ISSN 1648-9098
Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2013 3 (31). 45–57

SAVIVALDYBIŲ IŠORĖS AUDITO PROBLEMINIAI ASPEKTAI LIETUVOJE

Algirdas Astrauskas[1], Rūta Petaraitienė[2]
[1] *Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarija*
Gedimino pr. 53, LT-01109 Vilnius, Lietuva
algirdas.astrauskas@lrs.lt,
[2] *Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarija*
Gedimino pr. 53, LT-01109 Vilnius, Lietuva
ruta.petaraitiene@lrs.lt

Anotacija

Šiame straipsnyje analizuojamas išorės audito funkcionavimas savivaldybių lygmeniu; aptariami savivaldybių auditą atliekantys subjektai ir jų tarpusavio sąveika; atskleidžiami pagrindiniai savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai, analizuojama jų įtaka ir reikšmė bendrai viešojo sektoriaus audito sistemai. Susisteminti ir išskirti savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai gali būti naudojami:

- analizuojant ir tobulinant viešojo sektoriaus audito sistemą;
- svarstant savivaldybių išorės audito optimizavimo galimybes ir alternatyvas;
- teisėkūros procese, tobulinant teisės aktus, kuriais reglamentuojamas viešojo sektoriaus auditas.

Pagrindiniai žodžiai: viešojo sektoriaus auditas, savivaldybių išorės auditas, savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba).

Įvadas

Lietuvos Respublika, siekdama narystės Europos Sąjungoje, įsipareigojo užtikrinti, kad šalyje veiktų reikiamos viešojo sektoriaus valdymo kontrolės sistemos ir procedūros, išorės ir vidaus audito sistema, kad auditas būtų nepriklausomas, būtų patvirtinti audito veiklos reglamentavimo teisės aktai, vadovaujamasi tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais, veiktų sistema, suteikianti galimybę užkirsti kelią pažeidimams ir imtis prieš juos veiksmų (Valstybės kontrolė, 2010).

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. Auditas padeda prižiūrėti ir kontroliuoti, ar tinkamai ir rezultatyviai naudojami finansai, ar tinkamai ir aiškiai reglamentuota administracijos veikla. Patikrintos ir pagrįstos informacijos pateikimas valdžios institucijoms ir visuomenei, skelbiant objektyvias ataskaitas, padeda užtikrinti valstybės stabilumą ir gerinti viešojo sektoriaus valdymo procesus. Be to, auditas įgyja dar didesnę reikšmę valstybei plečiant savo veiklą socialiniame ir ekonominiame sektoriuje, peržengiant tradicinės finansų sistemos ribas (Limos deklaracija, 1977).

Kokybiškas išorės auditas padeda ne tik atskleisti viešojo sektoriaus veiklos trūkumus, įvertinti administracinės veiklos kokybę ir efektyvumą, vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos patikimumą ir nustatyti rekomendacijas dėl jos gerinimo, bet ir informuoti valstybės institucijas ir šalies gyventojus. Pažymėtina, kad viešajame sektoriuje atliekamo išorės audito tikslai yra platesni, negu vien pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal nustatytą finansinės atskaitomybės tvarką. Viešojo sektoriaus subjektų prievolės, atsirandančios iš valdžios institucijų priimtų teisės aktų, dažnai išplečia audito tikslą ir audito sritį. Viešojo sektoriaus išorės auditoriai įpareigoti pranešti apie atvejus, kai nebuvo laikomasi valdžios institucijų reikalavimų, taip pat įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolės efektyvumą. Be to, visuomenė dažnai turi tam tikrų lūkesčių, pavyzdžiui, sužinoti apie atvejus, kai nesilaikoma teisės aktų, viešieji finansai naudojami neteisėtai, neefektyviai ar ne pagal paskirtį, taip pat išsiaiškinti klausimus, susijusius su apgaule, korupcija, lėšų švaistymu ar netinkamu jų naudojimu (200 TAS).

Lietuvos viešojo sektoriaus audito sistemoje tikslinga išskirti valstybės ir savivaldybių lygmenis, kuriuose turi veikti ir išorės, ir vidaus auditas. Dėl ribotos apimties šiame straipsnyje apsiribojama detalesne savivaldybių lygmens išorės audito analize.

Savivaldybės atlieka įvairias teisės aktais priskirtas funkcijas, taigi joms, kaip ir bet kuriam kitam ūkio subjektui, reikia piniginių išteklių ir turto. Kur yra piniginių išteklių ir turto, turi būti jų valdymo ir naudojimo kontrolė, kurią padeda užtikrinti išorės auditas.

Pagal galiojančius teisės aktus už savivaldybių išorės auditą daugiausia atsakingi savivaldybių kontrolieriai, kuriems valdžios institucijos ir visuomenė nuolat kelia vis aukštesnius reikalavimus, ambicingus tikslus ir lūkesčius. Savivaldybių išorės auditas yra reikšminga viešojo sektoriaus audito sistemos dalis, nes apima visas Lietuvoje veikiančias savivaldybes. Vis dėlto pažymėtina, kad nėra atlikta detalesnės analizės, ar savivaldybių išorės audito forma ir funkcionavimas atitinka keliamus reikalavimus, ar savivaldybių išorės auditas yra veiksmingas ir racionalus, kokios yra svarbiausios problemos, susijusios su savivaldybių išorės auditu. Dažniausiai savivaldybių išorės auditas fragmentiškai paminimas kalbant apie valstybinio audito sistemą, neskiriant didesnio dėmesio išorės auditui savivaldybių lygmeniu. Galbūt išsamesnės analizės apie savivaldybių išorės audito funkcionavimą ir kylančias problemas Lietuvoje trūksta dėl to, kad savivaldybių išorės auditas atsirado ganėtinai neseniai – 2004 metais, kada buvo priimtos Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo (toliau – Vietos savivaldos įstatymas) pataisos, kuriomis savivaldybių kontrolieriams suteikta teisė atlikti savivaldybių išorės audito funkcijas. Vis dėlto verta atkreipti dėmesį į tai, kad savivaldybių kontrolės institucijos, žinoma, kitomis formomis ir būdais, veikė nuo 1990 m. ir nuosekliai įgavo vis didesnę reikšmę ir svarbą.

Bendruosius audito aspektus yra nagrinėję ir aptarę V. Lakis (2007), S. Puškorius (2002), D. Daujotaitė (2002), valstybinio audito sistemą ir jos tobulinimo galimybes analizavo J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007), tačiau savivaldybių išorės auditas išsamiau nenagrinėtas. Todėl šiame straipsnyje pagrindinis dėmesys skiriamas detaliai savivaldybių išorės audito analizei bendrame viešojo sektoriaus audito kontekste.

Tyrimo mokslinė problema. Poreikis identifikuoti ir išanalizuoti savivaldybių išorės audito sistemą kyla siekiant atsakyti į klausimą, ar funkcionuojanti savivaldybių išorės audito sistema viešojo sektoriaus audito sistemos kontekste yra veiksminga ir racionali, ar ją reikia tobulinti. Tik aiškiai apsibrėžus ir išanalizavus funkcionuojančią sistemą, joje kylančias problemas ir jų svarbą, įmanoma svarstyti apie galimus identifikuotų problemų sprendimo būdus ir sistemos optimizavimo poreikį. Savivaldybių išorės audito sistemos funkcionavimo bei kylančių problemų suvokimas ir identifikavimas aktualus mokslo ir praktikos aspektais ir teisėkūros procesui.

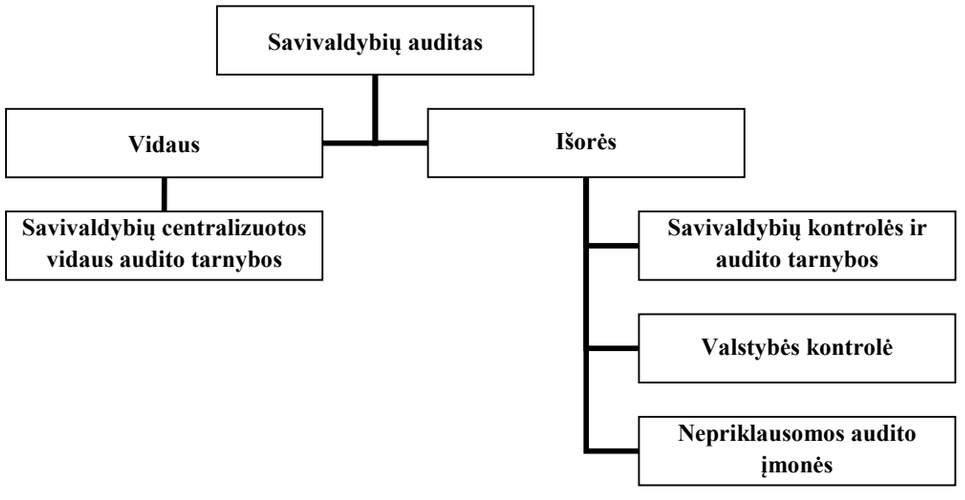
Tyrimo tikslas – pateikti pagrindines savivaldybių išorės audito problemas.

Tyrimo uždaviniai:

1) apžvelgti esamą savivaldybių audito teisinį reguliavimą ir auditą atliekančius subjektus;
2) susisteminti ir detalizuoti pagrindines savivaldybių išorės audito problemines sritis:
   i) nepriklausomumas,
   ii) kvalifikacija,
   iii) audito kokybės kontrolės užtikrinimas;
3) įvertinti savivaldybių išorės audito poveikį bendrai viešojo sektoriaus audito sistemai;
4) išanalizuoti išorės audito reikšmę savivaldybių savarankiškumo požiūriu.

Tyrimo objektas – savivaldybių išorės auditas.

Tyrimo metodai: identifikuoti ir suformuluoti pagrindinius savivaldybių išorės audito sistemos probleminius aspektus padėjo teorinis tyrimas, atliktas remiantis teisės aktų, konstitucinės jurisprudencijos analize ir Valstybės kontrolės išankstinio tyrimo ataskaitos „Vidaus ir išorės audito sistema viešajame sektoriuje“ rezultatais. Rašant straipsnį buvo



1 pav. Savivaldybių audito sistemoje veikiantys subjektai

Šaltinis: parengta autorių pagal Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymą (Žin., 2008, Nr. 113-4290).

taikomi informacijos rinkimo, analizės, lyginimo, detalizavimo ir apibendrinimo metodai, loginis išvadų generavimas.

Savivaldybių auditas

Prieš pradedant nagrinėti savivaldybių išorės audito probleminius aspektus, tikslinga susipažinti su bendra savivaldybių audito situacija.

Savivaldybių auditas priklauso bendrai viešojo sektoriaus audito sistemai Lietuvoje. Lietuvos savivaldybių lygmeniu, kaip ir valstybės lygmeniu, veikia ir išorės, ir vidaus audito grandys (Lakis, 2007).

Vadovaujantis Vietos savivaldos įstatymu, kiekvienoje Lietuvos savivaldybėje privalo veikti:

1) savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba);
2) centralizuota vidaus audito tarnyba.

Be savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir centralizuotos vidaus audito tarnybos, auditą savivaldybėse gali atlikti Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (toliau – Valstybės kontrolė) ir nepriklausomi išorės auditoriai.

Vidaus auditas – sudedamoji vidaus kontrolės sistemos, kurios veikimas turi būti užtikrinamas kiekviename viešajame juridiniame asmenyje, dalis. Vidaus auditoriai, vykdydami nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, padeda užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą. Svarbiausias vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus (Žin., 2002, Nr. 123-5540).

Vidaus auditą savivaldybėse atlieka centralizuotos vidaus audito tarnybos, kurias, kaip ir savivaldybių kontrolės ir audito tarnybas, steigia savivaldybių tarybos. Savivaldybių centralizuotų vidaus audito tarnybų veikla iš esmės reglamentuojama Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu (toliau – Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas) ir Vietos savivaldos įstatymu. Centralizuotos vidaus audito tarnybos veikia kaip viešojo juridinio asmens struktūrinis padalinys (skyrius, departamentas), įsteigtas vidaus auditui atlikti viešajame juridiniame asmenyje ir visuose jam pavaldžiuose ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse (Žin., 2008, Nr. 113-4290).

Svarbus vidaus audito ir išorės audito požymis ir skirtumas yra tas, kad vidaus auditas iš esmės veikia organizacijos viduje, o vidaus audito tarnyba tiesiogiai pavaldi organizacijos, kurioje veikia, vadovybei. Nepriklausomai nuo vidaus audito padalinio savarankiškumo ir objektyvumo, jis negali pasiekti tokio pat nepriklausomumo lygio, kurio reikia išorės auditoriui, kad galėtų pareikšti nepriklausomą nuomonę. Vidaus audito funkcijas nustato įmonės vadovybė ir jo tikslai skiriasi nuo išorės auditoriui keliamų reikalavimų. Valstybės kontrolė, atlikusi savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atlikto audito peržiūras 2006–2008 m., atkreipė dėmesį, kad vidaus ir išorės auditas turi skirtingus tikslus, tačiau net ir skirtingų grandžių auditoriai, siekdami efektyviai atlikti darbą, turėtų naudotis vieni kitų darbu. Kai kurios priemonės siekiant audito tikslų yra panašios, todėl tam tikrus vidaus audito aspektus galima panaudoti nustatant išorės audito procedūrų pobūdį, laiką ir mastą. Išorės auditoriai, nuspręsdami dėl vidaus auditorių darbo rezultatų panaudojimo, turi atlikti audituojamame subjekte vidaus audito funkcijos preliminarų vertinimą ir vidaus audito darbo testavimą. Vis dėlto išorės auditorius, siekdamas pasinaudoti atlikto vidaus audito darbo dalimi, turi įvertinti vidaus auditoriaus darbą ir nustatyti jo įtaką išorinio audito procedūroms. Išorės auditoriaus atsakomybė dėl to, kad buvo naudojamasi vidaus audito atliktu darbu, nesumažėja. Visa profesinė atsakomybė, susijusi su finansinių ataskaitų auditu, tenka išorės auditoriui.

Vietos savivaldos įstatymu nustatyta, jog atlikdamas auditą savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) turi teisę pasinaudoti savivaldybės centralizuotos vidaus audito tarnybos atlikto audito ataskaitomis ir darbo dokumentais, būtinais vidaus kontrolės vertinimui atlikti, jeigu audito subjektas ir tikslai sutampa. Tačiau savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos), nors ir turėdami tokią teisę, beveik nesinaudoja savivaldybės vidaus audito ataskaitomis ir darbo dokumentais, būtinais vidaus kontrolei vertinti (Valstybės kontrolė, 2010).

Aptariant **savivaldybių išorės audito sistemą**, galima išskirti 3 pagrindinius jos subjektus:

1) savivaldybės kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos);
2) Valstybės kontrolė;
3) nepriklausomi atestuoti išorės auditoriai.

Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) (toliau – savivaldybių kontrolieriai) – 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. Savivaldybių kontrolieriai atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse pagal valstybiniam auditui keliamus reikalavimus.

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

kontrolieriaus teikimu. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba gali būti ir nesteigiama, jeigu savivaldybėje yra mažiau kaip 30 tūkstančių gyventojų. Savivaldybės kontrolierius yra atskaitingas savivaldybės tarybai. Ši savivaldybės biudžete nustato savivaldybės kontrolieriui skiriamų asignavimų dydį. Jeigu juridinis asmuo nesteigiamas, savivaldybės kontrolieriaus finansinį, ūkinį, materialinį aprūpinimą, neviršydama savivaldybės kontrolieriaus išlaidų sąmatos, atlieka savivaldybės administracija. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos juridinė forma – biudžetinė įstaiga (Žin., 2008, Nr. 113-4290).

Savivaldybių kontrolierių, kaip subjektų, atliekančių išorės auditą, veikla reglamentuojama Vietos savivaldos įstatymu, tačiau šis įstatymas pagal savo pobūdį nėra specialus audito srities reguliavimo įstatymas. Be to, Vietos savivaldos įstatyme nurodyta, kad savivaldybių kontrolieriai savo veikloje vadovaujasi valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis ir kitais teisės aktais, kaip ir Valstybės kontrolės valstybiniai auditoriai. Nors savo veikloje savivaldybių kontrolieriai vadovaujasi valstybinio audito reikalavimais, tačiau ar jų atliekamą auditą galima vadinti valstybiniu, abejotina. Savivaldybių kontrolieriai taip pat neatlieka audito, kuris reglamentuojamas Lietuvos Respublikos audito įstatymu (toliau – Audito įstatymas), nes jame numatyta, kad auditą gali atlikti tik auditorius, kuris dirba audito įmonėje arba audito veikla verčiasi savarankiškai, ir valstybių narių arba ir valstybių ne narių auditorius, kuriam teisė atlikti auditą suteikta atitinkamais Audito įstatymo straipsniais nustatyta tvarka, todėl nėra pakankamai aiškus savivaldybių kontrolierių statusas ir jų atliekamo audito pobūdis. (Žin., 2008, Nr. 82-3233).

Savivaldybių kontrolierių veiklą ir priskirtas funkcijas nagrinėjant istoriniu aspektu, pažymėtina, kad savivaldybių kontrolieriams išorės audito funkcijos buvo pavestos 2004 m. sausio 1 d., pakeitus Vietos savivaldos įstatymą. Iki pakeitimų savivaldybėse veikė savivaldybės kontrolės institucija – savivaldybės kontrolierius, kontroliuojantis savivaldybės biudžeto naudojimą ir atliekantis savivaldybės vidaus audito funkcijas. Būtent tokio apibrėžimo kontekste, kad savivaldybės kontrolierius kontroliuoja savivaldybės biudžeto naudojimą ir atlieka savivaldybės vidaus audito funkcijas, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) 2002 m. gruodžio 24 d. nutartyje nagrinėjo, ar Vietos savivaldos įstatymu (2000 m. spalio 12 d. redakcija) nustatyta sąvoka „savivaldybės kontrolės institucijos“ neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai (toliau – Konstitucija). Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad sąvokoje vartojamų žodžių negalima aiškinti atskirai nuo tos sąvokos apibrėžties, todėl teisės akte apibrėžiamos sąvokos atitiktis Konstitucijai buvo tiriama kartu tiriant jos apibrėžties atitiktį Konstitucijai. Konstitucinis Teismas, išnagrinėjęs sąvoką „savivaldybės kontrolės institucija“ kaip visumą kartu su jos apibrėžtimi, kuria nustatoma, kad savivaldybės kontrolierius kontroliuoja savivaldybės biudžeto naudojimą ir atlieka savivaldybės vidaus audito funkcijas, konstatavo, kad sąvoka ir jos apibrėžtis neprieštarauja Konstitucijai (Konstitucinis Teismas, 2002). Aspektu, kad savivaldybių kontrolieriai atlieka savivaldybių išorės audito funkcijas, Konstitucinis Teismas sąvokos nenagrinėjo, todėl šių funkcijų teisėtumas ir atitiktis Konstitucijai nei patvirtinta, nei paneigta.

Kaip jau minėta, savivaldybių išorės auditą, be savivaldybių kontrolierių, tam tikra apimtimi turi teisę atlikti ir **Valstybės kontrolė**, kuri audituoja valstybės biudžeto specialiąsias tikslines dotacijas (valstybinėms funkcijoms atlikti; mokinio krepšeliui finansuoti; Lietuvos Respublikos Seimo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintoms programoms ar priimtiems sprendimams vykdyti), kitas valstybės biudžeto lėšas; savivaldybių valdomą valstybės turtą. Specialioji tikslinė dotacija vidutiniškai sudaro apie 50 procentų, o kai kuriose savivaldybėse – ir gerokai didesnę dalį savivaldybių biudžetų pajamų. Savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal atitinkamą valstybinio audito mastą, nustatytą Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymu (toliau – Valstybės kontrolės įstatymas). Prireikus valstybės kontrolieriaus sprendimu Valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių, taip pat savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą (Žin., 2008, Nr. 113-4290; 2001, Nr. 112-4070). Tokia situacija, kai Valstybės kontrolė atlieka dalį savivaldybės biudžeto audito, o savivaldybių kontrolieriai – viso savivaldybės biudžeto auditą, sudaro audito darbų dubliavimo prielaidas.

Valstybės kontrolė taip pat rengia savivaldybių kontrolieriams audito metodikas ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybių kontrolierių atliekamo audito išorinę peržiūrą, kurios tikslas – įvertinti audito institucijos audito kokybės užtikrinimo politiką ir procedūras, susijusias su bendra audito veikla, jų veiksmingumą (Žin., 2001, Nr. 112-4070; 2008, Nr. 113-4290). Taigi savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) santykyje su Valstybės kontrole galima išskirti tris pagrindines sąsajas:

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

Aptarus savivaldybių kontrolierius ir Valstybės kontrolę, kaip subjektus, atliekančius savivaldybių

išorės auditą, verta paminėti **nepriklausomus atestuotus išorės auditorius**, nes audito paslaugos savivaldybėse taip pat gali būti perkamos. Savivaldybės tarybos kontrolės komitetas turi teisę siūlyti savivaldybės tarybai atlikti nepriklausomą savivaldybės turto ir lėšų naudojimo bei savivaldybės veiklos auditą ir pateikti savo išvadas dėl audito rezultatų. Sprendimą dėl tam tikros veiklos nepriklausomo audito atlikimo savivaldybės įstaigose ar savivaldybės kontroliuojamose įmonėse priima savivaldybės taryba (Žin., 2008, Nr. 113-4290). Išsamių duomenų, ar savivaldybės dažnai naudojasi galimybe pirkti nepriklausomo audito paslaugas, nėra, todėl sudėtinga vertinti šios galimybės svarbą ir įtaką savivaldybių audito srityje.

Apibendrinant teiginius apie subjektus, turinčius teisę atlikti savivaldybių auditą, verta pažymėti, jog auditą atliekančių subjektų – savivaldybių kontrolierių, valstybinių auditorių, nepriklausomų auditorių ir vidaus auditorių – veikla tarpusavyje glaudžiai susijusi, tačiau dėl aiškaus teisinio reglamentavimo ir racionalaus funkcijų paskirstymo stokos tam tikrais atvejais yra rizika, kad gali būti dubliuojami atliekami darbai ir neefektyviai naudojami žmogiškieji ir finansiniai ištekliai.

Nepriklausomumas

Nepriklausomumas yra auditoriaus profesijos priemonė visuomenei ir valdžiai parodyti, kad auditoriai savo darbą atlieka pagal nustatytus etikos principus, ypač objektyvumo ir nešališkumo. Nepriklausomumas yra pagrindinė sąlyga, kad visuomenė pasitikėtų auditorių išvadomis, dėl jo finansinė informacija tampa patikima ir naudinga (Commission recommendation 2002/590/EC). Auditoriaus nepriklausomumo užtikrinimas yra išskirtinė problema, nes nepriklausomumas – pamatinė galutinio darbo rezultato sąlyga. Auditorius privalo visiškai savarankiškai atlikti auditą, už jį atsakyti ir niekas negali paveikti jo veiksmų laisvai pasirenkant audito formas ir metodus, reikalingus informacijos šaltinius, sukauptos medžiagos susisteminimo ir apibendrinimo priemones. Kai kurie mokslininkai (Mackevičius, Lakis) auditoriaus nepriklausomumą apibrėžia kaip fundamentalią apskaitos profesijos koncepciją, atitinkamą mąstymo būdą, lemiamą sąžiningumo ir objektyvumo, laisvę atlikti kiekvieną darbą neatsižvelgiant į jokius veiksnius, skatinančius tam tikrą suinteresuotumą. Būdamas visiškai savarankiškas, auditorius turi auditą atlikti taip, kad būtų galima pateikti objektyvią išvadą apie audituojamo subjekto veiklą. Auditorius yra nepriklausomas, jei jis gali atlikti savo darbą be jokių suvaržymų ir apribojimų. Užtikrinti absoliutaus nepriklausomumo neįmanoma, nes auditoriai yra valstybės, visuomenės dalis, tačiau pamatinė tinkamo darbo atlikimo sąlyga – auditoriai privalo turėti funkcinį ir organizacinį nepriklausomumą (Mackevičius, 2001).

Analizuojant savivaldybių kontrolierių veikimo sąlygas ir galimybes užtikrinti nepriklausomumą nuo audituojamų subjektų, pažymėtina, kad savivaldybės yra santykinai nedideli subjektai, todėl užtikrinti kiekvienos savivaldybės, ypač mažesnių savivaldybių, veiklą vykdančių ir ją kontroliuojančių institucijų psichologinį ir materialinį atskyrimą ganėtinai sudėtinga. Savivaldybės taryba savivaldybės biudžete nustato savivaldybės kontrolieriui (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai) skiriamų asignavimų dydį. Kai juridinis asmuo nesteigiamas, savivaldybės kontrolieriaus finansinį, ūkinį, materialinį aprūpinimą atlieka savivaldybės administracija (Žin., 2008, Nr. 113-4290). Taigi yra rizika, kad finansinis ir materialinis priklausomumas gali turėti įtakos nepriklausomumui.

Limos deklaracijoje (1977) yra įtvirtinta nuostata, kad išorės audito tarnybos privalo būti nepriklausomos, nešališkos ir negali būti audituojamų institucijų organizacinės struktūros dalis. Iš esmės jau pats pavadinimas „išorės auditas“ suponuoja logišką išvadą, kad auditą atliekantis subjektas turėtų veikti išorėje ir nebūti organizacijos viduje. Savivaldybių kontrolieriai nors ir priskiriami prie subjektų, atliekančių išorės auditą, tačiau patenka į savivaldybės valdymo sričiai priskiriamų juridinių asmenų ratą. Vietos savivaldos įstatymu nustatyta, kad savivaldybių tarybos kompetencijai priklauso pretendentų į savivaldybės kontrolieriaus pareigas atrankos komisijos sudarymas; sprendimų dėl savivaldybės kontrolieriaus paskyrimo į pareigas ir atleidimo iš jų priėmimas; savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos steigimas; didžiausio valstybės tarnautojų pareigybių ir darbuotojų, dirbančių pagal darbo sutartis, skaičiaus šioje tarnyboje nustatymas; savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) metinės ataskaitos svarstymas ir sprendimo dėl jos priėmimas; įstatymais numatyto savivaldybės kontrolieriaus darbo užmokesčio nustatymas; savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) nuostatų tvirtinimas (Žin., 2008, Nr. 113-4290). Taigi šios išvardytos aplinkybės ir pirmiau aptartos aplinkybės dėl savivaldybių kontrolierių steigimo, atskaitomybės, finansavimo ir veikimo sąlygų leidžia daryti prielaidą, kad savivaldybių kontrolieriai iš esmės yra savivaldybių struktūros dalis, todėl veikia savivaldybių viduje, o ne išorėje.

Pažymėtina, kad dėl tokio teisinio reguliavimo, kai savivaldybės taryba įsteigia biudžetinę įstaigą, ji patenka į savivaldybės viešųjų juridinių asmenų ratą. Taigi savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba, kuri yra tiesiogiai pavaldi savivaldybės administracijos vadovui, turi teisę atlikti savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos vidaus auditą. Savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba pagal Vietos savivaldos įstatymą yra įpareigota atlikti vidaus

auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ar kituose savivaldybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse. O savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, atlikdama išorės auditą, gali audituoti savivaldybės vidaus audito tarnybą, audituodama savivaldybės administraciją. Tokiu būdu iš esmės sudaromos sąlygos abiem tarnyboms (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai bei savivaldybės centralizuotai vidaus audito tarnybai) audituoti vienai kitą, o tai gali daryti neigiamą įtaką abiejų tarnybų nepriklausomumui ir objektyvumui (Žin., 2008, Nr. 113-4290).

Būtent dėl funkcinių ir organizacinių aspektų gali kilti savivaldybių kontrolierių nepriklausomumo apribojimų, įvardytų Valstybės kontrolės atliktame tyrime (Valstybės kontrolė, 2010) įvertinus savivaldybių kontrolierių auditų rezultatų peržiūrą, rizika. Minėtame tyrime išskiriamos pagrindinės problemos, susijusios su savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų nepriklausomumu ir atliekamo audito kokybės užtikrinimu:

- savivaldybių kontrolierių priklausomumą gali lemti aplinkybė, kad savivaldybės kontrolierius yra valstybės tarnautojas, kurio metinį veiklos vertinimą atlieka audituojami subjektai;
- savivaldybių kontrolierių savarankiškumas gali būti ribojamas ir jų nepriklausomumas silpninamas pasirenkant audituojamus subjektus, nes nemažą dalį savivaldybių kontrolierių atliekamo darbo sudaro savivaldybių tarybų, komitetų ir kt. nutarimais pavestos užduotys.

Nepriklausomumas ir objektyvumas gali būti apribotas ir dėl rotacijos nebuvimo. Įstatymais nėra numatyta savivaldybių kontrolierių rotacija ir kaita, todėl ilgai dirbant ir nesikeičiant tam pačiam savivaldybės kontrolieriui gali kilti abejonių dėl nepriklausomumo. Pavyzdžiui, Audito įstatymu (2008) numatyta, kad atestuotas auditorius negali atlikti tos pačios įmonės audito ilgiau kaip 7 iš eilės finansinius metus ir, jeigu audituojama viešojo intereso įmonė, ilgiau kaip 5 metus iš eilės. Pasibaigus minėtam laikotarpiui, auditorius ne mažiau kaip 2 metus negali atlikti tos įmonės audito ir, jeigu audituojama įmonė yra viešojo intereso įmonė, ne mažiau kaip 2 metus negali tapti jos vadovu arba valdybos nariu. Savivaldybės kontrolieriui dažnai tenka bendrauti su audituojamais subjektais ir vadovybe, dėl to didėja familiarumo ar pasitikėjimo rizika, kad auditorių gali pernelyg veikti audituojamas subjektas, jis gali per stipriai prisirišti prie audituojamo subjekto interesų. Dėl ilgai trunkančių ir glaudžių ryšių su audituojamo subjekto darbuotojais gali kilti perdėtas pasitikėjimas ir gali būti neužtikrinamas pakankamas objektyvumas.

Siekiant užtikrinti subjekto, atliekančio išorės auditą, nepriklausomumą, svarbu aiškiai reglamentuoti ir apibrėžti apribojimus, kokiais atvejais auditorius negali atlikti audito, kad būtų galima išvengti nešališkumo ir subjektyvumo. Pavyzdžiui, Audito įstatyme nurodyta, kad:

- atestuotas auditorius negali dirbti kito darbo ar eiti kitų mokamų pareigų, kurių atlikimas prieštarauja nustatytiems profesinės etikos principams;
- audito negalima atlikti, jeigu yra tiesioginės arba netiesioginės sąsajos su audituojamu subjektu ir tai galėtų pakenkti nepriklausomumui;
- auditoriaus vadovybė neturi veikti audito atlikimo taip, kad tai galėtų pakenkti auditoriaus nepriklausomumui ir objektyvumui, be to, auditorius darbo dokumentuose turi nurodyti reikšmingas grėsmes nepriklausomumui ir priemones, kurių reikia imtis, siekiant išvengti tų grėsmių;
- jeigu taikomos priemonės nepadeda išvengti grėsmės nepriklausomumui, atlikti audito negalima (Žin., 2008, Nr. 82-3233).

Viešojo sektoriaus auditoriams, kaip valstybės tarnautojams, taikomas Lietuvos Respublikos viešųjų ir privačių interesų derinimo valstybinėje tarnyboje įstatymas, kuriuo siekiama suderinti valstybinėje tarnyboje dirbančių asmenų privačius ir visuomenės viešuosius interesus, užtikrinti, kad priimant sprendimus pirmenybė būtų teikiama viešiesiems interesams, įtvirtinti priimamų sprendimų nešališkumą ir užkirsti kelią atsirasti bei plisti korupcijai valstybinėje tarnyboje, tačiau specialių, aiškiai išskirtų įstatymais numatytų apribojimų, kokiais atvejais viešojo sektoriaus išorės auditorius negali atlikti audito, nėra (Žin., 2000, Nr. 18-431).

Apibendrinant galima išskirti pagrindinius probleminius aspektus, kurie gali turėti įtakos savivaldybių kontrolierių nepriklausomumui:

1) finansinis ir materialinis priklausomumas;
2) veikimas savivaldybės viduje, o ne išorėje;
3) funkcinės ir organizacinės sąsajos su audituojamu subjektu;
4) neįtvirtinta rotacija;
5) neapibrėžti subjektyvumo atvejai.

Kvalifikacija

Audito funkcijas vykdančių institucijų, kaip ir kitų organizacijų, veiklos efektyvumą užtikrina žmogiškieji ištekliai. Audito sritis yra specifinė, jai reikia aukštos kvalifikacijos ir profesinių žinių bei įgūdžių, todėl svarbu, kad audito funkcijas vykdančiose institucijose dirbtų profesionalūs specialistai, kurie gebėtų tinkamai atlikti jiems patikėtas funkcijas (Gižienė, Račelienė, 2012).

Išorės auditoriaus kvalifikacija yra tiesiogiai susijusi su atliekamo audito kokybe ir patikimumu. Sparčiai besikeičiančioje aplinkoje iš auditoriaus tikimasi vis didesnės pagalbos ir įžvalgumo. Tikimasi,

1 lentelė

Kvalifikaciniai reikalavimai, taikomi išorės auditą atliekantiems subjektams

Savivaldybės kontrolierius	Valstybės kontrolės pareigūnas	Atestuotas auditorius
aukštasis universitetinis išsilavinimas;	aukštasis universitetinis išsilavinimas;	aukštasis universitetinis išsilavinimas;
ne mažesnis kaip 3 metų darbo finansų, ekonomikos, teisės, audito, kontrolės arba viešojo administravimo srityse stažas.	pranašumai ir gebėjimai audito srityje;	darbas audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus;
	moralinės ir asmeninės savybės;	išlaikyti kvalifikaciniai auditoriaus egzaminai per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį nuo pirmo kvalifikacinio egzamino išlaikymo dienos;
	nepriekaištinga reputacija.	nepriekaištinga reputacija;
		auditoriaus priesaika.

Šaltinis: parengta autorių pagal Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymą (Žin., 2008, Nr. 113-4290), Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymą (Žin., 2001, Nr. 112-4070), Lietuvos Respublikos audito įstatymą (Žin., 2008, Nr. 82-3233).

kad auditoriai, ypač viešajame sektoriuje, rengdami išvadą apie audituojamo subjekto finansinę būklę ir veiklos rezultatus, įvertintų ne tik finansinę, bet ir nefinansinę informaciją, kad pateiktų konkrečių pasiūlymų dėl audituojamo subjekto veiklos gerinimo. Siekiant užtikrinti audito kokybę, auditą atlikti objektyviai ir efektyviai, ne mažiau svarbu pakankamai dėmesio skirti ne tik turimai auditoriaus kvalifikacijai, bet ir kvalifikacijos kėlimui ir mokymams. Dažnai dėl kintančių teisės aktų auditoriams reikia nuolat mokytis, atnaujinti žinias, kad gebėtų tinkamai įvertinti pateikiamų duomenų teisingumą.

Taigi informacijos vartotojų lūkesčiai dėl auditoriaus darbo rezultatų, kurie tiesiogiai priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos, yra gana dideli. Išorės auditoriaus darbo rezultatai gali turėti įtakos svarbių sprendimų priėmimui, tačiau kaip įsitikinti, ar subjektas, atliekantis išorės auditą, turi pakankamai žinių ir gebėjimų toms funkcijoms atlikti? Kaip jau minėta, išorės auditą viešajame sektoriuje gali atlikti valstybiniai auditoriai, savivaldybių kontrolieriai ir atestuoti auditoriai, todėl tikslinga apžvelgti ir palyginti jiems nustatytus ir taikomus kvalifikacijos įgijimo, patvirtinimo ir kėlimo reikalavimus.

Savivaldybės kontrolierius į pareigas priimamas konkurso būdu ir iš jų atleidžiamas Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymu (toliau – Valstybės tarnybos įstatymas) nustatyta tvarka. Asmuo, priimamas eiti savivaldybės kontrolieriaus pareigų, privalo turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir ne mažesnį kaip 3 metų darbo finansų, ekonomikos, teisės, audito, kontrolės arba viešojo administravimo srityse stažą. Savivaldybės kontrolieriaus, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojų tarnybos santykių teisiniai pagrindai nustatyti Valstybės tarnybos įstatymu ir Vietos savivaldos įstatymu. Savivaldybės kontrolierius, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojai negali būti tos savivaldybės tarybos nariai ir darbo laiku negali dalyvauti politinių partijų veikloje, taip pat jų pareigos nesuderinamos su jokiomis kitomis renkamomis pareigomis valstybės ir savivaldybių institucijose, įstaigose ir įmonėse. Savivaldybės kontrolierius gali pats atlikti arba skirti savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojus atlikti išorės finansinį ir veiklos auditą. Savivaldybės kontrolierius taip pat organizuoja savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojų mokymą ir jų kvalifikacijos tobulinimą (Žin., 2002, Nr. 45-1708*;* 2008, Nr. 113-4290). Pažymėtina, kad išorės finansinį ir veiklos auditą gali atlikti ir savivaldybės kontrolierius, ir savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojai, tačiau priimant į pareigas pastaruosius papildomų kvalifikacinių ar patirties reikalavimų įstatymais nėra nustatyta.

Analizuojant galimybes ir sąlygas kelti profesinę auditoriaus kvalifikaciją viešajame sektoriuje, pabrėžtina, kad Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji audito institucija, kurioje dirba apie 400 darbuotojų[1], turi geresnes darbuotojų mokymo ir kvalifikacijos kėlimo galimybes ir sąlygas, nes gali organizuoti mokymus institucijos viduje, dalytis gerąja patirtimi, keistis informacija, plėsti žinias ir specializuotis tam tikrose

[1] Valstybės kontrolė (2013). Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=12.

srityse. Savivaldybių kontrolieriams, kurių tarnybose dirba palyginti nedaug darbuotojų, o kai kur – tik vienas, dėl ribotų žmogiškųjų ir finansinių išteklių užtikrinti tinkamą kvalifikacijos kėlimą gali būti sudėtinga. Įvertinant tai, kad išorės auditui atlikti reikia ypač aukštos kvalifikacijos ir specialiųjų žinių, ir tai, kad savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktas auditas laikomas lygiaverčiu nepriklausomų atestuotų auditorių ir aukščiausiosios audito institucijos Valstybės kontrolės atliekamam auditui, abejotina, ar kvalifikaciniai reikalavimai, keliami savivaldybių kontrolieriams ir savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų valstybės tarnautojams, tokiu būdu suteikiant teisę atlikti išorės finansinį ir veiklos auditą, yra pakankami.

Pagal Valstybės kontrolės įstatymą asmenims, priimamiems į *Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą*, taikomi priėmimo į valstybės tarnybą reikalavimai, nustatyti Valstybės tarnybos įstatymu. Į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą priimamiems asmenims taikomas reikalavimas turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą; vertinami pranašumai ir gebėjimai audito srityje, moralinės ir asmeninės savybės; taikomi nepriekaištingos reputacijos reikalavimai. Valstybės kontrolė turi teisę gauti visus reikiamus duomenis apie asmenį iš Vidaus reikalų ministerijos ir prireikus iš kitų valstybės institucijų. Valstybės kontrolės įstatyme nurodyta, kad Valstybės kontrolė nustato pareigūnų mokymo ir kvalifikacijos kėlimo strategiją ir kvalifikacijos kėlimo prioritetus valstybinio audito srityje ir turi sudaryti sąlygas pareigūnams kelti kvalifikaciją, o pareigūnai privalo nuolat kelti kvalifikaciją valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka. Mokymas ir kvalifikacijos kėlimas organizuojamas vadovaujantis metiniais planais, pagal specialias programas, sudarant sutartis su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokymo įstaigomis, taip pat kitais būdais ir formomis. Valstybės kontrolės pareigūnų sisteminio, profesinio mokymo ir kvalifikacijos kėlimo tvarką valstybinio audito srityje nustato valstybės kontrolierius (Žin., 2001, Nr. 112-4070).

Gerokai griežtesni kvalifikaciniai reikalavimai negu viešojo sektoriaus auditoriams taikomi *atestuotiems auditoriams*. Jiems, vadovaujantis Audito įstatymu, auditoriaus vardas suteikiamas, jeigu turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą; yra nepriekaištingos reputacijos; ne trumpiau kaip 3 metus dirbo audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju; išlaikė kvalifikacinius auditoriaus egzaminus per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį nuo pirmo kvalifikacinio egzamino išlaikymo dienos; davė auditoriaus priesaiką. Be to, atestuoti auditoriai privalo nuolat kelti profesinę kvalifikaciją auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose – per kiekvienus iš eilės einančius trejus metus baigti ne mažiau kaip 120 valandų kursų arba išeiti lygiavertį profesinės kvalifikacijos tobulinimo kursą (Žin., 2008, Nr. 82-3233).

Taigi atestuoto auditoriaus vardas ir teisė atlikti nepriklausomą išorės auditą suteikiami tik išlaikius kvalifikacinius auditoriaus egzaminus. Atestuotas auditorius privalo kelti kvalifikaciją, kad galėtų užtikrinti ir stiprinti auditoriaus teorinių žinių pritaikymą praktikoje. Atestuotų auditorių paslaugos teikiamos vadovaujantis tarptautiniais audito standartais, laikantis tarptautiniu mastu pripažinto Buhalterių profesionalų etikos kodekso.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad Valstybės kontrolės pareigūnai, savivaldybių kontrolieriai ir atestuoti auditoriai yra iš esmės lygiavertiškai traktuojami kaip išorės auditoriai, kuriems teisės aktais suteikiama teisė tam tikra apimtimi atlikti išorės auditą ir teikti auditoriaus išvadas bei rekomendacijas, tačiau atestuotiems auditoriams keliami gerokai aukštesni kvalifikaciniai reikalavimai negu savivaldybių kontrolieriams ir Valstybės kontrolės pareigūnams. Pažymėtina, kad Valstybės kontrolės pareigūnams ir savivaldybių kontrolieriams, prieš suteikiant teisę atlikti išorės auditą, nėra nustatytų procedūrų ir reikalavimų laikyti kvalifikacinius egzaminus, patvirtinančius jų žinias ir kvalifikaciją audito srityje, todėl gali būti sunku įsitikinti, ar asmenys, atliekantys išorės auditą, turi pakankamai žinių, reikalingų audito funkcijoms atlikti.

Audito kokybės kontrolės užtikrinimas

Kokybiškai atliktas išorės auditas apsaugo nuo nepatikimos informacijos ir sumažina riziką, kad toje informacijoje gali būti klaidų ir netikslumų. Audito kokybės kontrolės tikslas – prižiūrėti, kaip atliekamas auditas, ir skatinti diegti naujoves bei gerą audito atlikimo praktiką, siekiant padidinti vartotojų pasitikėjimą auditoriaus profesija ir išvadomis. Kad būtų išvengta klaidų ir trūkumų, svarbu užtikrinti patikimą audito kokybės kontrolės sistemą, kurią sudarytų du kontrolės lygiai: vidaus kontrolės sistema ir viešosios priežiūros sistema (Mackevičius, 2009).

Ypač svarbi yra institucijos, atliekančios auditą, vidaus kontrolės sistema, nes ji veikia prevenciškai ir gali užkirsti kelią galimoms klaidoms, nesukeldama pasekmių išorės vartotojams. Naudojant audito viešosios priežiūros sistemą kontroliuojama jau atlikto audito kokybė, todėl, nustačius klaidų ir trūkumų, konkrečiu atveju jų ištaisyti nėra galimybių, tačiau galima į juos atsižvelgti ir įvertinti atliekant būsimą auditą.

Savivaldybių kontrolierių atliekamo audito kokybės kontrolės reikalavimai nustatomi pagal valstybinio audito reikalavimus, kuriais reglamentuoti pagrindiniai audito kokybės kontrolės principai, orientuoti į tai, kad auditas būtų atliekamas pagal valstybinio audito reikalavimus. Savivaldybių audito kokybės kontrolė vykdoma atliekant audito priežiūrą ir peržiūrą

pagal valstybės kontrolieriaus nustatytą tvarką. Audito darbas turi būti nuosekliai stebimas, siekiant užtikrinti, kad jis būtų atliekamas pagal patvirtintus planavimo dokumentus. Visus valstybinio audito dokumentus turi peržiūrėti ne juos parengęs, o kitas asmuo (Valstybės kontrolė, 2012).

Analizuojant Valstybės kontrolės atliktą tyrimą (Valstybės kontrolė, 2010), kuriame pateikiama savivaldybių kontrolierių audito rezultatų peržiūros pavyzdžių, galima išskirti pagrindines problemas, susijusias su savivaldybių kontrolierių atliekamo audito kokybės užtikrinimu:

- atvejai, kai auditų įrodymai nepakankami, netinkami, audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos reikiamai nepagrįstos ir (arba) nedokumentuotos, auditas atliktas nesivadovaujant nustatytais reikalavimais ir teisės aktais, kuriais reglamentuojamas auditas, todėl kyla rizika dėl finansinio audito ataskaitoje ar išvadoje pateiktos nuomonės teisingumo;
- finansinio ir veiklos audito trūkumai, kai surinkti įrodymai prieštarauja planavimo etape surinktai informacijai ir padarytoms išvadoms, kai kurioms audito sritims skirta nepakankamai dėmesio, neįvertinti rizikos veiksniai, netinkamai įvertinta vidaus kontrolė, suplanuotos nepakankamos apimties audito procedūros, nereprezentatyviai atrinkti pavyzdžiai, kai kuriais atvejais audito ataskaitos teiginiai dėl klaidų, pažeidimų ir netikslumų nepagrįsti audito įrodymais arba yra nepakankami;
- reikšmingi nukrypimai nuo valstybinio audito reikalavimų, turintys įtakos bendrai audito kokybei;
- atvejai, kai auditas atliktas ne pagal nustatytus reikalavimus, todėl darbas negali būti įvertinamas per peržiūrą;
- neužtikrinama audito kokybės kontrolė tarnybose, kuriose dirba vienas darbuotojas, nes neįmanoma įgyvendinti kokybės valdymo principo, kad audito dokumentus turi peržiūrėti ne juos parengęs, o kitas asmuo;
- atvejai, kai neplanuojamas ir neatliekamas veiklos auditas, nors veiklos auditas – viena iš priemonių, padedančių viešojo sektoriaus subjektams efektyviai organizuoti savo veiklą, taupyti lėšas.

Valstybės kontrolės ir savivaldybių kontrolierių galimybes ir sąlygas užtikrinti kokybišką auditą lyginant sistemiškai, galima teigti, jog Valstybės kontrolė dėl turimų didesnių žmogiškųjų bei finansinių išteklių ir organizacinės struktūros turi palankesnes negu savivaldybių kontrolieriai sąlygas užtikrinti atliekamo audito kokybę, ypač vidaus kontrolės etape. Vis dėlto Valstybės kontrolės ir savivaldybių kontrolierių atliekamo audito kokybės užtikrinimas nėra taip detaliai reglamentuojamas teisės aktais kaip atestuotų auditorių. Atestuotų auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimas detaliai reglamentuojamas Lietuvos Respublikos audito įstatymu, kuriuo taip pat numatomas nuostolių, atsiradusių dėl auditorių kaltės, atlyginimas ir privalomasis profesinis civilinės atsakomybės draudimas (Žin., 2001, Nr. 112-4070).

Apibendrinant teiginius apie audito kokybės kontrolės sistemos užtikrinimą verta pažymėti, kad kokybiškas audito rezultatas užtikrinamas tik tada, kai visi audito etapai auditoriaus atliekami ir įvertinami tinkamai. Savivaldybėse pasitaiko savivaldybių kontrolierių atliekamo audito trūkumų: audito išvados formuluojamos nesilaikant reikalavimų, nedokumentuojamas rizikos vertinimas ir audito įrodymai, neparengiami audito planai, netinkamai atliekama audito atranka ir kt., todėl yra rizika nepakankamai užtikrinti savivaldybių išorės audito kokybės kontrolę.

Savivaldybių išorės audito poveikis bendrai viešojo sektoriaus audito sistemai

Lietuvoje 2005 m. pradėjus viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, kurios tikslas – viešajame sektoriuje pereiti prie buhalterinės apskaitos tvarkymo taikant kaupimo principą, iš esmės pasikeitė atskaitomybė viešajame sektoriuje (Finansų ministerija, 2011).

Siekiant aiškaus ir teisingo vaizdo apie finansinę padėtį valstybėje, buvo apsispręsta teisės aktais įtvirtinti Nacionalinio ataskaitų rinkinio sudarymą. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu (toliau – Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas), Nacionalinį ataskaitų rinkinį sudaro valstybės, visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai ir jungtinis finansinių ataskaitų rinkinys, susidedantis iš visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių, pateiktų kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys. Atlikti Nacionalinio ataskaitų rinkinio auditą ir pateikti išvadą dėl jo pavesta Valstybės kontrolei (Žin., 2007, Nr. 77-3046).

Vadovaujantis valstybinio audito reikalavimais, audito išvadoje gali būti pareikšta besąlyginė, sąlyginė, neigiama nuomonė arba atsisakyta ją pareikšti. Besąlyginė nuomonė pareiškiama, kai nėra reikšmingų pastabų, kurios keistų auditorių nuomonę. Sąlyginė nuomonė pareiškiama, kai nustatoma teisės aktų pažeidimų ir (arba) be tam tikrų pastabų negalima pareikšti besąlyginės nuomonės. Neigiama nuomonė pareiškiama, kai nustatoma teisės aktų pažeidimų ir esminių klaidų, kurios daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms ar turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumui. Auditoriai taip pat gali atsisakyti pareikšti nuomonę,

jeigu per auditą negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat tuo atveju, kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų (Valstybės kontrolė, 2012).

Viešojo sektoriaus reformos kontekste, sistemiškai pasikeitus viešojo sektoriaus subjektų atskaitomybės teisiniam reglamentavimui ir įtvirtinus Nacionalinį ataskaitų rinkinį, išryškėjo savivaldybių kontrolierių, kaip išorės auditorių, veikimo problema. Nacionalinį ataskaitų rinkinį sudarančius savivaldybių ataskaitų rinkinius pavesta audituoti savivaldybių kontrolieriams, o Valstybės kontrolė, kuri yra atsakinga už išvadą dėl viso Nacionalinio ataskaitų rinkinio, turi įsitikinti, kad visų sudedamųjų jo dalių, taigi ir visų savivaldybių ataskaitų rinkinių, informacija yra teisinga, patikima ir ja galima naudotis. Įvertinant aplinkybes, jog Valstybės kontrolė turi ribotus finansinius ir žmogiškuosius išteklius, kyla rizika, kad ji neturės galimybių atlikti visas reikiamas procedūras ir surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus vykdant Nacionalinio ataskaitų rinkinio auditą, todėl yra rizika dėl audito apimties apribojimo (Valstybės kontrolė, 2010).

Apibendrinant galima konstatuoti, kad teisės aktais yra įtvirtinta pareiga Valstybės kontrolei išreikšti nuomonę, ar visos Nacionalinį ataskaitų rinkinį sudarančios ataskaitos rodo tikrą ir teisingą vaizdą, tačiau savivaldybių ataskaitų rinkinius, kurie yra sudedamoji Nacionalinio ataskaitų rinkinio dalis, pavesta audituoti ne Valstybės kontrolei, o savivaldybių kontrolieriams. Toks Nacionalinio ataskaitų rinkinio audito teisinis reglamentavimas nėra aiškus ir suponuoja riziką, kad Nacionalinio ataskaitų rinkinio audito apimtis bus ribota.

Išorės auditas savivaldybių savarankiškumo požiūriu

Konstitucijos 127 straipsnyje nurodyta, kad „Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai“. Konstitucinis Teismas 2000 m. nutarime konstatavo, kad „savivaldybių biudžetai, būdami savarankiški, kartu yra vieningos Lietuvos biudžetinės sistemos dalis“, todėl, vertinant savivaldybių biudžetų savarankiškumą, reikia atsižvelgti į Konstitucijoje įtvirtintą Lietuvos biudžetinės sistemos bendrumą (Žin., 1998, Nr. 18-435).

Konstitucijoje taip pat numatyta, kad tai, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, prižiūri Valstybės kontrolė. Ji teikia Seimui išvadą apie metinę biudžeto įvykdymo apyskaitą. Savivaldybių biudžetų ir turto valdymo ir naudojimo kontrolės sistema Konstitucijoje nėra įtvirtinta, todėl lieka erdvės interpretacijoms ir diskusijoms dėl savivaldybių išorės audito formos. Dažnai keliamas klausimas, ar savivaldybių išorės audito forma gali turėti įtakos savivaldybių savarankiškumui. Taigi šį klausimą verta panagrinėti detaliau.

Konstitucijoje nurodoma, kad Lietuvos valstybės teritorija yra vientisa ir nedalijama į jokius valstybinius darinius. Ši nuostata apima unitarinės valstybės santvarkos konstitucinį įtvirtinimą, kuriuo išreiškiama vieningos, nedalomos valstybės idėja. Vis dėlto racionalaus valdymo organizavimo sumetimais valstybės teritorija suskirstyta į tam tikrus administracinius vienetus, kuriuose steigiamos atitinkamos valdžios įstaigos (Žin., 1998, Nr. 18-435). Vietos savivaldos įstatyme vietos savivalda apibrėžiama kaip „įstatymo nustatyto valstybės teritorijos administracinio vieneto nuolatinių gyventojų bendruomenės, kuri turi Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, savitvarka ir savaveiksmiškumas pagal Konstitucijos ir įstatymų apibrėžtą kompetenciją“ (Žin., 2008, Nr. 113-4290).

Savivaldybės visas savo funkcijas įgyvendina per savivaldos institucijas – savivaldybių tarybas, kurių nariai turi teritorinės bendruomenės mandatą, taip pat per savivaldybių tarybų sudarytus ir joms atskaitingus vykdomuosius organus ir kitas savivaldybės taryboms atskaitingas institucijas. Vertinant vietos savivaldos savarankiškumą, galima išskirti administracinį ir ekonominį vietos savivaldos savarankiškumą. Administracinis savivaldos savarankiškumas vietos savivaldoje pasireiškia per savivaldybės tarybos išimtinę kompetenciją steigti tam tikrus organus (komitetus, komisijas, įmones, įstaigas, institucijas ir t. t.), taip pat per išimtinę teisę skirti į pareigas atitinkamus asmenis. Ekonominis vietos savivaldos savarankiškumas pasireiškia per savivaldybės finansinius išteklius ir galimybę jais naudotis, disponuoti savo veikloje, t. y. savivaldybės biudžeto planavimas, tvirtinimas, vykdymas, valstybės patikėto turto valdymas, naudojimas, disponavimas juo ir kita (Žin., 2003, Nr. 19-828).

Administracinio ir ekonominio savarankiškumo principai akcentuojami ir Europos vietos savivaldos chartijoje, kurioje deklaruojama, kad šalies ekonomikos politika suteikia vietinės valdžios organams teisę turėti atitinkamus finansinius išteklius, kuriuos jie savo nuožiūra gali laisvai panaudoti neviršydami suteiktų įgaliojimų, taip pat vietinės valdžios organai turi teisę ir gebėjimą įstatymais nustatyta tvarka tvarkyti ir valdyti pagrindinę viešųjų reikalų dalį, už tai prisiimdami visą atsakomybę ir vadovaudamiesi vietos gyventojų interesais, o vietinės valdžios organai turi visišką laisvę įstatymais nustatyta tvarka vykdyti veiklą, susijusią su klausimais, kurie yra priskirtini jų kompetencijai (Žin., 1999, Nr. 82-2418).

Konstitucijoje vietos savivalda nėra tapatinama su valstybės valdymu, tačiau tarp valstybės valdymo ir vietos savivaldos yra sąveika. Savivalda suponuoja tam tikrą veiklos laisvę ir savarankiškumą, nepriklausomumą nuo valstybės valdžios institucijų,

tačiau ši laisvė nėra beribė, o savarankiškumas nereiškia galimybės ignoruoti valstybės interesų. Centralizuotas valstybės valdymas administraciniuose teritoriniuose vienetuose derinamas su decentralizacija. Centrinės valdžios institucijų ir savivaldybių bendradarbiavimas įtvirtinamas įstatymais. Savivaldybių ir valstybės interesų derinimo principas reiškiasi ne tik valstybei įvairiais būdais ir formomis remiant savivaldybes arba valstybei įstatymuose nurodytomis formomis prižiūrint savivaldybių veiklą, bet ir koordinuojant bendrus veiksmus, kai siekiama reikšmingų socialinių tikslų, ir valstybei įstatymuose apibrėžtomis formomis prižiūrint savivaldybių veiklą (Žin., 1998, Nr. 18-435).

Pagal Konstitucinio Teismo jurisprudenciją vietos savivaldos santykių teisinio reguliavimo srityje įstatymų leidėjas turi plačią diskreciją, kuri apima ne tik įstatymų leidėjo teisę įstatymu nustatyti, kokios funkcijos yra perduodamos savivaldybėms, bet ir diferencijuoti šias funkcijas pagal sprendimų priėmimo laisvę. Įstatymų leidėjas, nustatydamas savivaldybių funkcijas ir jų rūšis, neabejotinai privalo paisyti Konstitucijoje įtvirtintų savivaldybių savarankiškumo ir veiklos laisvės principų. Konstitucinė nuostata, jog savivaldybės pagal Konstituciją ir įstatymų apibrėžtą kompetenciją veikia laisvai ir savarankiškai, reiškia, kad jeigu Konstitucijoje ar įstatymuose tam tikros funkcijos yra priskirtos savivaldybėms, tai savivaldybės jas ir vykdo ta apimtimi, kuria šios priskirtos, tačiau nė viena iš šių funkcijų nereiškia absoliutaus savivaldybių savarankiškumo atitinkamoje srityje (Žin., 1998, Nr. 18-435).

Taigi vienareikšmiškai atsakyti dėl išorės audito formos savivaldybių savarankiškumo aspektu gali tik Konstitucinis Teismas, tačiau galima konstatuoti, kad išorės auditas niekaip negali apriboti savivaldybių veiklos, kuri vykdoma pagal jų kompetenciją. Vietos savivaldybių autonomija, išreiškiama per finansinius išteklius, ir apsisprendimas juos naudoti savo nuožiūra nepriklauso nuo išorės audito formos. Visais atvejais svarbiausia išorės audito ypatybė yra nepriklausomumas ir objektyvumas. Konstitucijoje nėra tiesiogiai nurodyta savivaldybių viešųjų finansų išorės kontrolės forma, todėl jos parinkimas ir nustatymas yra įstatymų leidėjo prerogatyva.

Išvados

Lietuvos viešajame sektoriuje (valstybės ir savivaldybių lygmeniu) sukurtos ir veikia viešųjų finansų kontrolei atlikti reikalingos vidaus ir išorės audito grandys, kuriose veiklą vykdantys ir auditą atliekantys subjektai yra tarpusavyje glaudžiai susiję, tačiau šiuo metu galiojantis savivaldybių išorės audito teisinis reglamentavimas nepakankamas, neaiškus, sudaromos prielaidos neracionaliai, neefektyviai ir neekonomiškai naudoti žmogiškuosius ir finansinius išteklius. Susiduriama su dviprasmišku savivaldybių išorės auditorių statusu. Pastebima, jog savivaldybių išorės audito forma nėra pakankamai veiksminga ir racionali, todėl yra rizika, kad gali būti dubliuojami savivaldybių išorės audito darbai ir neefektyviai naudojami turimi žmogiškieji ir finansiniai ištekliai.

Vertinant savivaldybių išorės auditą nepriklausomumo aspektu, galima daryti išvadą, kad egzistuoja rizika, jog savivaldybių kontrolierių nepriklausomumas gali būti ribojamas dėl jų veikimo savivaldybės viduje, o ne išorėje, organizacinių ir funkcinių sąsajų su audituojamu subjektu, dėl finansinės ir materialinės priklausomybės aspektų, neįtvirtintos rotacijos, neapibrėžtų subjektyvumo atvejų.

Išanalizavus kvalifikacinius reikalavimus, taikomus savivaldybių kontrolieriams, Valstybės kontrolės pareigūnams bei atestuotiems auditoriams, pažymėtina, kad Valstybės kontrolės pareigūnai, savivaldybių kontrolieriai ir atestuoti auditoriai iš esmės lygiavertiškai traktuojami kaip išorės auditoriai, kuriems teisės aktais suteikiama teisė tam tikra apimtimi atlikti išorės auditą ir teikti auditoriaus išvadas bei rekomendacijas, tačiau atestuotiems auditoriams keliami aukštesni kvalifikaciniai reikalavimai negu savivaldybių kontrolieriams ir Valstybės kontrolės pareigūnams.

Valstybės kontrolės pareigūnams ir savivaldybių kontrolieriams (skirtingai negu atestuotiems auditoriams) prieš suteikiant teisę atlikti išorės auditą nėra nustatytų procedūrų ir reikalavimų laikyti kvalifikacinius egzaminus, patvirtinančius jų žinias ir kvalifikaciją audito srityje, todėl gali būti sunku įvertinti, ar asmenys, atliekantys auditą, turi pakankamai žinių, reikalingų išorės audito funkcijoms atlikti.

Išanalizavus savivaldybių išorės audito kokybės kontrolės sistemos, kuri apsaugo nuo nepatikimos informacijos ir sumažina riziką, kad toje informacijoje gali būti klaidų ir netikslumų, ypatumus, nustatyta, jog problemos dėl savivaldybių išorės audito kokybės užtikrinimo, kai audito išvados formuluojamos nesilaikant reikalavimų, nepakankamai įvertinama rizika, audito įrodymai nepakankami ir nepagrįsti, neparengiami audito planai, netinkamai atliekama audito atranka, nepakankama audito imtis ir kt., gali sukelti abejonių dėl savivaldybių kontrolierių audito išvadų ir rekomendacijų pagrįstumo, patikimumo bei atlikto audito kokybės.

Išanalizavus, kaip savivaldybių išorės auditas susijęs su bendra viešojo sektoriaus audito sistema, pažymėtina, kad nėra aiškiai reglamentuotas savivaldybių kontrolierių ir Valstybės kontrolės funkcijų, susijusių su Nacionalinio ataskaitų rinkinio auditu, paskirstymo santykis. Teisės aktais įtvirtinus Nacionalinį

ataskaitų rinkinį, apimantį viešojo sektoriaus subjektų (įskaitant savivaldybių) ataskaitų rinkinius, atlikti šio rinkinio auditą ir pateikti Seimui jo išvadą pavesta Valstybės kontrolei, tačiau viena iš sudedamųjų Nacionalinio ataskaitų rinkinio dalių yra savivaldybių ataskaitų rinkiniai, audituojami ne Valstybės kontrolės, o savivaldybių kontrolierių. Dėl neaiškaus savivaldybių kontrolierių ir Valstybės kontrolės audito funkcijų, susijusių su Nacionaliniu ataskaitų rinkiniu, paskirstymo yra rizika apriboti Nacionalinio ataskaitų rinkinio audito apimtį ir neracionaliai panaudoti finansinius ir žmogiškuosius išteklius atliekant šio rinkinio auditą.

Išnagrinėjus savivaldybių savarankiškumą išorės audito atžvilgiu, galima daryti išvadą, kad išorės auditas ir jo forma nesudaro prielaidų apriboti savivaldybių veiklos, kuri vykdoma pagal jų kompetenciją. Vietos savivaldybių autonomija per finansinius išteklius ir apsisprendimas juos naudoti savo nuožiūra nepriklauso nuo išorės audito formos. Visais atvejais svarbiausia išorės audito ypatybė yra nepriklausomumas ir objektyvumas. Konstitucijoje nėra tiesiogiai apibrėžta savivaldybių viešųjų finansų išorės kontrolės forma, todėl jos parinkimas ir nustatymas yra įstatymų leidėjo prerogatyva.

Literatūra

1. Commission recommendation (2002/590/EC) of 16 May 2002, Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles. Prieiga per internetą: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF.
2. Daujotaitė, D. (2009). Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. *Viešoji politika ir administravimas*, 28, 29–39.
3. Europos vietos savivaldos chartija. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 82-2418.
4. Finansų ministerija (2011). *Viešojo sektoriaus apskaitos reforma.* Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_l_id=PUB.1.81.
5. Gižienė, V., Račelienė, L. (2012). Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimas. *Economics and management*, 17 (4), 1516–1527.
6. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
7. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. *Valstybės žinios.* 2008, Nr. 82-3233.
8. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014.
9. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos apskrities valdymo įstatymo pakeitimo ir papildymo bei Vyriausybės atstovo įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymo ir Lietuvos Respublikos Seimo 1996 m. gruodžio 12 d. nutarimo „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės valdymo tarnybos „A“ lygio valdininkų pareigybių sąrašo papildymo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios.* 1998, Nr. 18-435.
10. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1997 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų pakeitimo įstatymo 6 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios.* 2000, Nr. 96-3042.
11. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3 straipsnio 3 dalies (2000 m. spalio 12 d. redakcija), 3 straipsnio 4 dalies (2000 m. spalio 12 d. redakcija), 5 straipsnio 1 dalies 2 punkto (2000 m. spalio 12 d. redakcija), 18 straipsnio 1 dalies (2000 m. spalio 12 d. redakcija), 19 straipsnio 1 dalies 2, 3, 4, 8, 15 punktų (2000 m. spalio 12 d. redakcija), 21 straipsnio 1 dalies 1, 5, 7, 9, 12, 15, 16, 17, 18 punktų (2000 m. spalio 12 d. redakcija), šios dalies 6 punkto (2000 m. spalio 12 d. ir 2001 m. rugsėjo 25 d. redakcijos) ir šios dalies 14 punkto (2000 m. spalio 12 d. ir 2001 m. lapkričio 8 d. redakcijos), taip pat dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 11 straipsnio pakeitimo įstatymo taikymo tvarkos konstitucinio įstatymo, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 119 straipsnio pakeitimo įstatymo taikymo tvarkos konstitucinio įstatymo įrašymo į konstitucinių įstatymų sąrašą įstatymo atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios.* 2003, Nr. 19-828.
12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 112-4070.
13. Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 45-1708.
14. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 123-5540.
15. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. *Valstybės žinios.* 2007, Nr. 77-3046.
16. Lietuvos Respublikos viešųjų ir privačių interesų derinimo valstybinėje tarnyboje įstatymas. *Valstybės žinios.* 2000, Nr. 18-431.
17. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*. 1994, Nr. 55-1049.
18. Limos deklaracija dėl audito principų gairių. 1977, INTOSAI IX kongresas. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37.
19. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos.* Monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas.
20. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. *Procedūros, metodikos ir vertinimas*. Monografija. Vilnius: leidykla TEV.
21. Mackevičius, J., Pranckevičiūtė, L. (2007) Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. *Pinigų studijos 2007/1. Ekonomikos teorija ir praktika*, 45–61.
22. Puškorius, S. (2002). 3E koncepcijos plėtra. *Viešoji politika ir administravimas*, 3, 31–38.
23. Tarptautinių ir užtikrinimo standartų valdyba. 200 Tarptautinis audito standartas. Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/page.php?514.
24. Valstybės kontrolė (2010). Išankstinio tyrimo ataskaita „Vidaus ir išorės sistema viešajame sektoriuje“ Nr. IT-P-700-6-14.Vilnius.
25. Valstybės kontrolė (2012). *Valstybinio audito reikalavimai.* Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32.

Astrauskas, A., Petaraitienė, R.

Aspects of Problems in a Municipal External Audit in Lithuania

Summary

The Republic of Lithuania, when seeking to become a member of the European Union, undertook obligations to ensure that the country will have necessary procedures and control systems in the governing of the public sector, that there will be internal and external audit systems in operation, that the audit will be an independent one, that there will be legal deeds confirmed determining the audit practice, that the audits will be carried out according to the internationally recognized audit standards, and that there will be a system in operation, stopping any breaches and allowing to take actions against them. (State Control 2010).

A public sector audit is extremely important in every country‘s government, as well as an important tool in seeking to improve public sector managing processes. An external municipal audit takes up an important part in the Lithuania‘s public sector audit system; however, it is not sufficiently discussed.

The need to identify and analyze the municipalities’ external audit system arises when seeking to answer the question: is the municipal external audit in the context of public sector audit system efficient and rational, or does it need improving? Once the present functioning system has been clearly described and analyzed and the problems and their importance have been identified, it is possible to consider ways of resolving the identified problems and the need to improve the system. The understanding and identifying of the way municipal external audit systems work and the identification of potential problems are important in terms of scientific and practical aspects.

In the Lithuanian public sector (both at the government and municipality levels), there are established and working links that are necessary for the internal and external audits of the public financial control. The subjects performing the audit in both external and internal audit links are closely related, and as result any problems or difficulties in any of the system elements have an impact to the entire functioning of the public sector audit system.

When judging the external audit system in terms of independence, objective and impartial aspects, it can be concluded that there is a risk that municipal auditors’ independence can be restricted due to organizational, functional and financial dependence.

After analyzing the peculiarities of the municipal audit quality control system, which protects against unreliable information and reduces the risk of mistakes and inaccuracies in the information, it has been determined that problems regarding the municipality external audit quality security can cause doubts about the reliability and validity of audit conclusions and recommendations and the quality of the completed audit. The quality of audit is directly dependent on a properly functioning audit quality control system.

After having reviewed the municipal audit system and auditor interrelationship in the context of the public audit sector, it has been noticed that there is a problem related to public sector accounting reform, which systematically changes the legal regulation of public sector subjects accountability.

After having confirmed the united National report collection, which covers the public sector subject’s financial reports in legal deeds, the public finance control system has not been properly looked at. This system has to ensure the quality of the National report collection. Such a legal regulation, where there is a duty established for the governmental control to report regarding the National report collection and present the conclusions to the Parliament in legal deeds, does show the real and true picture,; however, there is no legal assumption to get the assurance of this by performing an audit on a single section of this collection--municipality financial reports--because there are no conditions in place for the State control in full capacity (without restricting the audit amount) to report the entire National report collection including all its components.

Without suitable conditions for the State control to ensure the correctness of municipality consolidated report information, there is a potential risk created regarding the restricted National report collection audit amount. After having completed a municipal external audit system analysis, it has become clear that the present municipality external audit legal regulation is not sufficient, unclear, and there are assumptions for the unreasonable, inefficient, and uneconomical usage of human and financial resources. The municipal external audit system is not efficient nor rational enough, and as a result needs to be improved by looking for the most optimal forms of functioning of municipal external audits.

Keywords: public sector audit, external audit, municipal audit.

Straipsnis recenzuotas.
Straipsnis gautas 2013 m. liepos mėn., priimtas 2013 m. spalio mėn.
The article has been reviewed.
Received in July 2013, accepted in October 2013.