

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
BANKININKYSTĖS IR FINANSŲ KATEDRA**

JURGITA RUSTEIKIENĖ

**FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS:
SAVIVALDYBĖS ATVEJIS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
Doc. Dalia Daujotaitė**

VILNIUS, 2016

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
BANKININKYSTĖS IR FINANSŲ KATEDRA**

**FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS:
SAVIVALDYBĖS ATVEJIS**

**Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621L10009**

Vadovas

..... Doc. Dalia Daujotaitė

2016.....

Recenzentas

.....

2016.....

Atliko:

FRmis4-01 gr. stud.

.....Jurgita Rusteikienė

VILNIUS, 2016

TURINYS

LENTELĖS.....	4
PAVEIKSLAI.....	5
ĮVADAS.....	6
1. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ	8
1.1. Finansinio (teisėtumo) audito samprata ir reikšmė	8
1.2. Finansinio (teisėtumo) vieta audito rūšių klasifikacijoje	12
1.3. Finansinio (teisėtumo) audito atlikėjai	18
1.4. Finansinio (teisėtumo) audito įtaka viešųjų finansų valdymui.....	20
2. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO ĮGYVENDINIMO METODAI.....	23
2.1. Savivaldybių finansų kontrolė.....	23
2.2. Finansinio audito procesas ir vertinimo rodikliai.....	28
2.3. Finansinio (teisėtumo) audito rezultatų vertinimo modelis ir tyrimo metodai.....	32
3. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO ĮGYVENDINIMO TYRIMAS	36
3.1. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos pristatymas	36
3.2. Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų analizė.....	39
IŠVADOS	56
LITERATŪRA	58
ANOTACIJA	62
ANOTATION	63
SANTRAUKA.....	64
SUMMARY.....	65

LENTELĖS

1 lentelė. Audito apibrėžimai	8
2 lentelė. Audito rūšys ir jų esminės ypatybės	13
3 lentelė. Vidaus ir išorės audito skirtumai	17
4 lentelė. Finansinių (teisėtumo) audito išvadose Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos pareikšta nuomonė.....	45
5 lentelė. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos audituotų subjektų sąrašas.....	46
6 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų	46
7 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	50
8 lentelė. Klaipėdos miesto kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaitose 2011 – 2014 metais pateiktos rekomendacijos.....	53

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito klasifikavimas.....	12
2 pav. Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus.....	14
3 pav. Viešojo sektoriaus audito klasifikavimas	15
4 pav. Lietuvos finansų sistema	20
5 pav. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos audituotinos sritys	27
6 pav. Audito procedūros ir etapai	28
7 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) audito rezultatų vertinimo modelis	33
8 pav. Pagrindiniai strategijos elementai.....	37
9 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės biudžeto pajamos ir išlaidos 2011 – 2014 m.....	39
10 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės išlaidų struktūra 2011 – 2014 m.....	40
11 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės pajamų struktūra 2011 – 2014 m.	41
12 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės turto struktūra 2011 – 2014 m.....	42
13 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės įsipareigojimai 2011 – 2014 m.	43
14 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos pateiktų pažeidimų suma	53

IVADAS

Tyrimo aktualumas. Sudėtingėjant verslo sąlygoms, didėjant konkurencijai, vis reikšmingesnę įtaką organizacijų darniam vystymuisi turi išsami informacija apie subjekto veiklą, jos kokybę ir finansinę būklę. Turint teisingą ir visapusišką informaciją, galima priimti veiksmingesnius sprendimus. Todėl vis didesnę vaidmenį ekonominiame gyvenime ir viešojo sektoriaus organizacijų veikloje įgyja auditas (Pečiulytė I., Ruževičius J., 2014, p. 23). Viešųjų finansų valdymo procese vis didesnė reikšmė skiriama savivaldybių finansiniam auditui. Finansinis (teisėtumo) auditas turi ypač didelę reikšmę ne tik valstybės viešųjų finansų valdymo raidai, tačiau ir kiekvienam audituojamam subjektui, nes gerina biudžeto sudarymą, vykdymą bei valdymo procesus. Reguliarus finansinis (teisėtumo) auditas yra viena priemonių, suteikianti visuomenei didesnę pasitikėjimą. Savivaldybės administracijos vykdoma veikla, atskleidžia ar valstybės lėšos, turtas yra naudojami pagal paskirtį ir tinkamai, o finansinės atskaitomybės dokumentuose pateikti duomenys yra tikri ir teisingi. Ne mažiau svarbus ir auditorių atliekamas darbas savivaldybėse. Auditoriai savivaldybėse – kontrolės ir audito tarnybų valstybės tarnautojai, atliekantys veiklos ir finansinius (teisėtumo) auditus.

Finansinio (teisėtumo) audito sampratą ir reikšmę nagrinėjo A. Katkus (2001, V. Lakis ir Ž. Simonaitytė (2011), T. E. McKee (2014), M. Grigore (2014), M. I. Dan (2013). D. Daujotaitė (2006) išskiria svarbiausias audito proceso ypatybes, P. Oržekauskas (2012), įvardijo finansinio (teisėtumo) audito poreikį bei audito rūšių klasifikaciją. D. Daujotaitė (2006), J. Mackevičius, (1999), D. Raziūnienė, J. Mackevičius (2011) taip pat pateikia audito klasifikaciją pagal požymius. J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007) analizavo finansinio (teisėtumo) audito atlikėjus, pagal tai, kas atlieka finansinį (teisėtumo) auditą. Finansinio (teisėtumo) audito atlikimo įtaką viešųjų finansų valdymui tyrė G. Davulis (2006), V. Aleknevičienė (2005), K. Levišauskaitė, G. Rūškys (2003), E. Buškevičiūtė (2008) ir kt. Taip pat svarbu pažymėti, kad finansinio (teisėtumo) audito samprata, sritys, atlikėjai ir įtaka viešųjų finansų valdymui yra įteisinta LR teisės aktuose.

Vis dėl to, savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito teorija mažai nagrinėta. Lietuvoje finansinio (teisėtumo) audito organizavimo, planavimo, atlikimo metodikos ir kitais klausimais neatlikta jokių tyrimų, nors praktinė patirtis nemaža. Lietuvai rengiantis tapti Europos Sąjungos (ES) nare ir ja tapus, finansinio (teisėtumo) audito metodika ir patirtimi imta dalytis su kitų šalių aukščiausiomis audito institucijomis. Tačiau ši praktinė patirtis nėra apibendrinta.

Tyrimo problema – kokia finansinio (teisėtumo) audito reikšmė ir nauda Klaipėdos miesto savivaldybės veiklai, kurioje atliekamas finansinis (teisėtumo) auditas?

Tyrimo objektas – finansinis (teisėtumo) auditas.

Tyrimo tikslas – įvertinti Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 – 2014 m. finansinių (teisėtumo) auditų išvadų ir rekomendacijų įgyvendinamumą ir naudą savivaldybei.

Siekiant tyrimo tikslo sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. atskleisti teorinius finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo aspektus;
2. identifikuoti finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo metodus;
3. palyginti Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolierių atliktų finansinių auditų ataskaitas už 2011 – 2014 m. ir taikomus vertinimo kriterijus;
4. ištirti savivaldybės kontrolierių nuomonę apie finansinio (teisėtumo) audito naudą ir reikšmę.

Tyrimo metodai: rengiant magistrinio baigiamojo darbo teorinę dalį naudota mokslinės literatūros, teisės aktų, sisteminė, apibendrinamoji analizė. Rengiant analitinę darbo dalį naudoti: lyginamasis, apibendrinamasis, dokumentų analizės tyrimo metodai.

Tyrimo naujumas ir reikšmingumas: pasitelkiant lyginamąją analizę, lyginami atliktų savivaldybėse finansinių (teisėtumo) auditų rezultatai, vertinami trūkumai ir pažeidimai. Finansinių (teisėtumo) auditų analizė, jų rekomendacijų įgyvendinamumo stebėsena yra reikšminga ne tik savivaldybių lygmeniu, bet ir naudinga baigiamojo darbo autorei, siekiant gilinti ne tik teorines žinias, bet ir praktinius įgūdžius.

Darbo struktūra. Pirmoje magistrinio darbo dalyje atliekama finansinio (teisėtumo) audito teorinė analizė. Šiame skyriuje pateikiama finansinio (teisėtumo) audito samprata, reikšmė, rūšys, sritys, atlikėjai bei įtaka viešųjų finansų valdymui. Antroje magistrinio darbo dalyje pateikiami finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo metodai. Apibūdinamas audituojamo subjekto finansinės būklės vertinimo procesas, rodikliai, pateikiama finansinio (teisėtumo) audito išvadų ir ataskaitų reikšmė. Trečioje magistrinio darbo dalyje atliekamas finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo tyrimas. Lyginamos Klaipėdos miesto savivaldybės atliktų finansinio (teisėtumo) auditų išvados, nustatomi trūkumai ir pažeidimai, analizuojamas teikiamų rekomendacijų įgyvendinamumas. Magistrinio baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados, rekomendacijos ir priedai.

1. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ

Šiame skyriuje nagrinėjama finansinio (teisėtumo) audito samprata ir reikšmė, pateikiamos audito rūšys ir audituojamos sritys, nurodoma finansinio (teisėtumo) audito vieta šių rūšių klasifikacijoje, apibūdinami finansinio (teisėtumo) audito atlikėjai, apibrėžiama nagrinėjamo audito atlikimo įtaka viešųjų finansų valdymui.

1.1. Finansinio (teisėtumo) audito samprata ir reikšmė

Ekonominėje ir teisinėje literatūroje iki šiol nesutariama dėl vieningo audito sampratos apibrėžimo. Anot P. Oržekauskio (2012, p. 4), pats auditas kaip vertinimo metodas, nėra naujas dalykas. D. Daujotaitės (2006, p. 10) nuomone, vieni autoriai pateikia išsamesnius, kiti – bendresnius, trumpesnius apibrėžimus (žr. 1 lent.).

1 lentelė. Audito apibrėžimai

Autorius	Apibrėžimas
Katkus A. (2001)	Auditas, auditinė veikla – tai oficialus finansinės ir buhalterinės apskaitos knygų, sąskaitų, atskaitomybės ir kitų dokumentų patikrinimas ir įvertinimas, ar finansinė atskaitomybė rodo tikrąją įmonių veiklos būklę, ar ji parengta pagal bendruosius apskaitos principus, galiojančius apskaitos teisės aktus. Autorius nagrinėdamas auditą kaip procesą, pabrėžia jo dinamiškumą, sudėtingumą ir kryptingumą.
Mackevičius J. (1999, p. 9)	Auditas yra tikrinimas, kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri subjektai. Auditas yra nepriklausomas tikrinimas. Ši tikrinimą nepriklausomai nuo kieno nors valios ar įtakos atlieka auditoriai. Auditas – tai finansinių ataskaitų tikrinimas. Jo metu tikrinamos įmonės tam tikro laikotarpio finansinės ataskaitos. Auditas – tai nuomonės apie finansines ataskaitas išreiškimas. Šią nuomonę išreiškia auditorius, atlikęs auditą
LR audito įstatymas (2008)	Auditas – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, kai nurodoma, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat Lietuvos Respublikoje taikomus bendruosius apskaitos principus.
Lakis V. ir Simonaitytė Ž. (2011)	Procesas, kuris suvokiamas kaip finansinės atskaitomybės patikrinimas, kurio tikslas įgalinti auditorių išreikšti savo nuomonę, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parengta laikantis nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų.
McKee T. E. (2014, p. 28)	Auditas yra procesas, sumažinantis informacinę vartotojų riziką.
Grigore M. (2014, p. 660)	Auditas yra sisteminis procesas, objektyviai įvertinantis ekonominius įvykius.
Dan M. I. (2013, p. 305)	Auditas – tai organizacijos operacijų ir veiklos apžvalga tam, kad būtų galima įsitikinti, jog jos vykdomos sutinkamai su patvirtintais tikslais, biudžetu, taisyklėmis ir standartais.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal lentelėje nurodytus autorius

Apibendrinant galima teigti, kad audito apibrėžimo problema dar nėra išspręsta: daugelis apibrėžimų pernelyg sudėtingi, aprėpiantys įvairius audito proceso aspektus, kuriuos reikia tikrinti ir

įvertinti. Dauguma apibrėžimų orientuoti į finansinį auditą, kuris yra vienas iš audito rūšių. Tai patvirtina ir I. Segolavičienė (2011, p. 442), kuri teigia, kad auditas dažniausiai orientuojamas į veiklos įėigą ir išėigą, taip pat veiklos auditą, kuris turi taip pat kai kuriuos vertinimo požymius.

Nagrinėjant finansinio (teisėtumo) audito vietą viešojo sektoriaus audito struktūroje, galima išskirti tris jo raidos etapus (Daujotaitė D. ir kt., 2012):

- pirmasis etapas – tradicinis finansinis auditas, orientuotas į finansinių ataskaitų tikrinimą ir jų tikrumo bei teisingumo patvirtinimą. Šiame etape daugiausia dėmesio skiriama siekiant išsiaiškinti, ar viskas teisėta ir teisinga procedūriniu požiūriu, ar skirtos biudžeto lėšos išleisto patvirtintiems tikslams ir laikantis nustatytos tvarkos, ar buvo nepatvirtintų išlaidų, korupcijos faktų ir pan.;
- antrasis etapas – finansinis auditas, orientuotas į išsamesnę duomenų kokybės analizę, vadinamą „patvirtinimu“. Tai parlamentui teikiamų ataskaitų patikimumo patvirtinimas. Svarbesnis tampa sisteminis audito pobūdis. Daugiau dėmesio skiriama institucijų valdymo sistemoms, ypač vidaus kontrolės efektyvumui vertinti;
- trečiasis etapas – veiklos auditas kaip atskira audito rūšis. Tai visapusiškas veiklos vertinimas, kuriuo siekiama įvertinti, ar institucija savo veiklą vykdo vadovaudamasi ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, parodyti veiklos tobulinimo galimybes. Dažniausiai aukščiausioje audito institucijoje (AAI) sukuriamas atskiras padalinys veiklos auditams atlikti.

Nepaisant to, jog audito samprata yra labiau orientuota į finansinį auditą, tačiau šiuolaikinio audito sąvoka yra kur kas platesnė ir seniai nebetelpa į finansinio audito rėmus. LR audito įstatyme (2008) pateiktas apibrėžimas taip pat orientuotas tik į finansinį auditą ir nepalieka vietos prielaidai, jog egzistuoja ir kitokių audito rūšių. Taigi auditas yra labai sudėtingas ir visaapimantis procesas, jam įtakos turi daugelis veiksnių, o audito apibrėžimas akcentuoja tik vienokį ar kitokį aspektą. Nors dauguma autorių (Katkus A., 2001; Mackevičius J., 1999; Lakis V., Simonaitytė Ž., 2011 ir kt.) nurodo, kad auditas yra tikrinimas, tačiau jų nuomonės išsiskiria dėl tikrinamo objekto, nes gali būti tiriama visa įmonės veikla, arba apskaitos sistema, taip pat gali būti tiriama tik finansinė atskaitomybė.

Išnagrinėjus audito sampratą ir sampratos apibrėžties problematiką, tikslinga pateikti finansinio (teisėtumo) audito sampratą.

Finansinio (teisėtumo) audito sąvoką apibrėžia Valstybės kontrolės įstatymas (2011): „tai audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas“. Tokį valstybės finansinio (teisėtumo) audito sampratą savo moksliniuose darbuose naudoja ir D. Daujotaitė (2006), J. Mackevičius, L. Prancevičiūtė (2007). D. Daujotaitės teigimu (2012, p. 26), finansinis auditas – auditas, orientuotas į finansinių

ataskaitų tikrinimą ir jų tikrumo bei teisingumo patvirtinimą. Šio audito metu daugiausia dėmesio skiriama siekiant išsiaiškinti, ar viskas teisėta ir teisinga procedūriniu požiūriu, ar skirtos biudžeto lėšos išleistos patvirtintiems tikslams ir laikantis nustatytos tvarkos, ar buvo nepatvirtintų išlaidų, korupcijos faktų ir pan. Anot I. Paukštienės (2012, p. 143), finansinis auditas yra plataus masto sudėtinga veikla, kuriai vykdyti reikia ne tik techninių žinių ir patirties, bet ir skeptiško požiūrio, taip pat noro vadovautis profesiniu sprendimu. A. E. Beasley (2012) teigimu, finansinis auditas atliekamas siekiant pateikti nuomonę, ar finansinės ataskaitos yra parengtos ir informacija jose yra pateikta pagal nustatytus kriterijus. Paprastai, šie kriterijai yra tarptautiniai apskaitos standartai, nors auditoriai gali atlikti finansinių ataskaitų auditą remiantis audituojamos organizacijos nustatyta apskaitos audito politika. Teikdami nuomonę, ar finansinė atskaitomybė yra teisinga pagal apskaitos standartus, auditorius renka įrodymus, siekiant nustatyti, ar ataskaitos turi reikšmingų klaidų ar kitų iškraipymų.

Galima teigti, kad tiek teisės aktuose, tiek mokslininkų pateiktuose finansinio (teisėtumo) audito apibrėžimuose yra panašumų, arba mokslininkai savo darbuose naudoja teisės aktuose apibrėžtas sampratas siekiant jų neiškraipyti, ar tiesiog jas interpretuoja savaip. Valstybės kontrolės įstatymas (2011) apibrėžia tiek audituojamą šaltinį (dokumentus), tiek audito tikslą – „vertinimas“ ir „nuomonės pateikimas“. D. Daujotaitė (2012) praplėtė finansinio audito apibrėžimą, nurodydama, koks yra finansinio audito tikslas, kuris apima ne tik finansinių ataskaitų, turto valdymo, naudojimo ir disponavimo teisėtumo ir naudojimo vertinimą ir nuomonės pateikimą, tačiau ir, kokie konkretūs audito metu galimai nustatyti pažeidimai – lėšų švaistymas, nustatytos tvarkos nesilaikymas, korupcija ir pan.

Išnagrinėjus finansinio (teisėtumo) audito sampratą, tikslinga analizuoti, koks yra šio audito rūšies tikslas (-ai).

Valstybinio (savivaldybių), finansinio (teisėtumo) audito tikslas – įvertinti, ar audituojamas subjektas tinkamai valdo jam patikėtus finansus bei turtą, ar tinkamai vykdo vidaus kontrolę, ar valstybės turtas yra valdomas ir naudojamas teisėtai, įstatymų numatytiems tikslams. Auditoriai, atlikę finansinį (teisėtumo) auditą, pareiškia nepriklausomą nuomonę apie audituoto subjekto finansinių ir kitų ataskaitų tikrumą ir teisingumą (LR valstybės kontrolė, 2014). Anot A. Mackevičiaus ir kt. (2007, p. 48), V. Lakio (2006, p. 65), D. Daujotaitės (2009, p. 32), Valstybinio audito 3 reikalavimą (2002) ir Finansinio audito vadovą (2005), finansinio audito tikslas įvardijamas taip: įvertinti audituojamo – subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo. Remiantis TAAIS 1200, finansinių ataskaitų audito tikslas – suteikti auditoriui galimybę pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais aspektais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės sistemą. Auditoriaus tikslas – gauti pakankamą patikinimą, kad visose finansinėse ataskaitose nėra dėl sukčiavimo ar klaidų atsiradusių reikšmingų iškraipymų, ir pateikti ataskaitą dėl finansinių ataskaitų, remiantis jo nustatytais faktais. Remiantis

INTOSAI audito standartais, Limos deklaracija (1977), audito tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę. Remiantis savivaldybių kontrolierių asociacijos informacija (2014), atliekant finansinį auditą taip pat įvertinamas audituoto subjekto vidaus kontrolės sistemos veiksmingumas, tarpinės finansinės ataskaitos. Savivaldybės kontrolierius atlieka finansinį (teisėtumo) auditą Savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse.

Anot A. Vaitkevičiūtės (2011), finansinio (teisėtumo) audito tikslas – įvertinti:

- valstybės biudžeto asignavimų ateinantiems metams planavimą teisėtumo požiūriu;
- audituojamo subjekto konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenis ir pareikšti nepriklausomą nuomonę;
- valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę.

Išnagrinėjus audito sampratą ir jo apibrėžties problematiką, pateikus finansinio (teisėtumo) audito tikslą pagal audituojamą sritį, tikslinga apibrėžti, kokia finansinio (teisėtumo) audito reikšmė audituojamam subjektui, šiuo atveju savivaldybei.

P. Oržekauskas (2012, p. 8) teigia, kad finansinio (teisėtumo) audito poreikis atsirado tada, kai verslas buvo pradėtas organizuoti kaip akcinių bendrovių, t.y. ribotos atsakomybės įmonių pagrindu, kurių savininkai (akcininkai) atsako tik įnešto kapitalo dalimi. Reikalo esmė ta, kad kapitalo savininkai, finansuojantys arba galintys finansuoti įmonės veiklą, atsiskyrė nuo įmonės vadovybės (vadovų), tiesiogiai valdančių įmonę. Todėl audito atsiradimo užuomazgos tiesiogiai siejasi su įmonių vadovų ir jų akcininkų tarpusavio santykiais. Greitai paaiškėjo, kad vadovų ir akcininkų (kapitalo tiekėjų) interesai gerokai skiriasi. Pirmųjų pagrindinis tikslas yra gauti kuo didesnę pelną ir jį panaudoti savo tikslais, antrųjų – dividendus, t.y. atlyginimą už investuotą kapitalą. Pirmieji derinti šiuos interesus pradėjo buhalteriai, kurių pagrindinis uždavinys buvo garantuoti, kad visi apskaitos duomenys būtų tikri ir patikimi, kad pelnas, dividendai ir kiti rodikliai apskaičiuoti tiksliai. Todėl vienas pagrindinių nepriklausomo audito tikslų – nuomonės pareiškimas apie finansinės atskaitomybės, kuri charakterizuoja institucijos ar kompanijos finansinę būklę ir veiklos rezultatus, objektyvumą ir atitikimą bendriesiems apskaitos principams. Kaip teigia D. Adomavičiūtė (2011, p. 46), audito reikšmingumą viešosiose institucijose nulėmė rinkos santykiai. Susiklostė tokios aplinkybės, kuriomis be audito nebegalima išspręsti kai kurių problemų. Audito svarba ir vaidmuo išaugo, nes nuolat didėjo poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkio subjektų veiklą. Finansinis (teisėtumo) auditas tapo svarbus rinkos ekonomikos ir viešųjų finansų valdymo elementas, dėl jo gaunama patikima informacija. Ji būtina

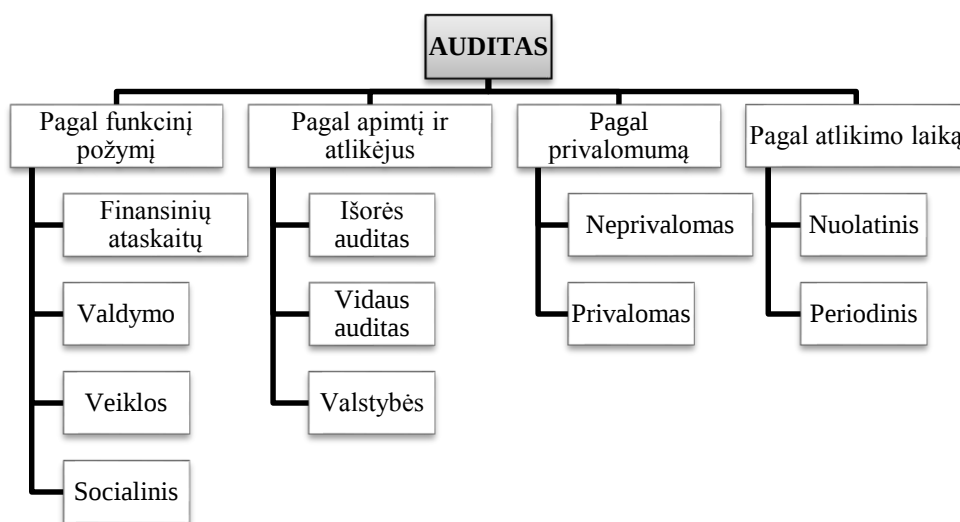
valstybės institucijoms (duotuoju atveju savivaldybėms), kontroliuojančioms ir prižiūrinčioms, kaip ūkio subjektai laikosi mokesčių įstatymų, ar laiku ir teisingai moka mokesčius į valstybės biudžetą.

Apibendrinant galima teigti, kad ekonominėje ir teisinėje literatūroje vienos audito sąvokos nėra. Daugelis apibrėžimų yra pernelyg sudėtingi ir aprėpia įvairius audito proceso aspektus. Apibendrintai ir paprastai audito sąvoką galima pateikti tokią – tai finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas. Finansiniu (teisėtumo) auditu siekiama padėti Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę, taip pat daryti teigiamą įtaką valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei viešajam valdymui, kuris turi būti orientuotas į visuomenės poreikius. Valstybinis finansinis auditas dar kitaip vadinamas teisėtumo auditu, nes jo svarbi sritis – sandorių auditas, kuris apima teisės aktų laikymąsi. Finansinio audito apibrėžimuose, pateikiamuose skirtingų autorių, didelių skirtumų nerandama. Pagrindinis šio audito tikslas – įvertinti ar finansinė atskaitomybė atitinka įmonių veiklos būklę, ar ši atskaitomybė parengta pagal galiojančius buhalterinės apskaitos normatyvinius aktus.

1.2. Finansinio (teisėtumo) vieta audito rūšių klasifikacijoje

Audito apibrėžimų gausa ir įvairovė rodo, kad auditas yra labai sudėtingas, visaapimantis, daugelio veiksmų nulemtas procesas. Audito sąvoka tampa dar painesnė, pradėjus nagrinėti jo rūšių klasifikaciją. Kaip teigia P. Oržekauskas (p. 12), tiek audito sąvoka, tiek rūšių klasifikacija dar nėra iki galo išnagrinėtos, todėl tai sukelia daug painiavos.

Auditas mokslinėje literatūroje yra klasifikuojamas pagal įvairius požymius. Susisteminta audito klasifikacija pateikiama 1 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal P. Oržekauską (2012), D. Daujotaitę (2006), J. Mackevičių (1999); D. Raziūnienę, J. Mackevičių (2011)

1 pav. Audito klasifikavimas

Mokslinėje literatūroje auditas klasifikuojamas pagal įvairius požymius, pateikiama daug skirtingų audito rūšių. Dažniausiai auditas klasifikuojamas pagal šiuos požymius: pagal funkcijas (horizontalioji klasifikacija); pagal valdymo lygius (vertikaliąją klasifikaciją); pagal audito svarbą; pagal atlikėjus; pagal ūkinės veiklos kryptis; pagal pravedimą laiką; pagal pravedimo būdą; pagal apimtis; pagal privalomumą ir kt. (Oržekauskas P., 2012; D. Daujotaitė (2006); J. Mackevičius, (1999); D. Raziūnienė, J. Mackevičius (2011)).

Galima teigti, kad finansinis (teisėtumo) auditas analizuojant audito tipologiją pagal audito požymį gali būti analizuojamas pagal funkcinį požymį (finansinių ataskaitų), pagal apimtį ir atlikėjus (valstybinis išorės auditas), pagal privalomumą (privalomas) ir pagal atlikimo laiką (periodinis).

D. Adomavičiūtė (2011, p. 46 – 47 p.) skiria keletą ir kitų audito rūšių. Autorė teigia, kad pagal funkcinį požymį egzistuoja trys pagrindinės audito rūšys: finansinių ataskaitų, valdymo ir veiklos. Panašią klasifikaciją pateikia ir V. Lakis (2007, p. 15), tačiau ją papildo atitikties auditu. Be šių pagrindinių rūšių P. Oržekauskas (2012, p. 19) išskiria veiklos našumo, efektyvumo, kompanijos politikos ir programos auditą. Toliau lentelėje pateikiamos literatūroje sutinkamos, audito rūšys ir trumpos jų charakteristikos (žr. 2 lent.).

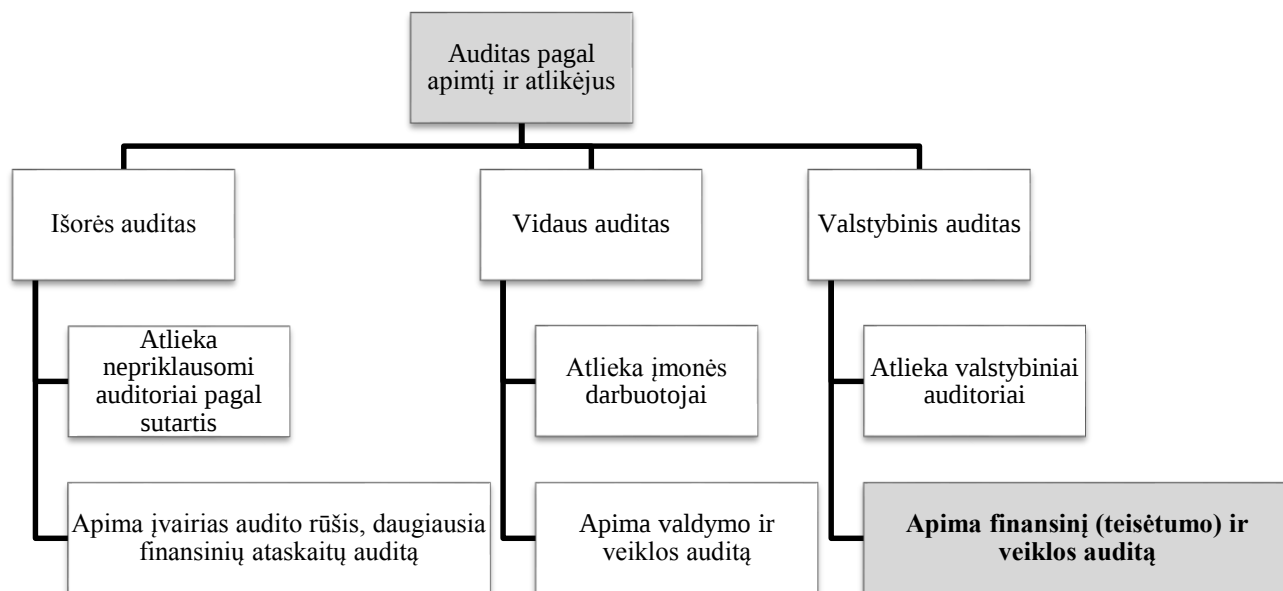
2 lentelė. Audito rūšys ir jų esminės ypatybės

Audito rūšys	Esminės ypatybės
Finansinių ataskaitų	Finansinių ir su jomis susijusių dokumentų ir apskaitos registrų tikrumo bei teisingumo tikrinimas ir vertinimas bendraisiais apskaitos principais.
Valdymo	Įmonės valdymo sistemos efektyvumo, darbo organizavimo metodų, personalo politikos ir veiksmų tyrimas. Ypatingas dėmesys skiriamas įmonės organizacinei valdymo struktūrai įvertinti.
Veiklos	Įvairių įmonės veiklos sričių nagrinėjimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Vertinant įmonės veiklą: a) ekonomiškumo požiūriu nustatoma, ar taupiai naudojami ištekliai išlaikant nustatytą produktų ir paslaugų kokybę; b) efektyvumo – faktiniai rezultatai lyginami su turimais ištekliais; c) rezultatyvumo – faktiniai rezultatai lyginami ir vertinami su planuojamais rodikliais.
Informacinių sistemų	Informacinių sistemų kūrimo ir naudojimo efektyvumo, programinės įrangos, kompiuterių ir kitų informacinių priemonių saugumo tyrimas.
Projektų (programų)	Projektuose (programose) numatytų tikslų ir sąlygų vykdymo, lėšų pagal paskirtį naudojimo tikrinimas.
Socialinis	Darbuotojų socialinių sąlygų, užimtumo priemonių, motyvacijų, darbo apsaugos nagrinėjimas.
Aplinkos	Įmonės išorės aplinkos tyrimas ekologijos požiūriu.
Kokybės	Sisteminga ir nepriklausoma analizė, kuria siekiama nustatyti ar su kokybe susijusi veikla ir gauti rezultatai atitinka numatytas priemones ir ar, siekiant užsibrėžto tikslo, šios priemonės panaudojamos efektyviai ir tinkamai.
Žinių	Žinių auditas gali padėti organizacijai aiškiai įvertinti žinių įgijimo, perdavimo bei valdymo procesus, palaikančius esminius verslo procesus ar uždavinius.
Etikos	Didžiausias dėmesys etiniam auditui, skiriamas plėtojant naująją viešąją valdymą. Šis auditas orientuotas į socialinių klausimų ir aplinkos apsaugos problemų sprendimą.

Šaltinis: sudaryta pagal P. Oržekauską (2012, p. 24–26); S. Ramanauskaitę, R. Gudauską (2004, p. 51); V. Lakį (2007, p. 329); A. Kaziliūną (2008, p. 54); Užienę, D. J. Staliūnienę (2009, p. 123); D. Daujotaitę (2006, p. 52); D. Adomavičiūtę (2011)

Visų pateiktų auditų pagrindinis tikslas duomenų tikrinimas, skiriasi tik sritys, kuriose atliekamas, kas reikalauja specifškumo tam tikriems dalykams.

Pagal institucinę priklausomybę mokslininkai vieningai skiria valstybinį, išorės bei vidaus auditą (žr. 2 pav.).

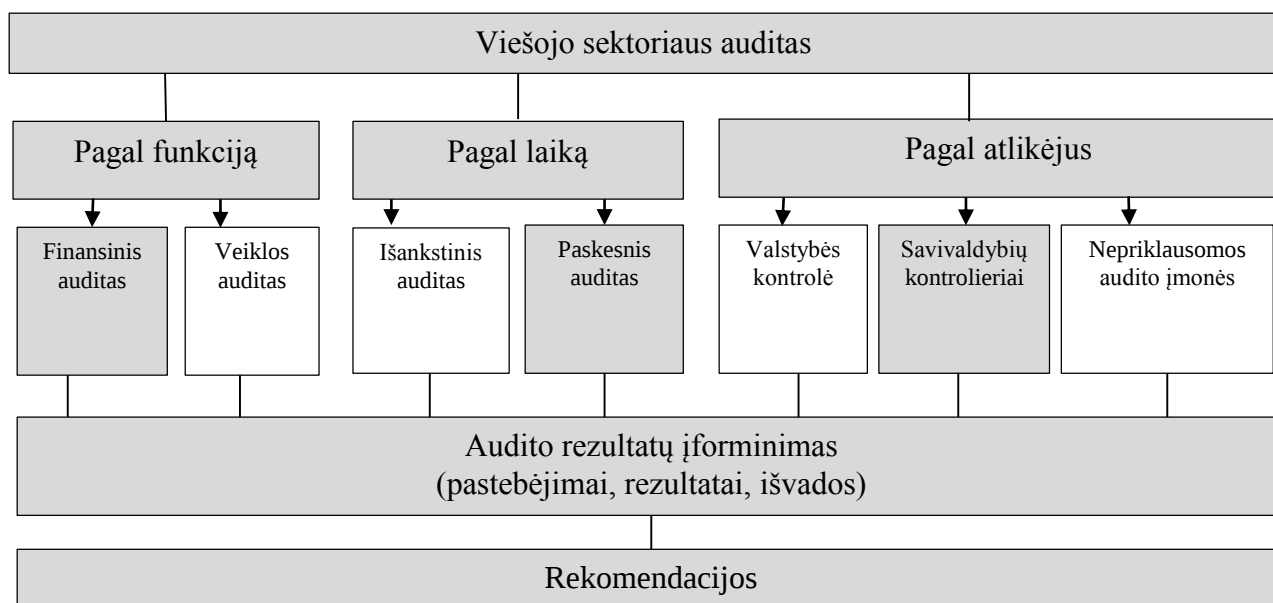


Šaltinis: Mackevičius, 1999, p. 40

2 pav. Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus

Anot I. Aleliūno ir Z. Atkočiūnienės (2010, p. 10), atsižvelgiant į tai, kas atlieka auditą ir kokia jo apimtis, auditas skirstomas į išorės, vidaus ir valstybinį. D. Daujotaitė (2006, p. 17) auditą klasifikuoja į finansinį, veiklos, valdymo ir socialinį auditą. Taigi pagal tai, kokia audito apimtis ir kas jį atlieka, auditas skirstomas į išorės, vidaus ir valstybinį auditą.

Kadangi finansinis (teisėtumo) auditas yra valstybinio (savivaldybių) audito sudedamoji dalis, toliau detaliau ir aptariama ši audito rūšis. Valstybiniu auditu siekiama padėti Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę, taip pat daryti teigiamą įtaką valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei viešajam valdymui, kuris turi būti orientuotas į visuomenės poreikius. Apibendrinant valstybinio (savivaldybių) audito (dar vadinamo viešojo sektoriaus audito) klasifikacijas, galima išskirti šių klasifikacijų tris pagrindinius požymius: funkcionalumas, trukmė ir atlikimas (žr. 3 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Mackevičių ir Pranckevičiūtę, 2007, p. 50

3 pav. Viešojo sektoriaus audito klasifikavimas

Taigi pagal šią klasifikaciją finansinis (teisėtumo) auditas yra auditas, kurį atlieka valstybiniai ir savivaldybių auditoriai. Tai yra *ex post* (paskesnis) auditas, kadangi tikrinami, analizuojami ir vertinami praėjusio laikotarpio duomenys.

Kaip jau aptarta pirmoje potemėje, finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra nustatyti finansinių ataskaitų tikrumą ir apie tai pareikšti objektyvią nuomonę, surašant auditoriaus išvadą. Išorės finansinis auditas apima (LR valstybinio audito reikalavimai, 2006): įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą; biudžeto formavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, teisėtumo vertinimą. Gali būti atliekamas ir ribotos apimties finansinis auditas, apimantis kai kurias ataskaitas, finansų valdymo ar vidaus kontrolės tyrimą, ar kitą. Atliekant finansinį auditą būtina įsitikinti, ar nenusižengiama įstatymams ir kitiems teisės aktams valdant, naudojant valstybės bei savivaldybės turtą ar disponuojant juo, naudojant valstybės bei savivaldybės biudžeto lėšas. Priėmus LR valstybės kontrolės įstatymo (2008) pakeitimus finansinis auditas aiškiai įvardintas ir kaip teisėtumo auditas. Iki tol atlikdami finansinį auditą, auditoriai ne visuomet pakankami dėmesio skirdavo turto valdymo teisėtumui. Audito finansinėse ataskaitose būdavo pateikiama išvada tik dėl finansinių ataskaitų patikimumo ir finansų apskaitos taisyklingumo. Tačiau jose neatspindėdavo, ar ūkinė operacija buvo atlikta pagal teisės aktuose nustatytas procedūras. Dabar valstybės turto valdymo teisėtumą audituos ne veiklos, o finansiniai auditoriai, kurie taip pat vertins ir tai, ar lėšos, kitas turtas panaudojamas įstatymų numatytiems tikslams pasiekti.

Atliekant finansinį auditą, būtina atlikti išsamų dokumentų ir apskaitos registrų auditą. Nes, kaip teigia J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007, p. 50), yra labai svarbu nustatyti, ar finansinė atskaitomybė teisingai rodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji atitinka teisės aktus ir bendruosius apskaitos principus. Dokumentų ir apskaitos registrų auditas leidžia įvertinti finansinės informacijos, pateikiamos dokumentuose ir apskaitos registruose, teisingumą ir patikimumą, nustatyti ar joje nėra klaidų ir apgaulių, ar audituojamoje institucijoje yra parengta apskaitos politika ir jos laikomasi, ar sukurta kontrolės sistema.

Finansinio audito metu svarbios dvi funkcijos: patvirtinimo ir teisėtumo bei taisyklingumo. Patvirtinimo funkcija padeda atskleisti įmonės vidaus kontrolės trūkumus, atsirandančius dėl netinkamo vadovavimo, blogos apskaitos sistemos, o teisėtumo ir taisyklingumo funkcija padeda išaiškinti finansinių ataskaitų klaidas, atskleisti apgaulės atvejus. Šios rūšies auditas yra būtinas siekiant patikrinti apskaitos ir atskaitomybės būklę bei norint geriau jas sutvarkyti, patobulinti, mechanizuoti ir automatizuoti; atliekant ūkinės komercinės veiklos analizę ar konkretaus verslo ekspertizę; sprendžiant finansinius klausimus bankroto atveju; jungiantis arba dalijantis įmonėms; privatizuojant turtą; siekiant efektyviau organizuoti ūkinę komercinę veiklą, tobulinti valdymo ir darbo organizavimo sistemas ir daugeliu kitų atvejų.

Kita svarbi viešojo sektoriaus audito rūšis yra vidaus auditas. Anot P. Oržekausko (2012, p. 19 – 20), vidinis auditas – tai kontrolė, kurią vykdo specialūs skyriai ar kitokie padaliniai. Vidaus auditoriai yra atskaitingi tiesiogiai įmonės vadovybei. Jie kontroliuoja ir vertina valdymo bei ūkines sistemas, turėdami tikslą nustatyti klaidas, neteisingus veiksmus ir turto grobstymo atvejus. Veiklos auditas valstybinėse įstaigose daugiausia pasireiškia per vidaus auditą. Šių įstaigų veiklos valdymas vidaus audito pagrindu turi įteisintus įstatyminius bei metodinius pagrindus. Veiklos auditas suprantamas kaip veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo tikrinimas ir vertinimas (Daujotaitė D., 2012; Mackevičius J., 2001). Valstybinis ir savivaldybių auditas yra ribotas. Jis apima valdžios ir valdymo organų, valstybinių įmonių ir įstaigų veiklą ir kontroliuoja valstybės turto ir lėšų naudojimą, jų apsaugą ir kitas sritis, turinčias valstybinę reikšmę (Mackevičius J., Pranckevičiūtė L., 2007, p. 49). Kaip teigia P. Oržekauskas (p. 19 - 20), valstybinį (vyriausybinių) auditą atlieka Valstybės Finansų ir Kontrolės departamentų auditoriai, kurie yra valstybės institucijų atstovai. Valstybinį auditą gali atlikti ir kitų valstybinių reguliuojančių organų atstovai.

Taigi dažniausiai pasitaikančios audito rūšys klasifikuojant yra finansinis ir veiklos auditas. Daugelis mokslininkų (Daujotaitė D., 2006; Lakis V., 2007; Oržekauskas P., 2012; Šmaižienė I., 2009) juos akcentuoja, kaip svarbiausius, kurie nurodo organizacijos finansinę būklę, ar laikosi įstatymų bei kaip efektyviai, ekonomiškai ir veiksmingai ji dirba.

Neretai veiklos auditas yra painiojamas su išorės auditu. Anot L. Užienės ir J. D. Staliūnienės (2009, p. 126), nors organizacijos vidaus ir išorės auditas turi nemažai bendrų tyrimo sričių, visgi šioms sferoms būdingi ir kai kurie esminiai skirtumai (žr. 3 lent.).

3 lentelė. Vidaus ir išorės audito skirtumai

Požymis	Vidaus auditas	Išorės auditas
Tikslas	Pagrindinis tikslas yra įvertinti taikomas finansines procedūras, kurios yra naudojamos apskaitant ir pateikiant informaciją apie finansines operacijas, t. y. patvirtinti, kad šios procedūros yra teisingos.	Pagrindinis tikslas yra patvirtinti galutinio rezultato teisingumą.
Pagrindinė funkcija	Vertinti organizacijos rizikos valdymo, vidaus kontrolės ir valdymo procesų veiksmingumą ir tokiu būdu padėti įgyvendinti organizacijos keliamus tikslus.	Įvertinti, kiek finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą organizacijos finansinę padėtį.
Pozicija laiko ašyje	Orientacija į ateitį.	Vertinama praeitis.
Atlikėjai	Dažniausiai šią funkciją atlieka organizacijos padalinys.	Visuomet išorės audito paslaugas teikia nepriklausoma įmonė.
Informacijos vartotojai	Tenkinami organizacijos poreikiai.	Tarnauja trečiosioms šalims, kurioms reikalinga patikima finansinė informacija.
Pavaldumo vadovybės pobūdis	Audituojant privalu išlaikyti nepriklausomybę, tačiau yra tenkinami vadovybės poreikiai	Nepriklausoma funkcija nuo organizacijos vadovybės ir valdybos.
Veiklos periodiškumas	Nuolatinė nepertraukiama veikla.	Vertinimas atliekamas periodiškai.
Vidaus kontrolės sistemos vertinimas	Vidaus auditoriai vertina vidaus kontrolės sistemą.	Išorės auditoriai domisi vidaus kontrole tik tiek, kiek tai yra susiję su finansinėmis ataskaitomis ir apskaita

Šaltinis: Užienė L., Staliūnienė J. D., 2009, p. 126

Lyginant vidaus su išorės auditu yra daugiau skirtumų negu panašumų. Kaip matyti, išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai, jie nėra audituojamojo subjekto darbuotojai, o vidaus auditoriai yra tos institucijos darbuotojai ir atskaitingi tos institucijos vadovybei, ši institucinė auditoriaus priklausomybė yra esminis skirtumas tarp išorės ir vidaus audito. Kitas svarbus skirtumas – audito rezultatų panaudojimas, išorės auditoriai savo išvadamis pateikia informaciją apie esamą padėtį, o vidaus auditoriai ne tik įvertina esamą padėtį, bet ir pateikia rekomendacijas kaip tobulinti audituojamojo subjekto veiklą. Tačiau šie rezultatai, vidaus audito, patiekiami tik vidaus naudojimui ir nėra prienami viešai, o išorės audito rezultatai yra vieši ir pateikiami išorės vartotojams.

Taigi, vidaus auditui tenka objektyvaus vertintojo bei patikimo partnerio vaidmuo, siekiant bendro tikslo – kad bendrovė būtų tinkamai valdoma. Pagrindinis išorės audito uždavinys – įvertinti viešai pateikiamos informacijos tikrumą ir teisingumą (Užienė L., Staliūnienė J. D., 2009, p. 126).

Apibendrinant galima teigti, kad finansinis auditas laikytinas tradicine viešųjų finansų kontrolės rūšimi, finansinio audito turinys ganėtinai suprantamas dėl jo konkretumo bei griežto finansinės veiklos reglamentavimo, audito metodai, taikymo praktika pakankamai nusistovėjusi. Pati populiariausia ir

dažniausiai pasitaikanti audito rūšis išlieka finansinis auditas. Šio audito rūšį, kaip svarbiausią, kol kas išskiria daugelis Lietuvos ir pasaulio audito specialistų.

1.3. Finansinio (teisėtumo) audito atlikėjai

Lietuvoje teisę atlikti išorės auditą turi Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos ir nepriklausomos audito įmonės.

Kaip teigia J. Mackevičius ir L. Prancevičiūtė (2007, p. 52), Valstybės kontrolė ne tik užima išskirtinę vietą valstybės finansų kontrolės sistemoje – ji yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kuriai įstatymų leidžiamoji valdžia suteikia konstitucinę pareigą prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, bet taip pat yra tampriai susisusi su savivaldybių auditorių atliekamu auditu. Valstybės kontrolė rengia audito metodikas savivaldybių kontrolierių tarnyboms ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybės kontrolieriaus atliekamo audito išorinę peržiūrą (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, 2009). Remiantis LR valstybės kontrolės įstatymu (2009), valstybinio audito subjektai yra: valstybės institucijos ir įstaigos; savivaldybės; visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip ½ balsų; įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto.

Savivaldybių kontrolę ir auditą reglamentuoja Vietos savivaldos įstatymas (Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, 2008). Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatyme pateikiamas apibrėžimas „savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) – subjektas, prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas, ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.“ Kontrolės ir audito tarnyba atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą Savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse pagal valstybiniam auditui keliamus reikalavimus. Savivaldybės kontrolierius yra atskaitingas Savivaldybės tarybai. Savivaldybės kontrolės ir audito institucija – tai savivaldybės kontrolierius, prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas, ir naudojamas savivaldybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas. Savivaldybės kontrolieriaus tarnybai vadovauja ir už jos veiklą atsako savivaldybės kontrolierius, kuris yra atskaitingas Savivaldybės tarybai.

Savivaldybės kontrolierius atlieka Savivaldybės administracijos, savivaldybės administravimo subjektų ir savivaldybės kontroliuojamų įmonių finansinį ir veiklos auditą. Merui, Savivaldybės administracijos direktoriui, audituojamų savivaldybės administravimo subjektų bei savivaldybės kontroliuojamų įmonių vadovams jis teikia išvadas, ataskaitas ir sprendimus dėl finansinio ir veiklos audito metu nustatytų ir nepašalintų teisės aktų pažeidimų. Be to, kiekvienais metais savivaldybės

kontrolierius Savivaldybės tarybos veiklos reglamento nustatytais terminais ir tvarka teikia Savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos, dėl pateiktos tvirtinti metinės biudžeto įvykdymo apyskaitos, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo (Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, 2008).

Savivaldybės kontrolieriaus atliekamo valstybinio audito išorinę peržiūrą atlieka Valstybės kontrolė. Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti atlikto audito kokybę, paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis, pateikti vadovybei patikimą informaciją apie audito kokybę. Vykdam išorinę peržiūrą aiškinamasi, kaip laikytasi valstybinio audito reikalavimų sudarant audito planą ir programą, renkant audito įrodymus, informant audito ataskaitą ir teikiant audito išvadą.

Kontrolieriaus tarnyba, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymu, auditus privalo atlikti ir atlieka pagal Lietuvos aukščiausiosios valstybinio audito institucijos –Valstybės kontrolės patvirtintus Valstybinio audito reikalavimus bei auditų atlikimo metodiką, kurie parengti pagal Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) standartų reikalavimus. Tačiau šie reikalavimai ir metodika nėra pakankamai pritaikyti savivaldybių kontrolierių tarnybų veiklai. Iki šio laiko neparengta ataskaitų audito metodika. Visa tai apsunkina savivaldybių kontrolierių tarnybų darbą.

Kaip teigia J. Mackevičius ir L. Prancevičiūtė (2007, p. 52), nepriklausomos audito įmonės atliekant viešojo sektoriaus auditą dažniausiai dalyvauja tokiais atvejais: tikrinant valstybės įmonės metinę finansinę atskaitomybę; Savivaldybės tarybos sprendimu, atliekant savivaldybės įmonės tam tikros veiklos nepriklausomą auditą; atliekant Valstybinio socialinio draudimo fondo ir jo valdybos metinės finansinės atskaitomybės nepriklausomą auditą; atliekant Lietuvos Banko finansinių ataskaitų metinį auditą; tikrinant metinę finansinę atskaitomybę akcinėse bendrovėse ir Akcinių bendrovių įstatyme nurodytose uždarosiose akcinėse bendrovėse, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip pusę balsų ir kurioms valstybė ar savivaldybė suteikė lėšų ar perdavė turto. Nepriklausomos audito įmonės atliekant valstybinį auditą gali dalyvauti ir tuo atveju, kai Valstybės kontrolė ar Seimas pagal sutartį būna perdavę Valstybės kontrolės kompetencijai priklausančią auditą. Svarbiausios priežastys, kodėl dalis valstybinio audito perduodama nepriklausomoms audito įmonėms, yra dvi: pirma, nepriklausomos audito įmonės turi sukaupusios pažangią audito metodiką, geros audito praktikos patirtį, kurią perduoda Valstybės kontrolės auditoriams; antra, nepriklausomos audito įmonės padeda Valstybės kontrolei pavestą auditą atlikti laiku, kad Seimui būtų pateiktos kvalifikuotos audito išvados ir ataskaitos.

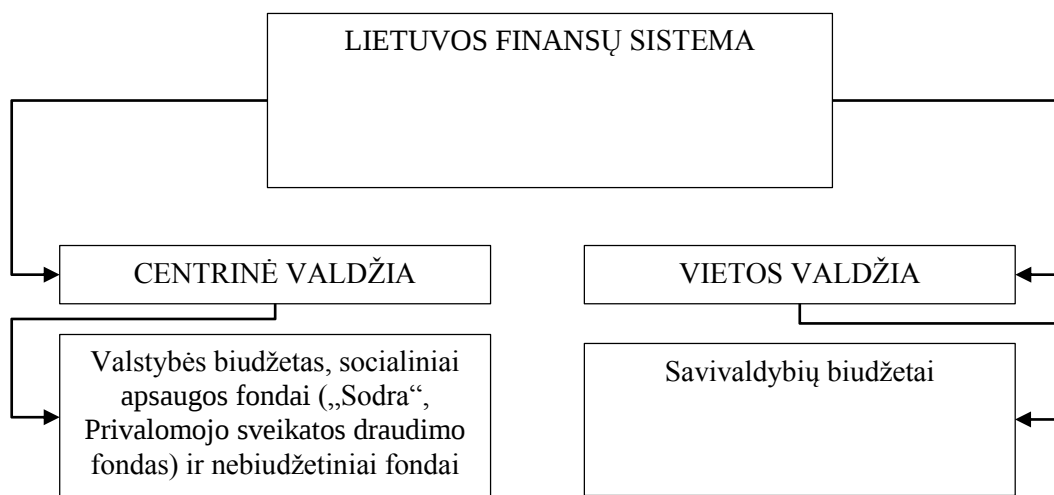
Apibendrinant galima teigti, kad valstybinį auditą atlieka Valstybės kontrolė, kuri užima išskirtinę vietą valstybės finansų kontrolės sistemoje – ji yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kuriai įstatymų leidžiamoji valdžia suteikia konstitucinę pareigą prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Centralizuotos vidaus

audito tarnybos atlieka vidaus auditą, o Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atlieka – finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus. Tačiau be šių tarnybų savivaldybių išorės auditą gali atlikti – Valstybės kontrolė bei nepriklausomi auditoriai. Valstybės kontrolė audituoja savivaldybių valdomą turtą taip pat valstybės skirstomą biudžetą. Savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal atitinkamą valstybinio audito mastą, nustatytą Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymu. Taip pat verta paminėti ir nepriklausomus išorės auditorius, kadangi savivaldybė šias paslaugas gali pirkti.

1.4. Finansinio (teisėtumo) audito įtaka viešųjų finansų valdymui

Kaip rodo finansų teorija ir pasaulio šalių praktika, viešųjų finansų valdymas ir kontrolė yra svarbūs visos šalies ekonomikai, jos vystymuisi, taip pat valstybės ekonominės politikos ir valstybės tikslų įgyvendinimui. D. Daujotaitė (2011, p. 22) teigia, kad Lietuvoje šis klausimas ypač svarbus tobulinant valstybės valdymą, siekiant geresnių rezultatų.

Valstybės finansų valdymas nagrinėjamas įvairiais aspektais, remiantis pagal tarptautinius ir nacionalinius klasifikavimo principus. Remiantis LR teisės aktais, finansų sistemos sandaros komponentus atspindi 4 pav.



Šaltinis: Mačiulaitytė, 2007

4 pav. Lietuvos finansų sistema

Kaip matyti iš 4 paveikslo, Lietuvos Respublikos nacionalinį biudžetą sudaro valstybės ir nepriklausomi savivaldybių biudžetai (Davulis G., 2006). Lietuvos biudžeto sandarą reglamentuoja Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. Biudžeto sandaros įstatymo tikslas – siekiant ilgalaikės, visapusiškos ekonominės ir socialinės Lietuvos Respublikos piliečių gerovės, užtikrinti, kad sudarant ir vykdant biudžetą piniginiai ištekliai būtų naudojami efektyviai. Lietuvos Respublikos nacionalinį biudžetą sudaro valstybės biudžetas ir savivaldybių biudžetai (LR finansų ministerija, 2011).

Visi savivaldybių finansiniai ištekliai apskaitomi savivaldybių biudžetuose ir nebiudžetiniuose fonduose. Pagrindinė savivaldybių lėšų dalis yra kaupiama savivaldybių biudžetuose, kurie pagal šalies įstatymus yra savarankiški. Savivaldybių biudžetai privalo būti subalansuoti. Savivaldybių biudžeto pajamos skirstomos į mokestines, nemokestines ir valstybės biudžeto dotacijas. Savivaldybės gali naudotis bankų kreditais, imti ir tiekti paskolas Vyriausybės nustatyta tvarka (LR Vyriausybės nutarimas „Dėl savivaldybių skolinimosi tvarkos patvirtinimo“, 2001). Visos savivaldybių turimos lėšos negali būti skiriamos kitiems tikslams, kaip tik įstatymų priskirtoms (Davulis G., 2006).

Savivaldybių biudžetai turi būti subalansuoti (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2004). LR biudžeto sandaros, LR Vietos savivaldos, LR savivaldybių biudžeto pajamų nustatymo metodikos įstatymai nustato tokias savivaldybių biudžeto pajamų rūšis: mokestinės pajamos, kurias formuoja savivaldybėms priskirti mokesčiai ir įstatymų nustatyta, bendrųjų mokesčių dalis, nemokestinės pajamos, gaunamos iš savivaldybės turto, vietinių rinkliavų, baudų ir kitų nemokestinių šaltinių, valstybės biudžeto dotacijos, skirtos pajamų ir išlaidų skirtumams tarp savivaldybių išlyginti ir valstybės perduotoms funkcijoms atlikti (Davulis G., 2006).

Valstybės finansų struktūrą taip pat galima nagrinėti 2 aspektais: instituciniu ir ekonominiu aspektu. Instituciniu aspektu valstybės finansų sistemą sudaro visuma finansinių grandžių, kurių paskirtis aprūpinti valstybę piniginėmis lėšomis, būtinoms jai vykdant ekonomines, socialines ir politines funkcijas. Valstybės finansų ekonominis turinys nevienareikšmis; į valstybės finansų struktūrą įtraukiamos kelios savarankiškos grandys, kurių kiekviena atlieka specifinę funkciją. Į valstybės finansų struktūrą įtraukiamos šios grandys: įvairių valstybės valdymo lygių biudžetai (valstybės, savivaldybių), nebiudžetiniai fondai, valstybinis kreditas, valstybinių įmonių finansai.

Kadangi funkcinė visų išvardintų finansų sistemos grandžių paskirtis yra skirtinga, tai valstybė jų dėka daro poveikį labai plačiam ekonominių ir socialinių procesų spektrui, taip pat šakinių ir teritorinių valstybės problemų sprendimui. Plačiau bus išnagrinėtos tik pirmos dvi valstybės finansų struktūros grandys. Ekonominis aspektas valstybės finansų sistemą galima apibūdinti ne tik kaip institucinių grandžių visumą, bet ir kaip dviejų ekonominių elementų – pajamų ir išlaidų – visumą.

Taigi valstybės finansų valdymas apima finansų politikos valdymą bei planavimą, piniginių lėšų panaudojimą įgyvendinant valstybės pinigų politiką, biudžeto sudarymą ir vykdymą, mokesčių surinkimą valstybės skolos valdymą ir atitinkamų teisės aktų, susijusių su viešaisiais finansais, leidybą (Dubauskas, 2004).

Viešojo sektoriaus auditas, kurio viena iš audito rūšių yra finansinis (teisėtumo) auditas, pasak J. Mackevičiaus ir L. Prancevičiūtės (2007, p. 49) turi ypač didelę reikšmę valstybės raidai, jis pagerina biudžeto sudarymą ir vykdymą bei viso viešojo sektoriaus valdymo procesus. Taigi finansinis (teisėtumo) auditas padeda savivaldybėms ir pavaldžioms įstaigoms bei įmonėms geriau išnaudoti savo

galimybes, sėkmingai vykdyti įsipareigojimus, tobulinti finansinę sistemą, stiprinti vidaus kontrolę bei tinkamai atlikti kitas funkcijas.

Apibendrinant galima teigti, kad finansinio (teisėtumo) audito įtaka viešųjų finansų valdymui yra labai didelė. Viešųjų finansų kontrolės užtikrinimas savivaldybėse yra svarbus visuose viešųjų finansų valdymo etapuose: nuo piniginių lėšų planavimo, surinkimo, iki paskirstymo ir panaudojimo. Valstybės kontrolė, būdama aukščiausia valstybinio audito institucija, net tik atlieka finansinių ataskaitų tikrinimą, bet ir prižiūri, kaip valstybės įstaigos laikosi finansinės drausmės. Pasak A. Katkaus (1997, p. 163), kad viešųjų finansų kontrolė būtų dar efektyvesnė, Valstybės kontrolė turėtų skatinti aukščiausiasias įstatymų leidžiančiosios ir vykdomosios valdžios institucijas aktyviau domėtis kontrolės reikalais ir problemomis (p. 163).

2. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO ĮGYVENDINIMO METODAI

Šiame skyriuje nagrinėjama kaip kontroliuojami savivaldybės finansai, koks audituojamo subjekto finansinės būklės vertinimo procesas ir, kokie rodikliai naudojami šiame procese. Išnagrinėjus finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo metodus, pateikiama finansinio (teisėtumo) audito išvadų ir ataskaitų vertinimo metodologija.

2.1. Savivaldybių finansų kontrolė

Audito reikšmė viešųjų finansų valdyme labiausiai reiškiasi kontrolės funkcijomis. Kontrolė kaip valdymo funkcija pasireiškia ir planavimo, ir operatyvaus finansų valdymo metu (Levišauskaitė K., Rūškys G., 2003, p. 169). Todėl galima teigti, kad kontrolė pasireiškia visuose finansų valdymo procesuose. Pasak V. Aleknevičienės (2005), finansų kontrolė yra finansinės veiklos patikrinimo operacijų ir veiksmų visuma, kurios metu panaudojamos specifinės kontrolės organizavimo formos ir metodai. Atliekant kontrolę tikrinama, ar laikomasi įstatymų reikalavimų, bendrojo vidaus produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo proporcijų, palyginami finansinių išteklių planiniai rodikliai su faktiniais, nustatomos faktinių rodiklių nukrypimo nuo planinių priežastys, užkertamas kelias valstybės finansų švaistymui ir numatomi efektyviausi būdai kaip finansinius išteklius surinkti, paskirstyti ir naudoti ateityje (Aleknevičienė V., 2005, p. 135).

Autorių (Aleknevičienė V., 2005, Levišauskaitė K., Rūškys G., 2003) nuomone, viešųjų finansų valdymas apima valstybės finansų politikos įgyvendinimą, finansinių išteklių planavimą, surinkimą, paskirstymą, naudojimą bei visų šių procesų kontrolę. Valstybės finansų valdymo objektas – finansiniai santykiai įvairiuose valstybės valdymo lygiuose, o subjektas – organizacinės struktūros, atliekančios administravimo funkcijas. Autoriai išskiria pagrindines tris valstybės finansų kontrolės funkcijas, kurių įvardijimai šiek tiek skiriasi. V. Aleknevičienė (2003) šias funkcijas įvardija taip: planavimas; organizavimas ir vadovavimas; kontrolė. E. Buškevičiūtė (2008, p. 378) teigia, kad „svarbiausias valdžios piniginių išteklių ir turto naudojimo kontrolės tikslas yra įsitikinti ar lėšos ir turtas naudojamas pagal paskirtį, nustatyti bei sutrukdyti iššvaistymą apgaule ar neteisėtą turto pasisavinimą“ (p. 378). Iššvaistymas lemia ekonominį neefektyvumą, prarandami valdžios ištekliai, tolstama nuo siekiamų tikslų, todėl atliekant valstybinį auditą yra svarbu nustatyti apgaulės ar iššvaistymo momentus visuose biudžetinių lėšų fondų sudarymo ir naudojimo etapuose. R. Aronson, E. Schwartz (2004) nuomone, valstybės lėšų apsauga nuo apgaulės ar iššvaistymo gali būti pasiekama įvairių lygių vadovų sprendimų veiksmingu kontrolės mechanizmu. Galima teigti, kad viešųjų finansų kontrolė padeda teisingai vertinti esamą situaciją, nustatyti tam tikras neigiamas tendencijas ir išsiaiškinti jas sukėlusias priežastis. Lietuvoje finansų valdymo institucijos vykdo kontrolę planuodamos ir įgyvendindamos savo uždavinius. Visų valdymo institucijų veiklą kontroliuoja Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, kuri prižiūri, ar

teisėtai ir efektyviai valdomas, ir naudojamas valstybės turtas ir, kaip vykdomas valstybės biudžetas. Valstybės kontrolė taip pat turi užtikrinti, kad valstybinis auditas atitiktų INTOSAI organizacijos priimamus tarptautinius standartus ir įtvirtintų teigiamą vaidmenį bei poveikį valstybei ir visuomenei.

Savivaldybių finansų kontrolės būtinumas ir reikšmė yra neabejotina. Finansinis (teisėtumo) auditas savivaldybių viešųjų finansų valdymo kontrolės srityje atsirado ganėtinai neseniai. Kai 2004 metais buvo priimtas LR Vietos savivaldos pakeitimas, įteisinta savivaldybių kontrolierių nauja funkcija – atlikti savivaldybių finansinį (teisėtumo) auditą. Nors savivaldybių kontrolierių, kaip subjektų, atliekančių finansinį (teisėtumo) auditą, veiklą reglamentuoja Vietos savivaldos įstatymas, tačiau šis įstatymas pagal savo pobūdį nereguliuoja audito. 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.

Valstybės biudžeto vykdymą organizuoja Vyriausybė. Valstybės biudžeto kasos operacijų vykdymą organizuoja Finansų ministerija per Lietuvos Respublikos kredito įstaigas. Savivaldybių biudžetų vykdymą organizuoja savivaldybių administracijų direktoriai. Savivaldybių biudžetų kasos operacijų vykdymą organizuoja Savivaldybių administracijos per Lietuvos Respublikos kredito įstaigas. Mokesčių ir kitų įmokų į valstybės ir savivaldybių biudžetus apskaičiavimą ir mokėjimą kontroliuoja įstatymų įgaliotos institucijos. Jeigu biudžetas laiku nepatvirtinamas, asignavimai metų pradžioje iki biudžetų patvirtinimo kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų šių biudžetų asignavimų (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2004).

Valstybės biudžeto vykdymo auditą atlieka Valstybės kontrolė, savivaldybių biudžetų vykdymo auditą atlieka savivaldybių kontrolieriai (Savivaldybių kontrolierių tarnybos). Savivaldybių biudžetų vykdymo, savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojų programų sąmatų, savivaldybių biudžetų lėšų apskaitos ir savivaldybių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditą atlieka Savivaldybių kontrolierių tarnybos (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2004). Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, turi didelių įstatyminių prevencinių galimybių sutrukdyti neteisėtai pasisavinti valstybės turtą ar lėšas.

Atliekant finansinį auditą, daugiausia dėmesio turi būti skiriama nustatyti, ar finansinė atskaitomybė teisingai rodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji atitinka teisės aktus ir bendruosius apskaitos principus. Todėl būtina atlikti išsamų dokumentų ir apskaitos registrų auditą. Dokumentų ir apskaitos registrų auditas leidžia nustatyti, ar finansinė informacija, pateikiama dokumentuose ir apskaitos registruose, yra teisinga ir patikima, ar joje nėra klaidų ir apgaulių, ar audituojama institucija yra parengusi apskaitos politiką ir jos laikosi, ar sukurta kontrolės sistema apskaitos dokumentams ir registrams tvarkyti.

Finansinis auditas apima (Valstybinio audito reikalavimai, 2006): įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą; biudžeto formavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, teisėtumo vertinimą. Gali būti atliekamas ir ribotos apimties finansinis auditas, apimantis kai kurias ataskaitas, finansų valdymo ar vidaus kontrolės tyrimą, ar kitą. Atliekant finansinį auditą būtina įsitikinti, ar nenusižengiama įstatymams ir kitiems teisės aktams valdant, naudojant valstybės bei savivaldybės turtą ar disponuojant juo, naudojant valstybės bei savivaldybės biudžeto lėšas. Priėmus Valstybės kontrolės įstatymo (2008) pakeitimus finansinis auditas aiškiai įvardintas ir kaip teisėtumo auditas. Iki tol atlikdami finansinį auditą, auditoriai ne visuomet pakankami dėmesio skirdavo turto valdymo teisėtumui. Audito finansinėse ataskaitose būdavo pateikiama išvada tik dėl finansinių ataskaitų patikimumo ir finansų apskaitos taisyklingumo. Tačiau jose neatspindėdavo, ar ūkinė operacija buvo atlikta pagal teisės aktuose nustatytas procedūras. Dabar valstybės turto valdymo teisėtumą audituos ne veiklos, o finansiniai auditoriai, kurie taip pat vertins ir tai, ar lėšos, kitas turtas panaudojamas įstatymų numatytiems tikslams pasiekti.

Vietos savivaldoje veikia Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba bei centralizuota vidaus audito tarnyba, abiejų tikslas vertinti bei kontroliuoti viešąjį subjektą, šie subjektai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, todėl kyla rizika, kad gali būti neefektyviai panaudojami žmogiškieji ištekliai. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybai vadovauja savivaldybės kontrolierius, kuris atskaitingas Savivaldybės tarybai, šios tarnybos metinės ataskaitos skelbiamos viešai prieinamuose savivaldybių tinklalapiuose. Tarnyba savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Vietos savivaldos ir kitais įstatymais, Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis bei kitais aktais.

Remiantis Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatomis (2013) tarnybos funkcijos yra šios:

- atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą Savivaldybės administracijoje, Savivaldybės administravimo subjektuose ir Savivaldybės kontroliuojamose įmonėse;
- kiekvienais metais iki Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatyme nustatytų terminų rengia ir savivaldybės tarybos veiklos reglamente nustatyta tvarka teikia Savivaldybės tarybai išvadą dėl pateikto tvirtinti Savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio;
- rengia ir Savivaldybės tarybai teikia sprendimus priimti reikalingas išvadas dėl Savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už Savivaldybės kontroliuojamų įmonių imamas paskolas;
- rengia ir Savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas, suteikiančias Savivaldybės tarybai pagrindą tvirtinti koncesijos konkurso sąlygas ir pagrindines

koncesijos sutarties sąlygas; Savivaldybės tarybai nustačius konkurso etapus iki koncesijos sutarties pasirašymo, rengia išvadas galutiniam koncesijos sutarties projektui;

- rengia ir Savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas, suteikiančias Savivaldybės tarybai pagrindą tvirtinti viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas; Savivaldybės tarybai nustačius viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas, iki partnerystės su privačiais subjektais sutarties pasirašymo rengia išvadas galutiniam partnerystės su privačiais subjektais sutarties projektui;
- rengia ir Savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas dėl skolininkų ir skolininkų, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, ūkinės ir finansinės būklės, taip pat dėl iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, teikiamų paskolų ir valstybės garantijų teikimo, paskolų naudojimo pagal tikslinę paskirtį ir paskolų grąžinimo;
- Valstybės kontrolės prašymu teikia Tarnybos atliktų auditų ataskaitas ir darbo dokumentus atlikti išorinę audito peržiūrą;
- atlieka įstatymuose ir kituose teisės aktuose priskirtas funkcijas.

Pagrindiniai Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos uždaviniai:

- atlikti veiklos plane numatytus išorės finansinius ir veiklos auditus pagal Valstybinio audito reikalavimus;
- vykdyti Savivaldybės turto apskaitos, valdymo, naudojimo ir disponavimo juo kontrolę;
- įvertinti Savivaldybės viešojo administravimo subjektų veiklos kokybę bei efektyvumą, vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos patikimumą ir įstatymų nustatyta tvarka teikti rekomendacijas jai gerinti;
- vykdyti prevencines priemones, kad būtų ištaisyti ir nepasikartotų auditų metu nustatyti teisės aktų pažeidimai.

Finansinio (teisėtumo) audito metu tikrinamas duomenų atitikimas ir teisingumas remiantis šiais nacionaliniais teisės aktais: vietos savivaldos įstatymas (2008); viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007); biudžeto sandaros įstatymas (1990); valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas (1998); rinkliavų įstatymas (2000); koncesijų įstatymas (1996); viešųjų įstaigų įstatymas (1996); investicijų įstatymas (1999).

Kaip teigia A. Vaitkevičiūtė (2011), finansinio (teisėtumo) audito reguliavimą apsprendžia: tarptautiniai audito standartai; INTOSAI audito standartai; Valstybinio audito reikalavimai; finansinio (teisėtumo) audito vadovas.

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos audituotinos sritys pateikiamos 5 paveiksle.

AUDITUOTINOS SRITYS

Savivaldybės biudžeto išlaidų vykdymas
Savivaldybės biudžeto pajamų vykdymas
Valstybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo
Subjektų administracinės veiklos kokybė ir efektyvumas
Savivaldybės skolos ir įsipareigojimai
Savivaldybės ataskaitos
Savivaldybės piniginių išteklių naudojimas, buhalterinė apskaita ir atskaitomybė
Savivaldybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo

Šaltinis: sudaryta autorės

5 pav. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos audituotinos sritys

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba kiekvienais metais, Savivaldybės tarybai teikia išvadą dėl pateikto tvirtinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio. Kontrolės ir audito tarnyba, rengia ir teikia Savivaldybės tarybai sprendimus priimti reikalingas išvadas dėl naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimu ir teikimu, taip pat dėl garantijų suteikimo ir laidavimo už kontroliuojamų įmonių imamas paskolas. Rengia ir teikia Savivaldybės tarybai sprendimams priimti reikalingas išvadas, kurios suteikia pagrindą tvirtinti viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas. Savivaldybės kontrolierius savo veiklą grindžia nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo, profesionalumo principais bei vadovaujasi valstybinio audito reikalavimais ir kitais teisės aktais. Pagal nustatytus terminus ir tvarką, teikia veiklos ataskaitą apie savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklą. Vykdam auditą savivaldybės kontrolierius gali pasinaudoti savivaldybės centralizuotos vidaus audito tarnybos atliktų auditų ataskaitomis ir darbo dokumentais, bet turi sutapti audito tikslai ir audito subjektas. Pasinaudojant vidaus auditorių darbo rezultatais, savivaldybės kontrolierius gali sumažinti savo darbo apimtį ir krūvį ir išvengia darbų dubliavimo. Kontrolierius pagal atlikto finansinio ir veiklos audito ataskaitas priima sprendimus ir nurodo Savivaldybės administracijos direktoriui, ar audituotų subjektų vadovams jų trūkumus ir nustato terminą, per, kiek laiko turi būti pašalinti pažeidimai. Kai Savivaldybės administracijos direktorius ar subjekto vadovai per nustatytą terminą pašalina pažeidimus, raštu praneša savivaldybės kontrolieriui apie jų pašalinimą. Jeigu finansinio ir veiklos audito metu nustatomi nusikalstamos veiklos požymiai, kontrolierius apie tai turi pranešti teisėsaugos institucijoms.

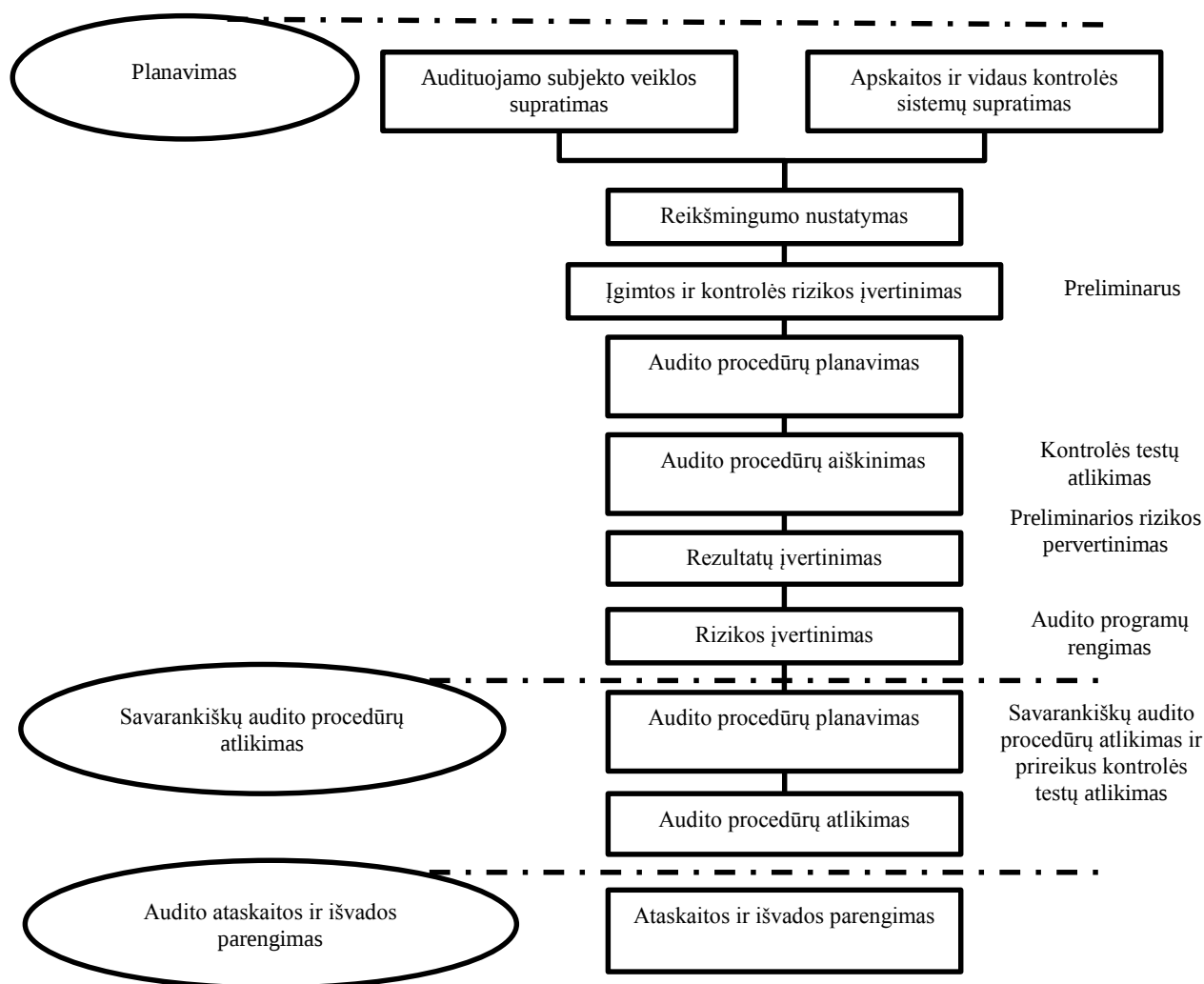
Apibendrinant galima teigti, kad finansinio (teisėto) audito organizavimas, atlikimo technika ir procedūros keitėsi, tačiau niekada nesikeitė visuomenės lūkesčiai. Iš finansinio (teisėtumo) audito visuomet tikimasi objektyvios ir nešališkos nuomonės apie audituojamojo subjekto turtą,

įsipareigojimus ir veiklos rezultatus. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, atlikdama pagal nuostatus savo tikslus, uždavinius ir funkcijas, rūpindamasi audituotinomis sritimis, siekia valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo. Valstybės kontrolė prižiūri, tikrina ir vertina šios tarnybos ir savivaldybių darbą. Valstybės kontrolė, kaip aukščiausiaji valstybinio audito institucija, turi didelių įstatyminių prevencinių galimybių sutrukdyti neteisėtai pasisavinti valstybės turtą ar lėšas.

2.2. Finansinio audito procesas ir vertinimo rodikliai

Nepakanka tik kontroliuoti savivaldybių finansus, būtina turėti vertinimo procedūrų planą, rodiklius, kuriais remiantis audituojamos savivaldybės finansinės ataskaitos.

A. Kaziliūno (2008, p. 58) teigimu, auditas turi būti tinkamai suplanuotas ir vykdomas iš anksto nustatyto laiku. D. Adomavičiūtės (2011, p. 58) teigimu, labai svarbu, kad audito procesas būtų nuoseklus ir vientisas. Visi darbai turi būti atliekami nuosekliai, pagal tam tikrus etapus (žr. 6 pav.).



Šaltinis: sudaryta darbo autorės

6 pav. Audito procedūros ir etapai

Finansinis (teisėtumo) auditas atliekamas tokiu nuoseklumu:

- *Planavimas*. Planavimo metu auditorius: susipažįsta su audituojamo subjekto veikla ir jos ypatumais; susipažįsta su taikoma apskaitos sistema; vertina susijusių šalių, apgaulės ir korupcijos riziką; vertina informacinių sistemų audituojamame subjekte naudojimą; vertina ankstesnio audito rezultatus; vertina audituojamo subjekto vidaus kontrolę: susipažindamas su audituojamo subjekto vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis; nustatant kontrolės procedūrų veiksmingumą ir nuoseklumą; nustato reikšmingumą; vertina vidaus auditorių darbą ir jo panaudojimą; sprendžia, ar pasitelkti ekspertus ir išorės auditorius; Planavimo etapas baigiamas audito plano ir audito programų parengimu.
- *Savarankiškų audito procedūrų atlikimas*. Savarankiškos audito procedūros – tai yra ūkinių operacijų ir buhalterinių sąskaitų likučių išsamios audito procedūros ir analitinės procedūros. Audito įrodymai renkami siekiant pagrįsti finansinės atskaitomybės tvirtinimus: baigtumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą, atskleidimą. Įrodymai gaunami taikant šias audito procedūras: skaičiavimą, patvirtinimą, patikrinimą, stebėjimą, paklausimą, analitinės procedūras. Atlikęs savarankiškas audito procedūras auditorius turi įvertinti, ar nustatytos klaidos – kiekviena atskirai ir drauge su visomis kitomis neištaisytomis klaidomis – sudaro reikšmingą iškraipymą finansinėse ataskaitose ar turi įtakos turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumui kaip visumoje ir turi atkreipti dėmesį į panašių neaptiktų klaidų galimybę.
- *Audito ataskaitos ir išvados parengimas*. Finansinio (teisėtumo) audito rezultatai įforminami audito ataskaita ir išvada, kurios kartu teikiamos audituojamam subjektui. Audito išvadoje auditorius pareiškia nuomonę dėl: audituojamo subjekto konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenų; valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams. Kaip teigia I. Paukštienė (2012, p. 143), finansinio (teisėtumo) audito metu auditoriaus įvertintos finansinės ataskaitos sudaro pagrindą teisingos nuomonės apie ūkio subjekto finansinę padėtį sudarymui.

Anot D. Adomavičiūtės (2011, p. 58), kiekvienas audito atlikimo etapas ruošiamas ankstesnio etapo pagrindu, ir, prieš pradedant kitą etapą, būtina baigti einamąjį. Be to, audito etapai, gali skirtis atsižvelgiant į audito sudėtingumą ir mastą.

Visų pirma atliekamas audito planavimas: surenkama informacija apie audituojamą objektą, renkami duomenys apie ūkinius įvykius bei operacijas, apskaitos procesą ir vidaus kontrolę. Atlikus šiuos veiksmus pradedamos planuoti audito procedūros. Reikšmingumo nustatymas reiškia, kad finansinė informacija retai būna absoliučiai teisinga, todėl turi būti nustatytas toleruotinos paklaidos slenkstis. Reikšmingumo nustatymas remiasi profesionaliu auditoriaus vertinimu. Anot E. Buškevičiūtės (2008, p. 378) „svarbiausias valdžios piniginių išteklių ir turto naudojimo kontrolės tikslas yra įsitikinti

ar lėšos ir turtas naudojamas pagal paskirtį, nustatyti bei sutrukdyti iššvaistymą apgaule ar neteisėtą turto pasisavinimą“. Iššvaistymas lemia ekonominį neefektyvumą, prarandami valdžios ištekliai, tolstama nuo siekiamų tikslų, todėl atliekant valstybinį auditą yra svarbu nustatyti apgaulės ar iššvaistymo momentus visuose biudžetinių lėšų fondų sudarymo ir naudojimo etapuose. Atlikus audito procedūrų planavimą, pradedamos savarankiškų auditų procedūros. Galiausiai teikiamos audito ataskaitos ir parengiamos išvados.

Galima teigti, kad viešųjų finansų kontrolės užtikrinimas yra svarbus visuose viešųjų finansų valdymo etapuose: nuo piniginių lėšų planavimo, surinkimo, iki paskirstymo ir panaudojimo. Mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas ir, prireikus, kitos valstybinės institucijos, taip pat nepriklausomo audito įmonės, Valstybės kontrolė, ne tik atlieka finansinių ataskaitų tikrinimą, bet ir prižiūri, kaip valstybės įstaigos laikosi finansinės drausmės.

Savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito procese išskirtinos tokios svarbiausios audito proceso ypatybės – įrodymų rinkimas, metodiškumas ir objektyvumas. Įrodymų rinkimas apima reikiamos informacijos rinkimą, siekiant patvirtinti arba paneigti įmonės vadovybės pateiktą finansinės atskaitomybės duomenų teisingumą. Metodiškumo esmė yra nustatytos metodikos naudojimas renkant įrodymus, siekiant, kad darbas būtų atliktas kokybiškai. Objektyvumas parodo, kad įmonės finansinės būklės įvertinimas turi būti atliktas objektyviai, t.y. turi atskleisti tikrąją įmonės padėtį.

Išnagrinėjus finansinio (teisėtumo) audito atlikimo etapus ir procedūras, toliau analizuojami kokie yra vertintini rodikliai. Anot I. Paukštienės (2012), finansinis (teisėtumo) auditas atliekamas audituojant:

- *ilgalaikį turtą*. Ilgalaikis turtas – tai turtas, kuris nėra skirtas parduoti ar suvartoti per vieną ataskaitinį laikotarpį, bet numatomas naudoti įmonės gamybos, prekybos ar kitos veikloje ir uždirbti pajamas ilgiau nei vienerius finansinius metus. Atliekant ilgalaikio turto auditą svarbiausia surinkti įrodymus, liudijančius, ar iš tikrųjų egzistuoja tam tikras ilgalaikis turtas, ar jis teisingai įvertinamas ir efektyviai naudojamas. Audituojant ilgalaikį turtą atliekamas turto sudėties, pirkimų, pardavimų, nurašymų ir netekimų, nusidėvėjimo, įvertinimo ir perkainojimo auditai;
- *trumpalaikį turtą*. Trumpalaikiam turtui priskiriamas per vieną ataskaitinį laikotarpį pajamoms uždirbti sunaudojamas turtas nepriklausomai nuo jo įsigijimo vertės. Trumpalaikį turtą sudaro atsargos, išankstiniai apmokėjimai, nebaigtos vykdyti sutartys, per vienerius metus gautinos sumos ir kitas trumpalaikis turtas. Išskiriamos trys pagrindinės trumpalaikio turto audito grupės: atsargų auditas, gautinų sumų auditas, pinigų auditas;
- *nuosavą kapitalą*. Nuosavo kapitalo audito pagrindiniai tikslai – nustatyti nuosavybės buvimo, pilnumo, įvertinimo, pateikimo ir atskleidimo apskaitoje ir finansinėje

atskaitomybėje faktus. Nuosavo kapitalo auditas išskiriamas į akcinio kapitalo, rezervų, pelno paskirstymo auditus;

- *įsipareigojimus*. Įsipareigojimu vadinama prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, kuri turės būti įvykdyta ir kurios dydį galima objektyviai įvykdyti. Įsipareigojimų auditas skiriamas į ilgalaikių (skolų tiekėjams ir finansinių skolų) auditą ir trumpalaikių įsipareigojimų (prekybos skolų, finansinių skolų, su darbo užmokesčiu susijusių skolų) auditą;
- *pajamas ir sąnaudas*. Pajamomis vadinamas ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar įsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas. Sąnaudomis vadinamas ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, pardavimo, netekimo, jo vertės sumažėjimo ar prisiimtų įsipareigojimų per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą. Vienas pagrindinių auditoriaus uždavinių - nustatyti, ar yra ryšys su to laikotarpio pajamomis bei to laikotarpio audituojamos subjekto veikla;
- *pobalansinius įvykius*. 560 – amė Tarptautiniame audito standarte pobalansiniai įvykiai apibrėžti kaip tam tikri įvykiai, kurie vyksta po finansinių ataskaitų datos ir, kurie gali daryti poveikį finansinėms ataskaitoms;
- *apgaules*. Finansinių ataskaitų audito metu siekiama nustatyti, ar finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų. Finansinės informacijos iškraipymai gali atsirasti dėl klaidų ar apgaulių. Tai gali būti ir apskaičiavimo klaida, apgaulė ar klaidingas apskaitos taisyklių aiškinimas. Iškraipymai laikomi reikšmingais, jei jie gali daryti įtaką finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems sprendimams. Klaidų, netyčinių apsirikimų galima išvengti diegiant ir tobulinant kontrolės procedūras buhalterinės apskaitos sistemoje ir verslo procesuose. Apgaulė yra sudėtingesnė ekonominė kategorija. Apgaule laikomi tyčiniai veiksmai, dėl kurių finansinėje atskaitomybėje pateikiami melagingi faktai. Atliekant apgaulių auditą, reikia išsiaiškinti, kas daro apgaules audituojamame subjekte – vadovybės ar darbuotojai, nustatyti sritis, kuriose daromos apgaulės (korupcija, neteisėtas turto/paslaugų pasisavinimas, apgaulingos ataskaitos, apgaulingi pranešimai).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme (2011) nurodyta, kad valstybinis finansinis auditas baigiamas surašius audito ataskaitą ir auditoriaus išvadą. Kaip teigia V. Lakis (2006, p. 68), audito rezultatai atspindimi auditoriaus išvadoje. Tai standartinis dokumentas, kuriame aprašomas audito pobūdis, atliktas darbas ir pareiškama nuomonė apie finansinę atskaitomybę. Teigiama auditoriaus išvada, patvirtinanti, jog finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą vaizdą, išoriniam vartotojui yra ženklas, kad auditoriaus patikrintomis finansinėmis ataskaitomis iš dalies galima

pasitikėti. Iš dalies todėl, kad išvadoje nurodoma tik bendra auditoriaus nuomonė. Iš jos negalima spręsti, kokį darbą auditorius atliko, ką rado ir kaip tai įvertino. Be to, jau audito sutartyje įrašoma, jog kai kurie reikšmingi informacijos iškraipymai gali būti neatskleisti. Todėl auditoriaus išvada ir jo patikrinta atskaitomybė tenkina ne visus vartotojų poreikius.

Kaip teigia A. Vaitkevičiūtė (2011), finansiniam (teisėtumo) auditui yra nustatomas 95 proc. audito patikimumo lygis. Auditoriai reikšdami nuomonę turi būti 95 proc. tikri, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų klaidų ir neatitikimų. Audito patikimumas gaunamas iš trijų šaltinių: įgimto, kontrolės ir savarankiško patikimumo:

- įgimtas patikimumas gaunamas planavimo metu įvertinus įgimtą riziką;
- kontrolės patikimumas gaunamas įvertinus vidaus kontrolę;
- savarankiškas patikimumas gaunamas atlikus savarankiškas audito procedūras.

Anot A. Vaitkevičiūtės (2011), taikant audito patikimumo modelį auditoriui sudaroma statistinės matematikos metodais pagrįsta galimybė efektyviausiu būdu gauti pakankamus ir patikimus audito įrodymus audito išvadai pagrįsti.

Remiantis 1200 TAAIS, laikantis patikimumo principo reikalaujama, kad finansinėse ataskaitose nebūtų reikšmingų iškraipymų ir šališkumo, ir kad jose būtų pateikiama informacija, kurią naudotojai laikytų tikslia, ar galėtų pagrįstai tikėtis, kad ji yra tiksli. Kad informacija būtų tiksli, operacijos ir kiti įvykiai turi būti: pateikti atsižvelgiant į jų esmę, ne tik į jų teisinę formą, neutralūs, be šališkumo, pateikti apdairiai, kad turtas arba pajamos nebūtų padidintos, o išpareigojimai ar išlaidos sumažintos, išsamūs visais reikšmingais aspektais, palyginami laike ir su kitais subjektais.

Finansinis (teisėtumo) auditas padeda atskleisti veiklos trūkumus, įvertinti administracinės veiklos kokybę bei vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos patikimumą. Pateikiamos rekomendacijos veiklai gerinti, taip pat suteikiama informacija gyventojams apie savivaldybės vykdomą veiklą.

2.3. Finansinio (teisėtumo) audito rezultatų vertinimo modelis ir tyrimo metodai

Vertinimas yra neatskiriama viešojo sektoriaus institucijų veiklos kontrolės sritis. Anot L. Dromantienės, R. Prakapo ir S. Nefo (2012, p. 72), „organizacijos, siekiančios kokybės, privalo analizuoti ir tobulinti savo veiklą. Veiklos vertinimas aiškiai orientuoja į konkrečią veiklą ar veiklos rezultatus, kurie tam tikru būdu gali būti išmatuojami. Vertinimas numato struktūrines galimybes apžvelgti veiklą, suteikia grįžtamąjį ryšį lemiančią bei apibendrinančią įtaką ir užtikrina priimtinių reikalavimų pasiekimą, organizacijos veiklos tobulinimą, geresnės veiklos kokybės skatinimą“. Kaip teigia A. Tumėnas (2010, p. 103), „tam, kad būtų galima matuoti kokio nors tikslo pasiekimą reikia sukurti vieningą pasiekimų matavimo sistemą ir turėti vieningą rezultatyvumo sampratą“. Toliau 7 paveiksle pateikiamas Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) audito rezultatų vertinimo modelis, kuriame pateikiamos vertinimo sritys, tyrimo imtis, vertinimo eiga, ir vertinimo kriterijai.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės

7 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) audito rezultatų vertinimo modelis

Remiantis 7 pav. pateiktu finansinio (teisėtumo) audito vertinimo nuoseklumu bus atliekamas Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 – 2014 m. atliktų finansinių (teisėtumo) auditų vertinimas.

Tyrimo tikslas – išanalizavus atliktus Klaipėdos miesto savivaldybės finansinių (teisėtumo) auditus už 2011 – 2014 m., įvertinti Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 – 2014 m. finansinių (teisėtumo) auditų pateiktų audito išvadų ir rekomendacijų įgyvendinamumą ir naudą savivaldybei.

Tyrimo objektas – Klaipėdos miesto savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniai už 2011 – 2014 m.

Tyrimo imtis: 2011 – 2014 m. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitų ir tarnybos atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų vertinimas.

Duomenų rinkimo metodas: tikslinė atranka. Anot L. Rupšienės (2007, p. 19), „tikslinė atranka - kuomet į atrankinę visumą tyrėjas atrenka elementus priklausomai nuo tyrimo tikslų. Vykdydamas tikslinę atranką tyrėjas atrenka tik tai, kas gali tyrėjui suteikti prasmingos informacijos apie tiriamąjį dalyką. Tikslinė atranka vykdoma tada, kai tyrėjas renkasi imtį, atsižvelgdamas į konkretų tikslą, remdamasis tam tikrais kriterijais, arba sprendimais“.

Pateikiami trečioje magistrinio baigiamojo darbo dalyje naudotini **tyrimo metodai**:

- *dokumentų analizė*. Kaip teigia R. Tidikis (2003, p. 488), „dokumentų analizės metodas – pirminių duomenų rinkimas, kai dokumentai naudojami kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai“. Pasitelkus šį tyrimo metodą analizuojamos Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitos ir tarnybos atliktos finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitos ir išvados;
- *lyginamasis metodas*. „Lyginamasis metodas – tai socialinis tyrimas, kurio pagalba bus lyginama informacija, gauta iš skirtingų laikotarpių. Kaip teigia R. Tidikis (2003, 381), lyginamasis metodas naudojamas kaip informacijos analizė, atlikta su skirtingais objektais ir skirtingu laiku. Šiuo metodu siekiama nustatyti objektų, procesų skirtumus ir panašumus“. Pasitelkiant šį metodą tarpusavyje lyginami Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos skirtingų laikotarpių ataskaitų ir išvadų rezultatai;
- *apibendrinamasis metodas*. Anot R. Tidikio (2003, p. 387), „šis metodas yra svarbus moksliniame darbe, kai nagrinėjamu klausimu apibendrinama naudota literatūra, gauti empiriniai tyrimo duomenys, kai pabaigoje daromos galutinės išvados, formuluojami pagrindiniai viso praveisto darbo ir tyrimo teiginiai“. Pasitelkus šį metodą, nagrinėjami atliktų auditų ir audito išvadų analizės duomenys, pateikiamos loginės išvados.
- *logografinis metodas* atliekamas duomenis perteikiant vaizdinių priemonių pagalba. Metodas atliekamas remiantis R. Prakapu ir T. Butvilu. Anot jų „logografija – gr. logos – žodis, sąvoka + grapho – rašau, vaizduoju“ tai vaizdinės priemonės, kuriomis galima aiškiau suprasti mokslinio tyrimo logiką ir metodologiją. (Prakapas, Butvilas, 2011, p. 5).

Remiantis sudarytu Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) išvadų ir ataskaitų vertinimo modeliu ir pateiktus tyrimo metodus, atliekama Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų ir išvadų, rekomendacijų analizė.

3. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO ĮGYVENDINIMO TYRIMAS

3.1. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos pristatymas

Klaipėdos miestas yra apskrities ir savivaldybės centras ir trečias pagal dydį Lietuvos miestas. Europos Sąjungos valstybių kontekste Lietuva suprantama kaip vienas regionas, kuriame Klaipėdos miestas yra vienas iš dviejų svarbiausių centrų. Mieste sukoncentruoti pagrindiniai šalies jūrinės administracijos organai, jūrinio švietimo, specialistų rengimo, jūrinės kultūros ugdymo valstybės ir visuomeninės organizacijos, funkcionuoja jūrinio komplekso įmonės ir organizacijos, koordinuojama krovinių ir keleivių tranzito veikla. Vystoma netarši pramonė, jūros verslai, jūrų transportas, plėtojami jūrinių specialistų rengimo centrai. Klaipėda šiandien yra pramonės, verslo, švietimo ir mokslo, kultūros ir sporto, sveikatos ir turizmo ir rekreacijos, administracinis centras. Istorškai susiklostė, kad Klaipėda yra viena sėkmingiausiai besivystanti savivaldybė Vakarų Lietuvoje. Miestas sukuria apie 12 proc. šalies BVP ir beveik 80 proc. Vakarų Lietuvos BVP. 2015 m. Klaipėdos savivaldybės biudžeto buvo perteklinis (2015 m. biudžeto pajamos siekė kiek daugiau nei 131,7 mln. eurų, o tai beveik 2,2 mln. eurų arba 1,7 proc. daugiau nei buvo planuota). Tam, kad savivaldybė valstybės lėšas ir turtą ir toliau valdytų tinkamai, rengtų finansines atskaitomybės dokumentus teisingai, savivaldybėje veikia kontrolės ir audito tarnyba, kuri kasmet atlieka Klaipėdos miesto savivaldybės finansinį (teisėtumo) auditą, teikia išvadas, nustato pažeidimus dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų, valstybės turo ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.

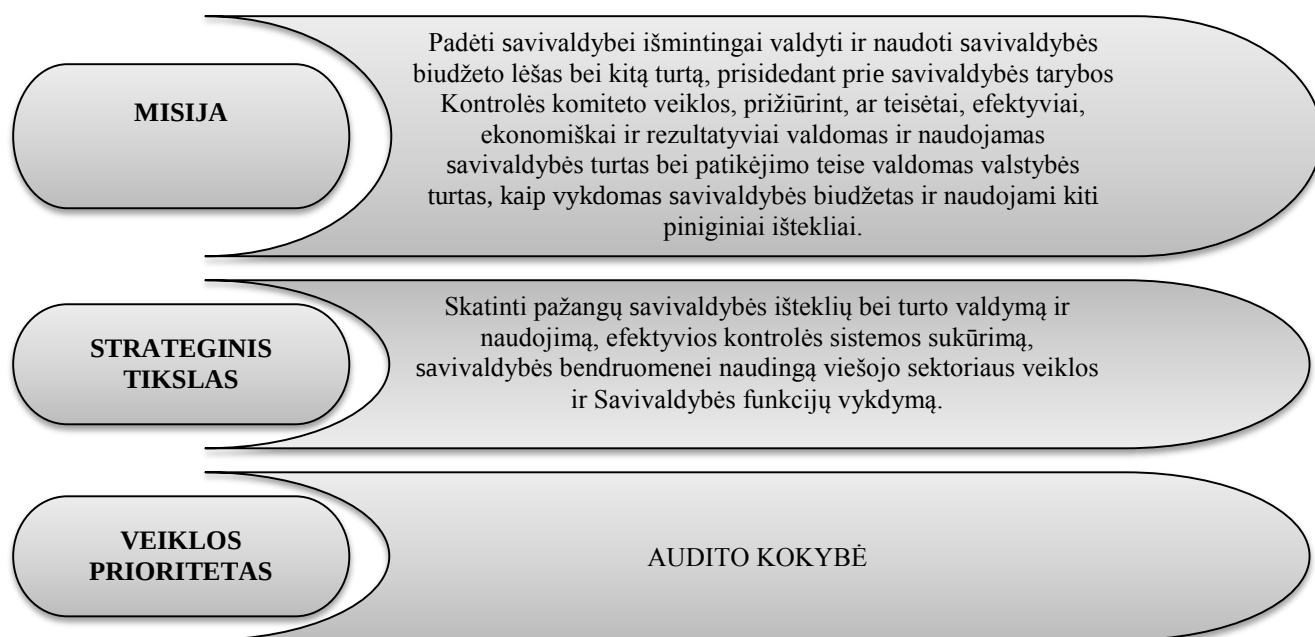
Remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos nuostatais (2008), savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba yra viešasis juridinis asmuo, prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas ir patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.

Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba – biudžetinė įstaiga, finansuojama iš savivaldybės biudžeto. Tarnyba savo veikloje vadovaujasi Tarnyba savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992), Vietos savivaldos (1994) ir kitais įstatymais, Valstybinio audito reikalavimais (2002), Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, kitais teisės aktais ir nuostatais. Tarnybos veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais.

Tarnybos veiklos rūšis – Klaipėdos miesto savivaldybės veikla.

Tarnyba, turėdama ribotus žmogiškuosius išteklius ir siekdama veiklos efektyvumo, nuolat tobulina darbo apimčių planavimą, audito kokybės užtikrinimo politikos gerinimą ir siekia tikslų, orientuotų į savivaldybės viešojo sektoriaus veiklos pokyčius bei rezultatyvų priskirtų funkcijų įgyvendinimą. Planuojant Tarnybos veiklą, buvo vadovaujama bendraisiais strateginio planavimo

principais, atsižvelgiant į aukščiausiosios audito institucijos praktiką bei išorės auditui keliamus reikalavimus.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės

8 pav. Pagrindiniai strategijos elementai

Pagal šiuo metu galiojančias Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio nuostatas, Taryba, vykdydama jai pavestas funkcijas:

- atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse;
- rengia ir reglamente nustatyta tvarka teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl pateikto tvirtinti savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimus priimti reikalingas išvadas dėl savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolų ėmimo ir teikimo, garantijų suteikimo ir laidavimo kreditoriams už savivaldybės kontroliuojamų įmonių imamas paskolas;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas, suteikiančias savivaldybės tarybai pagrindą tvirtinti koncesijos konkurso sąlygas ir pagrindines koncesijos sutarties sąlygas; savivaldybės tarybai nustačius konkurso etapus iki koncesijos sutarties pasirašymo, rengia išvadas galutiniam koncesijos sutarties projektui;
- rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas, suteikiančias savivaldybės tarybai pagrindą tvirtinti viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas; savivaldybės tarybai nustačius viešųjų pirkimų sąlygas, būdą ir pagrindines sutarties dėl partnerystės su privačiais subjektais sąlygas, iki partnerystės su privačiais subjektais sutarties pasirašymo rengia išvadas galutiniam partnerystės su privačiais subjektais sutarties projektui;

- rengia ir savivaldybės tarybai teikia sprendimams priimti reikalingas išvadas dėl skolininkų ir skolininkų, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, ūkinės ir finansinės būklės, taip pat dėl iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, teikiamų paskolų ir valstybės garantijų teikimo, paskolų naudojimo pagal tikslinę paskirtį ir paskolų grąžinimo;
- Valstybės kontrolės prašymu teikia savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) atliktų auditų ataskaitas ir darbo dokumentus audito išorinei peržiūrai atlikti;
- atlieka įstatymuose ir kituose teisės aktuose priskirtas funkcijas.

Vadovaujantis Biudžeto sandaros įstatymu Savivaldybės biudžeto vykdymą organizuoja Savivaldybės administracijos direktorius, savivaldybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį rengia Savivaldybės administracija. Vadovaujantis Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu (2007) savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį (savivaldybės biudžetinių įstaigų, savivaldybės išdo, privatizavimo fondo ir kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų) rengia Savivaldybės administracija, konsoliduotąsias ataskaitas pasirašo Savivaldybės administracijos direktorius. Savivaldybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį rengia ir teikia Finansų ministerijai Administracijos Biudžeto ir finansų skyrius. Už savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir savivaldybės patikėjimo teise valdomo valstybės turto parengimą atsako Klaipėdos miesto savivaldybės administracija. Kontrolės ir audito tarnybos pareiga – pateikti nuomonę apie Klaipėdos miesto savivaldybės turto ataskaitos sudarymo teisingumą.

Pagal Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo (1998) 15 straipsnio 5 punktą Savivaldybės administracija ataskaitas apie savivaldybei nuosavybės teise priklausančią turtą ir savivaldybės patikėjimo teise valdomo valstybės turtą ataskaitą rengia ir teikia tarybai, merui, kontrolieriui. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, vertina kaip savivaldybėje laikomasi teisės aktų ar kitų dokumentų (sutarčių ir kt.) reikalavimų, numatytų atitinkamai audito sričiai, atsižvelgta į jų nesilaikymo priežastis ir įvertinami galimi nesilaikymo padariniai.

Audituojamas ataskaitas rengia Klaipėdos miesto savivaldybės administracija, kuri pagal Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymą savivaldybės tarybos nustatyta tvarka administruoja savivaldybei nuosavybės teise priklausančią ir patikėjimo teise valdomą valstybės turtą. Klaipėdos miesto savivaldybės administracija pagal Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymą ir Lietuvos Statistikos departamento generalinio direktoriaus įsakymą rengia Klaipėdos miesto savivaldybės patikėjimo teise valdomo valstybės turto ir savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitas ir nustatytais terminais teikia Statistikos departamentui.

Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, būdama Savivaldybės tarybai atskaitinga įstaiga, turi aktyvų strateginį partnerį – Savivaldybės tarybos Kontrolės komitetą, kur atliktų auditų svarstoma daugiausia ir tai didina veiklos veiksmingumą. Bendradarbiaudami su Savivaldybės tarybos komitetais

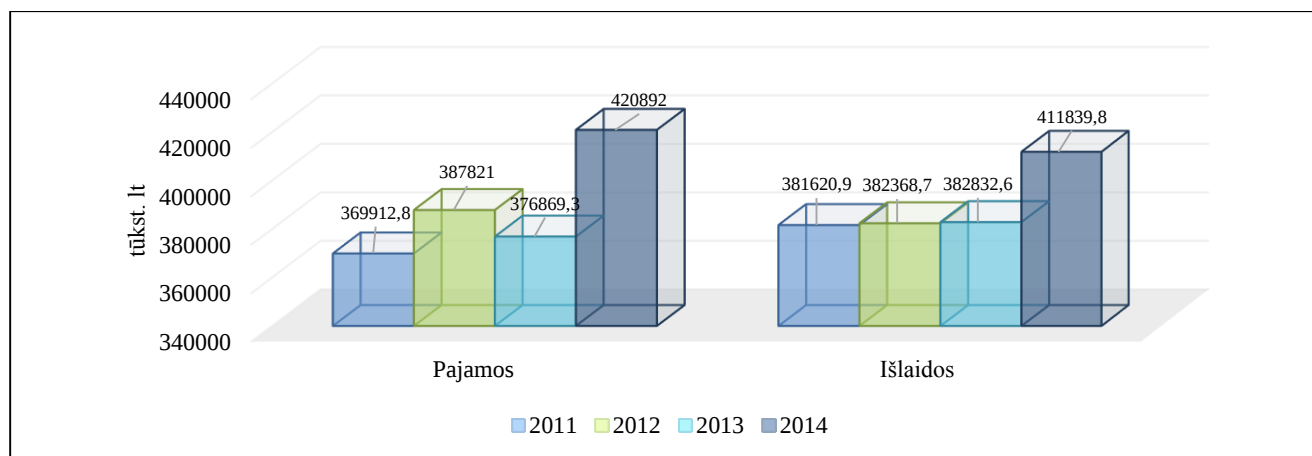
siekiama didinti audito poveikį, t.y. pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą audituotuose subjektuose, kad sparčiau būtų įgyvendinamos pateiktos rekomendacijos.

Apibendrinant galima teigti, kad Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba – savivaldybės biudžetinė įstaiga, kuri prižiūri, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas, ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai. Savo veikloje tarnyba vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992), Vietos savivaldos (1994) ir kitais įstatymais, Valstybinio audito reikalavimais (2002), Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, kitais teisės aktais. Tarnybos veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba atlieka išorės finansinį ir teisėtumo (bei veiklos) auditus Savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse, rengia ir teikia Klaipėdos miesto savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo, išvadas dėl savivaldybės paskolų ėmimo, viešojo ir privataus sektorių partnerystės. Tarnybai taikoma išorinė ir vidinė kokybės kontrolė.

3.2. Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų analizė

Prieš pradedant analizuoti Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos finansinio (teisėtumo) ataskaitas ir išvadas, nagrinėjama miesto savivaldybės biudžeto ir išlaidų sandara, analizuojama, kaip kito ir iš ko susideda savivaldybės turtas, kokių įsipareigojimų turi savivaldybė. Tai reikalinga, siekiant atskleisti, kokia yra Klaipėdos miesto savivaldybės finansinė padėtis, kokios sritys savivaldybei yra jautriausios.

9 paveiksle pateikiama Klaipėdos miesto savivaldybės biudžeto pajamų ir išlaidų pokyčiai 2011 – 2014 m.

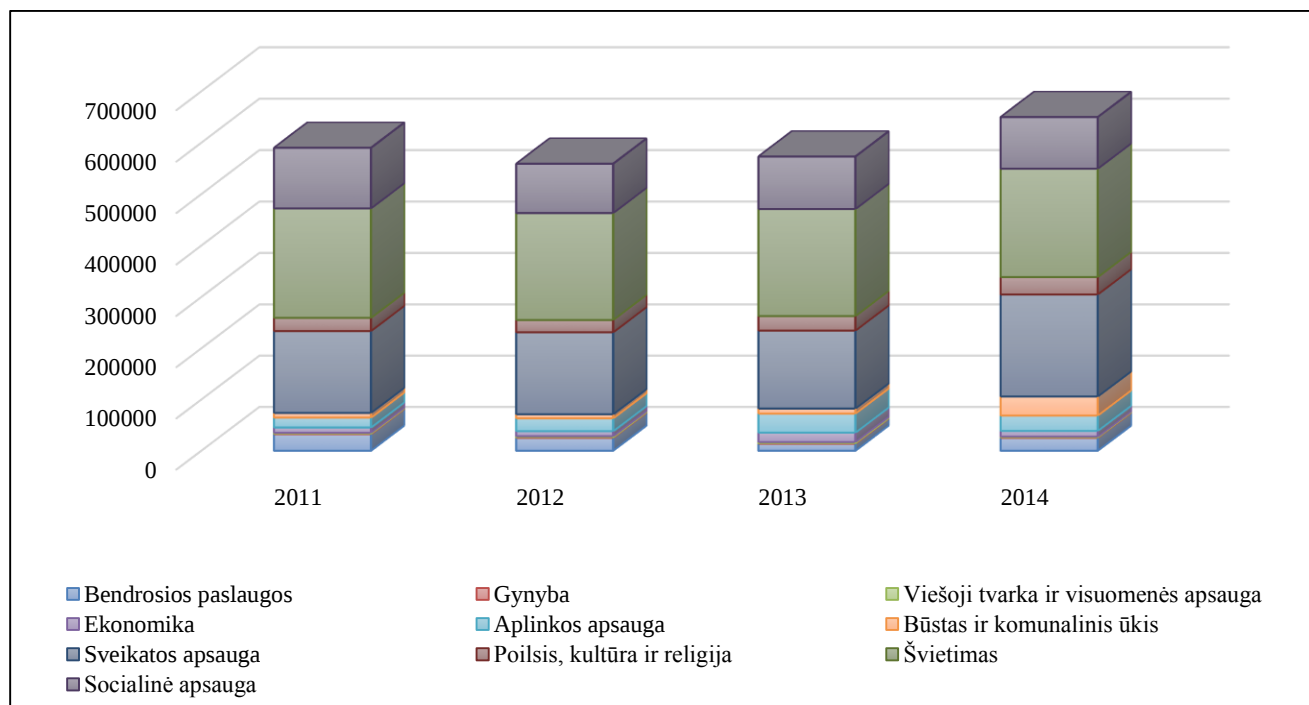


Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis aiškinamaisiais raštais prie Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 - 2014 metų biudžeto vykdymo ataskaitas

9 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės biudžeto pajamos ir išlaidos 2011 – 2014 m.

Pajamos per visą analizuojamą laikotarpį kito netolygiai. Lyginant 2014 m. su 2011 m. pajamų Klaipėdos miesto savivaldybėje prieaugis sudarė 14 proc. Daugiausia pajamų Klaipėdos savivaldybė gavo 2014 m. ir tai sudarė 420,9 mln. Lt. Pajamų prieaugį lėmė projektų įgyvendinimas ir jų finansavimas iš ES, užsienio valstybių ir tarptautinių organizacijų lėšų. Išlaidos 2011 – 2013 m. kito nežymiai, prieaugis nesudarė net 1 proc. Tačiau lyginant 2014 m. su 2011 m. prieaugis sudarė jau 8 proc. 2014 m. išaugo išlaidos sveikatos apsaugai, švietimui, būsto ir komunalinio ūkio paslaugų apmokėjimui. Analizuojant pajamų ir išlaidų santykį, galima teigti, kad 2011 ir 2013 m. išlaidos viršijo pajamas (2011 m. išlaidos viršijo pajamas 11 708 tūkst. Lt, o 2013 m. – 5963 tūkst. Lt). 2012 m. ir 2014 m. pajamos viršijo išlaidas. 2012 m. perviršis sudarė 5452 tūkst. Lt, 2014 m. – 9052,2 tūkst. Lt. Galima teigti, kad Klaipėdos miesto savivaldybės biudžetas yra pakankamai sureguliuotas, kadangi esant vienais metais deficitui, kais metais jis kompensuojamas. Taip pat paaiškėjo, kad 2014 m. išlaidų ir pajamų augimas buvo sąlygotas ES projektų įgyvendinimu savivaldybėje.

Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 – 2014 m. išlaidų struktūrą iliustruoja 10 pav. Kaip matyti iš 10 paveikslo, daugiausia išlaidų savivaldybė patiria švietimo, sveikatos apsaugos, socialinės apsaugos, bendrųjų paslaugų teikimo srityse. Šių išlaidų dalis bendroje išlaidų struktūroje 2011 – 2013 m. išliko panaši. Šios išlaidos sudarė 82 - 89 proc. visų savivaldybės išlaidų. 2014 m. lyginant su praėjusiais laikotarpiais augo išlaidos būsto, komunalinių paslaugų srityje, mažėjo socialinės apsaugos, švietimo srityse.

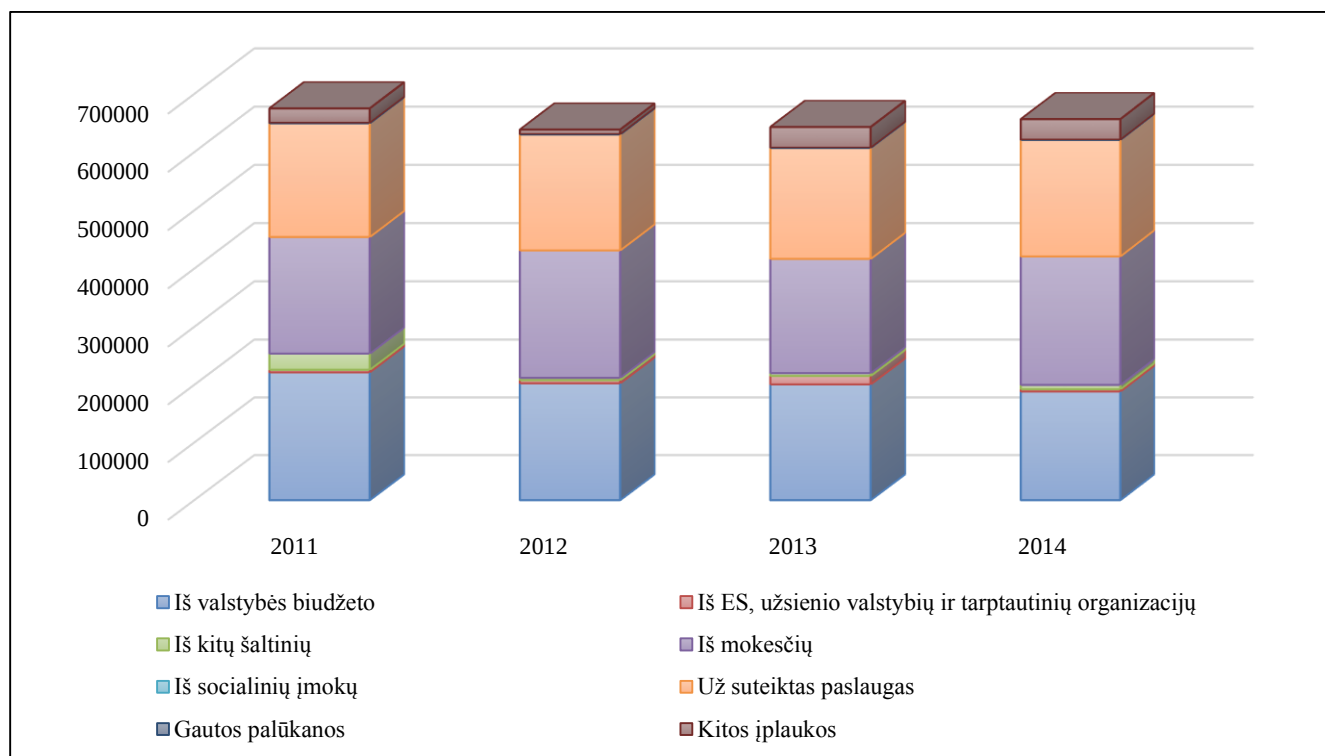


Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės finansinės atskaitomybės ataskaitomis

10 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės išlaidų struktūra 2011 – 2014 m.

Galima teigti, kad Klaipėdos miesto savivaldybė visais tiriamaisiais laikotarpiais stengėsi padengti išlaidas susijusias su socialiai jautriomis sritimis, užtikrinti mokinių ir suaugusiųjų švietimą, užtikrinti, kad būtų teikiamos sveikatos paslaugos.

11 paveiksle pateikiama Klaipėdos miesto savivaldybės pajamų struktūra 2011 – 2014 m.



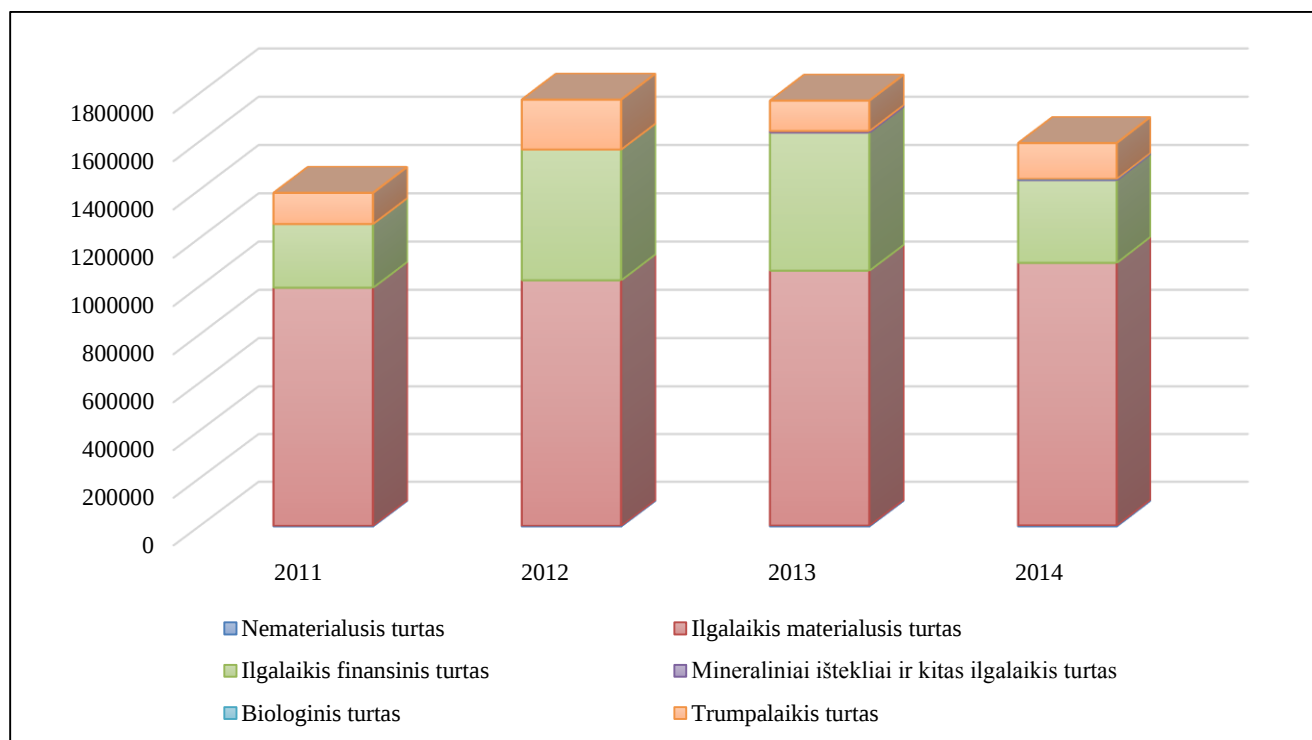
Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės finansinės atskaitomybės ataskaitomis

11 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės pajamų struktūra 2011 – 2014 m.

Daugiausia pajamų Klaipėdos miesto savivaldybėje sudaro valstybės biudžeto lėšos, sumokėti mokesčiai ir pajamos už suteiktas paslaugas. Šių pajamų dalis bendroje pajamų struktūroje sudaro 91 – 97 proc. 2011 m. daugiausia pajamų gauta iš valstybės biudžeto (33 proc.), surinkta iš mokesčių (30 proc.), gauta už suteiktas paslaugas (29 proc.). 2012 m. daugiausia pajamų buvo surinkta iš mokesčių (34 proc.), gauta iš valstybės biudžeto (32 proc.) ir gauta už suteiktas paslaugas (31 proc.). 2013 m. gauta vienoda dalis pajamų ir valstybės biudžeto ir surinktų mokesčių (po 31 proc.), trečdalis pajamų gauta už suteiktas paslaugas (30 proc.). 2014 m. 34 proc. buvo gauta iš mokesčių, 30 proc. už suteiktas paslaugas, 29 proc. iš valstybės biudžeto. Pajamos gautos iš valstybės biudžeto mažėjo 2011 – 2012 m. – 9 proc., 2012 – 2013 m. – 1 proc., o 2013 – 2014 m. 6 proc. 2012 m. 168 proc. daugėjo pajamų iš ES lėšų, kitų įplaukų buvo 3,5 karto daugiau negu 2011 m. Iš mokesčių 2011 – 2012 m. buvo surinkta 9 proc. daugiau, 2012 – 2013 m. surinkta 10 proc. mažiau, o 2013 – 2014 m. prieaugis sudarė 13 proc. Pajamos už suteiktas paslaugas 2011 – 2012 m. augo 2 proc., 2013 – 2014 m. – 5 proc., o 2012 – 2013 m. mažėjo 4 proc. Galima teigti, kad daugiausia pajamų Klaipėdos miesto savivaldybė gauna iš Valstybės, taip pat iš mokesčių (gyventojų pajamų, pelno, socialinis, žemės, paveldėjimo turto, nekilnojamojo turto ir kitų mokesčių), taip pat už suteiktas paslaugas (rinkliavos, administracinės baudos, dividendai, atsargų

pardavimas, suteiktos paslaugos (viešųjų sveikatos priežiūros, biudžetinių įstaigų pajamos, nuomos mokesčio pajamos, turto nuoma, administracinės paslaugos, ugdymo pajamos ir kt.). Tai yra pagrindiniai savivaldybės biudžeto finansavimo šaltiniai.

Kaip kito savivaldybės turtas Klaipėdos miesto savivaldybėje 2011 – 2014 m. rodo 12 paveikslas.

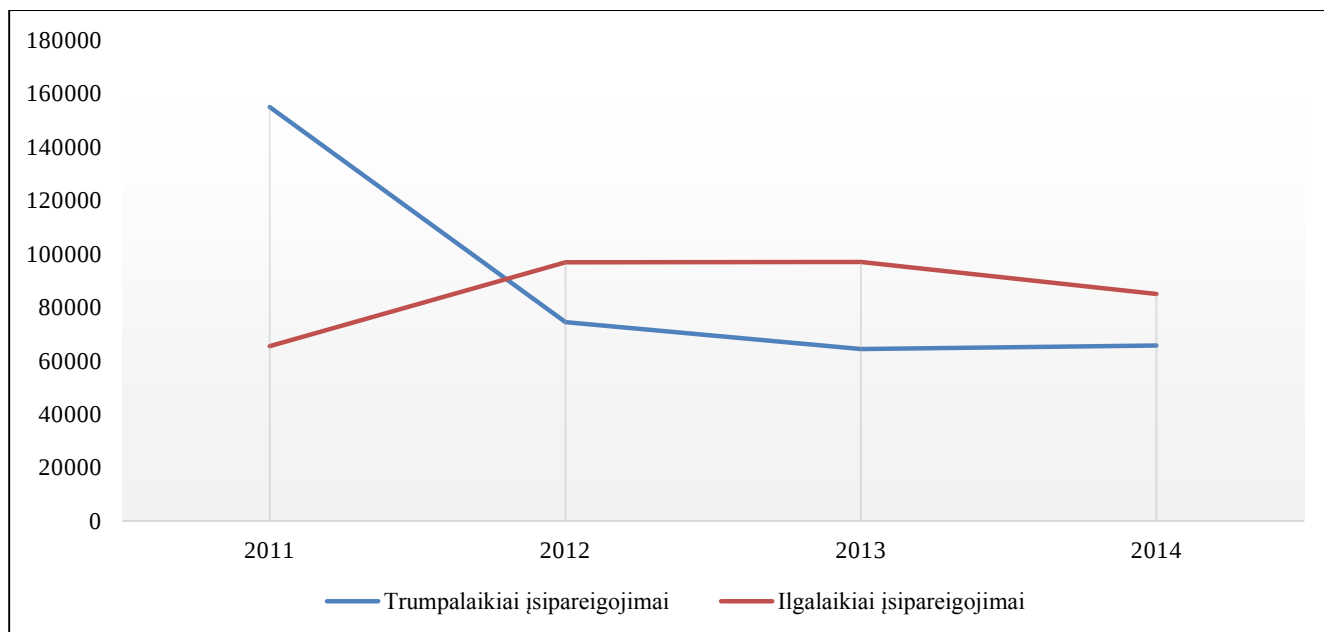


Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės finansinės atskaitomybės ataskaitomis

12 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės turto struktūra 2011 – 2014 m.

Kaip matyti didžiąją Klaipėdos miesto savivaldybės turto dalį sudaro ilgalaikis materialusis turtas (infrastruktūros ir kiti statiniai). Jis bendroje turto struktūroje sudaro 58 – 72 proc. viso turto. Taip pat nemažą turto dalį sudaro ilgalaikis finansinis turtas (akcinių, uždarytųjų akcinių bendrovių, viešojo sektoriaus subjektų nuosavybė) – 19 – 31 proc. viso turto. Trumpalaikis turtas (atsargos, mokėtino sumos ir pinigai sąskaitoje) bendroje turto struktūroje sudaro 7 – 12 proc. Daugiausia ilgalaikio turto buvo 2011 proc., kuomet jo dalis bendroje struktūroje sudarė 72 proc. Tačiau nepaisant struktūrinių pokyčių, ilgalaikis turtas nuo 2011 – 2014 m. tik augo ir šis prieaugis sudarė 10 proc. Daugiausia finansinio turto bendroje turto struktūroje buvo 2013 m. Lyginant 2014 m. su 2011 m. finansinio turto prieaugis sudaro 30 proc. Trumpalaikio turto daugiausia buvo 2012 m. ir ši dalis bendroje turto struktūroje sudarė 12 proc. lyginant 2014 m. su 2011 m. trumpalaikio turto prieaugis siekia 16 proc. Galima teigti, kad nepaisant nežymių struktūrinių pokyčių bendroje turto struktūroje, didžiausią dalį turto sudaro infrastruktūros ir kiti statiniai, taip pat savivaldybei priklausantis jų steigtų AB ir UAB, VŠĮ turtas, atsargos, pinigai sąskaitoje.

Galiausiai analizuojami Klaipėdos miesto savivaldybės trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai 2011 – 2014 m.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės finansinės atskaitomybės ataskaitomis

13 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės įsipareigojimai 2011 – 2014 m.

Kaip matyti iš 13 paveikslo, daugiausia įsipareigojimų savivaldybė turėjo 2011 m. (220 mln. Lt), mažiausiai 2014 m. (150 mln. Lt). Ilgalaikių įsipareigojimų pokytis lyginant 2014 m. su 2011 m. sudarė 30 proc., o trumpalaikių įsipareigojimai mažėjo 58 proc. Didžiausią trumpalaikių įsipareigojimų dalį sudaro tiekėjams mokėtinos sumos, sukaupotos mokėtinos sumos. Ilgalaikius įsipareigojimus sudaro ilgalaikės paskolos, finansinės nuomos (lizingo) įsipareigojimai. Galima teigti, kad Klaipėdos miesto savivaldybė mažina įsipareigojimų apimtį. Per visą analizuojamą laikotarpį įsipareigojimų suma sumažėjo 32 proc.

Būtina pažymėti labai svarbų įvykį, kuris įvyko Klaipėdos miesto savivaldybėje, buvo įkurtas biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyrius. BĮCAS įkūrimas Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos nebuvo naujiena. Klaipėdos miesto biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita jau buvo vykdoma centralizuotai ir tik 2003 m. iki 2013 m., šio modelio buvo atsisakyti ir decentralizavus buhalteriją, kiekviena biudžetinė įstaiga pradėjo vesti buhalterinę apskaitą savarankiškai. Tačiau atskiros įstaigos buhalterijos darbuotojų ir buhalterinių programų išlaikymui iš Klaipėdos miesto biudžeto buvo išleidžiama nemažos sumos mokesčių mokėtojų lėšų. Nepriklausomų konsultantų įmonė UAB „Ernst & Young Baltic“, išanalizavusi esamą situaciją ir atlikusi skaičiavimus, rekomendavo sukurti sistemą, kuri efektyviau įgyvendins Savivaldybės veiklos programą bei programinį biudžetą, o taip pat pagerins kontrolės priemones, taipogi biudžetinių lėšų apskaita bus tvarkoma skaidriai ir efektyviai.

Darbo krūvis BĮCAS specialistams suskirstytas pagal ekspertų rekomendacijas dėl administracijos organizacinės struktūros ir veiklos funkcijų pertvarkymo, veiklos procesų ir kontrolės priemonių gerinimo, o taip atsižvelgiant į kiekvienos BĮ pateiktą informaciją apie įstaigos ūkinių operacijų kiekius. Darbo krūvis BĮCAS specialistams paskirstytas tolygiai atsižvelgiant į BĮ dydį, veiklos specifiką,

teikiamų paslaugų apimtis, finansavimo šaltinius. Vienam apskaitos poskyrio darbuotojui priskirta tvarkyti 3-5 BĮ buhalterinę apskaitą, o darbo užmokesčio apskaitos specialistas kas mėnesį apskaičiuoja ir išmoka vidutiniškai 550 darbuotojų atlyginimus. Nors pagal Lietuvos viešojo sektoriaus praktiką darbo užmokestį vienas specialistas skaičiuoja ir po 600 darbuotojų, tačiau naujai sukurtam skyriui pirmus dirbo mėnesius laiku išmokėti atlyginimus buvo gana rimta užduotis, su kuria sėkmingai DUAP specialistai susidorojo

BĮCAS veikia jau treči metai, aptarnauja 122 BĮ, tačiau kiekviena įstaiga rengia ir pristato skirtingos formos dokumentus, tokius kaip darbo laiko apskaitos žiniaraščiai, darbo apmokėjimui reikalingus įsakymus, darbuotojų koeficientų nustatymo ir etatų sąrašus, tarifacijoms reikalingus dokumentus, medžiagų ir atsargų pajamavimo, nurašymo aktus. Vienam specialistui aptarnaujant 10 skirtingų įstaigų, analizuoti ir į apskaitą teisingai įvesti tiek skirtingų formų dokumentų gana sudėtingas uždavinys. O specialistų atostogų ar nedarbingumo metu aptarnaujamų įstaigų skaičius kartais padidėja dvigubai, todėl toks įstaigų skirtingas duomenų teikimas stipriai padidina laiko sąnaudas, apsunkina darbą ir sudaro galimybę klaidingoms apskaitos operacijoms įvykti.

Apskaitos programų aptarnavimo ekonomija susidaro dėl to, kad Klaipėdos miesto savivaldybės administracijoje naudojama finansų valdymo ir apskaitos informacinė sistema, kuri įsigyta iš projekto lėšų (15% savivaldybės biudžeto lėšos, 85% Europos Sąjungos lėšos). Pagal sutartį, garantinio aptarnavimo laikotarpiu (24 mėn. po sistemos įdiegimo), diegėjas finansų valdymo ir apskaitos informacinę sistemą administruoja nemokamai. Kasmet BĮ buhalterinę apskaitą vykdant centralizuotai, sutaupoma beveik mln. mokesčių mokėtojų lėšų. Tačiau pirmais metais ekonomija mažesnė, nes buvo mokamos išeitines išmokas 1,7 mln. Lt. biudžetinių įstaigų apskaitos specialistams, išeitines kompensacijos dydžio suma vidutiniškai lygi darbuotojo 4 mėnesių darbo užmokesčio dydžiui. Šio sutaupytos lėšos naudojamos biudžetinių įstaigų remontui ir renovacijai.

Taigi išanalizavus Klaipėdos miesto savivaldybės biudžetą ir turto struktūrą ir BĮCAS veiklos ypatumus ir tikslingą, siekiama analizuoti, kaip lėšos ir turtas buvo valdomi, ar finansinės ataskaitos buvo parengtos tinkamai.

Kaip teigiama Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitose, finansinis (teisėtumo) auditas yra atliekamas planingai, sudarius planą bei audituotų sričių programas. Audito metu vertinamas biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, finansinės ataskaitos, savivaldybės lėšų naudojimo ir disponavimo jomis teisėtumas ir jų naudojimas įstatymų nustatytiems tikslams.

Atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, auditorius išvadoje pareiškia nuomonę apie audituojamą subjektą: ar subjekto finansinės ir kitos ataskaitos parengtos laikantis teisės aktų; ar audituojamame subjekte valstybės lėšos ir turtas valdomas, naudojamas Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimuose nustatyta tvarka. Auditoriams nuomonė gali būti (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2014):

- besąlyginė nuomonė – kai auditorius neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ir (ar) kitų ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie keistų auditoriaus nuomonę;
- sąlyginė nuomonė – kai auditorius nustato klaidas ir teisės aktų pažeidimus ir (ar) be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės;
- neigiama nuomonė – auditorius nustato reikšmingas klaidas ir reikšmingus teisės aktų pažeidimus;
- atsisakoma pareikšti nuomonę – kai audito metu auditorius negali gauti pakankamų patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat, kai yra reikšmingų auditoriaus darbo apribojimų.

Duomenys apie Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2011 – 2014 m. finansinio (teisėtumo) audito išvadose pareikštas nuomones pateikti 4 lentelėje.

4 lentelė. Klaipėdos miesto savivaldybės audito išvadų rūšys

	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo
2011	besąlyginė	sąlyginė
2012	neigiama	neigiama
2013	sąlyginė	sąlyginė
2014	sąlyginė	sąlyginė

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitomis

Analizuojant 4 lentelėje pateiktus duomenis galima teigti, kad Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba besąlyginę išvadą pareiškė tik kartą – 2011 m., dėl finansinių ataskaitų teisingumo. 2012 m. buvo pareikšta neigiama išvada dėl finansinių ataskaitų teisingumo ir dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo teisėtumo. Visais kitais atvejais pareikšta sąlyginė išvada. Tai reiškia, kad audito metu nustatyti teisės aktų neatitikimo ir kitų atvejų, kurie turėjo reikšmingą įtaką tarnybos nuomonės pareiškimui. Iš to galima daryti prielaidą, kad Klaipėdos miesto savivaldybė vidinė kontrolė nėra pakankama. Tai jog, 2012 - 2014 m., dėl finansinių ataskaitų teisingumo, valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo buvo pareikšta neigiama ir/ ar sąlyginė išvada reiškia, kad Klaipėdos miesto savivaldybė vidaus kontrolė atitinka jai keliamus reikalavimus, tačiau ji nėra itin veiksminga ar nuosekli.

Būtina pažymėti, kad 2014 m. Klaipėdos miesto savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį sudaro 155 finansinės ataskaitos, iš jų: 123 kontroliuojamų biudžetinių įstaigų, 9 kontroliuojamų viešųjų įstaigų, priskiriamų viešojo sektoriaus subjektams, 5 kontroliuojamų viešųjų įstaigų, nepriskiriamų prie viešojo sektoriaus subjektų, 2 savivaldybės įmonių, 8 kontroliuojamų akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių, 6 asocijuotųjų subjektų, 2 administruojamų išteklų fondų. Įmonių, subjektų skaičius per 2011 – 2014 m. kito nežymiai, todėl pateikiama paskutinių finansinių metų audituojamų subjektų apimtis.

Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba kasmet tvirtina veiklos planą, pagal kurį atlieka finansinį auditą pasirinktuose subjektuose. 2013 m. ir 2014 m. audituojamų objektų sąrašas pateiktas 5 lentelėje.

5 lentelė. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos audituotų subjektų sąrašas

Audituoti subjektai	
2013 metais pradėti ir 2014 metais baigti auditai	2014 metais pradėti ir 2015 metais baigiami auditai
<i>Audituoti subjektai</i> Savivaldybės administracija; Klaipėdos lopšelis-darželis „Aitvarėlis“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Kregždutė“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Pumpurėlis“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Žemuogėlė“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Žuvėdra“; Klaipėdos mokykla-darželis „Inkarėlis“; Klaipėdos mokykla-darželis „Saulutė“; Klaipėdos „Aitvaro“ gimnazija; Klaipėdos „Santarvės“ pagrindinė mokykla; Klaipėdos Naujakiemio suaugusiųjų vidurinė mokykla; Klaipėdos vaikų laisvalaikio centras; Klaipėdos pedagogų švietimo ir kultūros centras	<i>Audituojami subjektai</i> Savivaldybės administracija; Klaipėdos lopšelis-darželis „Bangelė“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Berželis“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Čiauškutė“; Klaipėdos lopšelis-darželis „Eglutė“; Klaipėdos Prano Mašio progimnazija Klaipėdos J. Karoso muzikos mokykla Klaipėdos mokykla-darželis „Šaltinėlis“; Klaipėdos „Žaliakalnio“ gimnazija Klaipėdos „Pajūrio“ pagrindinė mokykla; Klaipėdos „Smeltės“ progimnazija; Klaipėdos pedagoginė psichologinė tarnyba

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2014 m veiklos ataskaita

Audito tarnyba stengiasi patikrinti rizikingiausias viešojo sektoriaus veiklos sritis bei susijusias problemas. Pagrindinis veiklos tikslas - prižiūrėti, 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.

Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų 2011 – 2014 metais atliktų finansinių auditų Klaipėdos miesto savivaldybėje išdėstyti 6 lentelėje.

6 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų

Metai	Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų
2011	- Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos Finansų ir turto departamento Apskaitos skyriaus pateiktos Klaipėdos miesto savivaldybės turto 2011 metų statistinių ataskaitų VT-02 (metinių), Finansinės būklės ataskaitų ir analitinės ilgalaikio turto apskaitos, kurioje nenurodytas savivaldybės žemės sklypų vertės padidėjimas už 46322 tūkst. Lt. neatitinka Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 12-ojo standarto reikalavimų. - Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos Finansų ir turto departamento Apskaitos skyriaus pateiktos Klaipėdos miesto savivaldybės turto 2011 metų

	statistinės ataskaitos VT-02 (metinių) ir Finansinės būklės ataskaitos, kurioje neapskaityti dalininko įnašai į viešąsias savivaldybės įmones 1470 tūkst. Lt ir savivaldybės įmonių kapitalas 1634 tūkst. Lt. • Analitinėje ilgalaikio turto apskaitoje neišskirtos kitos turto grupės, privalomos pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 12-ojo ir 13-ojo standartų reikalavimus, pvz. baldai ir biuro įranga, nekilnojamosios kultūros vertybės ir pan., todėl neįmanoma nustatyti kitų neatitikimų tarp ataskaitos VT-02 ir analitinių apskaitos duomenų. • Inventorizacijos dokumentai taip pat nepatvirtina Apskaitos skyriaus pateiktų duomenų apie turto buvimą ir jo vertę, nepagrindžia analitinėje ilgalaikio turto apskaitoje esančių duomenų teisingumo ir tikrumo. Nustatyti besikartojantys sisteminiai Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 metų turto inventorizacijos organizavimo, atlikimo, įforminimo trūkumai – nepaskirti ir nepatvirtinti už turtą atsakingi asmenys, nėra atsakingų asmenų parašų, netinkamai nurodyta arba nenurodyta turto būvimo vieta, nepagrįstai inventorizuojamas panaudai ir nuomai perduotas turtas ir kiti, ataskaitoje nurodyti neatitikimai duoda pagrindą manyti, kad Klaipėdos miesto savivaldybės turto inventorizacija atliekama formaliai. • Įstaigų buhalterinės apskaitos registruose nebuvo apskaitoma žemė. Įstaigos Savivaldybės tarybos nustatyta tvarka nesikreipė į Savivaldybės administraciją dėl žemės perdavimo valdyti patikėjimo teise (Klaipėdos „Gintaro“ sporto centras, Klaipėdos lopšelis darželis „Sakalėlis“, Klaipėdos Jaunimo centras).
2012	• Nustatytos savivaldybės ilgalaikio turto buhalterinės apskaitos tvarkymo ir pateikimo ataskaitose klaidos; • Nustatyta, kad per mažai dėmesio skiriama atliekamai turto inventorizacijai, kuri yra apskaitos pagrindas ir patvirtina, kad savivaldybei nuosavybės teise priklausantis turtas yra apskaitomas visas, tinkamai ir teisingai. • Klaipėdos „Nykštuko“ mokykla – darželis dokumentų ir kitų duomenų auditui nepateikė, todėl šios įstaigos finansinių ataskaitų rinkinį neauditavo ir audito dalyje šio subjekto atžvilgiu atsisakyta pareikšti nuomonę, ir vadovaujantis LR vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 9 dalies 11 punktu surinktą informaciją pažeidimams įvertinti perduota Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos prie LR vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdybai. • Apskaityti tik du nekilnojamųjų kultūros vertybių objektai. Konsoliduotoje savivaldybės finansinės būklės ataskaitoje kultūros vertybių vertė sumažinta 909,4 tūkst. Lt dėl nenustatytų priežasčių. • Klaipėdos miesto savivaldybės administracija, nesilaikydama 16-ojo VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“ nuostatų, neapskaitė biologinio turto, kurio vertė 23 804,86 Lt. • Sudarant ataskaitą neatliktas finansinio turto įvertinimas pagal 17-ojo VSAFAS bei Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos apskaitos politikos reikalavimus, ypač atkreipiant dėmesį į tai, jog Juridinių asmenų registro duomenimis bankrutavusi UAB „Poilsio parkas“ 2012 m. likviduota. Tai reiškia, jog Klaipėdos miesto savivaldybės Privatizavimo fondo apskaitoje neparodytas UAB „Poilsio parkas“ akcijų už 917 911 Lt nuvertėjimas bei, nesilaikant 17-ojo VSAFAS reikalavimų, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną neįvertinta, ar yra kitų bendrovių akcijų balansinės vertės sumažėjimo požymių. • Klaipėdos miesto savivaldybės administracija, apskaitydama atsargas, nesilaikė 8-ojo VSAFAS „Atsargos“ reikalavimų, pagal kuriuos atiduoto naudoti viešojo sektoriaus subjekto veikloje ūkinio inventoriaus vertė iš karto yra pripažįstama sąnaudomis.

	• Klaipėdos miesto savivaldybės administracija neteisingai identifikavo ir ne tai turto grupei priskyrė turtą (priešgaisrinis skydas, reklaminė iškaba, balsavimo kabinos ir rinkiminių apylinkių iškabos). • Nesilaikyta 13-ojo VSAFAS „Nematerialusis turtas“ reikalavimų. • Dėl nereglamentuotos SĮ „Senasis turgus“ atostoginių kaupinių apskaitos 2012 metų įmonės finansinėse ataskaitose neteisingai parodyti įsipareigojimai darbuotojams. • Sudarytas vienas žemės nuomos mokesčio suderintų skolų aprašas, nors jame įrašytos ir nesuderintos skolos. • Nebuvo galimybės patvirtinti nebaigtos statybos ir savivaldybei priklausančių butų 2012 m. ataskaitos duomenų, nes inventorizacijos aprašuose šį turtą komisija jo buvimo vietoje nebuvo ir turto neapžiūrėjo, nors tą atlikti turėjo. • Nenurodyti inventorizavimo aprašų – sutikrinimo žiniaraščių privalomieji rekvizitai. • Finansinėse ataskaitose neteisingai atvaizduotos finansavimo sumos, įsipareigojimai, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai.
2013	• Didžiosios dalies savivaldybės materialiojo turto, esančio savivaldybės teritorijoje, inventorizacija neatlikta natūroje. • Nebaigtos statybos grupėje neteisingai apskaitytą 16,2 mln. Lt vertės turtą inventorizacijos komisija siūlė perkelti į ilgalaikį turtą, tačiau tai nebuvo atlikta. • 2013 m. kaip ir 2012 m. didžioji dalis savivaldybės turimo biologinio turto nebuvo inventorizuota ir nebuvo apskaityta buhalterinėje apskaitoje. • Daugiau kaip 100 vienetų ilgalaikio turto inventoriniai numeriai dubliuojasi, tai reiškia, kad buhalterinės apskaitos programoje neįvestos tinkamos kontrolės priemonės užtikrinančios inventorinių numerių nepasikartojimą. • 2013 m. vis dar apskaitomi nugriauti 7 negyvenamieji pastatai likutine verte 404,1 tūkst. Lt ir 2 infrastruktūros objektai likutine verte 0,8 tūkst. LT. • Nesilaikant VSAFAS reikalavimų 2013 m. savivaldybės ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalies sąskaitoje neapskaityta ir išdo finansinės būklės ataskaitoje neatvaizduota ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis. • Savivaldybės administracijos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte rodomų ir aiškinamų neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir turto negalima sutikrinti su didžiosios knygos duomenimis, nes joje nėra 0 klasės sąskaitų grupės „Nebalansinės sąskaitos“. Be to, aiškinamojo rašto 3 dalies 8 punkte nurodyta nebalansinėse sąskaitose apskaitoma neapibrėžtojo turto dalis neatitinka šios sąvokos ir turi būti apskaitoma balansinėse sąskaitose. • Vienoje įstaigoje neteisingai apskaityta administracinio pastato vertė – neįvertinta 2005 m. atlikta pastato rekonstrukcijos vertė ir neskaičiuotas nusidėvėjimas. • Trijų įstaigų po konsolidavimo procedūrų parengtų finansinių ataskaitų duomenys ženkliai nesutapo su įstaigų apskaitos duomenimis. • Valstybės kontrolė nustatė, kad nesivadovaujant apskaitos tvarkymą reglamentuojančiais teisės aktais savivaldybės administracijoje melioracijos įrenginių apskaita tvarkyta ne pagal atskirus turto vienetus, melioracijos įrenginių nusidėvėjimas skaičiuotas turto grupėms, inventorizacijos metu neįvertinta, ar melioracijos įrenginiai turėjo nuvertinimo požymius, taip pat nustatė reikšmingas klaidas ir trūkumus savivaldybės administracijos apskaitos ir finansinėse ataskaitose, kai, dėl netinkamai taikytų 14 VSAFAS nuostatų, buvo neteisingai apskaičiuotos ir netinkamai registruotos apskaitos balansinės investicijų į kontroliuojamas ir asocijuotuosius subjektus vertės ir nuosavybės metodo įtaka.
2014	• Nustatyti neteisėto turto panaudojimo faktai – septyniolika Klaipėdos miesto savivaldybės bendrojo ugdymo mokyklų be turto savininko, savivaldybės tarybos

	sprendimo, dalį patikėjimo teise valdomo savivaldybės turto (patalpas, įrangą, inventorių, baldus) suteikė naudotis nemokamai viešo konkurso būdu parinktiems maitinimo organizatoriams maisto gamybai.
--	---

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitomis

Kaip matyti iš lentelėje pateiktų duomenų, daugiausia pastebėjimų buvo pateikta 2012 m. (14 pastabų). Buvo nustatyta, kad 2012 m. duomenų neatitikimų suma ženkliai viršijo toleruotinos klaidos vertę, todėl jie pripažintini reikšmingais tiek kiekybiniu, tiek kokybiniu požiūriu, iškraipančiu visos Klaipėdos miesto savivaldybės turto duomenis, yra reikšmingi ir paplitę. Nustatyti teisės aktų pažeidimai ir esminės klaidos darė reikšmingą įtaką audituojamo subjekto Klaipėdos miesto savivaldybės turtui. Taip pat nemaža pastabų pateikta 2013 m. (10 pastabų) ir 2011 metais (5 pastabos). Tačiau buvo nustatyta, kad 2011 ir 2013 m. Klaipėdos miesto savivaldybės konsoliduotojų finansinių ataskaitų rinkinys atitiko Viešojo sektoriaus apskaitos standartų nuostatas, reglamentuojančias jų formą, kontrolės ryšiai yra geri, o eliminavimo procedūrose klaidos nereikšmingos, tačiau biudžetinių įstaigų finansinių ataskaitų rinkiniai sudaryti nesilaikant subjekto principo, o klaidos ir neatitikimai analitinėje Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos turto apskaitoje, netinkamai atlikta turto ir įsipareigojimų inventorizacija, nepakankama vidaus kontrolė nulėmė reikšmingas kokybines ir kiekybines klaidas. 2014 m. pateikta 1 pažeidimas dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų teisingumo. Taigi 2011, 2013 ir 2014 m. Klaipėdos miesto savivaldybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio duomenys parodė tikrą ir teisingą finansinę būklę. Vis dėl to būtina pažymėti, kad didžioji dalis pastebėjimų yra susiję su viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų (VSAFAS), inventorizacijos tvarkos nuostatų, apskaitos politikos, kaip to reikalauja Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatos, nesilaikymu. Taip pat nemažai duomenų buvo neteisingai atvaizduoti Finansinės būklės ataskaitoje.

Svarbu pažymėti, kad KMSA direktoriaus įsakymais buvo sudarytos darbo grupės, kurių nariai priiminėjo BĮ 2013 metų FAR bei kitas ataskaitas, kurios reikalingos pradinių likučių suvedimui į „Biudžetas VS“. Pagal Klaipėdos miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų apskaitos optimizavimo priemonių planą, iki 2014-01-31 BĮ turėjo perduoti KMSA biudžetinių įstaigų duomenis ir dokumentus, būtinus buhalterinės atskaitos tvarkymui centralizuotai. Tačiau ne visos BĮ įvykdė šį pavedimą, 22 BĮ vadovai prašė dokumentų pateikimo terminą atidėti nuo 7 iki 21 dienos, kai kurių BĮ dokumentų rinkiniai buvo po keletą kartų grąžinami klaidų taisymui, kai kurios įstaigos dokumentus pateikė tik po dviejų mėnesio nuo nustatyto termino. Dėl BĮ laiku nepateikiamų pirminių dokumentų BĮCAS ne visada gali užtikrinti savalaikį atsiskaitymų vykdymą. Vėluojami pateikti įsakymai apie darbuotojų atostogas, darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose daromos klaidos.

Nekokybiškai ar neteisingai BĮ parengtos 2013 metų finansinės ataskaitos apunkino pradinių likučių suvedimą, importavimą į apskaitos sistemą. Ataskaitose pateikti ne visi duomenys apie ilgalaikį turtą, atsargas, įsipareigojimus, neteisingi gautinų/mokėtinų sumų sąrašai 2013-12-31. Taip pat buvo tokių įvykių kai paaiškėjo kad BĮ apskaitoje nebuvo užregistruotos praėjusio laikotarpio skolos ar permokos; pateikti neteisingi banko sąskaitų likučiai; iki šiol nepateikti paslaugų gavėjų sąrašai.

BĮCAS specialistams teko į VSAKIS sistemą ne tik suvesti kai kurių BĮ 2013 metų finansinių ataskaitų rinkinius, bet ir taisyti BĮ tarpusavio derinimo operacijas. Už 2014 finansinius metus tarpusavio derinimo operacijos ir BĮ FAR duomenis į VSAKIS suvedė BĮCAS specialistai.

Atliekant Klaipėdos miesto savivaldybės savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir savivaldybės pasitikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos auditą vertinama, ar turto ataskaita parengta pagal LR teisės aktuose nustatytus reikalavimus ir rengimo principus, ar turto ataskaita parodot tikrą ir teisingą savivaldybės valdomo turto finansinę būklę, ar turto ataskaitoje nėra reikšmingų informacijos iškraipymų, ar jos duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų duomenis, ar jie yra patikimi. Lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimui naudojamas kokybinis reikšmingumas. Pateikiami pastebėjimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo Klaipėdos miesto savivaldybėje 2011 – 2014 m. (žr. 7 lent.).

7 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo
2011	• Žemės nuomos mokesčio nepriemokos suma ir jos padidėjimas 2011 metais rodo nepakankamą Savivaldybės administracijos dėmesį biudžeto pajamų iš valstybinės žemės nuomos mokesčio surinkimui. • Beveik 5 mln. pertekliaus vietinės rinkliavos už komunalinių atliekų tvarkymą, t.y. nustatytas nepagrįstai didelis vietinės rinkliavos dydis; • Pavėluotai grąžinta trumpalaikė paskola Finansų ministerijai, todėl papildomai sumokėta 9 tūkst. Lt palūkanų; • Išryškėjo darbų viešųjų pirkimų procedūrų neatitikčių teisės aktams; • Klaipėdos jaunimo centro patalpose be teisinio pagrindo veikė studija „Ikimokyklinuko ABC“; • Nesilaikyta trumpalaikio turto nurašymo tvarkos Klaipėdos jaunimo centre ir lopšelyje – darželyje „Sakalėlis“; • Nesilaikant nustatytos tvarkos organizuotas kasos darbas Klaipėdos „Gintaro“ sporto centre.
2012	• Nustatyti savivaldybės gyvenamųjų patalpų administravimo trūkumai – netiksli patalpų apskaita, neaiškūs patalpų atrinkimo remontui kriterijai, pavėluotai pradėtos ir ilgai besitęsiančios remonto darbų viešųjų pirkimų procedūros, netaikyta praktika pirkti tipinius remonto darbus leidžiamam ilgiausiam terminui sumažino galimybę maksimaliai patenkinti gyventojų socialinio būsto nuomos poreikį bei sumažino savivaldybės biudžeto pajamas iš gyvenamųjų patalpų nuomos ir padidino išlaidas už komunalines paslaugas, kurių būtų galima išvengti.

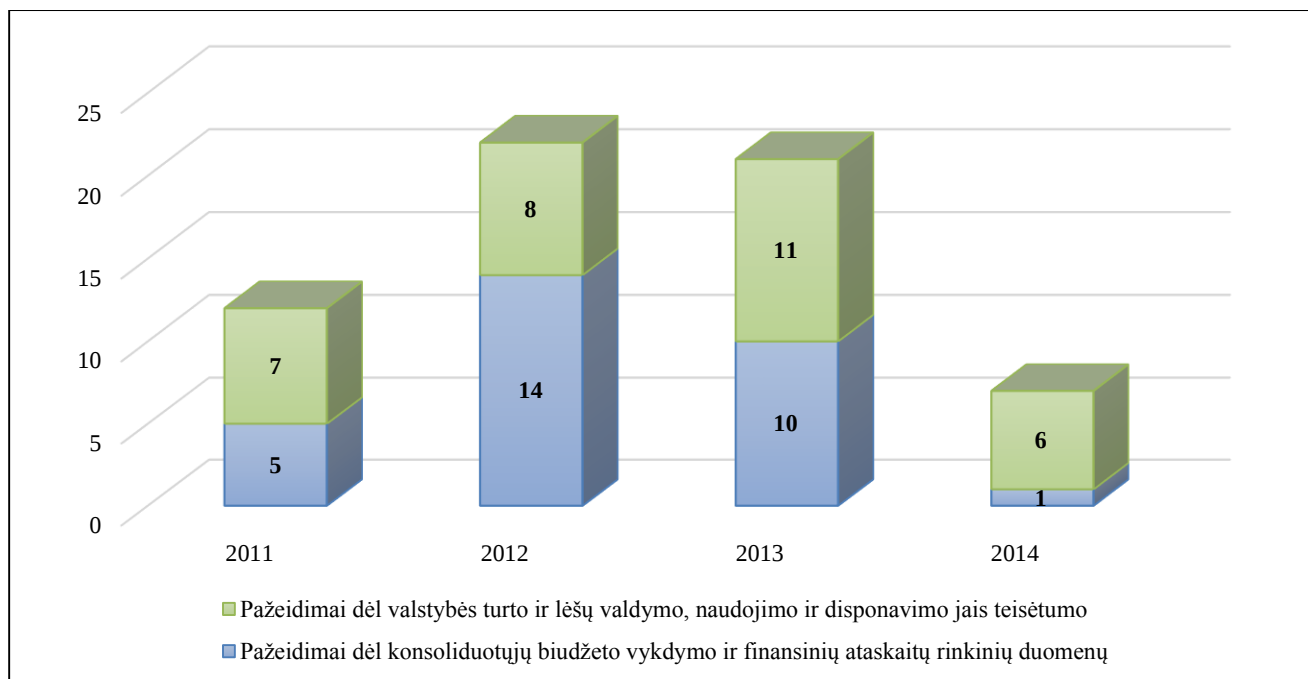
	• Nustatyti neekonomiško, neefektyvaus ir neracionalaus Klaipėdos Andrejaus Rublio pagrindinės mokyklos pastato Debrečno g. 48 naudojimo faktai. • Nustatyta, kad trijose ikimokyklinio ugdymo įstaigose, nesilaikant teisės aktų reikalavimų, ne pagal paskirtį buvo panaudota 4004,5 Lt iš valstybės biudžeto skirtų specialių tikslinių dotacijų mokinio krepšeliui finansuoti. Neteisingai panaudotas lėšas nurodyta grąžinti į biudžetą. • Nustatyta, kad 2012 m. UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centro“ vienos tonos komunalinių atliekų surinkimas ir sutvarkymas faktiškai kainavo 234,97 Lt. Savivaldybė mokėjo 203 Lt už toną, o gyventojai ir įmonės mokėjo 258 Lt už toną dėl neteisingai nustatytos komunalinių atliekų susikaupimo normos ir dėl to 2008 – 2012 susidaro 13163,4 tūkst. Lt permoka. Rekomenduota 3 – 5 metus kasmet atlikti tyrimus normoms nustatyti; • Nustatyti vietinės rinkliavos už leidimo atlikti kasinėjimo darbus savivaldybės viešojo naudojimo teritorijoje administravimo pažeidimai: leidimai išduodami neįsitikinus rinkliavos sumokėjimo faktus, ne visada tinkamai apskaičiuojamas rinkliavos dydis, ne visais atvejais yra vykdoma dangų ir želdinių atkūrimo kontrolė; • Įstaigos, nesilaikydamos LR viešųjų pirkimų įstatymo nustatytos tvarkos, neskelbė supaprastintų viešųjų pirkimų taisyklių ir viešųjų pirkimų planų. • Nustatyta, kad nerentabiliai veikiančių įmonių likvidavimui pagal savivaldybės administracijos ir likviduojamų įmonių pasirašytas lėšų naudojimo sutartis finansavimo apimtys viršijo patvirtintą sumą. • Kontrolės trūkumai nustatyti savivaldybės biudžeto lėšų naudojime miesto švenčių, valstybinių dienų ir kultūrinių renginių organizavimui.
2013	• Valstybinės žemės nuomos mokesčio bendroji nepriemoka siekė 15 859,4 tūkst. Lt. Savivaldybės administracijos padalinių vykdytas skolos administravimas buvo nepakankamai efektyvus, nes neužtikrino 82 proc. skolos išieškojimo ar jos sumažinimo. • Iš valstybinės žemės nuomos mokesčio skolininkų gautos dalinės įmokos neteisingai apskaitytos kaip padengta skolos dalis, o ne delspinigiai, skolininko į savivaldybės banko sąskaitą pervestos teismo priteistos procesinės palūkanos ir/ar priteistas žyminis mokestis valstybei buvo užskaityti kaip skolos dengimas. • nustatytas vienas teisės aktų nesilaikymo atvejis, kai darbuotojui buvo priskaičiuotas ir išmokėtas žymiai • didesnis darbo užmokestis, nei jam priklauso (pinigai grąžinti); • kai kurių įstaigų įsakymuose nenurodytos darbo užmokesčio priedų ir priemonių skyrimo priežastys; • vienos audituotos įstaigos vadovo įsakymu neteisėtai paskirtas ir išmokėtas darbo užmokesčio priedas darbuotojui jo ligos laikotarpiu (klaida ištaisyta); • vienoje audituotoje įstaigoje ne laiku, t.y. 2 mėnesiais anksčiau nei skirta vadovo įsakymu, išmokėti darbo užmokesčio priedai; • nustatytas atvejis, analogiškas 2012 metais nustatytiems atvejams, kai mokinio krepšelio lėšomis buvo neteisėtai apmokėtos mokinių kelionės į užsienį (į Latviją) transporto paslaugos (lėšos grąžintos į biudžetą); • savivaldybės biudžetinėse įstaigose išliko aktuali viešųjų pirkimų vykdymo pagal teisės aktų reikalavimus problema (sutartys su tiekėjais sudarytos neatlikus viešųjų pirkimų procedūrų, sutartyse nėra kainoraščių ar nurodytos prekių vertės, nepagrįstai sudarytos neterminuotos ar ilgalaikės sutartys); • ne visose savivaldybės biudžetinėse įstaigose, nuomojusi patikėjimo teise valdomą savivaldybės nekilnojamąjį turtą, buvo laikomasi savivaldybės tarybos nustatytos materialiojo turto nuomos tvarkos.

	Savivaldybės administracijoje nepatvirtintos turto ir įsipareigojimų komisijos bei turto suteikimo panaudai/ pasaugai ir nuomai komisijos sudėtys ir jų darbo reglamentai.
2014	- Savivaldybės ilgalaikis materialus turtas apskaitoje sugrupuotas nesilaikant patvirtintų ilgalaikio turto priskyrimo grupėms ir pogrupiams principų, tuo iškreipiant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenis 6489,9 tūkst. Lt - Nesilaikyta ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo normatyvų, taikomi skirtingi nusidėvėjimo ekonominiai normatyvai arba nusidėvėjimas neskaičiuojamas, apskaitomas Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimu Kretingos rajono savivaldybei perduotas turtas, tam tikros rūšies neatitinkantis, nesantis turtas, - Atliekant ilgalaikio materialaus turto – infrastruktūros statinių – perdavimo operaciją akcinei bendrovei mainais už gaunamą finansinį turtą apskaitoje buvo registruotas ne tik turto nuvertėjimas 998,2 tūkst. Lt, bet ir atliktas turto vertės padidinimas 646,0 tūkst. Lt, - Ilgalaikio turto inventorizacijos aprašuose trūksta informacijos apie inventorizuojamo kelio faktinę būklę ir inventorizuojamo turto vieneto (kelio, gatvės ar kito su jais susijusio turto) sudėtinės dalis, - Valstybės kontrolės vertinimu kelių apskaita savivaldybėje nėra tiksli ir finansinės ataskaitos neparodo tikro ir teisingo vaizdo, kuris yra svarbus savivaldybės priimant sprendimus dėl šio turto kūrimo, atnaujinimo ar remonto; - Apskaitoje netinkamai apskaitytos savivaldybės administracijos, kaip įstaigos, pajamos už savivaldybės ilgalaikio (negyvenamojo) turto nuomą 517,1 tūkst. Lt, dėl taikyto skirtingų nusidėvėjimo ekonominių normatyvų arba neskaičiuoto nusidėvėjimo klaidingai apskaičiuotos ir apskaitoje atvaizduotos pagrindinės veiklos ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, sąnaudos nebuvo sukauptos ir užregistruotos apskaitoje ataskaitinio laikotarpio, kurį sąnaudos buvo patirtos, paskutines dienas data.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitomis

Daugiausia pažeidimų nustatyta 2013 m., nors ir buvo pateikta sąlyginė nuomonė dėl finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo. 7 pastabos pateiktos 2011 m., 8 pastabos – 2012 m., 6 pastabos – 2014 m. 2012 m. Klaipėdos miesto savivaldybė pateikė neigiamą nuomonę dėl finansinio audito metu nustatyti pažeidimų dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo. Tai reiškia, kad 2012 m. pažeidimai buvo kiekybiškai ir kokybiškai reikšmingi, todėl pripažinti esminiais, iškraipantys turto apskaitos duomenis.

14 paveiksle pateikiama, kaip kito Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos pateiktų pažeidimų suma dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų ir dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitomis

14 pav. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos pateiktų pažeidimų suma

Kaip matyti iš 14 paveikslo, daugiausia pažeidimų fiksuota 2012 ir 2013 metais, mažiausia 2014 metais. 2011 m. taip pat fiksuota nemažai pažeidimų. 2012 m. nustatyta daugiausia pažeidimų ir todėl kontrolės ir audito tarnyba pateikė neigiamą nuomonę. 2014 m. pažeidimų skaičius sumažintas iki minimumo, tačiau vis tiek nustatyta pažeidimų. Galima teigti, kad savivaldybės turto apskaita gerėja, taip pat gerėja finansinių ataskaitų rengimas.

Valstybinio audito ataskaitoje taip pat pateikiamos rekomendacijos nustatytoms klaidoms, pažeidimams ir neatitikimams pašalinti. 2011 – 2014 metų Klaipėdos miesto savivaldybėje atliktų finansinių auditų ataskaitose pateiktos rekomendacijos išvardintos 8 lentelėje.

8 lentelė. Klaipėdos miesto kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaitose 2011 – 2014 metais pateiktos rekomendacijos

Metai	Rekomendacijos
2011	- Parengti ir patvirtinti apskaitos politiką ir kontrolės procedūras, užtikrinančias apskaitos tvarkymą teisės aktų nustatyta tvarka. - Nustatyti veiksmingas kontrolės procedūras, užtikrinančias savivaldybės turto statistinės ataskaitos VT-02 (metinės) sudarymą ir pateikimą Lietuvos Statistikos departamento generalinio direktoriaus įsakymo 2012-01-25 Nr. DĮ-26 „Dėl valstybės turto statistinės ataskaitos VT-01 (metinės), savivaldybės turto statistinės ataskaitos VT-02 (metinės) formų patvirtinimo“ nustatyta tvarka. - Nustatyti veiksmingas kontrolės procedūras, užtikrinančias savivaldybei priklausančio turto inventORIZACIJOS organizavimą ir atlikimą Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimo Nr. 719 „Dėl inventORIZAVIMO taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais) nustatyta tvarka.

	• Kelti už apskaitos tvarkymą, inventorizacijos organizavimą ir atlikimą, finansinių ataskaitų sudarymą atsakingų asmenų kvalifikaciją. • Finansų skyriaus sudarytos Savivaldybės turto 2011 m. statistinės ataskaitos VT-02 (metinės) duomenys apie ilgalaikius įsipareigojimus ir turtą 2011 m. pradžia, nors ir ištaisyti, neatitinka Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos - savivaldybės išdo Finansinės būklės ataskaitos 2010-12-31 duomenų. • Ilgalaikių įsipareigojimų suma Klaipėdos miesto savivaldybės turto 2011 metų statistinėje ataskaitoje VT-02 (metinėje) 2011 metų pradžioje padidinta du kartus ir neatitiko tikrovės. • Savivaldybės turtas inventorizuojamas nesilaikant Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimo Nr. 719 „Dėl inventorizavimo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais) reikalavimų ir Administracijos direktoriaus 2011-11-08 įsakymo Nr. AD-2247 reikalavimų, nes Inventorizacijos aprašuose – sutikrinimo žiniaraščiuose nėra privalomų rekvizitų, netinkamai nurodyti, nepaskirti ir nepatvirtinti atsakingi asmenys, nėra jų parašų, netinkamai nurodyta arba nenurodyta turto būvimo vieta, nepagrįstai inventorizuojamas perduotas panaudai ir išnuomotas turtas. Inventorizacijos dokumentai nepatvirtina turto buvimo. Nustatytos klaidos sisteminės, pasikartojančios 2009 ir 2010 metų inventorizacijos dokumentuose.
2012	• Užtikrinti tinkamą turto ir įsipareigojimų inventorizacijos atlikimą atsižvelgiant į valdomo, naudojamo ir disponuojamo turto ir įsipareigojimų kiekį: nustatyti realius inventorizacijos atlikimo terminus, komisijos narių skaičių, parengti inventorizacijos atlikimo planą ir pan. • Pavesti savivaldybės administracijos direktoriaus įsakymu dėl inventorizacijos atlikimo vykdymo kontrolę. • Ištaisyti 2012 m. kontrolės ir audito tarnybos ataskaitoje konstatuotas ir kitas apskaitos klaidas. • Įdiegti efektyvias kontrolės priemones, užtikrinančias Privatizavimo fondo lėšų naudojimą neviršijant patvirtintų sąmatų. • Reglamentuoti savivaldybės gyvenamųjų patalpų ir nuomos mokesčio administravimo paslaugų teikimo kontrolės procedūras. • Numatyti priemones efektyviam asignavimų, skirtų gyvenamųjų palapų techninės būklės uztikrinimui ir remontui, panaudojimui. • Organizuoti savivaldybės biudžetinių įstaigų darbuotojų kvalifikacijos kėlimo mokymus viešųjų pirkimų srityje. • Optimizuoti Andrejaus Rublio pagrindinės mokyklai patikėjimo teise perduoto pastato Debrecono g. 48 naudojimą ir kontroliuoti pastato naudojimo teisėtumą. • Viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinius (tarpinius ir metinius) sudaryti laikantis 1-ojo VSAFAS 17 punkte įtvirtinto subjekto principo.
2013	• Užtikrinti tinkamą materialaus ir biologinio turto inventorizacijos atlikimą natūroje. Nesant galimybės tinkamai ją atlikti patiems, svarstyti galimybę tokią paslaugą pirkti. • Nustatyti ilgalaikio turto inventorinių numerių suteikimo tvarką arba naudojamoje buhalterinės apskaitos programoje įvesti tinkamas kontrolės priemones, garantuojančias nepasikartojančio inventorinio numerio suteikimą. • BĮ patalpų šildymui centralizuotai suplanuotų ir skirtų asignavimų naudojimo einamąją finansų kontrolę organizuoti ir vykdyti griežtai pagal patvirtintas Finansų kontrolės taisykles, įtraukiant į einamosios kontrolės vykdymą ir biudžetinių įstaigų darbuotojus. • Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalį apskaityti ir atvaizduoti tarpinėse ir metinėse finansinėse ataskaitose vadovaujantis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimais. • Perkelti į balansines sąskaitas nebalansinėse sąskaitose apskaitomo neapibrėžtojo turto dalį, kai pagal teismo sprendimus įgyta teisė turtą atgauti. • Suvestinius apskaitos registrus tvarkyti, naudojant visų patvirtintų sąskaitų duomenis, įskaitant ir 0 klasės sąskaitų grupę „Nebalansinės sąskaitos“.

2014	• nustatyti KMSA apskaitos vadove aiškius ir konkrečius ilgalaikio turto priskyrimo grupėms ir pogrupiams kriterijus. Apskaitomą ilgalaikį turtą pergupuoti pagal VSAFAS ir KMSA apskaitos vadove nustatytus reikalavimus. • Įvertinti ir ištaisyti klaidingus ilgalaikiam materialiam turti taikomus nusidėvėjimo ekonominius normatyvus. • KMSA patikėjimo teise valdomo savivaldybės ilgalaikio (negyvenamojo) turto nuomos pajams planuoti kaip biudžetinės įstaigos pajamas. • Vykdyti nuolatinę kontroliuojamų subjektų finansinių ataskaitų viešinimo stebėseną, numatyti priemones užtikrinančias privalomos informacijos pateikimą nustatytais terminais.
------	---

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitomis

Daugiausia rekomendacijų pateikta 2012 m. – 9 rekomendacijos, 2011 m. – 7 rekomendacijos, 2013 m. – 6 rekomendacijos ir mažiausia 2014 m. – 4 rekomendacijos. Dauguma rekomendacijų susiję su apskaitos politikos ir kontrolės procedūrų atlikimo tobulinimu, veiksmingų kontrolės procedūrų užtikrinančių savivaldybei priklausančio turto inventorizacijos organizavimu ir atlikimu, materialaus ir biologinio turto inventorizacija, darbuotojų kvalifikacijos kėlimu. Be to, ataskaitose nurodyta, kad 2012 m. buvo įgyvendinta 80 proc. rekomendacijų. 2013 m. įgyvendinta 85 proc. rekomendacijų. 2014 m. įstaigos įgyvendino 97 proc. rekomendacijų. Tai, kad rekomendacijų įgyvendinimo procentas didėja, galima teigti, kad Klaipėdos savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba pasiekė vieną svarbiausių audito tikslų – skatinti teigiamą poveikį savivaldybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai.

Atliktas Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio audito ataskaitų tyrimas parodė, kad finansiniai auditai yra labai svarbūs tiek institucijų vadovams, tiek ir bendruomenei. Nors pasitikėjimas auditoriais Klaipėdos miesto savivaldybėje auga pamažu, tačiau kontrolės ir audito pateiktos išvados, ataskaitos ir rekomendacijos padeda atsakingiau valdyti valstybės turtą.

IŠVADOS

1. Atlikus teorinę finansinio audito sampratos analizę, galima teigti, kad audito apibrėžimo problema dar nėra išspręsta: daugelis apibrėžimų pernelyg sudėtingi, aprėpiantys įvairius audito proceso aspektus, kuriuos reikia tikrinti ir įvertinti. Dauguma apibrėžimų orientuoti į finansinį auditą, kuris yra vienas iš audito rūšių. Nepaisant to, jog audito samprata yra labiau orientuota į finansinį auditą, tačiau šiuolaikinio audito sąvoka yra kur kas platesnė ir seniai nebetelpa į finansinio audito rėmus. Taigi auditas yra tikrinimas, tačiau jų nuomonės išsiskiria dėl tikrinamo objekto, nes gali būti tiriama visa įmonės veikla, arba apskaitos sistema, taip pat gali būti tiriama tik finansinė atskaitomybė.
2. Finansinis (teisėtumo) auditas - tai finansinis auditas laikytinas tradicine viešųjų finansų kontrolės rūšimi. Finansinio audito turinys ganėtinai suprantamas dėl jo konkretumo bei griežto finansinės veiklos reglamentavimo, audito metodai, taikymo praktika pakankamai nusistovėjusi. Finansinio audito tikslas – įvertinti ar finansinė atskaitomybė atitinka įmonių veiklos būklę, ar ši atskaitomybė parengta pagal galiojančius buhalterinės apskaitos normatyvinius aktus.
3. Finansinio (teisėtumo) audito įtaka viešųjų finansų valdymui yra labai didelė. Viešųjų finansų kontrolės užtikrinimas savivaldybėse yra svarbus visuose viešųjų finansų valdymo etapuose: nuo piniginių lėšų planavimo, surinkimo, iki paskirstymo ir panaudojimo. Valstybinis finansinis auditas dar kitaip vadinamas teisėtumo auditu, nes jo svarbi sritis – sandorių auditas, kuris apima teisės aktų laikymąsi.
4. Finansinio (teisėto) audito organizavimas, atlikimo technika ir procedūros keitėsi, tačiau niekada nesikeitė visuomenės lūkesčiai. Iš finansinio (teisėtumo) audito visuomet tikimasi objektyvios ir nešališkos nuomonės apie audituojamojo subjekto turta, įsipareigojimus ir veiklos rezultatus.
5. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atlieka – finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, atlikdama pagal nuostatus savo tikslus, uždavinius ir funkcijas, rūpindamasi audituotinomis sritimis, siekia valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo. Valstybės kontrolė prižiūri, tikrina ir vertina šios tarnybos ir savivaldybių darbą.
6. Remiantis moksline literatūra bei finansinio (teisėtumo) audito teisine literatūra, parengtas Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) audito rezultatų vertinimo modelis. Remiantis sudarytu modeliu, atlikta savivaldybės finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų analizė, atskleistos pagrindinės audito atlikimo ir jo rezultatų įgyvendinimo tendencijos. Nustatyta, kad finansinių auditų metu didelis dėmesys skiriamas valstybės lėšų ir turto valdymui, naudojimui, disponavimo jais teisėtumui ir jų naudojimui įstatymų nustatytais tikslais. Šiam tikslui pasiekti kasmet siekiama audituoti kuo daugiau valstybės biudžeto lėšų.

7. Atlikus 2010 – 2014 metų Klaipėdos miesto savivaldybėje atliktų finansinių auditų ataskaitų analizę, nustatyta, kad savivaldybės silpnoji vieta yra valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumas.
8. Audituojamųjų subjektų rekomendacijų įgyvendinimas yra svarbiausias kievienos audito institucijos veiklos vertinimo rodiklis. Šis tyrimas rodo, kad 2012 m. buvo įgyvendinta 80 proc. rekomendacijų. 2013 m. įgyvendinta 85 proc. rekomendacijų. 2014 m. įstaigos įgyvendino 97 proc. rekomendacijų. Tai, kad rekomendacijų įgyvendinimo procentas didėja, galima teigti, kad Klaipėdos savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba pasiekė vieną svarbiausių audito tikslų – skatinti teigiamą poveikį savivaldybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai.
9. Atliktas valstybinio finansinio audito ataskaitų tyrimas parodė, kad finansinis auditas yra labai svarbus tiek institucijų vadovams, tiek ir bendruomenei. Savivaldybės vadovų pasitikėjimas auditoriais auga pamažu, o kontrolės ir audito tarnybos ataskaitose pateiktos rekomendacijos padeda atsakingiau valdyti valstybės turtą.

LITERATŪRA

1. Adomavičiūtė D. *Muitinės audito modelis verslo įmonių veiklos vertinimui*, daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas. 2011. 218 p.
2. Aleknevičienė V. *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija, 2005. 272 p.
3. Aleliūnas I., Atkočiūnienė Z. Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*, 2010, Nr. 54, p. 7 – 16.
4. Beasley A. E. Auditing and assurance services. Prentice Hall Business Publishing. 14th edition.
5. Buškevičiūtė E. *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija. 2008. 441 p.
6. Dan M. I. On fiscality and financial audit. *Economic Science Series*. 2013, Vol. 22 Issue 2, p. 305-309.
7. Daujotaitė D. *Finansinis auditas*. Vilnius: VVAM, 2006. 189 p.
8. Daujotaitė D. *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*, daktaro disertacijos santrauka. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas. 2010. 40 p.
9. Daujotaitė D. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis. *Public economy and International relations*. 2011. p. 21 – 27.
10. Daujotaitė D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. *Viešojo politika ir administravimas: mokslo darbai*. 2009. Nr. 28. p. 29-39.
11. Daujotaitė D., Tarakavičiūtė I., Puškorius S. *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidykla. 2012. 449 p.
12. Davulis G. Lietuvos savivaldybių finansų struktūra ir jos raida. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2006. Nr. 2 (7), p. 40-45.
13. Gideikienė K. *Audito pagrindai*. Šiauliai: Šiaulių valstybinė kolegija. 2010. 141 p.
14. Grigore M. The sampling process in the financial audit. Technical practice approach. *Economic Science Series*. 2014, Vol. 23, Issue 1, p. 659-663.
15. Katkus A. Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika, 2001. Prieiga per internetą: <<http://ausis.gf.vu.lt/mg/nr/2001/04/04aud.html>>, (žiūrėta 2015 09 09).
16. Kaziliūnas A. Projekto auditas ir baigimas. *Viešojo politika ir administravimas: mokslo darbai*. 2008. Nr. 24. p. 49-59
17. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Tarnybos nuostatai. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Kontroles-ir-audito-tarnyba/930>>, (žiūrėta 2016 03 09).
18. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. 2011 m. veiklos ataskaita. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Veiklos-sritys/3043>>, (žiūrėta 2016 03 09).
19. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. 2012 m. veiklos ataskaita. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Veiklos-sritys/3043>>, (žiūrėta 2016 03 09).

20. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. 2013 m. veiklos ataskaita. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Veiklos-sritys/3043>>, (žiūrėta 2016 03 09).
21. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. 2014 m. veiklos ataskaita. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Veiklos-sritys/3043>>, (žiūrėta 2016 03 09).
22. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Išvada dėl Klaipėdos miesto savivaldybės 2014 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
23. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Finansinio (teisėtumo) audito ataskaita dėl Klaipėdos miesto savivaldybės 2014 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo vertinimo. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
24. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Tarnybos finansinio (teisėtumo) audito išvada už 2013 m. <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
25. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Išvada dėl Klaipėdos miesto savivaldybės 2013 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybei nuosavybės teisę priklausančio turto ir patikėjimo teisę valdomo valstybės turto ataskaitos, kitų ataskaitų, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo vertinimo <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
26. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Finansinio ir teisėtumo audito ataskaita dėl Klaipėdos miesto savivaldybės 2013 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybei nuosavybės teisę priklausančio turto ir patikėjimo teisę valdomo valstybės turto ataskaitos, kitų ataskaitų, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo vertinimo, <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
27. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Finansinio ir teisėtumo audito ataskaita dėl Klaipėdos miesto savivaldybės 2013 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybei nuosavybės teisę priklausančio turto ir patikėjimo teisę valdomo valstybės turto ataskaitos, kitų ataskaitų, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo vertinimo, <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
28. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Dėl Klaipėdos miesto savivaldybės 2012 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, savivaldybei nuosavybės teisę priklausančio turto ir patikėjimo teisę valdomo valstybės turto ataskaitos, kitų ataskaitų, savivaldybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, diponavimo vertinimo, <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).

29. Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba. 2016. Dėl Klaipėdos miesto savivaldybės patikėjimo teisė valdomo valstybės turto 2011 metų ataskaitos VT-01 (metinės) ir savivaldybės turto 2011 metų ataskaitos VT-02 (metinės), <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
30. Klaipėdos miesto savivaldybės patikėjimo teisė valdomo valstybės turto 2011 metų ataskaitos VT-01 (metinės) ir savivaldybės turto 2011 metų ataskaitos VT-02 (metinės) audito ataskaita, <<http://www.klaipeda.lt/lit/Auditai-ir-patikrinimai/3104>>, (žiūrėta 2016 03 09).
31. Lakis V. *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universitetas. 2007. 386 p.
32. Lakis V. Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis. *Informacijos mokslai*, 2006, t. 37, p. 64–72.
33. Lakis V. Išorės audito užuomazgos tarpukario Lietuvoje. *Ekonomika*. 2007. Nr. 78. p. 65 – 83.
34. Lakis V., Simonaitytė Ž. Assessment of the European Union structural assistance audit model. *Ekonomika*. 2011, Vol. 90 (3), p. 93-103..
35. Levišauskaitė K., Rūškys G. *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. 179 p.
36. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280973&p_query=&p_tr2=>>, (žiūrėta 2015 09 09).
37. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575. 2008 m. rugsėjo 1 d. Nr. 79-3098.
38. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.820E9B3007ED>>, (žiūrėta 2015 09 09).
39. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus įsakymas dėl valstybinio audito reikalavimų patvirtinimo. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225978&p_query=&p_tr2=2>>, (žiūrėta 2015 09 09).
40. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*. 1994 m. liepos 7 d. Nr. I-533. 2000 m. spalio 10 d. Nr. 91-2832.
41. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <<http://www.infolex.lt/ta/Default.aspx?Id=7&item=doc&SubMenu=3&aktoid=65125>>, [žiūrėta 2014 01 09].
42. LR audito įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=325076, (žiūrėta 2015 09 09).
43. LR valstybės kontrolė. Veiklos sritys. Prieiga per internetą: <<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=8>>, (žiūrėta 2015 09 09).

44. LR valstybės kontrolės įstatymas. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=41461>, (žiūrėta 2015 09 09).
45. Mackevičius J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Person. įm. „Lietuvos mokslas“. 2001. 827 p.
46. Mackevičius J. *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. 629 p.
47. Mackevičius J. Originali monografija apie Lietuvos audito sistemos kūrimo problema. *Ekonomika*, 2008, t. 81., p. 137-139.
48. Mackevičius J., Prancekvičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. *Pinigų studijos*, 2007, Nr. 1, p. 45 – 61.
49. Mačiulaitytė E. *Valstybės finansų ekonometrinis modeliavimas*: daktaro disertacija: fiziniai mokslai, matematika (01 P). Vilnius: Vilniaus Gedimino Technikos universitetas, 2007. 111 p.
50. McKee T. E. Evaluating Financial Fraud Risk During Audit Planning. *CPA Journal*. 2014, Vol. 84, Issue 10.
51. Oržekauskas P. *Valdymo ir veiklos audito pagrindai*. Kaunas: Technologija. 2012. 73 p.
52. Paukštienė I. *Auditas*. Klaipėda: 2012. Prieiga per internetą: <http://www.esparama.lt/es_parama_pletra/failai/ESFproduktai/2012_Auditas.pdf>, (žiūrėta 2015 09 09).
53. Raziūnienė D., Mackevičius J. *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. Vilnius: Vilniaus Universiteto leidykla, 2011. 221 p.
54. Segalovičienė I., Šnapštienė R. Viešojo administravimo stebėsenos ir vertinimo sistema į rezultatus orientuotame valdyme. *Naujoji viešojo vadyba*. 2011. p. 166- 193.
55. Užienė L., Staliūnienė D. J. Intelektinio kapitalo auditas: samprata, uždaviniai ir realios galimybės. *Ekonomika ir vadyba: mokslo darbai*. 2009. Nr. 14. p. 123 – 131.
56. Vaitkevičiūtė A. Finansinis (teisėtumo) auditas. 2011. Prieiga per internetą: <https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/A.Vaitkeviciute._Finansinio_audito_pagrindai__2011_10_25_.pdf>, (žiūrėta 2015 09 09).
57. Valstybinio audito reikalavimai. Patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26, (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija), (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija). Valstybės kontrolės interneto svetainė. <http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml>, (žiūrėta 2015 09 09).

Rusteikienė J. *Finansinis (teisėtumo) auditas: savivaldybės atvejis* / Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe įvertinamas Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 – 2014 m. finansinių (teisėtumo) auditų išvadų ir rekomendacijų įgyvendinamumas ir nauda savivaldybei. Darbe sprendžiama problema ir siekiama išsiaiškinti, kokia finansinio (teisėtumo) audito reikšmė ir nauda Klaipėdos miesto savivaldybės veiklai, kurioje atliekamas finansinis (teisėtumo) auditas. Pirmoje magistro darbo dalyje atliekama finansinio (teisėtumo) audito teorinė analizė. Atskleista finansinio (teisėtumo) audito samprata, reikšmė, rūšys, sritys, atlikėjai bei įtaka viešųjų finansų valdymui. Antroje magistrinio darbo dalyje pateikiami finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo metodai. Apibūdinamas audituojamo subjekto finansinės būklės vertinimo procesas, rodikliai, pateikiama finansinio (teisėtumo) audito išvadų ir ataskaitų reikšmė. Trečioje magistrinio darbo dalyje atliekamas finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo tyrimas. Lyginamos Klaipėdos miesto savivaldybės atliktų finansinio (teisėtumo) auditų išvados, nustatyti trūkumai ir pažeidimai, analizuojamas teikiamų rekomendacijų įgyvendinamumas. Magistrinio baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados, rekomendacijos ir priedai.

Pagrindiniai žodžiai: finansinis (teisėtumo) auditas, finansinio (teisėtumo) audito rezultatai, finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimas.

Rusteikienė J. *Financial (regularity) audit: the municipality case* / Master's Work in Financial markets. Supervisor doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, 2016.

ANOTATION

In the Master's final work evaluated Klaipeda City Municipality financial (regularity) audit conclusions, recommendations feasibility and benefits for municipality in 2011 – 2014. In the work solved problem in order to find out what is the financial (regularity) audit value and benefits for Klaipeda City Municipality and its activities. In the first Master's final work part made financial (regularity) audit theoretical analysis. Disclosed financial (regularity) audit concept, meaning, types of performers, influence for public finance management. In the second part of the work given financial (regularity) audit implementation methods. Described the audited subject's financial condition assessment process, indicators, provided financial (regularity) audit reports' value. In the third part of the work performed financial (regularity) audit research. Compared Klaipeda Municipality financial (regularity) audit findings, identified gaps and irregularities, analyzed recommendations feasibility. At the end given Master's final work conclusions, recommendations and annexes.

Key words: financial (regularity) audit, financial (regularity) audit results, financial (regularity) audit implementation.

Rusteikienė J. Finansinis (teisėtumo) auditas: savivaldybės atvejis/ Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016 – 68 p.

SANTRAUKA

Temos aktualumas. Viešųjų finansų valdymo procese vis didesnė reikšmė skiriama savivaldybių finansiniam auditui. Finansinis (teisėtumo) auditas turi ypač didelę reikšmę ne tik valstybės viešųjų finansų valdymo raidai, tačiau ir kiekvienam audituojamam subjektui, nes gerina biudžeto sudarymą, vykdymą bei valdymo procesus. Reguliarus finansinis (teisėtumo) auditas yra viena priemonių, suteikianti visuomenei didesnę pasitikėjimą. Vis dėl to, savivaldybių finansinio (teisėtumo) audito teorija mažai nagrinėta. Lietuvoje finansinio (teisėtumo) audito organizavimo, planavimo, atlikimo metodikos ir kitais klausimais neatlikta jokių tyrimų, nors praktinė patirtis nemaža. Lietuvai rengiantis tapti Europos Sąjungos (ES) nare ir ja tapus, finansinio (teisėtumo) audito metodika ir patirtimi imta dalytis su kitų šalių aukščiausiomis audito institucijomis. Tačiau ši praktinė patirtis nėra apibendrinta. **Kyla problema** - kokia finansinio (teisėtumo) audito reikšmė ir nauda Klaipėdos miesto savivaldybės veiklai, kurioje atliekamas finansinis (teisėtumo) auditas?

Tyrimo tikslas – įvertinti Klaipėdos miesto savivaldybės 2011 – 2014 m. finansinių (teisėtumo) auditų išvadų ir rekomendacijų įgyvendinamumą ir naudą savivaldybei.

Siekiant tyrimo tikslo sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. atskleisti teorinius finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo aspektus;
2. identifikuoti finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo metodus;
3. palyginti Klaipėdos miesto savivaldybės kontrolierių atliktų finansinių auditų ataskaitas už 2011 – 2014 m. ir taikomus vertinimo kriterijus;
4. ištirti savivaldybės kontrolierių nuomonę apie finansinio (teisėtumo) audito naudą ir reikšmę.

Tyrimo metodai: rengiant magistro baigiamojo darbo teorinę dalį naudota mokslinės literatūros, teisės aktų, sisteminė, apibendrinamoji analizė. Rengiant analitinę darbo dalį naudoti: lyginamasis, apibendrinamasis, dokumentų analizės tyrimo metodai.

Darbo rezultatai ir išvados: atlikta Klaipėdos miesto savivaldybės finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų analizė, atskleistos pagrindinės audito atlikimo ir jo rezultatų įgyvendinimo tendencijos, nustatyta, kad savivaldybės silpnoji vieta yra valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumas.

Darbo struktūra: Pirmoje magistrinio darbo dalyje atliekama finansinio (teisėtumo) audito teorinė analizė. Šiame skyriuje nagrinėjama finansinio (teisėtumo) audito samprata, reikšmė, rūšys, sritys, atlikėjai bei įtaka viešųjų finansų valdymui. Antroje magistro darbo dalyje pateikiami finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo metodai. Apibūdinamas audituojamo subjekto finansinės būklės vertinimo procesas, rodikliai, pateikiama finansinio (teisėtumo) audito išvadų ir ataskaitų reikšmė. Trečioje magistro darbo dalyje atliekamas finansinio (teisėtumo) audito įgyvendinimo tyrimas. Lyginamos Klaipėdos miesto savivaldybės atliktų finansinio (teisėtumo) auditų išvados, nustatomi trūkumai ir pažeidimai, analizuojamas teikiamų rekomendacijų įgyvendinamumas.

SUMMARY

Relevance of the topic. In public financial management process local government financial audit meaning is increasing. Financial (regularity) audit are the key not only to the state's public finance management development, but also for each audited subject, as it improves budgeting, management performance processes. Regular financial (regularity) audit is one of the measures, giving the public greater confidence. Nevertheless, the municipal financial (regularity) audit theory investigated not enough. In Lithuania financial (regularity) audit organization, planning, execution methodology and other issues have not been conducted in any research, even though there is sufficient practical experience. Lithuania's preparation to join the European Union (EU), and becoming part of it, organizations began to share with financial (regularity) audit methodology and experience. However, the practical experience is not generalized.

In the work **solved problem** in order to find out what is the financial (regularity) audit value and benefits for Klaipeda City Municipality and its activities.

Master's final work **aim** - evaluate Klaipeda City Municipality financial (regularity) audit conclusions, recommendations feasibility and benefits for municipality in 2011 – 2014.

Master's final work **tasks**:

1. Revealed financial (regularity) audit theoretical implementation aspects;
2. Identify financial (regularity) audit implementation methods;
3. Compare Klaipeda Municipality controllers made financial audit results and evaluation criteria for in 2011 - 2014.
4. Analyze Klaipeda Municipality controllers given opinion about the financial (regularity) audit benefits and value.

Research methods: literature, law, system, synthesis analysis, comparative, summative, document analysis methods.

The results and conclusions: made Klaipeda Municipality financial (regularity) audit reports analysis, revealed audit results, implementation trends, found out that in the municipality the weak point is public funds and asset management, asset's legitimacy disposal.

Work structure: in the first Master's final work part made financial (regularity) audit theoretical analysis. Disclosed financial (regularity) audit concept, meaning, types of performers, influence for public finance management. In the second part of the work given financial (regularity) audit implementation methods. Described the audited subject's financial condition assessment process, indicators, provided financial (regularity) audit reports' value. In the third part of the work performed financial (regularity) audit research. Compared Klaipeda Municipality financial (regularity) audit findings, identified gaps and irregularities, analyzed recommendations feasibility.

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

2016 - 04 - 18

Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas), Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto, bankininkystės ir investicijų katedros, finansų rinkų magistrantūros programos studijų studentė, Jurgita Rusteikienė patvirtinu, kad šis magistro baigiamasis darbas „Finansinis (teisėtumo) auditas: savivaldybės atvejis“:

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

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

(parašas)

(vardas, pavardė)

JURGITA RUSTEIKIENĖ

EL. PAŠTO ADRESAS: jurusteiki@stud.mruni.eu

TEL. NR.865203289

DARBAS BAIGTAS: 2016 04 14

DARBAS PRISTATYTAS Į KATEDRĄ: 2016 04 18