

# VALSTYBINIS AUDITAS VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOJE: TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI

Kristina Sušinskaitė

*Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto magistrantūros II kursas  
Tel. + 370 682 82510  
El. paštas kristinasusinskaite@yahoo.com;*

**Pagrindinės sąvokos:** viešųjų finansų kontrolės sistema, valstybinis auditas, vidaus kontrolė, savivaldybių finansų kontrolė, nepriklausomas auditas.

## Santrauka

Tikslingas ir efektyvus valstybės lėšų naudojimas yra viena iš svarbiausių tinkamo valstybės finansų valdymo ir rezultatyvių valdžios institucijų sprendimų prielaidų, todėl kiekvienoje valstybėje turi funkcionuoti vienokia ar kitokia viešųjų finansų kontrolės sistema.

Valstybinis auditas, kaip būtinas šalies finansų valdymo elementas, nagrinėjamas ne izoliuotai, o platesniame Lietuvos viešųjų finansų kontrolės sistemos kontekste: analizuojant viešųjų finansų kontrolės sistemos teisinį reglamentavimą per valstybinio audito prizmę, nustatomi valstybinio audito ryšiai su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais ir aptariamos tų ryšių tobulinimo galimybės.

Valstybinio audito metu vertinama vidaus kontrolė audituojamame subjekte; valstybinis auditorius gali pasinaudoti vidaus auditorių atlikto darbo rezultatais. Savivaldybių finansų kontrolės srityje yra kompetencijos pasidalijimas tarp valstybinių auditorių ir savivaldybių kontrolierių. Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolieriams audito metodikas ir atlieka savivaldybių kontrolierių audito išorinę peržiūrą. Viešojo sektoriaus auditus atlieka ne tik valstybiniai, bet ir nepriklausomi auditoriai. Valstybės kontrolė neturi įgaliojimų samdyti nepriklausomus auditorius, bet valstybiniai auditoriai gali panaudoti nepriklausomo auditoriaus darbą.

## ĮŽANGA

Teisės aktų analizė padėjo ne tik nustatyti minėtus ryšius, bet ir atskleisti esamas problemas, teisinio reglamentavimo spragas, sukuriančias valstybinio audito ribojimus.

Demokratinė teisinė valstybė suponuoja piliečių teisę žinoti, o sprendimus priimančių valstybės tarnautojų pareigą žinoti, koks yra mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių panaudojimo rezultatyvumas, kas pasiekta naudojant valsty-

bės biudžeto asignavimus ir kitus piniginius fondus, tenkinant žmonių poreikius, kaip valdomas valstybės turtas, ar viešasis sektorius valdomas efektyviai ir rezultatyviai. Todėl valstybėje suformuojama vienokia ar kitokia viešųjų finansų kontrolės sistema. *Viešųjų finansų kontrolė* suprantama kaip visuma priemonių, analizuojant, tikrinant ir vertinant valdžios, valdymo ir viešojo sektoriaus ūkio subjektų finansinę ir su ja susijusią veiklą, naudojant specifinius kontrolės veiklos metodus, siekiant užtikrinti finansinės veiklos efektyvumą viešajame sektoriuje ir išvengti neigiamų procesų ateityje. Valstybinis auditas yra būtinas šalies finansų valdymo elementas ir valstybėje susiklosčiusios viešųjų finansų kontrolės sistemos ašis.

Lietuvos Respublikos teisės aktų analizė leidžia išskirti tokias viešųjų finansų kontrolės sritis:

- Išorės kontrolė, kuri įgyvendinama atliekant valstybės pajamų ir išlaidų kontrolę, – valstybinis auditas;
- Vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse;
- Savivaldybių finansų kontrolė;
- Nepriklausomas auditas.

Kadangi kontrolė neegzistuoja pati savaime, o yra įgyvendinama kontrolės subjektų – konkrečių kontrolės institucijų, būtų tikslingiausia viešųjų finansų kontrolės sistemą suvokti ir nagrinėti integruotai: tiek kaip institucijų sistemą, tiek kaip minėtų kontrolės sričių visumą.

Šiame straipsnyje valstybinis auditas, kaip Valstybės kontrolės veiklos forma, nagrinėjamas ne izoliuotai, o platesniu Lietuvos viešųjų finansų kontrolės sistemos kontekstu: ieškant bendrų sąlyčio taškų atskleidžiami valstybinio audito ryšiai su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais ir aptariamos tų ryšių tobulinimo galimybės.

## 1. VALSTYBINIO AUDITO SAMPRATA

Tinkamas ir efektyvus valstybės lėšų naudojimas yra viena iš svarbiausių tinkamo valstybės finansų valdymo ir rezultatyvių valdžios institucijų sprendimų prielaidų. Būtent todėl kiekvienoje valstybėje turi funkcionuoti aukščiausioji valstybinio audito institucija, atliekanti valstybinį auditą. Valstybės kontrolės įstatyme [1], įtvirtinčiame esmines valstybinio audito normas, pateikiama tokia valstybinio audito sąvoka: *valstybinis auditas* – auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus. Sąvokos apibrėžimas ta pačia sąvoka yra ydingas, tai logikos klaida *idem per idem*.

Valstybinio audito reikalavimai [2], reglamentuojantys valstybinio audito bendrąsias nuostatas, Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamą valstybinį auditą ir santykius su audituojamu subjektu, apskritai nepateikia valstybinio audito sąvokos. Susiklosčiusi teisėkūros praktika, kai neapibrėžus pradinių sąvokų imamos dėstyti teisės normos, tikrai keistina. Teisės sąvokos neturi būti laisvai interpretuojamos. Terminų vienareikšmiškumas, tikslus jų vartojimas – tai vienas iš teisės normų kalbai keliamų reikalavimų. Tai būtina vienodo teisės normų supratimo ir taikymo sąlyga.

Autorės nuomone, valstybinio audito sąvokos formuluotė yra tobulintina. Siūlytinas apibrėžimas: *valstybinis auditas* – teisės aktų nustatyta tvarka aukščiau-

siosios valstybinio audito institucijos atliekamas nepriklausomas finansinių ataskaitų, viešojo ir vidaus administravimo veiklos vertinimas, objektyvios nuomonės reiškimas ir gautų rezultatų pateikimas suinteresuotoms šalims. Suprantama, šis apibrėžimas yra tik vienas iš galimų ir, be jokios abejonės, tobulintinas. Svarbu, kad formuluojant naują valstybinio audito sąvoką, būtų koncentruotai išreikiama valstybinio audito esmė ir kartu išsaugomas sąvokos aiškumas ir suprantamumas.

## **2. VIEŠŲJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOS TEISINIS REGLAMENTAVIMAS VALSTYBINIO AUDITO ASPEKTU.**

Kadangi į viešųjų finansų kontrolės sistemą bus bandoma pažvelgti per valstybinio audito prizmę, toliau nagrinėjami daugiausia sąlyčio su valstybiniu auditu taškų turinčių finansų kontrolės sričių – vidaus kontrolės, savivaldybių finansų kontrolės ir nepriklausomo audito – teisinio reglamentavimo ypatumai.

### **2.1. Vidaus kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse**

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 2 straipsnyje vidaus kontrolė apibrėžia taip [3]: *vidaus kontrolė* – tai viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Vidaus kontrolė – tai dinamiškas kompleksinis procesas, nuolat prisitaikantis prie organizacijos pokyčių. Visų lygių vadovai ir darbuotojai turi dalyvauti šiame procese, nagrinėdami rizikos veiksnius ir užtikrindami, kad bus įgyvendinta organizacijos misija ir bendrieji tikslai.

Valstybinio finansinio audito proceso metu – planavimo etape – valstybinis auditorius įvertina vidaus kontrolę audituojamame subjekte. Tokią pareigą auditoriui numato Valstybinio audito reikalavimų trečio reikalavimo 27 ir 29 punktai bei penktas reikalavimas [2]. Vertindamas vidaus kontrolę, auditorius susipažįsta su vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis. Vidaus kontrolės aplinka – tai aplinka, kurioje turi funkcionuoti audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistema.

Atliekant finansinį auditą, itin aktualios dvi vidaus kontrolės rūšys – vidaus finansų kontrolė ir vidaus auditas. *Finansų kontrolė* – tai viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir skaidrumo – laikymąsi. O *vidaus auditas* – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą (Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 2 str.) [3].

Valstybinis auditorius susipažįsta su finansų kontrolės taisyklėmis, suvokia valstybės tarnautojų (darbuotojų), atliekančių finansų kontrolės funkcijas (vyriausiasis buhalteris arba apskaitos tarnybos vadovas), pareigas ir atsakomybę, susipažįsta su ataskaitomis apie finansų kontrolės būklę, taip pat su vidaus audito tarnybos taikoma vidaus audito metodika, metiniais vidaus audito planais, ataskaitomis, kita reikšminga informacija ir įvertina kontrolės patikimumo lygį [4].

Atliekant veiklos auditą tiriama ir vertinama vidaus kontrolė, padedanti audituojamam subjektui veikti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai (Valstybinio audito reikalavimų 5 reikalavimo 78 punktas) [2].

Tačiau valstybinio audito ir vidaus kontrolės ryšys pasireiškia ne tik tuo, kad Valstybės kontrolės pareigūnai valstybinio audito metu vertina, kaip veikia vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje. Pagal Valstybinio audito reikalavimų penkto reikalavimo 79 punktą [2] valstybiniai auditoriai, atlikdami auditus, *gali pasinaudoti* vidaus auditoriaus atlikto darbo rezultatais ir taip sumažinti atliekamo darbo apimtį. Būtina įsitikinti, kad vidaus auditoriaus darbo rezultatai gali būti naudingi (tinkami) audito tikslams pasiekti, taip pat, kad jo naudojami darbo metodai yra tinkami, o padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais. Pažymėtina tai, kad valstybinis auditorius gali, bet neprivalo pasinaudoti vidaus auditorių darbo rezultatais, ir visada būtent valstybinis auditorius atsako už savo išvadų teisingumą.

Vidaus kontrolės, o ypač vidaus audito, funkcija Lietuvoje sparčiai plėtojosi tik pastaruosius kelerius metus ir vis dar plėtojasi. Metodologijos rengimas, darbuotojų mokymas, patirties įgijimas – lieka aktualios problemos, kurias išspręsti galėtų padėti glaudesnis valstybinių ir vidaus auditorių bendradarbiavimas. Tarpautiniai ekspertai [5] pažymi, kad nors Valstybės kontrolė atsižvelgia į vidaus auditorių vykdomą darbą, bet mažai juo remiasi. Painiojamos atitinkamos vidaus ir išorės auditorių funkcijos bei pareigos, todėl atsiranda bendravimo problemų.

Ekspertų rekomendacijose siūloma Valstybės kontrolei imtis iniciatyvos, siekiant sukurti stiprius ryšius su vidaus auditoriais, kad būtų galima maksimaliai remtis jų darbu. Taip būtų atsikratoma veiklos dubliavimosi ir sumažinama bendra audito našta ir išlaidos. Valstybės kontrolė turėtų atsižvelgti į vidaus auditorių darbą kaip savo veiklos ir ryšių su vidaus auditoriais pagrindą. Be to, siūloma Valstybės kontrolei inicijuoti reguliarius susitikimus su vidaus auditoriais bendriems techniniams klausimams aptarti; organizuoti seminarus vidaus auditoriams, siekiant geriau paaikškinti vidaus ir išorės auditorių pareigų skirtumus; kartu su Finansų ministerija rengti gaires, kuriose būtų apibrėžtos priemonės, kaip pagerinti vidaus ir išorės auditorių ryšius, gerosios bendradarbiavimo praktikos procedūras ir pan.; padėti mokyti vidaus auditorius bendrus interesus liečiančio finansinio audito srityje (pvz., bendrovių valdymas, pavyzdžių ėmimo technika ir kt.) ir srityse, kuriose tokią pat veiklą gali vykdyti vidaus auditoriai [5].

Efektyvi vidaus kontrolė ir vidaus auditas sumažina tikimybę, kad organizacijai nustatyti tikslai nebus pasiekti. Tačiau visada išlieka rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks kaip numatyta. Tinkamas vidaus kontrolės funkcionavimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse, vidaus audito funkcijų stiprinimas yra bendro intereso reikalas, todėl valstybinio audito ir vidaus audito ryšių stiprinimas, metodinės pagalbos teikimas vidaus audito padaliniais neabejotinai gali duoti gerų rezultatų.

## 2.2. Savivaldybių finansų kontrolė

Ilgą laiką Lietuvos Respublikoje vietos savivaldos lygmeniu vidaus ir išorės kontrolės funkcijų atskyrimo nebuvo. 2000 m. Vietos savivaldos įstatymo redakcijoje buvo nustatyta, kad savivaldybės kontrolierius yra savivaldybės kontrolės institucija, tiesiogiai kontroliuojanti savivaldybės biudžeto naudojimą ir atliekanti vidaus audito funkcijas savivaldybėje. Ir tik 2003 m. priėmus įstatymo pakeitimus [6] vidaus ir išorės kontrolės funkcijos buvo atskirtos ir pavestos skirtingiems subjektams.

Dabar galiojančio Vietos savivaldos įstatymo [7] šeštame skirsnyje įtvirtintos esminės nuostatos, reglamentuojančios savivaldybių kontrolę ir auditą. Pagal šio įstatymo 27 straipsnio 1 dalį savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba) atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Vidaus kontrolės funkcijos savivaldybėje pavestos savivaldybės tarybos įsteigta centralizuotai vidaus audito tarnybai, įeinančiai į savivaldybės administracijos struktūrą (įstatymo 28 str.).

2003 m. reformuojant iki tol esamą tvarką, buvo atsisakyta savivaldybių kontrolierius priskirti Valstybės kontrolės sistemai. Priėmus Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimus [8], Valstybės kontrolė neteko teisės atlikti savivaldybių biudžeto vykdymo išorės auditą, jai buvo pavesta audituoti valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Toks Valstybės kontrolės kompetencijos susiaurinimas buvo grindžiamas tuo, kad siekta išvengti funkcijų dubliavimo, mat savivaldybių biudžeto vykdymo auditas pagal jau minėto 2003 m. Vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymą priskirtas savivaldybių kontrolierių kompetencijai.

Savivaldybių nuosavybės teise ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto auditą įstatymai reglamentuoja prieštaringai: Konstitucijos 134 straipsnyje [9] ir Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad savivaldybių patikėjimo teise valdomą valstybės turtą audituoja Valstybės kontrolė. Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo 21 straipsnio 3 dalyje [10] nurodyta, kad savivaldybių kontrolierių tarnybos pateikia savivaldybių taryboms išvadą ne tik dėl savivaldybių nuosavybės teise, bet ir dėl patikėjimo teise valdomo valstybės turto. Savivaldybės nuosavybės teise priklausančio turto auditą atlieka savivaldybių kontrolieriai, bet Valstybės kontrolės įstatyme dar yra nustatyta, kad savivaldybių turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal valstybinio audito mastą, kasmet nustatomą valstybinio audito programose. Pagal Vietos savivaldos įstatymo 37 straipsnį [7] priėmus valstybės kontrolieriaus sprendimu Valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, taip pat savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus (nors tokia kompetencija nenustatyta Valstybės kontrolės įstatyme). Tokia teisė aktų neatitiktis tik sukelia painiavos ir sukuria papildomų valstybinio audito apribojimų, kuriuos būtina pašalinti inicijuojant įstatymų patikslinimus. Reikėtų aiškiai nustatyti, kad Valstybės kontrolė atsakinga už savivaldybių patikėjimo teise valdomo valstybės turto valstybinį auditą, o savivaldybių kontrolieriai – už savivaldybių nuosavybės teise valdomo turto auditą.

Savivaldybių kontrolieriai savo veikloje, be kitų teisės aktų, vadovaujasi Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis audito metodikomis. Be to, Valstybės kontrolė atlieka savivaldybių kontrolierių veiklos išorės peržiūrą, įvertina audito ataskaitų kokybę. Taigi Valstybės kontrolė ne tik audituoja savivaldybes, bet ir atlieka metodinę ir audito kokybės priežiūros funkcijas vietos savivaldoje. *Išorinės peržiūros tikslas* [11] – įvertinti atlikto audito kokybę, paskleisti geros audito praktikos pavyzdžių, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis, pateikti vadovybei patikimą informaciją apie audito kokybę. Vykdamas išorinę peržiūrą aiškinamasi, kaip laikytasi Valstybinio audito reikalavimų sudarant audito planą ir rengiant audito programą, renkant audito įrodymus, įforminant audito ataskaitą ir keičiant audito išvadą. Tačiau dėl didelio darbo krūvio kasmet peržiūrimos tik dalies savivaldybių kontrolierių atliktų auditų ataskaitos; daugiausia dėmesio sutelkiama į tai, kaip laikomasi Valstybinio audito reikalavimų, Valstybės kontrolės parengtų metodikų.

Valstybės kontrolė, 2005 m. atlikusi savivaldybėms priskirtų valstybės funkcijų finansinių auditų apibendrinimą [12], nustatė, kad savivaldybėse problemų yra tikrai daug – teigiamai įvertinta tik viena iš dvylikos savivaldybių. Pastebėta tendencija, kad savivaldybių administracijos nepagrįstai padidina planuojamų lėšų poreikį valstybinėms funkcijoms vykdyti. Valstybės kontrolės auditoriai pažymėjo, kad daugumoje savivaldybių administracijų įvairiais valdymo lygiais numatytos nepakankamos arba neveiksmingos finansų kontrolės procedūros, nepajėgiančios užtikrinti išlaidų valstybinėms funkcijoms vykdyti ir mokinio krepšeliui finansuoti kontrolės.

Kadangi pagal Valstybės skolos įstatymo naują redakciją [13] į valstybės skolą įskaičiuojamos ir vietos savivaldos institucijų skolos, tai paskatino Valstybės kontrolę atlikti savivaldybių skolinimosi auditus [14]. Savivaldybių skolinimosi tvarką nustato Vyriausybės patvirtintos Savivaldybių skolinimosi taisyklės [15]. Šiose taisyklėse nustatyta, kad savivaldybės, *turėdamos savivaldybės kontrolieriaus išvadą*, savivaldybės tarybos sprendimu gali imti ilgalaikės vidaus ir užsienio paskolas investicijų projektams finansuoti, nesunaudojamiems kilnojamiesiems ir nekilnojamiesiems daiktams įsigyti, skoloms dengti, teikti garantijas dėl savivaldybės kontroliuojamų įmonių paskolų, naudojamų investicijų projektams finansuoti, taip pat imti trumpalaikės vidaus ir užsienio paskolas biudžetiniams metams laikinam pajamų trūkumui padengti. Savivaldybių skolinimosi limitus nustato Seimas, tvirtindamas kiekvienų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius.

Valstybinių auditų metu nustatyta, kad kai kurios savivaldybės ne tik viršija nustatytus skolinimosi limitus, bet ir paimtas paskolas naudoja ne pagal paskirtį [14]. Skolinimosi taisyklėse įtvirtinta nuostata, kad savivaldybės taryba, prieš priimdama sprendimą dėl paskolos, turi gauti savivaldybės kontrolieriaus išvadą. Savivaldybės kontrolieriaus išvada lyg ir turėtų patvirtinti, kad dėl paimtos paskolos nebus viršyti savivaldybei nustatyti skolinimosi limitai, kad būsimoji paskolos sutartis bus sudaryta teisėtai, o gautos lėšos naudojamos pagal paskirtį. Savivaldybių kontrolierių įstaigos įsteigtos palyginti neseniai, anksčiau savivaldybių kontrolieriai vykdė vidaus kontrolės funkcijas ir buvo glaudžiai susiję su savivaldybės institucijomis, ir dabar savivaldybės kontrolieriaus veiklos finansavimas visiškai priklauso nuo savivaldybės tarybos, tad galima pagrįstai suabejo-

ti, ar savivaldybių kontrolieriai tikrai veikia kaip išorės kontrolės institucija, ar jie yra pakankamai nepriklausomi ir gali visaverčiai atlikti savo funkcijas. Valstybinių auditų metu nustatyti skolinimosi tvarkos pažeidimai, valstybės tikslinių dotacijų panaudojimo problemos savivaldybėse tik dar labiau sustiprina šias abejones.

Visa tai paskatino diskusijas dėl valstybinio audito mandato išplėtimo suteikiant Valstybės kontrolei teisę prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas savivaldybių turtas ir kaip vykdomi savivaldybių biudžetai. Diskusijos „peraugo“ į konkrečius veiksmus ir 2005 gruodžio mėn. Seime užregistruotas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas [16]. Įstatymo projekto aiškinamajame rašte [17] nurodoma, kad siūlomomis pataisomis siekiama konstituciniu lygmeniu įtvirtinti dėl eurointegracinių procesų pasikeitusią Valstybės kontrolės strateginę veiklą, įtvirtinti nepriklausomą išorės audito atlikimą valstybiniame ir vietos savivaldos sektoriuje aukščiausiu lygiu, t.y. Valstybės kontrolei perduoti audituoti ne tik valstybės biudžeto vykdymą ir valstybinio turto priežiūrą, bet ir savivaldybių biudžetų vykdymą ir savivaldybių turto priežiūrą. Lietuva, vykdydama narystės ES įsipareigojimus finansų kontrolės srityje, turi toliau įgyvendinti tarptautinius audito standartus, plėsti audito apimtis ir tai turi būti atspindėta pagrindiniame šalies įstatyme – Konstitucijoje.

Šis Konstitucijos keitimo projekto sumanytojų argumentas neatrodo labai įtikinamas. Limos deklaracijos [18] 24 straipsnis kaip tik įtvirtina nuostatą, kad aukščiausios audito institucijos turi įgaliojimus *audituoti iš valstybės lėšų skiriamų subsidijų panaudojimą* ir tik jei subsidijos yra *ypač didelės*, auditas *reikalui esant* gali apimti visus subsidijuojamos institucijos finansų valdymo klausimus. Neaišku, ką laikyti ypač didelėmis subsidijomis ir reikalui esant. Be to, Deklaracijos 18 straipsnio 2 dalyje teigiama, kad konkretūs audito įgaliojimai priklauso nuo kiekvienos šalies sąlygų ir poreikių.

Projekto rengėjai tikisi, kad nauja konstitucinė nuostata skatins teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį tiek valstybės finansų ir turto valdymo bei kontrolės sistemai, tiek ir savivaldos organų valdomam turtui ir finansams bei į rezultatus orientuotam viešajam valdymui. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2006 m. gegužės 2 d. nutarimu Nr. 388 [19] jau pritarė šiam projektui.

Kita vertus, Teisės instituto nuomone [20], projektas iš esmės nėra pagrįstas faktiniais esamų kontrolės priemonių netinkamumo ar nepakankamumo įrodymais ir gali turėti neigiamą įtaką vietos savivaldos savarankiškumui ir (ypač) jos institucijų tiesioginei atsakomybei už deramą viešųjų išteklių panaudojimą. Tokios nuomonės yra ir Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės teisės katedros specialistai [20] teigiantys, kad pagal Konstituciją valstybės valdymas ir vietos savivalda – dvi viešosios valdžios sistemos. O tokia pataisa reikštų savivaldos savarankiškumo pagrindų mažinimą ir tuo pačiu valstybinio valdymo sustiprinimą savivaldai patikėtose srityse. Tai nesiderintų su viešosios valdžios organizavimo demokratiniais principais. Savivaldybių kontrolierių asociacija [20] taip pat nepritaria siūlomam projektui ir argumentuoja tuo, kad projektas neatitinka Europos vietos savivaldos chartijos [21] reikalavimų. Chartija nustato būtinumą siekti valdymo decentralizavimo, stiprinti vietos savivaldą, o projektas pagrįstas priešinga idėja – silpninti vietos savivaldą, atimant iš jos turto naudojimo kontrolės ir finansinio audito funkciją.

Valstybinio audito mandato išplėtimo klausimas yra politinio apsisprendimo dalykas, bet negalima neatsižvelgti į išdėstytus projekto oponentų argumentus. Lietuvos Respublikos Konstitucijos normos [9], laiduojančios savivaldos teisę ir suponuojančios valstybės pareigą remti savivaldybes, Lietuvos ratifikuota Europos vietos savivaldos chartija [21], įtvirtinanti vietos savivaldos apsaugą ir stiprinimą įvairiose Europos šalyse kaip svarbų įnašą į demokratiniais principais ir valdžios decentralizavimu grindžiamos Europos kūrimą, verčia pritarti nuomonei, kad savivaldybės kontrolierių tarnybos turi būti stiprinamos, o ne likviduojamos.

Kitas klausimas – kaip užtikrinti savivaldybių kontrolierių darbo kokybę ir veiksmingumą, kad jų atliekamas auditas nebūtų formalus, o kurtų pridėtinę vertę tiek vietos bendruomenėms, tiek visai visuomenei. Visų pirma būtina stiprinti savivaldybių kontrolierių *nepriklausomumą*. Galbūt reikėtų peržiūrėti savivaldybių kontrolierių finansavimo tvarką: šiuo metu išlaidų sąmatą nustato savivaldybių tarybos, tad galima svarstyti galimybę, ar nepavesti savivaldybių kontrolierių tarnybų finansavimo tiesiogiai Seimui. Pagal Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 9 punktą savivaldybės kontrolierius sudaro veiklos planą ir, gavęs savivaldybės tarybos *Kontrolės komiteto pritarimą*, jį tvirtina, organizuoja jo vykdymą. Reikėtų apsvaistyti, ar nesuteikus savivaldybių kontrolieriams daugiau veiksmų laisvės planuojant savo veiklą, o Kontrolės komiteto vaidmuo galėtų apsiriboti rekomendacijų teikimu: toks yra Seimo Audito komiteto vaidmuo.

Pertvarkant savivaldybių kontrolierių darbo procedūras, būtų naudinga geriau panaudoti Savivaldybių kontrolierių asociacijos sukauptą patirtį tobulinant išorės audito procesą savivaldybėse (koordinuojant audito metodikų, standartizuotų darbo dokumentų rengimą, auditorių mokymą ir kt.). Valstybės kontrolė, kaip aukščiausiaji valstybinio audito institucija, taip pat neketina likti nuošalyje: ketinama stiprinti bendradarbiavimą su savivaldybių kontrolierių tarnybomis, plėsti joms pritaikytą audito metodikų rengimą ir savivaldybių kontrolierių tarnybų atliekamą auditų peržiūrą, į audito peržiūros sistemą ir pritaikytą metodikų rengimą įtraukti savivaldybių kontrolierių tarnybų atstovus, inicijuoti savivaldybių kontrolierių tarnybų personalo mokymo sistemos sukūrimą [22].

### 2.3. Nepriklausomas auditas

Lietuvos Respublikos audito įstatyme [23] vartojama audito sąvoka iš esmės susiaurinama iki finansinės atskaitomybės audito: *finansinės atskaitomybės auditas* – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės arba įmonių grupės konsoliduotos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas. Išvadoje nurodoma, ar finansinė atskaitomybė arba konsoliduota finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat kitus teisės aktus. Taigi nepriklausomas finansinės atskaitomybės auditas pirmiausia gali būti siejamas su valstybinio finansiniu auditu.

Anot J. Mackevičiaus, gerai atliktas auditas užtikrina efektyvius būdus optimaliems rezultatams pasiekti. Auditą galima vertinti kaip įmonės veiklos reguliavimo procesą, tam tikrų tikslų pasiekimo garantą. Viešojo sektoriaus subjektai,

suprasdami šią nepriklausomo audito reikšmę, visada gali savo iniciatyva samdyti nepriklausomas audito įmones. Deja, Audito įstatyme aiškiai nenustatoma, kokius subjektus privalo audituoti nepriklausomi auditoriai. Vėl gi susiduriama su atskirų teisės aktų sistemishkumo trūkumu – nuostatos dėl to, kokias atvejais turi būti atliekamas nepriklausomas auditas, išmėtytos atskiruose įstatymuose.

Pati nepriklausomo audito prigimtis lemia, kad audito įmonių klientų ratas gali būti labai didelis: atestuoti auditoriai gali audituoti kiekvieną subjektą, sudariusį su jais audito paslaugų teikimo sutartį. Vis dėlto, kalbant apie viešąjį sektorių, reikėtų aiškiai teisės aktuose apibrėžti, kokie subjektai ir kokiais atvejais turi būti audituojami nepriklausomų auditorių (galbūt net pačiame Audito įstatyme reikėtų išvardyti tokius atvejus, kad nereikėtų blaškytis tarp atskirų teisės aktų). Reikia tikėtis, kad įgyvendinus viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, tai ir bus padaryta.

Atskirų teisės aktų analizė leidžia daryti išvadą, kad Lietuvoje nepriklausomas auditas atliekamas arba privalo būti atliktas šių įmonių: visuomenės intereso įmonių<sup>1</sup>, akcinių bendrovių, valstybės ir savivaldybės įmonių, uždarytų akcinių bendrovių<sup>2</sup> ir kitų įmonių.

Be to, pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymą [24], kasmet ne vėliau kaip iki balandžio 10 dienos atliekamas nepriklausomas Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Fondo valdybos metinės finansinės atskaitomybės auditas. Auditą organizuoja Socialinės apsaugos ir darbo ministerija, sutartį dėl audito sudaro Fondo valdyba.

O Valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnyje [1] teigiama, kad valstybinio audito subjektai yra ne tik valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, bet ir visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų, bei įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto. Taip pat pagal įstatymo 9 straipsnį Valstybės kontrolė audituoja Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą. Taigi valstybės ir savivaldybės įmones bei Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą audituoja ir Valstybės kontrolė, ir nepriklausomos audito įmonės.

Valstybės kontrolė ir kitos valstybės valdymo institucijos neturi įgaliojimų samdyti nepriklausomus auditorius biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės auditams atlikti, o atsižvelgiant į tai, kad Valstybės kontrolės darbo krūvis yra tikrai didelis ir siekiant užtikrinti valstybinio audito ataskaitų kokybę, įtvirtinti tokią nuostatą būtų racionalu. Valstybinio audito 12 reikalavimas [2] tik numato gali-

<sup>1</sup> Pagal Audito įstatymo 2 str. *Visuomenės intereso įmonės* – tai įmonės, kurioms skiriamas didelis visuomenės dėmesys dėl jų veiklos masto, klientų, dalyvių ar darbuotojų skaičiaus arba dėl veiklos pobūdžio (kredito įstaigos, finansų maklerio įmonės, draudimo įmonės, valdymo įmonės, investicinės kintamojo kapitalo bendrovės, bendrovės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose).

<sup>2</sup> *kuriose tenkinama ne mažiau kaip du iš šių kriterijų:*

1) *pardavimo grynosios pajamos viršija 10 milijonų litų per ataskaitinius finansinius metus;*

2) *balanse nurodyto turto vertė viršija 5 milijonus litų;*

3) *vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus viršija 50.*

mybę valstybiniam auditoriams panaudoti nepriklausomo (išorės) auditoriaus darbą. Tačiau visais atvejais atsakomybė už finansinio audito išvadų teisingumą tenka valstybiniam auditoriams.

Pažymėtina, kad valstybinis ir nepriklausomas auditoriai, atlikdami auditus, vadovaujasi skirtingais teisės aktais. Valstybinis auditas atliekamas pagal valstybės kontrolieriaus patvirtintus Valstybinio audito reikalavimus, Finansinio ir Veiklos audito vadovus, o nepriklausomas auditas – pagal nacionalinius arba tarptautinius audito standartus, atsižvelgiant į sutarčių sąlygas [23]. Atrodytų, kad auditų proceso organizavimas pagal skirtingus teisės aktus, gali būti problema valstybiniam auditoriams, norintiems pasinaudoti nepriklausomų auditorių darbo rezultatais. Tačiau didesnių problemų neturėtų kilti, nes ir patys Valstybinio audito reikalavimai, Valstybės kontrolės metodiniai leidiniai parengti *atsižvelgiant* tiek į nacionalinius, tiek į tarptautinius audito standartus, be to, vienas iš valstybinio audito principų yra tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumas.

Nepakankamai aiškiai reglamentuoti valstybinio audito ryšiai su kitais viešųjų finansų kontrolės sistemos elementais daro neigiamą įtaką valstybinio audito paskirčiai. Teigiamų pokyčių galima tikėtis Valstybės kontrolei parengus ir įgyvendinus valstybinių ir kitų auditorių (atestuotų auditorių, vidaus auditorių, savivaldybių kontrolierių tarnybų) bendradarbiavimo principus, kuriais remdamiesi auditoriai galėtų efektyviau naudotis vieni kitų darbu ir nebedubliuoti atliktų audito procedūrų. Šie principai turėtų išspręsti metinių audito programų derinimo konkretaus audituojamo subjekto atžvilgiu klausimus, auditų pradžios ir pabaigos terminų, darbo rezultatų apskaitavimo būdų ir terminų bei kitas problemas. Per 2007 – 2008 metus planuojama pasirengti ir jau 2008 metų pabaigoje numatyta pradėti šiuos principus taikyti [22]. Lieka tikėtis, kad viskas vyks pagal planą ir pagaliau Lietuvoje veiks ne pavienės viešojo sektoriaus kontrolės ir audito institucijos, o darni tarpusavio veiksmus koordinuojanti, bendradarbiaujanti institucijų sistema.

## IŠVADOS

Valstybinis auditas yra būtinas šalies finansų valdymo sistemos elementas ir valstybėje susiklosčiusios viešųjų finansų kontrolės sistemos ašis. Valstybinio audito metu įvertinamas vidaus kontrolės funkcionavimas viešajame juridiniame asmenyje. Tačiau teisės aktuose nepakankamai aiškiai įtvirtinta valstybinių auditorių galimybė pasinaudoti vidaus auditorių darbo rezultatais ir taip sumažinti bendrą audito našta bei išlaidas. Valstybinio audito mandato išplėtimas, perduodant Valstybės kontrolei audituoti savivaldybių biudžeto vykdymą ir savivaldybių nuosavybės teise valdomą turtą, turėtų teigiamą įtaką savivaldybių finansų kontrolės efektyvumui, tačiau prieštarautų Lietuvos Respublikos Konstitucijai, kuri garantuoja savivaldos teisę ir nustato valstybei pareigą remti savivaldybes. Nepriklausomo audito vieta viešojo sektoriaus subjektų audito sistemoje apibrėžta neaiškiai. Valstybės kontrolė neturi įgaliojimų samdyti nepriklausomus auditorius biudžetinių įstaigų finansiniams auditams atlikti, tačiau valstybiniai auditoriai turėtų daugiau remtis nepriklausomų auditorių darbo rezultatais.

## LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr. 51-1243; 2001, Nr. 112-4070.
2. Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontroleriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontroleriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontroleriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija) // Valstybės kontrolės interneto svetainė [http://www.vkontrole.lt/t\\_aktai\\_audito\\_reikalavimai.shtml](http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml).
3. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.
4. Finansinio audito vadovas. Patvirtinta 2005 m. spalio 12 d. valstybės kontroleriaus įsakymu Nr. V-125//Valstybės kontrolės biblioteka.
5. Detali SIGMA ekspertų ataskaita „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas“, 2006 m. kovo mėn. // Valstybės kontrolės biblioteka.
6. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 104 - 4636.
7. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 55-1049; 2000, Nr. 91 – 2832.
8. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės Žinios. 2003, Nr. 116 -5257.
9. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 31- 955
10. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės žinios. 1998, Nr. 54-1492; 2002, Nr. 60-2412.
11. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2004 metų veiklos ataskaita// Valstybės kontrolės interneto svetainė: [http://www.vkontrole.lt/veikla\\_ataskaitos.php?vk](http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?vk)
12. Lietuvos Respublikos savivaldybių 2004 m. valstybinio finansinio audito rezultatai // Valstybės kontrolės interneto svetainė: [http://www.vkontrole.lt/veikla\\_ataskaitos\\_archyvas.php?f](http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?f)
13. Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 4 -31.
14. 2005 m. liepos 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 2030-23-84. Savivaldybių skola ir skolinimasis // Valstybės kontrolės interneto svetainė. [http://www.vkontrole.lt/veikla\\_ataskaitos\\_archyvas.php?v](http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v)
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. kovo 26 d. nutarimas Nr.345 “Dėl savivaldybių skolinimosi taisyklių patvirtinimo”// Valstybės žinios. 2004, Nr. 47-1557.
16. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=266935&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266935&p_query=&p_tr2=)
17. Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo aiškinamasis raštas// Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=266937](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=266937)
18. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese // [http://www.vkontrole.lt/t\\_aktai\\_limos.shtml](http://www.vkontrole.lt/t_aktai_limos.shtml).
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m gegužės 2 d. nutarimas Nr. 388 “Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-963” // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė; [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=275142](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=275142)
20. Lietuvos Respublikos Seimo Audito komiteto 2006 birželio 7d. išvada Nr.3 “Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP -963” // Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=277697](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=277697)

21. Europos vietos savivaldos chartija // Valstybės žinios. 1999, Nr. 82- 2418.
22. 2006-2010 metų valstybinio audito strategijos 1 priedas Valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių metmenys.// Valstybės kontrolės interneto svetainė: [http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/1\\_Priedas.pdf](http://www.vkontrolė.lt/dokumentai/veikla/1_Priedas.pdf).
23. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 59-1916; 2004, Nr. 63-2242
24. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymas// Valstybės Žinios. 2001, Nr. 91- 3190; 2006, Nr. 82- 3253

### **THE STATE AUDIT IN THE SYSTEM OF PUBLIC FINANCE CONTROL: PECULIARITIES OF LEGAL REGULATION**

*Kristina Sušinskaitė*  
*Mykolas Romeris University*

**Keywords:** *the System of Public Finance Control, the State Audit, the Internal Control, the Municipal Finance Control, the Independent Audit.*

#### **Summary**

*Expedient and effective usage of public finance are few of the most important preconditions which guarantee a suitable governance of state finance and effectiveness of decisions of state institutions. Therefore every state has to create an effective system of public finance control.*

*The state audit, as a necessary element of government of state finance is analyzed not separately but in a broader context of the system of public finance control: by analyzing legal regulation of the system of public finance control thru a prism of the state audit, relations between state audit and other elements of public finance control system are detected and the ways of improving these relations are defined.*

*During the state audit the internal control of the subject is evaluated; a state auditor can make use of the results achieved by the internal auditors. Besides, the State Control prepares guidelines of auditing for municipal auditors, also enacts external control of audits of municipal auditors. Audits of public sector are implemented not only by state auditors, but also by independent auditors. The State Control does not have an authority to hire independent auditors, but state auditors can make use of the results achieved by the latter.*

*Analysis of legal acts made it possible not only to ascertain above mentioned relations, but also define existing problems and gaps of legal regulation, which creates restrictions of state audit.*

