą viešajame sektoriuje (atlieka vidaus audito tarnyba) vidaus auditą savivaldybėje (atlieka centralizuota vidaus audito tarnyba) ir vidaus auditą privačiame sektoriuje (atlieka įmonėje veikiančios vidaus audito padaliniai).

Išorės auditą reglamentuoja įstatymai, standartai, etikos kodeksai. Auditoriai privalo laikytis jų reikalavimų. Įstatymai ir kiti norminiai teisės aktai reglamentuoja vidaus auditą tik viešojo

sektorius subjektuose, bei dalies komercinių bankų. Pagrindinis įstatymas reglamentuojantis vidaus auditą yra LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. Privataus sektoriaus vidaus audito atlikimas įstatymais neregamentuotas.

J. Mackevičius (1999) pateikia, kad pagrindinis išorės audito tikslas yra nustatyti finansinių ataskaitų tikrumą ir apie tai pareikšti savo asmeninę nuomonę, surašant auditoriaus išvadą (p. 46). Išorės audito metu pagrindinis dėmesys skiriamas finansinių ataskaitų auditavimui. Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant viešojo juridinio asmens valdymą, rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens veiklos tikslus (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2019). D. Daujotaitė ir kt. (2015) pateikia, kad vidaus audito tikslas yra sistemiškai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą, vidaus kontrolę, įmonės valdymo procesų veiksmingumą, padėti įgyvendinti įmonės tikslus (p. 54). Taigi, vidaus audito atlikimas įstaigoje, vidaus kontrolės ir rizikos veiksnių vertinimas turi padėti įgyvendinti įmonės ar jai pavaldžių įstaigų tikslus.

Vienas iš svarbiausių išorės ir vidaus audito skirtumų yra tas, kad vidaus auditas iš esmės veikia organizacijos viduje, o vidaus audito tarnyba tiesiogiai pavaldi organizacijos, kurioje veikia vadovybei (Astrauskas, Petaraitienė, 2013, p. 47). Kaip pastebi, J. Mackevičius (1999), svarbiausia išorės audito ypatybė yra nepriklausomumas. Nors išorės auditoriaus darbą lemia labai daug veiksnių, tačiau jis visais atvejais išlieka nepriklausomas (p. 46).

Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimas neprivalomas, bet pageidautinas, nes jis suteikia galimybę nedubliuoti išorės ir vidaus auditorių funkcijų. Pasak V. Lakio (2017) *glaudus išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo pagrindas yra dalijimasis žiniomis ir turima informacija. Išorės auditoriai gali pasinaudoti vidaus auditoriaus žiniomis apie įmonės išorinę ir vidinę aplinką, vidaus kontrolės organizavimą ir vykdymą. Vidaus auditorius gali iš išorės auditoriaus sužinoti apie ūkio raidos tendencijas, iš to kylančias grėsmes ir padėti panašiose įmonėse* (p. 100). 610-ajame tarptautiniame audito standarte „Vidaus auditorių darbo naudojimas“ nurodoma išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo tvarka. 610 TAS reglamentuoja išorės auditoriaus pareigas, jeigu jis nusprendžia naudoti tiesioginę vidaus auditorių pagalbą, kurią jie teikia pagal išorės auditoriaus nurodymus, jam prižiūrint ir peržiūrint jų darbą.

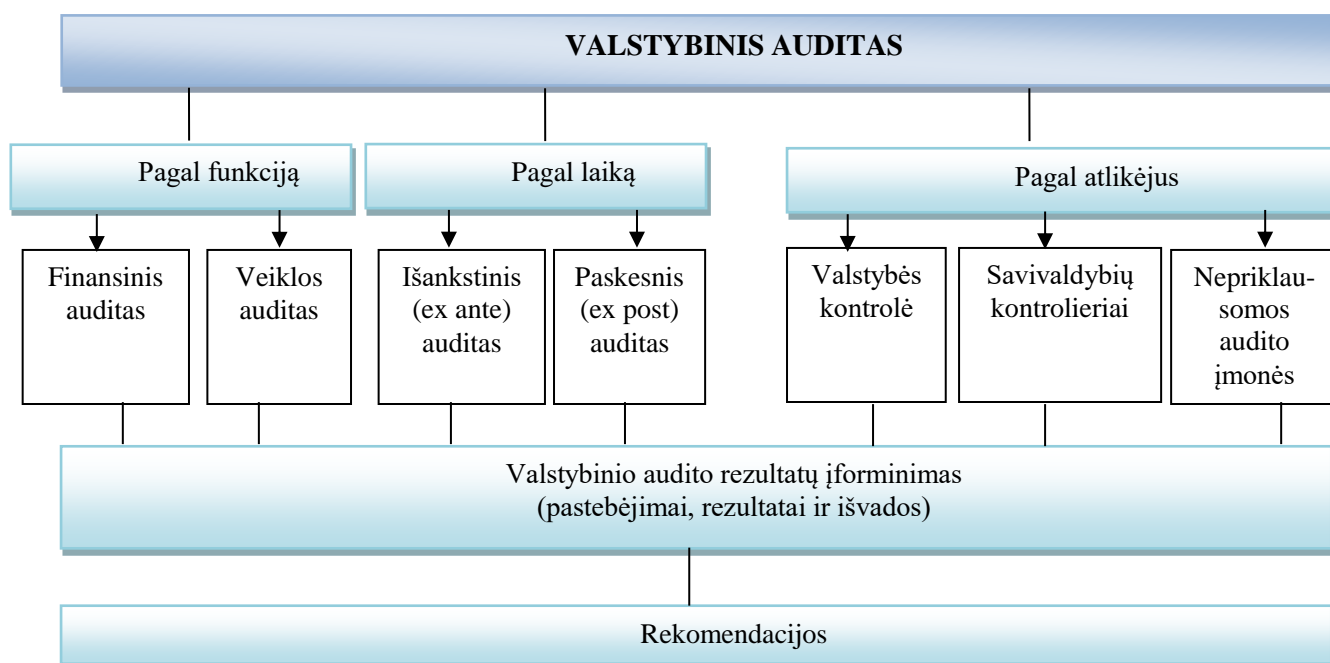
Išorės ir vidaus auditoriams keliami reikalavimai kompetencijai taip pat skiriasi. Išorės auditorius turi gerai išmanyti apskaitos, atskaitomybės ir audito standartus, gerai žinoti padėtį ūkyje. Vidaus auditorius turi išmanyti ne tik įmonės finansinę apskaitą, tačiau turi būti įsigilinęs ir į įmonės kurioje dirba veiklą. Išorės auditorius privalo turėti auditoriaus pažymėjimą, kurio išdavimo reikalavimus ir tvarką nurodo LR finansinių ataskaitų audito įstatymas. Vidaus auditoriams kvalifikacinis dokumentas nebūtinus.

Apibendrinant išorės ir vidaus audito panašumus ir skirtumus galima teigti, kad išorės auditas,

jo atlikimo tvarka, auditoriaus kompetencijos reikalavimai yra griežčiau reglamentuoti negu vidaus audito. Išorės auditoriaus nepriklausomumas yra daug didesnis negu vidaus auditoriaus, kuris tiesiogiai pavaldus įmonės vadovui, kurioje dirba.

Toliau aptariamos Lietuvos viešajame sektoriuje susiformavusios audito rūšys. Nagrinėjant valstybinį ir viešojo sektoriaus auditą galima surasti įvairių jo skirstymo variantų. Limos deklaracijoje (1977) minimas finansų valdymo ir apskaitos teisėtumo, taisyklingumo ir veiklos auditas. 100 TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ išskiriamos trys pagrindinės viešojo sektoriaus audito rūšys – finansinių ataskaitų auditas, reikalavimų vykdymo (atitikties auditas) ir veiklos auditas. LR valstybės kontrolės įstatyme (2002) skiriamas dviejų rūšių auditas: finansinis (teisėtumo) ir veiklos.

J. Mackevičius ir kt. (2007) savo straipsnyje „Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas“ pastebi, kad skirtinguose leidiniuose ir teisės aktuose valstybinio audito rūšys skiriamos nesilaikant jokių klasifikavimo požymių (p. 49). Autoriai valstybinį auditą skirsto pagal tris požymius: *pagal funkciją* (finansinis ir veiklos), *pagal laiką* (išankstinis ir paskesnis) ir *pagal atlikėjus* (Valstybės kontrolė, Savivaldybių kontrolieriai, Nepriklausomos audito įmonės) (žr. 2 pav.)



Šaltinis: Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007, p. 50

2 pav. Valstybinio audito klasifikavimas

Valstybinio audito reikalavimuose (2017) išskiriamos dvi audito rūšys, kurias atlieka Valstybės kontrolė, tai finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas. Apibendrinant, galima teigti, kad Lietuvos viešajame sektoriuje yra susiformavusios ir jau nusistovėjusios dvi audito rūšys, tai finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas (žr. 3 pav.).

LR valstybės kontrolės įstatyme (2002) aiškiai apibrėžiamos abi viešojo sektoriaus audito rūšys. *Finansinis (teisėtumo) auditas* - audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas nepriklausomos nuomonės pareiškimas. *Veiklos auditas* – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu. C. G. Waring ir S. L. Morgan (2007) veiklos auditą apibrėžia, kaip sisteminių, objektyvų vyriausybės programos ar jos veiklos pasiekimų ar procesų vertinimą, siekiant nustatyti jų ekonomiškumą, efektyvumą arba veiksmingumą. Šis įvertinimas kartu su rekomendacijomis veiklai gerinti informuoja vadybininkus, ministrus ir įstatymų leidėjus, kurie yra atsakingi už rekomendacijų įgyvendinimą ar užtikrinimą, kad būtų atlikti koreguojantys veiksmai (p. 323).



Šaltinis: parengta autorės

3 pav. Viešojo sektoriaus audito rūšys

Lyginant su finansiniu (teisėtumo) auditu, veiklos auditas Lietuvoje atsirado ne taip ir seniai. Lietuvoje formalia veiklos audito pradžia laikytina 2002 m. kovo 1 d., kai įsigaliojus Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės naujos redakcijos įstatymui, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė įteisinta kaip aukščiausiaji valstybinio audito institucija, atliekanti finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus pagal tarptautinius audito standartus (Daujotaitė ir kt., 2012, p.22). Audito raidos pokyčius skatino socialiniai, ekonominiai, technologiniai ir kt. veiksniai, todėl identifikuojami trys viešojo sektoriaus audito raidos etapai: tradicinis finansinis auditas, finansinis auditas ir veiklos auditas (Daujotaitė ir kt. 2012, p. 26).

Pirmasis etapas – tradicinis finansinis auditas, orientuotas į finansinių ataskaitų tikrinimą ir jų tikrumo bei teisingumo patvirtinimą. Šiame etape daugiausiai dėmesio skiriama siekiant išsiaiškinti, ar viskas teisėta ir teisinga procedūriniu požiūriu, ar skirtos biudžeto lėšos išleistos patvirtintiems tikslams ir laikantis nustatytos tvarkos, ar buvo nepatvirtintų išlaidų, korupcijos faktų

ir pan.

Antrasis etapas – **finansinis auditas**, orientuotas į išsamesnę duomenų kokybės analizę, vadinama „patvirtinimu“. Tai parlamentui teikiamų ataskaitų patikimumo patvirtinimas. Svarbesnis tampa sisteminis audito pobūdis. Daugiau dėmesio skiriama institucijų valdymo sistemoms, ypač vidaus kontrolės efektyvumui vertinti.

Trečiasis etapas – **veiklos auditas** kaip atskira audito rūšis. Tai visapusiškas veiklos vertinimas, kuriuo siekiama įvertinti, ar institucija savo veiklą vykdo vadovaudamasi ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, parodyti veiklos tobulinimo galimybes. Dažniausiai aukščiausioje audito institucijoje sukuriamas atskiras padalinys veiklos auditams atlikti (Daujotaitė, 2010, p. 32).

Kaip pastebi D. Daujotaitė (2012), veiklos auditas skatina audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui, rezultatyvumui, o teikiamos rekomendacijos padeda tobulinti veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius, organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų (p. 36-37). Finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas turi šiek tiek panašumų ir nemažai skirtumų (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Viešojo sektoriaus finansinio (teisėtumo) ir veiklos audito palyginimas

Lyginimo kriterijus	Finansinis (teisėtumo) auditas	Veiklos auditas
<i>Tyrimo objektas</i>	Finansinės, biudžeto vykdymo ir (ar) kitos ataskaitos (tiriama apskaitos sistema, vidaus kontrolė).	Veiklos kryptys, programa, organizacija, valdymo sistemos, valdymas.
<i>Tikslas</i>	Įvertinimas, ar finansinės, biudžeto vykdymo ir (ar) kitos ataskaitos parodo tikrąją ir teisingą subjekto būklę, ar jų informacija pagrįsta, išsami, patikima. Auditas orientuotas į pateisinančius dokumentus.	Įvertinimas, ar valstybės ištekliai naudojami ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Auditas orientuotas į subjekto veiklos tikslus, galutinius ir tarpinius veiklos rezultatus.
<i>Audito problema</i>	Auditui atlikti problema nebūtina.	Auditas atliekamas suformulavus problemą.
<i>Metodai</i>	Audito metodai labiau standartizuoti, taikomų metodų kiekis ribotas.	Audito metodai nestandartizuoti – kiekviename audito projekte jie gali skirtis.
<i>Audito kriterijai</i>	Tikrinama atitiktis finansinėms normoms, normatyvams, teisės aktų reikalavimams (teisėtumo tikrinimas).	Tiriamas veiklos ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas, o teisėtumas vertinamas tik tada, kai, neįvertinus subjekto veiklos ir atitikties teisės aktų reikalavimams, negalima pateikti objektyvios išvados.
<i>Bendradarbiavimas</i>	Daugiau bendradarbiaujama su apskaitą tvarkančiu personalu. Audito metu nagrinėjama apskaitos informacija.	Bendrauja su įvairiu subjekto personalu, išorės ekspertais ir pan. Audito metu daugiau dirbama su žmonėmis.

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

<i>Vertinimo kriterijai</i>	Standartizuoti, teisės ir norminiuose aktuose nustatyti vertinimo kriterijai. Auditas orientuotas į kiekybinį vertinimą, vadovaujamosi finansiniais rodikliais ir juos reglamentuojančiais standartais.	Vertinimo kriterijai kiekvieno audito metu gali skirtis – juos nustato auditorius. Auditas orientuotas į kokybinį vertinimą. Veiklai vertinti, be finansinių rodiklių ir juos reglamentuojančių standartų, reikalingi kiti (ne finansiniai) veiklą apibūdinantys rodikliai, veiklą reguliuojantys standartai bei palyginamoji panašių subjektų veikla ir nustatyti subjekto tikslai.
<i>Testai ir procedūros</i>	Numatyti audito standartuose (reikalavimuose). Išlaidų naudingumo analizė neatliekama.	Panašūs kaip finansinio audito, tačiau praktikoje rečiau taikomi. Viena iš pagrindinių atliekamo audito krypčių – išlaidų naudingumo analizė.
<i>Darbo dokumentai</i>	Audito darbo dokumentai labiau standartizuoti.	Standartizuoti darbo dokumentai naudojami ribotai.
<i>Audito rezultatų įforminimas</i>	Audito rezultatai įforminami audito ataskaitoje ir standartizuotos formos audito išvadoje	Audito rezultatai įforminami tik audito ataskaitoje. Rekomendacijos dėl veiklos tobulinimo pateikiamos audito ataskaitoje. Audito ataskaitų struktūra ir turinys skiriasi – tai priklauso nuo audito problemos
<i>Audito periodiškumas</i>	Auditas atliekamas reguliariai, dažniausiai kasmet tuose pačiuose audituojamuose subjektuose.	Auditas atliekamas nereguliariai. Nesikartoja kasmet ir subjektų ir temų požiūriu. Audito objektai ir subjektai parenkami pagal problemų reikšmingumą.
<i>Laikotarpis</i>	Atliekamas praėjusio laikotarpio auditas – analizuojami įvykdyti faktai.	Audito metu gali būti atsižvelgiama į įvykdytą, šiuo metu vykdomą ar būsimą veiklą, t.y. teikiami ateities veiklos tobulinimo siūlymai.

Šaltinis: Daujotaitė, 2010, p. 37-38; Daujotaitė, 2012, p. 39-40.

Kaip matoma iš 1 lentelės veiklos auditas nuo finansinio (teisėtumo) audito skiriasi ne tik teoriniais, bet ir praktiniais aspektais. Pagrindinis šių audito rūšių panašumas siejamas su audito procesu. D. Daujotaitė (2010) pastebi, kad audito proceso metu tiek finansiniai, tiek veiklos auditoriai naudoja pažangias technologijas (kompiuterinę, bei programinę įrangą), taiko standartizuotas audito procedūras ir testus, siekdami objektyviai pagrįsti savo nuomonę (p. 38). Tai ir yra pagrindinis finansinio (teisėtumo) ir veiklos audito panašumas. Žiūrint į skirtumus, skiriasi finansinio ir veiklos audito objektas, tikslas, vertinimo kriterijai, bendradarbiavimas, audito periodiškumas bei kiti kriterijai. Finansinio (teisėtumo) audito tyrimo objektas yra finansinės, biudžeto vykdymo ir kitos ataskaitos, tuo tarpu veiklos audito pati organizacija, valdymo sistemos bei valdymas. Veiklos auditas orientuojasi į subjekto veiklos tikslus, veiklos galutinius ir tarpinius rezultatus. Finansinio (teisėtumo) auditui atlikti nėra būtina problema, o veiklos auditas negali būti atliekamas nesuformulavus problemos. Problemos pasirinkimas ir formulavimas yra ilgas ir svarbus

veiklos audito procesas. Galima įvardinti ir tai, kad finansinio (teisėtumo) audito vertinimo kriterijai, darbo dokumentai, rezultatų informinimas yra griežtai standartizuotas, o veiklos audito rekomendacinio pobūdžio. Vertinimo kriterijai, darbo dokumentai ir ataskaitos struktūra priklauso nuo audito problemos. Vienas iš veiklos audito išskirtinumų lemia tai, kad dažniausiai jis tapatinamas su ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu sąvokomis:

- *Ekonomiškumas – tai taupus išteklių naudojimas, išlaikant nustatytą produkto ar teikiamų paslaugų kokybę. Vertinant ekonomiškumą, tikrinama, ar lėšos yra išleistos jas taupant ir pagal tikslinę paskirtį.*
- *Efektyvumas – tai santykis tarp pasiektų rezultatų ir jų siekiant panaudotų išteklių. Vertinant efektyvumą, labai svarbu nustatyti, ar audituojamas subjektas panaudoja visas galimybes, kad sukurtų tos pačios kokybės ir daugiau paslaugų, sunaudodamas kuo mažiau išteklių.*
- *Rezultatyvumas – tai tam tikrų tikslų pasiekimo lygis. Vertinant rezultatyvumą, svarbu pasiektus rezultatus palyginti su planuotais rodikliais (Mackevičius ir kt. ,2007, p. 50).*

D. Daujotaitė ir kt. , (2012) pastebi, kad tradicinis finansinio audito modelis apima pasikartojantį metinių finansinių ataskaitų patikrinimą, o veiklos auditas paprastai vykdomas kaip individualiai pritaikytas projektas (p. 41).

Apibendrinant galima teigti, kad audito sistemą sudaro skirtingų auditų visumą. Mokslinėje literatūroje auditas klasifikuojamas pagal įvairius požymius: pagal institucinę priklausomybę, pagal funkcijas, pagal privalomumą ir kt. Lietuvos viešajame sektoriuje yra susiformavusios ir jau nusistovėjusios dvi audito rūšys, tai finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas. Finansinio (teisėtumo) audito metu vertinama ar finansinės, biudžeto vykdymo ir kitos ataskaitos parodo tikrą ir teisingą subjekto būklę, ar jų informacija pagrįsta, išsami ir patikima. Veiklos audito metu vertinama, ar valstybės ir savivaldybių ištekliai naudojami ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai.

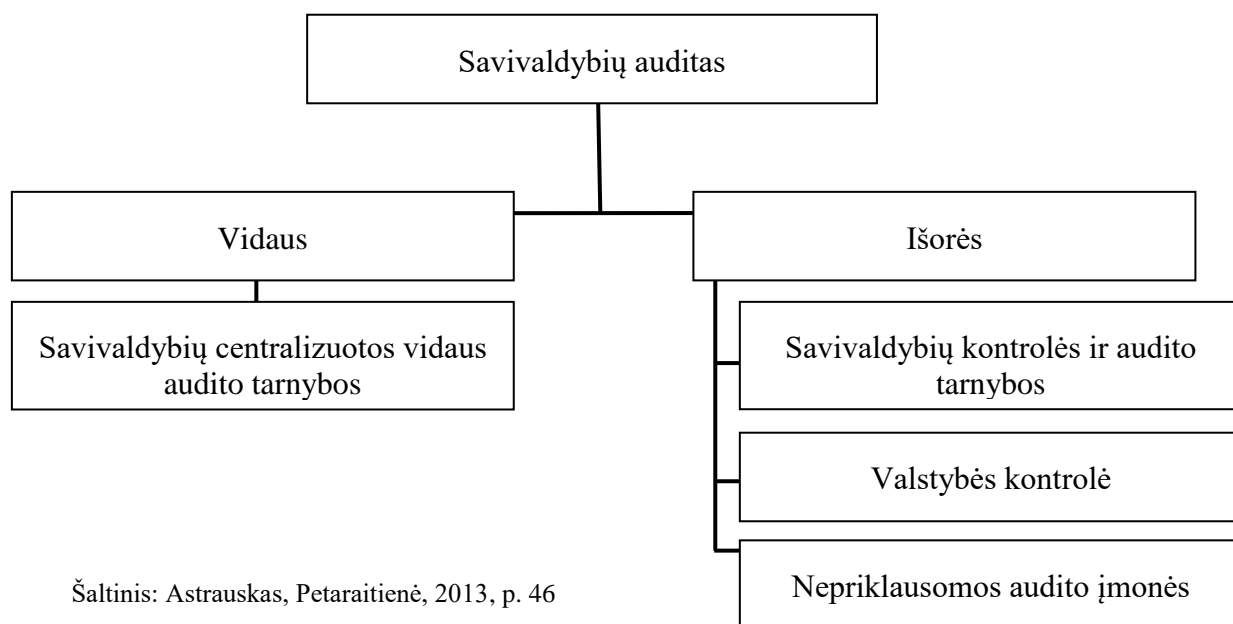
1.3. Finansinio (teisėtumo) audito atlikėjai

Viešojo sektoriaus auditas - svarbus efektyvaus viešųjų finansų valdymo elementas, būtina reguliavimo sistemos dalis. Tvarkingas ir efektyvus viešųjų finansų naudojimas sudaro prielaidas rezultatyviems valdžios institucijų sprendimams (Astrauskas, Petaraitienė, 2013, p. 45). Atliekamas auditas padeda nustatyti pažeidimus ir kontroliuoti , ar tinkamai, ekonomiškai ir rezultatyviai naudojamos lėšos bei vykdoma veikla. Kaip pastebi A. Astrauskas ir kt. (2013) patikrintos ir pagrįstos informacijos pateikimas valdžios institucijoms ir visuomenei, skelbiant objektyvias ataskaitas, padeda užtikrinti valstybės stabilumą ir gerinti viešojo sektoriaus valdymo procesus (p.

45).

Kaip jau minėta anksčiau, pagal institucinę priklausomybę auditas skirstomas į vidaus ir išorės auditą, kuris funkcionuoja ir savivaldybių lygmeniu. Savivaldybių auditas priklauso bendrai viešojo sektoriaus sistemai Lietuvoje. Šiame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas savivaldybių lygmens išorės auditui ir jo atlikimui.

A. Astrauskas ir kt. (2013) pateikia pagal LR vietos savivaldos įstatymą parengtą konkretų paveikslą, kuris nurodo savivaldybių audito sistemoje veikiančius subjektus. Savivaldybių auditas skirstomas į vidaus ir išorės auditą. Vidaus auditą savivaldybėse atlieka centralizuotos vidaus audito tarnybos. Išorės auditą atlieka savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos, Valstybės kontrolė ir nepriklausomos audito įmonės (žr. 4 pav.). LR vietos savivaldos įstatyme (2008) nurodyta, kad kiekvienoje savivaldybėje privalo veikti savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba ir savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba. Be savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos ir centralizuotos vidaus audito tarnybos auditą savivaldybėse gali atlikti Valstybės kontrolė ir nepriklausomi išorės auditoriai.



Šaltinis: Astrauskas, Petaraitienė, 2013, p. 46

4 pav. Savivaldybių audito sistemoje veikiantys subjektai

Vidaus auditas - nepriklausoma ir objektyvi tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veikla, kuria siekiama padėti gerinti viešojo juridinio asmens valdymą, rizikos valdymą ir vidaus kontrolę (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2019). Vidaus auditoriai, vykdydami nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą padeda užtikrinti viešojo juridinio asmens gerinimą (Astrauskas ir kt., 2013).

Vidaus auditą savivaldybėse atlieka centralizuotos vidaus audito tarnybos, kurias įstatymų numatyta tvarka steigia savivaldybių tarybos. *Savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba –*

savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, įsteigtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ar kitose savivaldybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse, pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui. (LR vietos savivaldos įstatymas, 2008). Savivaldybių centralizuotų audito tarnybų veiklą reglamentuoja LR vietos savivaldos įstatymas (2008) ir LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2019).

Centralizuota vidaus audito tarnyba vykdydama savo funkcijas turi siekti pagrindinių uždavinių numatytų LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 straipsnyje (2019), (žr. 5 pav.).

Vidaus audito uždaviniai

1. Tirti ir vertinti VJA valdymą, rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, atsižvelgiant į:
 - a) VJA veiklą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų laikymąsi;
 - b) VJA strateginių planavimo dokumentų įgyvendinimą;
 - c) VJA veiklos valdymą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu;
 - d) VJA turto apskaitą, valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
 - e) VJA teikiamą informaciją apie finansinę ir kitą veiklą;
2. tirti ir vertinti VJA gautų Europos Sąjungos ir (arba) tarptautinės finansinės paramos lėšų panaudojimo administravimą;
3. teikti VJA vadovui rekomendacijas dėl VJA valdymo, rizikos valdymo ir vidaus kontrolės tobulinimo;
4. konsultuoti VJA vadovą, VJA administracijos padalinių ir (ar) VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA vadovus VJA valdymo, rizikos valdymo ir vidaus kontrolės klausimais.

Šaltinis: parengta autorės pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, 2019

5 pav. Vidaus audito uždaviniai

Vidaus audito tarnyba savo funkcijas įgyvendina atlikdama vidaus auditus ir jų rezultatų pagrindu formuluodama rekomendacijas. Vidaus auditoriai atlikto audito ataskaitas pateikia savivaldybės administracijos direktoriui ir audituotų subjektų vadovams. Šie turi priimti sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų įgyvendinimo (LR vietos savivaldos įstatymas, 2008). LR Vietos savivaldos įstatyme nustatyta, jog atlikdama auditą savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba gali pasinaudoti vidaus auditorių ataskaitomis, darbo dokumentais bei kita informacija.

Pagrindinis savivaldybių išorės audito atlikėjas yra kontrolės ir audito tarnyba. *Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba* – subjektas, prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai (LR vietos savivaldos įstatymas, 2008). Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos pagrindinis tikslas – skatinti savivaldybės viešojo sektoriaus atskaitingumą į rezultatus ir žmogaus poreikius orientuotą valdymą ir skatinti skaidrų ir efektyvų savivaldybės biudžeto lėšų ir turto naudojimą, finansų bei turto

valdymo ir kontrolės sistemų pažangą viešajame sektoriuje. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba vykdydama savo veiklą atlieka nemažai funkcijų:

1. *atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės valdomose įmonėse;*
2. *kiekvienais metais iki liepos 15 dienos parengia ir reglamente nustatyta tvarka pateikia savivaldybės tarybai išvadą dėl pateikto tvirtinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio;*
3. *rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimus priimti reikalingas išvadas dėl savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už savivaldybės valdomų įmonių imamas paskolas;*
4. *rengia ir savivaldybės tarybai teikia išvadas dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų įgyvendinimo tikslingumo ir pritarimo galutinėms viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutarties sąlygoms, jeigu jos skiriasi nuo sprendime dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų įgyvendinimo tikslingumo nurodytų partnerystės projekto sąlygų;*
5. *rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas dėl skolininkų ir skolininkų, už kurių įsipareigojimų vykdymą garantuoja valstybė, ūkinės ir finansinės būklės, taip pat dėl iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, teikiamų paskolų ir valstybės garantijų teikimo, paskolų naudojimo pagal tikslinę paskirtį ir paskolų grąžinimo;*
6. *Valstybės kontrolės prašymu teikia savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atliktų auditų ataskaitas ir darbo dokumentus audito išorinei peržiūrai atlikti;*
7. *Atlieka įstatymuose ir kituose teisės aktuose priskirtas funkcijas (LR vietos savivaldos įstatymas, 2008).*

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba atlieka išorės finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose (savivaldybės biudžetinėse įstaigose, viešosiose įstaigose bei kitose savivaldybės įstaigose) ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse (akcinėse bendrovėse, uždarosiose akcinėse bendrovėse, savivaldybės įmonėse ir kt.) pagal valstybiniam auditui keliamus reikalavimus. Remiantis LR vietos savivaldos įstatymu (2008) savivaldybės kontrolierius merui, savivaldybės vykdomajai institucijai, audituotų subjektų vadovams teikia išvadas, ataskaitas ir sprendimus, kurie buvo priimti dėl finansinio ir veiklos audito metu nustatytų ir nepašalintų teisės aktų pažeidimų. Patvirtintos audito ataskaitos ir išvados turi būti skelbiamos savivaldybės interneto svetainėje, o jeigu įmanoma, - ir per kitas visuomenės informavimo priemones.

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybą, kaip juridinį asmenį, steigia savivaldybės taryba.

Tarnyboje turi būti įsteigta ne mažiau kaip dvi pareigybės (įskaitant savivaldybės kontrolieriaus pareigybę). Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai vadovauja ir už jos veiklą atsako savivaldybės kontrolierius (LR vietos savivaldos įstatymas, 2008). Įsteigtos tarnybos teisinė forma – biudžetinė įstaiga. Savivaldybės kontrolierius yra atskaitingas savivaldybės tarybai, kuri savivaldybės biudžete nustato savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai skiriamų asignavimų dydį.

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba savo veikloje vadovaujasi LR vietos savivaldos įstatymu. Kaip pastebi A. Astrauskas ir kt. (2013) šis įstatymas pagal savo pobūdį nėra specialus audito srities reguliavimo įstatymas. Pačiame LR vietos savivaldos įstatyme nurodyta, kad kontrolės ir audito tarnyba kaip pat vadovaujasi kitais įstatymais (žr. 2 lentelę), tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais bei Valstybės kontrolės patvirtintomis metodikomis. A. Astrauskas ir kt. (2013) išvelgia problemą dėl neaiškaus savivaldybių kontrolierių atliekamo audito reglamentavimo. Nors savivaldybių kontrolieriai vadovaujasi valstybinio audito reikalavimais, jų atliekamo audito negalima pavadinti valstybiniu. Taip pat pastebima, kad LR audito įstatymas reglamentuoja, tik auditorių dirbančių audito įmonėse ir auditą atliekančių savarankiškai auditorių, veiklą. Dėl šios priežasties „nėra pakankamai aiškūs savivaldybių kontrolierių statusas ir jų atliekamo audito pobūdis“ (Astrauskas ir kt., 2013, p. 48.). Kontrolės ir audito tarnyba atlikdama jai pavestas funkcijas, taip pat vadovaujasi tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikymo, nuomonės nepriklausomumo, viešosios atskaitomybės, audituojamo subjekto vadovybės atsakomybės, vidaus kontrolės, duomenų prieinamumo, viešųjų ir privačių interesų konflikto vengimo principais.

2 lentelė. Teisės aktai, kuriais vadovaujasi savivaldybių išorės auditoriai

Teisės akto pavadinimas	
LR Konstitucija	LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas
LR vietos savivaldos įstatymas	LR valstybės tarnybos įstatymas
LR valstybės kontrolės įstatymas	LR biudžeto sandaros įstatymas
LR biudžetinių įstaigų įstatymas	LR valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas
LR viešųjų įstaigų įstatymas	LR valstybės skolos įstatymas
LR sveikatos priežiūros įstaigų įstatymas	Ir kiti teisės aktai
LR viešojo administravimo įstatymas	

Šaltinis: parengta autorės

Be savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos savivaldybių išorės auditą, tam tikra apimtimi gali atlikti Valstybės kontrolė. Valstybės kontrolė yra Lietuvos Respublikos aukščiausioji valstybinio audito institucija. Jos pagrindinė funkcija – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomi ir naudojami valstybės finansai ir kitas turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas (Valstybės kontrolės nuostatai, 2019). Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto tikslines dotacijas, lėšų skirtų savivaldybių biudžetams naudojimui, savivaldybių biudžeto vykdymą ir turto valdymą,

naudojimą bei disponavimą juo. Prireikus valstybės kontrolieriaus sprendimu Valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių, taip pat savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą (Astrauskas ir kt., 2013, p. 48).

Valstybės kontrolė taip pat atlieka savivaldybės kontrolieriaus atliekamo audito išorinę peržiūrą. Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti atlikto audito kokybę, paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis, pateikti vadovybei patikimą informaciją apie audito kokybę. Vykdam išorinę peržiūrą aiškinamasi, kaip laikytasi valstybinio audito reikalavimų sudarant audito planą ir programą, renkant audito įrodymus, įforminant audito ataskaitą ir teikiant audito išvadą (Mackevičius ir kt., 2007, p. 53). A. Astrauskas ir kt. (2013) savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) santykių su Valstybės kontrole išskiria tris pagrindines sąsajas:

- bendra audituojama aplinka;
- bendri audito standartai ir metodika;
- Valstybės kontrolės atliekamos savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų išorinės peržiūros (p.48).

Savivaldybėse išorės auditą gali atlikti ir nepriklausomas atestuotas išorės auditorius, nes audito paslaugos savivaldybėse gali būti perkamos. LR vietos savivaldos įstatymas (2008) nurodo, kad savivaldybės kontrolės komitetas turi teisę siūlyti savivaldybės tarybai atlikti nepriklausomą savivaldybės turto ir lėšų naudojimo teisėtumo, tikslingumo ir efektyvumo, bei savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos auditą. Sprendimą dėl nepriklausomo auditoriaus pirkimo priima savivaldybės taryba. Kaip pastebi A. Astrauskas ir kt. (2013) išsamių duomenų, ar savivaldybės dažnai naudojasi galimybe pirkti nepriklausomo audito paslaugas, nėra, todėl sudėtinga vertinti šios galimybės svarbą ir įtaką savivaldybių audito srityje (p. 49).

Apibendrinant galima teigti, kad viešojo sektoriaus auditas yra svarbus efektyvaus viešųjų finansų valdymo elementas, būtina reguliavimo sistemos dalis. Pagal institucinę priklausomybę auditas skirstomas į vidaus ir išorės auditą, kuris funkcionuoja ir savivaldybių lygmeniu. Vidaus auditą savivaldybėse atlieka centralizuotos vidaus audito tarnybos. Išorės auditą atlieka savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos, Valstybės kontrolė ir nepriklausomos audito įmonės.

1.4. Vidaus kontrolės vaidmuo finansinio (teisėtumo) audito procese

Kiekviena veikla ir kiekvienas darbuotojas turi būti kontroliuojami, kitaip veiklos procesas turi tendenciją išsiderinti, o nekontroliuojami darbuotojai pradeda netinkamai vykdyti savo pareigas. Turto racionalaus naudojimo ir saugumo užtikrinimo požiūriu svarbiausia grandis yra vidaus kontrolė (Lakis, 2007, p. 83). Privačiame sektoriuje vidaus kontrolė kuriama įmonės

vadovybės iniciatyva, privalomumas įstatymuose nėra numatytas, o viešajame sektoriuje efektyvi vidaus kontrolė yra privaloma. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema yra skirta nustatyti ir valdyti institucijos rizikos veiksnius, užtikrinti, kad veikla vyktų pagal paskirtį, įgyvendintų bendruosius tikslus ir būtų sutelkta efektyviai ir laiku teikti kokybiškas viešojo sektoriaus paslaugas (Valstybinio audito ataskaita, 2017). Efektyvi vidaus kontrolės sistema padeda vadovams ir darbuotojams ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai vykdyti veiklą, valdyti ir naudoti turimą turtą, teikti patikimas ir teisingas finansines ataskaitas ir išvengti didesnių klaidų, neatitikimų bei pažeidimų.

Vidaus kontrolės diegimas viešajame sektoriuje prasidėjo nuo 1998 m.: priimtas LR Vyriausybės nutarimas „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo“. Šia programa buvo siekta įvertinti esamą valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės būklę ir sukurti teisinius pagrindus, leidžiančius pertvarkyti darbą pagal naujausius veiklos būdus bei metodus (Kanapickienė, 2013, p. 17). 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253 buvo priimtas LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (įsigaliojo 2003 m. sausio 1 d.), kuris tapo teisiniu pagrindu vidaus kontrolei viešajame sektoriuje. Įstatymas 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 šio Įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002). Nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojo nauja LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo redakcija (priimtas 2019 m. liepos 11 d. Nr. XIII-2312 nutarimu). Senoje ir naujoje LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo redakcijoje yra daug bendrų nuostatų, tačiau yra ir nemažai skirtumų, atnaujinimų bei papildymų. Šių įstatymų sandara, t.y. skirsniai ir straipsniai pateikiami 2 priede.

Naujoji įstatymo redakcija papildyta naujomis sąvokomis: vidaus kontrolės politika, viešojo juridinio asmens rizika, viešojo juridinio asmens rizikos valdymas, viešojo juridinio asmens rizikos veiksniai. Nebeliko finansų kontrolės apibrėžimo. Taip pat pirmame skirsnyje atsirado 3 straipsnis, kuris nurodo LR finansų ministerijos kompetenciją vidaus kontrolės ir vidaus audito srityse. Pagal įstatymą LR finansų ministerija rengia teisės aktus, reglamentuojančius viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolę ir yra atsakinga už metodinį vadovavimą vidaus kontrolės klausimais (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2019).

Naujojoje įstatymo redakcijoje aptariami vidaus kontrolės principai bei vidaus kontrolės elementai. Atsiranda pareiga viešųjų juridinių asmenų vadovams nustatyti viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės politiką, kuri apibrėžiama kaip viešojo juridinio asmens veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašų, taisyklių ir kitų dokumentų, skirtų vidaus kontrolei viešajame juridiniame asmenyje sukurti ir įgyvendinti, visuma. Pagal finansų ministro nustatytą tvarką viešųjų juridinių

asmenų vadovai privalo teikti Finansų ministerijai informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje, įskaitant pavaldžius ir (arba) atskaitingus viešuosius juridinius asmenis (2019). Senojoje įstatymo redakcijoje (2002) buvo nustatyta tvarka teikti ataskaitą tik apie finansų kontrolės būklę. Straipsnio reglamentuojančio finansų kontrolės tikslus ir veikimą taip pat neliko.

Naujoji LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo redakcija užsibaigia trečiuoju skirsniu „Vidaus auditas“, kuriame aptariami vidaus audito tikslai ir uždaviniai, vidaus audito tarnybos veikimas, jos ir tarnybos vadovo nepriklausomumas, vidaus audito tarnybos vadovo kompetencija, vidaus auditorių kompetencija ir viešojo juridinio asmens vadovo kompetencija vidaus audito srityje.

Norint suprasti vidaus kontrolės esmę ir svarbą veikloje būtina išsiaiškinti jos sampratą, apžvelgti tikslus, bei elementus. Lietuvos ir užsienio mokslinėse publikacijose ir teisės aktuose vidaus kontrolė apibrėžiama nevienodai. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse (2004) *vidaus kontrolė* apibrėžiama kaip *kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė bei darbuotojai ir kuris skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrinti, kad vadovaujantis organizacijos misija, įgyvendinami šie bendrieji tikslai:*

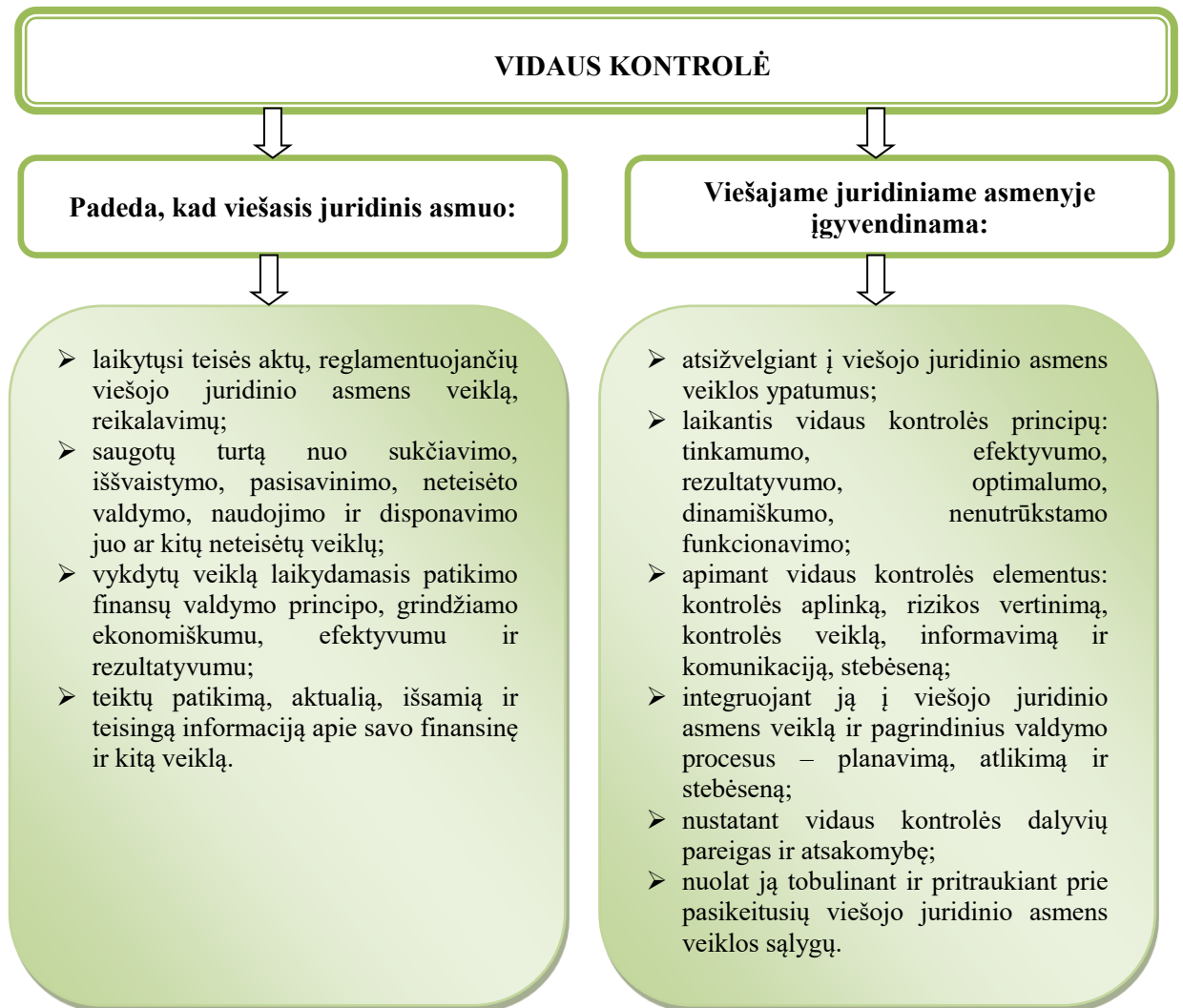
- *tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą;*
- *vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus;*
- *laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų;*
- *saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo (p. 5).*

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolė apibrėžiama kaip tam tikra veikla, kuria siekiama pagerinti įstaigos veiklą naudojant tam tikras procedūras, užkertančias kelią neefektyviam, neteisėtam, nerezultatyviam biudžeto lėšų naudojimui bei klaidoms ar kitoms problemoms valstybinės institucijos veikloje (Turishcheva T.B., 2019, p. 376).

L. Frazer (2020) pateikia, kad vidaus kontrolė tai vadovybės parengtos taisyklės ir procedūros, kurios užtikrina, kad finansinė atskaitomybė yra patikima, atliekamos operacijos efektyvios ir veiksmingos bei veikla atitinka galiojančius įstatymus bei kitus teisės aktus (p. 29).

LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2002) apibrėžiama, kad vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą. Naujojoje minėto įstatymo redakcijoje (2019) vidaus kontrolės apibrėžimas kur kas siauresnis: vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens rizikos valdymui jo vadovo sukurta kontrolės sistema, padedanti siekti organizacijos tikslų (žr. 6 pav.). Nesunku pastebėti, kad visuose

apibrėžimuose pabrėžiami tokie patys pagrindiniai dalykai: būtinumas laikytis teisės aktų reglamentuojančių veiklą, saugoti turtą nuo sukčiavimo, iššvaistymo, neteisėto panaudojimo, vykdyti veiklą laikantis patikimo finansų valdymo principo, grindžiamo ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu, taip pat teikti patikimą, aktualią bei išsamią informaciją apie įstaigos finansinę ir kitą veiklą.



Šaltinis: parengta autorės pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą (2019)

6 pav. Vidaus kontrolės tikslai ir įgyvendinimas

6 pav. pateikiama, kad VJA asmenyje vidaus kontrolė įgyvendinama atsižvelgiant į VJA veiklos ypatumus, laikantis vidaus kontrolės principų, apimant vidaus kontrolės elementus, integruojant į ją viešojo juridinio asmens veiklą ir pagrindinius valdymo procesus – planavimą, atlikimą ir stebėseną, nustatant vidaus kontrolės pareigas ir atsakomybę bei nuolat ją tobulinant ir pritaikant prie pasikeitusių veiklos sąlygų. Kaip nurodo LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2019) toliau pateikiami 6 pagrindiniai principai, kuriais turi vadovautis VJA

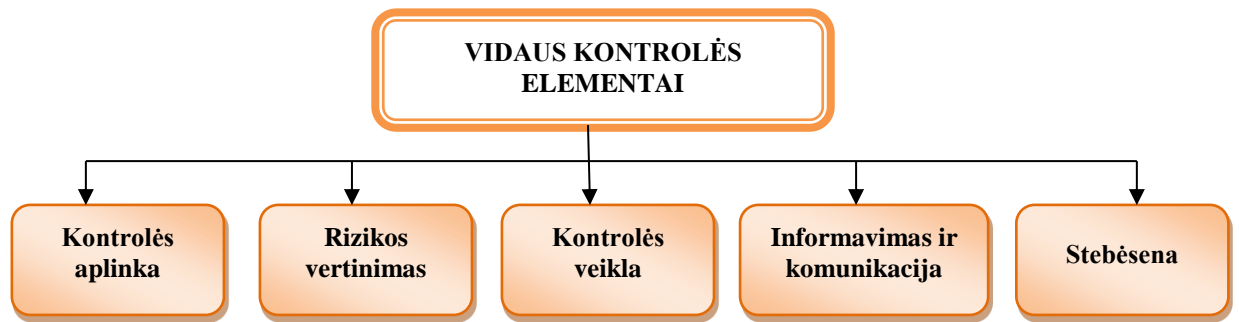
įgyvendinant vidaus kontrolę:

- 1) *tinkamumo* – vidaus kontrolė pirmiausia turi būti įgyvendinama tose viešojo juridinio asmens veiklos srityse, kuriose susiduriama su didžiausia rizika;
- 2) *efektyvumo* – vidaus kontrolės įgyvendinimo sąnaudos neturi viršyti dėl atliekamos vidaus kontrolės gaunamos naudos;
- 3) *rezultatyvumo* – turi būti pasiekti vidaus kontrolės tikslai;
- 4) *optimalumo* – vidaus kontrolė turi būti proporcinga rizikai ir neperteklinė;
- 5) *dinamiškumo* – vidaus kontrolė turi būti nuolat tobulinama atsižvelgiant į pasikeitusias viešojo juridinio asmens veiklos sąlygas;
- 6) *nenutrūkstamo funkcionavimo* – vidaus kontrolė turi būti įgyvendinama nuolat.

Pateikti pagrindiniai vidaus kontrolės principai pabrėžia, kad vidaus kontrolė turi būti tinkama, efektyvi, rezultatyvi, optimali, dinamiška, bei veikti nenutrūkstamai. Tik laikantis šių principų VJA gali užtikrinti tinkamą ir efektyvų vidaus kontrolės funkcionavimą organizacijoje.

Įvairius Lietuvos autoriai (Lakis, 2017; Mackevičius, 2019; Kanapickienė, 2008; Daujotaitė ir kt., 2016; Mackevičius ir Giriūnas, 2013 bei kt.) savo moksliniuose darbuose nagrinėdami vidaus kontrolę išskirdavo pagrindinius 5 kontrolės elementus. Vidaus kontrolės elementai pirmą kartą buvo paskelbti 1992 m. Organizacijų, remiančių Treadway komisiją, komiteto (angl. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO) ataskaitoje „Vidaus kontrolė – bendra integruota koncepcija“ (Lakis, 2017, p. 302). Gana plačiai vidaus kontrolės sistemos elementai aptariami „Rekomendacinėse vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėse viešojo sektoriaus subjektams“ (toliau Gairės), (2014), „Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse“ (toliau TAAIS 9100), (2004).

Valstybės kontrolė pateiktoje ataskaitoje „Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti“ (2017) taip pat pabrėžė vidaus kontrolės elementų svarbą, bei rekomendavo inicijuoti LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo pakeitimus, nurodant sistemos elementus ir jiems keliamus tikslus. Naujoje LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo redakcijoje (2019) m. įteisinti penki vidaus kontrolės sistemos elementai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija ir stebėseną (žr. 7 pav.). Įstatyme akcentuojama, kad vidaus kontrolė VJA turi būti įgyvendinama apimant visus penkis vidaus kontrolės elementus.



Šaltinis: parengta autorės

7 pav. Vidaus kontrolės elementai

Kontrolės aplinka. Kontrolės aplinka – tai aplinka, kurioje vyksta visa subjekto veikla ir darbuotojai įgyvendina savo pareigas ir kurioje turi funkcionuoti subjekto vidaus kontrolės sistema. Kontrolės aplinka yra visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina darbo drausmę ir veiklos atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei (Gairės, 2014, p. 7). Pasak J. Mackevičiaus (2019) kontrolės aplinkos elementas yra siejamas su organizacijoje dirbančių žmonių sąmoninga kontrole, kuri ir kuria įmonės vidaus kontrolės aplinką (p. 201). Palankiai kontrolės aplinkai yra svarbu: vadovybės teigiamas požiūris į vidaus kontrolę; dokumentuose užfiksuotų subjekto įgyvendinamų administravimų administravimo funkcijų vykdymas; nustatytų administravimo procedūrų ir tvarkos aprašų laikymasis; patikima valdymo ir kontrolės sistema, kuri greitai pastebi ir ištaiso klaidas; tinkami darbuotojai; tinkamas personalo valdymas (Gairės, 2014, p.7). TAAIS 9100 (2004) išskiriami pagrindiniai elementai, kurie sudaro kontrolės aplinką: vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės, kompetencijos siekis, vadovybės filosofija ir veiklos stilius, organizacinė struktūra, žmogiškųjų išteklių politika ir praktika (p. 15-17) (žr. 3 priedą). Teisingai įdiegtas kontrolės aplinkos elementas užtikrina įmonėje discipliną bei struktūrą ir atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei (Mackevičius, 2019, p. 201).

Rizikos vertinimas. Rizikos vertinimas – tai rizikos veiksnių, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas (TAAIS 9100, p. 18). Rizikos vertinimo elementas yra susijęs su organizacijos rizikų, turinčių glaudų ryšį su finansinių ataskaitų patikimumu, nustatymu, analize ir valdymu. Kai įmonė nusistato aiškius tikslus ir suformuoja efektyvią vidaus kontrolės aplinką, ji turi įvertinti organizacijos riziką, su kuria ji susiduria įgyvendindama savo misiją ir iškeltus tikslus, nes tai sudaro pagrindą tinkamam reagavimui į ją (Giriūnas, Mackevičius, 2013, p. 85). Pagal TAAIS 9100 (2004) vienas iš pagrindinių rizikos įvertinimo tikslų – suteikti vadovybei informacijos apie rizikos sritis, kuriose būtina imtis veiksmų, ir jų santykinį prioritetiškumą. Todėl paprastai sudaroma tam tikra rizikos

skirstymo į kategorijas sistema, pvz., didelė, vidutinė ar maža rizika (p.20). Rizikos įvertinimas apima rizikos nustatymą, rizikos vertinimą, organizacijos toleruojamos rizikos nustatymą ir reagavimo numatymą.

Kontrolės veikla. Kontrolės veikla – tai subjekto patvirtintos taisyklės, tvarkos aprašai ir kiti teisės aktai, skirti tinkamam subjekto valdymui ir veiklos kontrolei užtikrinti ir jose numatyti subjekto darbuotojų veiksmai, skirti klaidų, apgaulių, kitų neteisėtų veiklų rizikai pašalinti ir (arba) sumažinti iki priimtino lygio, bei veiksmai, skirti pasiekti subjekto veiklos tikslus (Gairės, 2014, p. 31). Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi, būti tinkama, nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą planą, efektyvi sąnaudų požiūriu, visapusė, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais (TAAIS 9100, p. 22).

Kontrolės veikla apima įvairią prevencinio ir (arba) nustatomojo pobūdžio veiklą: įgaliojimų, leidimų suteikimą; išteklių (taip pat dokumentų) prieigos kontrolę; funkcijų (leidimo davimo, operacijos atlikimo, užregistravimo ir patikimumo) atskyrimą; veiklos ir rezultatų peržiūras; patikrinimus ir kt. (žr. 3 lentelę). Kad būtų pasiekti organizacijos tikslai, vidaus kontrolės veiklą būtina turi papildyti ir ištaisomieji veiksniai, kurie turi būti efektyvūs išlaidų požiūriu. Taigi kontrolės veiksmų elementas turi turėti tokias sudėtines dalis kaip politikos ir procedūros; saugumas; pokyčių valdymas; veiklos tęstinumas ir užsakomųjų paslaugų naudojimas (Giriūnas, Mackevičius, 2013, p. 85).

3 lentelė. Kontrolės veiksmai

Nustatomojo ir (arba) prevencinio pobūdžio veiklos pavadinimas	Trumpas aprašymas
<i>Įgaliojimų, leidimų atlikti ūkinės operacijas suteikimas</i>	Užtikrina, kad būtų atliekamos tik vadovybės patvirtintos ūkinės operacijos, Įgaliojimų ir leidimų ūkinėms operacijoms atlikti suteikimo procedūros turėtų būti pagrįstos apskaitos ir kitais dokumentais, apie jas turi būti tinkamai informuoti subjekto padalinių vadovai ir darbuotojai. Įgaliojimo ir leidimo suteikimo tvarkos laikymasis užtikrina, kad darbuotojai veikia vadovaudamiesi vadovybės nurodymais ir (arba) teisės aktais.
<i>Prieigos prie turto (taip pat informacijos, dokumentų)</i>	Teisė suteikiama tik įgaliotiems asmenims, atsakingiems už turto (taip pat informacijos, dokumentų) saugojimą ir (arba) naudojimą. Prieinamumo apribojimas sumažina riziką, kad jais naudosis neįgaloti asmenys, kad jie bus netinkamai valdomi, naudojami, prarasti, sugadinti, sunaikinti dėl neteisėtų veikų.
<i>Veiklos ir rezultatų peržiūros</i>	Reguliarios subjekto veiklos atitikties tikslams nustatymas, veiklos teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas; ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatų palyginimas su planuotais ir (arba) pateiktais praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje ir veiklos ataskaitose.

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

<i>Funkcijų (įgaliojimo, leidimo atlikti ūkinę operaciją suteikimo, ūkinės operacijos atlikimo ir užregistravimo bei patikrinimo atskyrimas</i>	Subjekto ir (arba) subjekto padalinio uždavinių ir funkcijų priskyrimas atitinkamoms pareigybėms, siekiant sumažinti klaidų, apgaulių, kitų neteisėtų veikų riziką. Tokios funkcijos, kaip ūkinių operacijų ir (arba) ūkinių įvykių patvirtinimas ir vykdymas, juos įforminančių dokumentų saugojimas ir registravimas, kompiuterizuotų informacinių sistemų administravimas ir ūkinių operacijų registravimas kompiuterizuotose informacinėse sistemose, užduočių vykdymas ir jų vykdymo kontrolė ir kt. turi būti atskirtos.
<i>Patikrinimai</i>	Subjekto veiklos procedūrų patikrinimai, kurių metu nustatoma, ar jos atitinka teisės aktų reikalavimus, subjekto vadovo priimtus sprendimus, ar įgyvendinamos priemonės, mažinančios galimų klaidų skaičių, neatitikimų, apgaulių ir kitų neteisėtų veikų mastą. Veiklos patikrinimai gali būti planiniai ir neplaniniai. Subjektų vadovai, įvertinę patikrinimų rezultatus, imasi priemonių veiklos teisėtumui, ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui užtikrinti.

Šaltinis: parengta autorės pagal Gairės, 2014

Vidaus kontrolės sistemos dalis yra finansų kontrolė, kurios tikslas užtikrinti, kad subjekto turto valdymas, naudojimas, apsauga ir disponavimas juo, sutartiniai įsipareigojimai tretiesiems asmenims atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus (Gairės, 2014). Finansų kontrolės rūšys:

- ***Išankstinė finansų kontrolė*** atliekama prieš įgyvendinant finansinius sprendimus, kurie gali būti priimami tik tada, kai juos patvirtina atsakingas už finansų kontrolę darbuotojas. Šios kontrolės metu nustatomas ūkinių operacijų tikslingumas, ar nustatytam tikslui pasiekti programos sąmatoje yra numatytos lėšos, ar jų pakanka. Išankstinė finansų kontrolės funkcija turi būti atskirta nuo sprendimų iniciavimo ir vykdymo.
- ***Einamojo finansų kontrolė*** atliekama ūkinių operacijų metu. Jos paskirtis – atskirti ūkinių operacijų tvirtinimo, vykdymo, įtraukimo į apskaitą ir turto saugojimo funkcijas, siekiant užtikrinti tinkamą subjekto turto naudojimą ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims vykdymą.
- ***Paskesnioji finansų kontrolė*** atliekama po ūkinių operacijų atlikimo ir įforminimo. Jos metu tikrinamos jau atliktos procedūros, siekiant nustatyti ūkinių operacijų teisėtumą, turto naudojimą pagal paskirtį (Gairės, 2014).

Informavimas ir komunikacija. Informacija ir efektyvi komunikacija turi esminę įtaką subjekto veiklos vykdymui ir valdymui (Gairės, 2014, p. 90). Informacija reikalinga visais organizacijos lygmenimis, kad būtų galima užtikrinti efektyvią vidaus kontrolę ir pasiekti organizacijos tikslus. Todėl tarpusavyje susijusi, patikima ir aktuali informacija turi būti nustatoma, kaupiama ir perduodama tokia forma ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės ir kitas pareigas (TAAIS 9100, p.30). Informacija yra komunikacijos pagrindas. Vadovybė turi būti informuota apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką ir vidaus kontrolės funkcionavimą, kitus

aktuales įvykius. Tuo pačiu vadovybė turi perduoti darbuotojams visą jiems reikalingą informaciją, užtikrinti grįžtamąjį ryšį ir vadovavimą (TAAIS 9100, p. 31).

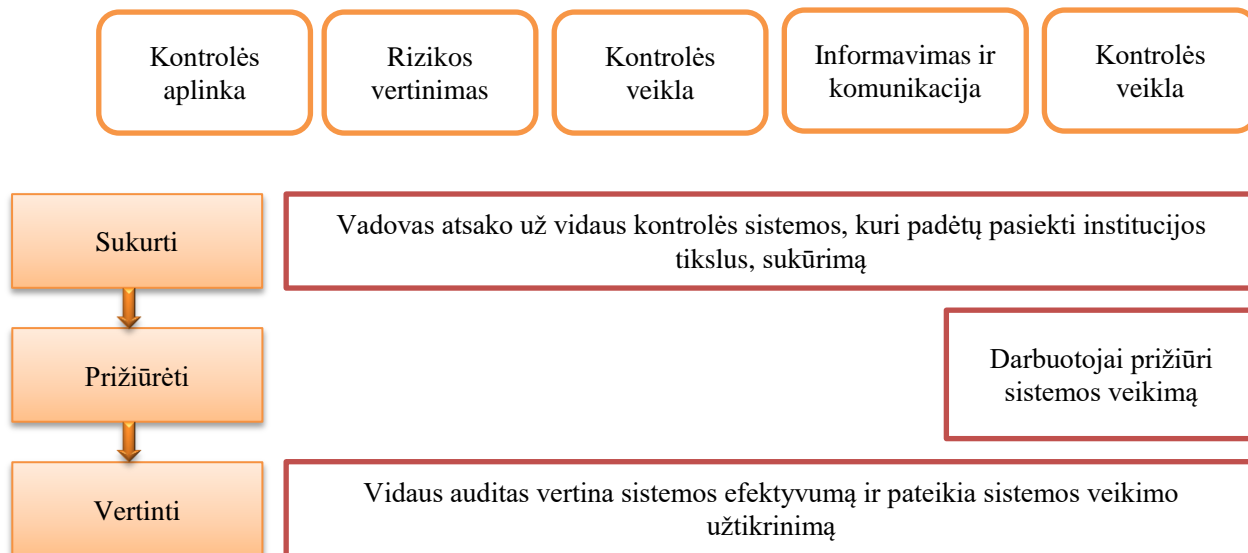
Stebėseną. Vidaus kontrolės sistemos stebėseną - yra subjekto veikla, kuri skirta užtikrinti, kad vidaus kontrolės procedūros veiktų taip, kaip numatyta ir kad jos būtų keičiamos pasikeitus veiklos aplinkos sąlygoms (Gairės, 2014, p. 95). LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2019) stebėseną įvardijama kaip nuolatinis ir (arba) periodinis stebėjimas ir vertinimas, kai analizuojama, ar vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje įgyvendinama pagal viešojo juridinio asmens vadovo nustatytą vidaus kontrolės politiką ir ar ji atitinka pasikeitusias veiklos sąlygas.

Vidaus kontrolės sistemos turi būti stebimos vertinant sistemos veikimą laikui bėgant. Stebėseną įgyvendinama atliekant kasdienę veiklą, atliekant atskirus vertinimus arba jungiant ir vieną ir kitą (TAAIS 9100, p.32). Nuolatinė stebėseną apima reguliarią valdymo ir priežiūros veiklą bei kitus veiksmus darbuotojams atliekant savo pareigas. Nuolatinė stebėseną apima kiekvieną vidaus kontrolės elementą ir veiksmus, nukreiptus prieš vidaus kontrolės sistemų neefektyvumą (Gairės, 2014, p.95). Atskirų vertinimų apimtį ir dažnį lemia visų pirma rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas. Spręsdama dėl jų apimtys ir dažnio, organizacija turi įvertinti pokyčių pobūdį ir laipsnį, vidaus ir išorės įvykius be susijusių rizikų; darbuotojų atsakingų už reagavimą į riziką ir susijusių kontrolės priemonių įgyvendinimą, kompetenciją ir patirtį; nuolatinės stebėsenos rezultatus (TAAIS 9100, p. 33).

Visi kontrolės sistemos elementai yra glaudžiai susiję ir negali funkcionuoti vienas be kito. Pasak D. Daujotaitė ir kt. (2015) žinant vidaus kontrolės sistemos elementų sudedamąsias dalis, galima objektyviau įvertinti kiekvieno elemento reikšmingumą ir numatyti jų tobulinimo priemones (p.150). Visų penkių kontrolės elementų ir jų sudedamųjų dalių susisteminta informacija pateikiama 4 priede. 4 priede lyginamos LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2019) ir Viešojo sektoriaus vidaus standartų gairėse (2004) pateikiamos vidaus kontrolės elementų sudedamosios dalys. Įstatyme ir gairėse pateikiamos sudedamosios dalys yra panašios ir pabrėžia svarbiausius aspektus. LR vidaus kontrolės ir audito įstatyme (2019) kontrolės elementų sudedamosios dalys pateikiamos glausčiau, o Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse plačiau, papildant daugiau sudedamųjų dalių.

Vidaus kontrolės veikimas priklauso nuo kiekvienos organizacijos veiklos, darbo organizavimo, vidaus ir išorės aplinkos bei daugelio kitų faktorių. Vidaus kontrolė vykdoma nuolat ir gali būti atliekama prieš vykdant ūkinę operaciją, jos vykdymo metu arba vėliau. Nenutrūkstama vidaus kontrolė leidžia atskleisti nusižengimus ir klaidas, ji turi didelę prevencinę reikšmę. Vidaus kontrolės sistemos veikimą turi užtikrinti VJA vadovybė, o auditas vertina jos racionalumą ir vykdymą.

8 pav. pateikti vidaus kontrolės sistemos dalyviai, VJA vadovas, darbuotojai ir vidaus auditoriai, bei jų pareigos ir atsakomybės. VJA vadovas yra pati svarbiausia vidaus kontrolės sistemos dalis, nes diegia sistemą ir prisiima atsakomybę už ją. Labai svarbus vadovo bendravimas ir bendradarbiavimas su organizacijos darbuotojais, kurie įgyvendina, stebi ir vertina sistemos veikimą.



Šaltinis: Valstybės kontrolės audito ataskaita (2017)

8 pav. Vidaus kontrolės sistemos dalyvių pareigos ir atsakomybės

Vidaus kontrolės sistemoje dalyvauja vadovas, visi darbuotojai ir vidaus auditas:

- Vadovas formuoja vidaus kontrolės sistemą, kurią sudaro penki elementai, nes yra atsakingas už visą institucijos veiklos valdymą, įskaitant vidaus kontrolės sistemos planavimą, įgyvendinimą, veikimo priežiūrą, palaikymą ir dokumentavimą (Valstybės kontrolės audito ataskaita, 2017). Vadovas privalo nustatyti VJA vidaus kontrolės politiką. Vadovams įtvirtinta atsakomybė finansų ministro nustatyta tvarka teikti Finansų ministerijai informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA, įskaitant jam pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2019).
- Darbuotojai, vykdantys reguliarią VJA veiklos sričių valdymo priežiūros veiklą pagal pavestas funkcijas, prižiūri vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA ir jos atitiktį VJA vadovo nustatytai vidaus kontrolės politikai (LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2019). Darbuotojai turi glaudžiai bendradarbiauti su vadovu ir teikti visą informaciją apie kontrolės ir rizikos valdymą, kontrolės procedūrų įgyvendinimo trūkumus ir kt.

- Vidaus auditas vertina vidaus kontrolę VJA ir teikia rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo. Vidaus auditas atlieka nepriklausomą, nešališką vertinimo ir konsultavimo veiklą, skirtą VJA veiklos gerinimui.

Organizacijoje veikianti efektyvi vidaus kontrolės sistema vienas iš finansinio (teisėtumo) audito atlikimo sėkmės faktorių. Kaip teigia J. Mackevičius (2019), vienas iš svarbiausių kiekvieno auditoriaus uždavinių – objektyviai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemą. Nuo to, kiek auditorius sukaupia žinių apie vidaus kontrolės sistemą, priklauso ne tik audito procedūrų apimtis, laikas ir pobūdis, bet ir viso audito sėkmė (p.200).

Audito metu vertinant organizacijos vidaus kontrolės sistemą dažnai kyla daug neaiškumų ir problemų. Dažniausiai skiriasi organizacijos vadovų ir auditorių požiūris į vidaus kontrolės sudedamąsias dalis – elementus. Kaip teigia J. Mackevičius (2019) įvertinti vidaus kontrolės sistemos elementų veiksmingumą yra vienas iš sudėtingiausių auditoriaus uždavinių (p. 203). Auditorius turi įsigilinti į organizacijos veiklą, atliekamas ūkines operacijas ir jų sudėtingumą, vidaus tvarką, darbo organizavimo metodus, esant galimybei susipažinti su jau atliktais auditais. Auditorius turi skirti vienodą dėmesį visiems vidaus kontrolės elementams vertinti, tirti juos atskirai ir jų sąveiką (Mackevičius, 2019, p. 203).

Apibendrinant galima teigti, kad viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema yra skirta nustatyti ir valdyti organizacijos rizikos veiksnius, užtikrinti, kad veikla vyktų pagal paskirtį, įgyvendintų bendruosius tikslus ir būtų sutelkta efektyviai ir laiku teikti kokybiškas viešojo sektoriaus paslaugas. Už vidaus kontrolės sistemos įdiegimą ir veikimą atsakingas organizacijos vadovas. Organizacijoje veikianti vidaus kontrolės sistema pirmiausiai turi būti pritaikyta prie konkrečios organizacijos veiklos ir turi būti sudaryta iš penkių elementų: kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikacijos bei stebėsenos. Auditorius atlikdamas auditą, turi objektyviai įvertinti organizacijos vidaus kontrolės sistemą, nes nuo to, kiek auditorius sukaupia žinių apie vidaus kontrolę, priklauso ne tik audito procedūrų apimtis, laikas ir pobūdis, bet ir viso audito sėkmė.

II. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Finansinio (teisėtumo) audito atlikimo procesas

Finansinis (teisėtumo) auditas labai svarbus ir reikšmingas kiekvienam viešojo sektoriaus subjektui. Atliktas auditas formuoja jo įvaizdį ir patikimumą, parodo ar teisėtai, ekonomiškai, efektyviai bei rezultatyviai naudojamos biudžeto lėšos. Pagal Valstybinio audito reikalavimus (2017): *finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto metinius (konsoliduotųjų) finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, nacionalinių ataskaitų rinkinį ir pareikšti nepriklausomą nuomonę, ar jie parodo tikrą ir teisingą vaizdą arba yra parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, taip pat įvertinti audituojamo subjekto lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams ir pareikšti nepriklausomą nuomonę*. Norint tinkamai atlikti auditą reikia nuosekliai vadovautis jo etapais. J. Mackevičius ir D. Raziūnienė (2011) audito etapą apibūdina kaip tam tikrą tarpinį, kurio metu atliekami audito darbai (p. 80). Viešajame sektoriuje finansinis (teisėtumo) auditas atliekamas keliais etapais:

- planavimas;
- savarankiškų audito procedūrų atlikimas;
- audito ataskaitos ir išvados parengimas.

Nuosekliai, tam tikrais etapais atliekami darbai garantuoja didesnę audito efektyvumą: dirbama greičiau, padaroma mažiau klaidų, išvengiama konfliktų su klientu ir pan. (Mackevičius ir kt., 2011, p. 80). Panašios nuomonės ir D. Adomavičiūtė (2011) labai svarbu, kad audito procesas būtų nuoseklus ir vientisas. Visi darbai turi būti atliekami nuosekliai, t.y. pagal tam tikrus etapus. Tai užtikrina didesnę audito efektyvumą (p. 58).

Planavimas. Audito planavimas yra veikla, kurios metu surenkama žinių apie numatomą audituoti subjektą, parengiamas audito planas ir programa. Planavimo tikslas – taip pasirengti auditui, kad jis būtų atliktas visapusiškai ir išsamiai, o audito rizika būtų sumažinta iki priimtino lygio (Lakis, 2017, p. 337). Planavimo metu auditorius: susipažįsta su audituojamo subjekto veikla ir jos ypatumais; susipažįsta su taikoma apskaitos sistema; vertina susijusių šalių, apgaulės ir korupcijos riziką; vertina informacinių sistemų audituojamame subjekte naudojimą; vertina ankstesnio audito rezultatus; vertina audituojamo subjekto vidaus kontrolę; nustato reikšmingumą; vertina vidaus auditorių darbą ir jo panaudojimą; sprendžia, ar pasitelkti ekspertus ir išorės auditorius (Vaitkevičiūtė, 2011). Audito planavimas apima bendrosios audito strategijos nustatymą bei jos išdėstymą bendrajame audito plane ir audito programos parengimą (Daujotaitė ir kt., 2015, p. 109).

J. Mackevičius ir kt., (2011) audito planą apibūdina kaip visumą numatomų priemonių ir darbų, padedančių auditą atlikti nuosekliai, objektyviai ir visapusiškai. Planas padeda apibrėžti audito tikslus, nustatyti veiklos sritis, kurias reikia tikrinti, sutelkti dėmesį į pagrindines sritis ir atsiriboti nuo nereikalingo ir nebūtino darbo (p. 82). Plėtodamas bendrąjį audito planą, auditorius turi parengti audito programą, nurodydamas planuojamų audito procedūrų, reikalingų bendrajam audito planui įvykdyti, pobūdį, laiką ir apimtį (Daujotaitė, 2006, p. 85). Tinkamai ir atidžiai parengtas audito planas ir programa lemia tolimesnę audito sėkmę.

Savarankiškų audito procedūrų atlikimas. Savarankiškos audito procedūros – tai ūkinių operacijų ir buhalterinių sąskaitų likučių išsamios audito procedūros ir analitinės procedūros. Audito įrodymai renkami siekiant pagrįsti finansinės atskaitomybės tvirtinimus: baigtumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą ir atskleidimą (Vaitkevičiūtė, 2011). D. Daujotaitė ir kt. (2015) pateikia tokį audito įrodymų apibrėžimą „audito įrodymai yra audito metu parengta ir gauta informacija, reikalinga patvirtinti arba paneigti audituojamo subjekto finansinių ataskaitų tvirtinimus“ (p. 85). J. Mackevičius (2019) mano, kad audito įrodymų sąvoką reikėtų patikslinti taip: „Audito įrodymai – tai visais audito atlikimo etapais surinkta ir susisteminta arba gauta iš vidaus ir išorės šaltinių informacija, reikalinga patvirtinti arba paneigti tam tikras išvadas ir pagrįsti auditoriaus nuomonę“ (p.210). J. Mackevičiaus pateiktame apibrėžime pabrėžiama, kad auditorius turi rinkti įrodymus visais audito etapais ir informaciją gali gauti iš įvairių šaltinių.

Įrodymai gali būti labai įvairūs ir jie renkami įvairiais būdais ir priemonėmis. Svarbu, kad surinkti įrodymai būtų konkretūs, turėtų juridinę galią, kad juos būtų galima panaudoti sprendžiant tam tikrus diskusinius audito klausimus (Mackevičius, 2019, p. 211). Įrodymai gaunami taikant įvairias audito procedūras, tokias kaip:

- **Tikrinimas** – apima vidaus ir išorės popierinio ar elektroninio formato arba kitoje laikmenoje saugomų įrašų ar dokumentų patikrinimą, taip pat turto objekto įvertinimą natūra.
- **Stebėjimas** – tai procesų ar procedūrų, kurias atlieka įmonės darbuotojai, stebėjimas.
- **Išorės patvirtinimas** – tai audito įrodymai, kuriuos auditorius gauna kaip tiesioginį rašytinį trečiosios (patvirtinančiosios) šalies popierinio ar elektroninio formato ar kitoje laikmenoje pateikiamą atsakymą.
- **Perskaičiavimas** – kliento darbuotojų atliktų skaičiavimų, apskaitos duomenų aritmetinio tikslumo tikrinimas.
- **Pakartotinis atlikimas** – reiškia, kad auditorius nepriklausomai atlieka procedūras arba taiko kontrolės priemones, kurias kaip vidaus kontrolės veiksmus jau yra atlikusi ar taikiusi įmonė.
- **Analitinės procedūras** – sudaro finansinės informacijos vertinimas, atliekant tiek

finansinių, tiek nefinansinių duomenų tyrimą.

- **Paklausimas** – tai procedūra, apimanti įrodymų gavimą, apklausiant klientų darbuotojus ar trečiųjų šalių asmenis (Daujotaitė ir kt., 2016, p. 99-103).

Pasak A. Vaitkevičiūtės (2011) auditorius atlikęs savarankiškas audito procedūras turi įvertinti, ar nustatytos klaidos – kiekviena atskirai ir drauge su visomis kitomis neištaisytomis klaidomis – sudaro reikšmingą iškraipymą finansinėse ataskaitose ar turi įtakos turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumui kaip visumoje ir turi atkreipti dėmesį į panašių neaptiktų klaidų galimybę.

Audito ataskaitos ir išvados rengimas. Atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatai informinami audito ataskaitoje, o auditoriaus nuomonė pateikiama audito išvadoje. Pagrindinis šių dokumentų tikslas - pateikti visuomenei ir suinteresuotoms šalims užtikrinimą, kad audituotos įmonės finansinių ataskaitų rinkiniai yra sudaryti pagal galiojančius teisės aktus, atitinka nustatytą finansinių ataskaitų pateikimo ir atskleidimo tvarką (Subačienė ir kt. 2015, p.493).

Audito išvadoje auditorius pareiškia nuomonę dėl audituojamo subjekto konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenų bei valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų numatytiems tikslams (Vaitkevičiūtė, 2011). Kaip pastebi V. Lakis (2017) prieš formuluodamas nuomonę auditorius turi įsitikinti, kad gavo pakankamą užtikrinimą, jog finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos dėl apgaulės arba klaidos (p. 510). Auditorius, vertindamas finansines ataskaitas, turi atsižvelgti į tai, ar: *naudoti apskaitos metodai yra tinkami; vadovybės atlikti įvertinimai yra pagrįsti; informacija, pavaizduota finansinėse ataskaitose yra patikima, palyginama ir suprantama; finansinių ataskaitų struktūra ir turinys atitinka nustatytą tvarką; aiškinamajame rašte išdėstyti paaiškinimai neprieštarauja finansinių ataskaitų duomenims ir teisingai apibūdina įmonės būklę* (Lakis, 2017, p.510). Finansiniam (teisėtumo) auditui nustatomas 95 proc. audito patikimumo lygis. Pagal Valstybinio audito reikalavimus (2017) auditoriai reikšdami nuomonę turi būti 95 procentais tikri, kad (konsoliduotųjų) finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniuose nėra reikšmingų klaidų ir neatitikimų, o lėšos ir turtas visais reikšmingais atžvilgiais buvo valdomi, naudojami ir disponuojami jais teisėtai ir įstatymų nustatytais tikslais.

Vienas iš svarbiausių audito išvados tikslų yra auditoriaus nuomonės pateikimas. Auditoriaus nuomonė gali būti nemodifikuota ir modifikuota. Nemodifikuota nuomonė - besąlyginė nuomonė, modifikuota nuomonė gali būti sąlyginė, neigiama arba atsisakymas pareikšti nuomonę (Daujotaitė ir kt., 2015). Pagal Valstybinius audito reikalavimus (2017):

- **besąlyginė nuomonė** pareiškama, kai auditoriai neturi reikšmingų pastabų, kurios keistų auditorių nuomonę;
- **sąlyginė nuomonė** pareiškama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir/ar be

tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės;

- ***neigiama nuomonė** pareiškiama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir esmines klaidas, kurios daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms ar turto valdymui, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumui;*
- *auditoriai **atsisako pareikšti nuomonę**, kai audito metu negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat ir tuo atveju, kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų.*

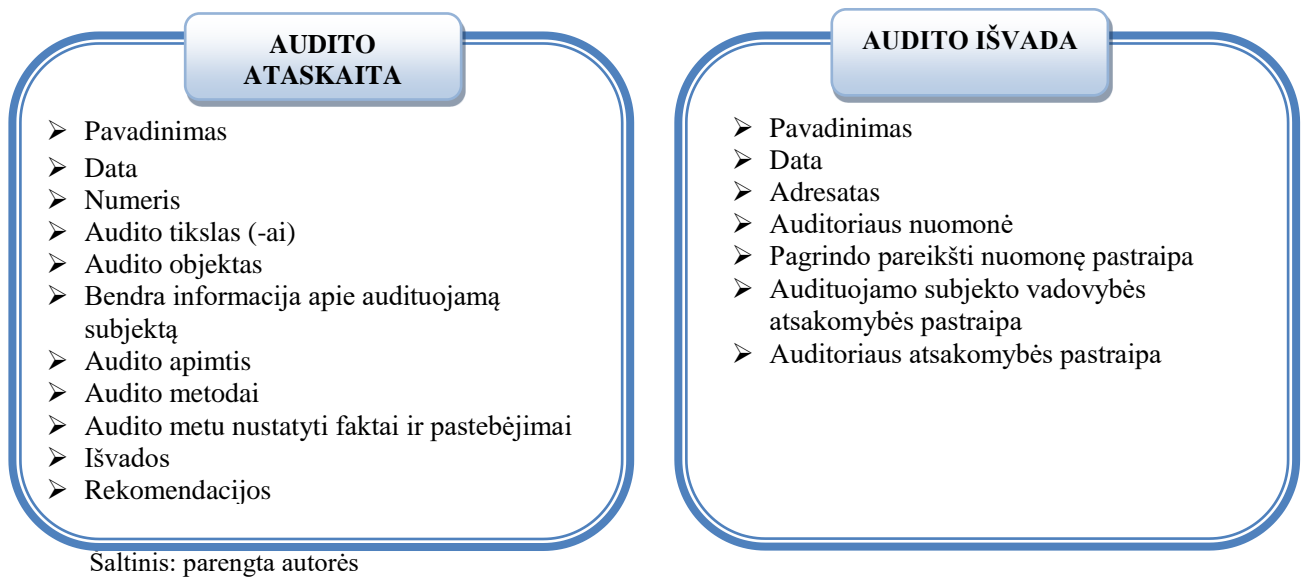
Nemodifikuotą nuomonę auditorius pareiškia įsitikinęs, kad finansinės ataskaitos yra parengtos pagal finansinės atskaitomybės tvarką. Jeigu auditorius prieina prie išvados, kad finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos arba jis negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad finansinės ataskaitos nėra reikšmingai iškraipytos, jis turi modifikuoti nuomonę (Lakis, 2017, p. 511).

Atlikus auditą viešojo intereso įmonėse, valstybės ir savivaldybės įmonėse, akcinėse ir uždaroiose akcinėse bendrovėse, kuriose valstybei ar savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos suteikia visuotiniame akcininkų susirinkime daugiau kaip ½ balsų privaloma prie audito išvados teikti audito ataskaitą. Audito ataskaitoje nurodoma detali informaciją apie audito eigą ir rezultatus (Lakis, 2017, p. 523.).

Nagrinėjant audito išvadą ir ataskaitą svarbu atkreipti dėmesį į jų struktūrą ir turinį. Auditoriaus išvados forma ir struktūra yra standartizuota ir naudojama teikiant tiek išvadą apie finansinio ataskaitų rinkinį, tiek ir apie konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, šiuo atveju skirsis tik pateikiamos informacijos turinys (Daujotaitė ir kt. , 2015, p. 258). Audito išvadoje turi būti pavadinimas, data, adresatas, auditoriaus nuomonės, pagrindo pareikšti nuomonę, audituojamo subjekto vadovybės ir auditoriaus atsakomybės pastraipos (Valstybiniai audito reikalavimai, 2017) (žr. 9 pav.). Tuo tarpu audito ataskaitoje turi būti ataskaitos pavadinimas, data, numeris, audito tikslas (-ai) ir objektas (audituojamos sritys), bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito apimtis ir metodai, audito metu nustatyti faktai, pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos. Audito ataskaitoje gali būti ir kita informacija, kurią, auditoriaus nuomone, reikia pateikti (Valstybiniai audito reikalavimai, 2017) (žr. 9 pav.).

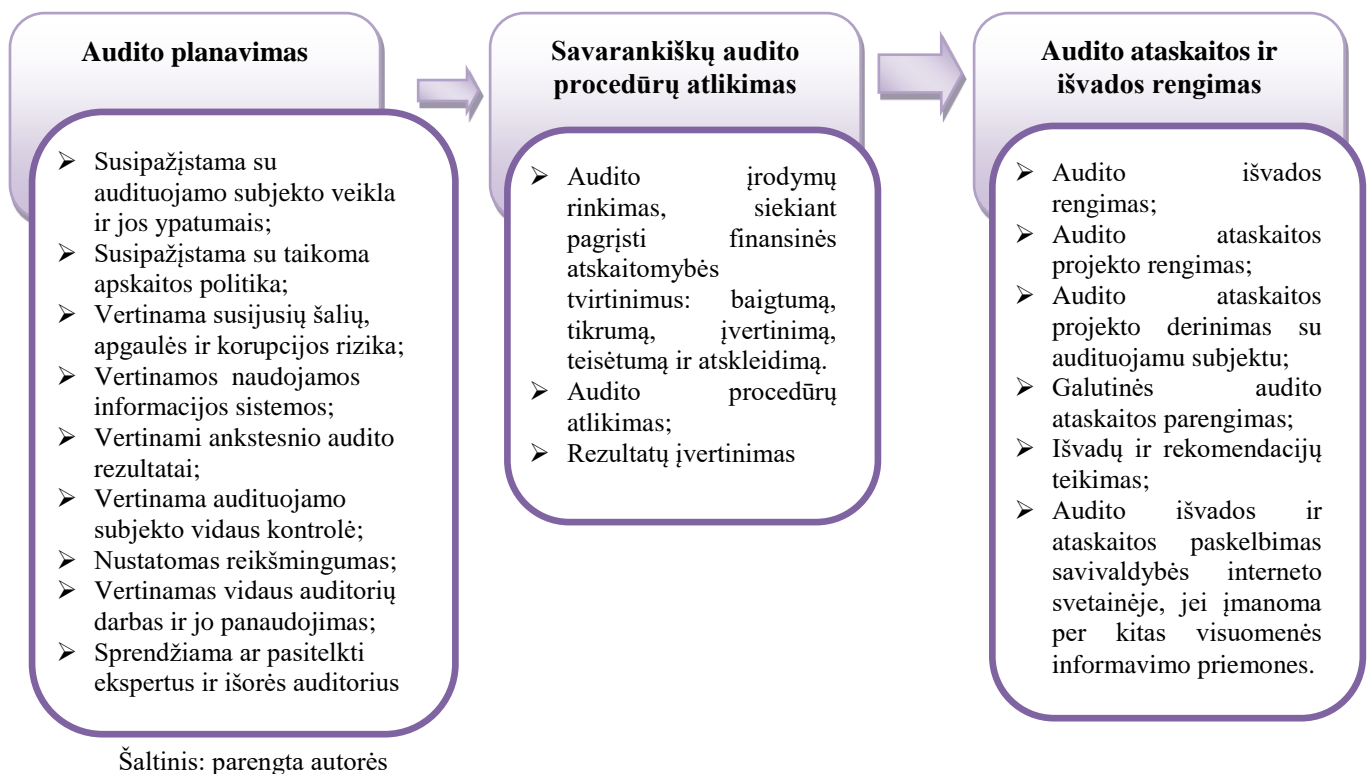
Iš 9 pav. galima pastebėti, kad audito ataskaitos struktūra yra platesnė, negu audito išvados. Tai galima paaiškinti tuo, kad audito ataskaitoje auditorius nurodo visą papildomą finansinio (teisėtumo) audito informaciją. Audito ataskaitoje nurodomos vertinamos finansinės ataskaitos, nurodomi teisės aktai, kuriais buvo vadovaujamas, atliekamo audito apimtis, detaliau nurodomos priežastys, jei buvo pateikta modifikuota išvada, vidaus kontrolės pastebėjimai ir vertinimas, finansinių ataskaitų vertinimas, kita auditoriui svarbi informacija bei išvados ir rekomendacijos. Pagal Valstybinio audito reikalavimus (2017), po rekomendacijų pateikimo auditorius privalo

domėtis audituojamo subjekto veiklos pokyčiais, susijusiais su audito metu nustatytų trūkumų šalinimu, bei stebėti, kaip vykdomos audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos ir šalinami nurodyti trūkumai.



9 pav. Audito ataskaitos ir išvados struktūra

Išnagrinėjus finansinio (teisėtumo) audito etapus ir procedūras viešajame sektoriuje, galima teigti, kad visi etapai yra labai svarbūs ir reikšmingi audito atlikimo procesui (žr. 10 pav.).



10 pav. Audito procesas ir jo pagrindiniai etapai

Išnagrinėjus finansinio (teisėtumo) audito atlikimo etapus ir procedūras, toliau analizuojama kas vertinama audito metu. Šiame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamam finansiniam (teisėtumo) auditui vertinant konsoliduotuosius ataskaitų rinkinius. Todėl tikslinga išsiaiškinti kas juos sudaro ir kokie pagrindiniai rodikliai vertinami. Viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys apibūdinamas kaip VSS grupę sudarančių viešojo sektoriaus subjektų finansinės ataskaitos, sujungtos viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nustatyta tvarka ir teikiamos kaip vienas finansinių ataskaitų rinkinys (LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 2007). Konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį, apimančią savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį ir savivaldybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį, rengia savivaldybės administracija. Pagal LR vietos savivaldos įstatymą ir LR biudžeto sandaros įstatymą konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį tvirtina savivaldybės taryba.

VSS metinių ataskaitų rinkinį sudaro metinės finansinės ir metinės biudžeto vykdymo ataskaitos. Metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių sudėtis pateikta 4 lentelėje.

4 lentelė. Metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudėtis

Finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis	Biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudėtis
Finansinės būklės ataskaita	Biudžeto pajamų ir išlaidų plano vykdymo ataskaita
Veiklos rezultatų ataskaita	Biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitos
Pinigų srautų ataskaita	Biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas
Grynojo turto pokyčių ataskaita	
Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas	

Šaltinis: parengta autorės pagal LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą

Finansinio (teisėtumo) audito metu auditorius vertina:

- **Finansinės būklės ataskaita** - naudojamą ir apskaitomą ilgalaikį (nematerialųjį, materialųjį, finansinį ir kt.), biologinį ir trumpalaikį (atsargas, išankstinius apmokėjimus, per vienerius metus gautinas sumas, trumpalaikes investicijas, pinigus) turtą. Taip pat vertina finansavimo sumas, įsipareigojimus (ilgalaikius ir trumpalaikius) ir grynąjį turtą.
- **Veiklos rezultatų ataskaita** – per ataskaitinį laikotarpį gautas pajamas ir patirtas sąnaudas, gautą veiklos rezultatą (perviršį ar deficitą).
- **Pinigų srautų ataskaita** – ataskaitinio laikotarpio lėšų (finansavimo sumų, iš mokesčių, iš kitų šaltinių) gautas įplaukas bei išmokas.

- *Grynojo turto pokyčių ataskaita* – duomenis apie grynojo turto pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį.
- *Biudžeto pajamų ir išlaidų plano vykdymo ataskaita* – biudžeto pajamų ir išlaidų planą bei jo vykdymo duomenis.
- *Biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitos* – biudžeto pajamų ir išlaidų arba lėšų sąmatos vykdymo duomenis, jų panaudojimą.
- *Finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas* – pagrindinius duomenis ir paaiškinimus apie pateiktas finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų, grynojo turto pokyčių, biudžeto pajamų ir išlaidų vykdymo bei biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitas. Aiškinamajame rašte pateikiama papildoma reikšminga informacija, nenurodoma finansinėse ataskaitose.

Apibendrinant galima teigti, kad auditas turi būti atliekamas tam tikrais etapais. Nuosekliai atliekami darbai garantuoja didesnę audito efektyvumą: dirbama greičiau, padaroma mažiau klaidų, išvengiama konfliktų ir pan. Atliekant auditą išskiriami šie etapai: planavimas, savarankiškų procedūrų atlikimas, audito ataskaitos ir išvados parengimas. Vienas iš svarbiausių audito išvados tikslų yra nepriklausomos auditoriaus nuomonės pateikimas. Atlikęs auditą auditorius gali pareikšti besąlyginę, sąlyginę, neigiamą nuomonę, taip pat turi teisę atsisakyti pareikšti nuomonę jei audito metu negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų audito įrodymų.

2.2. Finansinio (teisėtumo) audito rezultatų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis bei tyrimo metodai

Išanalizavus finansinio (teisėtumo) audito sampratą, klasifikavimą, atlikėjus, vidaus kontrolės reikšmę, šiame poskyryje pateikiamas finansinių (teisėtumo) auditų rezultatų, vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis bei apžvelgiami naudoti tyrimo metodai. Šio magistro baigiamojo darbo tyrimo modelis pateiktas 11 paveiksle.

Tyrimo problema – audituojami subjektai finansinio (teisėtumo) audito pastebėjimams ir rekomendacijoms ne visada skiria pakankamą dėmesį, dėl to neatitikimai pasikartoja. Todėl tikslinga aptarti finansinio (teisėtumo) audito poveikį įstaigų veiklai.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti 2014-2018 m. Utenos atskirties savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktus finansinius (teisėtumo) auditus bei įvertinti vidaus kontrolės sistemos veikimą.

Duomenų rinkimo metodai – dokumentų analizės metodas; apibendrinimo metodas; anketinė apklausa; lyginamosios analizės metodas, grafinis vaizdavimas.

Kai aiški tyrimo problema ir tikslas ne ką mažiau svarbu pasirinkti tinkamus tyrimo metodus. R. Tidikis (2003) tyrimo metodus apibūdina, kaip instrumentus, kurių pagalba pažįstama tiesa,

atskleidžiami dėsningi objektyviojo pasaulio reiškinių ryšiai. Juo tobulesni tyrimo metodai, juo geriau juos įvaldęs tyrėjas, juo sėkmingesnis yra mokslinis darbas (p. 349). Pasak A. Gintalą (2011) metodas yra tam tikrų pažinimo ir veikimo taisyklių, priemonių ir būdų visuma. Jis yra sistema nurodymų, principų, reikalavimų, kurie padeda susiorientuoti subjektui sprendžiant konkrečią užduotį, siekiant tam tikro rezultato konkrečioje veikimo sferoje. Metodas disciplinuoja tiesos paiešką, leidžia (jeigu teisingai taikomas) taupyti jėgas ir laiką, judėti į tikslą trumpiausiu keliu (p. 988). Tyrimo metodų yra labai daug. Tačiau toliau bus aptariami tik tie metodai, kurie naudojami šiame tyrime: dokumentų analizė, apibendrinimo metodas, lyginamosios analizės metodas, anketinės apklausos metodas, grafinis vaizdavimas.

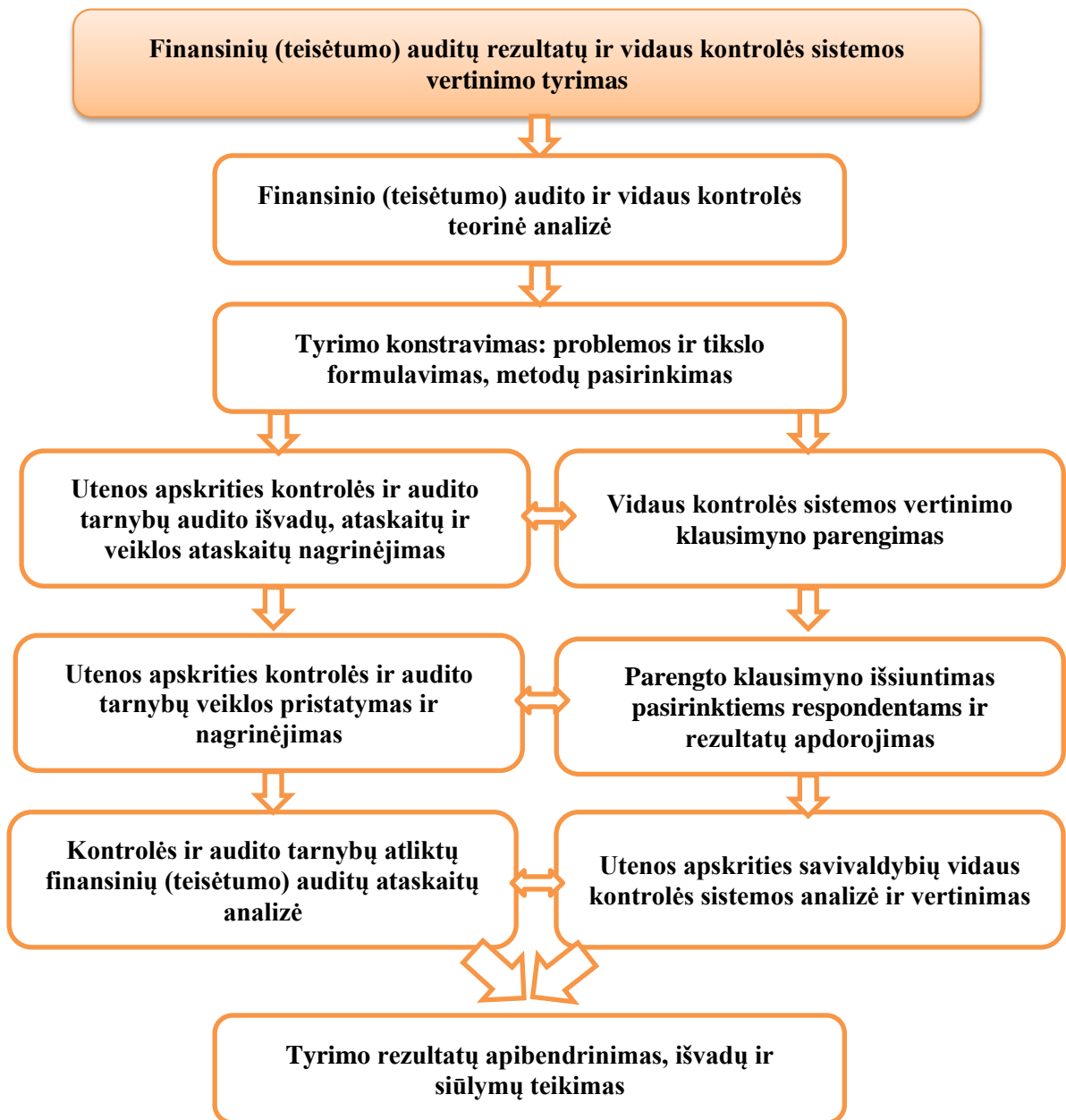
Dokumentų analizė. Analizė – mokslinio tyrimo metodas, praktiškai ar mintyse suskaidantis daiktą, reiškinį, visumą į sudėtinės dalis, požymius, savybes, kurios nors dalies, kuri vėliau nagrinėjama atskirai, išskyrimas iš visumos (Tidikis, 2003, p. 378). Dokumentų analizė tai pirminių duomenų rinkimas, kai dokumentai naudojami kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai (Tidikis, 2003, p. 488). Atliekant tyrimą, dokumentų analizės metu, įvairiais pjūviais nagrinėjami Utenos apskrities savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atlikti finansiniai (teisėtumo) auditai, pateiktos audito ataskaitos ir išvados, bei tarnybų veiklos ataskaitos už 2014-2018 m. laikotarpį.

Lyginimo metodas. Pasak R. Tidikį (2003) lyginimo metodas, tai sociologinis tyrimas kai derinama informacija, gauta: a) įvairiais istorinio vystymosi laikotarpiais; b) įvairių socialinių sistemų; c) skirtingų autorių ar tyrimo kolektyvų; d) įvairiais rinkimo ar matavimo metodais (p. 415). Taip pat autorius pastebi, kad „lyginant objektas suskaidomas į dalis, išskiriami jų ypatumai. Jų gretinimas reiškia elementų siejimą. Palaipsniui gilėjančios analizės ir sintezės kaita leidžia lyginimu atskleisti objektų vienodumo, skirtingumo, tapatumo ir panašumo santykius“ (p. 415). Tyrimo metu lyginimo metodas naudojamas lyginat tarpusavyje Utenos apskrities savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų skirtingų laikotarpių finansinio (teisėtumo) audito išvadas ir ataskaitas, bei tarnybų veiklos ataskaitas. Taip pat metodas svarbus vertinant kontrolės ir audito tarnybų pateiktas išvadas ir rekomendacijas 2014-2018 m. laikotarpiu.

Apibendrinimo metodas. Apibendrinimas – mąstymo operacija ir produktas, tikrovės reiškinių bendrųjų, esminių požymių ir savybių atspindėjimas (Tidikis, 2003, p. 387). Taip pat autorius pastebi, kad šis metodas labai svarbus moksliniame darbe, kai nagrinėjamu klausimu apibendrinama naudota literatūra, gauti empiriniai tyrimo duomenys, kai pabaigoje daromos galutinės išvados, formuluojami pagrindiniai viso pravesto darbo ir tyrimo teiginiai (p.387). Šiame tyrime apibendrinimo metodas taikomas visuose etapuose gautiems duomenims apibendrinti ir išvadoms suformuluoti.

Anketinė apklausa. Apklausa yra metodologiniais principais, taisyklėmis ir procedūromis pagrįstas duomenų rinkimo metodas, reikalaujantis nemažai žinių, patirties bei pasirengimo

(Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, p. 7). Pasak K. Kardelį (2016) apklausa yra komunikacinis procesas, susidedantis iš skatinančių veiksmų sekos, naudojamos atsakymams iš subjektų gauti, tarpusavyje susitarus (p. 236). Kaip pastebi I. Gaižauskaitė ir kt. (2014) iš kitų duomenų rinkimo metodų apklausos išsiskiria klausimų uždavimo būdu: apklausos priemonė yra klausimynas, kurį sudaro iš anksto suformuluoti bei aiškia, nekintama tvarka pateikti klausimai (p. 11). Apklausa gali būti atliekama skirtingais būdais: apklausa žodžiu, apklausa raštu.



Šaltinis: parengta autorės

11 pav. Utenos apskrities savivaldybių finansinių (teisėtumo) auditų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo tyrimo modelis

Pateiktas 11 pav. rodo, kad tyrimas pradėtas atlikus mokslinės literatūros analizę, kuri atskleidė finansinio (teisėtumo) audito reikšmę ir vidaus kontrolės sistemos veikimo svarbą. Remiantis teoriniais aspektais, sukonstruotas tyrimas, susidedantis ir vykstantis lygiagrečiai dviem etapais:

I etapas. Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų auditų išvadų, ataskaitų, veiklos ataskaitų nagrinėjimas ir analizė. Norint geriau susipažinti su Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybomis buvo atlikta detali internetinių svetainių, 2014-2018 m. veiklos ataskaitų, nuostatų ir kitų dokumentų analizė. Surinkta ir susisteminta informacija apie kontrolės ir audito tarnybų atliekamas funkcijas, patvirtintas pareigybes, atliktus auditus, gautą finansavimą. Taip pat atrinktos 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų finansinių (teisėtumo) auditų išvados ir ataskaitos dėl savivaldybių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo, tolimesniam tyrimui. Trūkstamos informacijos užklauso išsiųstos kontrolės ir audito tarnybų kontrolieriams elektroniniu paštu.

Išnagrinėtos Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų 2014-2018 m. atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitos dėl savivaldybių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Atrinkta ir susisteminta reikalinga informacija. Išnagrinėtos 2014-2018 m. laikotarpių kontrolės ir audito tarnybų pateiktos išvados ir jų rūšys, jų pateikimo dažnis ir tendencijos. Išnagrinėti pateikti pastebėjimai dėl konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, savivaldybės turto valdymo ir naudojimo teisėtumo, jų dažnis ir rūšys, pateiktos tarnybų rekomendacijos.

II etapas. Utenos apskrities savivaldybių vidaus kontrolės sistemos analizė ir vertinimas. Šioje dalyje nagrinėjamas ir vertinamas vidaus kontrolės sistemos veikimas Utenos apskrities savivaldybėse, pasitelkiant anoniminės anketinės apklausos metodą. Norint išsiaiškinti vidaus kontrolės sistemos veikimą Utenos apskrities savivaldybėse buvo sukurtas elektroninis klausimynas apklausų svetainėje www.apklausa.lt. Parengtą klausimyną sudaro 16 klausimų: 13 uždaro tipo su pateiktais pasirinkimų variantais (buvo galimybė įrašyti ir savo variantą), 2 atviro tipo ir 1 skirtas pastaboms ir komentarams. Parengto klausimyno nuoroda, su prašymu atsakyti į klausimus, išsiųsta pasirinktiems respondentams elektroniniu paštu. Gautiems rezultatams apdoroti ir grafikų bei iliustracijų rengimui buvo naudota *Microsoft Excel* programa.

Planuojant tyrimą, svarbu nustatyti reikalingą minimalų tyrimų skaičių, kad būtų galima padarytu statistiškai reikšmingas išvadas. Reprezentatyvioji imtis – tai atrinktų dalyvauti tyrime individų grupė, savo narių pasiskirstymu atitinkanti nagrinėjamą aibę (populiaciją) (Tidikis, 2003, p. 624). Kadangi šiame tyrime aktuali populiacija yra baigtinė (nedidelė) todėl imties tūriui apskaičiuoti panaudota formulė (Gaižauskaitės ir kt., 2014, p. 42):

$$n = \frac{t^2 N p(1-p)}{\Delta^2 N + t^2 p(1-p)}$$

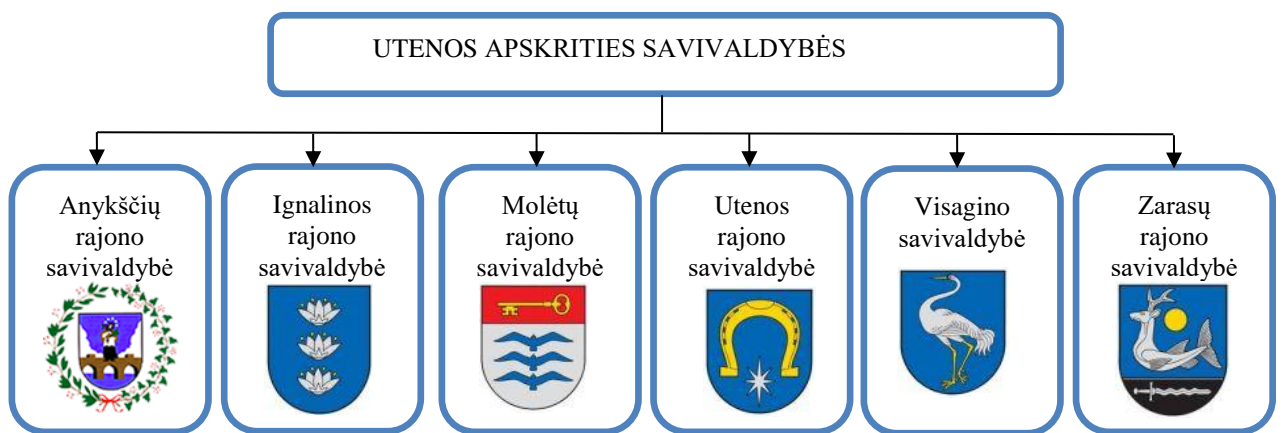
Čia: n – imties dydis; N – populiacijos dydis; t – Stjudento koeficientas, išreiškiantis patikimumo lygmenį; p – numatomas pasiskirstymas (t.y. kokia dalis pasirinko vieną ar kitą atsakymą); Δ - paklaida.

Šio tyrimo anketa buvo išsiųsta į 157 Utenos apskrities įstaigas priskiriamas viešojo sektoriaus subjektams ir dalyvaujančioms konsolidavimo procese (143 biudžetinėms įstaigoms ir 14 viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų). Apklausti nuspręsta 6 savivaldybių administracijos direktorius, savivaldybių finansų/buhalterinės apskaitos skyrių specialistus, visų biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovus ir buhalterius. Pagal 157 įstaigų internetinėse svetainėse pateiktus pasirinktų respondentų kontaktus elektroniniu paštu buvo išsiųsti 378 laišakai su prašymu užpildyti pateiktą anketą. Kelių įstaigų internetinėse svetainėse nebuvo pateikti finansininkų ir buhalterių kontaktai, dėl to negalima buvo įvertinti ten dirbančių respondentų skaičiaus. Daroma prielaida, kad bendras respondentų skaičius - 400. Remiantis pateikta formule, reikalingos imties dydį sudarytų 78 respondentai, kai $N = 400$, pasirenkamas 95 proc. patikimumo lygmuo (taigi $t=1,96$), pageidaujamas tikslumas yra 10 proc. , arba $\Delta=0,10$; o atsakymų pasiskirstymas yra 50 proc., arba $p=0,5$.

III. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TYRIMAS

3.1. Utenos apskrities savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos pristatymas

Lietuvos Respublikos teritorijos administraciniai vienetai yra apskritys ir savivaldybės. Valstybės teritorijoje yra 10 apskričių ir 60 savivaldybių. Pagal užimamą Lietuvos teritorijos plotą Utenos apskritis yra penktoji. Apskirtyje yra 6 savivaldybės: Anykščių rajono, Ignalinos rajono, Molėtų rajono, Utenos rajono, Visagino ir Zarasų rajono savivaldybės (žr. 12 pav.).



Šaltinis: parengta autorės

12 pav. Utenos apskrities savivaldybės

Utenos apskritis - tai regionas Rytų Lietuvoje, patogus čia gyvenantiems bei patrauklus visais metų laikais. Čia sukurta ir toliau vystosi viešoji infrastruktūra sudaro palankias galimybes turizmo, sporto, verslo ir žemės ūkio plėtrai, sanatoriniam gydymui bei poilsiui. Bendras Utenos apskrities plotas 7191 km²: Anykščių rajono savivaldybės - 1764 km², Ignalinos rajono savivaldybės - 1441 km², Molėtų rajono savivaldybės - 1367 km², Utenos rajono savivaldybės - 1230 km², Visagino savivaldybės - 58 km², Zarasų rajono savivaldybės - 1331 km². Utenos apskritis užima 11,01 proc. Lietuvos teritorijos ploto.

Pagal Oficialios statistikos portalo 2020 metų pradžios duomenis Utenos apskrityje gyvena 124965 gyventojai: Anykščių rajono savivaldybėje - 23034, Ignalinos rajono savivaldybėje - 14433, Molėtų rajono savivaldybėje - 17153, Utenos rajono savivaldybėje - 37179, Visagino savivaldybėje - 18250 ir Zarasų rajono savivaldybėje - 14916. Bendras Utenos apskrities gyventojų skaičius 2020 m. pradžioje sudaro 4,47 proc. visų Lietuvos gyventojų skaičiaus.

Savivaldybės biudžetas yra savivaldybės tarybos tvirtinamas savivaldybės biudžeto pajamų

ir asignavimų planas vieniems biudžetiniams metams – nuo sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. imtinai. Savivaldybės taryba biudžetinių metų eigoje biudžetą gali tikslinti. Pagal Oficialios statistikos portalo „Lietuvos regionų“ (2019 m. leidimą) 2018 m. Utenos apskrities biudžeto pajamas sudarė – 145390,70 tūkst. Eur, o išlaidas - 146816,50 tūkst. Eur. Išlaidos viršijo pajamas 1425,80 tūkst. Eur. Lyginant atskirų Utenos apskrities savivaldybių 2018 m. pajamas ir išlaidas pastebima, kad tik Visagino ir Zarasų rajono savivaldybės išlaidos neviršijo pajamų (Visagino savivaldybė +798,20 tūkst. Eur, Zarasų rajono savivaldybė +95,3 tūkst. Eur.) (žr. 5 lentelę). Tam, kad savivaldybės valstybės lėšas ir turimą turtą naudotų teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai, teisingai rengtų finansines ataskaitas ir tinkamai vykdytų veiklą, savivaldybėse veikia kontrolės ir audito tarnybos.

5 lentelė. Utenos apskrities savivaldybių demografiniai ir ekonominiai rodikliai

	Anykščių rajono savivaldybė	Ignalinos rajono savivaldybė	Molėtų rajono savivaldybė	Utenos rajono savivaldybė	Visagino savivaldybė	Zarasų rajono savivaldybė	Iš viso:
Plotas, km ²	1764	1441	1367	1230	58	1331	7191
Gyventojų skaičius	23 034	14 433	17 153	37 179	18 250	14 916	124965
Biudžeto pajamos, tūkst. Eur (2018 m.)	26 918,10	17 713,40	21 085,30	35 168,80	26 023,70	18 481,40	145390,70
Biudžeto išlaidos, tūkst. Eur (2018 m.)	27 693,40	18 180,80	21 630,90	35 699,80	25 225,50	18 386,10	146816,50

Šaltinis: parengta autorės pagal Oficialios statistikos portalą, Lietuvos regionai (2019 m. leidimas)

Kiekvienoje Utenos apskrities savivaldybėje kontrolės ir audito funkcijoms įgyvendinti savivaldybės taryba yra įsteigusi atskirą juridinį asmenį – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybą (toliau Tarnyba). Utenos apskrities savivaldybėse veikia:

1. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;
2. Ignalinos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;
3. Molėtų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;
4. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;
5. Visagino savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;
6. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba.

Visos kontrolės ir audito tarnybos savivaldybių tarybos sprendimu turi patvirtintus nuostatus (Anykščių Tarnyba 2019-12-30, Nr. 1-TS-367; Ignalinos Tarnyba - 2019-11-27, Nr. T-234;

Molėtų Tarnyba 2009-02-26, Nr. B1-26; Utenos Tarnyba - 2014-02-27, Nr. TS-44; Visagino Tarnyba - 2019-10-30, TS-234; Zarasų Tarnyba - 2014-02-28, T-37). Patvirtinti nuostatai reglamentuoja kontrolės ir audito tarnybos teisinę formą, priklausomybę, įstaigos savininką, savininko teises ir pareigas įgyvendinančios institucijos kompetenciją, struktūrą, buveinę, veiklos tikslas, pagrindines funkcijas, teises ir pareigas, valdymą, veiklos organizavimą, turtą, darbo santykius ir darbo apmokėjimą bei finansinę veiklos kontrolę.

Remiantis kontrolės ir audito tarnybų nuostatais, kontrolės ir audito tarnyba yra biudžetinė įstaiga, kuri prižiūri ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai. Savivaldybėse įsteigta kontrolės ir audito tarnyba turi sąskaitą banke ir antspaudą su savo pavadinimu ir savivaldybės herbu. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms vadovauja ir už jų veiklą atsako savivaldybių kontrolieriai.

Tarnybų veiklos esmė – padėti savivaldybei teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdyti ir naudoti savivaldybės turtą ir finansus. Dėl to yra svarbu matyti ne atskirų savivaldybės subjektų veiklą ir finansines ataskaitas, bet stebint visų subjektų rizikas, sistemiškai vertinti veiklos ir finansinių ataskaitų duomenų problematiką bei teikti rekomendacijas veiklos tobulinimui. Kontrolės ir audito tarnybos vykdydamos savo veiklą ir įgyvendindamos veiklos tikslus, vadovaujasi LR Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsniu ir atlieka nemažai funkcijų (žr. 6 lentelę.).

6 lentelė. Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų atliekamos funkcijos

Kontrolės ir audito tarnybų atliekamos funkcijos
➤ Atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės valdomose įmonėse.
➤ Kiekvienais metais Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatyme nustatyta tvarka teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl pateikto tvirtinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo.
➤ Rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimus priimti reikalingas išvadas dėl savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už savivaldybės valdomų įmonių imamas paskolas.
➤ Rengia ir savivaldybės tarybai teikia išvadas dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų įgyvendinimo tikslingumo ir pritarimo galutinėms viešojo ir privataus sektoriaus partnerystės sutarties sąlygoms, jeigu jos skiriasi nuo sprendime dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų įgyvendinimo tikslingumo nurodytų partnerystės projekto sąlygų.
➤ Valstybės kontrolės prašymu teikia savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atliktų auditų ataskaitas ir darbo dokumentus audito išorinei peržiūrai atlikti.

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

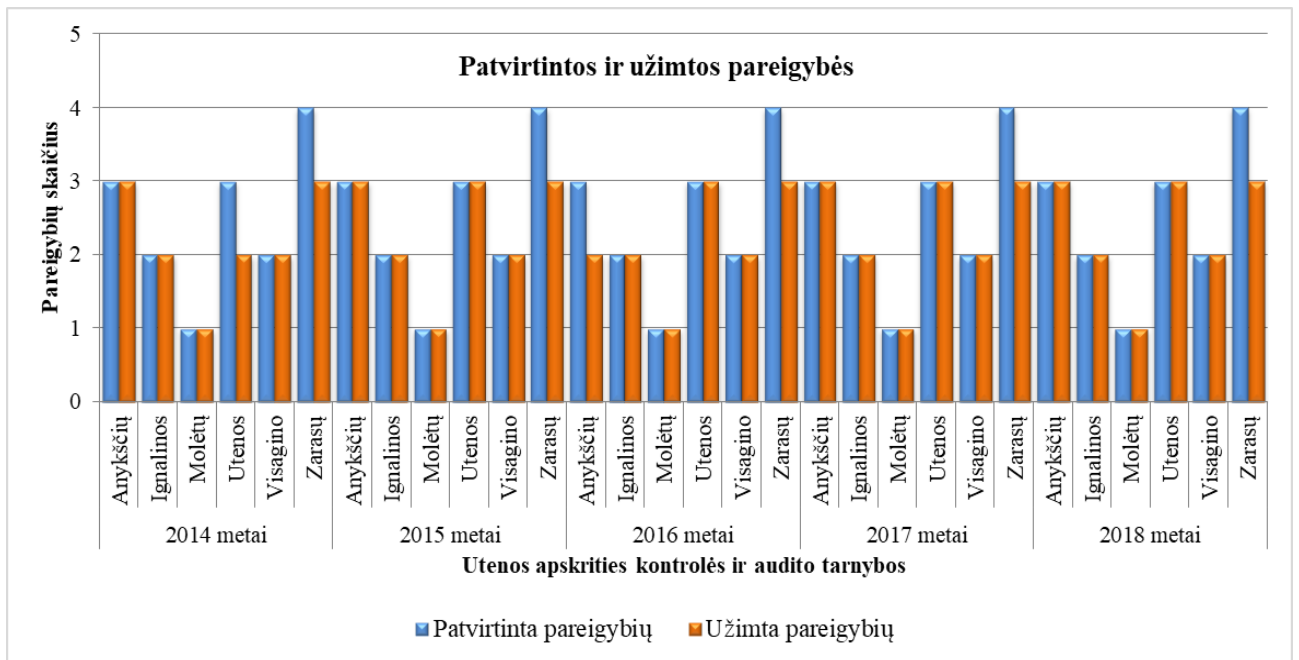
-
- Atlieka auditą bei rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas suteikiančias savivaldybės tarybai pagrindą tvirtinti viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas; savivaldybės tarybai nustatius viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas, iki partnerystės su privačiais subjektais sutarties pasirašymo rengia išvadas galutiniam partnerystės su privačiais subjektais sutarties projektui.
-
- Rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas dėl skolininkų ir skolininkų, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, ūkinės ir finansinės būklės, taip pat dėl iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, teikiamų paskolų ir valstybės garantijų teikimo, paskolų naudojimo pagal tikslinę paskirtį ir paskolų grąžinimo.
-
- Teisės aktų nustatyta tvarka nagrinėja asmenų prašymus, skundus ir pranešimus, priskirtinus tarnybos kompetencijai.
-
- Atlieka įstatymuose ir kitose teisės aktuose tarnybai priskirtas funkcijas.
-

Šaltinis: parengta autorės pagal Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų nuostatus

Kontrolės ir audito tarnybų nuostatuose nurodyta, kad Tarnybos savo veikloje vadovaujasi LR Konstitucija, LR vietos savivaldos įstatymu, LR valstybės tarnybos įstatymu, LR viešojo administravimo įstatymu, Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, Tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais ir kitais teisės aktais bei tvarkomis. Tarnybų veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais.

Norint pasiekti išsikeltus tikslus Tarnyboms labai svarbu turėti kompetetingą kolektyvą. Savivaldybės kontrolieriaus, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojų, darbuotojų, dirbančių pagal darbo sutartis, darbo santykių teisiniai pagrindai nustatyti LR valstybės tarnybos įstatyme, Darbo kodekse ir LR vietos savivaldos įstatyme. Kaip nurodo LR vietos savivaldos įstatymas (2008) savivaldybės kontrolierius į pareigas priimamas konkurso būdu ir iš jų atleidžiamas LR valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka. Savivaldybės kontrolierius privalo turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip 3 metų darbo finansų, ekonomikos, teisės, audito arba kontrolės srityse stažą. Didžiausią leistiną pareigybių skaičių Tarnyboje nustato savivaldybės taryba. 13 pav. pateiktos Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybose 2014-2018 m. patvirtintos ir užimtos pareigybės.

Nagrinėjant Utenos apskrities Tarnybų patvirtintas pareigybes, matoma, kad didžiausias pareigybių skaičius patvirtintos Zarasų Tarnyboje – 4 pareigybės, tačiau nagrinėjamu 2014-2018 m. laikotarpiu buvo užimtos tik trys. Anykščių, Utenos Tarnybose patvirtintos 3 pareigybės. Anykščių Tarnyboje visos trys pareigybės buvo užimtos, išskyrus 2016 m., buvo užimtos 2 pareigybės. Utenos Tarnyboje 2014 m. buvo užimtos 2 pareigybės, o 2015-2018 m. buvo užimtos visos trys pareigybės. Ignalinos ir Visagino Tarnybose patvirtintos 2 pareigybės, abi pareigybės 2014-2018 m. buvo užimtos ir jokių pasikeitimų nevyko. Tik viena pareigybė yra patvirtinta Molėtų Tarnyboje, kuri nagrinėjamu laikotarpiu visą laiką buvo užimta.

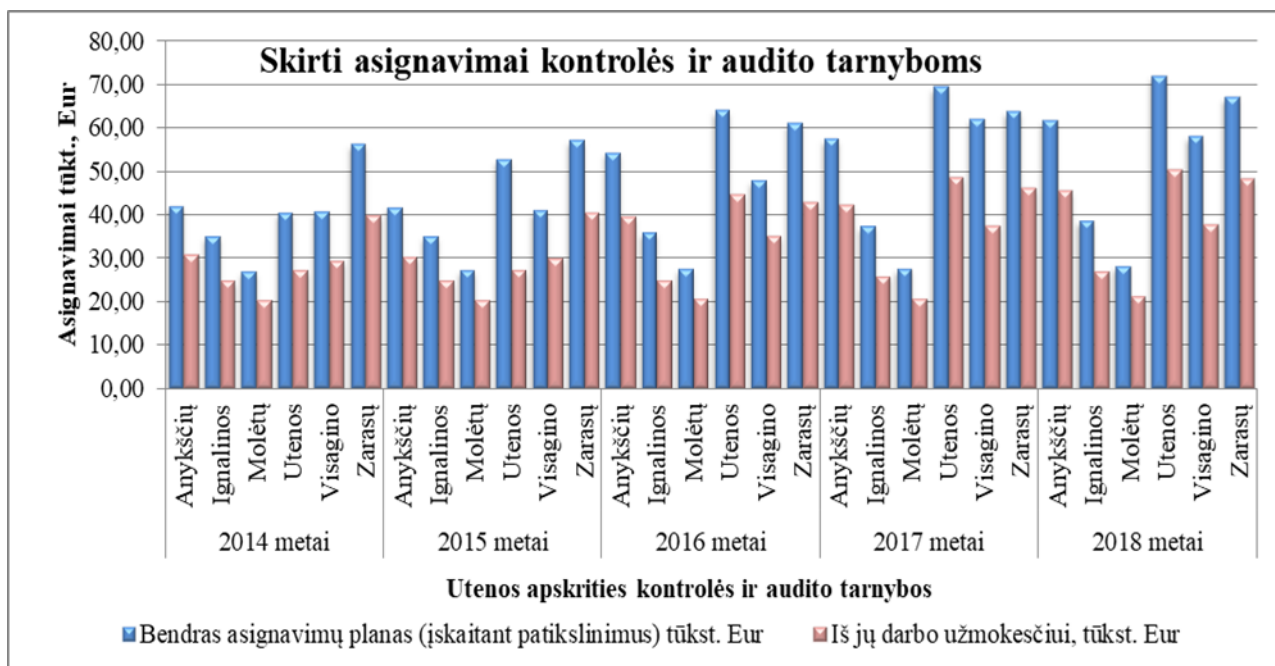


Šaltinis: parengta autorės, pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas

13 pav. 2014-2018 m. patvirtintos ir užimtos pareigybės

Kiekvienais metais savivaldybės taryba savivaldybės biudžete nustato kontrolės ir audito tarnyboms skiriamų asignavimų dydį. Asignavimai skiriami darbuotojų darbo užmokesčiui ir socialiniam draudimui, reikalingoms darbo priemonėms įsigyti, kvalifikacijos kėlimui, komunalinėms paslaugoms apmokėti bei ilgalaikiam turtui įsigyti. 14 pav. pateikti Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnyboms 2014-2018 m. patvirtinti (įskaitant patikslinimus) asignavimai.

14 pav. parodyti Utenos apskrities Tarnyboms skirti asignavimai ir juose esantys asignavimai darbo užmokesčiui, nes darbo užmokestis sudaro didžiąją Tarnyboms skirtų asignavimų dalį. Per 2014-2018 m. laikotarpį asignavimai darbo užmokesčiui sudarė 70,86 proc. visų Tarnyboms skirtų lėšų. Per 2014-2018 m. laikotarpį bendrai Utenos apskrities Tarnyboms buvo skirta – 1430,97 tūkst. Eur asignavimų, iš jų 1013,95 tūkst. Eur. darbo užmokesčiui. Daugiausiai lėšų buvo skirta Zarasų Tarnybai – 305,73 tūkst. Eur, kiek mažiau Utenos Tarnybai – 298,64 tūkst. Eur, Anykščių – 257,25 tūkst. Eur, Visagino – 249,71 tūkst. Eur, Ignalinos – 182,11 tūkst. Eur ir mažiausiai Molėtų Tarnybai – 137,53 tūkst. Eur. Molėtų kontrolės ir audito tarnybai 44,98 proc. skirta mažiau asignavimų nei Zarasų Tarnybai. Tokį skirtumą lėmė patvirtintų ir užimtų pareigybių skaičius.

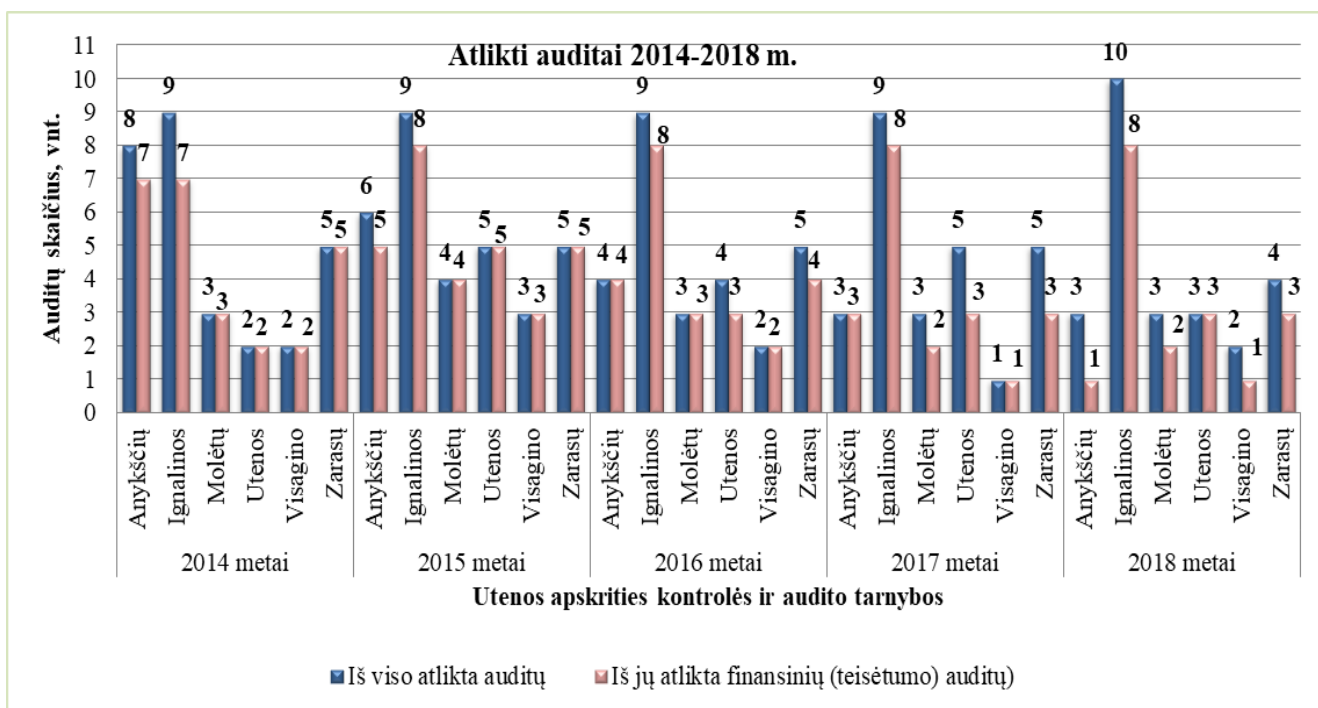


Šaltinis: parengta autorės, pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas

14 pav. 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnyboms skirti asignavimai

Kontrolės ir audito tarnybų kontrolierius kiekvienais metais vadovaudamasis LR vietos savivaldos įstatymu ir siekdamas užtikrinti tinkamą darbo organizavimą, rengia ir su savivaldybės tarybos kontrolės komitetu derina ir tvirtina metinį Tarnybos veiklos planą. Veiklos plane detalizuojami veiksmai (darbai), planuojami atlikti finansiniai, veiklos auditai, nurodomi audituojami subjektai, auditų ir atliekamų darbų įgyvendinimo būdai ir laikas. Planas sudaromas taip, kad būtų apimtos rizikingiausios viešojo sektoriaus sritys ir jose esančios problemos. Veiklos planas metų eigoje gali būti koreguojamas ir tikslinamas bendra plano tvirtinimo tvarka. Visi pagal planą ar papildomi atlikti darbai matosi kontrolės ir audito tarnybų kasmetinėje veiklos ataskaitoje. Vienas iš svarbiausių kontrolės ir audito tarnybų rezultatų yra atlikti auditai.

2014-2018 m. Utenos apskrities Tarnybos atliko 139 auditus, iš jų 118 – finansinių (teisėtumo) auditų. Finansiniai (teisėtumo) auditai sudarė net 85 proc. visų atliktų auditų. Atliktų auditų mastai pateikiami 15 pav. Per nagrinėjamą laikotarpį daugiausiai auditų atliko Ignalinos Tarnyba – 46, iš jų 39 finansinius (teisėtumo) auditus, Anykščių Tarnyba atliko 24 auditus, iš jų 20 finansinių (teisėtumo) auditų, Zarasų Tarnyba – 24 auditus, iš kurių 20 finansinių (teisėtumo) auditų, Utenos Tarnyba atliko 19 auditų, iš jų 16 finansinių (teisėtumo) auditų, Molėtų Tarnyba atliko 16 auditų, iš kurių 14 finansinių (teisėtumo) auditų, Visagino Tarnyba atliko 10 auditų, iš jų 9 buvo finansiniai (teisėtumo) auditai.



Saltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas

15 pav. 2014-2018 m. atlikti audita

Ignalinos Tarnyba 2014-2017 m. kasmet atliko po 9 audita, o 2018 m. – 10 audita. 2014 m. buvo atlikti 7 finansiniai (teisėtumo) audita, o 2015-2018 m. atliktų finansinių (teisėtumo) audita skaičius nekito ir buvo 8. Anykščiu Tarnybos atliekamų audita skaičius kiekvienais metais mažėjo. Tarnyba 2014 m. atliko 8 audita, 2015 m. – 6 audita, 2016 m. – 4, 2017-2018 m. po 3 audita. Taip pat mažėjo ir atliekamų finansinių (teisėtumo) audita skaičius. Tarnyba 2014 m. atliko 7 finansinius (teisėtumo) audita, 2015 m. – 5, 2016 m. – 4, 2017 m. – 3 ir 2018 m. atliko 1 finansinį (teisėtumo) audita. Zarasų Tarnybos atliekamų audita skaičius 2014-2017 m. nesikeitė. Šiais metais Tarnyba atliko po 5 audita, o 2018 m. – 4 audita. 2014-2015 m. visi Tarnybos atlikti audita buvo finansiniai (teisėtumo), 2016 m. atlikti 4, 2017-2018 m. atlikti 3 finansiniai (teisėtumo) audita. Utenos Tarnybos atliekamų audita skaičius kiekvienais metais kito, tai padidėdamas, tai sumažėdamas. 2014 m. Tarnyba atliko 2 audita, iš kurių abu buvo finansiniai (teisėtumo) audita, 2015 m. atlikti - 5 audita ir taip pat jie visi finansiniai (teisėtumo), 2016 m. Tarnyba atliko 4 audita, iš jų 3 finansiniai (teisėtumo), 2017 m. – 5, iš jų 3 finansiniai (teisėtumo) ir 2018 m. visi 3 atlikti audita buvo finansiniai (teisėtumo). Molėtų Tarnybos atliekamų audita skaičius kito nežymiai. 2014 m., 2016 – 2018 m. atlikta po 3 audita, iš kurių 2014 m. ir 2016 m. visi finansiniai (teisėtumo) audita, 2017-2018 m. atlikta po 2 finansinius (teisėtumo) audita. Per nagrinėjamą laikotarpį Molėtų Tarnyba daugiausiai audita atliko 2015 m., t.y. 4 audita, iš kurių visi finansiniai (teisėtumo) audita. Visagino Tarnybos atliekamų audita skaičius keitėsi nežymiai.

2014 m. atlikti 2 auditai, 2015 m. – 3, 2016 m. – 2, 2017 m. – 1 auditas. Visi minėti auditai buvo finansiniai (teisėtumo). 2018 m. Tarnyba atliko 2 auditus, iš kurių 1 buvo finansinis (teisėtumo) auditas.

Nagrinėjant atskirai kiekvienais metais atliktų auditų skaičių, pastebima, kad Utenos apskrities Tarnybos daugiausiai auditų atliko 2015 m. – 32 auditus, iš jų 30 finansinių (teisėtumo) auditų, tai sudaro 94 proc. visų atliktų auditų. 2014 m. buvo atlikta kiek mažiau auditų – 29, iš jų 26 finansiniai (teisėtumo) auditai. Nuo 2016 m. iki 2018 m. atliekamų auditų skaičius mažėjo, kasmet buvo atliekama vis po 1 auditą mažiau. Lyginant 2015 m. (atlikta daugiausiai auditų) ir 2018 m. (atlikta mažiausiai auditų), atliekamų auditų skaičius sumažėjo 7 auditais. Kur kas labiau mažėjo atliekamų finansinių (teisėtumo) auditų skaičius. 2015 m. buvo atlikta 30 finansinių (teisėtumo) auditų, tuo tarpu 2018 m. atlikta tik 18 finansinių (teisėtumo) auditų, t.y. 12 finansinių (teisėtumo) auditų mažiau. Atsižvelgiant į anksčiau minėtus duomenis, galima daryti prielaidą, kad auditų mastas mažėjo, nes mažėjo klaidų ir problemų įvairiuose įstaigų valdymo srityse. Tarnybos pradėjo atlikti daugiau veiklos auditų.

Apibendrinant galima teigti, kad Utenos apskritį sudaro 6 savivaldybės: Anykščių, Ignalinos, Molėtų, Utenos, Visagino ir Zarasų. Kiekvienoje savivaldybėje kontrolės ir audito funkcijoms įgyvendinti savivaldybės taryba yra įsteigusi atskirą juridinį asmenį – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybą. Tarnybų veiklos esmė – padėti savivaldybei teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdyti ir naudoti savivaldybės turtą ir finansus.

Atlikus 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos analizę buvo nagrinėta: patvirtintos ir užimtos pareigybės, skiriamų asignavimų dydis, bei atliktų auditų mastas. Patvirtintų pareigybių skaičius Tarnybose labai įvairus: daugiausia pareigybių patvirtinta Zarasų Tarnyboje – 4, mažiausiai Molėtų Tarnyboje – 1. Užimtų pareigybių skaičius beveik nekito – ir buvo užimtos visos patvirtintos pareigybės, išskyrus Zarasų Tarnybą, kurioje nagrinėjamu laikotarpiu 1 pareigybė buvo laisva. Per analizuojamą laikotarpį Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnyboms buvo skirta 1430,97 tūkst. Eurų asignavimų, iš kurių didžiąją dalį sudarė asignavimai darbo užmokesčiui – 1013,95 tūkst. Eur. Daugiausia asignavimų buvo skirta Zarasų Tarnybai – 305,73 tūkst. Eur, o mažiausiai skirta Molėtų Tarnybai – 137,53 tūkst. Eur, toks skirtumas susidaro dėl patvirtintų ir užimtų pareigybių skaičiaus. Atliktų auditų masto analizė parodė, kad per 2014-2018 m. laikotarpį Tarnybos iš viso atliko 139 auditus, iš jų 118 finansinių (teisėtumo) auditų. Kiekvienais metais auditų skaičius mažėjo, iš to galima spręsti, kad mažėjo daromų klaidų ir neatitikimų, buvo sustiprinta vidaus kontrolė įstaigose.

3.2. Utenos apskrities savivaldybių finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų analizė

Kontrolės ir audito tarnybos, įgyvendindamos LR vietos savivaldos įstatyme nustatytas funkcijas ir suteiktus įgaliojimus, atlieka dviejų rūšių – išorės finansinius (teisėtumo) ir veiklos auditus savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Vienas iš svarbiausių Tarnybų darbų kiekvienais metais iki liepos 15 dienos savivaldybės tarybai pateikti išvadą dėl savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio. Savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų audito tikslas – įvertinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį bei savivaldybės biudžeto vykdymą, savivaldybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą nustatytiems tikslams bei pareikšti nuomonę apie savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimą. Audito išvadoje auditorius gali pareikšti besąlyginę, sąlyginę ar neigiamą nuomonę taip pat turi teisę atsisakyti pareikšti nuomonę, vadovaujantis Valstybinio audito reikalavimais ir audito metu nustatytų klaidų reikšmingumu.

2014 – 2018 m. Utenos apskrities Tarnybos atliko auditus dėl konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių ir pateikė išvadas savivaldybės tarybai dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio, dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų numatytiems tikslams. 7 lentelėje pateikti duomenys apie Utenos apskrities Tarnybų 2014-2018 m. finansinio (teisėtumo) audito išvadose pareikštas nuomones dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio ir dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo. 7 lentelėje nepateiktos Tarnybų pareikštos nuomonės dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, nes nagrinėjamu 2014-2018 m. laikotarpiu visos Tarnybos pareiškė besąlygines nuomones. Tai reiškia, kad atliktų auditų metu, vertinant savivaldybių biudžeto pajamas ir išlaidas bei konsoliduotus biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius reikšmingų klaidų, teisės aktų pažeidimų ir neatitikimų, galinčių turėti įtakos ataskaitų rinkiniams, nenustatyta ir kad biudžetas parengtas ir patvirtintas pagal LR biudžeto sandaros įstatyme nurodytus reikalavimus.

Utenos apskrities Tarnybos, per 2014 – 2018 m. laikotarpį, dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio 8 kartus pareiškė besąlygines nuomones ir 22 kartus sąlygines. Toks pat nuomonių skaičius pateiktas ir dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo. Anykščių ir Zarasų Tarnybos tiek dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių, tiek dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais 2014-2018 m. pateikė tik sąlygines nuomones. Tai reiškia, kad audito metu nustatyti teisės aktų pažeidimai ir kiti neatitikimai, dėl kurių auditoriai negalėjo pareikšti besąlyginės nuomonės. Utenos ir Visagino

Tarnybos vertindamos konsoliduotus ataskaitų rinkinius tik po 1 kartą pateikė besąlygines nuomones, Utenos Tarnyba – 2017 m., o Visagino Tarnyba - 2014 m., kitais metais pateiktos sąlyginės nuomonės. Dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais Utenos ir Visagino Tarnyba 2014-2018 m. pateikė tik sąlygines nuomones. Daugiausia besąlyginių nuomonių dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių ir dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo, pateikė Molėtų ir Ignalinos Tarnybos. Molėtų Tarnyba dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio 2014 m. ir 2016 m. pareiškė besąlygines nuomones, o 2015 m., 2017 m. ir 2018 m. sąlygines nuomones. Ignalinos Tarnyba sąlyginę nuomonę dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio pareiškė tik 1 kartą – 2015 m. Vertinant Tarnybų pateiktas nuomones dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo Molėtų ir Ignalinos Tarnybos 2015 m. pateikė sąlygines nuomones, o kitais nagrinėjamais metais besąlyginės. Todėl galima teigti, kad reikšmingų klaidų, darančių reikšmingą įtaką audituojamų subjektų finansinėms ataskaitoms bei savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumui, pasitaiko retai.

7 lentelė. Finansinio (teisėtumo) audito metu pareikštos nuomonės

<i>Kontrolės ir audito tarnyba</i>	<i>Pateikta nuomonė</i>	<i>Dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio</i>					<i>Viso:</i>	<i>Dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo</i>					<i>Viso:</i>
		2014	2015	2016	2017	2018		2014	2015	2016	2017	2018	
Anykščių Tarnyba	Besąlyginė						0						0
	Sąlyginė	+	+	+	+	+	5	+	+	+	+	+	5
Ignalinos Tarnyba	Besąlyginė	+		+	+	+	4	+		+	+	+	4
	Sąlyginė		+				1		+				1
Molėtų Tarnyba	Besąlyginė	+		+			2	+		+	+	+	4
	Sąlyginė		+		+	+	3		+				1
Utenos Tarnyba	Besąlyginė				+		1						0
	Sąlyginė	+	+	+		+	4	+	+	+	+	+	5
Visagino Tarnyba	Besąlyginė	+					1						0
	Sąlyginė		+	+	+	+	4	+	+	+	+	+	5
Zarasų Tarnyba	Besąlyginė						0						0
	Sąlyginė	+	+	+	+	+	5	+	+	+	+	+	5

Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų audito išvadas

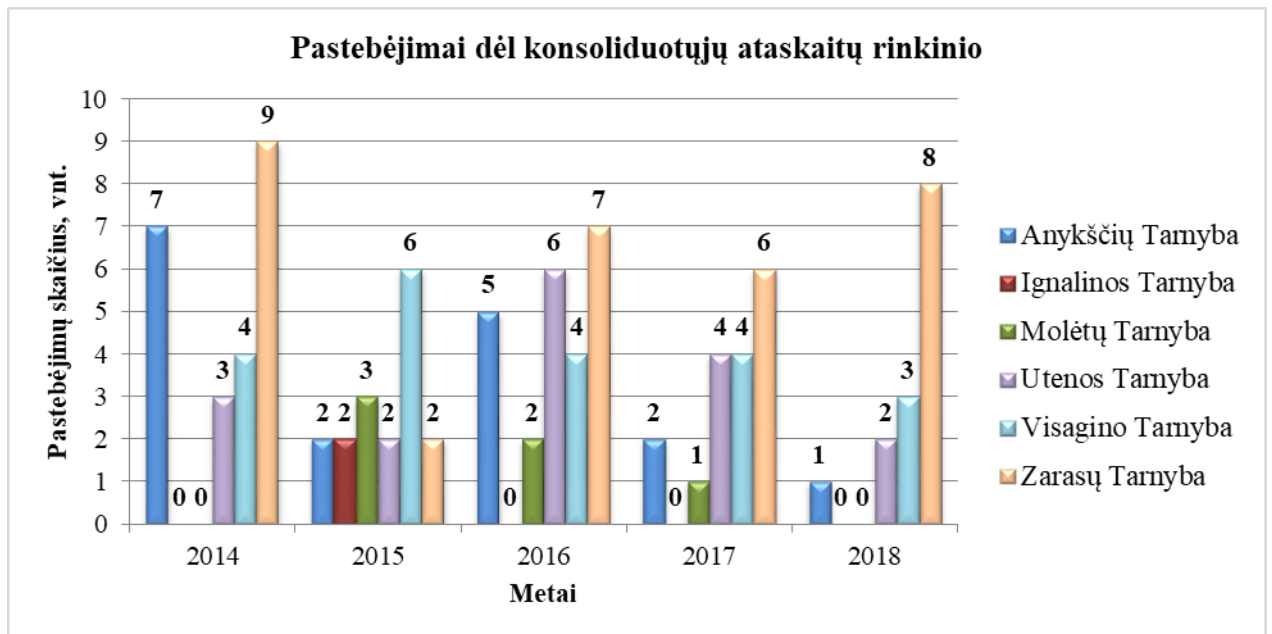
Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad į konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį įtraukiamos visų savivaldybės kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų finansinės ataskaitos, savivaldybės išdo, kontroliuojamų viešųjų įstaigų nepriskiriamų prie VSS, kontroliuojamų akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių, kur savivaldybei priklausanti akcijų dalis 100 proc., arba mažiau, kontroliuojamų asocijuotųjų subjektų, kuriuose savivaldybei priklauso 50 ar mažiau proc. akcijų, valstybės ir kontroliuojamų savivaldybės įmonių. 2018 m. Utenos apskrities savivaldybių

konsoliduotuosius ataskaitų rinkinius sudarė 240 finansinių ataskaitų, iš jų 154 kontroliuojamų biudžetinių įstaigų, 14 kontroliuojamų viešųjų įstaigų, pagal LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą priskirtų prie VSS sveikatos priežiūros įstaigų, 20 kontroliuojamų viešųjų įstaigų, nepriskiriamų prie viešojo sektoriaus subjektų, 6 administruojamų išteklių fondų, 3 savivaldybės įmonių, 28 kontroliuojamų akcinių ir uždaryjū akcinių bendrovių, 11 asocijuotųjų subjektų, 4 kitų subjektų. 2014 – 2018 m. įmonių, subjektų skaičius kito nežymiai, dėl to pateikiami 2018 m. duomenys. Per nagrinėjamą laikotarpį Utenos apskrities savivaldybėse buvo reorganizuojami viešojo sektoriaus subjektai.

Utenos apskrities Tarnybos atlikdamos konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditą savivaldybės kontroliuojamose įstaigose atlieka audito procedūras. Parengiami ir įstaigoms išsiunčiami raštai dėl duomenų pateikimo, pateikiami klausimynai. Įstaigų atsakyti klausimynai padeda Tarnyboms vertinti įstaigos vidaus kontrolę, asignavimų naudojimą, teisės aktų laikymąsi ir kt. Tarnyboms atlikus asignavimų valdytojų pateiktos informacijos vertinimą pateikiami pagrindiniai pastebėjimai ir rekomendacijos. Audito metu nustatyti neatitikimai ir rekomendacijos juos ištaisyti audituotiems subjektams išdėstomi jiems išsiunčiant raštus, o grupės audito rezultatai pateikiami audito ataskaitoje ir audito išvadoje. 2014-2018 m. Utenos apskrities Tarnybos audito ataskaitoje pateikė nemažai pastebėjimų dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, dėl savivaldybės turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo, kiek mažiau pateikta pastebėjimų dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio.

16 pav. pateikti 2014-2018 m. Utenos apskrities Tarnybų pateikti pastebėjimai dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio. Per nagrinėjamą laikotarpį visos Tarnybos iš viso pateikė 95 pastebėjimus, iš jų: Anykščių Tarnyba pateikė 17 pastabų, Ignalinos Tarnyba – 2, Molėtų Tarnyba - 6, Utenos Tarnyba – 17, Visagino Tarnyba – 21, Zarasų Tarnyba -32. Daugiausia pastabų pateikė Zarasų Tarnyba, o mažiausiai Ignalinos. Nagrinėjant kiekvienų metų pateiktų pastabų skaičių 16 pav. matoma, kad daugiausiai pastabų buvo pateikta 2016 m. – 24, o mažiausiai 2018 metais - 14. Anykščių Tarnyba 2014 m. pateikė 7 pastabas, 2015 ir 2017 m. po 2 pastabas, 2016 m. – 5, o 2018 m. tik 1. Ignalinos Tarnyba tik 2015 m. pateikė 2 pastabas, kurios padarė įtaką tais metais pateiktai sąlyginei nuomonei. Kitais metais jokių pastebėjimų nebuvo, dėl to pareikštos besąlyginė nuomonės. Molėtų Tarnyba 2014 m. pastebėjimų nepateikė dėl to buvo pareikšta besąlyginė nuomonė, 2016 m. pateikti 2 pastebėjimai, tačiau jie neturėjo didelės įtakos, dėl to irgi pareikšta besąlyginė nuomonė. Kaip pastebima nuo 2015 m. pastabų pateikimo skaičius kiekvienais metais mažėjo (2018 m. pastebėjimo skaičiau negalima buvo įvertinti dėl negautų duomenų). Utenos Tarnyba daugiausia pastebėjimų pateikė 2016 m. – 6, kiek mažiau – 4 pateiktos 2017 m., 2014 m. – 3, o 2015 ir 2018 m. po 2. Visagino Tarnyba daugiausia pastabų pateikė 2015 m. – 6, 2014, 2016 ir 2017 m. po 4, o 2018 m. pateikė 3 pastabas. Zarasų Tarnyba daugiausia

pastebėjimų pateikė 2014 m. – 9, o mažiausiai 2015 – 2 pastabas, 2016 m. – 7, 2017 m. – 6, 2018 m. 8. Pateiktų pastabų skaičius nebuvo toks reikšmingas, kad Tarnybos pateiktų neigiamas nuomones, dėl to galima daryti išvadą, kad 2014-2018 m. konsoliduotas finansinių ataskaitų rinkiniai parodo tikrą ir teisingą savivaldybių ir jos kontroliuojamų įstaigų būklę ir veiklos rezultatus.

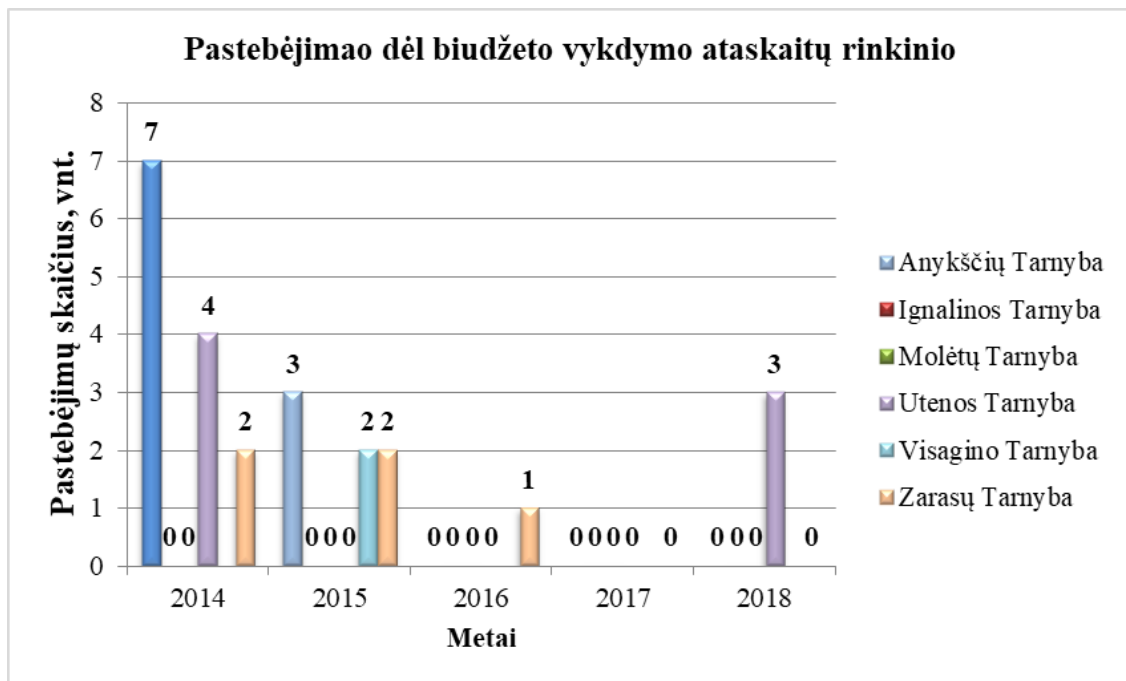


Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas ir audito ataskaitas

16 pav. 2014-2018 m. pastebėjimai dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio

17 pav. pateikti 2014-2018 m. Tarnybų pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių. Iš viso per nagrinėjamą laikotarpį Tarnybos pateikė 24 pastabas, iš jų: Anykščių Tarnyba pateikė – 10 pastebėjimų, Ignalinos ir Molėtų Tarnybos pastebėjimų nepateikė, Utenos Tarnyba - 7, Visagino Tarnyba – 2, Zarasų Tarnyba – 5. 54 proc. visų pastebėjimų buvo pateikta 2014 m. Kaip jau minėta anksčiau 2014-2018 m. dėl biudžeto vykdyto ataskaitų rinkinių Tarnybos pateikė besąlygines nuomones. Todėl galima teigti, kad vertinant 2014-2018 m. konsoliduotuosius biudžeto ataskaitų rinkinių duomenis apie savivaldybės biudžeto pajamas ir išlaidas, reikšmingų neatitikimų, kurie darytų įtaką metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumui nenustatyta. O Tarnybų rasti neatitikimai neiškraipo biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio duomenų. Nagrinėjamu laikotarpiu audito ataskaitose pastebėjimai buvo pateikti dėl biudžeto išlaidų klasifikavimo neatitikimų, biudžeto rengimo tvarkos aprašo nesilaikymo, dėl lėšų panaudojimo neefektyvumo ir kt. Kadangi pastebėjimų dėl biudžeto vykdymo ataskaitų kiekis nedidelis ir pateiktos pastabos nebuvo reikšmingos, toliau darbe jos nebus nagrinėjamos ir

analizuojamos.

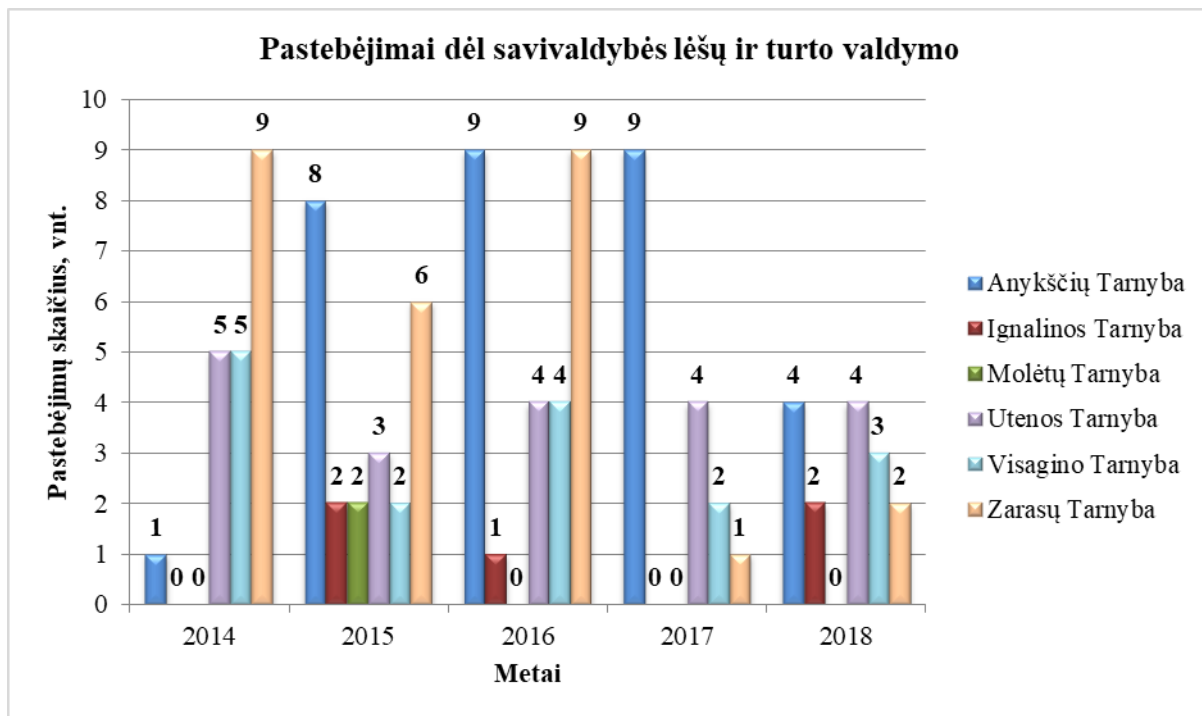


Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas ir audito ataskaitas

17 pav. 2014-2018 m. pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio

Tarnybų audito ataskaitoje taip pat pateikiami pastebėjimai dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo (žr. 18 pav.). Kaip galima pastebėti iš 18 pav. pateiktų pastebėjimų skaičius 2014-2018 m. buvo gana įvairus ir kito nevienodai. Iš viso per nagrinėjamą laikotarpį Tarnybos pateikė 101 pastebėjimą dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo teisėtumo, iš jų: Anykščių Taryba pateikė 31 pastabą, Ignalinos Taryba – 5, Molėtų Taryba – 2, Utenos Taryba – 20, Visagino Taryba – 16 ir Zarasų Taryba 27. Galima daryti prielaidą, kad Ignalinos ir Molėtų Tarnybos pateikė mažiausiai pastebėjimų, nes vertinant savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą tik 2015 m. buvo pateiktos sąlyginės nuomonės, kitais nagrinėjamais metais pateiktos besąlyginės nuomonės, iš to galima suprasti, kad reikšmingų neatitikimų nebuvo aptikta. Anykščių Taryba 2014 m. pateikė tik 1 pastebėjimą, tačiau 2015 pastabų skaičius žymiai padidėjo iki 8, 2016 ir 2017 m. – 9 ir 2018 m. – 4. Utenos Taryba daugiausia pastabų pateikė 2014 m. – 5, 2015 m. sumažėjo iki 3 pastabų, o 2016 – 2018 m. kasmet pateikdavo po 4 pastabas. Visagino Taryba 2014 m. pateikė - 5 pastebėjimus, 2015 m. – 2, 2016 m. – 4, 2017 m. – 2 ir 2018 m. – 3. Pateiktų pastebėjimų skaičius kito netolygiai, tai padidėdamas, tai sumažėdamas. Zarasų Taryba daugiausiai pastabų pateikė 2014 m. ir 2016 m. , po 9, 2015 m. – 6, 2017 m. tik 1 ir 2018 m - 2. Iš 18 pav. pastebima, kad 2016 m. Tarnybos

pateikė daugiausiai pastabų – 27, o mažiausiai pateikta 2018 m. – 15. Nuo 2016 m. kiekvienais metais pateikiamų pastabų skaičius mažėjo. Galima daryti prielaidą, kad audituojamų subjektų vadovybė skyrė daugiau dėmesio ir priemonių vidaus kontrolės procedūroms, kurios skatina atidų ir teisingą savivaldybės lėšų ir turto valdymą ir naudojimą.



Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas ir audito ataskaitas

18 pav. 2014-2018 m. pastebėjimai dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo

Labai svarbu nagrinėti ir analizuoti gautus pastebėjimus, kad galima būtų rasti silpnąsias įstaigos vietas, veiklos spragas ir imtis priemonių, kad ateityje klaidos ir neatitikimai nesikartotų. 8 lentelėje pateikti Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų 2014-2018 m. pateikti pastebėjimai, dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio ir savivaldybės lėšų ir turto valdymo naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo, išskirstyti į 4 grupes:

1. teisės aktų, VSAFAS, tvarkų ir nuostatų nesilaikymas;
2. apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo klaidos;
3. vidaus kontrolės trūkumai;
4. kiti neatitikimai.

Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio pasiskirstė gana įvairiai. Daugiausia pateiktų pastebėjimų, net 56,84 proc. dėl įvairių apskaitos ir konsolidavimo klaidų, 26,32 proc. sudarė teisės aktų, VSAFAS ir kitų tvarkų bei nuostatų nesilaikymas, mažiausiai – 16,84 proc. pastebėjimų buvo dėl vidaus kontrolės trūkumų.

8 lentelė. Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir savivaldybės lėšų ir turto valdymo naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo

Tarnybos pavadinimas	Metai	Teisės aktų, VSAFAS, tvarkų, nuostatų nesilaikymas		Apskaitos, FA parengimo ir konsolidavimo klaidos		Vidaus kontrolės trūkumai		Kiti neatitikimai		Iš viso: FAR	Iš viso: LTV
		FAR*	LTV**	FAR	LTV	FAR	LTV	FAR	LTV		
Anykščių Tarnyba	2014	2	1	5						7	1
	2015		4	2	1		3			2	8
	2016		2			5	5		2	5	9
	2017					2	9			2	9
	2018		4	1						1	4
Ignalinos Tarnyba	2014									0	0
	2015	1		1	2					2	2
	2016				1					0	1
	2017									0	0
	2018		1				1			0	2
Molėtų Tarnyba	2014									0	0
	2015	2	1	1	1					3	2
	2016	1				1				2	0
	2017			1						1	0
	2018									x	0
Utenos Tarnyba	2014	3	4				1			3	5
	2015	1	1	1					2	2	3
	2016	2	2	2		2	2			6	4
	2017	1	2	2	1	1	1			4	4
	2018		3	2					1	2	4
Visagino Tarnyba	2014		1	3	4	1				4	5
	2015	1	1	3		2	1			6	2
	2016	1	2	3	2					4	4
	2017		2	3		1				4	2
	2018	1	1	2	1		1			3	3
Zarasų Tarnyba	2014	2	6	6	2	1	1			9	9
	2015	1	2	1	3		1			2	6
	2016	1	4	6	1		3		1	7	9
	2017	1		5					1	6	1
	2018	4	2	4						8	2
Iš viso:		25	46	54	19	16	29	0	7	95	101

Šaltinis: parengta autorės

*FAR – dėl finansinių ataskaitų rinkinių;

**LTV- dėl lėšų ir turto valdymo.

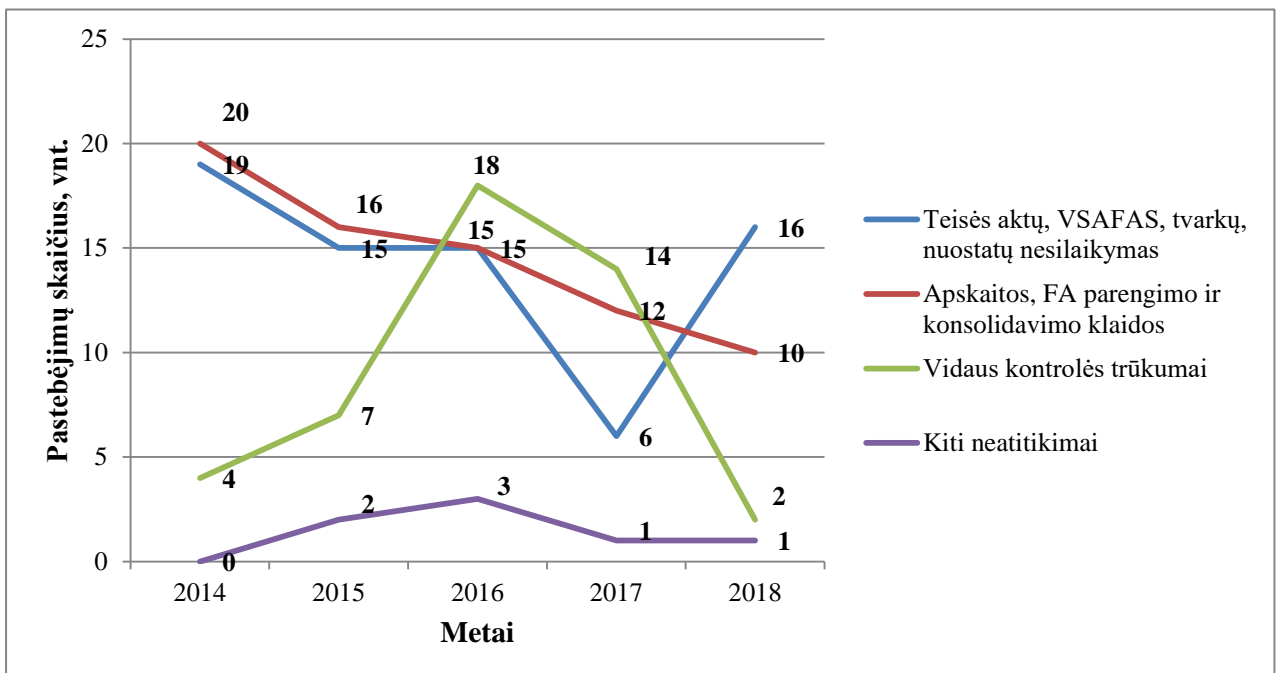
Daugiausia pastebėjimų dėl teisės aktų ir VSAFAS nuostatų nesilaikymo pateikė Zarasų Tarnyba – 9, kiek mažiau Utenos Tarnyba – 7 pastebėjimus, Visagino ir Molėtų Tarnybos po 3, Anykščių Tarnyba – 2, o Ignalinos Tarnyba tik 1. Dėl Apskaitos, finansinių ataskaitų rinkinio ir konsolidavimo klaidų daugiausia pastebėjimų pateikė taip pat Zarasų Tarnyba, net 22 pastebėjimai, Visagino Tarnyba – 14, Anykščių Tarnyba – 8, Utenos Tarnyba – 7, Molėtų Tarnyba

– 2 ir Ignalinos Tarnyba tik 1. Dėl vidaus kontrolės trūkumų 7 pastebėjimus pateikė Anykščių Tarnyba, 4 – Visagino Tarnyba, 3 – Utenos Tarnyba, po 1 – Zarasų ir Molėtų Tarnybos, o Ignalinos visai nepateikė. Kitų pastebėjimų nebuvo.

Pastebėjimai dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo pasiskirstė įvairiai. 45,55 proc. visų pastebėjimų buvo pateikta dėl teisės aktų, VSAFAS, tvarkų ir nuostatų nesilaikymo, 28,71 proc. dėl vidaus kontrolės trūkumų, 18,81 proc. dėl apskaitos klaidų ir 6,93 proc. dėl kitų neatitikimų.

Daugiausia pastebėjimų dėl teisės aktų ir kitų nuostatų nesilaikymo pateikė Zarasų Tarnyba – 14, šiek tiek mažiau Utenos Tarnyba – 12, Anykščių - 11, Visagino – 7, Ignalinos ir Molėtų po 1. Dėl apskaitos ir finansinių ataskaitų klaidų daugiausia pastebėjimų pateikė Visagino ir Zarasų Tarnybos po 6, Ignalinos Tarnyba – 3, Anykščių, Molėtų ir Utenos Tarnybos po 1 pastebėjimą. Daugiausia pastebėjimų dėl vidaus kontrolės trūkumų pateikė Anykščių Tarnyba - 17, net 58,6 proc. visų pastebėjimų, Zarasų Tarnyba – 5, Utenos – 4, Ignalinos ir Visagino Tarnybos po 1, o Molėtų nei vieno. Kitų pastebėjimų buvo visai nedaug: Anykščių Tarnyba pateikė 4, Utenos Tarnyba – 3 ir Zarasų – 2.

Kontrolės ir audito tarnybų pateiktų pastebėjimų pasiskirstymas rodo, kad pasitaiko nemažai neatitikimų tvarkant apskaitą, rengiant finansines ataskaitas, veikloje taikant įvairius teisės aktus ir nuostatas, pastebima vidaus kontrolės trūkumų ir kitų neatitikimų. Tarnybų pastebėjimų svyravimai 2014-2018 metais pavaizduoti 19 pav.



Šaltinis: parengta autorės

19 pav. Kontrolės ir audito tarnybų pateiktų pastebėjimų svyravimai 2014-2018 m.

Pastebėjimai dėl teisės aktų ir kitų tvarkų nesilaikymo 2014 – 2017 m. kasmet mažėjo, nuo 2014 m. iki 2017 m. sumažėjo net 14 pastebėjimų, o 2018 m. pastebėjimų skaičius padidėjo iki 16. Matomas aiškus pastebėjimų mažėjimas dėl apskaitos, finansinių ataskaitų ir konsolidavimo. Galima daryti prielaidą, kad įstaigos atsižvelgė į ankstesnių metų Tarnybų pastebėjimus, išanalizavo klaidas ir kasmet jų darė vis mažiau. Pastebėjimai dėl vidaus kontrolės trūkumų nagrinėjamu laikotarpiu kito bene labiausiai, didžiausias skaičius pastebimas 2016 m. – 18 pastebėjimų, vėliau kasmet pastebėjimų mažėjo. Kitų neatitikimų svyravimai 2014-2018 m. nežymūs.

9 lentelėje pateikti dažniausiai Tarnybų 2014-2018 m. audito ataskaitose pateikti pastebėjimai dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio ir savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo. Pastebėjimai taip pat suskirstyti į 3 grupes: teisės aktų nesilaikymas, apskaitos klaidos ir vidaus kontrolės trūkumai.

Teisės aktų, VSAFAS, tvarkų, nuostatų nesilaikymas. 9 lentelėje atrinkti dažniausiai pasikartoję pastebėjimai dėl teisės aktų, VSAFAS ir kitų nuostatų nesilaikymo. Teisės aktų nesilaikymas dažniausiai nustatytas dėl darbo užmokesčio apskaičiavimo, priedų ir priemonių skyrimo, darbo laiko apskaitos ir darbo krūvio nustatymo, taip pat dėl viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo, veiklos pajamų grupavimo ir kt. Teisės aktai, kurių pažeidimai dažniausiai minimi pastebėjimuose pateikti 10 lentelėje. Tai LR viešųjų pirkimų įstatymas, LR valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymas, LR valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas, LR darbo kodeksas, LR valstybės tarnybos įstatymas ir vidutinio darbo užmokesčio tvarkos aprašas.

9 lentelė. 2014 – 2018 m. Tarnybų dažniausiai pateikti pastebėjimai

	<i>2014-2018 m. dažniausiai pateikti pastebėjimai</i>
<i>Teisės aktų, VSAFAS, tvarkų, nuostatų nesilaikymas</i>	Finansinėse ataskaitose pateikta informacija neparodo tikros ir teisingos ilgalaikio materialiojo turto vertės dėl VSAFAS nesilaikymo.
	Savivaldybės apskaitos politikoje nėra konkrečiai apspręsta, kas bus laikoma biologinio turto vienetu, kas ir kokia tvarka nustatys, ar turtas priskiriamas biologiniam turtui.
	Nesilaikoma teisės aktais nustatytų pagrindinės veiklos pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų grupavimo principų.
	Nesilaikyta reikalavimų dėl turto nuvertėjimo požymių nustatymo, rasti neatitikimai finansavimo pajamų apskaitos srityje.
	Apskaitant pajamas iš baudų ir konfiskacijos nesilaikyta VSAFAS nuostatų.
	Ne visais atvejais VSS vykdydami viešuosius pirkimus, vadovavosi teisės aktų nuostatomis, bei taisyklėmis reglamentuojančiomis viešųjų pirkimų planavimą ir vykdymą.

<i>Apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo klaidos</i>	Lėšos, gautos už parduotą netinkamą (negalimą) naudoti turtą, į savivaldybės biudžetą pervestos nesivadovaujant teisės aktų nuostatomis.
	Savivaldybei nuosavybės teise priklausančiu turtu naudotasi, nesilaikant teisės aktais nustatytos tvarkos.
	Biudžetinių įstaigų darbuotojams darbo užmokestis ne visada buvo skaičiuojamas vadovaujantis Darbo kodeksu, darbo užmokesčio apskaičiavimą reglamentuojančiais teisės aktais.
	Netiksli vietinės reikšmės kelių, gatvių, parkų, skverų apskaita.
	Neteisingai skaičiuotas turto nusidėvėjimas, dėl netinkamai taikyto nusidėvėjimo normatyvo.
	Nustatyti ilgalaikio turto esminio pagerinimo išlaidų apskaitos netikslumai.
	Netinkamas ilgalaikio turto grupavimas.
	Netinkamai apskaitomos investicijos į VSS asocijuotuosius subjektus.
	Ne visi reikalingi duomenys suvesti į VSAKIS sistemą.
	Klaidingas ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų pergrupavimas.
	Neatitikimai dėl VSAKIS nesuderintų ir neeliminuočių grupės VSS mokėtinų-gautinų sumų likučio.
	Skaičiuojant darbo užmokestį, darbuotojams per daug/per mažai priskaičiuojam darbo užmokesčio.
	Netinkamai apskaitoma nebaigta statyba
<i>Vidaus kontrolės trūkumai</i>	Negalima nustatyti iš kokių šaltinių įsigytas turtas, nes buhalterinės apskaitos programoje neformuojama finansavimo šaltinių ataskaita pagal materialiai atsakingus asmenis.
	Nustatyti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų, koreguotų rankiniu įrašu, neatitikimai.
	Ne visuose VSS buvo atlikta viso turimo turto inventorizacija, faktiniai duomenys nesutikrinti su apskaitos duomenimis.
	Ne visi VSS apskaitą tvarkė buhalterinės apskaitos programos pagalba, pinigų srautų ataskaita sudarinėta rankiniu būdu.
	Netinkamai atliekama metinė inventorizacija. Komisijų teiktos pastabos neįgyvendintos, nes inventorizacijos rezultatai pateikti ne laiku.
	VSS skiriamos lėšos ne visada buvo naudojamos ekonomiškai ir pagal paskirtį.
	Nustatyta, kad vidaus kontrolės funkcijos nepakankamai veiksmingos investicijų, planavimo ir turto skyriuose.
	VSS patvirtintos, tačiau faktiškai nevykdytos finansų kontrolės procedūros neužtikrino, kad visos biudžeto ir kitos lėšos būtų naudojamos teisėtai.
	Nustatyta nepakankama turto valdymo ir elektroninių dokumentų judėjimo kontrolė.

Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas ir audito ataskaitas

Taip pat labai dažnos klaidos dėl VSAFAS nuostatų nesilaikymo: neteisingai apskaitomas ilgalaikis materialusis turtas, biologinis turtas, dalis pajamų ir sąnaudų ir kt. VSAFAS, kurių pažeidimai dažniausiai minimi audito ataskaitų pastebėjimuose pateikti 10 lentelėje. Tai 3-asis VSAFAS „Veiklos rezultatų ataskaita“, 10-asis VSAFAS „Kitos pajamos“, 11-asis VSAFAS „Sąnaudos“, 12-asis VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“, 13-asis VSAFAS „Nematerialusis turtas“, 16-asis VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai išteklių“, 16-asis VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai

ištekliai“, 19-asis VSAFAS „Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys“, 20-asis VSAFAS „Finansavimo sumos“, 22-asis VSAFAS „Turto nuvertėjimas“, 26-asis VSAFAS „Išteklų fondo apskaita ir finansinių ataskaitų rinkinys“.

Išnagrinėjus Tarnybų audito ataskaitas, pastebima, kad kiekvienais metais dažniausiai minimos klaidos atsiranda dėl 12-asis VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatų nesilaikymo. Kartojamos tos pačios klaidos, ne visi neatitikimai pašalinami dėl to dažnai pakartotinai pateikiami tie patys pastebėjimai dėl netinkamos vietinės reikšmės kelių ir gatvių, kultūros vertybių apskaitos, neteisingo nusidėvėjimo skaičiavimo, registravimo, įvertinimo, turto pergrupavimo ir kt. Ne kartą pastebėjimai pateikti dėl įstaigų apskaitos politikos, kurioje nėra konkrečiai apspręsta, kas bus laikoma biologinio turto vienetu, kas ir kokia tvarka nustatys, ar turtas priskiriamas biologiniam turtui. Dėl to atsiranda nemažai neatitikimų ir klaidų, nesilaikoma 16-asis VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“ nuostatų.

10 lentelė. 2014-2018 m. dažniausiai nustatytų teisės aktų ir VSAFAS pažeidimai

<i>VSAFAS pavadinimas</i>	<i>Teisės akto pavadinimas</i>
3-asis VSAFAS „Veiklos rezultatų ataskaita“	LR buhalterinės apskaitos įstatymas
10-asis VSAFAS „Kitos pajamos“	LR viešųjų pirkimų įstatymas
11-asis VSAFAS „Sąnaudos“	LR valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymas
12-asis VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“	LR valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas
13-asis VSAFAS „Nematerialusis turtas“	LR darbo kodeksas
16-asis VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“	LR valstybės tarnybos įstatymas
19-asis VSAFAS „Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys“	Vidutinio darbo užmokesčio tvarkos aprašas
20-asis VSAFAS „Finansavimo sumos“	
22-asis VSAFAS „Turto nuvertėjimas“	
26-asis VSAFAS „Išteklų fondo apskaita ir finansinių ataskaitų rinkinys“	

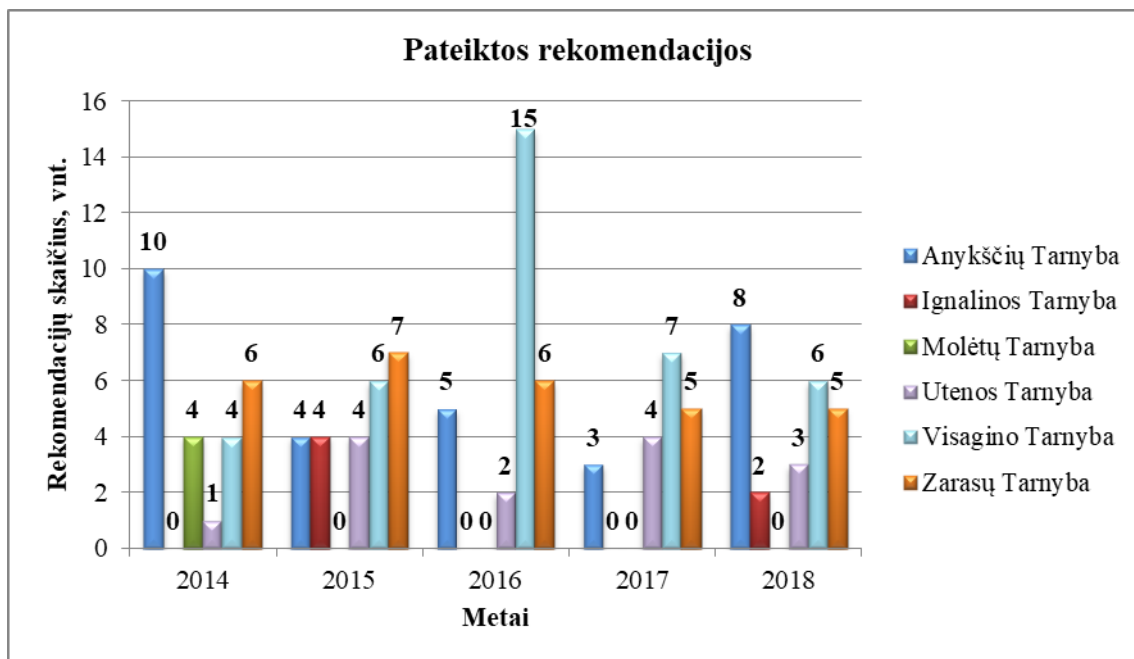
Šaltinis: parengta autorės

Apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo klaidos. 9 lentelėje pateiktos dažniausiai Tarnybų audito ataskaitose pateikiamos apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo klaidos. Daugiausia apskaitos klaidų randama dėl jau minėto 12 – ojo VSAFAS nuostatų nesilaikymo: netiksli vietinės reikšmės kelių apskaita, neteisingai skaičiuojamas nusidėvėjimas, dėl netinkamai taikyto nusidėvėjimo normatyvo, netinkamas turto grupavimas, nustatomi ilgalaikio turto esminio pagerinimo išlaidų apskaitos netikslumai. Taip pat ne karta minima klaida, tai klaidingas ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų pergrupavimas, netinkama

investicijų apskaita. Randama nemaža neatitikimų dėl ne visų duomenų suvedimo, mokėtinų ir gautinų sumų derinimo VSAKIS sistemoje. Taip pat minimi darbo užmokesčio skaičiavimo netikslumai apskaičiuojant vidutinį darbo užmokestį, atostoginius, priedus ir priemokas.

Vidaus kontrolės trūkumai. 9 lentelėje pateikti dažniausiai Tarnybų audito ataskaitose randami neatitikimai dėl vidaus kontrolės trūkumų. Ne kartą buvo teiktas pastebėjimas, kad ne visos įstaigos veda buhalterinę apskaitą naudodamos kompiuterines programas, naudoja ne visus programų modulius, rengia dalį ataskaitų rankiniu būdu, kas negali užtikrinti kontrolės ir apsaugos priemonių, kurios būna integruotos programose. Vidaus kontrolės trūkumai aptinkami ir įstaigų turto srityje. Netinkamai atliekama turto inventORIZACIJA, nesilaikoma inventORIZACIJOS taisyklių, inventORIZACIJOS duomenys į aprašus surašomi realiai neskaičiuojant ir neperžiūrint esamo turto, ne visada galima identifikuoti atsakingus už turtą asmenis. VSS skiriamos lėšos ne visada buvo naudojamos pagal paskirtį. Nors įstaigose finansų kontrolės taisyklės patvirtintos, tačiau faktiškai finansų kontrolės procedūros neužtikrina, kad visos biudžeto ir kitos lėšos būtų naudojamos teisėtai. Taip pat nustatyta nepakankama turto valdymo ir elektroninių dokumentų judėjimo kontrolė.

Tarnybų audito ataskaitoje taip pat pateikiamos rekomendacijos nustatytoms klaidoms, pažeidimams ir neatitikimams pašalinti. 20 pav. pateiktas 2014-2018 m. Tarnybų pateiktų rekomendacijų skaičius. Kaip galima pastebėti iš 20 pav. pateiktų rekomendacijų skaičius 2014-2018 m. buvo gana įvairus ir kito nevienodai.



Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas ir audito ataskaitas

20 pav. 2014-2018 m. pateiktos rekomendacijos

Iš viso per nagrinėjamą laikotarpį Tarybos audito ataskaitose pateikė 121 rekomendaciją, iš jų: Anykščių Taryba pateikė 30 rekomendacijų, Ignalinos Taryba – 6, Molėtų Taryba – 4 (2015 m., 2017 m. ir 2018 m. tikslaus rekomendacijų skaičiaus įvertinti nepavyko dėl negautų duomenų), Utenos Taryba – 14, Visagino Taryba – 38 ir Zarasų Taryba – 29 rekomendacijas. Galima daryti prielaidą, kad Ignalinos ir Molėtų Tarybos pateikė mažiausiai rekomendacijų, nes per nagrinėjamą laikotarpį daugiausiai pateikė besąlyginių išvadų.

Anykščių Tarybos pateikiamų rekomendacijų skaičius tai mažėjo, tai didėjo. 2014 m. Anykščių Taryba pateikė – 10 rekomendacijų, 2015 m. tik 4, 2016 m. – 5, 2017 m. – 3 ir 2018 m. skaičius vėl padidėjo ir pasiekė – 8. Ignalinos Taryba 2015 m. pateikė - 4 rekomendacijas, 2018 m. – 2 rekomendacijas, kitais metais rekomendacijų nepateikė. Molėtų Taryba 2014 m. pateikė 4 rekomendacijas, 2016 m. rekomendacijų nebuvo (2015 m., 2017 m. ir 2018 m. tikslaus rekomendacijų skaičiaus įvertinti nepavyko dėl negautų duomenų). Utenos Tarybos pateikiamų rekomendacijų skaičius kito nežymiai. 2014 m. Taryba pateikė 1 rekomendaciją, 2015 m. – 4, 2016 m. – 2, 2017 m. – 4 ir 2018 m. – 3. Visagino Taryba pateikė daugiausiai rekomendacijų – 38. 2014 m. pateikė 4 rekomendacijas, 2015 m. - 6, 2016 m. – 15, 2017 m. – 7 ir 2018 m. – 6. Zarasų Taryba 2014 m. pateikė 6 rekomendacijas, 2015 m. – 7, 2016 m. – 6, 2017 m. – 5 ir 2018 m. – 5.

Konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, grupės audito rezultatai, pateikti audito ataskaitose ir audito išvadose, atskiriems VSS nustatyti neatitikimai ir rekomendacijos jiems ištaisyti, išdėstyti jiems išsiųstuose raštuose. 11 lentelėje pateiktos dažniausiai 2014-2018 m. Tarybų audito ataskaitose pateiktos rekomendacijos. Rekomendacijos pateiktos remiantis anksčiau minėtais pastebėjimais ir neatitikimais.

Teisės aktų, VSAFAS, tvarkų, nuostatų nesilaikymas. Nagrinėjant pateiktas rekomendacijas dėl teisės aktų, VSAFAS ir kitų nuostatų nesilaikymo, dažniausiai buvo rekomenduojama užtikrinti, kad būtų laikomasi: viešuosius pirkimus reglamentuojančių teisės aktų, 12 – ojo VSAFAS nuostatų apskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, 16-ojo VSAFAS nuostatų apskaitant biologinį turtą, patvirtintų inventorizacijos taisyklių atliekant inventorizaciją ir kitų teisės aktų bei savivaldybių tarybos priimtų sprendimų.

Apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo klaidos. Analizuojant pateiktas rekomendacijas dėl apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo, dažniausiai rekomendacijos buvo pateikiamos: dėl ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo klaidų, darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudų apskaitos neatitikimų, pinigų srautų informacijos netikslumų, turto ir įsipareigojimų inventorizacijos atlikimo trūkumų. Taip pat ne vieną kartą buvo rekomenduojama imtis priemonių dėl VSAKIS sistemoje rastų neatitikimų taisymo.

Vidaus kontrolės trūkumai. Beveik kasmet Tarnybos pateikdavo rekomendacijų ir dėl vidaus kontrolės trūkumų. Dažniausiai buvo rekomenduojama sustiprinti aukščiausio lygio vidaus kontrolę: biudžeto planavimo ir vykdymo, viešųjų pirkimų, ilgalaikio materialiojo turto apskaitos srityse. Taip pat ne kartą buvo patariama įdiegti papildomas kontrolės procedūras konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio sudarymui, numatyti papildomas priemones, kurios užtikrintų turto ir lėšų naudojimą ir disponavimo jais teisėtumą.

11 lentelė. 2014 – 2018 m. Tarnybų dažniausiai pateiktos rekomendacijos

	2014-2018 m. dažniausiai pateiktos rekomendacijos
<i>Teisės aktų, VSAFAS, tvarkų, nuostatų nesilaikymas</i>	Užtikrinti, kad būtų laikomasi viešuosius pirkimus reglamentuojančių teisės aktų.
	Užtikrinti 12-ojo VSAFAS laikymąsi apskaitant ilgalaikį materialųjį turta.
	Užtikrinti, kad biologinis turtas būtų apskaitomas vadovaujantis 16-VSAFAS nuostatomis, apskaitos politikoje būtų aprašyti biologinio turto pripažinimo kriterijai ir kt.
	Užtikrinti, kad ilgalaikio materialiojo turto inventorizacija būtų atliekama vadovaujantis patvirtintomis Inventorizacijos taisyklėmis.
	Pagal galiojančius teisės aktus suformuoti žemės sklypus ir juos įregistruoti nekilnojamo turto registre.
	Užtikrinti, kad savivaldybės turtas, perduotas panaudos pagrindais laikinai neatlygintinai valdyti ir naudotis, būtų perduotas laikantis savivaldybės tarybos sprendimu nustatytos tvarkos.
	Imtis priemonių, kad visa buhalterinė apskaita įstaigoje būtų tvarkoma vadovaujantis VSAFAS, finansinės ataskaitos būtų sudaromos remiantis buhalterinės apskaitos duomenimis ir vadovaujantis Finansų ministerijos pateiktomis ataskaitų pildymo rekomendacijomis.
<i>Apskaitos, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo klaidos</i>	Identifikuoti visas VSAKIS kontrolinėse ataskaitose nurodytas klaidas ir jas ištaisyti.
	Perskaičiuoti ilgalaikio turto nusidėvėjimą taikant maksimalius ekonominius normatyvus, atsižvelgiant į turto tarnavimo laiką.
	Įtraukti į apskaitą neapskaitytus vietinės reikšmės kelius ir gatves.
	Užtikrinti tinkamą finansinio turto apskaitą.
	Užtikrinti, kad rengiant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius būtų identifikuotos visos viešojo sektoriaus subjektų tarpusavio operacijos ir VSAKIS jos būtų tinkamai suderintos ir eliminuotos.
<i>Vidaus kontrolės trūkumai</i>	Sustiprinti aukščiausio lygio vidaus kontrolę biudžeto planavimo ir vykdymo srityje.
	Sustiprinti vidaus kontrolę viešųjų pirkimų srityje.
	Įdiegti papildomas kontrolės procedūras konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio sudarymui.
	Stiprinti vidaus kontrolę, sukurti veiksmingas kontrolės procedūras ir numatyti priemones, kurios užtikrintų turto ir lėšų naudojimą ir disponavimo jais teisėtumą.
	Stiprinti vidaus kontrolę ilgalaikio materialiojo turto srityje. Numatyti priemones, kurios užtikrintų savalaikę turto apskaitą.

Šaltinis: parengta autorės pagal 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos ataskaitas ir audito ataskaitas

Dar vienas svarbus etapas atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, pateikus pastebėjimus ir

rekomendacijas, stebėti kaip audituoti subjektai vykdo rekomendacijas. Audituotiems subjektams pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir atsiskaitymas už įgyvendinimo rezultatus yra priemonė audito veiksmingumui užtikrinti. Konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio finansinio (teisėtumo) audito metu visi pastebėjimai ir rekomendacijos yra išdėstomos audito ataskaitoje ir atskiriems subjektams išsiunčiant raštus. Audito ataskaitoje taip pat pateikiamas rekomendacijų įgyvendinimo planas, kuriame parašoma rekomendacija, subjektas, kuriam pateikta rekomendacija (pvz. savivaldybės administracijai, merui, ar konkrečiai įstaigai), veiksmai, priemonės, komentarai ir rekomendacijų įgyvendinimo terminas.

Vertinant Utenos apskrities Tarnybų pateiktus duomenis apie audituotiems subjektams pateiktų rekomendacijų vykdymą, galima teigti, kad audituoti subjektai sėkmingai vykdo pateiktas rekomendacijas. Nors tos pačios rekomendacijos kartais kartojasi kelis metus iš eilės, tačiau pagal Tarnybų veiklos ataskaitose pateiktus duomenis, įstaigų vadovai stengiasi operatyviai vykdyti audito metu pateiktas rekomendacijas ir šalinti nustatytas klaidas, pažeidimus ir neatitikimus.

Apibendrinant galima teigti, kad vienas iš svarbiausių Tarnybų darbų kiekvienais metais iki liepos 15 d. savivaldybės tarybai pateikti išvadą dėl savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio. Šio audito tikslas – įvertinti savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį bei savivaldybės biudžeto vykdymą, savivaldybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir jų panaudojimą nustatytiems tikslams.

Atlikta 2014-2018 m. Utenos apskrities Tarnybų audito ataskaitų ir išvadų analizė parodė, kad nagrinėjamu laikotarpiu dėl konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio buvo pateiktos besąlyginės ir sąlyginės nuomonės. Tai rodo, kad atlikto finansinio (teisėtumo) audito metu, reikšmingų neatitikimų, kurie darytų įtaką ataskaitų rinkiniams nenustatyta, o Tarnybų rasti neatitikimai neiškraipo finansinės ir kitos ataskaitų informacijos.

Per nagrinėjamą laikotarpį Utenos apskrities Tarnybos audito ataskaitose pateikė 220 pastebėjimų, iš kurių dėl finansinių ataskaitų rinkinių – 95, dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių – 24, dėl savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo – 101. Auditų metu nustatyti teisės aktų pažeidimai, VSAFAS nuostatų nesilaikymas, apskaitos klaidos ir vidaus kontrolės sistemos trūkumai. Nustatytiems neatitikimams pašalinti pateikta 121 rekomendacija.

3.3. Utenos apskrities savivaldybių vidaus kontrolės sistemos vertinimas

Finansinio (teisėtumo) audito tikslas – nepriklausomos nuomonės pareiškimas apie finansinių ir kitų ataskaitų tikrumą ir teisingumą, taip pat savivaldybės lėšų ir turto valdymą, naudojimą ir disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams. Atliekant auditą įstaigoje vertinama vidaus kontrolės sistema, jos pakankamumas ir atitiktis nustatytiems

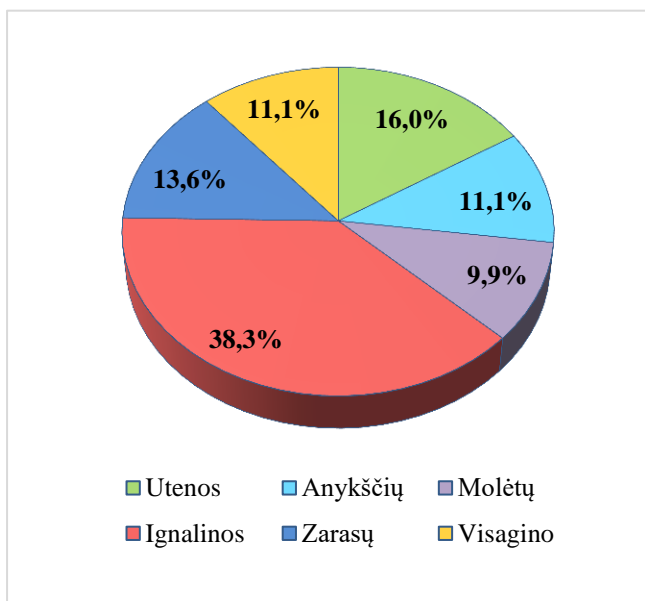
reikalavimams, nes vidaus kontrolės sistema yra pagrindas užtikrinti lėšų naudojimo teisėtumą, ekonomiškumą, turto apsaugą, teikiamos informacijos finansinėse ir kitose ataskaitose patikimumą. Todėl labai svarbu, kad įstaigoje būtų įdiegta, veikianti, prižiūrima ir analizuojama vidaus kontrolė.

Ankstesniame šio darbo poskyryje buvo nagrinėjami Utenos apskrities savivaldybėse atlikti finansiniai (teisėtumo) auditai, apžvelgti pagrindiniai pastebėjimai ir problemos bei pateiktos rekomendacijos. Tarp pateiktų pastebėjimų ne kartą buvo paminėta ir vidaus kontrolė, jos spragos ir trūkumai. Audito ataskaitose buvo rekomenduojama ją stiprinti, įdiegti naujus ir papildomus kontrolės veiksmus ir kt. Todėl anketinės apklausos pagalba buvo nuspręsta apklausti Utenos apskrities savivaldybių administracijos direktorius, savivaldybės finansų ir buhalterinės apskaitos skyrių specialistus, savivaldybėms pavaldžių biudžetinių ir viešųjų įstaigų, priskiriamų prie viešojo sektoriaus subjektų, vadovus ir finansininkus. Atliekant apklausą buvo siekiama sužinoti, kokia yra pasirinktų respondentų nuomonė apie vidaus kontrolės sistemos veikimą, svarbą ir problemas jų įstaigose.

Anketinei apklausai atlikti buvo naudojama iš anksto parengta anketa (žr. 5 priedą), patalpinta į apklausų svetainę www.apklausa.lt. Anketa išsiųsta pasirinktiems 400 respondentų, dirbančių Utenos apskrities savivaldybėse ir jai pavaldžiose įstaigose, iš kurių 81 (20,3 proc.) pateikė atsakymus. Paruoštos anketos nuoroda su prašymu atsakyti buvo išsiųsta visiems respondentams elektroniniu paštu, po kelių savaitių anketa buvo išsiųsta pakartotinai. Apklausoje respondentai dalyvavo savanoriškai, buvo užtikrintas gautos informacijos anonimiškumas. Toliau pateikiami atlikos anketinės apklausos rezultatai ir jų analizė.

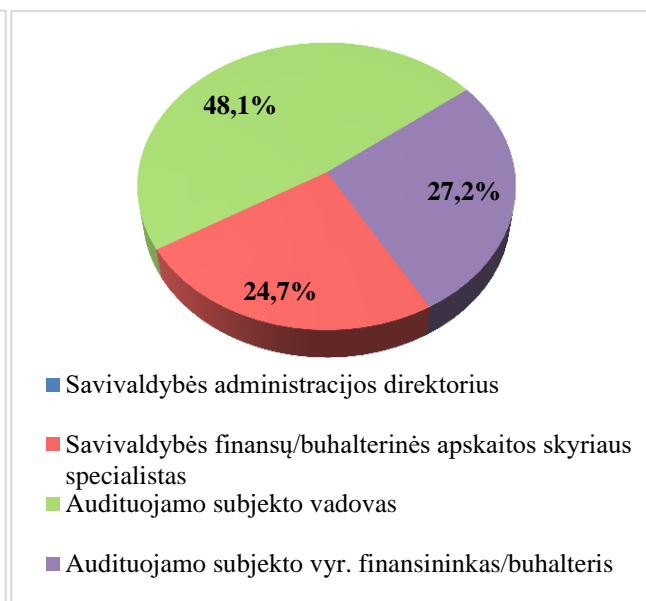
Pirmieji 4 anketos klausimai buvo pateikti norint geriau pažinti respondentus, t.y. sužinoti kokioje savivaldybėje jie dirba, kokias pareigas užima, koks jų darbo stažas, bei koks įstaigos darbuotojų skaičius. 21 pav. pateiktas respondentų pasiskirstymas pagal savivaldybes, kuriuose jie dirba. Iš visų apklausoje dalyvavusių respondentų daugiausiai atsakė iš Ignalinos savivaldybės - 38,3 proc. (31 respondentas), iš Utenos savivaldybės – 16,0 proc. (13 respondentų), šiek tiek mažiau iš Zarasų savivaldybės – 13,6 proc. (11 respondentų), iš Visagino ir Anykščių savivaldybių po 11,1 proc. atsakiusiųjų (po 9 respondentus) ir mažiausiai atsakė iš Molėtų savivaldybės – 9,9 proc. (8 respondentai).

22 pav. pateiktas respondentų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas. Į išsiųstas anketas atsakė audituojamų subjektų vadovai – 48,1 proc., savivaldybės finansų/buhalterinės apskaitos skyrių specialistai – 24,7 proc. ir audituojamo subjekto vyr. finansininkai/buhalteriai – 27,2 proc. Savo nuomonės išsiųstuose anketose nepareiškė tik savivaldybių administracijos direktoriai.



Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

21 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal savivaldybes, proc.

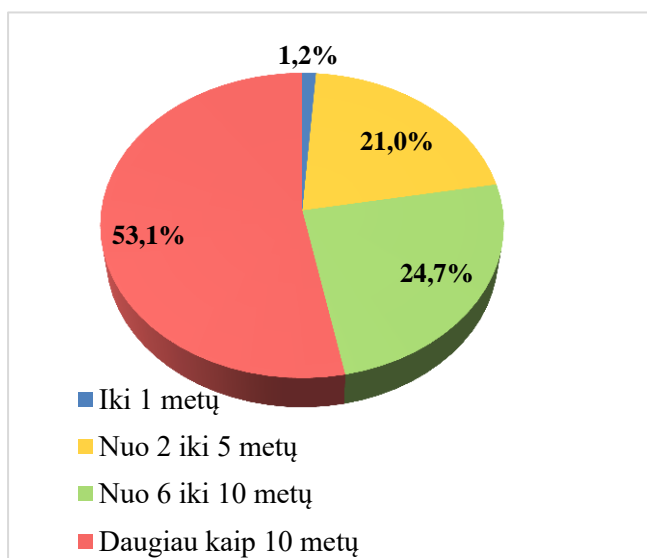


Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

22 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas, proc.

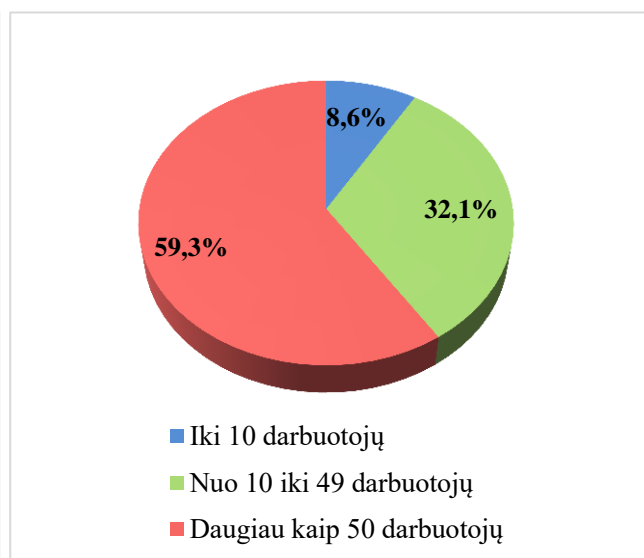
23 pav. pateiktas respondentų pasiskirstymas pagal darbo stažą. Daugiau negu pusė visų apklaustųjų turėjo didesnę nei 10 metų darbo patirtį - 53,1 proc., nuo 6 iki 10 metų patirtį turėjo – 24,7 proc., nuo 2 iki 5 metų – 21,0 proc. ir iki 1 metų patirtį turėjo tik 1,2 proc. (1 respondentas).

24 pav. pateiktas įstaigų pasiskirstymas pagal darbuotojų skaičių. Didžioji dalis apklaustųjų dirba įstaigose, kuriuose yra daugiau kaip 50 darbuotojų, t.y. – 59,3 proc., nuo 10 iki 49



Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

23 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal darbo stažą, proc.



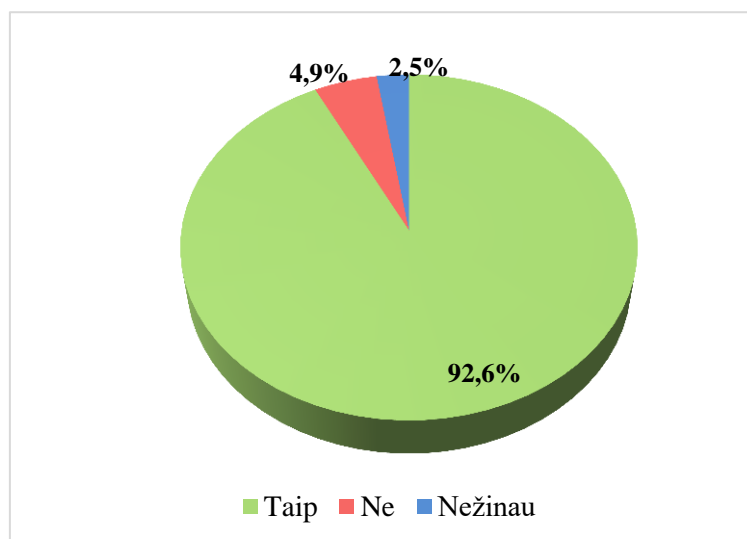
Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

24 pav. Įstaigų pasiskirstymas pagal darbuotojų skaičių, proc.

darbuotojų dirba – 32,1 proc., iki 10 darbuotojų – 8,6 proc. Kaip pastebima didžioji respondentų dalis dirba didelėse įstaigose turinčiose 50 ir daugiau darbuotojų.

Toliau apklausos metu buvo siekiama išsiaiškinti ar visuose Utenos apskrities viešojo sektoriaus subjektuose sukurta ir įdiegta visaus kontrolės sistema, kokius pagrindinius tikslus ji užtikrina. Po to atskirai buvo vertinami visaus kontrolės elementai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija bei stebėseną. Kontrolės elementų vertinimui buvo pateikti klausimai į kuriuos reikėjo pasirinkti vieną iš trijų atsakymų: „Taip“, „Ne“, „Nežinau“.

Kaip matyti iš 25 pav. beveik visų apklaustųjų respondentų įstaigose sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema – 92,6 proc., 4,9 proc. respondentų teigia, kad jų įstaigoje nėra vidaus kontrolės sistemos, o likę 2,5 proc. nežino ar jų įstaigoje veikia kontrolės sistema. Kaip numato LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2019) viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kurie yra viešojo sektoriaus subjektais efektyvi vidaus kontrolė yra privaloma.

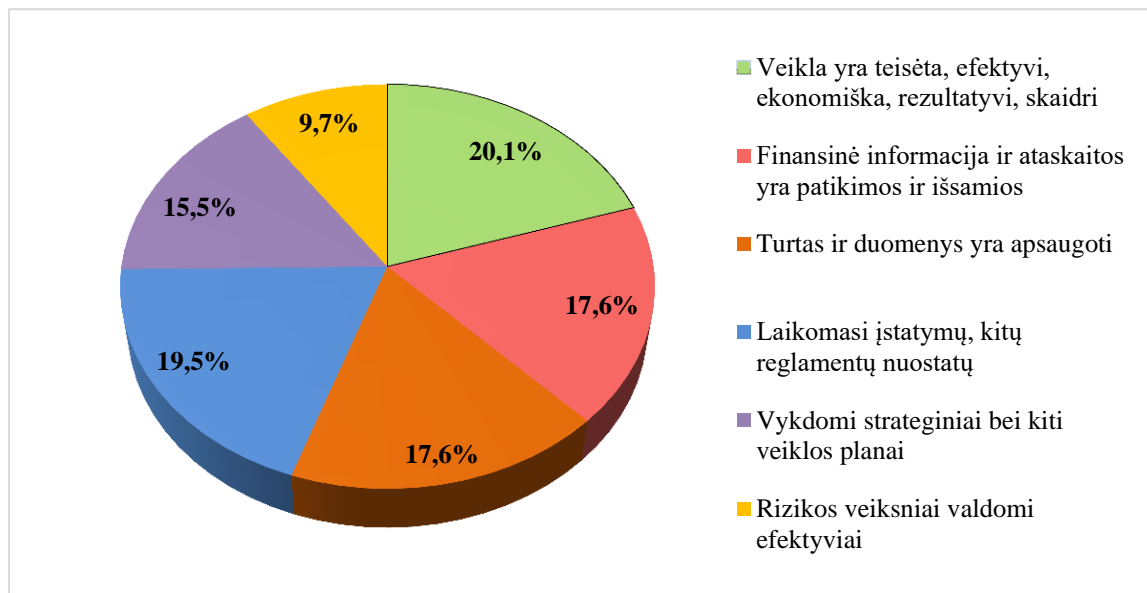


Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

25 pav. Vidaus kontrolės sistemos sukūrimas ir įdiegimas įstaigose, proc.

Įstaigoje veikianti vidaus kontrolės sistema, turi padėti užtikrinti, kad viešasis juridinis asmuo laikytųsi teisės aktų, saugotų turtą, teiktų patikimą, išsamią ir teisingą informaciją apie finansinę veiklą, analizuotų ir vertintų atsirandančias rizikas bei užtikrintų kitus vidaus kontrolės tikslus. 26 pav. pateikti kontrolės tikslai, kuriuos užtikrina Utenos apskrities savivaldybių įstaigose veikianti vidaus kontrolės sistema. Į šį klausimą respondentai galėjo pasirinkti kelis tinkamus variantus (buvo atlikti 374 pasirinkimai). 75 respondentai atsakė, kad jų įstaigose veikla yra teisėta, efektyvi, ekonomiškai, rezultatyvi ir skaidri, tai sudaro 20,1 proc. visų pasirinkimų. 73 respondentai (19,5 proc. visų pasirinkimų) nurodė, kad jų įstaigose laikomasi įstatymų bei kitų

reglamentų nuostatų. Po 66 respondentus (po 17,6 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad įstaigų finansinė informacija ir ataskaitos yra patikimos ir išsamios bei turtas ir duomenys yra apsaugoti. Kiek mažiau, 58 respondentai (15,5 proc. visų pasirinkimų) atsakė, kad jų įstaigose vykdomi strateginiai bei kiti veiklos planai. Kur kas mažiau, t.y. 36 respondentai (9,7 proc. visų pasirinkimų) atsakė, kad jų įstaigose rizikos veiksniai valdomi efektyviai. Savo variantų respondentai nepateikė.

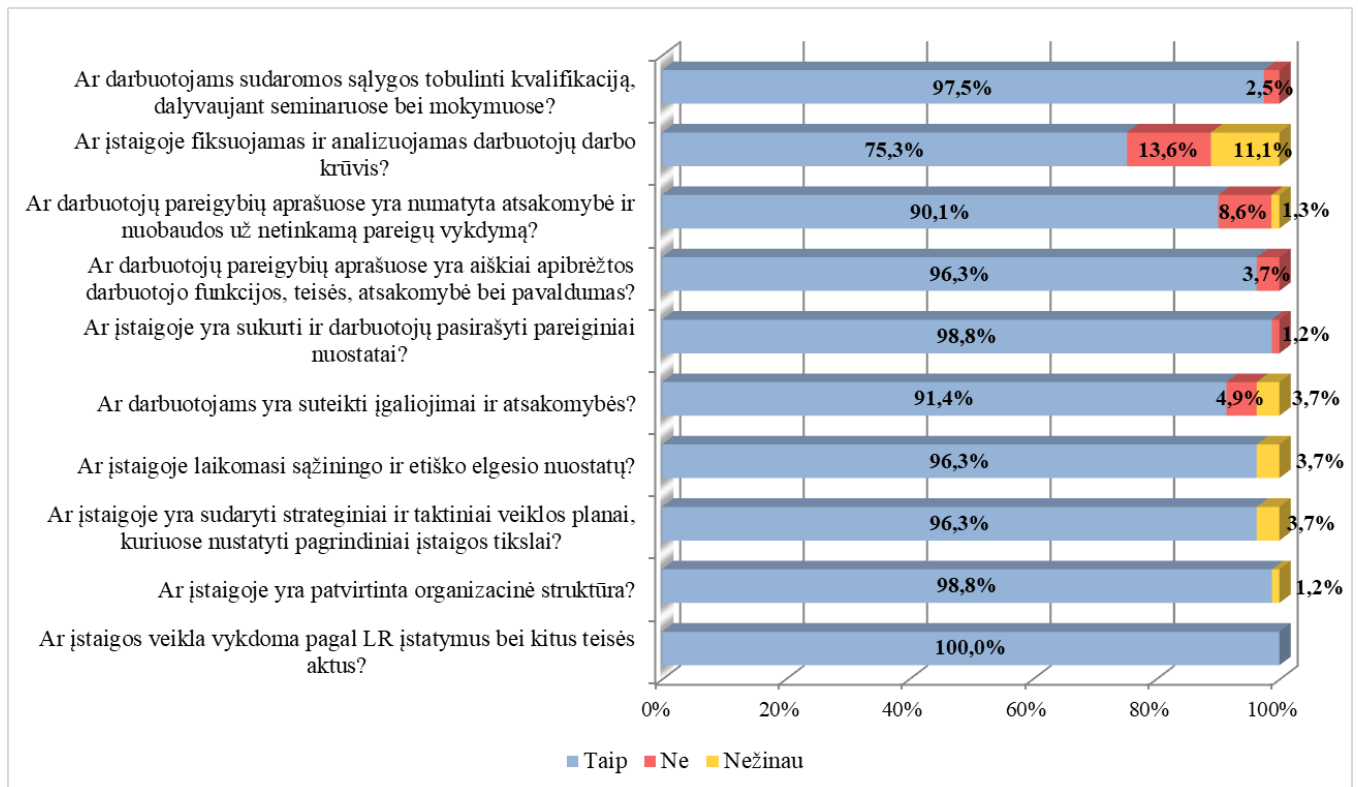


Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

26 pav. Kontrolės tikslai, kuriuos užtikrina įstaigos vidaus kontrolė, proc.

Vidaus kontrolės aplinkos vertinimas. Kontrolės aplinkai įvertinti anketoje buvo pateikta 10 klausimų į kuriuos atsakymų pasiskirstymas pateiktas 27 pav. Respondentų atsakymai į visus klausimus pasiskirstė gana panašiai. 100 proc. apklaustųjų atsakė, kad įstaigose, kuriuose jie dirba veikla vykdoma pagal LR įstatymus bei kitus teisės aktus. Kiekvienoje įstaigoje privalo būti patvirtinta organizacinė struktūra, kurioje yra nustatytas struktūrinių padalinių pavaldumas, pareigų ir atsakomybės paskirstymas ir atskaitomybė. 98,8 proc. respondentų įstaigose yra patvirtinta organizacinė struktūra, o 1,2 proc. respondentų nežino. Įstaigoje kiekvienai pareigybei privalo būti patvirtinti pareiginiai nuostatai, kuriuose apibrėžiamos darbuotojų funkcijos, teisė, pavaldumas ir atsakomybė. Priimti į darbą darbuotojai turi būti su jais pasirašytinai supažindinami. 98,8 proc. atsakiusių teigia, kad jų įstaigoje yra patvirtinti pareiginiai nuostatai, o 1,2 proc. teigė nežinantys. 90,1 proc. respondentų atsakė, kad jų įstaigos pareigybių aprašuose yra nurodyta atsakomybė ir nuobaudos už netinkamą pareigų vykdymą, 8,6 proc., kad nėra ir 1,2 proc. nežino. 96,3 proc. atsakiusių teigia, kad darbuotojų pareigybių aprašuose yra aiškiai apibrėžtos darbuotojų funkcijos, teisės, atsakomybė ir pavaldumas, o 3,7 proc. atsakė, kad nėra. Taip pat

respondentų buvo klausiama ar jų įstaigose yra sudaryti strateginiai ir taktiniai veiklos planai, kuriuose nustatyti pagrindiniai įstaigos tikslai – 96,3 proc. atsakė teigiamai, o 3,7 proc. nežino. Į klausimą, ar įstaigoje yra laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų 96,3 proc. respondentų pateikė teigiamus atsakymus, o 3,7 proc. nežino. 91,4 proc. apklaustųjų atsakė, kad jų įstaigose yra suteikti įgaliojimai ir atsakomybės, 4,9 proc. nurodė, kad nėra ir 3,7 proc. respondentų nežino. Dar vienas svarbus veiksnys įstaigos kontrolės aplinkai yra darbuotojų kvalifikacija. 97,5 proc. respondentų atsakė, kad jų įstaigose yra sudaromos sąlygos tobulinti kvalifikaciją, dalyvauti seminaruose bei mokymuose, o 2,5 proc. nurodė, kad jų įstaigose tokios galimybės nėra. Mažiausiai respondentų teigiamų atsakymų (75,3 proc.) sulaukė klausimas ar jų įstaigoje fiksuojamas ir analizuojamas darbuotojų darbo krūvis, 13,6 proc. visai neanalizuojamas ir 11,1 proc. nežino. Iš 27 pav. galima pastebėti, kad beveik į visus klausimus teigiamai atsakė daugiau nei 90 proc. respondentų ir tik į vieną 75,3 proc.

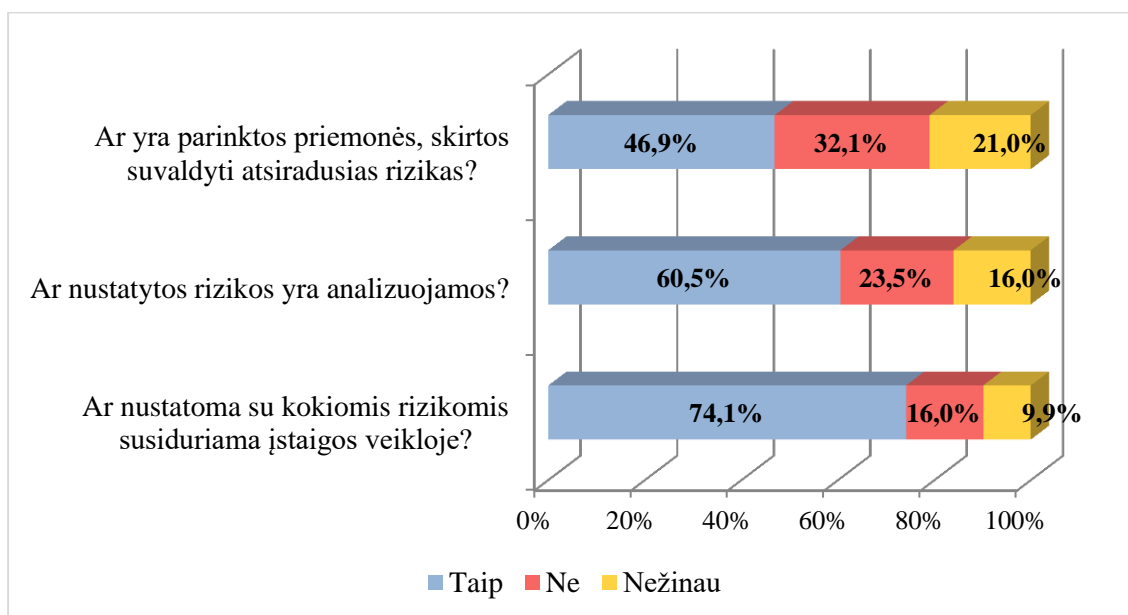


Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

27 pav. Įstaigos vidaus kontrolės aplinkos vertinimas, proc.

Rizikos vertinimas. Įstaigų rizikoms įvertinti anketoje buvo pateikti 3 klausimai, respondentų atsakymų pasiskirstymas pateiktas 28 pav. Įstaigų rizikos valdymo procesui svarbiausia nustatyti rizikas, jas analizuoti bei parinkti tinkamas priemones joms suvaldyti. Respondentų atsakymai pasiskirstė gana įvairiai. Į klausimą ar nustatoma su kokiomis rizikomis

susiduriama įstaigos veikloje 74,1 proc. respondentų atsakė teigiamai, 16,0 proc. teigia, kad jų įstaigose rizikos nenustatomos ir 9,9 proc. nežino. Nenustatant galimų rizikų daug sunkiau identifikuoti veiksnius, turinčius įtakos subjekte vykstantiems procesams ir siekiant jų tikslų. Nustačius rizikas reikia jas analizuoti, kad būtų galima išskirti, kurios rizikos yra pakankamai svarbios ir reikšmingos. Daugiau negu pusė apklaustųjų (60,5 proc.) atsakė, kad jų įstaigoje nustatytos rizikos analizuojamos, 23,5 proc. teigia, kad rizikos neanalizuojamos ir 16 proc. respondentų nežino. Nustačius rizikas turi būti parenkamos jų valdymo priemonės. Mažiau nei pusė atsakusių respondentų (46,9 proc.) teigia, kad jų įstaigose parenkamos priemonės, skirtos rizikoms valdyti, 32,1 proc. nurodė, kad priemonės nėra parinktos, ir 21,0 proc. apklaustųjų nežino.

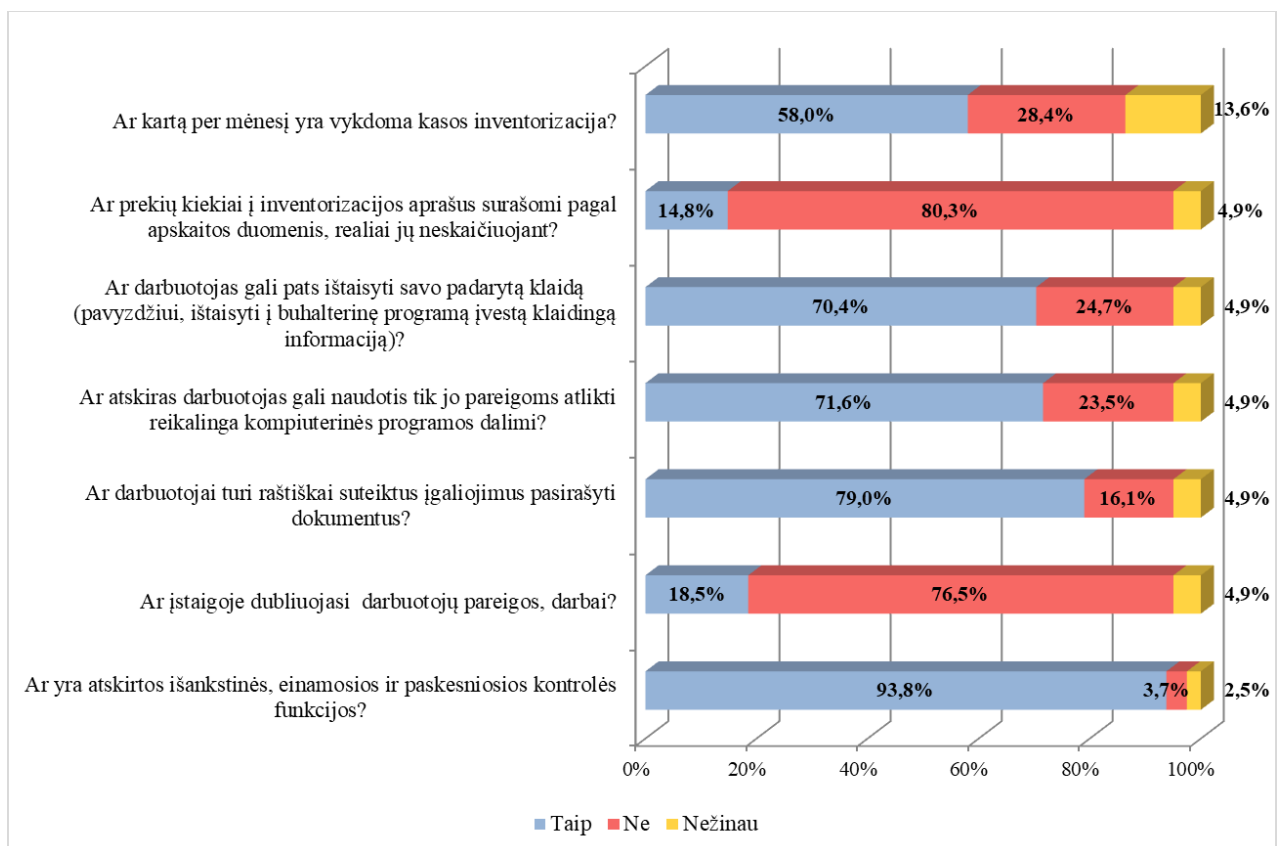


Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

28 pav. Įstaigos rizikų vertinimas, proc.

Kontrolės veiksmų vertinimas. Kontrolės veiksmų vertinimui anketoje buvo pateikti 7 klausimai, respondentų atsakymų pasiskirstymas pateiktas 29 pav. Analizuojant kontrolės veiksmus, pirmiausiai siekta išsiaiškinti, ar įstaigose yra atskirtos išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės funkcijos. 93,8 proc. atsakusiųjų teigia, kad šių kontrolių veiksmai yra atskirti, 3,7 proc. teigia, kad šios funkcijos nėra atskirtos, o 2,5 proc. nežino. Į klausimą ar įstaigoje dubliuojasi darbuotojų pareigos ir darbai 18,5 proc. atsakė teigiamai, 76,5 proc. teigia, kad darbuotojų funkcijos nesidubliuoja, o 4,9 proc. nežino. Taip pat buvo klausama ar darbuotojai turi raštiškai suteiktus įgaliojimus pasirašyti dokumentus, 79,0 proc. atsakė teigiamai, 16,1 proc. – neigiamai, o 4,9 proc. nežino. Svarbu įvertinti ar atskiri darbuotojai gali

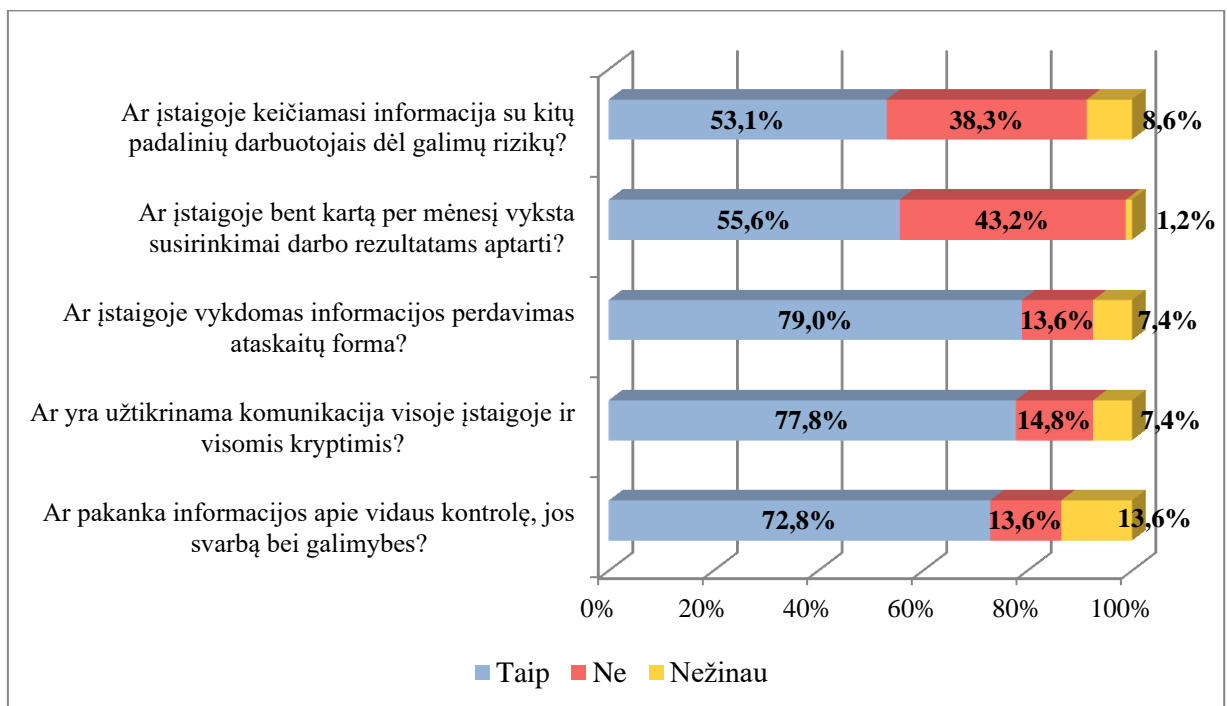
naudotis tik jų pareigoms atlikti reikalinga kompiuterinės programos dalimi, 71,6 proc. respondentų teigia, kad prieigos kompiuterinėse programose suteiktos tik prie jų darbui reikalingų modulių ir duomenų, 23,5 proc. atsakė, kad reikalingos darbui programos dalys neatskirtos pagal funkcijas ir 4,9 proc. nežino. Visi darbuotojai kartais padaro klaidų, kurias reikia taisyti. Respondentų buvo paklausta ar darbuotojas padaręs klaidą pats gali ją ištaisyti (pvz. ištaisyti į buhalterinę programą įvestą klaidingą informaciją) – 70,4 proc. atsakė, kad darbuotojas gali pats ištaisyti klaidą, 24,7 proc. teigia, kad negali ir 4,9 proc. respondentų nežino. Viešojo sektoriaus subjektai kiekvienais metais turi atlikti turto inventorizaciją, sutikrinti apskaitos duomenis su faktiškai esamu turtu. Respondentų buvo paklausta ar prekių kiekiai jų įstaigose į inventorizacijos aprašus surašomi pagal apskaitos duomenis, realiai jų neskaičiuojant, didžioji dalis (80,3 proc.) teigia, kad inventorizacijos metu į inventorizacijos aprašus turtas surašomas jį apžiūrint ir suskaičiuojant, 14,8 proc. atsakė, kad turtas netikrinamas ir neskaičiuojamas, ir 4,9 proc. nežino. Taip pat buvo paklausta, ar įstaigoje kiekvieną mėnesį vykdoma kasos inventorizacija, 58,0 proc. respondentų atsakė teigiamai, 28,4 proc. respondentai neigiamai ir 13,6 proc. nežino. Kai kurie respondentai apklausos metu anketos pastabose nurodė, kad ne visos organizacijos turi kasą, dėl to taip galėjo pasiskirstyti atsakymai.



Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

29 pav. Įstaigos kontrolės veiksmų vertinimas, proc.

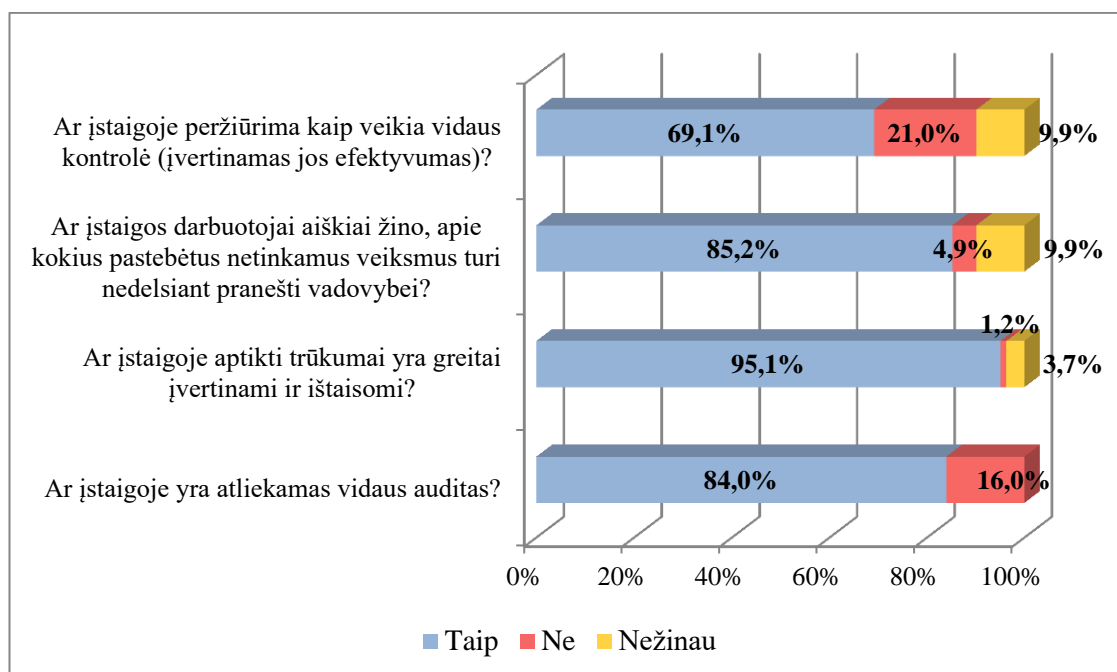
Informacijos ir komunikacijos vertinimas. Informacijos ir komunikacijos vertinimui anketoje buvo pateikti 5 klausimai, respondentų atsakymų pasiskirstymas pateiktas 30 pav. Norint įvertinti, ar įstaigoje darbuotojai gauna ir naudoja aktualią ir kokybišką informaciją apie vidaus kontrolę, respondentų buvo klausama, ar jiems pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą ir galimybes. 72,8 proc. respondentų nurodė, kad tokios informacijos užtenka, kita vertus 13,6 proc. respondentų neužtenka, o nežino 13,6 proc. Analizuojant komunikaciją įstaigos viduje visomis kryptimis 77,8 proc. respondentų nurodė, kad tokia komunikacija užtikrinama, 14,8 proc. komunikacija nepakankama ir 7,4 proc. nežino. Vertinant informacijos perdavimą įstaigoje ataskaitų forma 79,0 proc., atsakė, kad jų įstaigose reikalinga informacija perduodama ataskaitų forma, 13,6 proc. respondentų įstaigose nevyksta informacijos perdavimas naudojant ataskaitas ir 7,4 proc. nežino. Kad įstaigos vadovybė ir darbuotojai žinotų, kas vyksta jų darbovietėje, kokios problemos, tikslai ir darbai laukia svarbu rengti susirinkimus. Respondentų buvo klausama, ar įstaigoje bent kartą per mėnesį vyksta susirinkimai darbo rezultatams aptarti, atsakymai pasiskirstė beveik per pusę. 55,6 proc. atsakiusiųjų įstaigose vyksta susirinkimai, 43,2 proc. nėra rengiami susirinkimai svarbiausiems rezultatams aptarti, o 1,2 proc. nežino. Taip pat buvo klausama ar įstaigoje keičiamasi informacija su kitų padalinių darbuotojais dėl galimų rizikų, 53,1 proc. respondentų teigia, kad jų įstaigose keičiamasi su kitais padaliniais dėl galimų rizikų, 38,3 proc. teigia, kad nesikeičiama, o nežinančių buvo 8,6 proc.



Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

30 pav. Įstaigos informacijos ir komunikacijos vertinimas, proc.

Kontrolės stebėsenos vertinimas. Kontrolės stebėsenos vertinimui anketoje buvo pateikti 4 klausimai, respondentų atsakymų pasiskirstymas pateiktas 31 pav. Daugumoje įstaigų (84,0 proc.) atliekamas vidaus auditas, 16,0 proc. vidaus auditas neatliekamas. 95,1 proc. respondentų teigia, kad jų įstaigose aptikti trūkumai greitai įvertinami ir ištaisomi, 1,2 proc. aptikti trūkumai nevertinami arba netaisomi ir 3,7 proc. nežino. Taip pat svarbu, kad darbuotojai aiškiai žinotų, apie kokius pastebėtus netinkamus veiksmus turi nedelsiant pranešti vadovybei. 85,2 proc. respondentų žino, apie ką turi pranešti vadovybei, 4,9 proc. aiškiai nežino, apie ką turi perspėti įstaigos vadovybę, o visiškai nežinančių – 9,9 proc. Kad vidaus kontrolės sistema veiktų, turi būti periodiškai vertinamas jos efektyvumas. 69,1 proc. respondentų atsakė, kad jų įstaigose peržiūrimas vidaus kontrolės veikimas, priešingai negu 21,0 proc. atsakiusiųjų – kur vidaus kontrolės veikimas neprižiūrimas, o 9,9 proc. respondentų nežino.



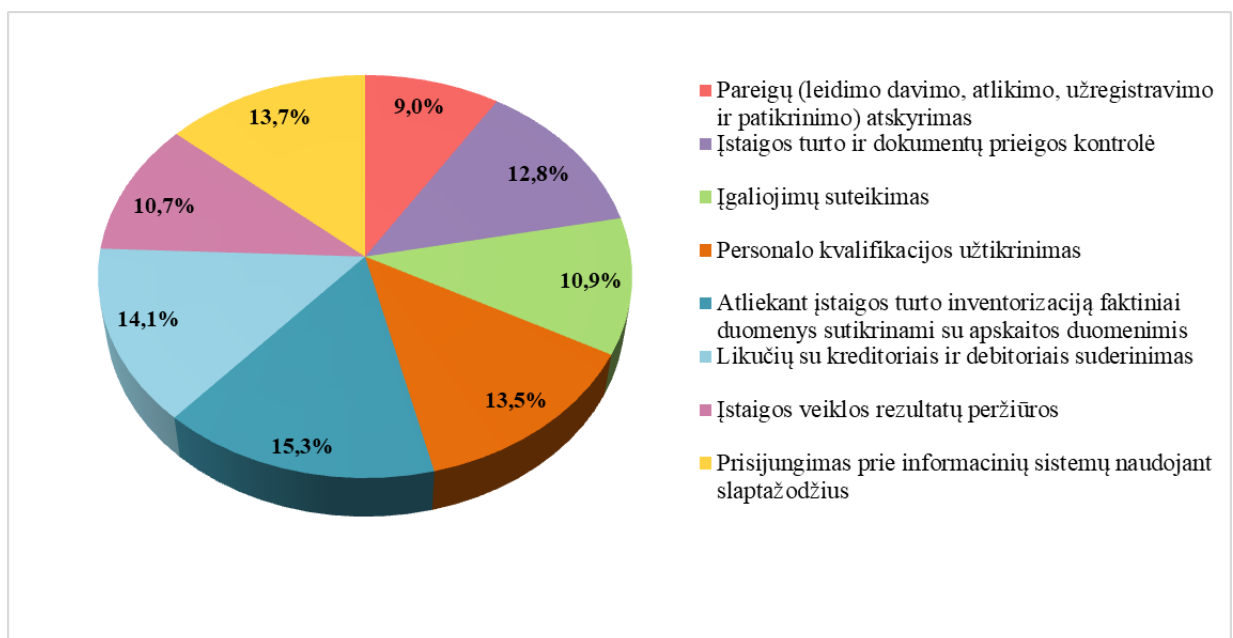
Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

31 pav. Įstaigos kontrolės stebėsenos vertinimas, proc.

Paskutiniąją anketos dalį sudarė 4 klausimai. 2 klausimai buvo skirti išsiaiškinti kokias kontrolės procedūras taiko Utenos apskrities savivaldybių įstaigos, buvo klausiama apie veiksmus kurie galėtų padėti stiprinti kontrolės sistemą. Į šiuos klausimus respondentai turėjo išsirinkti tinkančius atsakymus arba įrašyti savo variantą. Likę 2 klausimai buvo skirti išsiaiškinti svarbiausius veiksmus darančius teigiamą ir neigiamą poveikį vidaus kontrolės sistemai. Jie buvo atviro tipo, dėl to respondentai turėjo įrašyti savo variantą.

32 pav. pateiktos vidaus kontrolės procedūros kurios taikomos Utenos apskrities savivaldybių įstaigose. Į šį klausimą respondentai galėjo pasirinkti kelis tinkamus variantus (buvo

atlikti 476 pasirinkimai). Pasirinkimai pasiskirstė gana įvairiai. 73 respondentai atsakė, kad jų įstaigoje atliekant įstaigos turto inventORIZACIJĄ faktiniai duomenys sutikrinami su apskaitos duomenimis, tai sudaro 15,3 proc. visų pasirinkimų. 67 respondentai (14,1 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad jų įstaigose derinami likučiai su kreditoriais ir debitoriais. 65 apklaustieji (13,7 proc. visų pasirinkimų) nurodė, kad įstaigose prisijungiant prie informacinių sistemų yra naudojami slaptažodžiai. Kad jų įstaigoje užtikrinamas personalo kvalifikacijos kėlimas atsakė 64 respondentai (13,5 proc. visų pasirinkimų). 61 respondentas (12,8 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad jų įstaigose yra turto ir dokumentų prieigos kontrolė. 52 apklaustieji (10,9 proc. visų pasirinkimų) nurodė, kad jų įstaigoje darbuotojams yra suteikiami įgaliojimai. Įgaliojimų suteikimo tvarkos laikymasis užtikrina, kad darbuotojai veikia vadovaudamiesi vadovybės nurodymais ir teisės aktais. 51 respondentas (10,7 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad jų įstaigoje yra peržiūrimi veiklos rezultatai, kas labai svarbu tinkamai įstaigos veiklai. Siekiant sumažinti klaidų, apgaulių bei kitų neteisėtų veikų riziką, įstaigoje turi būti atskirtos funkcijos (leidimo atlikti ūkinę operaciją suteikimo, ūkinės operacijos atlikimo ir užregistravimo bei patikrinimo). 43 respondentai (9,0 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad jų įstaigose yra atskirtos darbuotojų funkcijos. Likę respondentai šio varianto nepasirinko, tai galima daryti prielaidą, kad jų įstaigose darbuotojų funkcijos nėra atskirtos arba ne visi žino apie šios kontrolės procedūros taikymą. Savo variantų šiame klausime respondentai nepateikė.

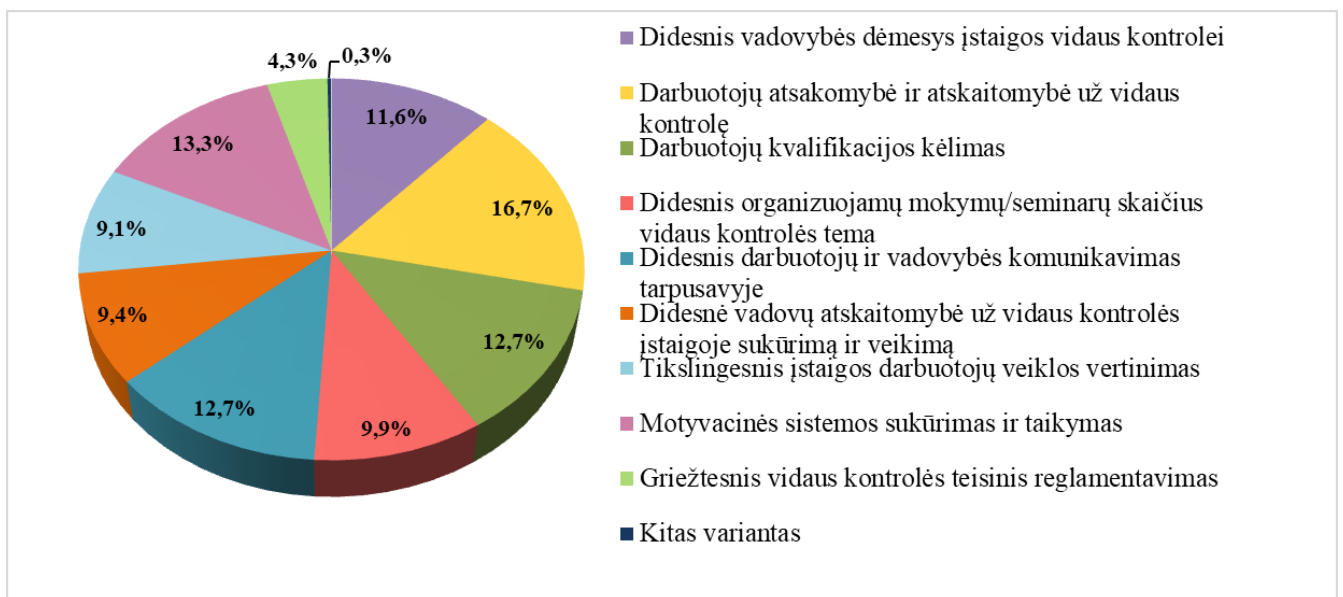


Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

32 pav. Kontrolės procedūros taikomos įstaigose, proc.

33 pav. pateikti veiksniai, kurie, respondentų nuomone, padėtų tobulinti įstaigos vidaus kontrolės

sistemos veikimą. Į šį klausimą respondentai galėjo pasirinkti kelis tinkamus variantus (buvo atlikti 353 pasirinkimai) ir pasiūlyti savo variantą. Pasirinkimai pasiskirstė labai įvairiai. 59 respondentai mano, kad įstaigos vidaus kontrolės gerinimui padėtų darbuotojų atsakomybė ir atskaitomybė už vidaus kontrolę, tai sudaro 16,7 proc. visų pasirinkimų. Kiek mažiau respondentų - 47 (13,3 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad vidaus kontrolės geresniam veikimui padėtų motyvacinės sistemos sukūrimas ir taikymas. Po 45 respondentus (po 12,7 proc. visų pasirinkimų) mano, kad darbuotojų kvalifikacijos kėlimas ir didesnis darbuotojų ir vadovybės komunikavimas tarpusavyje padėtų gerinti vidaus kontrolės sistemą įstaigoje. 41 respondentas (11,6 proc. visų pasirinkimų) nurodė, kad įstaigos vadovybė turėtų skirti daugiau dėmesio vidaus kontrolei. 35 atsakiusieji (9,9 proc. visų pasirinkimų) mano, kad reikėtų daugiau organizuoti įvairių seminarų ir mokymų vidaus kontrolės tema. 33 respondentai (9,4 proc. visų pasirinkimų), kad reikėtų didesnės vadovų atskaitomybės už vidaus kontrolės įstaigoje sukūrimą ir veikimą. 32 apklaustieji (9,1 proc. visų pasirinkimų) teigia, kad įstaigos darbuotojų veiklos vertinimas turėtų būti tikslingesnis. 2017 m. sausio 17 d. Nr. XIII-198 LR valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymas nurodo, kad darbuotojai turi būti kiekvienais metais vertinami ir už gerą darbą bei metinių užduočių atlikimą prie pastoviosios pareiginės algos dalies gali būti skiriama kintamoji dalis. Tik 15 respondentų (4,3 proc. visų pasirinkimų) nurodė, kad reikėtų griežtesnio vidaus kontrolės teisinio reglamentavimo. 1 respondentas (0,3 proc. visų pasirinkimų) pateikė savo atsakymą ir nurodė, kad vidaus kontrolės sistemos gerinimui padėtų visų paminėtų veiksnių visuma.



Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

33 pav. Veiksniai padėsiantys gerinti vidaus kontrolės sistemą, proc.

Paskutiniuose dvejuose anketos klausimuose respondentai pateikė: 87 svarbiausius veiksnius lemiančius efektyvų vidaus kontrolės sistemos veikimą įstaigoje ir 68 veiksnius darančius didžiausią neigiamą poveikį vidaus kontrolės sistemos veikimui. Kai kurie respondentai pateikė po kelis veiksnius. Respondentų pateikti veiksniai buvo sugrupuoti ir apibendrinti pateikiami 12 lentelėje.

Apklaustųjų nuomonės dėl teigiamų ir neigiamų veiksnių dažnai sutapo, buvo tik keli pavieniai veiksnių variantai. 20 respondentų mano, kad efektyviam vidaus kontrolės sistemos veikimui padėtų didesnis vadovybės ir darbuotojų komunikavimas tarpusavyje (22,99 proc. visų pateiktų veiksnių). Respondentai išskyrė, kad būtina keisti informacija, bendrauti, aptarti tikslus ir rezultatus, bei rengti susirinkimus. Tiek pat respondentų mano, kad vienas iš svarbiausių teigiamų veiksnių yra darbuotojų atsakomybė ir atskaitomybė už vidaus kontrolę (22,99 proc. visų pateiktų veiksnių). 11 apklaustųjų (12,64 proc. visų pateiktų veiksnių) teigia, kad labai svarbus yra darbuotojų skatinimas už gerą darbą, motyvacinės sistemos sukūrimas ir taikymas. 10 respondentų (11,49 proc. pateiktų veiksnių) nurodė, kad geriau veiktų įstaigos kontrolės sistema jai turėtų daugiau dėmesio skirti įstaigų vadovai. 9 apklaustieji paminėjo, kad labai svarbios yra darbuotojų asmeninės savybės ir vertybės, tokios kaip sąžiningumas, pareigingumas, darbštumas, konkretumas (10,34 proc. pateiktų veiksnių). 7 respondentai teigia, kad svarbiausias veiksnys yra darbuotojų kvalifikacija (8,05 proc. visų pateiktų veiksnių). 3 respondentai išskiria, kaip svarbiausią veiksnių tai didesnę vadovų atskaitomybę už vidaus kontrolės sistemos sukūrimą ir veikimą (3,45 proc. visų veiksnių). 2 respondentai mano, kad svarbiausias veiksnys yra aiškesnis teisinis reglamentavimas (2,30 proc. visų veiksnių). Ir 5 respondentai pateikė šiuos svarbiausius veiksnius: mokymai vidaus kontrolės tema, griežtesnis vadovavimas, aiškesnis pareigų ir atsakomybės paskirstymas, atsiradusių klaidų ir neatitikimų analizė (po 1,15 proc. visų veiksnių).

Pasak 12 respondentų didžiausią neigiamą poveikį vidaus kontrolės sistemos veikimui daro nepakankamas vadovybės ir darbuotojų dėmesys vidaus kontrolei (17,65 proc. pateiktų veiksnių). Kaip pastebi respondentai, vadovai ir darbuotojai nerimtai ir per daug formaliai žiūri į vidaus kontrolę, kai kurie darbuotojai netiki, kad toks veiksnys reikalingas. 8 respondentai išskiria, kad efektyviam vidaus kontrolės sistemos veikimui trukdo žema darbuotojų vidinė motyvacija, darbuotojai nėra skatinami, bei nėra sukurta ir taikoma motyvacinė sistema (11,76 proc. pateiktų veiksnių). 8 respondentai teigia, kad darbuotojų atsakomybės trukumas ir neatsakingumas lemia kontrolės veikimo spragas (11,76 proc. pateiktų veiksnių). 7 apklaustieji nurodė, kad darbuotojų kvalifikacija žema, trūksta mokymų ir seminarų, reikėtų seminarų ir vidaus kontrolės tema (10,30 proc. pateiktų veiksnių). Po 7 respondentus mano, kad svarbiausi neigiami veiksniai yra per silpnas vidaus kontrolės teisinis reglamentavimas ir darbuotojų abejingumas, nesąžiningumas, nepatikimumas (po 10,3 proc. pateiktų veiksnių). 6 apklaustieji teigia, kad darbuotojai

nesupažindinami su vidaus kontrolės būtinumu ir veikimu, per mažai prieinamos informacijos bei trūksta bendros metodikos (8,82 proc. pateiktų veiksnių). Po 3 respondentus mano, kad svarbiausi neigiamą poveikį darantys veiksniai yra: netikslingas darbuotojų veiklos vertinimas, per mažas komunikavimas su darbuotojais, nerengiami susirinkimai problemoms ir rezultatams aptarti, bei kontrolės perteklius (po 4,41 proc. pateiktų veiksnių). Po 2 apklaustuosius mano, kad trukdo per didelis darbo krūvis ir tai, kad darbuotojai nesilaiko darbo tvarkos ir susitarimų (po 2,94 proc. pateiktų veiksnių).

12 lentelė. Veiksniai darantys teigiamą ir neigiamą poveikį vidaus kontrolės sistemos veikimui įstaigoje

Didžiausią teigiamą poveikį darantys veiksniai vidaus kontrolės sistemos veikimui			Didžiausią neigiamą poveikį darantys veiksniai vidaus kontrolės sistemos veikimui		
Veiksny	Dažnis	Santykis, proc.	Veiksny	Dažnis	Santykis, proc.
Didesnis vadovybės ir darbuotojų komunikavimas tarpusavyje	20	22,99	Nepakankamas vadovybės ir darbuotojų dėmesys vidaus kontrolei	12	17,65
Darbuotojų atsakomybė ir atskaitomybė už vidaus kontrolę	20	22,99	Žema darbuotojų motyvacija, motyvacinės sistemos trūkumas	8	11,76
Motyvacinės sistemos sukūrimas ir taikymas	11	12,64	Darbuotojų atsakomybės trūkumas	8	11,76
Didesnis vadovybės dėmesys įstaigos vidaus kontrolei	10	11,49	Žema darbuotojų kvalifikacija	7	10,30
Darbuotojų asmeninės vertybės ir savybės (sąžiningumas, pareižingumas, patikimumas)	9	10,34	Nepakankamas vidaus kontrolės teisinis reglamentavimas	7	10,30
Kvalifikacijos kėlimas	7	8,05	Darbuotojų asmeninės vertybės ir savybės (nepasitikėjimas, abejingumas, nesąžiningumas)	7	10,30
Didesnė vadovų atskaitomybė už vidaus kontrolės sukūrimą ir veikimą	3	3,45	Informacijos apie vidaus kontrolę trūkumas (darbuotojai nesupažindinami, trūksta bendros metodikos)	6	8,82
Aiškesnis teisinis reglamentavimas	2	2,30	Netikslingas darbuotojų veiklos vertinimas	3	4,41
Mokymai vidaus kontrolės tema	1	1,15	Per mažas komunikavimas su darbuotojais, nerengiami susirinkimai problemoms ir rezultatams aptarti	3	4,41
Vadovo kompetencija ir atsakingumas	1	1,15	Kontrolės perteklius	3	4,41
Griežtesnis vadovavimas	1	1,15	Didelis darbuotojų krūvis	2	2,94
Aiškesnis pareigų ir atsakomybės paskirstymas	1	1,15	Darbuotojai nesilaiko darbo tvarkos ir susitarimų	2	2,94
Atsiradusių klaidų ir neatitikimų analizė	1	1,15			
Iš viso:	87	100	Iš viso:	68	100

Šaltinis: parengta autorės pagal apklausos rezultatus

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus kontrolės sistema turi didelę reikšmę kiekvienos

įstaigos veikloje. Anketinės apklausos pagalba buvo siekta įvertinti vidaus kontrolės sistemos veikimą ir išsiaiškinti vyraujančias problemas Utenos apskrities įstaigose. Apklausos rezultatai parodė, kad 92,6 proc. apklaustųjų įstaigose yra sukurta ir veikia vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrina vidaus kontrolės sistemai keliamus tikslus. Vertinant vidaus kontrolės elementus pastebėta, kad ne visuose įstaigose nustatomos rizikos, analizuojamas jų poveikis bei parenkamos tinkamos priemonės joms valdyti. Taip pat ne visuose įstaigose užtikrinamas darbuotojų darbo funkcijų atskyrimas, ne visiems darbuotojams yra suteiktos priemonės tik prie jų darbui atlikti reikalingų programos modulių, pasitaiko atvejų kai inventorizacija atliekama faktiškai neapžiūrint turto. Apklausos rezultatai parodė, kad 21,0 proc. atsakiusių respondentų įstaigose nevertinamas vidaus kontrolės sistemos veikimas ir efektyvumas.

Respondentai mano, kad didžiausią teigiamą poveikį vidaus kontrolės sistemos veikimui daro vadovybės ir darbuotojų komunikavimas tarpusavyje, darbuotojų atsakomybė ir atskaitomybė už vidaus kontrolės veikimą, ir veikianti motyvacinė sistema. Kaip didžiausią neigiamą poveikį darančius veiksnius respondentai įvardijo: nepakankamą vadovybės ir darbuotojų skiriamą dėmesį vidaus kontrolei, žemą darbuotojų vidinę motyvaciją ir darbuotojų atsakomybės trūkumą.

IŠVADOS

1. Išnagrinėjus mokslinėje literatūroje pateiktus viešojo sektoriaus finansinio (teisėtumo) audito apibrėžimus galima teigti, kad dažniausiai finansinio (teisėtumo) audito sąvoka pateikiama remiantis teisės aktais. Dažniausiai naudojamas finansinio (teisėtumo) audito apibrėžimas pateikiamas LR valstybės kontrolės įstatyme (2001): finansinis (teisėtumo) auditas – audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar kitų) ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas. Pastebima, kad finansinio (teisėtumo) audito reikšmė yra labai didelė. Gerai atliktas auditas padeda įstaigoms geriau panaudoti savo galimybes, sėkmingiau vykdyti savo veiklą, laikytis finansinės drausmės, gerinti valdymo sistemą, buhalterinės apskaitos tvarkymą bei stiprinti vidaus kontrolę.
2. Mokslinėje literatūroje auditas klasifikuojamas pagal įvairius požymius: pagal institucinę priklausomybę, pagal funkcijas, pagal privalomumą ir kt. Lietuvos viešajame sektoriuje yra susiformavusios ir jau nusistovėjusios dvi audito rūšys, tai finansinis (teisėtumo) auditas ir veiklos auditas. Finansinio (teisėtumo) audito pagrindinis tikslas – įvertinti, ar finansinės, biudžeto vykdymo ir (ar) kitos ataskaitos parodo tikrąją ir teisingą subjekto būklę, ar jų informacija pagrįsta, išsami, patikima. O veiklos audito tikslas – įvertinti, ar valstybės ištekliai naudojami ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai.
3. Mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė atskleidė finansinio (teisėtumo) audito atlikėjus savivaldybių audito sistemoje. Vidaus auditą savivaldybėse atlieka centralizuotos vidaus audito tarnybos. Išorės auditą atlieka savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos, Valstybės kontrolė ir nepriklausomos audito įmonės. Pagrindinis išorės audito atlikėjas savivaldybėse yra kontrolės ir audito tarnyba. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos pagrindinis tikslas – skatinti savivaldybės viešojo sektoriaus atskaitingumą į rezultatus ir žmogaus poreikius orientuotą valdymą ir skatinti skaidrų ir efektyvų savivaldybės biudžeto lėšų ir turto naudojimą, finansų bei turto valdymo ir kontrolės sistemų pažangą viešajame sektoriuje.
4. Turto racionalaus naudojimo ir saugumo užtikrinimo požiūriu svarbiausia grandis yra vidaus kontrolė. Privačiame sektoriuje vidaus kontrolė kuriama įmonės vadovybės iniciatyva, privalomumas įstatymuose nėra numatytas, o viešajame sektoriuje efektyvi vidaus kontrolė yra privaloma. Už vidaus kontrolės sistemos įdiegimą ir veikimą atsakingas organizacijos vadovas. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema yra skirta nustatyti ir valdyti organizacijos rizikos veiksnius, užtikrinti, kad veikla vyktų pagal paskirtį, įgyvendintų bendruosius tikslus ir būtų sutelkta efektyviai ir laiku teikti kokybiškas viešojo sektoriaus paslaugas. Svarbu, kad sukurta

vidaus kontrolės sistema būtų sudaryta iš penkių kontrolės elementų: kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikacijos bei stebėsenos. Nuo to, kaip objektyviai auditorius, atlikdamas auditą, įvertins vidaus kontrolės sistemą, sukaups apie ją žinių, priklausau ne tik audito procedūrų apimtis, laikas ir pobūdis, bet ir viso audito sėkmė.

5. Išnagrinėjus finansinio (teisėtumo) audito atlikimo etapus ir jų reikšmę, galima teigti, kad auditas turi būti atliekamas laikantis nuoseklumo ir tam tikrų etapų. Audito metu nuosekliai atliekami darbai garantuoja didesnę audito efektyvumą: dirbama greičiau, padaroma mažiau klaidų, išvengiama konfliktų ir pan. Atliekant finansinį (teisėtumo) auditą viešajame sektoriuje išskiriami šie etapai: planavimas, savarankiškų procedūrų atlikimas, audito ataskaitos ir išvados parengimas. Atlikęs auditą auditorius gali pareikšti besąlyginę, sąlyginę, neigiamą nuomonę, taip pat turi teisę atsisakyti pareikšti nuomonę jei audito metu negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų audito įrodymų.

6. Darbo tyrimui atlikti pasirinkta Utenos apskritis, kurią sudaro 6 savivaldybės: Anykščių rajono savivaldybė, Ignalinos rajono savivaldybė, Molėtų rajono savivaldybė, Utenos rajono savivaldybė, Visagino savivaldybė ir Zarasų rajono savivaldybė. Kiekvienoje savivaldybėje kontrolės ir audito funkcijoms įgyvendinti savivaldybės taryba yra įsteigusi atskirą juridinį asmenį – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybą. Atlikus 2014-2018 m. kontrolės ir audito tarnybų veiklos analizę pastebėta, kad atliekamų auditų skaičius kiekvienais metais mažėjo. Iš to galima spręsti, kad mažėjo problemų įvairiose savivaldybės valdymo srityse, mažėjo daromų klaidų ir neatitikimų, buvo sustiprinta vidaus kontrolė.

7. Vienas iš svarbiausių savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų darbų kiekvienais metais iki liepos 15 d. savivaldybės tarybai pateikti išvadą dėl savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio. Šio audito tikslas – įvertinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį bei savivaldybės biudžeto vykdymą, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir panaudojimą nustatytiems tikslams. Atlikta Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų audito išvadų ir ataskaitų analizė parodė, kad nagrinėjamu laikotarpiu dėl konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio buvo pateiktos besąlyginės ir sąlyginės nuomonės. Pateiktos sąlyginės nuomonės rodo, kad auditų metu buvo nustatyta teisės aktų pažeidimų ar kitų neatitikimų. Tačiau rasti neatitikimai neiškraipo finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos, o tai reiškia, kad konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai parodo tikrą ir teisingą savivaldybių ir jos kontroliuojamų įstaigų būklę ir veiklos rezultatus.

8. Išnagrinėjus kontrolės ir audito tarnybų audito ataskaitas, pastebėta, kad Utenos apskrities savivaldybėse silpnesnė sritis yra savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumas. Didžioji dalis pastebėjimų yra būtent dėl šios srities. Išanalizavus pastebėjimų pobūdį, matoma, kad daugiausia pastebėjimų pateikta dėl teisės aktų, VSAFAS ir kitų nuostatų nesilaikymo,

kiek mažiau dėl apskaitos klaidų ir vidaus kontrolės trūkumų. Nustatyti neatitikimai kartojasi. Vertinant konsoliduotas finansines ataskaitas daugiausia pastebėjimų buvo dėl apskaitos klaidų, finansinių ataskaitų parengimo ir konsolidavimo.

9. Anketinės apklausos rezultatai parodė, kad 92,6 proc. apklaustųjų įstaigose yra sukurta ir veikia vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrina vidaus kontrolės sistemai keliamus tikslus. Vertinant vidaus kontrolės elementus pastebėta, kad ne visuose Utenos apskrities įstaigose nustatomos, analizuojamos ir vertinamos rizikos, nemaža dalis respondentų teigia, kad nėra parenkamos priemonės rizikoms valdyti. Dalyje įstaigų taip pat neužtikrintos pakankamos kontrolės veiklos priemonės. Pasitaiko atvejų, kai nėra atskirtos darbuotojų funkcijos, inventorizacijos duomenys į aprašus surašomi faktiškai netikrinant turto kiekio, ne pilnai užtikrinamas programų ir informacinių sistemų prieigos saugumas. Informacijos ir komunikacijos vertinimas atskleidė, kad daugelyje įstaigų retai, arba visai nevyksta susirinkimai darbo rezultatams aptarti. Vertinant kontrolės stebėseną, respondentų atsakymų pasiskirstymas parodė, kad dalyje įstaigų neperžiūrimas vidaus kontrolės veikimas ir nevertinamas jos efektyvumas.

10. Atliktos anketinės apklausos rezultatai parodė, kokie veiksniai daro didžiausią teigiamą ir neigiamą poveikį efektyviam vidaus kontrolės sistemos veikimui. Kaip didžiausius teigiamą poveikį darančius veiksnius dauguma respondentų įvardijo: didesnis vadovybės ir darbuotojų komunikavimas tarpusavyje, darbuotojų atsakomybė ir atskaitomybė už vidaus kontrolę, motyvacinės sistemos sukūrimas ir taikymas, didesnis vadovybės dėmesys vidaus kontrolei ir kt. Didžiausią neigiamą poveikį darantys veiksniai: nepakankamas vadovybės ir darbuotojų dėmesys vidaus kontrolei, žema darbuotojų motyvacija, darbuotojų atsakomybės trūkumas ir kt.

SIŪLYMAI

1. Atlikus teisės aktų, reglamentuojančių viešojo sektoriaus išorės audito sistemą, analizę pastebėta, kad LR vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyta, kad savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba atlieka išorės finansinį ir veiklos auditus. Todėl siūloma, šio įstatymo 27 straipsnio 1 dalies 1 punkte esančią sąvoką „finansinis“ pakeisti į „finansinis (teisėtumo)“ ir suvienodinti su esančia sąvoka Valstybiniuose audito reikalavimuose.
2. Atlikus Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų audito ataskaitose pateiktų pastebėjimų analizę, pastebėta, kad dažnai kartojasi tie patys pastebėjimai dėl apskaitos, teisės aktų, VSAFAS ir kitų nuostatų nesilaikymo, vidaus kontrolės trūkumų. Todėl siūloma, tobulinti audito rekomendacijų įgyvendinamumo stebėsenos procesą. Reikėtų analizuoti dažniausiai pasitaikančias klaidas ir neatitikimus, parengti metodinę medžiagą, kurioje būtų pasidalinama reikalinga informacija klaidoms taisyti, pastebėjimais ir rekomendacijomis ir ją pateikti audituojamoms įstaigoms.
3. Kontrolės ir audito tarnybų ataskaitų analizė ir anketinės apklausos rezultatai parodė, kad įstaigų vadovai, turėtų daugiau dėmesio skirti savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo užtikrinimui. Turėtų būti sustiprinta vidaus kontrolė ir įdiegtos papildomos procedūros apskaitant, inventorizuojant, naudojant ilgalaikį materialųjį ir biologinį turą.
4. Apklausos rezultatai parodė, kad įstaigų darbuotojai ne visada atsakingai atlieka savo pareigas, yra nemotyvuoti dirbti bei laikytis nustatytų vidaus tvarkos ir kitų taisyklių. Todėl siūloma, įstaigose sukurti ir taikyti darbuotojams motyvacinę sistemą, kuri skatintų siekti geresnių darbo rezultatų ir ugdytų didesnę darbuotojų atsakomybę.
5. Remiantis atliktos apklausos rezultatais, pastebėta, kad darbuotojams kartais trūksta reikalingos informacijos apie vidaus kontrolę, jos elementus ir veikimą. Pasilaiko atvejų kai į vidaus kontrolę žiūrima ne rimtai. Dėl to siūloma sukurti bendrus metodinius reikalavimus, aprašus pritaikytus įvairioms viešojo sektoriaus veikloms. Taip pat skatinti didesnę darbuotojų informavimą apie vidaus kontrolės svarbą ir veikimą įstaigoje, analizuoti spragas.

LITERATŪRA

1. 100 – asis Tarptautinis aukščiausiųjų audito institucijų standartas. Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai. Prieiga per internetą: <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=1598>.
2. 610 – asis Tarptautinis audito standartas. Vidaus auditorių darbo naudojimas. Prieiga per internetą: <https://lar.lt/www/new/page.php?724>.
3. Adomavičiūtė, D. (2011). *Muitinės audito modelis verslo įmonių veiklos vertinimui* (daktaro disertacija). Vilnius: Vilniaus universitetas. Prieiga per internetą: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1960045/datastreams/MAIN/content>.
4. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014 m. veiklos ataskaita.
5. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2015 m. veiklos ataskaita.
6. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2016 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/skat-va-2016-m.pdf>.
7. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2017 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/struktura-ir-kontaktai/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/kontroles-ir-audito-tarnybos-veiklos-ataskaitos/3312>.
8. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2018 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/doclib/6xu7lxfh6wwynb53qw1qvdqv7hahceze>.
9. Anykščių rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatai. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/struktura-ir-kontaktai/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/kiti-veiklos-dokumentai/65>.
10. Astrauskas, A. ir Petaraitienė, R. (2013). Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje. *Ekonomika ir vadyba : aktualijos ir perspektyvos*, 3 (31). 45-57.
11. Audito ataskaita dėl Utenos rajono savivaldybės 2014 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/Kontrolieriaus_tarnyba/2015_dokumentai/2015_07_15_audito_ataskaitaA5.pdf.
12. Audito ataskaita dėl Utenos rajono savivaldybės 2015 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/Kontrolieriaus_tarnyba/2016_dokumentai/2016_07_15_A4-Ataskaita_2015%20m.biudzetoFin.auditas.pdf.
13. Audito ataskaita dėl Utenos rajono savivaldybės 2016 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/2018_Naujienos/VASARIS/2018_02_08/Audito_ATASKAITAp.compressed.pdf.
14. Audito ataskaita dėl Utenos rajono savivaldybės 2017 m. savivaldybės konsoliduotųjų

- finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/2018_Naujienos/RUGSEJIS/2018_09_13/3.pdf.
15. Audito ataskaita dėl Utenos rajono savivaldybės 2018 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://onedrive.live.com/?authkey=%21APPMnpTfvL99ma0&cid=CB536294B8C3BC59&id=CB536294B8C3BC59%21627&parId=CB536294B8C3BC59%21624&o=OneUp>.
 16. Audito ataskaita dėl Visagino savivaldybės 2014 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?1926391671>.
 17. Audito ataskaita dėl Visagino savivaldybės 2015 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?2729687056>.
 18. Audito ataskaita dėl Visagino savivaldybės 2016 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?2789999930>.
 19. Audito ataskaita dėl Visagino savivaldybės 2017 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://vskat.lt/wp-content/uploads/2018/07/Visagino-savivaldyb%C4%97s-2017-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3-ataskait%C5%B3-rinkinio-savivaldyb%C4%97s-biud%C5%BEeto-ir-turto-naudojimo-audito-ataskaita.pdf>.
 20. Audito ataskaita dėl Visagino savivaldybės 2018 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://vskat.lt/wp-content/uploads/2019/07/Visagino-savivaldyb%C4%97s-2018-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3-ataskait%C5%B3-rinkinio-savivaldyb%C4%97s-biud%C5%BEeto-ir-turto-naudojimo-audito-ataskaita.pdf>.
 21. Audito ataskaita dėl Zarasų rajono savivaldybės 2014 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: http://www.zarasai.lt/informacija-tarnybos-teiktos-issvados-ir-audito-ataskaitos_17.
 22. Audito ataskaita dėl Zarasų rajono savivaldybės 2015 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: http://www.zarasai.lt/galerijos/bylos/zrs_749_Dusetu%20komunalinio%20ukio%20imones%202015%20metu%20finansiniu%20ataskaitu%20rinkinio%20audito%20ataskaita.pdf.
 23. Audito ataskaita dėl Zarasų rajono savivaldybės 2016 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrolė.lt/wp-content/uploads/Biudz%CC%8Ceto-vykdyimo-ir->

- [konsoliduotu-ataskaitu-rinkinio-audito-ataskaita_2016.pdf](#).
24. Audito ataskaita dėl Zarasų rajono savivaldybės 2017 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrolė.lt/wp-content/uploads/Audito-ataskaita-d%C4%97l-Zaras%C5%B3-rajono-savivaldyb%C4%97s-2017-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3-finansini%C5%B3-ir-biud%C5%BEeto-vykdyto-ataskait%C5%B3-rinkini%C5%B3-savivaldyb%C4%97s-biud%C5%BEeto-ir-truto-naudojimo-audito-rezultat%C5%B3.pdf>.
 25. Audito ataskaita dėl Zarasų rajono savivaldybės 2018 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrolė.lt/wp-content/uploads/Finansinio-ir-teis%C4%97tumo-audito-ataskaita-d%C4%97l-Zaras%C5%B3-rajono-savivaldyb%C4%97s-2018-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3-finansini%C5%B3-ir-biud%C5%BEeto-vykdyto-ataskait%C5%B3-rinkini%C5%B3-audito-rezultat%C5%B3.pdf>.
 26. Audito ataskaita dėl Anykščių rajono savivaldybės 2014 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/audito-ataskaita-del-anyksciu-rajono-savivaldybes-2014-m.-konsoliduotuju-ataskaitu-rinkinio-savivaldybes-biudzeto-ir-turto-naudojimo.pdf>.
 27. Audito ataskaita dėl Anykščių rajono savivaldybės 2015 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/2015-m.-biudzetas-konsolidavimas-ismada.pdf>.
 28. Audito ataskaita dėl Anykščių rajono savivaldybės 2016 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/audito-ataskaita-uz-2016.pdf>.
 29. Audito ataskaita dėl Anykščių rajono savivaldybės 2017 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2018/07/2018-07-16-ataskaita-uz-2017-m-su-priedais.pdf>.
 30. Audito ataskaita dėl Anykščių rajono savivaldybės 2018 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/struktura-ir-kontaktai/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/audito-ataskaitos-ir-ismados/64>.

31. Audito ataskaita dėl Molėtų rajono savivaldybės 2014 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.moletai.lt/go.php/lit/Kontroles-ir-audito-tarnyba>.
32. Audito ataskaita dėl Molėtų rajono savivaldybės 2016 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <https://www.moletai.lt/go.php/lit/Kontroles-ir-audito-tarnyba>.
33. Audito ataskaitos dėl Ignalinos rajono savivaldybės 2014-2018 m. savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo vertinimo. Prieiga per internetą: <http://ignalina.lt/index.php?535059747>.
34. Audito išvada dėl Anykščių rajono savivaldybės 2014 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/isvada-del-anyksciu-rajono-savivaldybes-2014-m.-konsoliduotuju-ataskaitu-rinkinio-savivaldybes-biudzeto-ir-turto-naudojimo.pdf>.
35. Audito išvada dėl Anykščių rajono savivaldybės 2015 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/2015-m.-biudzetas-konsolidavimas-isvada.pdf>
36. Audito išvada dėl Anykščių rajono savivaldybės 2016 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2017/12/audito-isvada-2016.pdf>.
37. Audito išvada dėl Anykščių rajono savivaldybės 2017 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/data/public/uploads/2018/07/2018-07-16-audito-isvada-uz-2017.pdf>.
38. Audito išvada dėl Anykščių rajono savivaldybės 2018 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/struktura-ir-kontaktai/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/audito-ataskaitos-ir-issados/64>.
39. Audito išvada dėl Molėtų rajono savivaldybės 2018 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://www.webpartner.lt/moletai/subsystems/web/doc.php?itemID=184368>
40. Audito išvada dėl Utenos rajono savivaldybės 2014 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/Kontrolieriaus_tarnyba/2015_dokumentai/2015_07_15_IS-4.pdf.
41. Audito išvada dėl Utenos rajono savivaldybės 2015 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų

- rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/Kontrolieriaus_tarnyba/2016_dokumentai/2016_07_15_IS-2_Isvada_del2015m.pdf.
42. Audito išvada dėl Utenos rajono savivaldybės 2016 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/2017_Naujienos/RUGSEJIS/2017_09_04/AuditoIsVADA.compressed.pdf.
43. Audito išvada dėl Utenos rajono savivaldybės 2017 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/2018_Naujienos/RUGSEJIS/2018_09_13/4.pdf.
44. Audito išvada dėl Utenos rajono savivaldybės 2018 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://onedrive.live.com/?authkey=%21AN7OS2FrcBDTI14&cid=CB536294B8C3BC59&id=CB536294B8C3BC59%21628&parId=CB536294B8C3BC59%21624&o=OneUp>.
45. Audito išvada dėl Visagino savivaldybės 2014 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?1926391671>.
46. Audito išvada dėl Visagino savivaldybės 2015 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?2729687056>.
47. Audito išvada dėl Visagino savivaldybės 2016 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?2789999930>.
48. Audito išvada dėl Visagino savivaldybės 2017 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://vskat.lt/wp-content/uploads/2018/07/Visagino-savivaldyb%C4%97s-2017-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3j%C5%B3-ataskait%C5%B3-rinkinio-savivaldyb%C4%97s-biud%C5%BEeto-ir-turto-naudojimo-audito-i%C5%A1vada.pdf>.
49. Audito išvada dėl Visagino savivaldybės 2018 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://vskat.lt/wp-content/uploads/2019/07/Visagino-savivaldyb%C4%97s-2018-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3-ataskait%C5%B3-rinkinio-savivaldyb%C4%97s-biud%C5%BEeto-ir-turto-naudojimo-audito-i%C5%A1vada.pdf>.
50. Audito išvada dėl Zarasų rajono savivaldybės 2014 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą:

- http://www.zarasai.lt/informacija-tarnybos-teiktos-issvados-ir-audito-ataskaitos_17.
51. Audito išvada dėl Zarasų rajono savivaldybės 2015 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: http://www.zarasai.lt/galerijos/bylos/zrs_600_I%C5%A1vada_2015_tinklapis.pdf.
 52. Audito išvada dėl Zarasų rajono savivaldybės 2016 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: http://zarasaikontrole.lt/wp-content/uploads/Biudz%C4%9Ceto-vykdyimo-ir-konsoliduotuju-ataskaitu-rinkinio-audito-is%C4%9Cvada_2016.pdf.
 53. Audito išvada dėl Zarasų rajono savivaldybės 2017 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrole.lt/wp-content/uploads/Audito-i%C5%A1vada-d%C4%97l-Zaras%C5%B3-rajono-savivaldyb%C4%97s-2017-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3j%C5%B3-ataskait%C5%B3-rinkinio-savivaldyb%C4%97s-biudz%C4%9Ceto-ir-turto-naudojimo.pdf>.
 54. Audito išvada dėl Zarasų rajono savivaldybės 2018 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrole.lt/wp-content/uploads/Audito-i%C5%A1vada-d%C4%97l-Zaras%C5%B3-rajono-savivaldyb%C4%97s-2018-met%C5%B3-konsoliduot%C5%B3j%C5%B3-finansini%C5%B3-ir-biudz%C4%9Ceto-vykdyimo-ataskait%C5%B3-rinkini%C5%B3-savivaldyb%C4%97s-biudz%C4%9Ceto-ir-turto-naudojimo.pdf>.
 55. Audito išvados dėl Ignalinos rajono savivaldybės 2014-2018 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <http://ignalina.lt/index.php?2424378836>.
 56. Audito išvados dėl Molėtų rajono savivaldybės 2014-2017 metų savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo. Prieiga per internetą: <https://www.moletai.lt/go.php/lit/Kontroles-ir-audito-tarnyba>.
 57. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
 58. Daujotaitė, D. (2010). *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti: daktaro disertacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
 59. Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., ir Adomavičiūtė, D. (2015). *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

60. Daujotaitė, D., Tarakavičiūtė, I., Puškorius, S. (2012). *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
61. Frazer, L. (2020). Does Internal Control Improve the Attestation Function and by Extension. A Practical Approach. *Journal of Accounting and Finance*, 20(1), 28-38. Prieiga per internetą: <https://articlegateway.com/index.php/JAF/article/view/2739/2604>.
62. Gaižauskaitė, I. ir Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
63. Gintalas, A. (2011). Metodologijos ir metodo samprata. *Socialinių mokslų studijos : mokslo darbai*, (3), 983-996. Prieiga per internetą: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=9208>.
64. Giriūnas, L., ir Mackevičius, J. (2013). Vidaus kontrolės elementai ir jų vertinimas. *Vadyba*, (1), 83-88. Prieiga per internetą: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=538692>.
65. Ignalinos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014-2018 m. veiklos ataskaitos. Prieiga per internetą: <http://ignalina.lt/index.php?66197045>.
66. Ignalinos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatai. Prieiga per internetą: <http://ignalina.lt/index.php?4216976682>.
67. Kanapickienė, R. (2013). Vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų apskaitos politikoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, (14), 17-29. Prieiga per internetą: <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/13438/12362>.
68. Kardelis, K. (2016). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai: vadovėlis*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras.
69. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
70. Lakis, V. (2017). *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
71. Lietuvos regionai (2019 m. leidimas). Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/lietuvos-regionai/lietuvos-regionai-2019/izanga>.
72. Lietuvos Respublikos audito įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.83535/asr>.
73. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.428/aQPqWONxql>.
74. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://www.etar.lt/portal/legalAct.html?documentId=883083f0046f11e588da8908dfa91cac>.
75. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.18295/asr>.

76. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703/IhLdmBfxnX>.
77. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://www.etar.lt/portal/legalAct.html?documentId=348f9440af9a11e98451fa7b5933515d>.
78. Lietuvos respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.301368/asr>.
79. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.5884/asr>.
80. Limos deklaracija. Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37>.
81. Mackevičius, J. (1999). *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Spauda.
82. Mackevičius, J. (2019). *3A- Apskaita, Auditas, Analizė. Teorijos, metodikos, nuostatos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
83. Mackevičius, J. ir Pranckevičiūtė, L., (2007). Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. *Pinigų Studijos*, (1), 45-61. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/mackevicius_3.pdf.
84. Mackevičius, J. ir Raziūnienė, D. (2011). *Auditas: klausimai, atsakymai, testai: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
85. Mackevičius, J. ir Subačienė, R. (2018). *Lietuvos finansinio audito sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
86. Molėtų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014-2018 m. veiklos ataskaitos. Prieiga per internetą: <https://www.moletai.lt/go.php/lit/Kontroles-ir-audito-tarnyba>.
87. Molėtų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatai. Prieiga per internetą: <https://www.moletai.lt/go.php/lit/Tarnybos-nuostatai>.
88. Oficialios statistikos portalas. Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=88f10685-cd22-44df-a087-d76dd5d5f892#/>.
89. Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, (2014). Prieiga per internetą: https://www.vkontrole.lt/vsa/failai/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16.pdf.
90. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K. ir Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
91. TAAIO GOV 9100. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. Prieiga per internetą: https://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9100_LT.pdf.
92. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimų metodologija: vadovėlis*. Vilnius: LTU Leidybos

- centras.
93. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014 m. veiklos ataskaita.
 94. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2015 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/Kontrolieriaus_tarnyba/Veiklos_dokumentai/Veiklos_ataskaitos/2015_Veiklos_ataskaita.pdf.
 95. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2016 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: https://old.utena.lt/images/Kontrolieriaus_tarnyba/2016m.veiklos_ataskaita/VEIKLOS_ATASKAITA_2016m.skelbimui.pdf.
 96. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2017 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <https://teisineinformacija.lt/utena/Default.aspx?Id=3&DocId=68170>.
 97. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2018 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <https://teisineinformacija.lt/utena/Default.aspx?Id=3&DocId=69043>.
 98. Utenos rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatai. Prieiga per internetą: <https://teisineinformacija.lt/utena/Default.aspx?Id=3&DocId=58433>.
 99. Vaikevičiūtė, A. (2011). Finansinis (teisėtumo) auditas. Prieiga per internetą: https://www.vkontrole.lt/vsa/failai/files/Finansinio%20audito%20pagrindai_2011-10.pdf.
 100. Valstybės kontrolės išankstinio tyrimo ataskaita: Vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje. 2010 m. gruodžio 6 d. Nr. IT-P-700-6-25. Prieiga per internetą: https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=7.
 101. Valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaita: Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti. 2017 m. kovo 29 d. Nr. VA-P-50-3-6. Prieiga per internetą: https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2.
 102. Valstybės kontrolės nuostatai. Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6>.
 103. Valstybinio audito reikalavimai. Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>.
 104. Visagino savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014-2016 m. veiklos ataskaitos. Prieiga per internetą: <http://old.visaginas.lt/index.php?2172132692>.
 105. Visagino savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2017 veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://vskat.lt/ataskaitos/>.
 106. Visagino savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2018 veiklos ataskaita.
 107. Visagino savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatai. Prieiga per internetą: <http://vskat.lt/wp-content/uploads/2020/01/Visagino-SKAT-nuostatai-2019.pdf>.
 108. Waring, C. G., Morgan, S. L. (2007). Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. Washington DC, 323-357. Prieiga per internetą: <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf>

109. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.zarasai.lt/informacija-tarnybos-veiklos-ataskaitos>.
110. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2015 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: http://www.zarasai.lt/galerijos/bylos/zrs_289_2015%20m.%20veiklos%20ataskaita-pritarta.pdf.
111. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2016 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: http://www.zarasai.lt/galerijos/bylos/zrs_724_2016%20m.%20veiklos%20ataskaita-pritarta..pdf.
112. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2017 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrole.lt/ataskaitos/>.
113. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2018 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrole.lt/wp-content/uploads/Zaras%C5%B3-rajono-savivaldyb%C4%97s-kontrol%C4%97s-ir-audito-tarnybos-2018-met%C5%B3-veiklos-ataskaita.pdf>.
114. Zarasų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatai. Prieiga per internetą: <http://zarasaikontrole.lt/wp-content/uploads/Zarasu%CC%A8-rajono-savivaldybe%CC%87s-Kontrole%CC%87s-ir-audito-tarnybos-nuostatai.pdf>.
115. Турищева, Т. Б. (2019). Внутренний контроль как элемент предупреждения нарушений в учете бюджетного учреждения. *Азимут научных исследований: экономика и управление*, 8 (3 (28)), 375-377. Prieiga per internetą: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-kak-element-preduprezhdeniya-narusheniy-v-uchete-byudzhetnogo-uchrezhdeniya/viewer>.

Valentienė A. (2020). *Finansinis (teisėtumo) auditas: Utenos apskrities savivaldybių atvejis* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota finansinio (teisėtumo) audito esmė ir įgyvendinimo metodai, ištirtos Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų audito ataskaitos ir pateikti siūlymai kaip pagerinti finansinio (teisėtumo) audito efektyvumą. Magistro darbą sudaro įvadas, dėstomoji dalis (trys skyriai), išvados, literatūros sąrašas ir priedai. Pirmame skyriuje atliekama finansinio (teisėtumo) audito teorinė analizė. Pateikiama finansinio (teisėtumo) audito samprata, tikslai, reikšmė, vieta audito sistemoje, atlikėjai ir vidaus kontrolės svarba. Antrame skyriuje analizuojamas finansinio (teisėtumo) audito atlikimo procesas, pateikiami tyrime naudojami metodai. Trečiame skyriuje atliekamas finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo tyrimas ir vidaus kontrolės sistemos vertinimas. Analizuojamos ir lyginamos Utenos apskrities kontrolės ir audito tarnybų atliktų finansinių (teisėtumo) auditų išvados, nagrinėjami nustatyti trūkumai ir pažeidimai, pateiktos rekomendacijos. Pagal atliktą anketinę apklausą vertinamas vidaus kontrolės sistemos veikimas Utenos apskrities savivaldybėse. Pabaigoje pateikiamos išvados ir siūlymai, kaip gerinti finansinio (teisėtumo) audito efektyvumą, bei iškeliamos tyrimo metu išryškėjusios problemos.

Pagrindiniai žodžiai: auditas, finansinis (teisėtumo) auditas, vidaus kontrolė, savivaldybių išorės auditas, savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba.

Valentiene A. (2020). *Financial (compliance) audit: the case of municipalities in Utena County* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

The master thesis contains the analysis of conception of financial (compliance) audit and its methods of implementation, the examination of audit reports of control and audit office in Utena County, and the proposals for financial (compliance) audit efficiency. The master thesis consists of introduction part, theoretical part of three sections, conclusions, references and annexes. In the first section, there is performed the analysis of financial (compliance) audit. The conception of financial (compliance) audit, aims, significance, the status in system of audit, executants and importance of internal control are stated as well. The second section covers the analysis of performance process of financial (compliance) audit, the methods used in this research. The research of implementation of financial (compliance) audit and the assessment of the system of internal control are carried out in the third section. The reports of control and audit office in Utena County are analyzed and compared, the stated deficiencies and infringements are examined and recommendations are suggested. According to the conducted survey, it is assessed the operation of system of internal control in municipalities offices of Utena County. In the end, the conclusions and suggestions to improve the efficiency of financial (compliance) audit are stated; the issues that have emerged during the research are submitted.

Key words: audit, financial (compliance) audit, internal control, external control of municipalities, municipal control and audit office

Valentienė A. (2020). *Finansinis (teisėtumo) auditas: Utenos apskrities savivaldybių atvejis* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Kiekvienoje valstybėje viešajam sektoriui finansuoti skiriama daug lėšų. Jos surenkamos mokesčių ir įplaukų pavidalu ir skirstomos įvairioms programoms finansuoti. Tačiau dažniausiai visuomenės poreikiai kur kas didesni negu valstybės biudžeto galimybės visus juos finansuoti. Dėl to susiduriama su problema, kaip turint ribotus finansavimo šaltinius, kuo maksimaliau patenkinti svarbiausius visuomenės poreikius. Visuomenė suinteresuota, ir kaip mokesčių mokėtoja, nori žinoti, ar biudžeto lėšos naudojamos nepažeidžiant įstatymų ir kitų norminių teisės aktų, ar valstybės pinigai naudojami efektyviai ir svarbiausiems tikslams įgyvendinti. Į šiuos klausimus geriausiai gali atsakyti auditas. Vienas iš privalomai audituojamų subjektų yra valstybės ir savivaldybių įmonės. Valstybinį auditą atlieka Lietuvos Respublikos aukščiausioji audito institucija – Valstybės kontrolė, o savivaldybių ir jai pavaldžių įstaigų išorės auditą atlieka savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos. Vienas iš svarbiausių finansinio (teisėtumo) audito atlikimo sėkmės faktorių yra įstaigoje veikianti efektyvi vidaus kontrolės sistema, nes nuo to, kiek auditorius sukaupia žinių apie vidaus kontrolės sistemą, priklauso ne tik audito procedūrų apimtis, laikas ir pobūdis, bet ir viso audito sėkmė.

Nepaisant gana svarbios savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito reikšmės, jos teoriniai ir praktiniai klausimai Lietuvoje nagrinėti mažai, išskyrus randamų keleto publikacijų. Dėl to buvo pasirinkta ši darbo tema ir iškelta pagrindinė tyrimo problema – kokia finansinio (teisėtumo) audito reikšmė Utenos apskrities savivaldybių veiklai? Tyrimo objektas – finansinis (teisėtumo) auditas Anykščių, Ignalinos, Molėtų, Utenos, Visagino ir Zarasų savivaldybėse. Šio tyrimo tikslas yra išnagrinėjus savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito teorinius aspektus, nustatyti Utenos apskrities savivaldybių audito problematiką ir tobulintinas sritis. Taip pat buvo iškelti ir tyrimo uždaviniai: išnagrinėti finansinio (teisėtumo) audito teorinius aspektus, pateikti finansinio (teisėtumo) audito rezultatų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelį bei tyrimo metodus, atlikti Utenos apskrities savivaldybių finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų analizę ir įvertinti vidaus kontrolės sistemos veikimą Utenos apskrities savivaldybėse. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė, lyginimas, apibendrinimas, anketinė apklausa ir grafinis vaizdavimas.

Darbe išanalizuoti finansinio (teisėtumo) teoriniai aspektai: samprata, tikslai, vieta audito sistemoje, vidaus kontrolės reikšmė. Parengtas Utenos apskrities savivaldybių finansinių (teisėtumo) auditų ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis. Atlikta savivaldybių kontrolės ir

audito tarnybų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų analizė išryškino pagrindines įstaigų daromas klaidas, jų dažnį. Atlikta anketinė apklausa padėjo išsiaiškinti vidaus kontrolės sistemos veikimo spragas įstaigose.

Valentiene A. (2020). *Financial (compliance) audit: the case of municipalities in Utena County* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

The public sector is well funded rather in all countries. These finances are formed of taxes and other incomes and are distributed to fund different programs. However, the public interest most commonly exceeds a country's resources and becomes impossible to be fulfilled. Due to this reason, governments confront to an issue: to satisfy as maximum as possible public demands by having limited resources. The general public is concerned with the budget processes, whether the officials distribute money properly, do not infringe laws, regulations and other agreements, whether the funds operations are effective and are used to implement set aims. Therefore, all these concerns are dedicated to audit's office, which operates in state and municipalities firms. The national audits of Lithuania (the Supreme Audit Institution) is responsible for the lawfulness and effectiveness of the management and use of the State finance and other property as well as the execution of the State budget supervision, and its subordinates, municipal audits offices, which operates in local firms. One of the most important success factors of financial (compliance) audit performance is the effective system of internal control, and due to the findings, which an auditor gathers during an audition of the firms, depend not only the scope of procedures, duration and format, but also the success of entire audit.

Despite the importance of financial (compliance) audit, in Lithuania, its theoretical and practical issues are not examined enough, except a few publications. Due to this reason, this topic was opted and the main issue of the research was raised: What is the importance of financial (compliance) audit in performance of municipalities in Utena County? Object of the research: financial (compliance) audit in municipalities of Anyksciai, Ignalina, Moletai, Utena, Visaginas and Zarasai. The aim of this research is to determine the audit issue and areas of improvements in municipalities of Utena County, after the examination of theoretical aspects of municipal financial (compliance) audit. The objectives of the research are stated as well: to examine theoretical aspects of financial (compliance) audit; to submit the results of financial (compliance) audit and the system of internal control assessment model regarding to methods of the research; to carry out the analysis or reports of municipal financial (compliance) audit and to assess the system of internal control operation in Utena County. The methodology of the research: the analysis, comparisons, generalization of scholarly publications and legislation; the survey, and graphic representation.

This thesis contains the theoretical aspects of financial (compliance) audit: the concept, aims, status in the system of audit, the importance of internal control. It is formed the model of municipal financial (compliance) audit and the system assessment of internal control model. The performed

analysis of reports of municipal internal control and audit offices in financial (compliance) audit, revealed the main errors and their frequency, performed by municipal firms. The carried out survey assisted to find out the insufficiency in firms internal control systems.

PRIEDAI

1 priedas. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai

Kriterijai	Išorės auditas	Vidaus auditas
<i>Reglamentavimas</i>	Reglamentuoja įstatymai, standartai, etikos kodeksai. Auditorius privalo laikytis jų reikalavimų.	Įstatymai ir kiti norminiai aktai reglamentuoja tik viešojo sektoriaus ir dalies komercinių bankų vidaus auditorių veiklą. Reikalavimai auditoriams yra privalomi. Privataus sektoriaus auditorių veikla įstatymų neregamentuojama. Vidaus audito standartai ir etikos kodeksas yra rekomendacinio pobūdžio. Auditorių funkcijas nustato tos institucijos, kuriuose jie dirba.
<i>Auditoriaus statusas</i>	Dirba pagal sutartį.	Yra subjekto darbuotojai.
<i>Auditoriaus kompetencija</i>	Gerai išmano apskaitos, atskaitomybės ir audito standartus. Gerai žino padėtį ūkyje.	Gerai žino subjekto finansinę ir nefinansinę veiklą.
<i>Auditoriaus kvalifikacinis dokumentas</i>	Būtinasis.	Viešajame sektoriuje pageidautinas. Privačiame sektoriuje nebūtinasis, bet gali būti.
<i>Privalomumas</i>	Nustatytas įstatymuose.	Privalomas tik viešajame sektoriuje ir komerciniuose bankuose.
<i>Periodiškumas</i>	Atliekamas kasmet.	Atliekamas pagal nustatytą grafiką arba pagal reikalą.
<i>Nepriklausomybė</i>	Garantuoja įstatymai ir standartai	Priklauso nuo auditoriaus padėties institucijoje. Auditorius turi būti nepriklausomas nuo audituojamų padalinių ir nedirbti darbo, kuris gali būti kontroliuojamas.
<i>Auditorių bendradarbiavimas</i>	Pageidautinas	Pageidautinas
<i>Informacijos šaltiniai</i>	Tokie patys.	Tokie patys.
<i>Darbo kontrolė</i>	Vykdo išorės institucijos	Vykdo institucijos vadovai
<i>Įmonės</i>	Steigiamos, kai yra įvykdyti įstatymų reikalavimai	Neregamentuota
<i>Audito apimtis</i>	Finansinė atskaitomybė	Finansinė ir nefinansinė informacija
<i>Santykis su vidaus kontrole</i>	Testų ir procedūrų pobūdis priklauso nuo vidaus kontrolės būklės.	Testų ir procedūrų pobūdis priklauso nuo vidaus kontrolės būklės.
<i>Išaiškintų faktų vertinimas</i>	Vertina nustatytų faktų ryšį su finansinių ataskaitų duomenimis.	Vertina nustatytų faktų įtaką įmonės ateičiai
<i>Darbo rezultatai</i>	Skirti išorės vartotojams ir visuomenei	Skirti institucijos vidaus poreikiams
<i>Audito rezultatų panaudojimas</i>	Vertinant esamą padėtį	Ieškant naujų galimybių

Šaltinis: Subačienė, Budrionytė, Kamarauskienė, Lakis, Raziūnienė, Savickas, Senkus, Tamulevičienė, 2015, p. 363-364.

2 priedas. 2002 ir 2019 m. LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo skirsniai ir straipsniai

2002-12-10 Nr. IX-1253 Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (įsigaliojęs nuo 2003-01-01 ir su pakeitimais galiojęs iki 2019-12-31)	2019-07-11 Nr. XIII-2312 Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (įsigaliojęs nuo 2020-01-01)
<i>PIRMASIS SKIRSNIS: BENDROSIOS NUOSTATOS</i>	<i>PIRMASIS SKIRSNIS: BENDROSIOS NUOSTATOS</i>
1 straipsnis. Įstatymo paskirtis	1 straipsnis. Įstatymo paskirtis ir taikymas
2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos	2 straipsnis. Pagrindinės šio įstatymo sąvokos
	3 straipsnis. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos kompetencija vidaus kontrolės ir vidaus audito srityse
<i>ANTRASIS SKIRSNIS: VIDAUS KONTROLĖ</i>	<i>ANTRASIS SKIRSNIS: VIDAUS KONTROLĖ</i>
3 straipsnis. Vidaus kontrolės tikslai ir veikimas	4 straipsnis. Vidaus kontrolės tikslai ir įgyvendinimas
4 straipsnis. Finansų kontrolės tikslai ir veikimas	5 straipsnis. Vidaus kontrolės principai
	6 straipsnis. Vidaus kontrolės elementai
	7 straipsnis. Vidaus kontrolės dalyviai ir jų kompetencija
<i>TREČIAIS SKIRSNIS: VIDAUS AUDITAS</i>	<i>TREČIAIS SKIRSNIS: VIDAUS AUDITAS</i>
5 straipsnis. Vidaus audito tikslas ir pagrindiniai uždaviniai	8 straipsnis. Vidaus audito tikslas ir pagrindiniai uždaviniai
6 straipsnis. Vidaus audito tarnybos steigimas	9 straipsnis. Vidaus audito tarnybos steigimas
7 straipsnis. Vidaus audito tarnybos veiklos nepriklausomumas	10 straipsnis. Vidaus audito tarnybos, vidaus audito tarnybos vadovo ir vidaus auditoriaus veiklos nepriklausomumas
8 straipsnis. Vidaus audito tarnybos vadovas	11 straipsnis. Vidaus audito tarnybos vadovo kompetencija
9 straipsnis. Vidaus auditorių kompetencija	12 straipsnis. Vidaus auditorių kompetencija
	13 straipsnis. Viešojo juridinio asmens vadovo kompetencija vidaus audito srityje
<i>KETVIRTASIS SKIRSNIS: VIEŠOJO JURIDINIO ASMENS VADOVO KOMPETENCIJA</i>	
10 straipsnis. Viešojo juridinio asmens vadovo pareigos ir kompetencija	
<i>PENKTASIS SKIRSNIS: BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS</i>	
11 straipsnis. Baigiamosios nuostatos	

Šaltinis: parengta autorės

3 priedas. Kontrolės aplinkos elementai

1) Vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės

Lemia jų pasirinkimą ir vertybinius sprendimus, kurie transformuojasi į elgesio standartus. Subjekte vykdomos kontrolės efektyvumas priklauso nuo jų kuriančių, administruojančių ir prižiūrinčių asmenų garbės, garbingo elgesio ir moralinių vertybių

2) Kompetencijos siekis

Apima žinių ir įgūdžių lygį, kuris būtinas tvarkingai, etiškai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai veiklai užtikrinti, taip pat gerą kiekvieno darbuotojo atsakomybės už vidaus kontrolės supratimą. Vadovybė turi užtikrinti, kad darbuotojai turėtų tinkamą kvalifikaciją ir nepriekaištingą reputaciją, pakankamai patirties ir reikiamų įgūdžių savo pareigoms atlikti

3) Vadovybės filosofija ir veiklos stilius

Vadovybės atsidavimas, dalyvavimas ir parama duodant „toną iš viršaus“ skatina teigiamą požiūrį ir turi lemiamą reikšmę išlaikant teigiamą ir palaikantį požiūrį į vidaus kontrolę subjekte. Vadovybė turi elgtis sąžiningai ir vadovautis moralinėmis vertybėmis. Vadovybė turi palaikyti vidaus kontrolę, veikti savarankiškai ir kompetentingai, būti sektinu pavyzdžiu. Vadovybė turi užtikrinti, kad būtų tinkamas darbuotojų funkcijų atskyrimas, turi būti vengiama interesų konfliktų. Vadovybė turi vengti perteklinės kontrolės, kuri yra žalinga ir pavojinga ne mažiau, nei kontrolės nebuvimas.

4) Organizacinė struktūra

Sukurta vidinė administravimo struktūra, kurioje nustatytas struktūrinių padalinių pavaldumas, kompetencija, pareigų ir atsakomybės paskirstymas ir atskaitomybė. Apima valdymo ir atsakomybės pasidalijimą, įgaliojimus ir atskaitingumą, komunikavimą. Vadovybė turi užtikrinti, kad būtų nustatyta aiški subjekto organizacinė ir valdymo struktūra, su horizontaliais ir vertikaliais informavimo ir atskaitomybės ryšiais, kiekvieno darbuotojo svarba ir vieta veiklos ir vidaus kontrolės procesuose.

5) Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika

Apima darbuotojų priėmimą į darbą ir atleidimą. Mokymą, veiklos vertinimą ir konsultavimą, skatinimą ir apmokėjimą už darbą. Sprendimai dėl darbuotojo priėmimo į darbą turi būti priimami esant užtikrinimui, kad asmuo turi reikiamą išsilavinimą ir patirties darbui atlikti. Vidaus kontrolei didelę reikšmę turi vadovai ir darbuotojai, gerai suprantantys vidaus kontrolę ir norintys prisiimti atsakomybę

Šaltinis: parengta autorės, pagal Gaires, 2014, p.7-9

4 priedas. Vidaus kontrolės elementų sudedamosios dalys

Vidaus kontrolės sistemos elementai	Vidaus kontrolės elementų sudedamosios dalys	
	LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2019)	Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (2004)
Kontrolės aplinka	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Viešojo juridinio asmens organizacinė struktūra ➤ Valdymas ➤ Personalo valdymo politika ➤ Vadovų, darbuotojų profesinio elgesio principai ir taisyklės ➤ Kompetencija 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės, įskaitant visoje organizacijoje vyraujantį vidaus kontrolės palaikymą; ➤ Kompetencijos siekis; ➤ „Iš viršaus“ duodamas tonas (t.y. vadovybės filosofija ir veiklos stilius); ➤ Organizacinė struktūra; ➤ Žmonių išteklių politika ir praktika.
Rizikos vertinimas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rizikos veiksnių nustatymas ➤ Rizikos veiksnių analizė 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rizikos nustatymas: <ul style="list-style-type: none"> • Rizika, susijusi su organizacijos tikslais; • Visapusė rizika; • Rizika dėl išorės ir vidaus veiksnių – visos organizacijos ir pavienės veiklos lygmeniu. ➤ Rizikos vertinimas: <ul style="list-style-type: none"> • Rizikos reikšmingumo nustatymas; • Rizikos tikimybės įvertinimas. ➤ Organizacijos toleruojamos rizikos nustatymas ➤ Reagavimo numatymas
Kontrolės veikla	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Įgaliojimų ir leidimų suteikimas ➤ Funkcijų atskyrimas ➤ Prieigos prie turto ir dokumentų kontrolė ➤ Veiklos ir rezultatų peržiūra ➤ Veiklos peržiūra 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Autorizavimo ir patvirtinimo procedūros; ➤ Pareigų (leidimo davimo, atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimas; ➤ Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė; ➤ Patikrinimas; ➤ Suderinimas; ➤ Veiklos rezultatų peržiūra; ➤ Veiklos sričių, procesų ir veiklų peržiūra; ➤ Priežiūra (užduočių skyrimas, peržiūra ir tvirtinimas, nurodymų davimas ir mokymas);
Informavimas ir komunikacija	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Aktualios, išsamios, patikimos ir teisingos informacijos gavimas ir teikimas laiku vidaus ir išorės informacijos vartotojams 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Patikimos ir aktualios informacijos būtina sąlyga – greitas sandorių ir įvykių registravimas ir tinkamas klasifikavimas; ➤ Informacija identifikuojama, kaupiama ir perduodama reikiamiems žmonėms reikiamu laiku; ➤ Informacija turi būti tinkama, pateikiama laiku, aktuali, tiksli ir prieinama; ➤ Efektyvi informacija turi vykti organizacijoje žemyn, aukštyr ir skersai, apimdama visas sudėtines dalis ir visą struktūrą; ➤ Reikalinga efektyvi komunikacija su išorės šalimis; ➤ Darbuotojai turi suprasti savo vaidmenį vidaus kontrolės sistemoje ir tai, kaip kiekvieno jų veikla susijusi su kitų žmonių darbu.
Stebėsena	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nuolatinis ir (arba) periodinis stebėjimas ir vertinimas, kai analizuojama, ar vidaus kontrolė įgyvendinama pagal viešojo juridinio asmens vadovo nustatytą vidaus kontrolės politiką ir ar ji atitinka pasikeitusias veiklos sąlygas 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nuolatinė stebėsena ➤ Atskiri vertinimai

Šaltinis: parengta autorės pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą (2019) ir Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires (2004)

5 priedas. Vidaus kontrolės sistemos vertinimo anketa

ANKETA

Gerbiamas (-a) respondente,

Esu Ana Valentienė, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir verslo fakulteto VI kurso veiklos audito magistrantūros studijų studentė. Atlieku tyrimą, kuriuo siekiu įvertinti vidaus kontrolės sistemos veikimą Utenos apskrities savivaldybėse. Apklausa yra anoniminė, todėl Jūsų atsakymų konfidencialumas yra garantuojamas. Surinkti duomenys bus apibendrinti ir naudojami tik magistro baigiamajam darbui parengti. Prašau Jūsų atidžiai ir nuoširdžiai atsakyti į žemiau pateikiamus klausimus, nes nuo to priklausys tyrimo rezultatų vertė. Dėkoju už Jūsų laiką ir atsakymus.

Jei iškiltų klausimų, prašome kreiptis elektroniniu paštu:

ana.valentiene@gmail.com

Šios anketos rezultatai viešai nepublikuojami

1. Savivaldybė, kurioje dirbate:

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

2. Jūsų pareigos:

- Savivaldybės administracijos direktorius
- Savivaldybės finansų/buhalterinės apskaitos skyriaus specialistas
- Audituojamo subjekto vadovas
- Audituojamo subjekto vyr. finansininkas/buhalteris

3. Koks Jūsų darbo stažas šioje įstaigoje, kurioje dirbate?

- Iki 1 metų
- Nuo 2 iki 5 metų
- Nuo 6 iki 10 metų
- Daugiau kaip 10 metų

4. Koks yra Jūsų įstaigos darbuotojų skaičius

- iki 10 darbuotojų;
- nuo 10 iki 49 darbuotojų;
- daugiau, kaip 50 darbuotojų

5. Ar Jūsų įstaigoje yra sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema?

- Taip
- Ne
- Nežinau

6. Kuriuos iš šių tikslų užtikrina Jūsų įstaigos vidaus kontrolė?

- Veikla yra teisėta, efektyvi, ekonomiška, rezultatyvi, skaidri
- Finansinė informacija ir ataskaitos yra patikimos ir išsamios
- Turtas ir duomenys yra apsaugoti
- Laikomasi įstatymų, kitų reglamentų nuostatų
- Vykdomi strateginiai bei kiti veiklos planai
- Rizikos veiksniai valdomi efektyviai
- Kita (įrašykite)_____

7. Įstaigos vidaus kontrolės aplinkos vertinimas

(kiekvienam klausimui pasirinkite tinkamą variantą)

	Taip	Ne	Nežinau
Ar įstaigos veikla vykdoma pagal LR įstatymus bei kitus teisės aktus?	0	0	0
Ar įstaigoje yra patvirtinta organizacinė struktūra?	0	0	0
Ar įstaigoje yra sudarytai strateginiai ir taktiniai veiklos planai, kuriuose nustatyti pagrindiniai įstaigos tikslai?	0	0	0
Ar įstaigoje laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų?	0	0	0
Ar darbuotojams yra suteikti įgaliojimai ir atsakomybės?	0	0	0
Ar įstaigoje yra sukurti ir darbuotojų pasirašyti pareiginiai nuostatai?	0	0	0
Ar darbuotojų pareigybių aprašuose yra aiškiai apibrėžtos darbuotojo funkcijos, teisės, atsakomybė bei pavaldumas?	0	0	0
Ar darbuotojų pareigybių aprašuose yra numatyta atsakomybė ir nuobaudos už netinkamą pareigų vykdymą?	0	0	0
Ar įstaigoje fiksuojamas ir analizuojamas darbuotojų darbo krūvis?	0	0	0
Ar darbuotojams sudaromos sąlygos tobulinti kvalifikaciją, dalyvaujant seminaruose bei mokymuose?	0	0	0

8. Įstaigos rizikų vertinimas

(kiekvienam klausimui pasirinkite tinkamą variantą)

	Taip	Ne	Nežinau
Ar nustatoma su kokiomis rizikomis susiduriama įstaigos veikloje?	0	0	0
Ar nustatytos rizikos yra analizuojamos?	0	0	0
Ar yra parinktos priemonės, skirtos suvaldyti atsiradusias rizikas?	0	0	0

9. Kontrolės veiksmų vertinimas

(kiekvienam klausimui pasirinkite tinkamą variantą)

	Taip	Ne	Nežinau
Ar yra atsikirtos išankstinės, einamosios ir paskesniosios kontrolės funkcijos?	o	o	o
Ar įstaigoje dubliuojasi darbuotojų pareigos, darbai?	o	o	o
Ar darbuotojai turi raštiškai suteiktus įgaliojimus pasirašyti dokumentus?	o	o	o
Ar atskiras darbuotojas gali naudotis tik jo pareigoms atlikti reikalinga kompiuterinės programos dalimi?	o	o	o
Ar darbuotojas gali pats ištaisyti savo padarytą klaidą (pavyzdžiui, ištaisyti į buhalterinę programą įvestą klaidingą informaciją)?	o	o	o
Ar prekių kiekiai į inventORIZACIJOS aprašus surašomi pagal apskaitos duomenis, realiai jų neskaičiuojant?	o	o	o
Ar kartą per mėnesį yra vykdoma kasos inventORIZACIJA?	o	o	o

10. Informacijos ir komunikacijos vertinimas

(kiekvienam klausimui pasirinkite tinkamą variantą)

	Taip	Ne	Nežinau
Ar pakanka informacijos apie vidaus kontrolę, jos svarbą bei galimybes?	o	o	o
Ar yra užtikrinama komunikacija visoje įstaigoje ir visomis kryptimis?	o	o	o
Ar įstaigoje vykdomas informacijos perdavimas ataskaitų forma?	o	o	o
Ar įstaigoje bent kartą per mėnesį vyksta susirinkimai darbo rezultatams aptarti?	o	o	o
Ar įstaigoje keičiamasi informacija su kitų padalinių darbuotojais dėl galimų rizikų?	o	o	o

11. Kontrolės stebėsenos vertinimas

(kiekvienam klausimui pasirinkite tinkamą variantą)

	Taip	Ne	Nežinau
Ar įstaigoje yra atliekamas vidaus auditas?	o	o	o
Ar įstaigoje aptikti trūkumai yra greitai įvertinami ir ištaisomi?	o	o	o
Ar įstaigos darbuotojai aiškiai žino, apie kokius pastebėtus netinkamus veiksmus turi nedelsiant pranešti vadovybei?	o	o	o
Ar įstaigoje peržiūrima kaip veikia vidaus kontrolė (įvertinamas jos efektyvumas)?	o	o	o

12. Kokios vidaus kontrolės procedūros taikomos Jūsų įstaigoje?

(galimi keli pasirinkimo variantai)

- Pareigų (leidimo davimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimas
- Įstaigos turto ir dokumentų prieigos kontrolė
- Įgaliojimų suteikimas
- Personalo kvalifikacijos užtikrinimas
- Atliekant įstaigos turto inventORIZACIJĄ faktiniai duomenys sutikrinami su apskaitos duomenimis
- Likučių su kreditoriais ir debitoriais suderinimas
- Įstaigos veiklos rezultatų peržiūros

- Prisijungimas prie informacinių sistemų naudojant slaptažodžius
- Kita (įrašykite)_____

13. Jūsų nuomone, kokie veiksniai padėtų tobulinti įstaigos vidaus kontrolės sistemą?

(galimi keli pasirinkimo variantai)

- Didesnis vadovybės dėmesys įstaigos vidaus kontrolei
- Darbuotojų atsakomybė ir atskaitomybė už vidaus kontrolę
- Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas
- Didesnis organizuojamų mokymų/seminarų skaičius vidaus kontrolės tema
- Didesnis darbuotojų ir vadovybės komunikavimas tarpusavyje
- Didesnė vadovų atskaitomybė už vidaus kontrolės sistemos įstaigoje sukūrimą ir veikimą
- Tikslingesnis įstaigos darbuotojų veiklos vertinimas
- Motyvacinės sistemos sukūrimas ir taikymas
- Griežtesnis vidaus kontrolės teisinis reglamentavimas
- Kita (įrašykite)_____

14. Įvardinkite, Jūsų nuomone, svarbiausią veiksnių lemiantį efektyvų vidaus kontrolės veikimą įstaigoje (įrašykite atsakymą):

- _____

15. Įvardinkite, Jūsų nuomone, didžiausią neigiamą poveikį darantį veiksnių efektyviam vidaus kontrolės sistemos veikimui (įrašykite atsakymą):

- _____

16. Jūsų pastabos ir komentarai:

(įrašykite)

- _____

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

2020 – 04 - 21
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETO, VEIKLOS AUDITO STUDIJŲ PROGRAMOS
(*fakulteto / instituto, programos pavadinimas*)

Studentas (-ė) ANA VALENTIENĖ,
(*vardas, pavardė*)

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS: UTENOS APSKRITIES SAVIVALDYBIŲ ATVEJIS“ ;
(*baigiamojo darbo pavadinimas*)

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už šiurkštų akademinės etikos pažeidimą.

(*parašas*)

ANA VALENTIENĖ
(*vardas, pavardė*)