

LIETUVOS ŽEMĖS ŪKIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VADYBOS FAKULTETAS
Apskaitos ir finansų katedra

Sondra JUŠKEVIČIENĖ

VIDAUS AUDITAS SAVIVALDYBĖJE
Magistrantūros studijų baigiamasis darbas

Studijų sritis: Socialiniai mokslai
Studijų kryptis: Vadyba ir verslo
administravimas
Studijų programa: Žemės ūkio
buhalterinė apskaita ir finansai

Valstybinė kvalifikacinė komisija:

(Patvirtinta Rektoriaus 2005-04-11 įsakymu Nr. 427s)

Pirmininkas: prof. habil. dr. V.Lakis, Vilniaus universitetas

Nariai

1. Doc. dr. M. Genienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas
2. Lekt. dr. D. Jatkūnaitė, Lietuvos žemės ūkio universitetas
3. Doc. dr. N. Stončiuvienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas
4. Doc. dr. A. Slavickienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas
5. Doc. dr. N. Žaltauskienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas
6. Prof. habil. dr. J. Ramanauskas, Lietuvos žemės ūkio universitetas

Mokslinė vadovė: doc. dr. S. Palubinskienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas

Recenzentė: lekt. dr. A. Kustienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas

Katedros vedėja: doc. dr. M. Genienė, Lietuvos žemės ūkio universitetas

Oponentas: prof. habil. dr. K. Valužis, Lietuvos žemės ūkio universitetas

SANTRAUKA

Sondra JUŠKEVIČIENĖ

Vidaus auditas savivaldybėje

Magistratūros studijų baigiamasis darbas, 73 puslapiai, 8 paveikslai, 2 lentelės, 70 literatūros šaltinių, 8 priedai, lietuvių kalba.

RAKTINIAI ŽODŽIAI: vidaus auditas, vidaus kontrolė, savivaldybė, rizika, Europos Sąjungos fondai.

Tyrimo objektas – vidaus auditas savivaldybėje.

Darbo tikslas – išanalizavus vidaus audito organizavimo ypatumus ir nustatčius audito poveikį audituojamajam, įvertinti vidaus audito būklę savivaldybėje ir pateikti pasiūlymus vidaus audito veiklos tobulinimui.

Darbo uždaviniai:

- išanalizuoti vidaus audito sampratą, rūšis bei veiklos sritis;
- apžvelgti vidaus audito raidą ir teisinį reglamentavimą;
- išskirti ir išanalizuoti vidaus audito atlikimo etapus savivaldybėje;
- atlikti respondentų apklausą, įvertinti savivaldybės darbuotojų požiūrį į vidaus audito tarnybos veiklą.
- išanalizuoti vidaus audito savivaldybėje organizavimo prielaidas, tikslus ir apimtį;
- pateikti pasiūlymus dėl vidaus audito dabartinės būklės gerinimo savivaldybėje.

Tyrimo metodai – ekonominės literatūros analizė, Lietuvos Respublikos įstatymų, norminių dokumentų ir mokslo darbų analizė, palyginamoji analizė, apklausa, apibendrinimas, grupavimas, sintezė, grafinis vaizdavimas.

Tyrimo laikotarpis – 1995 m. - 2005 m.; 2004 m. spalio - gruodžio mėn. atlikta savivaldybės darbuotojų ir tarnautojų anketinė apklausa, siekiant išsiaiškinti darbuotojų požiūrį į vidaus audito tarnybos veiklą savivaldybėje ir tobulinimo galimybes.

Išanalizavus vidaus audito sampratą ir raidą Lietuvoje, išsiaiškinta, kad vidaus auditas yra svarbi sritis Lietuvai, tapusiai Europos Sąjungos nare. Tinkamai ir profesionaliai atliktas vidaus auditas padeda didinti savivaldybės efektyvumą, įgyvendinti jos veiklos strategiją, ūkinę ir finansinę politiką.

SUMMARY

Sondra Juškevičienė

Internal audit in the municipality

Graduate work of master's studies of 73 pages, 8 pictures, 2 tables, 70 references, 8 appurtenances. The paper is written in Lithuanian.

KEY WORDS: internal audit, internal control, municipality, risk, Europe Union funds.

Research object – internal audit in the municipality.

Research aim – to examine the internal audit situation, its performance in the municipality, present problems and solutions of internal audit, position to internal audit.

Research objectives:

- to analyze the internal audit concept, types and the realm of activities, to perform the internal audit theoretical analysis;
- to examine the internal audit evolve in Lithuania as well as international regularitions;
- to analyze the internal audit situation activities, the internal audit in the enterprise;
- to play respondent poll, to evaluate personel position to internal audit work in the municipality;
- to analyze the internal audit organization postulates, aims and spreads in the municipality;
- to present of internal audition actual the actual boucle betterment in the municipality.

Research methods – analysis of normative documents which regulate internal audit, monograph, logical analysis, describing analysis, contrast analysis, generalization.

Research time – 1995 – 2005 years; October – December of 2004 year accomplished personel of questionnaires research, with the view of see personel position to internal audit in the municipality.

The internal audit is very important to Lithuanian it was of Europe Union. Properly and professionally accomplished internal audit help to improve municipality activity, implement it work strategy, improves economical financial politics.

TURINYS

ĮVADAS.....	7
1. VIDAUS AUDITO SAMPRATA, RAIDA, RŪŠYS IR REGLAMENTAVIMAS.....	9
1.1. Vidaus audito samprata, rūšys ir veiklos sritys.....	9
1.2. Vidaus audito raida Lietuvoje ir kitose šalyse.....	16
1.3. Vidaus audito statuto ir etikos kodekso reikšmė, reglamentuojant audito procedūras	25
2. VIDAUS AUDITO SAVIVALDYBĖJE ORGANIZAVIMO TVARKA.....	30
2.1. ES reikalavimus atitinkančios vidaus audito teisinės bazės kūrimas savivaldybėje...	30
2.2. Vidaus audito funkcijos savivaldybėje.....	35
2.3. Vidaus audito savivaldybėje procesas ir etapai.....	39
2.3.1. Vidaus audito tarnyba ir jos veikla.....	39
2.3.2. Vidaus audito atlikimo etapai.....	46
3. VIDAUS AUDITO SAVIVALDYBĖJE ANALIZĖ IR PERSPEKTYVOS.....	59
3.1. Vidaus audito poveikis audituojamajam ir vertinimo problemas.....	59
3.2. Vidaus audito savivaldybėje būklės pagerinimo galimybės.....	65
IŠVADOS.....	67
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	69
PRIEDAI.....	74

PAGRINDINIŲ SĄVOKŲ ŽODYNĖLIS

Savivaldybė - valstybės teritorijos administracinis vienetas, turintis juridinio asmens statusą bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, įgyvendinamą per savivaldybės tarybą.

Vidaus auditas – nepriklausoma vertinimo funkcija, sukurta savivaldybės viduje, kaip tarnyba, kuri teikia konsultacijas įstaigos vadovybei ir kitų valdymo lygių darbuotojams ir kurios tikslas yra vertinti ir tobulinti visos savivaldybės veiklą.

Vidaus audito paskirtis savivaldybėje – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir gerinti įstaigos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir padėti įgyvendinti savivaldybei keliamus tikslus.

Vidaus audito tarnyba – savivaldybės struktūrinis padalinys, įkurtas įstaigos veiklai tikrinti ir vertinti.

Vidaus kontrolė – tai procesas, skirtas realiai garantuoti, kad bus įgyvendinti įmonės svarbiausi tikslai, kurie visiškai užtikrintų kontrolės sistemą, kuri padėtų laiku atskleisti ir pašalinti neatitikimus ir trūkumus, padėtų padidinti darbo efektyvumą.

IVADAS

Vidaus audito sistema svarbi sritis Lietuvai, tapusiai Europos Sąjungos nare. Todėl auditas Lietuvoje tampa vis labiau populiariesnis. Vidaus auditas ir toliau turi būti vykdomas pagal Vidaus auditorių instituto nustatytus tarptautinius standartus bei Europos komisijos reikalavimus ir nuorodas.

Tinkamai ir profesionaliai atliktas vidaus auditas padeda didinti valdymo institucijos veiklos efektyvumą, įgyvendinti jų veiklos strategiją, ūkinę ir finansinę politiką, atskleisti rezervus veiklai plėtoti ir jų tęstinumui garantuoti, teikti joms informaciją, analitinę medžiagą, vertinimus, rekomendacijas ir patarimus, susijusius su audituojamąja veikla.

Šių dienų ekonominės krypties mokslo darbai ir publikacijos bei kai kurios žiniasklaidos priemonės labai aktyviai propaguoja taip vadinamą audito koncepciją. Ši profesija Lietuvoje nauja ir jos atstovams neretai tenka įrodinėti įstaigų vadovams vidaus audito naudą. Siekiant vidaus auditoriaus pripažinimo ir vertinimo, svarbų darbą atlieka Lietuvos vidaus auditorių asociacija [55]. Ir tik pastarosios dėka jau pradedama į vidaus auditą žiūrėti plačiau ir giliau, o ne tik kaip į tam tikrų įstaigos veiklos sričių tikrinimą.

Reikia pažymėti, kad vien tik vidaus audito tarnybos gero darbo neužtenka, įstaigoje turi būti sukurta patikima vidaus kontrolės sistema, nes ji valdymo institucijose turi veikti nuolat. Vidaus audito tarnyba turi užtikrinti efektyvų įstaigos iškeltų tikslų įgyvendinimą ir sukurti gerą vidaus kontrolės sistemą.

Lietuvos vidaus audito sistemos kūrimo pradžia laikoma 1997 m. liepos 31 d., kai Vilniaus miesto įmonių registre buvo įregistruota Vidaus auditorių asociacija. Pagrindiniai jos tikslai – ginti vidaus auditorių profesinius interesus, kelti jų profesinę kvalifikaciją, rengti nacionalinius vidaus audito standartus, bendradarbiauti su kitų valstybių analogiškomis organizacijomis ir kt.

Vidaus audito srityje daugiausia pažengta valstybės institucijose, o taip pat ir savivaldybėse, kurių vadovai suprato vidaus audito būtinumą, nes jis padeda įstaigoms užtikrinti efektyvią jos veiklą. Šiose įstaigose sutelkami auktos kvalifikacijos darbuotojai, kurių vienas iš veiklos tikslų yra vertinti bei teikti rekomendacijas įstaigos vadovybei.

Nepaisant to, vidaus audito veiklos organizavimo procedūra lieka neaiški daugeliui organizacijų, o taip pat ir savivaldybėms. Tai sunkina vidaus audito procedūros atlikimą praktikoje.

Tyrimo objektas – vidaus auditas savivaldybėje.

Darbo tikslas – išanalizavus vidaus audito organizavimo ypatumus ir nustačius audito poveikį audituojamajam, įvertinti vidaus audito būklę savivaldybėje ir pateikti pasiūlymus vidaus audito veiklos tobulinimui.

Darbo uždaviniai:

- išanalizuoti vidaus audito sampratą, rūšis bei veiklos sritis;
- apžvelgti vidaus audito raidą ir teisinį reglamentavimą;
- išskirti ir išanalizuoti vidaus audito atlikimo etapus savivaldybėje;
- atlikti respondentų apklausą, įvertinant savivaldybės darbuotojų požiūrį į vidaus audito tarnybos veiklą.
- išanalizuoti vidaus audito savivaldybėje organizavimo prielaidas, tikslus ir apimtį;
- pateikti pasiūlymus dėl vidaus audito dabartinės būklės gerinimo savivaldybėje.

Tyrimo metodai:

- ekonominės literatūros analizė, Lietuvos Respublikos įstatymų, norminių dokumentų ir mokslo darbų ir kitų publikacijų analizė;
- palyginamoji analizė;
- apklausa;
- apibendrinimas;
- grupavimas;
- sintezė;
- grafinis vaizdavimas.

Tyrimo laikotarpis – 1995 m. - 2005 m.; 2004 m. spalio - gruodžio mėn. atlikta savivaldybės darbuotojų ir tarnautojų anketinė apklausa, siekiant išsiaiškinti darbuotojų požiūrį į vidaus audito tarnybos veiklą savivaldybėje ir tobulinimo galimybes.

Išanalizavus vidaus audito sampratą ir raidą Lietuvoje, tinkamai išsiaiškintos vidaus audito ir vidaus kontrolės sąvokos ir priežastys kodėl jos yra tapatinamos, pateiktas savivaldybės vadovų ir tarnautojų požiūris į vidaus audito tarnybos reikalingumą.

Pateikta publikacija Šiaulių universiteto mokslo darbuose:

Juškevičienė S. Vidaus audito tarnybos atsiradimo priežastys savivaldybėje ir požiūris į vidaus auditą.// Humanitariniai mokslai. Šiaulių universiteto mokslo darbai. 2005, Nr.5. P. 137-141. ISSN 1648-8776.

1. VIDAUS AUDITO SAMPRATA, RAIDA, RŪŠYS IR REGLAMENTAVIMAS

1.1. Vidaus audito samprata, rūšys ir veiklos sritys

Ekonominėje literatūroje vidaus auditas apibūdinamas įvairiai:

Spencer Piccket K. [67, p. 21] teigia, kad vidaus auditas yra nepriklausoma vertinimo funkcija, sukurta įstaigos viduje kaip tarnyba ir apimanti įstaigos vidaus kontrolės adekvatumo ir efektyvumo tyrimą ir įvertinimą.

Gawyer L. [68, p. 10] nuomone, vidaus auditas – tai sisteminis ir objektyvus įstaigos veiklos ir vidaus kontrolės vertinimas, siekiant nustatyti, ar finansinė ir veiklos informacija yra teisinga ir patikima, ar rizika nustatyta ir valdoma, ar laikomasi įmonės politikos ir procedūrų, ar atitinka standartus, ar ištekliai naudojami efektyviai, ar pasiekti numatyti tikslai.

Liaučius J. [17, p. 2] teigia, kad vidaus auditas yra struktūrinis padalinys, kurio tikslas – būti sąžiningu, objektyviu ir kompetentingu patarėju administracijai, vadovui, ministrui, departamento direktoriui, valstybės kapitalo įmonių vadovams.

Tačiau minėti autoriai dažniausiai cituoja JAV vidaus auditorių instituto pateiktą apibrėžimą, t.y. „vidaus auditas yra nepriklausoma kontrolės forma, veikianti įstaigos viduje ir apimanti veiklos tikrinimą ir įvertinimą“.

Autorės manymu, vidaus auditas yra nepriklausoma nuo vertinamo objekto veiklos kontrolės forma, sukurta įstaigos viduje jos veiklai tikrinti bei teikti rekomendacijas institucijos valdymui bei apskaitai gerinti, pavaldi ir atskaitinga įstaigos vadovui.

Mackevičius J. [36, p. 665] supranta vidaus auditą kaip įstaigos kontrolės sistemos sudėtinę dalį, naudojamą įstaigos turtui išsaugoti, veiklos efektyvumui padidinti ir numatyta valdymo politikai garantuoti. Autorė mano, kad vidaus auditas turi būti suprantamas ne kaip sudėtinė vidaus kontrolės sistemos dalis, bet kaip atskiras įstaigos padalinys, nepriklausoma nuo kitų valdymo sričių, kontrolės forma. Vidaus auditas veikia lygiagrečiai su vidaus kontrolės sistema. Vidaus audito pagrindinis tikslas yra padėti gerai funkcionuoti vidaus kontrolės sistemai, kuri turi sukurti institucijos vadovybę, o ne vidaus audito skyrius, kaip linę manyti kai kurie praktikos darbuotojai.

610 tarptautiniame audito standarte [58] „Vidaus audito reikšmė“ nurodyti 3 pagrindiniai vidaus audito tikslai.

- *Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų priežiūra.* Už apskaitos ir kontrolės sistemos sukūrimą yra atsakinga įstaigos vadovybė, kuriai nuolat reikia informacijos valdymo

sprendimams priimti ir veiklai tvarkyti. Vidaus audito tarnyba, stebėdama apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų veiklą, rekomenduoja priemones joms tobulinti.

- *Finansinės ir kitokios informacijos tikrinimas valdymo tikslams.* Vidaus auditas siekia nustatyti šios informacijos patikimumą. Tam naudoja įvairius testus ir procedūras, klasifikuoja, sistemina, apibendrina ir analizuoja informaciją.

- *Ūkinių finansinių operacijų ekonominės prasmės, reikšmingumo ir efektyvumo tyrimas.* Vidaus auditas tikrina ir įvertina apskaitos sistemą, finansinių ataskaitų sudarymą, kitų operacijų tvarkymą, nustato jų logiškumą, nustato, ar viskas įstaigoje daroma pagal nustatytą politiką, planus ir procedūras, ieško būdų sumažinti įstaigos nuostolius ir išplėsti jos veiklą, tikrina turimų duomenų patikimumą ir numato jų panaudojimo galimybę, įvertina atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų kokybę, pateikia įmonės veiklos tobulinimo rekomendacijas ir kt.

Vertinant šiuos vidaus audito tikslus, autorė mano, kad vidaus auditas skirtingai negu išorės auditas yra skirtas patikrinti valstybės institucijos veiklą, ne vien finansinę atskaitomybę. Vidaus audito darbo apimtis ir tikslai labai įvairūs, priklauso nuo įmonės dydžio, veiklos pobūdžio, apimtinių, organizacine struktūra ir kitais parametrais, jis atliekamas skirtingose vidaus ir išorės aplinkose. Todėl rasti bendrą požiūrį į vidaus auditą, nustatyti jo raidos tendencijas labai sudėtinga. Ir vis dėl to per paskutinius metus buvo paskelbta naujų vidaus audito idėjų, gerokai praplėtusių vidaus audito sampratą.

Ekonominėje literatūroje aprašomos įvairios audito rūšys, pateikiami skirtingi jų klasifikavimo požymiai. Mackevičius J. [37, p. 669] vidaus auditą klasifikuoja pagal veiklos sritis, atlikimo dažnumą, laiką, apimtį ir kitus požymius (1 pav.).

Pagal veiklos sritis vidaus auditas skirstomas į:

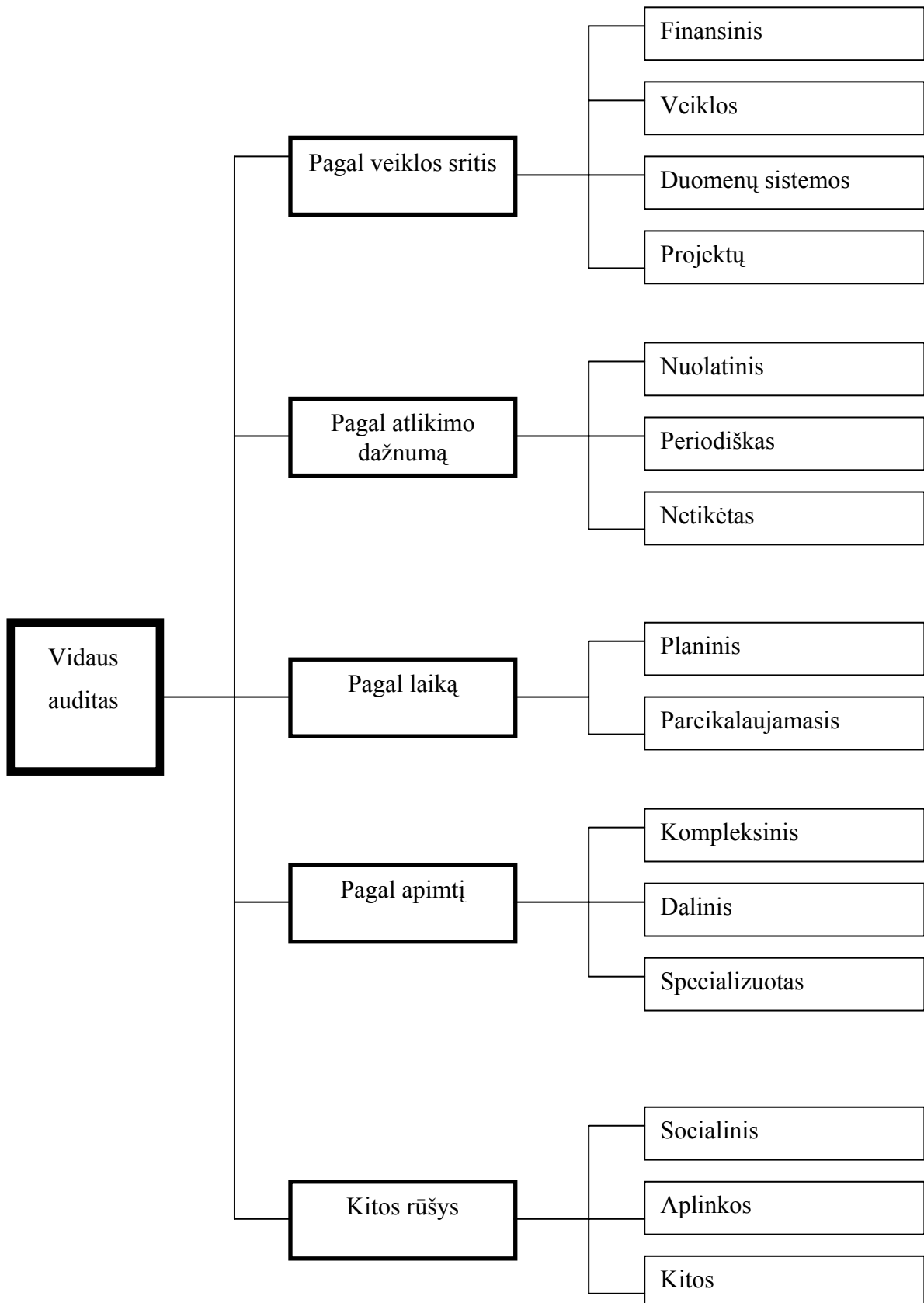
- finansinį auditą;
- veiklos auditą;
- duomenų sistemos auditą;
- projektų auditą.

Finansinio audito paskirtis – tikrinti, ar teisingai rengiama finansinė atskaitomybė, tvarkoma buhalterinė apskaita, ar ji atitinka galiojančius teisės aktus.

Veiklos auditas atliekamas siekiant patikrinti, kaip vykdomi įmonės vadovybės planai ir procedūros, įvertinti įmonės veiklos veiksmingumą, turto apsaugą ir išteklių panaudojimą.

Duomenų sistemos auditas atliekamas siekiant patikrinti įmonės informacijos saugumą, programinės įrangos panaudojimą bei naujų informacijos sistemų kūrimo tikslingumą.

Projektų audito paskirtis – nustatyti, ar vykdomos projektų lėšų panaudojimo ir kitos specialiųjų projektų sąlygos, ar pasiektas numatytas rezultatas.



1 pav. Vidaus audito rūšys [37]

Vidaus auditas pagal atlikimo dažnumą skirstomas į:

- nuolatinį auditą;
- periodišką auditą;
- netikėtą auditą.

Nuolatinis auditas dažniausiai atliekamas didesnėse įstaigose ar tose srityse, kurioms būdingi didelės rizikos elementai, sudėtingi sandoriai ar didelė sandorių apimtis. Nors tokiu atveju reikia, kad audito darbuotojų būtų paskirta nuolat dirbti tam tikroje srityje, bet nuolatinio audito privalumas yra tas, kad ši sritis nuolat tikrinama ir taip sumažinama tam tikra rizika. Nuolatinis auditas užtikrina nuolatinę kontrolę ir leidžia auditoriams specializuotis.

Periodiškas auditas gali būti atliekamas, kai manoma, kad jis būtinas. Šios srities auditas atliekamas dažniausiai. Jo dažnumą lemia daugelis veiksnių, pavyzdžiui, praėjusio laikotarpio audito rezultatai, rizikos įvertinimas, valdymo sistemos, ekonominės aplinkos pasikeitimai ir kt. Dėl ribotų audito išteklių kiekvienos įstaigos srities auditas gali būti kasmet neatliekamas. Jeigu tam tikram savivaldybės padaliniui ar veiklos sričiai nebuvo numatytas dažnesnis auditas, tai vidaus audito tarnyba turėtų periodiškai stebėti tą padalinį ar sritį, kad galėtų nustatyti, ar pagal esamas sąlygas reikia paankstinti kito audito datą.

Netikėtas auditas dažniausiai atliekamas tose srityse, kurioms būdingos didelės grynujų pinigų apimtys, kai kyla įtarimų dėl nelegalios veiklos, įstatymų reikalavimų, įstaigos veiklos politikos nepaisymo. Netikėtas auditas gali būti atliktas kaip visa apimantis patikrinimas arba kaip audito dalis. Pavyzdžiui, vidaus audito tarnyba gali teisėtai atlikti vertybinių popierių skaičiavimą arba netikėtai audituoti sritį, kurioje ankstesnis auditas nustatė esant silpną vidaus kontrolės sistemą. Netikėtam auditui tam tikrais atvejais reikia daugiau auditorių, kad būtų kontroliuojamas dokumentų tikrinimas ir būtų galima auditą atlikti greičiau. Pagrindinis šio audito privalumas – netikėtumas. Vidaus auditoriai turi galimybę atlikti auditą ir kontroliuoti dokumentus tokius, kokie jie yra. Netikėtas auditas reikalauja nuodugnaus pasirengimo ir tikslaus veiksmų plano.

Laiko požiūriu vidaus auditas gali būti skirstomas į:

- planinį;
- pareikalaujamąjį.

Planinis auditas atliekamas pagal planą, sudarytą ataskaitiniams metams.

Pareikalaujamas auditas atliekamas savivaldybės vadovų sprendimu.

Pagal apimtį vidaus auditas gali būti skirstomas į:

- kompleksinį;
- dalinį;
- specializuotą.

Kompleksinio audito pagrindinis tikslas – atlikti visapusišką įmonės veiklos patikrinimą.

Dalinio audito tikslas – tikrinti ne visą įmonės veiklą, o tik tam tikras veiklos sritis, funkcijas ar padalinius.

Specializuotas auditas toks, kai keliuose padaliniuose tikrinamos tos pačios veiklos sritys, pavyzdžiui, pirkimų ar pardavimų operacijos.

Pastaraisiais metais vis dažniau kalbama apie kitas vidaus audito rūšis, pabrėžiant vidaus audito veiklos sričių išplėtimą. Dažniausiai minimos socialinio ir aplinkos audito rūšys.

Socialinis auditas – tarnautojų tarpusavio santykių, vartotojų poreikių ir suinteresuotų įmonės veikla asmenų interesų tyrimas.

Aplinkos auditas – racionalaus išteklių naudojimo, supančios aplinkos (oro ir vandens užterštumas, transporto sistema ir kt.), darbo saugumo ir kt. tyrimas.

Lakis V. ir Rakštikas R. [13, p. 15-16] pateikia šias vidaus audito rūšis:

- finansinis auditas;
- veiklos našumo auditas;
- efektyvumo auditas;
- programos ir politikos apžvalgos auditas.

Autorės nuomone, ši klasifikacija šiek tiek skiriasi nuo anksčiau pateiktos. Čia išskiriamas efektyvumo bei programos ir politikos apžvalgos auditas. Efektyvumo auditas nagrinėja alternatyvios veiklos variantus. Pavyzdžiui, gali būti nagrinėjama, kaip reklama per nacionalinę televiziją ir periodinę spaudą padeda įmonei pasiekti savo tikslus. Atliekant programos ir politikos apžvalgą, įvertinami organizacijos ir programos tikslai.

Auditoriai Fress P. ir Warren C. [69, p. 164] kiek kitaip klasifikuoja vidaus auditą. Jie išskiria administracinį auditą ir apskaitos auditą. Jų manymu, administracinis auditas apima procedūras ir įrašus, kurie padeda valdymui pasiekti biznio tikslus. Pavyzdžiui, remiantis dokumentais apie produkciją, pagamintą su defektais, valdytojai gali įvertinti darbuotojų darbą ir tokiu būdu kontroliuoti produkcijos kokybę. Apskaitos auditas apima procedūras ir įrašus, kurie visų pirma susiję su finansinių ataskaitų patikrinimu ir turto saugumu. Pavyzdžiui, procedūros atliekamos tam, kad visi sandėriai yra dokumentuojami remiantis bendrai priimtais apskaitos principais, padeda užtikrinti finansinių dokumentų patikrinimą.

Tarptautinio vidaus auditorių instituto leidžiamame žurnale „Vidaus auditorius“ (Internal auditor) [70, p. 30-33] išskiriama dar viena, kasdien vis didesnę reikšmę įgyjanti, vidaus audito rūšis. Tai mini-žaliasis auditas. Jo funkcija yra užtikrinti labai svarbią ir jautrią planetos grandinę: gamta – žmogus – racionalus išteklių naudojimas – sveikata – darbo saugumas – kokybė. Kiekviena įstaiga audito pagalba turi nedelsdama spręsti su jos veikla susijusias gamtos saugos problemas.

Vidaus auditas stebi visas veiklos sritis. Tam tikrais veiklos periodais būna sunku pasakyti, kuriai veiklos sričiai vidaus auditas turi skirti daugiausia dėmesio. Vidaus audito sistema turi būti aktyvi ir lanksti, kad galėtų greitai prisitaikyti prie besikeičiančių situacijų, sutelkti dėmesį į tam tikras veiklos sritis tuo metu, kai reikalinga. Labiausiai išskirtinos šios vidaus audito sritys arba funkcijos (1 lentelė):

1 lentelė

Vidaus audito sritys ir funkcijos

Eil. Nr.	Vidaus audito sritys	Vidaus audito funkcijos
1.	Turto apsauga	Turi nustatyti, ar yra įstaigoje turto apsaugos sistema, kuri apsaugotų turtą nuo vagysčių ir išėikvojimų; ar įstaigos darbuotojai garantuoja turto apsaugą, ar jie pasirašę įsipareigojimus būti už tą ar kitą turtą atsakingi; ar turtas apdraustas; ar racionaliai naudojamos medžiagos ir kiti materialiniai ištekliai; kokiomis sąlygomis laikomi gryni pinigai ir įvairūs vertybiniai popieriai ir kt.
2.	Apskaitos ir finansinių ataskaitų būklės tikrinimas	Turi įvertinti buhalterijos tarnybos darbuotojų kvalifikaciją ir profesinį pasirengimą; ar vyriausias buhalteris teisingai padalijęs darbą buhalterijos darbuotojams, ar jie laikosi pareiginių instrukcijų; ar naudojamos racionalios ir pažangios apskaitos formos ir metodai; apskaitos kompiuterizavimo lygi; ar vyriausias buhalteris imasi priemonių apskaitos darbuotojų darbui palengvinti, klaidoms sumažinti, apskaitos informacijos kokybei, analitiškumui ir operatyvumui padidinti.
3.	Darbo ir atskaitomybės paskirstymo kontrolė	Turi patikrinti, ar patvirtintos visų pareiginės instrukcijos, ar jie atlieka numatytas užduotis. Manoma, kad nereikėtų darbuotojams atlikti tas pačias operacijas, reikia siekti, kad jie gautų daugiau įvairių darbų. Auditoriai turi įvertinti, ar darbas paskirstomas objektyviai, t.y. pagal darbuotojų profesinį pasirengimą, ar pagal kitus subjektyvius požymius (giminystę, simpatijas, tarpininkavimą ir pan.), ar toks paskirstymas padeda įmonei vykdyti pagrindinius tikslus. Vienas svarbiausių vidaus audito uždavinių – rūpintis, kad būtų numatyta kiekviena darbuotojo atsakomybė už tam tikrą darbą ar veiklos sritį.
4.	Visų rūšių pažeidimų ir piktnaudžiavimų atskleidimas	Turi atskleisti sąlygas, aplinkybes ir priežastis, palankias pažeidimams ir piktnaudžiavimams daryti; darbuotojų veiksmus, kenksmingus įstaigai; išorinius asmenų veiksmus, kenksmingus įstaigai; darbuotojų darbo drausmę; ar visi finansiniai sandoriai tiksliai sudaryti, ar jie atitinka valstybės institucijos politiką.
5.	Informacijos, kurios reikia įstaigos	Turi pateikti savivaldybės vadovybei tam tikrą

	vadovybei, teikimas	informaciją, kurios reikia įvairiems valdymo ir strateginiams sprendimams priimti. Jie turi užtikrinti, kad ši informacija būtų objektyvi ir patikima. Svarbi vidaus auditorių teikiamos informacijos rūšis – jų rekomendacijos. Vidaus auditoriai turi ieškoti būdų savivaldybės išlaidoms ir nuostoliams mažinti, pelningumui didinti, paslaugoms plėtoti ir kt.
--	---------------------	--

Sudaryta autorės pagal: Mackevičius J., 1998; Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253, Vilnius.

Bet kuri veikla, kurios imasi organizacija, turi tam tikrą rizikos laipsnį. Vienas pagrindinių vidaus audito uždavinių – nustatyti visas galimas rizikos sritis ir užtikrinti, kad rizika būtų tinkamai kontroliuojama. Žinoma, vidaus auditas negali pakeisti valdymo kontrolės funkcijų – tai vadovybės užduotis, tačiau jo uždavinys – įspėti savivaldybės vadovybę apie galimus pavojus. Vidaus auditas turi nuolat stebėti pagrindines rizikos rūšis.

Rinkos ekonomikos šalyse nėra aiškių taisyklių, kurios reglamentuotų vidaus auditą. Tačiau nuolat pabrėžiama būtinybė sukurti efektyvią vidaus audito sistemą. Efektyvia laikoma sistema, kuri padeda garantuoti tokią įstaigos finansinę ir ūkinę politiką, kai jos veikla efektyvi. Vidaus audito sistema turi būti pakankamai lanksti, „jausti“ organizacijos išorės ir vidaus aplinką, besikeičiančias sąlygas ir aplinkybes. Kuriant vidaus audito sistemą būtina atsižvelgti į tai, kad žmonės apskritai priešinasi kontrolei, nenori, kad jų veikla būtų stebima, kad atlikti darbai būtų tikrinami. Todėl, autorės manymu, reikia įvertinti, kaip darbuotojai reaguoja į kontrolę, ir būtina išaiškinti vidaus audito svarbą.

Mackevičiaus J. [37, p. 666] nuomone, vidaus auditas turi apimti organizacinės struktūros, atsakomybės, įgaliojimų perdavimo ir stebėjimo procedūrų tikrinimą, planavimo ir koordinavimo, valdymo informacinių sistemų efektyvumo, žmogiškųjų išteklių tikrinimą, taip pat kontroliuoti, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų. Vidaus auditas turi patvirtinti, kad kontrolės aplinkos svarba suprantama visuose organizacijos valdymo lygiuose ir kad kontrolė nėra ignoruojama aukštesniuose valdymo lygiuose.

Mackevičius J. [36, p. 621] pabrėžia, kad be vidaus audito tarnybos, įstaigose nėra ir negali būti efektyvios vidaus kontrolės sistemos, negali būti kalbos ir apie gerus finansinius rezultatus. Todėl visiškai sutinka autorė su Mackevičiaus J. nuomone, kad valstybės institucijose turėtų funkcionuoti savarankiškos vidaus audito tarnybos. Vidaus audito tarnybos ir jos vadovo savarankiškumas bei tam tikra struktūrinė nepriklausomybė, kai šios tarnybos negali įtakoti ir neįtakoja kiti struktūrinių padalinių vadovai, yra svarbiausia prielaida teikiant veiksmingas paslaugas valstybės institucijų vadovybėms. Taip pat autorė atkreipia dėmesį į tą faktą, kad vidaus audito veiksmingumas labai priklauso nuo jį atliekančių darbuotojų kvalifikacijos.

Siekiant išvengti kvalifikuotų darbuotojų praradimo, reikėtų užtikrinti teisingą ir motyvuotą karjeros vystymą, numatant tokias perspektyvas, kaip perkėlimas į aukštesnes pareigas, mobilumas, perkėlimas į atsakingas administracines pareigas ir kt.

Išanalizavus vidaus audito sampratą, rūšis ir veiklos sritis autorė teigia, kad:

- vidaus auditas – tai nepriklausoma forma, veikianti įstaigos viduje ir apimanti jos veiklos tikrinimą ir įvertinimą;
- vidaus auditas stebi visas organizacijos veiklos sritis. Labiausiai išskirtinos yra šios: turto apsauga; apskaitos ir finansų ataskaitų būklės tikrinimas; darbo ir atsakomybės paskirstymo kontrolė; visų rūšių pažeidimų ir piktnaudžiavimų atskleidimas bei informacijos, kurios reikia įstaigos vadovybei, teikimas.

1.2. Vidaus audito raida Lietuvoje ir kitose šalyse

Vidaus auditas, kaip savarankiška veiklos sritis, savo egzistavimą pradėjo tik XX a. 5-ajame dešimtmetyje, kai 1941 m. buvo įsteigta pirmoji vidaus auditorių profesinė organizacija – Vidaus auditorių institutas (JAV). Pirmasis profesinis vidaus auditorių atestavimas buvo suorganizuotas tik 1974 m. (pirmasis išorės auditorių atestavimas įvyko 1896 m.), o pirmieji profesinės praktikos standartai buvo išleisti tik 1978 m. Vidaus audito vaidmuo organizacijos valdymo struktūroje nuolat keičiasi. Pastarųjų metų korporaciniai skandalai JAV ir visame pasaulyje iš esmės keičia reikalavimus, keliamus vidaus audito atlikimo kokybei, auditorių kvalifikacijai ir jų organizaciniam statusui.[33, p. 18]

Vidaus auditas Lietuvoje – dar nauja veiklos kryptis ir jos vystymasis yra gana sudėtingas. Kuriant Lietuvos vidaus audito sistemą, iškyla daug problemų, neiškumų ir klausimų: kaip organizuoti ir planuoti vidaus auditorių darbą; kokios turėtų būti vidaus auditorių teisės, pareigos ir atsakomybė; kaip įforminti audito rezultatus; kokius testus ir procedūras taikyti; kaip įvertinti audito riziką ir kt.

Autorė pritaria Švedui V. [56, p. 11] ir Valužiui K. [58, p. 3], kad vidaus auditas nėra joks atradimas, o seniai egzistuojanti ir būtina ūkinės veiklos tarnyba, be kurios šiandien negyvena nė viena įmonė Vakarų valstybėse. Ji nebūtų naujiena ir mūsų valstybėje, jeigu atkūrus valstybingumą nebūtų sugriauta anais laikais visiems gerai žinoma žinybinė kontrolė. Šiandien reikėtų tik ją patobulinti, priderinti prie pasikeitusių ūkininkavimo sąlygų. Žinybinė kontrolė buvo sunaikinta, o vietoj jos nieko nesukurta. Įmonės buvo paliktos be vidaus kontrolės tokiu sudėtingu pereinamuoju laikotarpiu, kai keitėsi visa ūkininkavimo sistema, nuosavybės formos, kai buvo privatizuojamas valstybės turtas. Valužio K. [58, p. 3] nuomone reikia tiesiog pažvelgti

į praeitį, ir pamatysime, kad dar daugelis darbuotojų tebeturi didžiulę patirtį, tik reikia sugebėti ją pritaikyti naujomis sąlygomis ir naujais pavadinimais.

Lakio V. [13, p. 115] nuomone, vidaus audito kūrimosi pradžia Lietuvoje laikytini 1995 metai. Tais metais Lietuvos banko valdyba patvirtino Komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarką [18, p. 37-40] ir įpareigojo komercinius bankus kurti vidaus audito tarnybas. Kadangi Komercinių bankų vidaus audito tarnybos nuostatai nebuvo tobuli ir išsamūs (vėliau, nuo 2000 m. jie buvo patobulinti [19, p. 37-41]), jų patvirtinimo faktas, kaip mano minėtas autorius, rodo vidaus audito atsiradimą. Mackevičius J. [37, p. 14] kitaip nei Lakis V., vidaus audito atsiradimą Lietuvoje laiko 1997 metus, kai Vilniaus miesto įmonių rejestre buvo įregistruota Vidaus auditorių asociacija (toliau – VAA).

Vidaus audito sukūrimą paskatino ar paspartino Europos Komisijos išvados dėl Lietuvos rengimosi stoti į Europos Sąjungą. Prieš investuodami į mūsų šalį, užsienio investuotojai pirmiausia domisi, kaip čia naudojamos lėšos, koks finansinės veiklos efektyvumas. Siekiant propaguoti vidaus auditą, kelti vidaus auditorių kvalifikaciją, ginti jų profesinius interesus, tobulinti vidaus audito atlikimo metodikas ir įgyvendinti kitus tikslus, įvairiose šalyse kuriamos vidaus audito organizacijos: institutai, draugijos ir pan. Dabar daugiau kaip 100 pasaulio šalių turi nacionalines vidaus audito organizacijas. Daugelis jų priklauso regioninėms vidaus audito organizacijoms: JAV, Lotynų Amerikos, Europos, Afrikos ir Azijos.

Autorė trumpai apibūdina Europos ir JAV vidaus audito profesijos prestižą, formuojant vidaus auditorių profesinę etiką, bendradarbiaujant su įvairių šalių nacionalinėmis audito organizacijomis.

Europos vidaus audito institucija yra Generalinė asamblėja, kuri priima svarbiausius sprendimus dėl vidaus audito būklės ir plėtros Europoje. Konfederacija palaiko glaudžius ryšius su kitomis regioninėmis vidaus audito institucijomis ir ypač su JAV vidaus auditorių institutu.

JAV vidaus audito institutą įkūrė nedidelė aktyvių vidaus auditorių grupelė. Per palyginti trumpą laiką buvo įkurti jo padaliniai Kanadoje, Didžiojoje Britanijoje ir kitose šalyse. Institutas turi 70 000 narių daugiau kaip iš 120 šalių.

JAV vidaus auditorių institutas tapo tarptautine profesine institucija, užsiimančia vidaus audito skatinimu ir plėtra pasauliniu mastu. Daugelio pasaulio šalių nacionalinės vidaus audito organizacijos pripažįsta ir laikosi JAV vidaus auditorių instituto parengtų vidaus audito standartų ir vidaus auditorių etikos kodekso.

JAV vidaus auditorių instituto veikla labai plati. Ji apima:

- tarptautinių profesinių vidaus audito standartų rengimą;
- mokslinių tyrimų vykdymą ir informacijos teikimą savo nariams ir pasaulio visuomenei apie vidaus auditą, vidaus kontrolę ir kitą susijusią veiklą;

- tarptautinių konferencijų ir seminarų organizavimą siekiant supažindinti savo narius su vidaus praktika, vykdomą įvairiose pasaulio šalyse;
- vidaus auditorių rengimą, perkvalifikavimą, profesinių interesų gynimą ir kt.

Apmokymas yra vienas iš svarbiausių poreikių vidaus auditoriams visame pasaulyje, nuo pagrindinių vidaus kontrolės kursų iki sudėtingesnių kursų audito informacijos sistemų ir naujų metodų, tokių kaip savaiminio kontrolės ir rizikos valdymas, klausimais. Keli stambūs nacionaliniai institutai pradėjo programas, kurių tikslas yra tiekti mokymo paramą mažiau pažengusiems padaliniais. Tarptautinis Vidaus Auditorių Institutas (TVAI) sudarė Pasaulinės Profesijos Plėtros programą, kurios tikslas – rengti seminarus tarptautiniu mastu [42, p. 2].

Prie vidaus auditorių instituto 1976 metais buvo įkurtas Tyrimų fondas, kurio pagrindinis tikslas – atlikti įvairių vidaus audito problemų mokslinius tyrinėjimus. 1996 metais fondas ištyrė vidaus audito praktikos skirtumus įvairiose šalyse. Buvo konstatuota, kad vidaus auditas yra labai efektyvi veikla, kurią vykdydama įstaiga užsitikrina, jog rizika, su kuria ji susidurs, bus tinkamai suprasta ir valdoma. Fondas rėmė daugiau kaip 100 įvairių vidaus audito tyrimo programų, projektų bei mokslinių-praktinių konferencijų organizavimą.

Mackevičius J. [37, p. 712] apibendrinamas audito raidą pasaulyje, išskiria dvi audito sistemos atskirose šalyse susikūrimo ypatybes.

1. Audito sistemos susikūrimas prasidėjo „iš apačios“, t.y. kai pirmiausia iškilus tokiam poreikiui, atsirado buhalteriai, teikiantys audito paslaugas. Jie vienijosi į profesines organizacijas ir reikalavo, kad būtų pripažinti valstybės, o jų veikla įteisinta įstatymais (Didžioji Britanija, Australija, JAV).

2. Audito sistema buvo kuriama iš „viršaus“, tai yra atsiradus atitinkamoms sąlygoms ir audito poreikiui valstybių vyriausybės išleisdavo įstatymus, įsteigdavo institucijas, kurios tvarkydavo auditorių veiklą šalyje (Prancūzija, Vokietija, besivystančios rinkos ekonomikos šalys).

Sovietiniu laikotarpiu Lietuvoje nebuvo jokios nepriklausomo audito institucijos ir, savaime aišku, nepriklausomų auditorių. Todėl atkūrus Lietuvos nepriklausomybę pradėta galvoti apie audito sistemos sukūrimą.

1997 m. liepos 31 d. Vilniaus miesto įmonių rejestre buvo įregistruota Vidaus auditorių asociacija. Tai savarankiška, nepriklausoma organizacija, kuri narystės pagrindu vienija juridinius ir fizinius visų profesijų specialistus, besidominančius ir bendradarbiaujančius vidaus audito klausimais.

Pagrindinis vidaus auditorių asociacijos tikslas – teikti metodinę ir praktinę paramą asociacijos nariams, atstovauti Lietuvos vidaus auditoriams valstybiniuose organuose ir tarptautinėse auditorių organizacijose. Pažymėtini ir kiti jos tikslai:

- ginti vidaus auditorių profesinius interesus, formuoti vidaus auditorių profesinę etiką;
- dalyvauti ruošiant nacionalinius vidaus audito standartus;
- kelti profesinį vidaus auditorių lygį, kvalifikaciją, organizuoti jų mokymą bei kvalifikacijos kėlimą;
- propaguoti vidaus audito darbą, organizuoti konferencijas, seminarus bei kitus profesinius renginius;
- bendradarbiauti su kitų valstybių analogiškoms organizacijomis, jungtis ir stoti į kitas visuomenines organizacijas šalyje bei užsienyje, sudaryti sutartis su kitų valstybių visuomeninėmis organizacijomis ir kt.

Nariai į asociaciją priimami pareiškę norą raštu ir sumokėję stojamąjį mokestį. Juridiniai asociacijos nariai moka 12 MGL metinį nario mokestį, o fiziniai asmenys 0,5 MGL. Nario mokestis gali būti mokamas dalimis.

Aukščiausias asociacijos valdymo organas yra visuotinis narių susirinkimas. Asociacijos veiklai tarp visuotinių narių susirinkimų vadovauja taryba (4 nariai ir prezidentas), kuri renkama 4 metams. Asociacijos operatyviają veiklą organizuoja ir vykdo administracija. Simonavičiaus J. teigimu [54, p.5] asociacijos veikla skirta buhalterinei apskaitai, ūkinei veiklai ir vidaus auditui plėtoti Lietuvos Respublikoje.

1999 metais Lietuvos banko Vidaus audito skyriaus viršininko Balaišio J. ir Lietuvos vidaus auditorių asociacijos prezidento Simonavičiaus J. iniciatyva atskiru leidimu buvo išleisti amerikietiški vidaus audito standartai. JAV Vidaus auditorių institutas suteikė leidimą Lietuvos vidaus auditorių asociacijai išversti minėtus standartus. [51, p. 8].

Tačiau po to buvo parengti naujieji Vidaus audito profesinės praktikos standartai, kurie įsigaliojo nuo 2002 m. sausio 1 d. [6, p. 5]. Šiuo metu jie yra taikomi Lietuvoje, standartai yra gana apibendrinti, jais siekiama nustatyti tik pagrindinius reikalavimus ir gaires. Standartus išvertė UAB „Andersen“. Dičpetrio L. nuomone [6, p. 2], skirtingai nuo senųjų, kurie galiojo iki 2002 m. sausio 1 d., naujuosiuose standartuose pabrėžiama konsultavimo veikla, patikslintas naujas vidaus audito apibrėžimas ir praktinio taikymo aspektai. Vyravo nuostata, kad vidaus auditoriui dera užsiimti konsultavimu, gerinti organizacijos veiklą ir padėti įgyvendinti jos tikslus. Šių standartų struktūrą sudaro: profesinės praktikos pagrindai, etikos kodeksas, kokybės, veiklos, diegimo standartai, nuostatai – praktikos reglamentai. Taip pat pabrėžiamas naujas aspektas – rizikos įvertinimas ir valdymas, organizacinių tikslų siekimas ir efektyvumas.

Mackevičius J. 2000 metais [42, p. 1] Lietuvos Respublikos vidaus audito būklę vertino kaip 1950-1960 metų audito lygį Vakarų Europos šalyse (Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje ir kt.). Tuo laikotarpiu Vakarų šalių vidaus auditoriai pagrindinį dėmesį skyrė finansinių operacijų ir turto apsaugos kontrolei. Suprantama, kad šių sričių auditas Lietuvoje

dabar yra labai svarbus, nes finansinių pažeidimų skaičiai, apimtys, pobūdis ir rūšys vis dar stebina visuomenę, nuolat skelbiami stulbinantys faktai apie turto grobstymus. Tačiau vidaus audito efektyvumas būtų daug didesnis, jei jo ribos būtų išplėstos iki įstaigų valdymo sistemos ir veiklos (ūkinės, gamybinės, komercinės, finansinės, investicinės) analizės, kai vidaus auditoriai galėtų išaiškinti, ar valstybės institucijų vadovybė ir personalas laikosi nustatytos įstaigos politikos ir procedūrų, šalies įstatymų ir galiojančių norminių aktų. Autorės nuomone, turi praėti dar keli metai, kol vidaus auditu pasitikėtų įstaigos vadovai.

Autorė sutinka su Mackevičiaus J. pateikta nuomone, nes kitose valstybėse – Lenkijoje, Čekijoje arba Vengrijoje, kurios kaip ir mes išsivadavo iš Sovietų Sąjungos, vidaus kontrolė ir vidaus auditas veikia jau nuo 1992 metų [45, p. 2]. Autorė mano jog taip atsitiko dėl to, kad Lietuvoje ši sritis ilgą laiką nebuvo reglamentuota, o be to trūko realios objektyvios informacijos, literatūros, seminarų vidaus audito klausimais. Paskutiniu metu vis daugiau kalbama apie vidaus auditą, bet deja dar nėra pakankamai ekonominės, publicistinės literatūros, metodinių nurodymų šiais klausimais.

Po nepriklausomybės atkūrimo apie vidaus auditą buvo tik kalbama, ir tik 2000 m. vasario 7 d. LR Vyriausybė priėmė nutarimą Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Minėtas Vyriausybės nutarimas laikytinas reikšmingu vidaus audito raidos įvykiu.

Nutarime buvo numatyta, kad visose valstybės įstaigose, kuriose dirba daugiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus audito tarnyba, o kai jose dirba mažiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus auditoriaus pareigybė. Nuostatuose buvo suformuluoti vidaus audito tarnybos uždaviniai, funkcijos, darbo organizavimas, teisės, pareigos ir atsakomybė. Taip pat buvo įtvirtintos pagrindinės vidaus audito funkcionavimo nuostatos, kad vidaus audito tarnyba (vidaus auditorius) yra įstaigos struktūrinis padalinys. Tarnyba tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga vadovui.

Lakio V. [13, p. 115] nuomone šis nutarimas turėjo nemažai trūkumų. Jame suformuluota praktiškai neįvykdoma užduotis per nepilnus šešis mėnesius visur įsteigti vidaus audito tarnybas. Darbuotojų skaičius taip pat buvo abejotinas kriterijus, pasirenkant, ką steigti – vidaus audito tarnybą ar vidaus auditoriaus pareigybę, kadangi vidaus auditoriaus darbo krūvis ne tiek priklauso nuo darbuotojų skaičiaus, kiek nuo jų darbo pobūdžio.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2000 m. spalio 18 d priėmė nutarimą Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ [27], kurioje numatė atlikti valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito sistemos būklės analizę, vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodinius nurodymus bei užtikrinti vidaus auditorių tęstinį mokymą (2 lentelė).

Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programa [27]

Priemonės pavadinimas	Įvykdymo terminas	Institucijos, atsakingos už priemonės įvykdymą
1. Parengti LR Vyriausybės nutarimo „Dėl nuolatinės tarpžinybinės komisijos Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos diegimo programos vykdymui koordinuoti sudėties, jos nuostatų ir LR Vyriausybės 1998 m. vasario 13 d. nutarimo Nr.179 2 punkto pripažinimo netekusiu galios“ projektą	2002 m. gruodžio 1 d.	Valdymo reformų ir savivaldybių reikalų ministerija
2. Atlikti valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito sistemos būklės analizę	2001 m. sausio 1 d.	Finansų ministerija, Valdymo reformų ir savivaldybių reikalų ministerija
3. Aptarti analizės rezultatus ir įstaigų vidaus audito sistemos būklės analizę	2001 m. vasario 1 d.	Nuolatinė tarpžinybinė komisija Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos diegimo programos vykdymui koordinuoti.
4. Parengti LR Vyriausybės nutarimo „Dėl vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“ projektą. Pakeistas LR Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 13 d. nutarimu Nr. 1099	2001 m. liepos 1d.	Finansų ministerija, Lietuvos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas
5. Parengti valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodinius nurodymus	2001 m. spalio 1 d.	Finansų ministerija, Lietuvos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas
6. Parengti metodinį leidinį – Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito vadovą	2000 m. lapkričio 1 d.	Finansų ministerija
7. Organizuoti valstybės įmonių ir įstaigų vidaus auditorių tęstinį mokymą	2000 m. lapkričio 1 d.	Valdymo reformų ir savivaldybių reikalų ministerija, Lietuvos viešojo administravimo institutas, Finansų ministerija

Sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programą, 2000 m. spalio 18 d. Nr. 1247 [27].

Pagal šią programą iki tų pačių metų lapkričio 1 d. turėjo būti parengtas metodinis leidinys – vidaus audito vadovas, o iki 2001 m. liepos 1 d. parengti vidaus audito standartai. Vėliau, 2001 m. rugsėjo 13 d. buvo atsisakyta sumanymo parengti vidaus audito standartus. Vietoj jų nuspręsta parengti vidaus audito reikalavimus [29].

Nors dar nedaug padaryta vidaus audito srityje, tačiau cituojant Simonavičių J. [55, p. 2] „2000-ieji Lietuvos vidaus auditorių asociacijai buvo patys turiningiausi per visus ketverius jos gyvavimo metus. Pirmiausia, bendradarbiaujant su Tarptautiniu vidaus auditorių institutu (TVAI) JAV ir padedant Lietuvos bankui, buvo išleisti Vidaus audito standartai“. Vėliau pasirašyta sutartis su TVAI ir trisdešimt devyni Vidaus auditorių asociacijos nariai praėjusių metų liepos mėnesį tapo Tarptautinio VAI Floridoje nariais. Buvo įkurtas šio instituto Lietuvos skyrius.

2000 m. pagal TVAI (JAV) tarptautinio sertifikavimo programą parengta Lietuvos vidaus auditorių mokymo programa, kuri buvo pritaikyta Lietuvos sąlygoms, prasidėjo vidaus auditorių mokymas. Ši aštuoniasdešimt valandų mokymo programa sutrumpinta, tačiau, anot Simonavičiaus J., pakankama, kad vidaus auditoriai tinkamai pasirengtų ir kvalifikuotai dirbtų bei įgytų atestuoto vidaus auditoriaus vardą.[55, p. 8].

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 21 d. nutarime „Dėl vidaus audito atlikimo“ [30] buvo nurodytos įstaigos, kuriose vidaus auditą turi atlikti Finansų ministerijos arba kitų ministerijų vidaus audito tarnybos. Šiuo nutarimu buvo išspręsta mažų įstaigų vidaus audito problema.

Lakis V. [13, p. 116] mano, kad kai kurie šio nutarimo teiginiai iš dalies iškreipė vidaus audito esmę. Nutarime dar kartą patvirtinta, kad vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi vadovui, kuris garantuoja jos nepriklausomumą. Ji atsiskaito savo įmonės ar įstaigos vadovui. Tokiu atveju kyla klausimas, ar steigėjo arba Finansų ministerijos vidaus audito tarnyba, audituojanti kitas įstaigas, gali būti laikoma tų įstaigų vidaus audito tarnyba? Kadangi minėti vidaus audito padaliniai nėra audituojamų įstaigų padaliniai, jie nėra pavaldūs ir atskaitingi audituojamų įstaigų vadovams ir audituojamų įstaigų atžvilgiu yra ne vidaus, bet išorės auditas.

Lietuvos vidaus audito sistemą Mackevičius J. [38, p. 10] vertino kritiškai, „nes lyg tai viskas būtų gerai, jeigu dabar būtų 1995-1999 m., o ne 2005-ieji metai. Praėjo 10 metų, kol supratome vidaus audito reikšmę ir būtinybę, tačiau, deja, kol kas neturime vidaus audito sistemos, bent kiek panašesnės į europinį modelį. Peršasi išvada nekokia: Lietuvos vidaus audito sistemos kūrimo tempai pernelyg lėti.“

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2001 m. rugsėjo 19 d. nutarimu Nr. 1116 „Dėl Vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“ [29] patvirtino Vidaus audito reikalavimus ir rekomendavo savivaldybių įmonių vidaus audito tarnyboms jais vadovautis. Šie reikalavimai nustatė pagrindines vidaus audito tarnybos (arba vyriausiojo vidaus auditoriaus) atliekamo vidaus audito sąlygas ir kriterijus. Reikalavimus sudarė:

1. Vidaus audito statusas.
2. Vidaus audito organizavimas.
3. Vidaus audito planavimas.
4. Vidaus audito vykdymas.
5. Vidaus audito ataskaitos.
6. Vidaus audito tarnybos veiklos vertinimas.

Autorė trumpai apibūdins svarbiausius dalykus. Reikalavimuose buvo apibrėžtas vidaus audito statusas. Ypač akcentuotas vidaus audito nepriklausomumas ir objektyvumas. Išplėstos vidaus audito nepriklausomybės ribos. Nors vidaus audito tarnybos vadovas turi būti

tiesiogiai pavaldus ir atsiskaityti institucijos vadovui, tačiau pastarasis privalo užtikrinti du svarbius dalykus. Tai, kad vidaus auditorius galėtų objektyviai ir nešališkai:

- vykdyti savo funkcijas;
- priimti sprendimus.

Be to, jeigu yra kokių nors faktų, trukdančių vidaus auditoriaus nepriklausomybei, tai jis apie tai turi pranešti valstybės institucijos vadovui, o prireikus tiesiogiai kreiptis į valstybės institucijas. Pažymėtinas ir dar vienas svarbus dalykas: vidaus auditoriui neturi būti daromas poveikis visuose audito etapuose, t.y. ir kai auditas planuojamas, ir kai atliekamas, ir kai pateikiami audito rezultatai.

Reikalavimuose tiksliai buvo nurodyta, kaip vidaus auditorius turi elgtis, norėdamas būti objektyvus, būtent:

- atlikti darbą taip, kad jo rezultatai atitiktų tikrovę;
- nedaryti jokių išlygų dėl darbo kokybės;
- negrįsti savo nuomonės ir nedaryti išvadų remiantis kitų asmenų nuomone.

Reikalavimuose buvo atkreipiamas dėmesys į vidaus auditorių pateikiamų rekomendacijų svarbą. Tais atvejais, kai į vidaus auditorių pateiktas rekomendacijas institucijos vadovybė neatsižvelgia ir nurodytų trūkumų netaiso, vidaus audito tarnybos vadovas privalo apie tai informuoti institucijos vadovą. Taip pat jis turi teisę informuoti Finansų ministeriją, o prireikus ir Nuolatinę tarpžinybinę komisiją vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti [32].

Minėtuose Vyriausybės nutarimuose aiškiai buvo apibrėžtas vidaus audito vaidmuo didinant valstybės institucijos, įstaigos ir įmonės veiklos efektyvumą, įgyvendinant jos veiklos strategiją, ūkinę ir finansinę politiką, teikiant vadovybei analitinę medžiagą, vertinimus ir pasiūlymus veiklai plėtoti, jos tęstinumui garantuoti. Tenka apgailestauti, kad šie nutarimai nebuvo priimti pirmaisiais Lietuvos Nepriklausomybės atkūrimo metais.[37, p. 724-725]

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2002 m. gruodžio 10 d. priėmė Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą. Šis įstatymas nustato pagrindinę vidaus kontrolę, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų šio įstatymo reglamentuojama vidaus kontrolė [23].

Didelę praktinę reikšmę turi 2003 m. gegužės 2 d. išleista „Pavyzdinė vidaus audito metodika“ [25]. Jos tikslas yra padėti viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybai, parengti ir pateikti viešojo juridinio asmens vadovui tvirtinti vidaus audito tarnybos metodiką. Šiuose nuostatuose aprašomas vidaus audito planavimas, ataskaitos parengimas ir pateikimas, veikla po

audito. Didelę reikšmę turi trečias skyrius, kuris vadinasi „Vidaus audito atlikimas“. Jame numatyta, ką turi tikrinti ir vertinti vidaus auditorius, atlikdamas vidaus auditą. Reikėtų pabrėžti, kad vis didesnis dėmesys skiriamas rizikos valdymui, o tai galima konstatuoti kaip vidaus audito atliekamų funkcijų padidėjimą.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003 m. balandžio 14 d. priėmė nutarimą „Dėl vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ [31]. (Buvo pripažinti netekusios galios: LRV nutarimai „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ ir „Dėl Vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“). Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų tikslas – padėti viešiesiems asmenims, kurie valdo, naudoja valstybės ir savivaldybių turtą ir juo disponuoja, parengti savo vidaus audito tarnybos nuostatus atsižvelgiant į veiklos ypatumus.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003 m. gruodžio 31 d. Nr. IK-312 priėmė nutarimą „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus audito metodikos, vidaus audito profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės matmenų patvirtinimo“ [25].

Šiuo metu vyksta įstatymų kaita, pripažinti netekusiais galios keli įstatymai. Autorė tai vertintų teigiamai, kadangi kuriant pirmus įstatymus patirties buvo mažai. Įstojus į Europos Sąjungą, ir keičiantis požiūriui į vidaus auditą, plečiantis jo tiriamųjų dalykų ratui, keičiasi ir įstatymai. Autorės nuomonė teigiama, nes kalbama apie dalykus, apie kuriuos anksčiau nebuvo užsiminta – apie vidaus audito poreikių įvertinimą, rizikų vertinimą.

Lietuvos Vidaus Auditorių Asociaciją vienija jau vienas šimtas penkiasdešimt narių. 2004 m. liepos 1 d. Lietuvoje buvo penki šimtai penkiolika atestuotų vidaus auditorių, nuolat yra organizuojamas jų rengimas ir atestavimas. Vis daugiau dėmesio LVAA skiria tęstiniam atestuotų vidaus auditorių mokymui ir kvalifikacijos tobulinimui [2, p. 3]

Autorė mano, kad Lietuvoje vis dar trūksta vidaus audito specialistų, o labiausiai bendros vidaus audito praktinės patirties, todėl vidaus auditas įmonėse turi tobulėti, kad vadovybė ir akcininkai pasinaudotų vidaus audito teikiama nauda. Dideles paslaugas kuriant Lietuvos vidaus audito sistemą daro Vyriausybė, Valstybės kontrolė, Lietuvos vidaus auditorių asociacija, Audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas.

Įvairiose publikacijose vis mažiau kalbama apie vidaus audito problemas, daugiau dėmesio skiriama pasiekimams. Autorė mano, kad nemažai vadovų jau suprato vidaus audito naudą, jo galimybes. Autorė atliko empyrinį tyrimą, kurio pagrindinis tikslas sužinoti ne vien tik ar yra savivaldybėje vidaus auditas, bet ir problemas, trukdančias vidaus audito darbui, o taip pat ir darbuotojų supratimą apie vidaus auditą.

Apibendrinant vidaus audito raidą autorė pateikia išvadas.

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito kaita rodo, koks sudėtingas yra vidaus audito atsiradimas. Turės praeiti dar keleri

metai, kol galutinai susiformuos ir pradės normaliai funkcionuoti vidaus audito tarnybos valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse.

- Vidaus auditas Lietuvoje atsirado 1995 metais. Galima skirti du jo raidos etapus. Pirmas etapas prasidėjo įvedus vidaus auditą komerciniuose bankuose ir antras – valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse.
- Požiūris į vidaus auditoriaus profesiją nuolat keičiasi. Jeigu anksčiau vidaus kontrolės sistemos vertinimas buvo suprantamas kaip pagrindinė vidaus auditorių funkcija, tai šiuo metu šis požiūris plečiasi.
- Didėja reikalavimai vidaus auditui, atsiranda poreikis vidaus auditoriams vertinti rizikų valdymo kokybę, rengiamos naujos metodinės rekomendacijos.
- Įvairiose publikacijose vis mažiau kalbama apie vidaus audito problemas, daugiau dėmesio skiriama pasiekimams, nemažai vadovų jau suprato vidaus audito naudą, jo galimybes.

1.3. Vidaus audito statuto ir etikos kodekso reikšmė, reglamentuojant audito procedūras

Vidaus audito statuto misija [57, p. 110-112] yra remti efektyvų ir našų organizacijos vadovybės vadovavimo ir monitoringo pareigų vykdymą, teikiant užtikrinimo paslaugas savo vidaus klientams, susijusias su valdymo, kontrolės ir rizikos valdymo procesais. Vidaus audito veikla gali būti sėkminga tik tuo atveju, jeigu ją visiškai palaiko aukščiausioji vadovybė. Vidaus auditas nusistato ir atlieka savo pareigas taip, kad į jas būtų įtraukta organizacija ir kad tos vertybės taip pat nurodytų gaires auditorių darbui. Vidaus auditorius funkcionuoja kaip kitų organizacinių dalių partneris ir dirba įvairiose grupėse kaip ekspertas (ypač plėtros grupėse), jei jis nesukelia pavojaus jų nepriklausomybei.

Vidaus audito statuto tikslas. Vidaus auditas yra vienas iš vadovavimo kontrolės priemonių, kuri per savo veiklą padeda visai organizacijai įvertinti vidaus kontrolės, rizikos valdymo, veiklos kokybės ir valdymo procesų adekvatumą ir veiksmingumą. Vidaus auditas teikia analizes, rekomendacijas, konsultacija ir informaciją.

Tikslas yra užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistema, atsižvelgiant taip pat ir į išorės auditorių pateiktą informaciją, funkcionuotų taip, kad vadovybė būtų garantuota, kad užsibrėžti tikslai ir siekiai būtų įgyvendinti, veikla būtų efektyvi, atsiskaitymai patikimi, turto apsauga ir įstatymų bei kitų teisinių nuostatų laikymasis būtų įvykdytas.

Tikslas yra patikrinti, ar vidaus kontrolės sistemos funkcionavimas yra našus, ekonomiškai ir efektyvus, pavyzdžiui:

- siekiant nustatyti tikslų ir jų rezultatų;
- rizikos analizė ir valdymas;

- kokybė ir nuolatinis veiklos tobulinimas;
- organizacinės funkcijos;
- vidaus kontrolės priemonių patikimumas, adekvatumas ir efektyvumas atsiskaitymo atžvilgiu;
- ekonomiškasis išteklių naudojimas;
- turto apsauga.

Tikslas yra skatinti disciplinuotą ir vedantį rizikos valdymą, pakeitimo valdymą bei užtikrinti pozityvų monitoringą kaip bendro valdymo dalį.

Kiekvienos profesijos skiriamasis bruožas yra jos narių atsakomybė už interesus tų, kuriems ši profesija tarnauja.

Etikos kodeksas – tai vidaus auditorių elgesio standartai, kurie turi padėti vidaus auditoriams geriau atlikti savo pareigas [37, p. 703]. Mackevičiaus J. teigimu [43, p. 1-2], norint sukurti efektyvią vidaus audito sistemą, reikia laikytis etikos normų. Lietuvos atestuotieji auditoriai visą dešimtmetį dirbo be auditorių profesinės etikos kodekso, taigi neturėjo taisyklių, kurios padėtų geriau atlikti savo pareigas ir jausti didesnę atsakomybę. 2003 m. gegužės 2 d. Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-117 [25] buvo patvirtintos Vidaus auditorių profesinės etikos taisyklės. Šių taisyklių tikslas – apibrėžti viešojo juridinio asmens, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vidaus auditorių profesinio elgesio principus ir normas, kurių jie turi laikytis įgyvendindami savo teises, atlikdami norminiuose teisės aktuose nustatytas pareigas bei funkcijas, didinti viešojo juridinio asmens vadovo ir jo vadovaujamo viešojo juridinio asmens padalinių, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų pasitikėjimą vidaus auditorių veikla. Šios taisyklės apibrėžia vidaus auditorių profesinės etikos principus:

1. Sąžiningumo principas. Vidaus auditorių sąžiningumas suteikia pagrindą pasitikėti jų darbu ir pasikliauti jų nuomone.

2. Objektivumo principas. Vidaus auditoriai vadovaujasi aukščiausio lygio profesiniu objektyvumu rinkdami, vertindami ir pateikdami informaciją apie audituojamojo viešojo juridinio asmens veiklą.

3. Konfidencialumo principas. Vidaus auditoriai supranta vidaus audito metu gautos informacijos vertę ir neatskleidžia jos be atitinkamo leidimo arba įgaliojimo, išskyrus atvejus, kai to reikalauja įstatymai, kiti norminiai teisės aktai arba profesiniai įsipareigojimai.

4. Kompetencijos ir profesionalumo principas. Vidaus auditoriai taiko žinias, įgūdžius ir patirtį, reikalingus vidaus auditui atlikti.

Vidaus auditoriai privalo vadovautis šiais vidaus auditorių profesinės etikos principais, kurie parengti vadovaujantis vidaus audito profesinės praktikos standartais.

Savivaldybių kontrolierių asociacijos visuotiniame susirinkime 2004 m. kovo 5 d. buvo patvirtintas Lietuvos Respublikos savivaldybės kontrolės ir audito institucijos valstybės tarnautojų tarnybinės etikos kodeksas [25]. Šis kodeksas nustato savivaldybės kontrolės ir audito institucijos valstybės tarnautojų veiklos ir elgesio principus, kurių turi laikytis tarnautojas, įgyvendindamas savo teises, vykdydamas teisės aktuose nustatytas pareigas bei funkcijas, ir didinti visuomenės pasitikėjimą kontrolės ir audito institucijos valstybės tarnautojais. Visi institucijos tarnautojai privalo laikytis ir nepažeisti šio Kodekso. Kodeksas parengtas vadovaujantis Vietos savivaldos įstatymu, Valstybės tarnybos, Viešojo administravimo, Viešųjų ir privačių interesų derinimo valstybinėje tarnyboje įstatymais, Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) patvirtintu Profesinės etikos kodeksu, Lietuvos auditorių Profesinės etikos kodeksu ir bendromis moralės normomis.

Šiuo profesinės etikos kodeksu siekiama:

- reglamentuoti savivaldybės kontrolės ir audito institucijos valstybės tarnautojų tarnybinio ir profesinio elgesio normas (reikalavimus);
- užtikrinti, kad savivaldybės audito veikla būtų atsakinga, veiksminga ir patikima, nekeltų abejonių visuomenei dėl jos teisėtumo ir nešališkumo;
- užkirsti kelią atsirasti bei plisti korupcijai savivaldybės kontrolėje;
- užtikrinti, kad tarnautojas atliktų pareigas ne savanaudiškais tikslais, o tarnautų visuomenei ir valstybei;
- suderinti tarnautojų privačius ir viešuosius interesus;
- padėti tarnautojui išvengti konfliktų su audituojamo subjekto darbuotojais;
- apsaugoti tarnautoją nuo šališkų veiksmų, galinčių pakenkti visuomenei, savivaldybės vidaus audito tarnyboms ir jos valstybės tarnautojų prestižui ir reputacijai.

Vidaus audito tarnybos valstybės *tarnautojas*, atlikdamas auditą ir viešojo administravimo funkcijas, *turi vadovautis* šiais pagrindiniais profesinio elgesio principais:

- nepriklausomumo;
- teisėtumo;
- viešumo;
- objektyvumo;
- profesionalumo.

Tarnautojas, vadovaudamasis nurodytais principais, *privalo*:

- elgtis nepriekaištingai, būti sąžiningas, nemeluoti ir nemoralizuoti, dirbant ar bendraujant su audituojamų subjektų darbuotojais, savo elgesiu nekelti audituojamų subjektų darbuotojams įtarimų ir neduoti pagrindo priekaištams bei nepasitikėjimui;

- nepasiduoti subjekto darbuotojų, kuriame atliekamas vidaus auditas, ir kitų suinteresuotų asmenų spaudimui ir įtakai, atsisakyti daiktinių ir piniginių dovanų, kurios gali, ar galėtų daryti įtaką jo nepriklausomumui ir sąžiningumui;
- būti politiškai neutralus, susilaikyti nuo viešo savo politinių įsitikinimų reiškimo, neužsiimti agitacija, darbo metu nedalyvauti politinių partijų ir kitų politinių organizacijų veikloje, o taip pat rekomenduojama nedalyvauti ir ne darbo metu;
- vengti bet kokių galimų interesų konflikto;
- vengti ryšių su audituojamo subjekto darbuotojais, kurie gali sukelti viešųjų ir privačių interesų konfliktą;
- nesinaudoti tarnybine padėtimi savo asmeniniams reikalams, vengti ryšių, dėl kurių kiltų korupcijos rizika ir kurie galėtų sukelti abejonių dėl objektyvumo ir nepriklausomumo;
- surinką informaciją apie audituojamą subjektą, naudoti tik ataskaitai rengti bei kitiems įpareigojimams vykdyti;
- audito proceso metu išklaudyti visus, norinčius pareikšti savo nuomonę, būti visiems vienodai dėmesingas ir reiklus;
- būti teisingas ir nešališkas, laikytis audito ir etikos reikalavimų;
- gilintis į atliekamų auditų esmę, vengti skubotumo ir paviršutiniškumo, tačiau nevilkinti audito proceso;
- išvadas, rekomendacijas ir sprendimus pagrįsti tik tais įrodymais, kurie yra surinkti pagal audito reikalavimus;
- neiškraipyti informacijos audito darbo dokumentuose, ataskaitose ir finansinio audito išvadoje;
- gerbti asmenis ir institucijas, su kuriais bendraujama, vengti familiarumo, būti kantrus ir mandagus;
- neatskleisti informacijos, gautos atliekant auditą, tretiesiems asmenims nei raštu, nei žodžiu, išskyrus tuos atvejus, kai, vadovaujantis atitinkamais įstatymais, vykdomi kontrolės įsipareigojimai;
- saugoti valstybės ir tarnybos paslaptis, nesinaudoti ir neleisti naudotis tarnybine ar su tarnyba susijusia riboto naudojimo informacija kitokia tvarka ir mastu, nei nustato įstatymai ar kiti teisės aktai;
- profesionaliai taikyti valstybinio audito reikalavimus, buhalterinės apskaitos ir finansų valdymo standartus;
- gerai išmanyti konstitucinius, teisinius ir institucinius principus bei standartus, susijusius su audituojamo subjekto veikla;

- apdairiai ir rūpestingai planuoti kiekvieną auditą, rinkti ir vertinti audito duomenis (įrodymus) bei rengti ataskaitas ir išvadas;
- būti pasirengus sudėtingoms situacijoms ir pastebėti vidaus kontrolės silpnąsias vietas, pažeidimus apskaitos dokumentuose, klaidas bei neįprastus sandorius arba rezultatus, atskleisti klaidojimus, netinkamas išlaidas, nesankcionuotus veiksmus, išsekvojimą, kompetencijos trūkumą arba nesąžiningumą;
- nuolat atnaujinti profesines žinias, kelti kvalifikaciją, tobulinti įgūdžius, reikalingus tarnybinėms pareigoms atlikti.

Tarnautojui draudžiama atlikti auditą, jeigu jis yra:

- asmeniškai suinteresuotas audito rezultatais;
- susijęs šeimyniniais, artimos giminystės arba svainystės ryšiais su audituojamo subjekto administracijos vadovu, vyriausiuoju finansininku (buhalteriu), tarybos ar valdybos nariais;
- buvęs audituojamo subjekto darbuotojas ir nuo darbo santykių pabaigos yra praėję mažiau kaip 1 metai;
- audituojamo subjekto akcininkas arba nuo akcijų perleidimo yra praėję mažiau kaip 3 metai;
- gavęs iš audituojamo subjekto paskolą ar turi kitų finansinių įsipareigojimų audituojamam subjektui;
- veikiamas kitų sąlygų, galinčių turėti įtakos jo nepriklausomumui.

Tarnautojui taip pat draudžiama:

- naudoti informaciją, gautą atliekant auditą, savo ar kitų naudai, naudotis šia informacija kaip priemone pakenkti kitiems;
- skelbti atlikto audito duomenis, kol nepasirašyta audito ataskaita, atskleisti tretiesiems asmenims riboto naudojimo informaciją;

Išanalizavus vidaus audito statutą, etikos kodeksą ir profesinės etikos taisykles autorė teigia, kad:

- vidaus audito misija yra remti efektyvų ir našų organizacijos vadovybės vadovavimą teikiant užtikrinimo paslaugas savo vidaus klientams, susijusiais su valdymo, kontrolės ir rizikos valdymo procesais. Jo tikslas yra skatinti disciplinuotą ir vedantį rizikos valdymą, pakeitimo valdymą.
 - norint sukurti efektyvią vidaus audito sistemą tarnautojų tarpusavio santykiai turi būti grindžiami mandagumu, taktiškumu, sąžiningumu, draugiškumu ir pasitikėjimu.

2. VIDAUS AUDITO SAVIVALDYBĖJE ORGANIZAVIMO TVARKA

2.1. ES reikalavimus atitinkančios vidaus audito teisinės bazės kūrimas savivaldybėje

Vidaus audito įdiegimo savivaldybėse problemai spręsti, buvo pasitelkti Danijos konsultantai, padedantys mūsų valstybei savivaldos vystymo klausimais. Ir nuo 2001 m. Danijos konsultantai ir ekspertai su darbo grupe, kurioje dalyvauja ir Lietuvos savivaldybių asociacijos ir savivaldybių kontrolierių asociacijos atstovai, rengė Lietuvos ir Danijos karalystės vidaus reikalų ministerijų kontrolės ir vidaus audito projektą. Šiuo metu projektas yra įgyvendinimo stadijoje.

Projekto bendrasis tikslas buvo prisidėti prie unifikuotos teisinės bazės kūrimo vidaus audito paslaugų, atitinkančių ES rekomendacijas, įvedimui ir įgyvendinimui savivaldybėse, kuri apima esamų ir planuojamų Lietuvos teisės aktų, reglamentuojančių savivaldybių auditą, analizę, ieškant neatitikimų tarp centrinės valdžios ir savivaldybių ir vertinant pagal ES reikalavimus. Šios analizės pagrindu buvo parengtos rekomendacijos dėl esamų teisės aktų pakeitimų, siekiant užtikrinti Lietuvos teisės atitikimą ES reikalavimams.

Studija yra paremta surinkta medžiaga apie galiojančius ir rengiamus aktus, apklausomis ir diskusijomis su pagrindinių šios srities koordinatorių - Valstybės audito biuro, Finansų ministerijos, Savivaldybių kontrolierių asociacijos, Seimo Viešojo administravimo ir Vietos savivaldos komiteto, Seimo Finansų ir biudžeto komiteto, Vidaus reikalų ministerijos, Viešojo administravimo departamento ir Savivaldybių asociacijos atstovais.

Europos Bendrijų Komisijos ataskaitos dėl pasirengimo narystei pažangos pabrėžia, kad Lietuvai vis dar reikia papildyti teisinę bazę ir užbaigti specifines tvarkas finansų kontrolei, auditui ir sertifikavimui bei pažeidimų ištaisymui, ypač kiek tai susiję su Struktūriniais ir Sanglaudos fondais. Turi būti parengtos ir užtikrintos atitinkamos sistemos ir tvarkos. Finansų kontrolės srityje reikia dėti papildomas pastangas fragmentuoto teisinio reglamentavimo konsolidavimui, kiek tai susiję su viešąją vidaus finansų kontrole ir reglamentavimu vienu išsamiu įstatymu. Administracinės struktūros praktiškai yra įgyvendintos, tačiau dar ne pilnai funkcionuoja. Autorė mano, kad jas reikia ženkliai sustiprinti, siekiant, kad aptariamais teisės aktais būtų sėkmingai įgyvendinami. Turi būti užbaigti šiuo metu vykdomi darbai dėl audito atmintinių. Autorės teigimu, minėti darbai šiuo metu eina į pabaigą.

Pagal Europos teisę, vietos valdžia yra traktuojama kaip valstybės dalis, todėl panašios taisyklės ir institucijos turi būti steigiamos sub-nacionaliniame lygyje. Tai reikalauja, kad centrinė valdžia įsteigtų atitinkamas institucijas, kurios prižiūrėtų valstybės paramą ir būtų atsakingos už informacijos pateikimą ES Komisijai.

Iš Valstybių - narių reikalaujama, kad jos užtikrintų, jog jų sistemos leidžia sėkmingai atlikti operacijas ir yra imtasi priemonių pažeidimams sumažinti ir nepagrįstoms išlaidoms

susigražinti. Valstybės - narės turi imtis tokių pačių priemonių ES fondų administravimui ir kovai su finansiniais nusikaltimais, kaip ir savo valstybės biudžetų administravimui.

Vidaus audito tarnybos funkcija, nors būdama nepriklausoma nuo išorinės kontrolės, turėtų būti atitinkamai suderinta su ja, kad išorinis auditorius galėtų pasinaudoti vidaus auditoriaus atliktu darbu. Nepriklausomybė yra esminis reikalavimas tiek vidaus, tiek išoriniam auditui.

Teisinės bazės dėl savivaldybių audito plėtojimas, atitinkant ES reikalavimus, pasiekė didelę pažangą. Patvirtintas Lietuvos Respublikos vidaus audito kontrolės ir vidaus audito įstatymas, kurio tikslas sukurti pirminę teisinę bazę, tikslus ir tvarką finansų kontrolės ir vidaus audito funkcionavimui valstybinėje institucijoje, kuri valdo, naudoja ir disponuoja valstybinėmis ir savivaldybių lėšomis, taip pat jos vadovų atsakomybei.

Šiuo metu galiojanti įstatyminė bazė, apibrėžianti savivaldybių audito sistemą Lietuvoje, apima keletą teisės aktų. Danijos konsultantai kartu su Lietuvos atstovais išnagrinėjo Lietuvos įstatyminę bazę dėl savivaldos vystymo bei audito sistemos ir pateikė rekomendacijas šių problemų sprendimams.

Vietos savivaldos įstatymas. Pirminis teisės aktas yra Vietos savivaldos įstatymas, kurį 2000 m. spalio 12 d. priėmė ir 2002 m. kovo 28 d. pataisė Seimas [20]. Šis įstatymas nurodo, kad savivaldybės kontrolierius yra savivaldybės kontrolės institucija, tiesiogiai kontroliuojanti savivaldybės biudžeto naudojimą. Lietuvos Respublikos atveju, savivaldybės kontrolierius yra pagrindinis išorinis auditorius savivaldybių lygmenyje, atliekantis tiek vidaus, tiek išorės audito funkcijas.

Savivaldybės kontrolierius atskaitingas savivaldybės tarybai, kuri tvirtina savivaldybės kontrolieriaus veiklos nuostatus. Savivaldybės taryba ar meras gali raštu pavesti organizuoti tikslinius patikrinimus bei auditą savivaldybės administracijoje ir t.t.

Savivaldybės kontrolierius prižiūri, ar teisėtai, tikslingai ir efektyviai naudojamos savivaldybės biudžeto lėšos, kitas savivaldybės turtas ir savivaldybei perduotas valstybės turtas. Savivaldybės kontrolierius ne rečiau kaip 2 kartus per metus pateikia Finansų ministerijai informaciją apie Europos Sąjungos struktūrinių fondų bei kitų lėšų, skiriamų iš Europos Sąjungos, naudojimą savivaldybėje.

Valstybės kontrolės įstatymas ir viešojo audito reikalavimai. Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas, įsigaliojęs 2002 m. kovo 1 d., ir viešojo audito reikalavimai, pataisyti Generalinio auditoriaus 2002 m. įsakymu, numato, kad Valstybės kontrolė turi teisę tikrinti savivaldybių biudžetų vykdymo, savivaldybių turto valdymo ir naudojimo auditą. Auditas apima veiklos auditą. Šis įgaliojimas suprantamas kaip teisė, bet ne pareiga vykdyti pilną veiklos auditą savivaldybėse.

Valstybės kontrolė taip pat audituoja valstybės biudžeto vykdymą, valstybės piniginių išteklių valdymą, ES suteiktų lėšų naudojimą bei tarptautinių programų įgyvendinimą.

Valstybės kontrolė atskaitinga tik Seimui. Nutarimai dėl vidaus audito apibrėžia vidaus audito instrukcijas valstybės įmonėms ir įstaigoms, kurios apima vidaus audito bendrąsias nuostatas, tikslą, uždavinius ir funkcijas, taip pat tarnybos teises, pareigas ir atsakomybę bei tarnybos darbo organizavimą. Instrukcijos taip pat taikomos visiems projektams ir programoms, kurias finansuoja Europos Sąjunga.

Finansų ministerija yra atsakinga už vidaus audito sistemos funkcionavimą, vidaus audito standartų, atitinkančių tarptautinius audito standartus, rengimą, nuoseklių jų įgyvendinimą ir valstybės įmonių bei įstaigų vidaus audito metodinę kontrolę.

Vietos savivaldos institucijoms būtina įsteigti biudžetinėse įstaigose, kurių steigėjas yra savivaldybės taryba, ir savivaldybės įmonėse vidaus audito tarnybas, atsižvelgiant į šiuo nutarimu patvirtintus Valstybės įmonės ar įstaigos vidaus audito tarnybos nuostatus.

Išorinis savivaldybių auditorius, pagal dabartinį Vietos savivaldos įstatymą - savivaldybės kontrolierius - neatlieka adekvataus išorinio finansų ir veiklos audito pagal tarptautinį supratimą ir standartus. Audito funkcijos nėra adekvačiai apibrėžtos, darbo standartai, kurie turi būti iš anksto nustatyti, nėra fiksuoti.

Todėl rekomenduojama, kad išorinio finansų ir veiklos audito funkcijos būtų adekvačiai apibrėžtos Vietos savivaldos įstatyme. Išorinis savivaldybių auditorius turėtų būti įgaliotas atlikti tiek finansų, tiek veiklos auditą visose atitinkamose savivaldybės srityse ir institucijose ir turėtų būti pasirengęs naudoti ateities nacionalinius darbo standartus, paremtais tarptautiniais standartais.

Vidaus audito tarnybų teisinė bazė neatitinka ES reikalavimų, nes nėra vidaus audito mechanizmų, įgaliotų audituoti visas atitinkamas lėšas ir išteklius.

Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo tikslas yra įsteigti vidaus audito tarnybos darinius visose savivaldybių administracijose. Šios vidaus audito tarnybos turi teisę vykdyti audito funkcijas pavaldžiose ir jų kompetencijai priskirtose institucijose. Įstatymo straipsnis apima tik nuostatas dėl privalomo vidaus audito tarnybų įsteigimo savivaldybėse, bet ne nuostatas dėl vidaus audito tarnybos tikslų, pagrindinių užduočių, funkcinės nepriklausomybės, kompetencijos ir t.t.

Vienas iš įstatymo straipsnių, kurie mažai kalba apie savivaldybes, yra straipsnis dėl vidaus audito užduočių. Tai apima indėlių padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo kompetencijai priskirtų viešųjų juridinių asmenų uždavinius. Viena vidaus audito tarnybos užduočių yra vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą.

Autorė mano, kad neišskumai, susiję su vidaus audito funkcijų reglamentavimo apimtimi, Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme turėtų būti pašalinti ir turi būti imtasi iniciatyvų įgyvendinti vidaus audito funkcijas savivaldybių lygmenyje, kurios atitiktų ES reikalavimus ir įgaliojimus audituoti visas lėšas ir išteklius. Turi būti apsvarstyta specifinė savivaldybių vidaus audito tarnybų organizacijos struktūra, „savivaldybių audito organizacinės struktūros modeliai“. Turi būti atliktas bendradarbiavimo tarp institucijų, atsakingų už Valstybės auditą ir išorinio bei vidaus audito funkcijas savivaldybėse šiame kontekste, reglamentavimo aprašymas.

Valstybės audito koncepcija ir Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas reglamentuoja kontrolės trūkumų ir neužbaigtos audito sekos savivaldybių sektoriuje ištaisymus.

Danijos konsultantai rekomendavo išskirti šiuos punktus:

- efektyviai vykdyti progresą vidaus audito tarnybas savivaldybėse, kurios galėtų vertinti viešojo juridinio asmens vykdomą lėšų, gautų iš ES ir užsienio institucijų ir kitų lėšų administravimą ir naudojimą ir įvertinti bendrą finansinės kontrolės savivaldybių institucijose funkcionavimą;

- įvertinti bendradarbiavimo tarp institucijų, atsakingų už išorinio ir vidaus audito padalinius viešajam juridiniame asmenyje, principų ir formų aprašymą;

- išorinis savivaldybių auditorius turi atlikti finansų ir veiklos auditą, atitinkantį nacionalinius ir tarptautinius standartus;

- audito standartai, kurie yra naudojami įvairių padalinių, turi būti suvienodinti.

Tačiau pasiūlymuose neatsižvelgta į savivaldybių kompetenciją ir gebėjimus atlikti siūlomas funkcijas ir užduotis. Dar daugiau - nėra apibrėžtas aiškus priežiūros ir audito užduočių paskirstymas tarp centrinio ir vietinio lygmens.

Autorės nuomone, reikėtų kad ateityje reglamentuojant audito užduočių savivaldybėse organizavimą, būtų apsvarstyti pasiūlymai, nurodyti „Savivaldybės audito organizacinės struktūros modeliuose“.

Danijos konsultantų nuomone, kol kas nesukurta teisinė bazė vidaus audito mechanizmui, nes nėra pilnai apibrėžtos ir įtvirtintos teisės aktuose adekvačios funkcijos ir atsakomybė skirtingiems audito padaliniams, tokiems kaip Valstybės kontrolė, Finansų ministerija, savivaldybės kontrolierius ir nepriklausomos audito bendrovės.

Funkcinė nepriklausomybė. Nėra sukurta teisinė bazė savivaldybių auditorių funkcinėi nepriklausomybei užtikrinti. Savivaldybės vidaus auditorius turi būti laisvas, nusistatyti prioritetus, organizuoti ir atlikti savo darbą savo įgaliojimų ribose ir pritaikyti metodus, tinkamus vykdomam vidaus auditui. Todėl rekomenduojama, kad savivaldybės vidaus auditoriui, kuris būtų ateityje atskaitingas už ES fondų ir išteklių naudojimo auditavimą, turėtų būti užtikrinta pakankama teisinė funkcinė nepriklausomybė nuo detalių nuostatų ir instrukcijų, susijusių su

savivaldybės auditoriaus audito vykdymu ir darbo planavimu ir išdėstyta Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio 7 dalyje ir to paties įstatymo 28 straipsnio 2 dalies 3 punkte [20].

Vidaus auditoriaus funkcinė nepriklausomybė yra užtikrinama Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme, kuriame pateikti pasiūlymai parengti pagal vidaus audito tarptautinius standartus. Tačiau pasiūlymuose teigiama, kad viešojo juridinio asmens valdytojas turėtų turėti galią atleisti vidaus audito vadovą ar sustabdyti darbo sutartį ir informuoti Finansų ministeriją apie atleidimą. Šis pasiūlymas nepakankamai apsaugo funkcinę vidaus auditoriaus nepriklausomybę. Jei šis pasiūlymas bus įtrauktas į teisinius pasiūlymus dėl savivaldybių vidaus audito funkcionavimo, rekomenduojama, kad atleidimo galią turėtų savivaldybės taryba ir kad iš anksto būtų gautas Valstybės kontrolės pritarimas.

Vietos savivaldos įstatymas nesuteikia savivaldybės kontrolieriui ar ateities vidaus auditoriui savivaldybės tinkamų ir adekvačių galių vykdyti vidaus audito funkcijas pagal tarptautinius standartus ir ES reikalavimus.

Pasiūlymas dėl tinkamo ir adekvataus įgaliojimo vykdyti vidaus visų atitinkamų lėšų auditą ir vertinti bendrą finansų kontrolės funkcionavimą viešajame juridiniame asmenyje bei lėšų naudojimo ekonomiškumą, veiksmingumą ir efektyvumą yra išdėstytas Vidaus kontrolės ir audito įstatyme. Atlikdamas šias funkcijas, auditorius vadovaujasi vidaus audito tarnybos nuostatais, patvirtintais Finansų ministerijos Audito metodologijos departamento, teisės norminiais aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą, taip pat tarptautiniais standartais dėl profesionalios praktikos.

Danijos konsultantai rekomendavo, kad Vidaus audito ir vidaus kontrolės įstatyme išreikšti pasiūlymai dėl vidaus auditoriaus įgaliojimų, standartų naudojimo ir taikomų standartų koordinavimo ir priežiūros turtėtų būti įtraukti ir į Vietos savivaldos įstatymą, taip pat kaip ir atskiros vidaus audito funkcijos įsteigimas savivaldybėse. Lietuvos valstybės institucijos atsižvelgia į Danijos konsultantų rekomendacijas ir danų pateikti pasiūlymai yra įgyvendinimo bei užbaigtumo stadijoje.

2.2. Vidaus audito funkcijos savivaldybėje

Savivaldybė - valstybės teritorijos administracinis vienetas, turintis juridinio asmens statusą bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, įgyvendinamą per savivaldybės tarybą.

Savivaldybės ekonominės veiklos pagrindą sudaro savivaldybės nuosavybė. Savivaldybės nuosavybė - tai savivaldybei nuosavybės teise priklausantis turtas, kurio savininko funkcijas įstatymų nustatyta tvarka įgyvendina Taryba. Savivaldybių turto sandarą ir įsigijimo

būdas, Šio turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Konstitucija, įstatymai, Vyriausybės nutarimai ir savivaldybių tarybų sprendimai.

Pagal Lietuvos Respublikos Vietos savivaldos įstatymą [20, p. 1] vietos savivalda - valstybės teritorijos administracinio vieneto - savivaldybės teisė laisvai ir savarankiškai tvarkytis pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją ir įstatymus per administracinio vieneto nuolatinių gyventojų tiesiogiai išrinktų atstovų savivaldybės tarybą bei jos sudarytas vykdomąsias institucijas.

Šis įstatymas nustato savivaldybių institucijų sudarymo ir veiklos tvarką įgyvendinant Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir Europos vietos savivaldos chartijos nuostatas, apibrėžia vietos savivaldos principus, savivaldybių institucijas, jų įgaliojimus ir funkcijas, savivaldybės tarybos nario statusą, savivaldybių ūkinius ir finansinius veiklos pagrindus.

Blairas Ph. tarptautinėje konferencijoje „Europos ir vietos savivaldos chartija ir Lietuvos teisinė sistema“ [57, p. 13] pažymėjo, kad Lietuva prie Europos Tarybos prisijungė 1993 metais, tapdama didelės Europos valstybių šeimos nare. Paprastiems piliečiams galbūt ne visada labai rūpi tie bendrieji savivaldos principai, tačiau, nors ir netiesiogiai, susirūpinama, kai šių pagrindinių principų ignoravimas paliečia jų konkretų gyvenimą. Todėl Europos Taryba kreipia daug dėmesio į vietos demokratijos problemas. Demokratinė vyriausybė negali apsiriboti vien tik nacionaliniu lygmeniu. Netgi tokiose mažose šalyse kaip Lietuva nacionalinės vyriausybės būna gana toli nuo paprasto piliečio. Jeigu piliečiai nori tiesiogiai dalyvauti valdžioje, jie turi dalyvauti vietos savivaldos institucijų sprendimų rengimo procese, kad tie sprendimai atitiktų jų interesus. Vietos savivalda yra demokratijos mokykla. Europos vietos savivaldos chartija sukūrė sistemą šiai vietos demokratijai. Lietuva taip pat formaliai pripažino Europos savivaldos principus ir prie jų pritaiko savo įstatymus. Daug nuveikta rengiant naująjį Vietos savivaldos įstatymą. Parengtame įstatyme yra nemažai tokių naujovių, į kurias turėtų atkreipti dėmesį kitos valstybės.

Galima, žinoma, ir ginčytis, ar Vietos savivaldos įstatymas turi būti toks detalus, ar nevertėtų kai kuriuos klausimus palikti įstatymą lydintiems aktams.

Rokickienė G. pastebi [57, p. 24], kad nepaisant visų deklaruojamų vietos savivaldos garantijų, praktikoje susiklostė kiek kitokie visuomeniniai santykiai, kurie trukdo įgyvendinti realią vietos savivaldą. Valstybė, leisdama gausybę įstatymų ir kitų teisės aktų, nesąmoningai ir nenorėdama, suvaržo savivaldybėms savarankiškų sprendimų priėmimo erdvę, nepriskirdama savivaldybėms valdyti jų teritorijose esančios neužstatytos žemės nuosavybės ar patikėjimo teise, varžo jų savarankiškumą teritorijos planavimo klausimais; per bendras mokesčių, socialinio draudimo sistemas paverčia savo, t.y. valstybės išmokas vyraujančių savivaldybių biudžetų pajamų punktu ir tuo pakerta jų savarankiškumą finansiniais klausimais. Taip pat gerokai riboja savivaldybių savarankiškumą organizaciniais klausimais, nes, pavesdama joms atlikti valstybines

funkcijas, poįstatyminiais aktais reglamentuoja savivaldybių vidaus organizacinius ryšius, personalo, ypač vadovų, parinkimo autonomiją, jų darbo užmokestį ir pan. Trūksta normalaus abipusio dialogo tarp valstybės valdžios ir savivaldybių.

Keičiantis politinei valdžiai ypač svarbu teisingai įvardyti problemas.

Pasak Rokickienės G. [57, p. 28] dalis savivaldos problemų yra politinio moralinio pobūdžio, o didžioji dalis priklauso bendrosioms valstybės valdymo arba viešojo administravimo problemoms. Tokio pobūdžio problemos sprendžiamos tik per bendruosius viešojo administravimo įstatymus, kiek tai galima išspręsti per reglamentavimą, bendrųjų taisyklių arba procedūrų nustatymą. Todėl tiesiogiai ar netiesiogiai vietos savivaldai daro įtaką naujai priimti Viešojo administravimo, Valstybės tarnybos, Regioninės plėtros įstatymai. Pastarasis, Regioninės plėtros įstatymas yra skirtas pereinamajam laikotarpiui mokantis ir rengiantis įgyvendinti šalies regioninę ir struktūrinę politiką, kad sugebėtume išmokti planuoti. Tik gerai parengtu socialinės ekonominės plėtros planu galėsime pagrįsti reikiamą investicijų trūkumą ir gauti Europos Sąjungos struktūrinę paramą. Jei to nesugebėsime, tai nei mes Europai, nei ji mums nereikalinga.

Autorė mano, kad norint gauti Europos Sąjungos struktūrinių fondų paramą, pačiu laiku savivaldybėse pradėta steigti vidaus audito sistema. Vidaus auditas savivaldybėse išties labai reikalingas, nes neįdiegę Europos Sąjungos standartus atitinkančios kontrolės ir audito sistemos, negalėsime naudotis Europos Sąjungos fondais.

Pagal Lietuvos Respublikos Vietos savivaldos įstatymo [20, p. 13] naujos redakcijos 27 str. vidaus audito funkcijas savivaldybėje privalo atlikti savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba). Tačiau poįstatyminiai aktai nenurodo, kaip savivaldybės kontrolieriui, atliekančiam savivaldybės biudžeto ir turto kontrolę, dar atlikti vidaus audito funkciją. Be to, poįstatyminiai aktai prieštarauja Vietos savivaldos įstatymui. Pavyzdžiui, Vietos savivaldos įstatymo 3 str. 4 punkte įrašyta, kad Savivaldybės kontrolierius yra Savivaldybės kontrolės institucija, o 27 straipsnio 1 punkte įrašyta, kad ši institucija atskaitinga savivaldybės tarybai, t.y. viena iš savarankiškų vietos savivaldos institucijų; nepavaldi, tik atskaitinga. „Vidaus audito reikalavimų“ [29, p. 2] II skyriaus 5.1. straipsnyje įrašyta: „vidaus audito tarnybos vadovas turi būti tiesiogiai pavaldus ir atsiskaityti savo institucijos vadovui, kuris privalo užtikrinti, kad vidaus auditorius galėtų vykdyti savo funkcijas ir priimti sprendimus niekieno netrukdomas, objektyviai ir nešališkai“. Šių reikalavimų 5.4. straipsnyje įrašyta: "vidaus auditorius turi būti nepriklausomas nuo valstybės institucijos vidaus kontrolės sistemos procedūrų. Vidaus auditorius neturi tikrinti ir vertinti tos veiklos, už kurią mažiau kaip prieš metus buvo tiesiogiai atsakingas".

Vidaus audito įsteigimą savivaldybėse šiuo metu galiojantys norminiai dokumentai reglamentuoja aiškiai nepakankamai. Autorė sutinka su Rokickienės G. [57, p. 26] nuomone, kad gerai sureglamentuoti pritrūko patirties ir politinės valios.

Grodzenskio A. [57, p. 97] nuomone, Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnyje galima išvelgti objektyvumo ir nepriklausomumo problemą, nes nėra gerai, jeigu vidaus auditas pavedamas tam, kas atlieka kitas funkcijas - šiuo atveju kontrolės. Savivaldybės kontrolierius, atlikdamas vidaus audito funkciją, turėtų įvertinti kontrolės sistemą, kurios viena grandis bus jis pats, paprasčiau pasakius, vertins pats save.

Rokickienė G. dėl vidaus audito sistemos funkcionavimo [57, p.100-101] mano, kad mūsų valstybėje kol kas kuriama tik centrinė valdymo institucijų vidaus audito sistema. Kurti tokią sistemą rekomenduojama ir savivaldybėms. Už finansinę kontrolę administracijoje atsakingas įstaigos vadovas, savivaldybėje – administracijos direktorius. Į pagalbą kviečiasi finansų skyrių ar kitokią administraciją, čia vidaus reikalas. Kad galėtų žinoti, kaip reikia tą kontrolę organizuoti, kokie yra trūkumai, kaip profesionaliai padaryti, kad pinigai būtų efektyviai ir gerai išleidžiami ir pasiektų tą tikslą, kuris yra numatytas, įstaigos vadovas turi turėti auditorių. Auditorius nekontroliuoja nuolat, bet kiekvienu atveju suplanuoja savo veiklą ir atlieka patikrinimus, pateikia aiškų patikrinimo rezultatą, parodantį, kokia yra padėtis, be to, pateikia išvadas, kaip vyksta administracinė kontrolė, ir ar ji yra gera ar bloga, ar atlieka savo funkcijas. Auditorius yra nepriklausomas, turi būti pavaldus tik vadovui, kadangi jis tikrina visus skyrius, visų padalinių, netgi visos vidaus kontrolės sistemos veiklą ir pateikia išvadas bei rekomendacijas, kaip ją pagerinti.

Grodzenskio A. [57, p. 97] nuomone taip pat nėra gerai, kad Vyriausybės nutarimas dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito įpareigoja reorganizuoti esamus įstaigų ir įmonių vidaus kontrolės ir panašius padalinius į vidaus audito tarnybas. Kitaip sakant, likviduoti kontrolės padalinius. Tuo sudaroma problema, kadangi vidaus kontrolė visada turi būti. Įstaigoje reikalingos procedūros užtikrinančios vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą. Esant vidaus auditui, pasiūlymus dėl vidaus kontrolės sistemos būklės teikia vidaus auditas, atlikęs šios sistemos įvertinimą.

Autorė taip pat teigia, kad vidaus auditas nepakeičia ir negali pakeisti vidaus kontrolės. Šiuo atveju, jeigu laikysimės nuoseklumo, vidaus auditorius galėtų siūlyti įstaigos vadovui gerinti vidaus kontrolės procedūras.

Astrausko A. [57, p. 104] nuomone, rengiant naujos redakcijos Vietos savivaldos įstatymą, pagrindinis sumanymas buvo savivaldybės kontrolieriaus tarnybą padaryti vidaus audito tarnyba. Buvo siekiama, kad savivaldybės kontrolierius gražiai transformuotųsi į vidaus audito sistemą, į vidaus audito tarnybą. Reikia atskirti kontrolierių nuo auditoriaus. Yra du būdai:

arba jį normaliai padaryti vidaus auditoriumi pagal visus griežčiausius reikalavimus, kad būtų sukurta normali sistema, o jį kontroliuoti turi išorės kontrolė, valstybės kontrolė, arba galima žengti kitu keliu: sukurti vidaus audito tarnybą savivaldybėse, o savivaldybės kontrolierių ir visą jo tarnybą padaryti pavaldžią valstybės kontrolei.

Katkaus A. [11] nuomone, savivaldybės kontrolierius negalės būti „vienas - trijuose asmenyse“. Teks rinktis, kurioje srityje specializuotis - vidaus kontrolės, vidaus audito ar išorės audito. Jo nuomone, akivaizdu, kad turi būti atskirtos savivaldybės kontrolės ir vidaus audito tarnybos.

Laurinavičius V. [16] mano, kad dažnai labai skirtingai interpretuojamos kontrolės, revizijos, vidaus ir išorės audito sąvokos. Autorės nestebina, nes kai kurie dalykai, ypač vidaus auditas, yra apskritai naujas dalykas Lietuvoje. Jau priimta nemažai Vyriausybės nutarimų, teisės aktų dėl vidaus audito ir finansų kontrolės stiprinimo tiek valstybės institucijose, tiek savivaldybėse. Patvirtinti Vidaus audito vadovas, Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, Vidaus audito reikalavimai ir t.t.

Auditorius Žemaitis B. [64, p. 2] yra sakęs, kad Amerikoje vidaus audito srityje buvo pasiekta pažangos tik per 60 metų. Tačiau laikas parodė, kad vidaus auditas įstaigai išties naudingas, padeda efektyviai naudoti tiek žmogiškuosius intelektualinius, tiek finansinius bei turto išteklius.

Savivaldybių auditorių asociacijos valdybos nariai ieško galimybių detaliau susipažinti su vidaus audito specifika, mokytis, įsigyti vidaus auditorių kvalifikaciją [16, p. 8].

Išanalizavus vidaus audito savivaldybėje funkcijas, autorė teigia, kad:

- vietos savivalda - valstybės teritorijos administracinio vieneto - savivaldybės teisė laisvai ir savarankiškai tvarkytis pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją ir įstatymus per administracinio vieneto nuolatinių gyventojų tiesiogiai išrinktų atstovų savivaldybės tarybą bei jos sudarytas vykdomąsias institucijas;

- Vietos Savivaldos įstatymas nustato savivaldybių institucijų sudarymo ir veiklos tvarką įgyvendinant Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir Europos vietos savivaldos chartijos nuostatas, apibrėžia vietos savivaldos principus, savivaldybių institucijas, jų įgaliojimus ir funkcijas, savivaldybės tarybos nario statusą, savivaldybių ūkinės ir finansinės veiklos pagrindus;

- integruojantis į Europos Sąjungą ir norint gauti Europos sąjungos struktūrinių fondų paramą, pačiu laiku savivaldybėse įsteigta vidaus audito sistema. Vidaus auditas savivaldybėse išties labai reikalingas, nes neįdiegę, Europos Sąjungos standartus atitinkančios kontrolės ir audito sistemos, negalės savivaldybės naudotis Europos Sąjungos fondais;

- poįstatyminiai aktai nenurodo, kaip savivaldybės kontrolieriui, atliekančiam savivaldybės biudžeto ir turto kontrolę, dar reikėtų atlikti vidaus audito funkciją;
- savivaldybės kontrolierius, atlikdamas vidaus audito funkciją, turėtų įvertinti kontrolės sistemą, kurios viena grandis bus jis pats, paprasčiau pasakius, vertins pats save.

2.3. Vidaus audito savivaldybėje procesas ir jo etapai

2.3.1. Vidaus audito tarnyba ir jos veikla

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymu savivaldybėse buvo įsteigtos vidaus audito tarnybos arba skyriai ir patvirtinti vidaus audito tarnybų (skyrių) nuostatai (Priedas 1). Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba savo veikloje vadovaujasi Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo nuostatomis bei kitais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą. Centralizuotą savivaldybės vidaus audito tarnybą įsteigia savivaldybės taryba, tvirtindama savivaldybės administracijos struktūrą.

Vidaus auditoriai atlikto audito ataskaitas pateikia savivaldybės administracijos direktoriui ir audituojamų subjektų vadovams. Šie turi priimti sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų. Be to, atliktų vidaus auditų ataskaitos teikiamos savivaldybės tarybai, savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui, merui ir savivaldybės kontrolieriui jų prašymu. Centralizuotos savivaldybės vidaus audito tarnybos vadovas ir vidaus auditoriai yra karjeros valstybės tarnautojai. Pretendentų į centralizuotos savivaldybės vidaus audito tarnybos vadovo pareigas konkurso komisiją sudaro savivaldybės administracijos direktorius. Būti šios komisijos nariu turi būti kviečiamas ir Finansų ministerijos atstovas.

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymu [22] savivaldybės administracijos direktorius tvirtina Vidaus audito skyriaus pareigybių aprašymą (Priedas 2). Vidaus audito skyriaus vedėjo pareigybė reikalinga organizuoti ir tobulinti Vidaus audito skyriaus veiklą, kad būtų įgyvendinti skyriaus planai, programos ir procedūros. Skyriaus vedėjas pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui. Autorės nuomone, savivaldybėje Vidaus audito tarnyba (skyrius) turi būti atskira savarankiška tarnyba, pavaldi tik Finansų ministerijai, kadangi vidaus auditas turi būti nepriklausoma ir objektyvi tikrinimo ir konsultavimo veikla, kurios tikslas vertinti ir gerinti visos organizacijos veiklą. Vidaus audito paskirtis – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir skatinti gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus. Šis apibrėžimas ne tik praplečia atsakomybę, - jis vidaus auditorių profesijos atstovų tarpe kelia tam tikrą susirūpinimą. Šis susirūpinimas yra susijęs su objektyvumo ir nepriklausomybės išlaikymu. Vidaus auditoriams tampant organizacijos vidaus konsultantais

objektyvumo išlaikymas tampa kritiškai svarbus. Vidaus audito klientai (taip vadinami padaliniai, procesai ir kiti organizacijos subjektai) ir organizacijų vadovai turi tikėti vidaus auditorių profesionalumu ir objektyvumu. Pasak Didžpetrio L., Daunienės E. [6], jei jų klientai ir organizacijos vadovai manys kitaip, darbo rezultatai nuo to tik nukentės.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 straipsnio 3 dalies 2 punktu [23] ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo „Dėl Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ [31] savivaldybės administracijos direktorius tvirtina Vidaus audito skyriaus vidaus audito metodiką (Priedas 3). Vidaus audito metodikoje reglamentuojama Vidaus audito tarnybos (VAT) darbo planavimas, vidaus audito poreikio nustatymas. Vidaus audito tarnybos veikla planuojama sudarant strateginius ir metinius veiklos planus, kuriuos sudaro ir tvirtina vadovas ir kurie gali būti koreguojami atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens vadovo pasiūlymus, nustatytus prioritetus ir svarbius viešojo juridinio asmens veiklos arba kitus pasikeitimus. Vidaus audito tarnybos strateginiai, metiniai veiklos planai bei bet kokie pakeitimai juose turi būti raštu suderinti su viešojo juridinio asmens vadovu. Metinis tarnybos veiklos planas bei vidaus audito poreikis nustatomas remiantis šių duomenų analize:

- audituojamojo subjekto veiklos sričių rizikingumo įvertinimu pagal srities pobūdį ir mastą;
- audito proceso cikliškumu;
- Vidaus audito tarnybos personalo ištekliams ir kompetencijai;
- apklausos anketomis, klausimynais bei pokalbiais su viešojo juridinio asmens vadovu, kitais pagal poreikį valstybės tarnautojais bei darbuotojais;
- vidaus auditorių asmenine intuicija.

Metiniame Vidaus audito tarnybos veiklos plane turi būti nurodyta: vidaus audito objektai; ankstesnių vidaus auditų datos; vidaus auditų temos; vidaus auditų atlikimo trukmė, įskaitant laiką, paskirtą apžvelgti audituojamojo subjekto veiklą ir parengti vidaus auditų programas; konkretūs vidaus audito vykdytojai bei reikiami jam atlikti ištekliai. Metiniame veiklos plane turi būti numatyti ne tik atskiri vidaus auditai, bet ir kita veikla, pavyzdžiui, vidaus auditorių mokymasis bei kvalifikacijos kėlimas, metinės Vidaus audito tarnybos veiklos ataskaitos parengimas ir kita. Apie 10–20 procentų kiekvieno vidaus auditoriaus metinio darbo laiko gali būti nepaskirstyta, kad galima būtų tinkamai vykdyti tarnybos veiklą, pavyzdžiui, dėl vidaus auditorių ligos, dėl metiniame veiklos plane nenumatyto vidaus audito atlikimo bei dėl kitų svarbių aplinkybių. Vidaus auditui atlikti vidaus auditoriai parenkami atsižvelgiant į numatomo atlikti vidaus audito pobūdį ir sudėtingumą, jų patirtį bei specialų pasirengimą.

Vidaus auditui atlikti parengti klausimynai ir testai, kurie detalizuoja programą, turi būti suderinti su Vidaus audito tarnybos vadovu. Savivaldybės vidaus auditorius, atlikdamas vidaus

auditą, priklausomai nuo vidaus audito objekto, pagal Vidaus audito tarnybos vadovo patvirtintą vidaus audito programą, vertina viešojo juridinio asmens (audituojamojo subjekto) vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą bei rizikos valdymą ir turi:

- tikrinti ir vertinti viešojo juridinio asmens sukurtas vidaus kontrolės procedūras ir įsitikinti, ar laikomasi viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, procedūrų, įstatymų, kitų norminių teisės aktų ir sutarčių, turinčių įtakos jo veiklai;
- tikrinti, ar informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir ūkinę veiklą yra patikima ir išsami, bei vertinti būdus, kaip renkama, analizuojama, klasifikuojama ir skelbiama tokia informacija;
- tikrinti ir vertinti, ar valstybės ir savivaldybės turtas valdomas, naudojamas ir juo disponuojama taupiai ir racionaliai, pagal norminius teisės aktus ir sutartis;
- tikrinti ir vertinti procedūras, taikomas viešojo juridinio asmens valdomo, naudojamo ir disponuojamo turto bei informacijos apsaugai, prireikus patikrinti, ar toks turtas egzistuoja (vidaus auditoriai inventorizavimą atlieka atrankos būdu).

Įvertinęs audituojamojo subjekto vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą bei galimą rizikos veiksnių įtaką, vidaus auditorius vidaus audito ataskaitoje pateikia rekomendacijas, kaip sustiprinti vidaus kontrolės procedūras bei rizikos valdymą viešajame juridiniame asmenyje. Tikrindamas ir vertindamas vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą, vidaus auditorius atlieka finansinį, veiklos, valdymo, atitikimo arba informacinių sistemų auditus bei galimus jų derinius. Vidaus audito atlikimo trukmė nustatoma atsižvelgiant į vidaus audito temos pobūdį ir apimtį. Suderinus su savivaldybės vadovu, dėl pateisinamų priežasčių vidaus audito atlikimo trukmė gali būti pratęsta. Vidaus auditoriai vidaus audito metu gautą informaciją turi registruoti darbo dokumentuose, kurie privalo turėti antraštę, dokumento sudarymo datą ir turi būti vidaus auditoriaus pasirašyti. Darbo dokumentai yra pagrindas vidaus audito ataskaitoms parengti, taip pat vidaus audito išvadoms ir rekomendacijoms pagrįsti. Darbo dokumentuose turi būti nurodytos taikytos vidaus audito procedūros ir vidaus audito apimtis, apibendrinta surinkta vidaus audito išvadas ir rekomendacijas patvirtinanti informacija. Darbo dokumentai gali būti įforminami įvairiai: raštu popieriuje, filmo arba magnetinėje juostoje, kompiuterinėje laikmenoje, naudojantis elektroninės technikos ir kitomis priemonėmis. Darbo dokumentų struktūra, turinys ir forma priklauso nuo viešojo juridinio asmens veiklos specifikos bei vidaus audito temos.

Vidaus auditoriai vidaus audito metu arba po vidaus audito organizuojamuose susitikimuose supažindina atsakingus už atitinkamą darbo sritį viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojus arba darbuotojus su nustatytais ir apibendrintais faktais, aptaria su jais jų veiklos tobulinimo ir nustatytų trūkumų šalinimo galimybes. Vidaus auditorius, vidaus audito

metu nustatęs pažeidimus, apie juos turi nedelsdamas pranešti savo tarnybos vadovui, kuris žodžiu arba raštu apie tai informuoja viešojo juridinio asmens vadovą.

Darbo dokumentus kartu su atlikto vidaus audito ataskaitos projektu vidaus auditorius turi pateikti savo vadovui, o pastarasis patikrina vidaus auditoriaus pateiktus atlikto vidaus audito darbo dokumentus, kad nustatytų, ar jie tinkamai pagrindžia vidaus audito ataskaitos projekte išdėstytus faktus, išvadas, rekomendacijas, ar buvo atliktos visos reikiamos vidaus audito procedūros. Savivaldybėje, atlikus vidaus auditą, vidaus auditorius sudaro vidaus audito darbo dokumentų bylą bei byloje esančių darbo dokumentų apyrašą. Vidaus audito darbo dokumentų bylų naudojimą, jų saugojimą koordinuoja Vidaus audito tarnyba. Auditoriams sutikimą naudotis vidaus audito darbo dokumentais gali duoti tik jų tiesioginis vadovas, prieš tai tokį sutikimą žodžiu arba raštu suderinęs su viešojo juridinio asmens vadovu. Kai vidaus audito darbo dokumentus nori naudoti ne viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojai ar darbuotojai, Vidaus audito tarnybos vedėjas, prieš leisdamas pasinaudoti tokiais dokumentais, turi gauti viešojo juridinio asmens vadovo sutikimą raštu. Atlikus vidaus auditą, turi būti parengta ir auditoriaus pasirašyta vidaus audito ataskaita, kurioje apibendrinami atlikto vidaus audito rezultatai ir pateikiami:

- vidaus kontrolės sistemos funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje įvertinimas;
- audituojamojo subjekto veiklos rezultatyvumo įvertinimas;
- nustatyti veiklos trūkumai;
- vidaus audito tarnybos rekomendacijos nustatytiems trūkumams šalinti arba viešojo juridinio asmens veiklai tobulinti.

Vidaus audito ataskaita gali būti:

- tarpinė – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui ir skirta neatidėliotino dėmesio reikalaujančiai informacijai pateikti, vidaus audito objekto apimties pasikeitimui nurodyti, apie vidaus audito procesą informuoti, kai atliekamas didelės apimties vidaus auditas;
- galutinė – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui;
- gali būti rengiamos ataskaitos santraukos aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovui arba kitiems suinteresuotiems asmenims.

Ataskaitos struktūra:

- įžanginė dalis, kurioje paprastai nurodoma: vidaus audito atlikimo motyvai (pavyzdžiui, pagal metinį Vidaus audito tarnybos veiklos planą), vidaus audito vykdytojai, vidaus audito trukmė, audituojamas laikotarpis, vidaus audito apimtis, vidaus audito tikslas, vidaus audito procedūros bei vertinimo kriterijai. Šioje dalyje taip pat galima apžvelgti audituojamąjį subjektą, jo veiklos rūšis, ankstesnėse vidaus audito ataskaitose minimus vidaus audito metu nustatytus faktus, išvadas, rekomendacijas;

- dėstomoji dalis, kurioje išdėstomi vidaus audito metu nustatyti faktai (detalios pastabos), taip pat gali būti įtraukta informacija apie audituojamojo subjekto veiklą, įgyvendinant ankstesnio vidaus audito rekomendacijas arba sukurtas tinkamas vidaus kontrolės priemonės. Šioje ataskaitos dalyje dėstomi faktai turi aiškiai pagrįsti vidaus auditorių išvadas ir rekomendacijas, jie įvertinami lyginant esamą viešojo juridinio asmens padėtį (tvarką) su ta padėtimi (tvarka), kuri turėtų būti pagal vertinimo kriterijus (įstatymus, kitus norminius teisės aktus bei nustatytas procedūras, dokumentus ir kita), ir aiškinamos priežastys, dėl kurių atsirado skirtumų;
- išvados (nuomonė) – vidaus auditorių vidaus audito metu nustatytų faktų įtakos audituojamojo subjekto veiklai įvertinimas. Vidaus audito ataskaitoje išvados turi būti aiškiai išdėstytos ir motyvuotos. Jos gali apimti visą audituojamojo subjekto veiklą arba tik specifinius audituojamojo subjekto veiklos aspektus;
- rekomendacijos – pasiūlymai, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytą neigiamą faktų įtaką viešojo juridinio asmens veiklai, pagerinti audituojamojo subjekto veiklą bei pasiekti norimų rezultatų.

Ataskaita turi būti objektyvi, aiški, glausta, konstruktyvi, parengta ir pateikta laiku. Atlikus vidaus auditą, parengiamas ataskaitos projektas, kurį vidaus auditorius turi aptarti su audituojamojo subjekto vadovu. Vidaus auditoriaus ataskaitoje nurodyti viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės sistemos trūkumai prieš tai turi būti aptarti su atitinkamais audituojamojo subjekto valstybės tarnautojais arba darbuotojais vidaus audito metu, kad būtų įsitikinta, kad vidaus auditorius ir audituojamojo subjekto valstybės tarnautojai arba darbuotojai supranta klaidos arba trūkumo esmę, taip pat aptarta, kaip geriau ištaisyti trūkumus ir klaidas arba patobulinti viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemą. Po ataskaitos projekto aptarimo ataskaita, pasirašyta visų vidaus auditą atlikusių vidaus auditorių, pateikiama pasirašytinai susipažinti audituojamojo subjekto vadovui. Jeigu jis nesutinka su ataskaitoje nustatytais faktais, ataskaitą jis pasirašo nurodydamas „Pastabos pridedamos“ ir prie jos pateikia motyvuotas pastabas, išdėstytas raštu. Vienas galutinės ataskaitos egzempliorius, suderinus su Vidaus audito tarnybos vadovu, įteikiamas audituojamojo subjekto vadovui, kuris raštu pažymi, kad „Vieną vidaus audito ataskaitos egzempliorių gavau“, ir nurodo jos gavimo datą. Jei galutinėje ataskaitoje aptinkama klaida, vidaus auditorius turi surašyti vidaus audito ataskaitą patikslinančią pažymą, kurią turi patvirtinti Vidaus audito tarnybos vadovas. Vidaus audito ataskaitą patikslinanti pažyma išdalijama visiems gavusiems galutinę ataskaitą. Esant poreikiui arba pareikalavimui, ataskaitos santrauka, kaip ir visa ataskaita, privalo būti teikiama aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovui. Vidaus audito tarnybos vadovas, atsižvelgdamas į ataskaitoje pateiktų išvadų ir rekomendacijų reikšmingumą, turi pavesti vidaus

auditoriams atlikti rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę. Vidaus auditoriai turi stebėti ir dokumentuoti, kaip vykdomos vidaus audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos, ar gerinama padėtis audituotame subjekte. Atlikus rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę, vidaus auditorius surašo pažangos stebėjimo ataskaitą arba pažymą. Vidaus audito tarnybos vadovas, atsižvelgdamas į vidaus audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo reikšmingumą, gali nuspręsti pažangos stebėjimo procedūras atlikti kito vidaus audito metu. Tais atvejais, kai audituojamojo subjekto vadovo prisiimtas rizikos lygis dėl vidaus audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų gali turėti neigiamą poveikį audituojamojo subjekto veiklai, kai į vidaus auditoriaus pateiktas rekomendacijas audituojamojo subjekto vadovas neatsižvelgia ir nurodytų trūkumų netaiso, Vidaus audito tarnyba privalo apie tai informuoti aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovą. Pažangos stebėjimo procedūrą vidaus auditoriai turi fiksuoti registravimo žurnale, kuriame pažymima apie rekomendacijų įgyvendinimą ir trūkumų ištaisymą arba minėtų procedūrų neatlikimą.

Iki kiekvienų metų vasario 1 d. Vidaus audito tarnybos vadovas turi pateikti viešojo juridinio asmens vadovui, steigėjui (jo prašymu) ir Finansų ministerijai metinės vidaus audito tarnybos veiklos ataskaitą. Joje reikia apžvelgti:

- vidaus auditorius pastebėtus trūkumus viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemoje;
- metinio Vidaus audito tarnybos veiklos plano įvykdymą: nurodyti planuotų vidaus audito objektų skaičių, kiek faktiškai atlikta vidaus auditų;
- jei buvo taikyti vidaus audito apimties apribojimai, nurodyti jų priežastis ir dėl to galinčią kilti riziką;
- metiniame Vidaus audito tarnybos veiklos plane nenumatytus atliktus vidaus auditus arba kitus viešojo juridinio asmens vadovo pavedimus;
- ar visos vidaus auditorių pateiktos vidaus audito rekomendacijos audituojamajam subjektui buvo įgyvendintos;
- ataskaitinio laikotarpio atliktų vidaus auditų rekomendacijų įgyvendinimą bei jose nurodytų trūkumų pašalinimą;
- vidaus auditoriaus požiūriu svarbias, bet nepriimtas rekomendacijas ir iš to kylančią riziką;
- ar vidaus auditams atlikti pakako žmogiškųjų ir materialinių išteklių;
- Vidaus audito tarnybos personalo mokymąsi ir kvalifikacijos kėlimą;
- atliktų išorinių Vidaus audito tarnybos veiklos patikrinimų arba vertinimų rezultatus;
- kitą vidaus auditoriaus požiūriu reikšmingą informaciją.

Ataskaita turi atspindėti vidaus audito reikšmingumą ir akcentuoti juridinio asmens veiklos tobulinimo kryptis. Autorė sutinka, kad vidaus audito veikla savivaldybėje yra efektyvi ir sukurta įstaigos viduje jos veiklai tikrinti bei teikti rekomendacijas institucijos valdymui bei

apskaitai gerinti. Tačiau, vidaus auditas gali būti atliekamas įvairiai. Pirmiausia tai priklauso nuo įmonės dydžio, jos padalinių skaičiaus, valdymo struktūros. Visais atvejais jis turi būti atliekamas nuosekliai. Ekonominėje literatūroje dažniausiai nurodomi tokie vidaus audito etapai [41]:

- faktų rinkimas;
- analizė;
- rekomendacijos.

Autorė nori pabrėžti, kad vidaus auditorius privalo žinoti kaip pradėti auditą, ką vertins ir tikrins, koks vidaus audito tikslas. Kadangi reikia įvertinti ar yra laikomasi teisės aktų, tai pirmiausia vidaus auditorius privalo identifikuoti pagrindines rizikas, tai yra nustatyti pagal teisės aktus tuos straipsnius ar punktus, kurie gali būti vienaip ar kitaip pažeidžiami, ar nevykdomi. Vidaus auditoriui reikia įvertinti, ar yra laikomasi teisės aktų, išankstinės, einamosios, paskesniosios finansinės kontrolės procedūras, darbuotojų kompetenciją, informacijos, susijusios su apskaitos operacijomis patikimumą ir jos saugumą, apskaitos įrašų teisingumą, bei jų atitikimą teisės aktams.

Taip pat vidaus auditorius turi žinoti apie buhalterinę apskaitą, kokia yra apskaitos politika ir kaip ji yra įgyvendinama, kaip teisės aktuose nustatyti reikalavimai įgyvendinami per įstaigos apskaitos politiką, kaip reikalavimai iš teisės aktų virsta procedūromis, kaip vyksta nustatytų procedūrų įgyvendinimas. Autorė rekomenduoja visų pirma numatyti vidaus audito procedūras (Priedas 4) ir sukurti vidaus audito schemą (Priedas 5). Užduočių paskirstymas vidaus audito grupės nariams sudaromas po vidaus audito programos, nors programa gali būti tikslinama audito eigoje, prieš tai suderinus su Vidaus audito tarnybos vedėju (Priedas 6).

Apibendrinama autorė savivaldybės vidaus audito tarnybos veiklą teigia, kad pagrindinis tarnybos tikslas – didinti valstybės įmonės veiklos efektyvumą. Šiam tikslui įgyvendinti tarnybai buvo numatyta atlikti gana daug funkcijų:

- tikrinti ir vertinti, ar savivaldybė ir jos struktūrinių padalinių veikla atitinka Lietuvos respublikos įstatymus, Vyriausybės nutarimus, kitus teisės aktus, įstaigos vidaus taisykles ir numatytus tikslus;
- įvertinti informacinių sistemų efektyvumą, lėšų panaudojimą investicijoms, darbo organizavimą ir intelekto išteklių panaudojimo efektyvumą; organizacinės struktūros optimalumą;
- išanalizuoti projektų ir programų, finansuojamų iš Europos Sąjungos lėšų, įgyvendinimo eigą bei efektyvumą ir daugelį kitų klausimų.

Vidaus tarnybos funkcijų išvardijimas parodo, kokia plati vidaus audito veiklos sritis ir kad daugeliui funkcijų atlikti reikia aukštos vidaus auditoriaus kvalifikacijos.

2.3.2. Vidaus audito atlikimo etapai

Planuojant vidaus auditą, svarbu tinkamai parinkti vertinimo kriterijus. Kriterijai turėtų būti parinkti taip, kad juos galima būtų sulyginti su tais veiklos kriterijais, kuriuos vertindamas savo veiklą naudoja viešasis juridinis asmuo, kad jie būtų patikimi bei suvienodinti visiems tos rūšies veiklos audito objektams.

Vidaus audito procesas gana sudėtingas ir susideda iš kelių etapų [37].

Vidaus audito etapai yra rizikos įvertinimas, audito planavimas, audito programos paruošimas, klausimynų, testų, anketų paruošimas, informacijos rinkimas, tikrinimas ir vertinimas, audito atlikimas (audito įrodymų rinkimas), ataskaitos projekto ir ataskaitos rengimas, ataskaitos derinimas su audituojamaisiais ir pateikimas vadovybei, poauditinė veikla.

Vidaus audito savivaldybėje rizikos įvertinimas, audito poreikių apskaičiavimas. Kiekviena organizacija turi turėti rizikos valdymo sistemą, apimančią visą organizaciją. Vidaus audito vaidmuo rizikos valdyme yra įvertinti jo efektyvumą ir veiksmingumą, taip padedant palaikyti riziką priimtina lygmenyje.

Rizikos įvertinimo tikslas – nustatyti atskirų sistemų rizikos laipsnį, pagal kurį bus nustatomas audito vykdymo dažnumas. Didelės rizikos sistemas reikėtų tikrinti dažniausiai.

Įvertinant riziką galima bendradarbiauti su struktūrinių padalinių vadovais, kurie atsakingi už atitinkamas sistemas. Rizikos įvertinimas suderinamas su įstaigos vadovu.

Balandis V. teigia [1], kad riziką sudaro bet kokio įvykio tikimybė, sąlygojama veiksmų arba neveikimu, kurie gali atnešti turto nuostolių ar pakenkti organizacijos įvaizdžiui, arba kurie gali trukdyti siekti įstaigos užsibrėžtų uždavinių ir tikslų. Tokių nepageidautinų įvykių pavyzdžiais galėtų būti, netinkamo sprendimo priėmimas, kuris buvo priimtas remiantis neteisinga, pasenusia ar nepilna informacija, neteisinga lėšų apskaita, arba neteisingas subsidijos pervedimas. Tokie įvykiai gali sąlygoti nepageidautinas pasekmes organizacijai ir vadovui, atsakingam už jų atsiradimą, pvz. gali prireikti gražinti finansinį turtą į valstybės biudžetą arba savivaldybės biudžetą, išorės auditorius (pvz. Aukščiausieji audito rūmai) gali parašyti kritišką ataskaitą, ir galiausiai gali būti viešosios nuomonės suformuotas neigiamas organizacijos įvaizdis.

Pagrindinis vidaus audito tikslas – nustatyti rizikos laipsnį atsižvelgiant į organizacijos vykdomą veiklą.

Rizikos įvertinimo procese galima išskirti šias dvi pakopas:

- rizikos sričių nustatymas;
- rizikos analizė, kurios dėka rizikos sritys sugrupuojamos prioritetine tvarka pagal jų svarbą organizacijos veiklai ir, audito projektų vykdymo tvarką.

Rizikos sričių nustatymas. Priimdamas profesionalų sprendimą, vidaus auditorius nustato rizikos sritis, kurios apima procesus, reiškinius ar problemas, kurias reikia tikrinti. Autorė nori pažymėti, kad nėra universalios rizikos sričių grupės. Kokios sritys bus nustatytos visada priklausys nuo auditoriaus žinių lygio – organizacijos tikslų, veiklos, struktūrų, darbuotojų darbų apimčių ir kt. žinojimas, bei jo paties intuicijos.

Renkant informaciją, reikalingą rizikos sričių nustatymui, vidaus auditorius turi atsižvelgti į šiuos faktorius, kaip organizacijos tikslai ir uždaviniai, teisinės nuostatos, reglamentuojančios organizacijos veiklą (ir galimi šių nuostatų pakeitimai), ankstesnių atliktų auditų ar tikrinimų rezultatai, ankstesnių atliktų organizacijoje naudojamų procedūrų ir mechanizmų atitiktis, efektyvumo ir našumo įvertinimų rezultatai (vidaus kontrolės sistemos), finansinės ataskaitos ir biudžeto vykdymo ataskaitos, pokalbių su vadovybe, organizacinių padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais, rezultatai, jam organizacijos personalo pateikti klausimai ir pasiūlymai, apklausos ir anketos, naudojamos norint sužinoti organizacijos darbuotojų nuomonę.

Vidaus auditoriui svarbu įsitikinti ar jis gali prieti prie svarbių informacijos šaltinių apimant visus su organizacija susijusius aspektus. Svarbu sekti visus institucijos organizacinės struktūros pakeitimus – įskaitant naujų padalinių ar specializuotų darbo grupių sukūrimą. Pageidautina, kad vidaus auditorius būtų susipažinęs su skirtingų organizacinių padalinių darbo grafikai, turėtų šių padalinių dokumentus ir būtų su jais susipažinęs kad galėtų prižiūrėti darbo eigą ir tikslų pasiekimą (pvz. periodiškai įsegamos į bylas ataskaitos).

Rizikos analizė. Peržiūrint rizikos sritis, vidaus auditoriui gali būti naudinga pažiūrėti organizacijos vidaus kontrolės (tikrinimo) padalinio kontrolės užduočių ataskaitas ir kitus dokumentus, taip pat papildomą žodinę informaciją, gautą iš atitinkamų darbuotojų.

Mackevičius J. [41, p. 4-5] mano, kad vidaus auditas turi apimti organizacijos vidaus kontrolės sistemos bei veiklos, vykdant priskirtas pareigas, tinkamumo ir efektyvumo tyrimą ir įvertinimą. Vidaus audito tarnybos vadovas turi lemiama balsą nustatant koks faktorius bus pagrindinis išsirenkant bet kokią organizacijos operacijų sferą auditui. Vidaus auditoriai pateikia savo pasiūlymus dėl rizikos įvertinimo tose srityse, kurias jie pasirinko tikrinti, ir galiausiai pažymi šios rizikos svarbą naudodamiesi vienodais kriterijais (svertais), kuriuos jiems pateikia Vidaus audito tarnybos vadovas. Jis turi paruošti vienodų ir skirtingų rizikos sričių svarbos įvertinimą (2 pav.). Visos svarbios rizikos sritys (ankstesnio audito nustatyti faktai, pažeidžiamiausios sritys) privalo būti pateiktos prioriteto tvarka.

	<p><i>Ankstesnio audito nustatyti faktai</i> – tai vienas organizacijos vidaus kontrolės disciplinos požymių. Problemos dažnai apibūdinamos svarbiais kontrolės trūkumais, dideliais pasikeitimais, didesniu nei paprastai nustatytų faktų skaičiumi ir neužfiksuotais pakartotinai nustatytais faktais. Ir atvirkščiai, nedidelis nustatytų faktų ištaisymas rodo esančią kontrolės discipliną.</p>
	<p><i>Pažeidžiamiausias sritys</i> – tai būdingos rizikos įvertinimas, susijęs su reitinguojamu padaliniu. Tai įvertinimas to, kas galėtų įvykti ne taip kaip tikėtasi ir kokia būtų į tai reakcija. Tai galėtų būti rizika, susijusi su turto praradimu arba sugadinimu, rizika, susijusi su nepastebėta klaida, rizika, susijusi su nepripažintu ar nepakankamai atidžiai įvertintu įsipareigojimu, arba neigiamomis pasekmėmis, susijusiomis su tam tikros informacijos paskelbimu, teisiniu įsipareigojimu ir t.t.</p>
	<p><i>Geri santykiai su vadovybe</i> – šis kriterijus atspindi pasitikėjimą, kurį išreiškia audito vadovybė vadovui, tiesiogiai atsakingam už audito skyrių ir vadovybės įsipareigojime vidaus audito sistemai (kontrolės ir proceso dalys). Geri santykiai apibūdinami tokiais faktoriais kaip bendradarbiavimas poauditinės veiklos metu, vadovybės patirtis esamoje darbo aplinkoje ir požiūris į personalo kokybę ir lygį.</p>
	<p><i>Darbuotojų/sistemų pakeitimai</i> – audito istorija rodo, kad pasikeitimai daro poveikį vidaus kontrolės priemonėms ir finansinei atskaitomybei. Pasikeitimai dažniausiai turi įtakos tobulėjimui ilgalaikės trukmės laikotarpiu, tačiau dažnai minėti pasikeitimai turi trumpalaikes pasekmes, kurios reikalauja padidintos audito užduoties apimties. Prie šių pasikeitimų priskiriamas įstaigos reorganizavimas, staigūs ir dažni darbo krūvių pasikeitimai, naujos sistemos, nauji reglamentai ir įstatymai bei personalo kaita. Audito padaliniai, kuriuose nevyksta šie pasikeitimai reikalauja mažesnės audito apimties.</p>
	<p><i>Sudėtingumas</i> – šis rizikos faktorius atspindi nepastebėtų klaidų ar neteisėtų pasisavinimų tikimybę dėl komplikotos aplinkos. Sudėtingumo reitingavimas priklausys nuo daugelio faktorių. Automatizacijos mastas, painūs skaičiavimai, tarpusavyje susijusios ir tarpusavyje priklausomos veiklos rūšys, atliekamų paslaugų skaičius, paskaičiavimų laiko trukmės, priklausomybė nuo trečių šalių, viešosios nuomonės poreikiai, apsvarstymo laikas, taikomi įstatymai ir reglamentai, ir daug kitų faktorių, kai kurie jų neatskleisti, kurie turi įtakos sprendimams dėl konkretaus audito sudėtingumo.</p>

2 pav. Vienodų ir skirtingų rizikos sričių svarbos įvertinimas [Sudaryta autorės].

Vidaus auditoriai tikrina ir vertina planavimo, organizavimo ir vadovavimo procesus tam, kad nustatytų, ar egzistuoja tinkamas užtikrinimas, jog bus įgyvendinti numatyti uždaviniai ir tikslai. Bendrai paėmus, tokie įvertinimai suteikia informacijos bendrajam vidaus kontrolės sistemos įvertinimui.

Autorė mano, kad rizikos įvertinimo tobulinimas ir toliau išliks visų institucijų vidaus audito nuolatinis prioritetu. Jis taip pat pareikalaus skirti didelius audito išteklius, atsižvelgiant į rizikos laipsnį ir galimų sutaupymų ar lėšų išieškojimų svarbą.

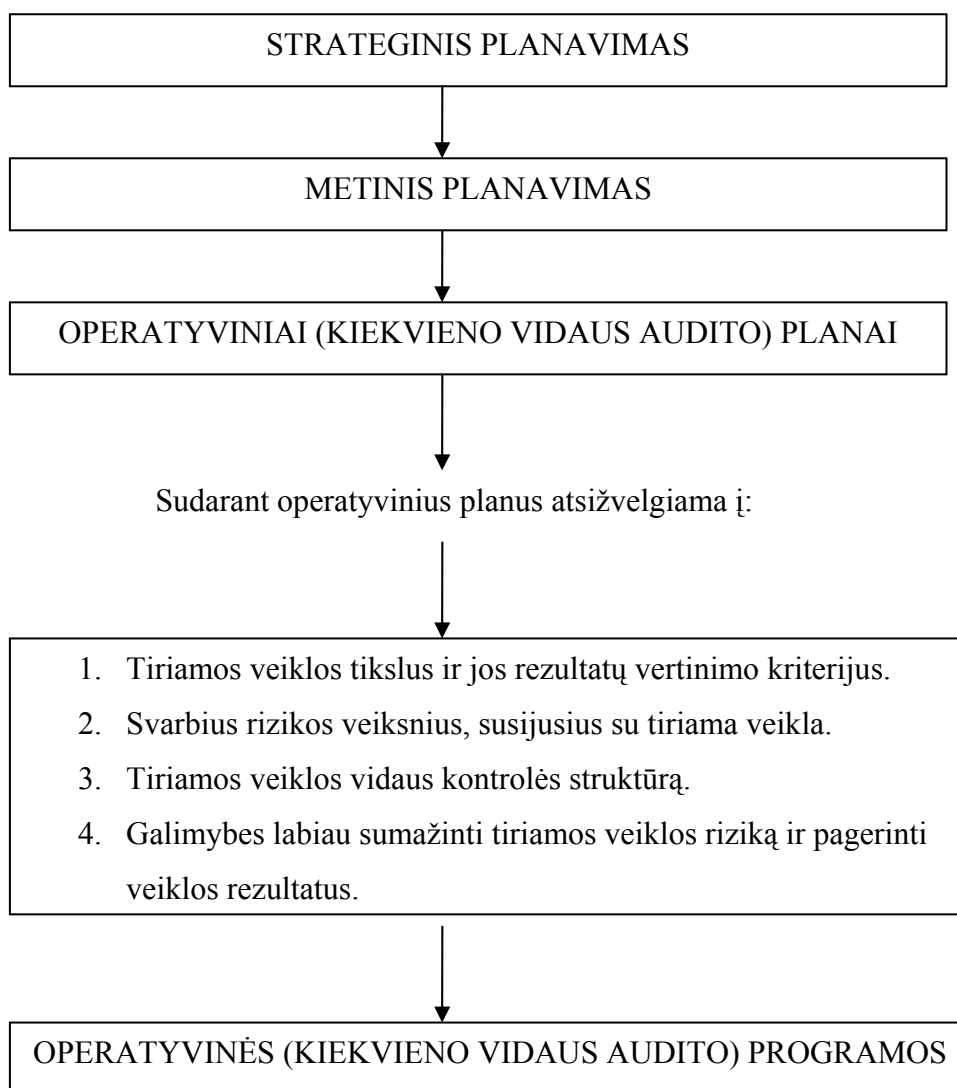
Vidaus audito planavimas ir strategija. Vienas iš sudėtingiausių vidaus audito etapų yra planavimas. Vidaus audito planavimas traktuojamas kaip sistema, kurią sudaro strateginis, metinis ir operatyviniai planai ir programos.

Vidaus audito planavimas apima:

- 1) išankstinį planavimą (apžvalgą), kurio metu surenkama informacija apie audituojamus objektus ir atnaujinama jau anksčiau turėta informacija;
- 2) vidaus audito strateginių ir metinių planų sudarymą, kurio metu nustatoma audito strategija, atskirų vidaus auditų atlikimo darbo koordinavimas, paskiriami suditoriai konkreitiems auditams atlikti, nustatomi rizikos veiksniai, auditų mastas, atliekamų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir t.t.
- 3) vidaus audito programos parengimas – smulkus darbų aprašymas. Faktiškai tai yra atskiro audito atlikimo planas.

Vidaus audito planavimo struktūros schema pateikta 3 paveiksle.

Strateginiame plane turi būti atsižvelgta į vidaus audito tarnybos vaidmenį įmonės valdymo struktūroje, jos pagrindinę misiją. Pačioje organizacijoje reikia kokiais nors būdais nustatyti audituojamas sritis (audituojamuosius). Tai gali būti skyriai, funkcijos, informacinės sistemos (IS) ir pan. Visų jų auditą reikia atlikti kas treji - penkeri metai. Tam, kad tinkamai būtų fiksuojama, koks auditas ir kada buvo atliktas, reikia pasidaryti audituotų sričių sąrašus ir schemas. Teiginys, kad auditą reikia atlikti kas treji - penkeri metai, yra tik bendrojo pobūdžio. Jei audituojamojoje srityje atliekamos rizikingos funkcijos, vyksta nuolatiniai pokyčiai procesuose, sistemose, valdyme arba keičiasi teisiniai reikalavimai, tokios sritys auditą reikia atlikti dažniau, galbūt kiekvienais metais. Trijų metų audito plane reikėtų numatyti preliminarūs sričių, kurių auditas bus atliktas, sąrašus ir pateikti informaciją kokie svarbiausi auditai bus atliekami kiekvienais metais. Vienais metais galima skirti daugiau dėmesio rizikos valdymo klausiniams, kitais metais - valdymo ataskaitoms ir t.t. Trijų metų audito planas turi derėti su visos organizacijos ilgalaikiais planais, strategija ir metiniais planais bei su organizacijos skyrių veikla.



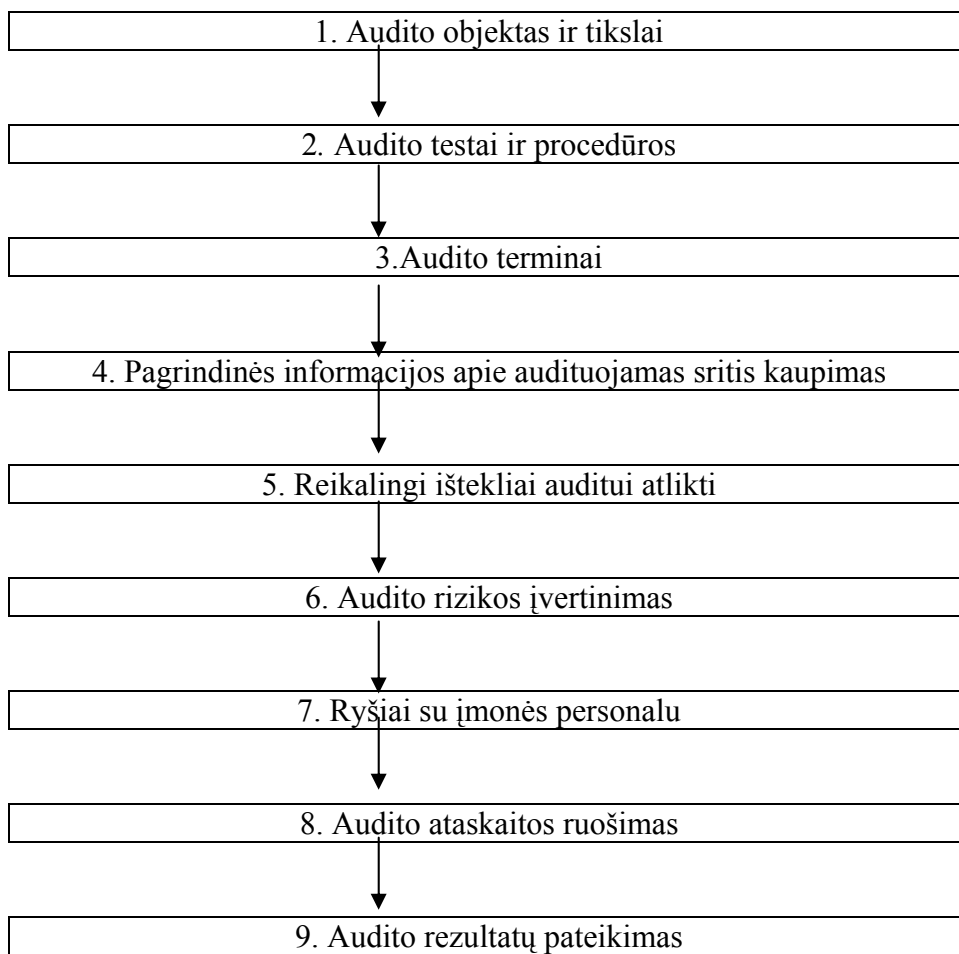
3 pav. Vidaus audito planavimo struktūros schema [46]

Vidaus audito planavimo sistemoje pagrindiniu planu (neignoruoiant kitų planų reikšmės) laikomas metinis planas. Metiniame plane turi būti nustatomi vidaus audito prioritetai (4 pav.). Norint teisingai nustatyti vidaus audito prioritetus, būtina atsižvelgti į valstybės institucijos rizikos veiksnius. Rizikos veiksniai, ypač nestabilios ekonomikos sąlygomis, nuolat kinta, todėl jie turi būti vertinami mažiausiai kartą per metus.

Operatyvinis vidaus audito planas - tai ketvirčio ar mėnesio darbo planas įmonės ar padalinių tam tikroms veiklos sritims patikrinti. Operatyviniai vidaus audito planai gali labai skirtis. Tai priklauso nuo audituojamų objektų ypatybių. Tačiau galioja bendrosios nuostatos, kurių derėtų laikytis sudarant operatyvinius planus. Operatyviniame vidaus audito planui sudaryti turi būti surenkama tokia informacija:

- 1) audituojamos įmonės veiklos srities ar padalinio tikslai, uždaviniai, instrukcijos;
- 2) teisinė, įstatymų ir normatyvinė bazė (veiklos politika, planai, procedūros, nutarimai);

- 3) organizacinė ir valdymo struktūra bei naujausi jos pokyčiai;
- 4) finansiniai rodikliai ir jų analizė;
- 5) personalas ir jo kvalifikacija;
- 6) ankstesnio audito darbo dokumentai;
- 7) audito rizikos laipsnis;
- 8) kita informacija [36, p.608-609].



4 pav. Vidaus audito metinio plano struktūra [41]

Pasak Mackevičiaus J. [39, p. 5] sudarant operatyvinius vidaus audito planus tikslinga įvertinti ir atsižvelgti į tokius dalykus: kokias naujoves įmonėje ar padalinyje numatoma įdiegti, kokiose ataskaitose ir apskaitos registruose dažniausiai buvo randama klaidų, kokie veiklos rodikliai blogėja, kurie įmonės padaliniai turi daugiausia sunkumų siekiant įmonės numatytų tikslų, kokio numatomos ūkinių operacijų apimtys ir kt.

Operatyviniame vidaus audito plane turi būti nurodytos audito apimtys, išvardyti audituojami klausimai, auditoriai, kurie atliks auditą (jų kompetencija ir atsakomybė), audito

atlikimo tvarkaraštis, audito testai ir procedūros, ryšiai su audituojamo padalinio darbuotojais ir kt.

Išanalizavus vidaus audito savivaldybėje planavimą ir strategiją galima teigti, kad:

- vidaus audito planavimas traktuojamas kaip sistema, kurią sudaro strateginis, metinis ir operatyviniai planai ir programos;
- audito vadovas arba jo įgaliotas asmuo turi pasirašytinai patvirtinti audito darbo planą.

Vidaus audito programos parengimas. Vidaus audito programos parengimas yra daug darbo reikalaujantis etapas. Mackevičiaus J. teigimu daugelis šalies vidaus auditorių žino ir naudoja testus bei procedūras tam tikrai informacijai surinkti, išanalizuoti ir įvertinti.

Vidaus auditorius turi rinkti informaciją remdamasis audito tikslais ir apimtimi. Audito tikslai reikalauja rinkti tik tokią informaciją, kuri padėtų pasiekti konkrečios veiklos srities audito tikslus. Audito apimtis reikalauja rinkti informaciją, būdingą tik konkrečiai veiklos sričiai. Netikslinga rinkti šalutinę ar perteklinę informaciją, kuri nebus panaudota apibendrinant ir vertinant veiklos rezultatus. Informacijos rinkimo nuoseklumas ir būdai labai priklauso nuo auditoriaus praktinės patirties, profesinės kompetencijos, asmeninių savybių ir kitų veiksnių.

Mackevičiaus J. [36, p. 609-610] manymu, renkama informacija turi tenkinti bent tris kriterijus:

- 1) pakankamumo;
- 2) patikimumo;
- 3) naudingumo.

Pakankama yra ta informacija, kurios pakanka padaryti objektyvias išvadas apie tam tikrą veiklos sritį.

Patikima yra tokia informacija, kuri paremta konkrečiais faktais, įtikinanti, turi įrodomąją galią.

Naudinga yra tokia informacija, kuri padeda įmonei pasiekti tikslus, priimti vertingus sprendimus.

Informacija renkama panašiomis procedūromis, kurias naudoja išorės auditoriai. Tai tikrinimas, apklausa, stebėjimas, patvirtinimas, analitinės procedūros ir kt.

Mackevičius J. [41, p. 4] pabrėžia, kad rinkdamas informaciją vidaus auditorius turi apsvarstyti klausimą, ar tikslinga naudoti papildomus testus ir procedūras, kad galėtų pasiekti numatytus audito tikslus. Remiantis preliminariniu tyrimu, suformuluojama vidaus audito programa, kurioje numatomos audito informacijos rinkimo, analizės, nagrinėjimo ir dokumentavimo procedūros, numatomi audito tikslai, numatoma kiekvieno audito etapo tikrinimo apimtis ir laipsnis, reikalingi apsibrėžtiems tikslams įgyvendinti, nustatomi, kokius

techninius aspektus, riziką, procesus ir sandorius reikia tikrinti, reikiami techniniai konsultantai, tikrinimo pobūdis ir apimtis, skiriamas auditui laikas bei jo paskirstymas.

Vidaus audito programą reikia parengti prieš pradėdant auditą; ją galima keisti, jei atliekant auditą, toks poreikis atsiranda.

Tam, kad vidaus auditorius galėtų padaryti aiškias išvadas, audito tikslai audito programoje turi būti aiškiai apsvarstyti ir nurodyti. Programoje turėtų būti aiškiai apibrėžtos audituojamosios sritys.

Vidaus audito mastas bei atlikimo terminai paprastai būna jau nustatyti planavimo metu. Tačiau vidaus audito programoje tiek audito mastas, tiek terminai turėtų būti patikslinti atsižvelgiant į išankstinio tyrimo rezultatus.

Sudarydamas vidaus audito programą, vidaus auditorius turėtų atsižvelgti į potencialiai rizikingus procesus bei didelės rizikos sritis.

Audito programos (plano) patvirtinimas. Vidaus audito tarnybos vadovas arba jo įgaliotas asmuo turi pasirašytinai patvirtinti audito darbo programą (planą). Bet kurie vidaus audito programos (plano) pakeitimai taip pat turi būti patvirtinti Vidaus audito tarnybos vadovo.

Autorė iš praktinės patirties žino, kad visu pirma reikia surinkti visą informaciją, susijusią su vidaus audito tikslais ir darbo apimtimi (vidaus audito įrodymai) ir pagrindiniai reikalavimai audito įrodymams yra:

- ✓ jų pakankumas, tai yra vidaus auditorius turi surinkti reikiamą kiekį informacijos, kad aglėtų pagrįsti pateiktas išvadas bei duotas rekomendacijas;
- ✓ tinkamumas, tai yra vidaus auditorius turi surinkti tokią informaciją, kuri atitiktų vidaus audito tikslus;
- ✓ patikimumas, tai yra nešališki įrodymai, kurie priklauso nuo informacijos pobūdžio ir šaltinio.

Autorė sutinka su Zakarskienės R. [63] nuomone, kad audito įrodymų pakankumą, tinkamumą ir patikimumą turi įvertinti pats vidaus auditorius, atsižvelgdamas į:

- ✓ problemos apimtį ir įtaką audituojamajam objektui;
- ✓ patirtį, įgytą ankstesnio audito metu;
- ✓ audito procedūrų rezultatus, nustatytus vidaus audito metu;
- ✓ vidaus audito tikslus;
- ✓ įrodymų gavimo šaltinius ir pobūdį.

Nagrinėdami ir vertindami surinktą informaciją, vidaus auditoriai turi naudoti procedūras: tikrinimą, skaičiavimą, patvirtinimą, stebėjimą, apklausą, tiesioginį stebėjimą, analitines ir kitas procedūras. Vidaus auditorius pats pasirenka audito procedūras, atsižvelgdamas į audito tikslus, apimtį ir sudėtingumą. Todėl negali būti vienuodų procedūrų

visiems vidaus audito atvejams. Prireikus, procedūros (jų rūšis ir skaičius) gali būti pakeistos, praplėstos arba apribotos.

Bet kuriuo atveju vidaus auditorius, rinkdamas audito įrodymus, informaciją turi išanalizuoti audituotino objekto dokumentus. Tai gali būti metinės ir kitos finansinės ataskaitos, projektavimo dokumentai, korespondencija, pranešimai, instrukcijos, auditorių ataskaitos. Autorė mano, jog siekdamas pagrįsti surinktus vidaus audito įrodymus, ypač svarbius arba prieštarigus dokumentus, pagrindžiančius išvadas, vidaus auditorius turėtų pasidaryti pastarųjų dokumentų kopijas. Tikrinimas atliekamas dviem būdais: dokumentiniu ir natūriniu. Šiuo atveju reikia taipogi nuspręsti kokia tvarka (chronologine ar sistetine) bei koku metodu (formalioju ar palyginimo) bus tikrinami dokumentai. Tikrinant formalioju metodu, nustatoma ar dokumentai turi visus reikalingus rekvizitus bei vizas, ar teisingi skaičiavimai, ar teisinga forma. Tikrinant palyginimo metodu, lyginami įrašai, padaryti keliuose dokumentuose apie tą pačią operaciją ar įvykį. Atliekant natūrinį tikrinimą, tikrinami veiklos produktai, nematerialusis ir materialusis turtas ir gauta informacija lyginama su įrašais dokumentuose.

Vadovaujantis Vidaus audito rekomendacijomis [60] skaičiavimą rekomenduojama atlikti suradus klaidą, abejojant ataskaitos arba kitos santraukos pagrįstumu ar audituojamo subjekto pateikta informacija. Patvirtinimą rekomenduojama naudoti, kai abejojama informacijos tikrumu, išbaigtumu, turтинiais įgaliojimais, įvykdymu, įvertinimu. Tokia informacija gali būti gaunama, pavyzdžiui iš kitų padalinių, žinybų ir t.t.

Taikant stebėjimo procedūrą, rekomenduojama stebėti veiksmus, kuriuos atlieka audituojamojo subjekto darbuotojai. Tai suteikia vidaus auditoriui galimybę nustatyti realią situaciją, slypinčią už patikrinimo ataskaitų ir kitų oficialių dokumentų. Jis gali pateikti aiškesnį esminių problemų vaizdą, kurį galima palyginti su tuo, kas pateikiama oficialiose ataskaitose ir kituose dokumentuose.

Pasak Balandžio V. [1] galbūt efektyviausias audito metodas savivaldybėje yra tiesioginio stebėjimo metodas. Tai reiškia, kad vidaus auditorius stebi ir realiai mato visą procesą. Pavyzdžiui, kai atliekamas viešųjų pirkimų proceso auditas, vidaus auditorius dalyvauja ruošiant kvietimą dalyvauti konkurse, tada prižiūri pasiūlymų, faktinės pirkimų sutarties, prekių pristatymo, mokėjimo tvarkymo procesus ir įrašymą į apskaitos sistemą. Šio metodo nauda yra ta, kad audituojamojoje įstaigoje ar įstaigos padalinyje vidaus auditorius gali faktiškai matyti visus etapus ir nustatyti, kur reikia papildomų kontrolės priemonių. Tačiau reikia pabrėžti, kad vidaus auditorius neturėtų daryti išvadų vien remdamasis šiuo metodu ir netaikydamas kitų audito procedūrų. Taikydamas tiesioginio stebėjimo procedūrą vidaus auditorius turėtų:

- ✓ dalyvauti aktyviai, tai yra nebūti tik pasyviu stebėtoju, tačiau vertinti vykstančius procesus;

- ✓ pristatomas tiesiogiai procese dalyvaujančiam personalui, taktiškai paaiškinti, kad jis nesikiša į patį procesą, o tik stebės proceso raidą iš šalies;
- ✓ netrikdyti darbo proceso arba kaip kitaip neveikti procese dalyvaujančių žmonių eilės;
- ✓ viską, kas stebima, protokoluoti, kadangi vėliau tai gali pasitarnauti kaip audito įrodymai;
- ✓ pasižymėti darbuotojų neoficialius pasisakymus.

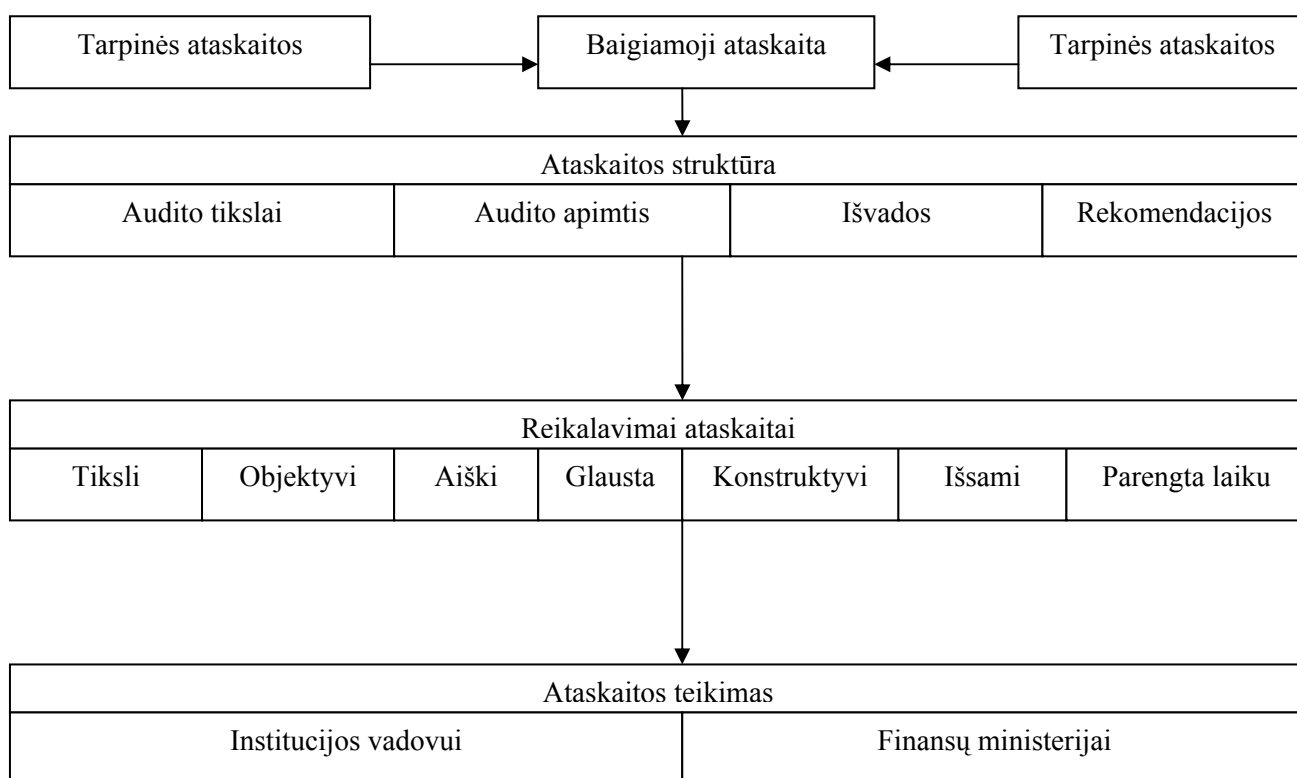
Išanalizavus vidaus audito programos parengimą autorė teigia, kad vidaus auditorius privalo pasirinkti efektingiausią procedūrų taikymą. Tam, kad vidaus auditorius galėtų padaryti aiškias išvadas, audito tikslai audito programoje turi būti aiškiai apsvarstyti ir nurodyti. Programoje turėtų būti aiškiai apibrėžtos audituojamosios sritys. Vidaus auditoriui peržiūrint įvairius dokumentus, biudžetą, padalinių nuostatus, darbuotojų skaičių, jų atsakomybės ribas, susitikimų protokolus ir ataskaitas, galės susidaryti pakankamą vaizdą apie tai, ką daro toji organizacijos dalis, geriau suprasti tikrinamą veiklą, nustatyti reikšmingas sritis, kurioms reikia skirti daugiau dėmesio audito metu ir sukaupti informaciją, kokios galimos problemos ir koks yra vidaus kontrolės lygis.

Jeigu bus vertinamos specifinės veiklos sritys, kaip, pavyzdžiui, ligonių aprūpinimas įranga, tai neiškiems, specifiniams klausimams išspręsti vidaus auditorius turėtų pasitelkti tos srities tinkamus specialistus iš viešojo juridinio asmens personalo.

Vidaus audito tarnybos ataskaitos derinimas su audituojamaisiais ir rezultatų pateikimas vadovybei. Šalies vidaus auditoriams vienas iš sunkiausių uždavinių (tai rodo daugelio šalies įmonių ir organizacijų patirtis) yra vidaus audito ataskaitos parengimas. Vidaus audito ataskaita - skirta vidaus audito rezultatų apibendrinimui. Auditorius turi siekti, kad jo parengtoje ataskaitoje rasti faktai ir išvados sudomintų vadovybę ir būtų jai naudingi plėtojant įmonės veiklą. Vidaus audito ataskaitos rengimo ir teikimo tvarka, kurią galima aiškiau pavaizduoti schemiškai (5 pav.).

Kaip matyti iš schemos, be baigiamosios ataskaitos gali būti papildomai rengiamos tarpinės ataskaitos. Jos dažniausiai rengiamos tada, kai valstybės institucijos vadovą reikia informuoti apie aptiktus trūkumus ir būtinus skubius sprendimus.

Autorės nuomone, būtų labai pravartu, jei prie kiekvieno nustatyto fakto arba rekomendacijos būtų galima pridėti atsakingų asmenų pareiškimą, ką ir kada jie ketina daryti dėl nustatytos nepatenkinamos ir rekomenduotos pagerinti būklės.



5 pav. Vidaus audito ataskaitos struktūra ir reikalavimai [46]

Gali būti parengtos specialios ir valdymo ataskaitos.

Auditorius turi siekti, kad jo parengtoje ataskaitoje rasti faktai ir išvados sudomintų vadovybę ir būtų jai naudingi plėtojant įmonės veiklą. Vidaus auditorių ataskaitos turi tapti svarbiu, nuolatiniu ir naudingu informacijos šaltiniu ne tik įmonės vadovybei, bet ir kitiems vartotojams.

Be rašytinių ataskaitų, atskirais atvejais auditoriai naudoja vadinamąsias žodines ataskaitas, tikrindami tam tikrą veiklos sritį, žodžiu informuoja įmonės vadovybę, padalinio vadovą, vyriausiąjį buhalterį ar kitus atsakingus asmenis apie rastus pažeidimus ir klaidas. Šitaip, padedant žodinėms ataskaitoms, daugelis pažeidimų ir klaidų būna ištaisyta iki patikrinimo pabaigos. Apie tai vidaus auditoriai pažymi savo rašytinėje ataskaitoje.

Baigęs auditą, auditorius ataskaitą pateikia įmonės vadovui. Įmonių vadovai yra atsakingi už tai, kad būtų imtasi priemonių, vidaus auditoriaus ataskaitose nurodytiems pažeidimams ir trūkumams pašalinti, pasiūlymams įgyvendinti. Vidaus auditorius turi įsitikinti, kad tikrai įmonės vadovybė ėmėsi tokių veiksmų, suprato ir įvertino tą riziką, kuri atsiras, jeigu nebus imtasi jokių priemonių [39, p. 5]. Auditoriai turi laikytis konfidencialumo ir neskleisti informacijos tiems, kas neturi teisės jos žinoti. Tie, kurių pareigos leidžia žinoti ataskaitų turinį, gali gauti jų kopijas. Logiška, kad vidaus auditorių ataskaitų kopijas gauna išorės auditoriai. Darbas laikomas baigtu

ne tada, kai parašoma ataskaita, o tada, kai imtasi konkrečių veiksmų ataskaitose nurodytiems trūkumams pašalinti. Išanalizavus audito ataskaitos rengimą ir pateikimą autorė teigia, kad:

- vidaus audito ataskaita – skirta vidaus audito rezultatų apibendrinimui. Auditorius turi siekti, kad jo parengtoje ataskaitoje rasti faktai ir išvados sudomintų vadovybę ir būtų jai naudingi plėtojant įmonės veiklą.

Poauditinė veikla (pažangos stebėjimas). Vidaus auditas nesibaigia tol, kol neatliekamas pažangos stebėjimas. Reikia patikrinti, kas padaryta remiantis pateiktomis rekomendacijomis, ar vadovai prisiima atsakomybę už tai, kad niekas nedaroma. Visa tai reikia patikrinti ir dokumentuoti.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ [31] poauditinė veikla apibūdinama kaip procesas, kurio metu vidaus auditoriai nustato, ar pakanka tų veiksmų, kurių vadovybė ėmėsi audito ataskaitoje nurodytiems pažeidimams pašalinti, ar jie tinkamai ir laiku atlikti. Vidaus audito tarnybos vadovas turi nustatyti poauditinės veiklos pobūdį, trukmę ir apimtį. Siekiant, kad poauditinė veikla būtų veiksminga, reikia gauti valstybės įstaigų vadovų atsakymus ir įvertinti jų veiksmus audito metu nustatytiems pažeidimams pašalinti.

Rengiantis atlikti poauditinį tikrinimą, reikia įvertinti šiuos veiksnius:

- 1) ataskaitoje nurodytų faktų svarbą;
- 2) pastangų ir išlaidų dydį ataskaitoje nurodytai situacijai ištaisyti,
- 3) priemonių situacijai ištaisyti sudėtingumą;
- 4) poauditinei veiklai skirtą laiką [31].

Mackevičius J. [37, p. 616] pabrėžia, kad atlikęs auditą vidaus auditorius turėtų išsiaiškinti, ar įmonės vadovybė reagavo į audito rezultatus, išvadas ir rekomendacijas, ar ji ėmėsi konkrečių veiksmų trūkumams šalinti, ar tie veiksmai buvo efektyvūs, ar laiku atlikti ir kt.

Vidaus audito tarnybos vadovui reikia palaikyti ryšius su įmonės vadovybe ir padalinių vadovais taisant audito metu iškeltus trūkumus, sekti ir koordinuoti jų veiksmus. Jis turi stengtis padėti rasti optimaliausius sprendimus ir būdus trūkumams ištaisyti ir taip užtikrinti lengvesnius būsimus auditus [37, p. 616].

Ne visos vidaus audito tarnybos dirba vienodai, jų veiklos rezultatai dėl daugelio priežasčių (objektyvių ir subjektyvių, vidaus ir išorės) būna skirtingi. Audito mokslo atstovai ne kartą kėlė klausimą dėl būtinybės vertinti vidaus audito tarnybos veiklą, teikė pasiūlymus, tačiau praktikoje jie nebuvo realizuojami. Į vidaus audito tarnybos veiklos vertinimą žiūrima, kaip į jos veiklos tobulinimą, naujų darbo formų ieškojimą.

Vidaus vertinimą atlieka pati vidaus audito tarnyba. Autorės nuomone šis vertinimas gali būti efektyvesnis negu išorės vertinimas, ypač tais atvejais, kai tarnyboje vyrauja pasitikėjimo ir geranoriškumo dvasia, kai kiekvienas suinteresuotas atlikti savianalizę ir nori tobulėti. Išorės vertinimą atlieka Finansų ministerija, gavusi metinės vidaus audito tarnybos veiklos ataskaitas. Ji taip pat gali rengti ir tam tikrais periodais vidaus audito tarnybos veiklos peržiūrą ir vietose.

Išanalizavus poauditinę veiklą galima teigti, kad:

- poauditinė veikla apibūdinama kaip procesas, kurio metu vidaus auditoriai nustato ar pakanka tų veiksmų, kurių vadovybė ėmėsi audito ataskaitoje nurodytiems pažeidimams pašalinti, ar jie tinkamai ir laiku atlikti.

3. VIDAUS AUDITO SAVIVALDYBĖJE ANALIZĖ IR PERSPEKTYVOS

3.1. Vidaus audito poveikis audituojamajam ir vertinimo problemos

Išanalizavusi vidaus audito statutą, etikos kodeksą, profesinės etikos taisykles ir savivaldybės vidaus audito tarnybos nuostatus, autorė toliau nagrinėja vidaus audito įtaką audituojamajam. Išskiriamas teigiamas ir neigiamas poveikis. Detaliai apibūdinamos šių poveikių grupės, pateikiamas grafinis vidaus audito poveikio kitimo vaizdas. Atskleidžiamos vidaus audito poveikio prognozavimo, įvertinimo problemos.

2004 m. spalio – gruodžio mėn. atliktas empirinis tyrimas paremtas praktine patirtimi, sisteminės mokslinės literatūros analizės ir sintezės bei loginės analizės metodais.

Tyrimo tikslas – išanalizavus vidaus audito poveikį audituojamajam, pateikti savivaldybės vadovų ir tarnautojų požiūrį į vidaus audito tarnybos reikalingumą.

Tyrimo objektas – vidaus auditas savivaldybėje.

Uždaviniai:

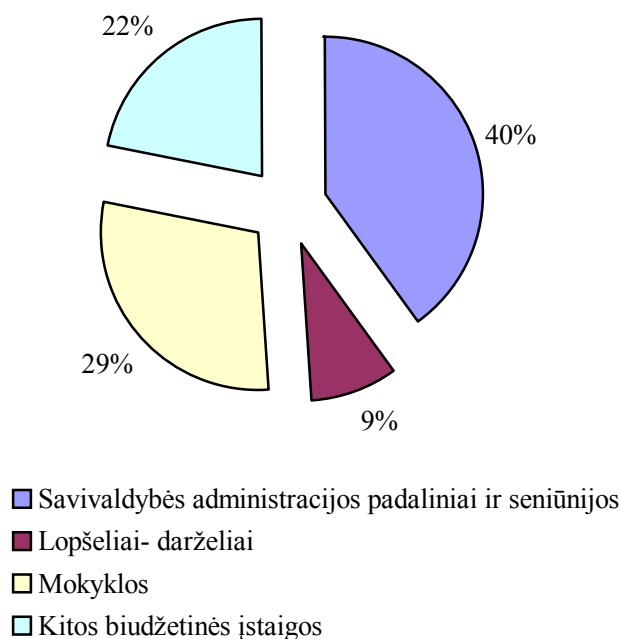
1. išanalizuoti ir įvertinti vidaus audito ir vidaus kontrolės tapatinimo priežastis savivaldybėje;
2. įvertinti požiūrį į vidaus auditą įvairiuose savivaldybės skyriuose, tarnybose ir įstaigose;
3. išsiaiškinti ir pateikti pasiūlymus, kokiuose skyriuose labiausiai jaučiamas vidaus audito neigiamas poveikis audituojamajam.

Tiriamoji visuma: įvairūs savivaldybės skyriai, padaliniai bei kitos organizacijos, priklausančios savivaldybės sferai.

Tyrimui visumos elementai buvo pasirinkti vykdant tikimybinę atranką, imant 2004 metus. Pirminių duomenų rinkimui buvo naudojamos anketos. Anketavimo, kaip ir kitų apklausos formų, pagrindas buvo klausimų sąrašas. Statistinės anketos – vienas iš statistinio dalinio metodo variantų. Dalinis statistinis stebėjimas apima ne visą statistinę visumą, o tik pasirenkamą visumos dalį. Tačiau pats stebėjimas atliekamas tuo tikslu, kad iš surašytosios dalies būtų galima spręsti apie visą statistinę visumą [48, p. 46]. Kuo mažesnė yra tiriama statistinė visuma ir kuo ji nevienodesnė, tuo mažiau gali būti taikomas atrankinis, reprezentacinis metodas. Anketinis tyrimas buvo pasirinktas todėl, kad statistinio anketavimo metu asmenys užpildo anketas be jokios prievartos ir kontrolės. Be to, anketinio stebėjimo metu paprastai leidžiama arba net pageidaujama įrašyti savo pastabas, paaiškinimus ir pageidavimus.

Elektroniniu paštu išsiuntus anketas, atsakymų buvo gauta apie 50 procentų. Bet autorė nusprendė dar papildomai dalinti anketas tiesiogiai atnešant respondentams. Prieš pradėdant išsamiau analizuoti duomenis apie savivaldybės darbuotojų požiūrį į vidaus auditą, autorė manė, kad tikslinga pateikti savivaldybės įstaigų ir padalinių sandarą pagal darbuotojų skaičių.

Savivaldybei priklauso 12 administracijos skyrių, 10 seniūnijų, 16 mokyklų, 5 vaikų darželiai-lopšeliai bei 12 kitų biudžetinių įstaigų. Daugiausia visose įstaigose, išskyrus administracijos skyrius ir seniūnijas, dirba virš 50 darbuotojų. Apibendrinant duomenis iš visų įstaigų, kurios atsakė į anketos klausimus, galime teigti, kad iš kiekvienos įstaigos buvo gautas skirtingas anketų skaičius. Respondentų struktūra (apklaustų įstaigų pasiskirstymas) pateiktas 6 paveiksle.



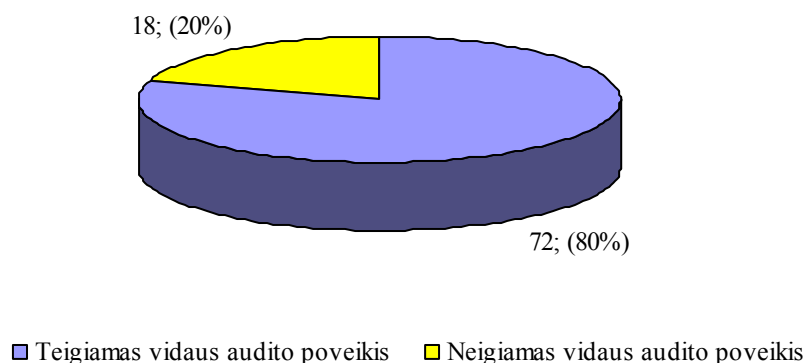
6 pav. Respondentų struktūra [sudaryta autorės]

Iš paveikslo matyti, administracijos padaliniuose ir seniūnijose respondentų atsakymai sudarė 40 %, mokyklose – 29 %, kitose biudžetinėse įstaigose – 22 %, vaikų lopšeliuose-darželiuose respondentų buvo – 9 %.

Anketoje (Priedas 7) visiems klausimai buvo bendri, nepriklausomai nuo to, kokį poveikį tarnautojas pasirinko. Buvo išdalinta ir išsiųsta elektroniniu paštu virš 150 anketų, gražinta 98. Iš jų 8 anketos toliau nebus naudojamos, nes jos užpildytos nepilnai. Tyrimui iš 90 anketų atrinkta 72 – tai anketos tų tarnautojų, kuriose pasirinktas teigiamas poveikis ir 18 – tai anketos, kuriose pasirinktas neigiamas poveikis.

Atliktas tyrimas parodė, kad respondentai skiria vidaus audito ir vidaus kontrolės sąvokas, kadangi 80 % pasisakė už tai, kad šios sąvokos netapačios, ir tik 20 % apklaustųjų jos atrodė tapačios. Autorė atliktą tyrimą pavaizdavo grafiškai (7 pav.):

Anketų skaičius



7 pav. Teigiamo ir neigiamo poveikio analizė [sudaryta autorės]

Didžpetrio L. nuomone [5] dauguma tarnautojų atskiria vidaus ir išorės auditą – bent jau žino, kad vidaus auditorius turi dirbti įstaigoje. Bet, deja, ne visi tarnautojai ir vadovai skiria šių auditų objektus, ne visuomet supranta, kuo vidaus auditorius skiriasi nuo išorės auditoriaus ir kuo jis naudingas įstaigai. Dar neretai vidaus auditas suprantamas kaip kontroliuojanti, baudžianti institucija, o ne kaip pokyčius ir tobulėjimą skatinanti priemonė. Autorė mano [55], kad šioje srityje yra ką veikti ir Vidaus auditorių asociacijai, propaguojančiai vidaus auditą, ir jos nariams, bendraujantiems su vadovais.

Ekonominėje literatūroje dažnai nagrinėjamas požiūris į vidaus auditą. Kam jis reikalingas? Kokia jo reikšmė?

Kustienė A. [12] teigia, kad vidaus audito poveikį iš esmės jaučia visi audito proceso dalyviai. Atskirai imant, tai yra pats auditorius, audituojamasis ir audito ataskaitos gavėjas. Kiekvienas įmonės vadovas turi racionaliai įvertinti šių investicijų duodamą naudą (teigiamą poveikį) ir trūkumus (neigiamą poveikį). Kustienė A. mano, kad vidaus auditas gali daryti tiek teigiamą, tiek neigiamą poveikį audituojamajam; esant tam tikroms sąlygoms, vidaus audito poveikis iš teigiamo gali peraugti į neigiamą; dėl neigiamo poveikio audituojamiesiems nukenčia audito kokybė. Siekiant nustatyti vidaus audito poveikio prognozes, Kustienė A. siūlo:

- teigiamą audito poveikį suskirstyti į dvi stambias grupes:

- koreguojantis poveikis (detalizuojamos koregavimo priemonės ir trūkumai, kuriuos privaloma pašalinti);
- elgesį įtakojantis poveikis (detalizuojama į mokomąjį, prevencinį ir garantinį poveikį);

- neigiamą audito poveikį suskirstyti į tokias grupes:

- elgesį įtakojantis poveikis (skaidoma į disfunkcinį poveikį, audituojamųjų atmetimo reakciją ir klaidingą nustatymą);

- poveikis, susijęs su išlaidomis (grupė detalizuojama į audito išlaidas ir klaidingą nustatymą).

Grodzenskis A. [57] nagrinėjamu klausimu, akcentuoja, kad didžiausia vidaus audito diegimo valstybės įmonėse ir įstaigose problema yra neigiamas, kartais net priešiškas vadovų požiūris į vidaus auditą, kuris tikrai yra jų partneris, o ne priešas. Vidaus auditorius teikia vadovui pasiūlymų, kaip geriau, mažiausiai rizikuojant, siekti įmonės tikslų, o vadovo reikalas ir atsakomybė – atsižvelgti į juos ar ne.

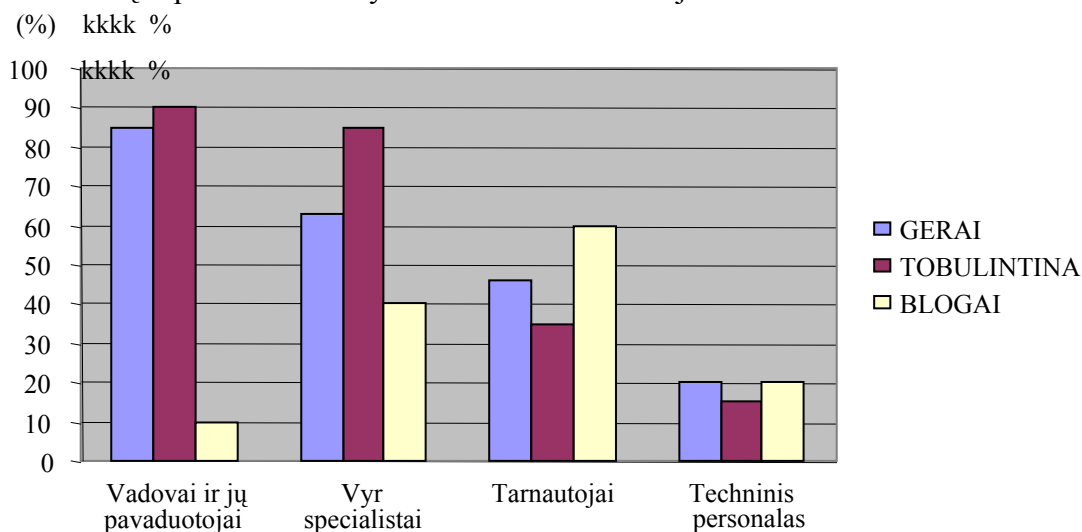
Kai kurių savivaldybės įstaigų vadovai vidaus audito esmę suvokia siaurąja prasme, tai yra kaip tarnybų ir kiekvieno darbuotojo visapusišką, visišką ir planingą funkcijų vykdymo kontrolę. Ne visų įstaigų vadovai vidaus auditą supranta kaip paties vadovo sukurtą vidaus kontrolės procedūrų ir priemonių visumą, padedančią užkirsti kelią teisės aktų pažeidimams, klaidoms ir apgaulėms, jas surasti ir ištaisyti bei užtikrinti, kad įstaigos tikslai būtų pasiekti. Audito pabaigoje pastebimi teigiami pokyčiai: vadovai supranta, kad vidaus auditas – tai neatskiriama įstaigos valdymo sistemos dalis, procesas, kuriuo remdamasi įstaiga siekia įgyvendinti numatytus tikslus ir uždavinius.

Daugeliu atveju įstaigos vadovo vidaus audito supratimas ir požiūris į vidaus auditą iš esmės yra teisingas. Asignavimų valdytojų pavaldžiose įstaigose yra asignavimų valdytojo patvirtinti nuostatai, vadovų patvirtintos organizacinės struktūros, darbuotojų pareigybių aprašymai, vidaus darbo taisyklės. Atitinkamo lygio vadovai pakankamai aiškiai tai deklaruoja, ir tai sudaro teigiamą įtaką nustatytų vidaus audito procedūrų įgyvendinimui ir jų veiksmingumui. Vidaus auditas daug prisideda prie pagrindinio vidaus kontrolės tikslo – garantuoti, kad įmonės tikslai bus pasiekti ir įgyvendinti.

Simonavičiaus J. [54] nuomone, požiūris į vidaus auditą priklauso nuo vadovų tarnybinės etikos. „<...> Jeigu vidaus auditorius suranda klaidų, netikslumų ar aplaidumo, tai visai nereiškia, kad dėl to tie darbuotojai turi būti baudžiami ar turėti problemų dėl tolesnio darbo įstaigoje. Vidaus auditoriaus darbas yra prisidėti, kad tie trūkumai būtų pašalinti, rekomenduoti ištaisyti klaidas, bet darbuotojai dėl to neturi nukentėti. Tai vadovo problema, jeigu jis į trūkumus reaguoja asmeniškai ir priima tai kaip žmonių tarpusavio santykius. Vidaus auditorius turi siekti, kad darbe būtų diegiamos naujovės, savo darbą atlikti nevaržomai ir objektyviai“.

Apibendrinus požiūrį į vidaus auditą tikslinga teigti, jog tai ypatingai svarbu kiekvienos valstybinės institucijos ar įstaigos aplinkai. Vadovai savo institucijose ar įstaigose įtakoja kurdami vidaus kontrolės aplinką ir jai vadovaudami. Jų nuostatos ir veiksmai apima visą valstybės instituciją ar įstaigą, darydami įtaką kiekvienam darbuotojui. Vadovaudamiesi vidaus audito supratimo įvertinimu, lyginame su praktinio įgyvendinimo santykiu pagal grupes (8 pav.).

Autorės 2004 m. spalio – gruodžio mėn. atlikto empirinio tyrimo vienas iš kriterijų buvo – kaip vidaus audita supranta savivaldybės vadovai ir tarnautojai.



8 pav. Vadovų, tarnautojų bei kitų specialistų požiūris į Vidaus audito tarnybą
[sudaryta autorės]

Vadovų, jų pavaduotojų ir vyriausiųjų specialistų požiūris į vidaus audita. Iš paveikslėlio matome, kad vidaus auditas yra unikali vidaus kontrolės forma. Jo paskirtis – padėti ir patarti vadovams, juos informuoti apie galimas grėsmes institucijos ar įstaigos sėkmingai veiklai. Tam būtinas vidaus audito objektyvumas, nepriklausomumas, pakankamos apimtys, kvalifikacija ir išteklių – visa tai, kas stiprina, o ne silpnina vadovybės pozicijas.

Tarnautojų ir techninio personalo požiūris į vidaus audita. Neigiamas požiūris į vidaus audita nusako žemą kvalifikacijos lygį ir nesupratimą apie vidaus audito būtinybę įstaigoje. Jiems vidaus audito funkcija visiškai nereikalinga ir vidaus auditorių vertina kaip „vidaus policininką“, ieškančių trūkumų.

Tik tuomet, jei audituojama įmonė vidaus audita laikys investicija, ji nuolat vertins audito privalumus ir trūkumus. Manoma, kad dėl teigiamo poveikio prognozavimo ir įvertinimo sunkumų audito teikiama nauda sumenkinama. Ši hipotezė remiasi tokia patirtimi, kad situacijose, kai įmonės vadovas turi priimti sprendimą, dažniausiai didesnės reikšmės turi kiekybiškai įvertinami veiksniai, lyginant su kokybiniais veiksniais. Jeigu įmonė audita nelaikys investicija, tuomet jos sprendimui greičiausiai įtakos turės auditoriaus įvaizdis ir bendras įmonės vadovų požiūris į vidaus audita.

Apklausus 90 respondentų ir išanalizavus jų nuomones dėl vidaus audito poveikio nustatyta, kad:

- vidaus auditas gali daryti teigiamą, tiek neigiamą poveikį audituojamajam;

- esant tam tikroms sąlygoms, vidaus audito poveikis iš teigiamo gali peraugti į neigiamą;

- dėl neigiamo poveikio audituojamiesiems nukenčia audito kokybė.

Išnagrinėjus vidaus audito prognozavimo ir įvertinimo problemas nustatyta, kad:

- tiksliai prognozuoti teigiamą ir neigiamą vidaus audito poveikį neįmanoma;
- norint prognozuoti koreguojantį poveikį, reikalingos su tuo susiję kitos detalios prognozės, tačiau joms parengti neegzistuoja tokių audito mokslo žinių;
- siekiant kiekybiškai įvertinti teigiamą ir neigiamą vidaus audito poveikį, taip pat išskyla dideli sunkumai. Kiekybiškai įvertinti įmanoma tik audito išlaidas.

Iš atlikto tyrimo matome, kad apklausa duoda didžiausią naudą. Esant tam tikromis sąlygomis vidaus auditas iš teigiamo gali peraugti į neigiamą. Dėl neigiamo poveikio audituojamiesiems nukenčia audito kokybė.

Svarbu įtikinti apklausiamus darbuotojus atsakyti į klausimus nevaržomai. Atliekant apklausą raštu, autorė rekomendavo parengti ir pateikti audituojamo subjekto vadovui, darbuotojams arba jo klientams klausimų, į kuriuos jie prašomi atsakys raštu, sąrašą. Klausimai buvo aprašomieji, tikslinamieji, vertinamieji. Aprašomieji klausimai buvo skirti surinkti dar nežinomai informacijai, pavyzdžiui darbuotojų požiūris į vidaus auditoriaus pareigybę. Vertinamieji klausimai, tai klausimai, kuriais siekiama gauti papildomos, paprastai techninės informacijos ir išplėsti vidaus auditoriaus žinias apie specifinius procesus, pavyzdžiui, kokiuose registruose vedama buhalterinė apskaita ir kaip ji kontuojama atliekant tam tikras funkcijas. Akivaizdu, kad sudarant klausimynus ar užduodant klausimus reikia vengti daugialypių klausimų, nukreipiamųjų klausimų, neaiškių ar tuščių klausimų, kurie neduos naudos, jeigu tiksliai nebus susieti su audituojamuoju objektu, hipotetinių klausimų, kadangi jie duos tik hipotetinius atsakymus, kurie negali būti naudojami kaip audito įrodymas.

Lyginant skirtingų padalinių arba subjektų duomenis, yra svarbu, kad:

- lyginamieji duomenys būtų surinkti iš analogiškų subjektų, padalinių, kurių veiklos sąlygos yra analogiškos, pavyzdžiui jeigu lyginsime didelio ir mažo padalinio veiklos rezultatus jie gali skirtis dėl darbo pasidalijimo;
- lyginamieji duomenys būtų surinkti objektyviai, tai yra negalima lyginamųjų objektų pasirinkti siekiant gauti naudingus palyginimui duomenis, bet atmesti kitus.
- lyginamieji duomenys būtų surinkti naudojant bendras politikos sritis, procedūras taikant bendrus Lietuvos Respublikos įstatymus ir normatyvinius aktus.

3.2. Vidaus audito savivaldybėje būklės pagerinimo galimybės

Kaip jau minėta 2 skyriuje, Vidaus audito tarnyba savivaldybėje tikrai būtina, nes Valstybiniame sektoriuje vidaus auditorius padeda siekti įstaigos efektyvumo, racionalaus lėšų panaudojimo. Atsižvelgiant į vidaus audito tarnybos darbo specifiką labai svarbu teisingai sukomplektuoti šią tarnybą. Tarnyboje turi dirbti darbuotojai, kurie nuolat domėtusi įstaigos veikla ir siektų ją tobulinti, šalinti negeroves ir trūkumus. Taip pat vidaus auditorių uždavinys – sumažinti darbuotojų neigiamą reakciją į kontrolę, taip pat skatinti, kad jie vienaip ar kitaip patys įsijungtų į vidaus kontrolės sistemą savivaldybėje, užuot žiūrėję į auditorių kaip į priešą.

Autorė iš praktinės patirties žino, kad darbuotojai nelabai mėgsta vidaus auditoriaus, jie nenori suprasti, kad vidaus auditoriai ieško galimybių gerinti savivaldybės ir jos pavaldžių įstaigų veiklą.

Vidaus audito tarnyba įsteigta įstaigos viduje ir funkcionuoja kaip savivaldybės administracijos padalinys, tačiau jis nėra visiškai nepriklausomas. Vidaus auditoriai yra savivaldybės darbuotojai, kurie tikrina bendradarbių, dažnai – gerų draugų, veiklą. Vyrauja nuomonė, kad savivaldybėje vidaus auditoriai turi priklausyti savivaldybės tarybai, o ne savivaldybės administracijai. Tada jie būtų ne tik kompetetingi, bet ir iniciatyvūs, savikritiški, mokėtų save pateikti ir bendrauti. Kad tai būtina, parodė empirinis tyrimas, auditoriai labai dažnai patiria neigiamą darbuotojų (bendradarbių) reakciją į auditą.

Ypač glaudžiai auditoriai turi bendradarbiauti su išorės auditoriais. Autorė mano, kad vidaus auditorių atliekamas darbas gali paveikti išorės audito apimtį, pobūdį, trukmę, vidaus kontrolės sistemos ir audito rizikos įvertinimą. Vidaus auditoriai turi informuoti išorės auditorius apie visus reikšmingus dalykus, išryškėjusius vidaus audito metu, o išorės auditas turi informuoti vidaus auditorius apie pastebėtus jų darbo trūkumus, įstaigos veiklos problemas, pasidalinti audito teorijos ir praktikos naujovėmis. Būtinai abipusis pasitikėjimas, nes vidaus ir išorės auditorių pagrindinis tikslas tas pats, padėti įstaigos vadovybei sėkmingai įgyvendinti veiklos programas.

Norint pagerinti dabartinę vidaus audito būklę savivaldybėje, autorė rekomenduoja vidaus auditoriams atsižvelgti į šiuos veiksniai:

- įstaigos valdymo struktūrą;
- vadovybės filosofiją ir veiklos sritis;
- darbuotojų profesinę kompetenciją;
- turto apsaugos sistemą;
- buhalterijų apskaitos ir kompiuterinių informacinių sistemų lygį;

- išteklių įsigijimo ir vartojimo sistema;
- įstaigos skyrių, tarnybų ir seniūnijų ryšius su klientais, tiekėjais, pirkėjais ir pan.;
- organizacinius, technologinius ir ekonominius pokyčius.

Šiuose veiksmuose slypi galimybės atsirasti įvairiems piktnaudžiavimams, apgaulėms, klaidingiems sprendimams, neekonomiškam išteklių naudojimui, klaidoms tvarkant apskiatą, nesugebėjimams tinkamai saugoti turtą ir kt.

Autorė konstatuoja jog, reikia nepamiršti, kad kiekvienas savivaldybės skyrius, seniūnija, tarnyba ar kita jai pavaldi organizacija, atsižvelgdama į savo veiklos specifiką numatys skirtingus vidaus audito atliko tikslus, sritis, kurias vidaus auditorius privalės patikrinti, tačiau visi vidaus auditoriai turi siekti:

- įstaigos veiklos efektyvumo didinimo;
- nuostolių mažinimo, vidaus kontrolės gerinimo.

Vidaus auditoriaus profesija reikalauja nemažai žinių, pastangų ir laiko. Tai nelengvas, atsakingas ir ypač reikalingas darbas, kurį atlieka Vidaus audito tarnyba. Kaip jau minėta darbe, norint įsisavinti Europos Sąjungos struktūrinių fondų finansavimą, be vidaus audito sistemos savivaldybėse tai bus sunku įgyvendinti.

IŠVADOS

1. Vidaus auditas – tai nepriklausoma nuo vertinamo objekto veiklos kontrolės forma, sukurta institucijos viduje jos veiklai tikrinti bei teikti rekomendacijas įstaigos valdymui bei apskaitai gerinti, pavaldi ir atskaitinga įmonės ar įstaigos vadovui.

2. Integruojantis į Europos Sąjungą ir norint gauti Europos Sąjungos struktūrinių fondų paramą, savivaldybėms būtina kurti vidaus audito sistemą.

3. Pagrindiniai vidaus audito tikslai yra apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų priežiūra. Vidaus auditas stebi vidaus organizacijos veiklos sritis. Labiausiai išskirtinos yra šios: turto apsauga; apskaitos ir finansų ataskaitų būklės tikrinimas; darbo ir atsakomybės paskirstymo kontrolė; visų rūšių pažeidimų ir piktnaudžiavimų atskleidimas bei informacijos, kurios reikia įstaigos vadovybei, teikimas.

4. Požiūris į vidaus audito profesiją nuolat ir aktyviai keičiasi; didėja reikalavimai vidaus auditui, plėtojant jo tiriamųjų dalykų ratui keičiasi ir įstatymai. Savivaldybėje vidaus audito tarnyba turėtų būti prilyginta institucijos aukščiausiojo lygio struktūriniam padaliniiui.

5. Vidaus audito veiksmingumas labai priklauso nuo jį atliekančių darbuotojų kvalifikacijos. Siekiant išvengti kvalifikuotų darbuotojų praradimo, reikėtų užtikrinti teisingą ir motyvuotą karjeros vystymą, numatant tokias perspektyvas, kaip perkėlimas į aukštesnes pareigas, mobilumas, perkėlimas į atsakingas administracines pareigas ir kt.

6. Vidaus audito misija yra remti efektyvų ir našų organizacijai vadovavimą ir monitoringo vykdymą, teikiant užtikrinimo paslaugas savo vidaus klientams, susijusiais su valdymo, kontrolės ir rizikos valdymo procesais.

7. Norint sukurti efektyvią vidaus audito sistemą tarnautojų tarpusavio santykiai turi būti grindžiami mandagumu, taktiškumu, sąžiningumu, draugiškumu ir pasitikėjimu. Tarnautojai privalo laikytis solidarumo su savo kolegomis, ginti juos nuo nepagrįstos kritikos ir netinkamos įtakos, susilaikyti nuo viešų pasisakymų ar svarstymų apie kolegų atliekamus auditus ir veiksmus, apie kitų pareigūnų asmenybę ir jų kompetenciją. Tarnautojų ir vadovų tarpusavio santykiai turi būti grindžiami abipuse pagarba, geranoriškumu bei aktyvia pagalba.

8. Išanalizavus įvairių respondentų nuomones dėl vidaus audito poveikio savivaldybėje nustatyta, kad vidaus auditas gali daryti tiek teigiamą (72 apklaustieji), tiek neigiamą poveikį (18 paklaustųjų) audituojamajam; esant tam tikroms sąlygoms, vidaus audito poveikis iš teigiamo gali peraugti į neigiamą (taip mano 45 apklaustieji); dėl neigiamo poveikio audituojamiesiems nukenčia audito kokybė.

9. Vidaus auditas nėra eilinis darbas, tai veikla, kuriai būdingi trys esminiai dalykai: tikrinimas, vertinimas ir stebėjimas. Ypač akcentuotinas vidaus audito nepriklausomumas ir objektyvumas. Išplėstos vidaus audito nepriklausomybės ribos. Nors vidaus audito tarnybos vadovas turi būti tiesiogiai pavaldus ir atsiskaityti institucijos vadovui, tačiau pastarasis privalo užtikrinti du svarbius dalykus, kad vidaus auditorius galėtų objektyviai ir nešališkai vykdyti savo funkcijas ir priimti sprendimus. Vienas iš sudėtingiausių vidaus audito etapų yra planavimas, traktuojamas kaip sistema, kurią sudaro strateginis, metinis ir operatyvinis planai ir programos.

10. Vidaus auditorius turi rinkti tik tokia informaciją, kuri padėtų pasiekti konkrečios veiklos sritys audito tikslus. Taip pat svarbu sugebėti teisingai ir objektyviai įvertinti surinktą informaciją.

- Pirmiausia vidaus auditorius surinktą informaciją turėtų palyginti su ta, kurią tikėjosi ar planavo gauti.
- Jis turi išsiaiškinti netikėtus neatitikimus ir įsitikinti, kad neatitikimų nėra, kai jų buvo tikimasi.

11. Vidaus audito ataskaita - kuri skirta vidaus audito rezultatų apibendrinimui. Auditorius turi siekti, kad jo parengtoje ataskaitoje rasti faktai ir išvados sudomintų vadovybę ir būtų jai naudinga plėtojant įmonės veiklą.

12. Poauditinė veikla apibūdinama kaip procesas, kurio metu vidaus auditoriai nustato ar pakanka tų veiksmų, kurių vadovybė ėmėsi audito ataskaitoje nurodytiems pažeidimams pašalinti, ar jie tinkamai ir laiku atlikti. Vidaus audito tarnybos vadovas turi nustatyti poauditinės veiklos pobūdį, trukmę ir apimtį.

13. Vidaus auditas vertina ir parodo kaip veikia vidaus kontrolės sistema, nurodo jos trūkumus ir pateikia vadovybei pasiūlymus ją gerinti. Vadovybė turi sukurti tinkamą ir veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, o vidaus audito uždavinys - tikrinti ir vertinti šią sistemą, jos efektyvumą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Balandis V. Vidaus audito procesas ir procedūros, jo atspindėjimas darbo dokumentuose. – 2004 m. // www.atvi.lt
2. Belickas L. Profesija įgauna sparnus. // Apskaitos audito ir mokesčių aktualijos. – 2004 m. birželio 28 d. – Nr. 24 – P. 3.
3. Bičiulaitis R. Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (035)// Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2001.
4. Dičpetris L. Vidaus auditas skinasi kelią. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. gegužės 7 d. – Nr. 17 – P. 2.
5. Dičpetris L. Vidaus auditas: įmonės darbo efektyvumą skatinanti priemonė. // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – 2001 m. lapkritis. – Nr. 11 – P. 64-68.
6. Dičpetris L., Daunienė E. Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. rugpjūčio 6 d. – Nr. 29 (173). – P. 5-6.
7. Drazdauskienė R.J. Vietos po saule paieškos // Savivaldybių žinios. – 2002 m. sausio 31 d. – Nr. 4 – P. 8-9.
8. Gineitienė Z., Girdenis J. Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo tendencijų ir galimybių integraciniuose procesuose tyrimas. // Ekonomika. Mokslo darbai. – 2003. – P. 87-96.
9. Kabašinskas J., Toliatienė I. Auditas. – Vilnius: Amžius, 1997. – 382 p.
10. Kanapickienė R. Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms // Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas. Vilnius: 2001.
11. Katkus A. Vidaus kontrolė: teorija, praktika, perspektyvos // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1998 m. spalio – Nr.36 – P. 8., Nr.37 – P. 6.
12. Kustienė A. Vidaus audito poveikis ir jo įvertinimo problemos // Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą: Tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga. – Akademija: LŽŪU leidybos centras, 2002. - P. 68-73.
13. Lakis V., Mackevičius J., Raštikas P. Auditas. – Vilnius, 1992. – 278 p.
14. Lakis V. Vidinė kontrolė įmonėje // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1999 m. gegužė. – Nr. 18. – P. 7.
15. Lakis V. Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos. // Ekonomika. Mokslo darbai. – 2002, 58 tomas. – P. 106-119.

16. Laurinavičius V. Vidaus audito sėkmė: nepriklausomybė ir kvalifikacija. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2003 m. spalio 20 d. – Nr. 39 – P. 18.
17. Liaučius J. Be vidaus kontrolės ir vidaus audito Lietuvoje – daugiau nė žingsnio // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2000 m. birželio 12 d. – Nr. 23 – P. 1-2.
18. Lietuvos banko valdybos 1995 m. birželio 1 d. nutarimas Nr. 44 „Dėl komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 49-1214.
19. Lietuvos banko valdybos 2000 m. lapkričio 30 d. nutarimas Nr. 154 „Dėl banko vidaus audito organizavimo bendrųjų nuostatų“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 107-3404.
20. Lietuvos Respublikos 2000 m. spalio 12 d. Vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. VIII – 2018 // Valstybės žinios. 2000, Nr. 91-2832.
21. Lietuvos Respublikos 1999 m. liepos 8 d. Valstybės tarnybos įstatymas Nr. VIII – 1316 // Valstybės žinios. 1999, Nr. 66-2130.
22. Lietuvos Respublikos 2002 m. balandžio 23 d. Valstybės tarnybos pakeitimo įgyvendinimo įstatymas Nr. IX – 856 // Valstybės žinios. 2002, Nr. 45-1709.
23. Lietuvos Respublikos 2002 m. gruodžio 10 d. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX – 1253 // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.
24. Lietuvos Respublikos 2004 m. balandžio 8 d. Audito įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. IX – 2105 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2242.
25. Lietuvos Respublikos Finansų Ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymas Nr. 1K-117 „Dėl Pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 43-1982.
26. Lietuvos Respublikos Finansų Ministro 2003 m. gruodžio 31 d. įsakymas Nr. 1K-312 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymo Nr. 1K-117 "Dėl Pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo" pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 5-101.
27. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimas Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89-2764.
28. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 13 d. nutarimas Nr. 1099 „Dėl Lietuvos respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimo Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ dalinio pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 80-2790.
29. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. rugsėjo 19 d. nutarimas Nr. 1116 „Dėl vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 81-2817.

30. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 21 d. nutarimas Nr. 1568 „Dėl vidaus audito atlikimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 108-3930. (Nauja redakcija Nr. 938, 2003 m. liepos 18 d., Valstybės žinios. 2003, Nr. 73-3372).
31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 37-1612.
32. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. rugsėjo 9 d. nutarimas Nr. 1138 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. kovo 9 d. nutarimo Nr. 273 „Dėl nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti sudėties, jos nuostatų patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. vasario 13 d. nutarimo Nr. 179 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo" pripažinimo netekusiu galios" pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 87-3931.
33. Lietuva – savivaldybių auditas / Savivaldybių audito teisinės bazės analizė ir rekomendacijos dėl pakeitimų. 2003 m. sausio 20 d. – Kopenhaga // www.lsa.lt.
34. Lietuvos audito standartai. Patvirtinta visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime 2000 m. birželio 16 d. // www.lvaa.lt
35. Mackevičius J. Audito pradmenys. – Vilnius, 1994. – 264 p.
36. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius, 1999. – 700 p.
37. Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. – Vilnius, 2001. – 827 p.
38. Mackevičius J. Vidinio audito sistema. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1998 m. vasario 24 d. – Nr. 8 – P. 10.
39. Mackevičius J. Vidinio auditoriaus planas ir ataskaita. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1998 m. kovo 3 d. – Nr. 9 – P. 5.
40. Mackevičius J. Vidaus auditas: jo šiandienos ir rytdienos uždaviniai. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1998 m. balandžio 14 d. – Nr. 14 – P. 5
41. Mackevičius J. Vidaus audito etapai. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1998 m. gegužės 26 d. – Nr. 20 – P. 4-5.
42. Mackevičius J. Amerikietiški vidaus audito standartai – pagrindas Lietuvos vidaus audito sistemai kurti. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2000 m. sausio 17 d. – Nr. 3 – P. 8.
43. Mackevičius J. Lietuvos vidaus audito sistemos kūrimas ar ... laukimas. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2000 m. vasario 21 d. – Nr. 7 – P. 1-2.
44. Mackevičius J. Pasaulio (ir Lietuvos) apskaitos bei audito industrijos plėtra. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2000 m. birželio 19 d. – Nr. 24 – P. 2.

45. Mackevičius J. Vidinio audito sistema. Ar ne per lėti jos kūrimo tempai // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. vasario 19 d. – Nr. 7 – P. 1,10.
46. Mackevičius J. Svarbūs vidaus audito reikalavimai. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. lapkričio 12 d. – Nr. 42 – P. 10.
47. Mackevičius J. Vidaus auditas; nauji aspektai ir tendencijos. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2002 m. vasario 11 d. – Nr. 6 – P. 14.
48. Martišius A., Kėdaitis V. Statistika. I dalis. – Vilnius: VU leidykla, 2003.
49. Montvydienė O. Ar vidaus auditorius yra nepriklausomas? // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. balandžio 23 d. – Nr. 16 – P. 7.
50. Montvydienė O. Vien atsiskaityti vadovui nepakanka, reikia būti jo geriausiu pagalbininku. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. birželio 18 d. – Nr. 23 – P. 7.
51. Nacionalinis audito standartas (10). Naudojimasis vidaus auditoriaus darbu. // www.lar.lt
52. Petravičiūtė E. Kontroliuojami kontrolieriai // Sąskaityba – 2003/08. – P. 6-7.
53. Pranulis V. Marketingo tyrimai. – Vilnius: Krona, 1998.
54. Simonavičius J. Vidaus auditas skinasi kelią. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2001 m. gegužės 7 d. – Nr. 17 – P. 2.
55. Simonavičius J. Vidaus auditorių asociacija: nuo idėjų prie darbų. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1999 m. spalio 5 d. – Nr. 37 – P. 8.
56. Švedas V. Ateis vidaus auditorius. // Kauno diena. – 2000 gegužės 23 d. – P. 11.
57. Tarptautinė konferencija „Europos vietos savivaldos chartija ir Lietuvos teisinė sistema“ Vilnius 2000 m. lapkričio 7-8 d. – 128 p.
58. Tarptautiniai audito standartai. // www.litlex.lt.
59. Valužis K. Vidaus auditas ir apskaita. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1999 m. spalio 26 d. – Nr. 40 – P. 2-3.
60. Vidaus audito rekomendacijos. // www.finmin.lt
61. Vidaus audito vadovas. 2001. – 170 p.
62. Vilniaus universiteto vidaus audito tarnybos vidaus audito metodika. 2003-06-18 // www.vu.lt
63. Zakarskienė R. Vidaus auditas – įmonės efektyvaus darbo garantas. // Vadovo pasaulis, 2002/1. – P. 58-60.
64. Žemaitis B. Vidaus audito metinio plano sudarymas. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 1999 m. rugpjūčio 31 d. – Nr. 32 – P. 4-5.
65. Андреев В. Внутренний аудит. – Москва. Финансы и статистика, 2003.
66. Бурцев В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления. // www.dis.ru/fm/arhiv/2003/4/2.html.

67. Pickett K. Spencer Pickett K. The internal auditing handbook. – Chichester Wiley, 1997. – P.217.
68. Gawyer L. The practice of modern auditing. Third edition. Almonte Springs. Florida, 1988. P.10.
69. Warren C., Fess P.. Accounting principles. 14-th edition. – Copyright Southwestern Publishing, Cincinnati, Ohio, 1984. – 1084 p.
70. Venables J., Impley K. Internal audit. – London: Butterworths, 1991.

**JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS
ADMINISTRACIJOS DIREKTORIUS**

**ĮSAKYMAS
DĖL JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS
VIDAUS AUDITO SKYRIAUS NUOSTATŲ PATVIRTINIMO**

2004 m. gruodžio 30 d. Nr.
Joniškis

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 29 straipsnio 5 dalies 3 punktu (Žin., 1994, Nr. 55-1049; 2000, Nr. 91-2832; 2003, Nr. 104-4636),
t v i r t i n u Joniškio rajono savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus nuostatus (pridedama).

Administracijos direktorius

PATVIRTINTA

Joniškio rajono savivaldybės administracijos
direktoriaus 2004 m. gruodžio 30 d.
įsakymu Nr.

**JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS
VIDAUS AUDITO SKYRIAUS NUOSTATAI**

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šie nuostatai reglamentuoja Joniškio rajono savivaldybės administracijos vidaus audito skyriaus (toliau vadinama – skyrius) uždavinius ir funkcijas, teises ir veiklos organizavimą.
2. Skyriaus paskirtis – atlikti nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą siekiant užtikrinti Joniškio rajono savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų veiklos gerinimą.
3. Skyrius yra tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui.
4. Skyrius yra nepriklausomas nuo vertinamos savivaldybės administracijos veiklos, jos atliekamų vidaus kontrolės procedūrų ir nėra už jas atsakingas.
5. Skyrius savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu (Žin., 2002, Nr. 123-5540), kitais norminiais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą, ir skyriaus nuostatais, patvirtintais savivaldybės administracijos direktoriaus.
6. Skyriaus vadovo – valstybės tarnautojo, taip pat vidaus auditorių – valstybės tarnautojų skyrimo į pareigas ir atleidimo iš pareigų tvarka nustatyta Lietuvos Respublikos valstybės

tarnybos įstatyme (Žin., 1999, Nr. 66-2130; 2002, Nr. 45-1708), o kitų darbuotojų – Lietuvos Respublikos darbo kodekse (Žin., 2002, Nr. 64-2569).

II. SKYRIAUS TIKSLAI, UŽDAVINIAI IR FUNKCIJOS

7. Skyriaus tikslai – padėti didinti Joniškio rajono savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų veiklos efektyvumą, įgyvendinti strateginį ir kitus veiklos planus, programas ir procedūras.

8. Skyriaus uždaviniai:

8.1. tikrinti ir vertinti, ar savivaldybės administracijoje, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema yra pakankama ir veiksminga, ar jų veikla atitinka įstatymus ir kitus norminius teisės aktus, jų vietinių (lokalinių) norminių teisės aktų reikalavimus, ar informacija apie finansinę ir ūkinę veiklą yra išsami ir patikima, ar pasiekti nustatyti tikslai ir uždaviniai;

8.2. teikti savivaldybės administracijos direktoriui, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovams objektyvią informaciją, rekomendacijas ir išvadas dėl audituotos įstaigos veiklos, vidaus kontrolės būklės, strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymo, galimos arba nustatytos veiklos rizikos savivaldybės administracijos padaliniuose, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose.

9. Įgyvendindamas jam nustatytus uždavinius, skyrius atlieka šias funkcijas:

9.1. tikrina ir vertina savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų:

9.1.1. vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą (nustatytų vidaus taisyklių, vidaus kontrolės procedūrų veiksmingumą, pakankamumą ir jų laikymąsi, organizacinės struktūros optimalumą, funkcijų paskirstymo, intelekto išteklių panaudojimo racionalumą ir kita), rizikos veiksnių valdymo efektyvumą;

9.1.2. veiklos atitiktį Lietuvos Respublikos įstatymams, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimams, kitiems norminiams teisės aktams;

9.1.3. strateginių ir kitų planų įgyvendinimą, veiklos atitiktį jų tikslams ir uždaviniams, Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto asignavimų valdytojų programų vykdymą, joms skirtų lėšų bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo požiūriais;

9.1.4. finansinių ir veiklos ataskaitų duomenų teisingumą, apskaitos informacijos tinkamumą, objektyvumą, pateikimą laiku;

9.1.5. lėšų, gautų iš Europos Sąjungos, užsienio institucijų arba fondų, administravimą ir panaudojimą;

9.1.6. turto apskaitą ir apsaugą;

9.1.7. informacinių sistemų saugumą, veiksmingumą ir informacinių sistemų projektus;

9.2. atlieka Europos Sąjungos paramos lėšų panaudojimo privalomuosius patikrinimus pagal Europos Komisijos reikalavimus;

9.3. rengia vidaus audito ataskaitas su išvadomis ir rekomendacijomis, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytus neatitikimus, kaip tobulinti savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vidaus kontrolę;

9.4. ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertina, kaip vidaus kontrolė veikia savivaldybės administracijoje, biudžetinėse ir viešąsias paslaugas teikiančiose įstaigose;

9.5. vykdo pažangos stebėjimą (veiklą po audito);

9.6. rengia skyriaus veiklos ataskaitą;

9.7. organizuoja ir tvarko skyriaus raštvedybą, užtikrina tinkamą dokumentų saugojimą ir perdavimą nustatyta tvarka į archyvą;

9.8. atlieka kitas įstatymų, kitų norminių teisės aktų nustatytas funkcijas, savivaldybės administracijos direktoriaus nurodymus, susijusius su vidaus auditu.

10. Skyrius įgyvendina savo uždavinius ir funkcijas palaikydamas glaudžius ryšius su savivaldybės administracijos padaliniais, savivaldybės biudžetinėmis ir viešosiomis įstaigomis, keisdamasis su jais reikiama informacija ir dokumentais, kurių reikia vidaus auditui atlikti.

III. SKYRIAUS TEISĖS

11. Skyrius turi teisę:

11.1. vadovaudamasis norminiais teisės aktais, reglamentuojančiais vidaus auditą, pasirinkti vidaus audito mastą, tikslus ir taikomų vidaus audito procedūrų pobūdį;

11.2. atlikti kontrolinius matavimus, turto inventorizavimą, kitaip tikrinti audituojamos savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų turta, taip pat imtis kitų būtinų veiksmų;

11.3. naudotis savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų sukaupta informacija, kuri būtina vidaus auditui atlikti;

11.4. be atskiro savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovų nurodymo gauti iš visų padalinių visų vidaus auditui atlikti reikiamų dokumentų kopijas ir informaciją;

11.5. tikrinti audituojamos savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų finansinius ir kitus veiklos dokumentus, turta, kuri joms valdo, naudoja arba juo disponuoja;

11.6. gauti savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovų, valstybės tarnautojų ar darbuotojų paaiškinimus raštu ir žodžiu;

11.7. gavus savivaldybės administracijos direktoriaus sutikimą (kai audituojama savivaldybės biudžetinė ar viešoji įstaiga – šios įstaigos vadovo sutikimą), pasitelkti kitų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų padalinių atitinkamų sričių valstybės tarnautojus arba darbuotojus specifinių sričių vidaus auditui atlikti;

11.8. dalyvauti mokymo ir kvalifikacijos kėlimo kursuose, seminaruose, kituose profesiniuose renginiuose;

11.9. reikalauti, kad savivaldybės administracijos direktorius, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovai sudarytų sąlygas atlikti vidaus auditą.

IV. SKYRIAUS VEIKLOS ORGANIZAVIMAS

12. Skyrius dirba pagal su savivaldybės administracijos direktorium suderintą metinį vidaus audito planą.

13. Skyriui vadovauja skyriaus vedėjas, kuris tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui.

14. Skyriaus vedėjas:

14.1. atsako už vidaus audito skyriaus veiklą ir savarankiškai organizuoja vidaus audito skyriaus darbą pagal savivaldybės administracijos direktoriaus patvirtintus vidaus audito skyriaus nuostatus;

14.2. atsižvelgdamas į savivaldybės administracijos veiklos specifiką, parengia ir teikia savivaldybės administracijos direktoriui tvirtinti vidaus audito skyriaus vidaus audito metodiką, parengtą vadovaujantis finansų ministro patvirtinta pavyzdine Vidaus audito metodika;

14.3. planuoja vidaus audito skyriaus veiklą, sudaro strateginius ir metinius vidaus audito skyriaus veiklos planus, juos raštu suderina su savivaldybės administracijos direktoriumi;

14.4. atstovauja savivaldybės administracijai kitose institucijose, įstaigose, įmonėse ir organizacijose vidaus audito klausimais;

- 14.5. pataria savivaldybės administracijos direktoriui, savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovams vidaus kontrolės klausimais;
- 14.6. užtikrina vidaus audito pažangos stebėjimą;
- 14.7. sudaro sąlygas vidaus audito skyriaus vidaus auditoriams tobulinti profesinius įgūdžius;
- 14.8. stebėtojo teisėmis dalyvauja savivaldybės administracijos organizuojamuose pasitarimuose;
- 14.9. rengia skyriaus specialistų pareigybių aprašymus ir teikia juos savivaldybės administracijos direktoriui tvirtinti;
- 14.10. teikia savivaldybės administracijos direktoriui pasiūlymus dėl skyriaus specialistų skatinimo ir tarnybinių nuobaudų jiems skyrimo, jų kvalifikacijos kėlimo ir profesinių įgūdžių tobulinimo;
- 14.11. prižiūri skyriaus specialistų atliekamą vidaus auditą ir vertina jo kokybę, norminių teisės aktų nustatyta tvarka vertina skyriaus specialistų (valstybės tarnautojų) tarnybinę veiklą;
- 14.12. finansų ministro nustatyta tvarka rengia informaciją apie vidaus audito skyriaus veiklą bei Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą;
- 14.13. kasmet, iki vasario 1 d., parengia ir pateikia Finansų ministerijai, savivaldybės administratoriaus direktoriui metinę skyriaus veiklos ataskaitą;
- 14.14. teikia atliktų vidaus auditų ataskaitas savivaldybės tarybai, savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui, merui, savivaldybės kontrolieriui jų prašymu.
15. Skyriaus specialistai yra tiesiogiai pavaldūs skyriaus vedėjui ir atsako už tinkamą savo funkcijų atlikimą bei gautų pavedimų vykdymą.
16. Skyriaus vedėjo ir specialistų kvalifikacinius reikalavimus, pavaldumą, jų funkcijas, teises, pareigas ir atsakomybę nustato Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, kiti norminiai teisės aktai, taip pat pareigybių aprašymai.
17. Skyriui neturi būti daromas poveikis, kai yra planuojamas ir atliekamas vidaus auditas ir pateikiami vidaus audito rezultatai.

V. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

18. Skyrius gali būti likviduojamas ar reorganizuojamas rajono Savivaldybės tarybos sprendimu. Skyrių likviduojant, jo dokumentai perduodami savivaldybės archyvui, o reorganizuojant – savivaldybės struktūriniam padaliniui, kuris perima skyriaus funkcijas.
 19. Perduodant reikalus, surašomas skyriaus reikalų perdavimo aktas (dviem egzemplioriais). Akte pateikiami svarbiausi duomenys, apibūdinantys faktinę skyriaus būklę, skyriaus struktūrą bei etatus, apskaitos ir atskaitomybės būklę, archyvo būklę (su bylų apyrašu), rajono savivaldybės tarybos sprendimų, mero potvarkių, direktoriaus įsakymų bei jų pavedimų, sutarčių vykdymą.
 20. Prie akto pridedamas perduodamų dokumentų ir skyriaus disponuojamo turto aprašas.
 21. Aktą pasirašo reikalus perduodantis ir juos priimantis asmuo, tvirtina savivaldybės administracijos direktoriaus pavaduotojas. Vienas akto egzempliorius perduodamas kanceliarijai, kitas priimančiam asmeniui.
-

**JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS
ADMINISTRACIJOS DIREKTORIUS**

**ĮSAKYMAS
DĖL JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS
VIDAUS AUDITO SKYRIAUS PAREIGYBIŲ APRAŠYMŲ PATVIRTINIMO**

2004 m. gruodžio 30 d. Nr.
Joniškis

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo (Žin., 1999, Nr. 66-2130; 2002, Nr. 45-1708) 8 straipsnio 3 dalies 1 punktu ir 4 dalimi, t v i r t i n u pridedamus Joniškio rajono savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus pareigybių aprašymus:

1. skyriaus vedėjo;
2. vyriausiojo specialisto.

Administracijos direktorius

PATVIRTINTA
Joniškio rajono savivaldybės administracijos
direktoriaus 2004 m. gruodžio 30 d.
įsakymu Nr.

**JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS
VIDAUS AUDITO SKYRIAUS VEDĖJO
PAREIGYBĖS APRAŠYMAS**

I. PAREIGYBĖS CHARAKTERISTIKA

1. Joniškio rajono savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus vedėjas (toliau – skyriaus vedėjas) yra savivaldybės administracijos struktūrinio padalinio vadovas, karjeros valstybės tarnautojas.
2. Pareigybės lygis – A.
3. Pareigybės kategorija – 11.

II. TIKSLAS

4. Vidaus audito skyriaus vedėjo pareigybė reikalinga organizuoti ir tobulinti Vidaus audito skyriaus veiklą, kad būtų įgyvendinti skyriaus veiklos planai, programos ir procedūros.

III. SPECIALIEJI REIKALAVIMAI

5. Turėti aukštąjį ekonominį, vadybinį arba teisinį universitetinį išsilavinimą.

6. Turėti ne mažesnę kaip 2 metų darbo patirtį audito ar vidaus audito, ekonomikos ar kitose finansinės kontrolės specifika atitinkančiose srityse.

7. Išmanyti Lietuvos Respublikos Konstituciją, Lietuvos Respublikos įstatymus, Vyriausybės nutarimus ir kitus teisės aktus, reglamentuojančius vidaus auditą ir vidaus auditorių profesinės etikos principus ir normas, viešąjį administravimą, vietos savivaldą, viešųjų juridinių asmenų veiklą, valstybės tarnybą ir darbo santykius, biudžeto sudarymą ir vykdymą, strateginį planavimą, turto disponavimą, valdymą, naudojimą, viešuosius pirkimus, apskaitą ir atsakomybę, programų vertinimą.

8. Gebėti savarankiškai planuoti ir organizuoti skyriaus darbą, parengti audito planus ir programas, ataskaitas ir išvadas.

9. Turėti anglų kalbos pagrindus.

10. Išmanyti raštvedybos taisykles, mokėti dirbti kompiuteriu („MS Windows“, „MS Office“, „Internet Explorer“).

IV. PAGRINDINĖS FUNKCIJOS

11. Vidaus audito skyriaus vedėjas vykdo šias funkcijas:

11.1. atsako už vidaus audito skyriaus veiklą ir savarankiškai organizuoja vidaus audito skyriaus darbą pagal savivaldybės administracijos direktoriaus patvirtintus vidaus audito skyriaus nuostatus;

11.2. atsižvelgdamas į savivaldybės administracijos veiklos specifiką, parengia ir teikia savivaldybės administracijos direktoriui tvirtinti vidaus audito skyriaus vidaus audito metodiką, parengtą vadovaujantis finansų ministro patvirtinta pavyzdine Vidaus audito metodika;

11.3. planuoja vidaus audito skyriaus veiklą, sudaro strateginius ir metinius vidaus audito skyriaus veiklos planus, juos raštu suderina su savivaldybės administracijos direktoriumi;

11.4. atstovauja savivaldybės administracijai kitose institucijose, įstaigose, įmonėse ir organizacijose vidaus audito klausimais;

11.5. pataria savivaldybės administracijos direktoriui, savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovams vidaus kontrolės klausimais;

11.7. užtikrina vidaus audito pažangos stebėjimą;

11.9. sudaro sąlygas vidaus audito skyriaus vidaus auditoriams tobulinti profesinius įgūdžius;

11.10. stebėtojo teisėmis dalyvauja savivaldybės administracijos organizuojamuose pasitarimuose;

11.11. rengia skyriaus vidaus auditorių pareigybių aprašymus ir teikia juos savivaldybės administracijos direktoriui tvirtinti;

11.12. teikia savivaldybės administracijos direktoriui pasiūlymus dėl skyriaus vidaus auditorių skatinimo ir tarnybinių nuobaudų jiems skyrimo, jų kvalifikacijos kėlimo ir profesinių įgūdžių tobulinimo;

11.13. prižiūri skyriaus vidaus auditorių atliekamą vidaus auditą ir vertina jo kokybę, norminių teisės aktų nustatyta tvarka vertina skyriaus vidaus auditorių (valstybės tarnautojų) tarnybinę veiklą;

11.14. finansų ministro nustatyta tvarka rengia informaciją apie vidaus audito skyriaus veiklą bei Europos Sąjungos ir užsienio institucijų ar fondų lėšomis finansuojamų projektų ar programų vidaus auditą;

11.15. kasmet, iki vasario 1 d., parengia ir pateikia Finansų ministerijai, savivaldybės administracijos direktoriui metinę skyriaus veiklos ataskaitą;

11.16. teikia atliktų vidaus auditų ataskaitas savivaldybės tarybai, savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui, merui, savivaldybės kontrolieriui jų prašymu;

11.17. užtikrina tinkamą skyriaus dokumentų saugojimą ir perdavimą nustatytąja tvarka į archyvą;

11.18. pagal kompetenciją vykdo kitas įstatymų, kitų norminių teisės aktų nustatytas funkcijas, kitus savivaldybės administracijos direktoriaus pavedimus.

V. TEISĖS IR PAREIGOS

12. Skyriaus vedėjas turi šias teises:

- 12.1. naudotis visa savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų sukaupta informacija, kuri būtina vidaus auditui atlikti;
- 12.2. gauti iš visų audituojamų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų reikalingų vidaus auditui atlikti dokumentų kopijas; visus apskaitos dokumentus; informaciją apie rengiamus investicijų ir informacinių technologijų projektus, naudojamų kompiuterinių programų dokumentų, šių programų ir informacinių sistemų duomenų kopijas;
- 12.3. pasirinktinai lankytis visuose savivaldybės administracijos padaliniuose, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose iš anksto jiems nepranešus;
- 12.4. per 5 darbo dienas nuo raštiško prašymo pateikimo gauti audituojamų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovų ir valstybės tarnautojų arba darbuotojų raštiškus bei žodinius paaiškinimus, taip pat dokumentų kopijas;
- 12.5. reikalauti iš savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovų sudaryti sąlygas atlikti vidaus auditą, auditoriui savarankiškai dirbti ir parengti objektyvias išvadas;
- 12.6. dalyvauti rajono Savivaldybės tarybos posėdžiuose ir savivaldybės administracijos rengiamuose pasitarimuose, kuriuose svarstomi su skyriaus veikla susiję klausimai;
- 12.7. duoti nurodymus pavaldiems tarnautojams ir reikalauti jų vykdymo;
- 12.8. dalyvauti seminaruose, mokymuose, pasitarimuose, kuriuose nagrinėjami klausimai, susiję su šios pareigybės funkcijų vykdymu;
- 12.9. į karjerą valstybės tarnyboje pagal turimą kvalifikaciją.

13. Skyriaus vedėjas privalo:

- 13.1. laikytis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintų vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių:
 - 13.1.1. būti objektyvus ir nešališkas, susilaikyti nuo išankstinio viešo vertinimo;
 - 13.1.2. užtikrinti vidaus audito metu paimtų audituoti finansinių ataskaitų, apskaitos dokumentų, registru, kompiuterinių programų ir informacinių sistemų duomenų kopijų saugumą;
 - 13.1.3. aptarti parengtą vidaus audito ataskaitos projektą su audituojamų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovais bei su atsakingais už atitinkamą darbo sritį valstybės tarnautojais ar darbuotojais;
 - 13.1.4. atsisakyti atlikti vidaus auditą ir pranešti apie tai savivaldybės administracijos direktoriui tuo atveju, kai atliekant vidaus auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose gali iškilti viešųjų ir privačių interesų konfliktas;
 - 13.1.5. nuolat tobulinti savo žinias, įgūdžius ir kitas profesines savybes bei gebėjimus;
- 13.2. siekdamas išsaugoti objektyvumą, neturi dalyvauti nustatant bei įgyvendinant savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, procedūras, tikrinant bei vertinant veiklą, už kurią jis buvo atsakingas mažiau kaip prieš vienerius metus, prieš pradėdamas eiti Vidaus audito skyriaus vedėjo pareigas;
- 13.3. laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų;
- 13.4. būti lojalus Lietuvos valstybei ir jos konstitucinei santvarkai;
- 13.5. gerbti žmogaus teises ir laisves, tarnauti visuomenės interesams;
- 13.6. tinkamai atlikti pareigybės aprašyme nustatytas funkcijas ir laiku atlikti pavedamas užduotis, teisės aktų nustatyta tvarka teikti informaciją apie savo darbą;
- 13.7. laikytis Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatyme, kituose teisės aktuose nustatytų valstybės tarnautojų veiklos etikos principų ir savivaldybės administracijos vidaus darbo tvarkos taisyklių.

13.8. nesinaudoti ir neleisti naudotis tarnybine ar su tarnyba susijusia informacija kitaip, negu nustato įstatymai ar kiti teisės aktai, nesinaudoti savivaldybės nuosavybe ne tarnybinei veiklai;

13.9. skyriaus vedėjas gali turėti ir kitų teisių bei pareigų vidaus audito srityje, numatytų įstatymais, kitais teisės aktais.

VI. ATSKAITOMYBĖ IR ATSAKOMYBĖ

14. Skyriaus vedėją skiria ir atleidžia savivaldybės administracijos direktorius Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka. Pretendentų į skyriaus vedėjus pareigas konkurso komisijos nariu turi būti kviečiamas Finansų ministerijos atstovas.

15. Skyriaus vedėjas tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas administracijos direktoriui.

16. Skyriaus vedėjas asmeniškai atsako už skyriui pavestų uždavinių ir funkcijų vykdymo organizavimą.

17. Skyriaus vedėjo tarnybinė veikla vertinama nustatyta tvarka.

18. Už savo funkcijų netinkamą vykdymą skyriaus vedėjas atsako Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka.

19. Skyriaus vedėjo valstybės tarnybos santykius reglamentuoja Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas bei kiti teisės aktai.

20. Keičiantis darbuotojui, vedėjo žinioje esantys dokumentai perduodami pagal aktą.

21. Pareigybės aprašymas gali būti keičiamas, papildomas keičiantis įstatymams, kitiems teisės aktams, skyriaus darbo organizavimo tvarkai.

JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS VIDAUS AUDITO SKYRIAUS VYRIAUSIOJO SPECIALISTO PAREIGYBĖS APRAŠYMAS

I. PAREIGYBĖS CHARAKTERISTIKA

1. Joniškio rajono savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus vyriausiasis specialistas (toliau – vyriausiasis specialistas) yra savivaldybės administracijos karjeros valstybės tarnautojas.

2. Pareigybės lygis – A.

3. Pareigybės kategorija – 7.

II. TIKSLAS

4. Vyriausiojo specialisto pareigybė reikalinga atlikti vidaus auditą Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

III. SPECIALIEJI REIKALAVIMAI

5. Turėti finansinį, ekonominį arba vadybinį aukštąjį universitetinį arba jam prilygintą išsilavinimą.

6. Turėti ne mažesnę kaip dviejų metų buhalterinės apskaitos, ekonominio, audito ar kitą finansinės kontrolės specifika atitinkantį darbo stažą.

7. Išmanyti Lietuvos Respublikos Konstituciją, Lietuvos Respublikos įstatymus, Vyriausybės nutarimus ir kitus teisės aktus, reglamentuojančius vidaus audita, viešąjį administravimą, vietos savivaldą, viešųjų juridinių asmenų veiklą, valstybės tarnybą, viešuosius pirkimus.

8. Išmanyti finansinės kontrolės ir vidaus audito reikalavimus, vidaus audito atlikimo tvarką.

9. Gebėti savarankiškai planuoti ir organizuoti savo darbą.

10. Gerai mokėti valstybinę kalbą, sklandžiai dėstyti mintis žodžiu ir raštu, dirbti kompiuteriu.

IV. PAGRINDINĖS FUNKCIJOS

11. Vyriausiasis specialistas vykdo šias funkcijas:

11.1. dalyvauja atliekant išankstinį planavimą (tyrimą) rengiant vidaus audito planus ir ataskaitas;

11.2. skyriaus vedėjo pavedimu rengia audito planus, audito programas ir audito ataskaitas nurodytu klausimu;

11.3. atlieka priskirtos audituoti srities įstaigų vidaus audita, vadovaudamasis Vidaus audito metodika, vidaus audita reglamentuojančiais Lietuvos Respublikos teisės aktais, skyriaus vedėjo nurodymais;

11.4. nustatyta tvarka pateikia skyriaus vedėjui priežiūrai audito darbo dokumentus;

11.5. dalyvauja apibendrinant audito duomenis ir rezultatus;

11.6. studijuoja audito teoriją ir praktiką;

11.7. kontroliuoja pagal audito ataskaitas priimtų sprendimų vykdymą;

11.8. tvarko skyriaus raštvedybą, pildo skyriaus darbo laiko apskaitos žiniaraštį;

11.9. pagal kompetenciją vykdo kitas įstatymų, kitų norminių teisės aktų nustatytas funkcijas, savivaldybės administracijos direktoriaus ir skyriaus vedėjo nurodymus.

V. TEISĖS IR PAREIGOS

12. Vyriausiasis specialistas turi šias teises:

12.1. naudotis visa savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų sukaupta informacija, kuri būtina vidaus auditui atlikti;

12.2. gauti iš visų audituojamų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų reikalingų vidaus auditui atlikti dokumentų kopijas; visus apskaitos dokumentus; informaciją apie rengiamus investicijų ir informacinių technologijų projektus, naudojamų kompiuterinių programų dokumentų, šių programų ir informacinių sistemų duomenų kopijas;

12.3. pasirinktinai lankytis visuose savivaldybės administracijos padaliniuose, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose iš anksto jiems nepranešus;

12.4. per 5 darbo dienas nuo raštiško prašymo pateikimo gauti audituojamų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovų ir valstybės tarnautojų arba darbuotojų raštiškus bei žodinius paaiškinimus, taip pat dokumentų kopijas;

12.5. reikalauti iš savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovų sudaryti sąlygas atlikti vidaus audita, auditoriui savarankiškai dirbti ir parengti objektyvias išvadas;

12.6. dalyvauti rajono Savivaldybės tarybos posėdžiuose ir savivaldybės administracijos rengiamuose pasitarimuose, kuriuose svarstomi su skyriaus veikla susiję klausimai;

12.7. dalyvauti seminaruose, mokymuose, pasitarimuose, kuriuose nagrinėjami klausimai, susiję su šios pareigybės funkcijų vykdymu;

12.8. į karjerą valstybės tarnyboje pagal turimą kvalifikaciją.

13. Vyriausiasis vidaus auditorius privalo:

13.1. laikytis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintų vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių:

13.1.1. būti objektyvus ir nešališkas, susilaikyti nuo išankstinio viešo vertinimo;

13.1.2. užtikrinti vidaus audito metu paimtų audituoti finansinių ataskaitų, apskaitos dokumentų, registru, kompiuterinių programų ir informacinių sistemų duomenų kopijų saugumą;

13.1.3. aptarti parengtą vidaus audito ataskaitos projektą su audituojamų savivaldybės administracijos padalinių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vadovais bei su atsakingais už atitinkamą darbo sritį valstybės tarnautojais ar darbuotojais;

13.1.4. atsisakyti atlikti vidaus auditą ir pranešti apie tai savivaldybės administracijos direktoriui tuo atveju, kai atliekant vidaus auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės biudžetinėse ir viešosiose įstaigose gali iškilti viešųjų ir privačių interesų konfliktas;

13.1.5. nuolat tobulinti savo žinias, įgūdžius ir kitas profesines savybes bei gebėjimus;

13.2. siekdamas išsaugoti objektyvumą, neturi dalyvauti nustatant bei įgyvendinant

savivaldybės administracijos, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų vidaus kontrolės,

įskaitant finansų kontrolę, procedūras, tikrinant bei vertinant veiklą, už kurią jis buvo atsakingas

mažiau kaip prieš vienerius metus, prieš pradėdamas eiti Vidaus audito skyriaus vedėjo pareigas;

13.3. laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų;

13.4. būti lojalus Lietuvos valstybei ir jos konstitucinei santvarkai;

13.5. gerbti žmogaus teises ir laisves, tarnauti visuomenės interesams;

13.6. tinkamai atlikti pareigybės aprašyme nustatytas funkcijas ir laiku atlikti pavedamas užduotis, teisės aktų nustatyta tvarka teikti informaciją apie savo darbą;

13.7. laikytis Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatyme, kituose teisės aktuose nustatytų valstybės tarnautojų veiklos etikos principų ir savivaldybės administracijos vidaus darbo tvarkos taisyklių;

13.8. nesinaudoti ir neleisti naudotis tarnybine ar su tarnyba susijusia informacija kitaip, negu nustato įstatymai ar kiti teisės aktai, nesinaudoti savivaldybės nuosavybe ne tarnybinei veiklai;

13.9. vyriausiasis specialistas gali turėti ir kitų teisių bei pareigų vidaus audito srityje, numatytų įstatymais, kitais teisės aktais.

VI. ATSKAITOMYBĖ IR ATSAKOMYBĖ

14. Vyriausiąjį specialistą skiria ir atleidžia savivaldybės administracijos direktorius Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka.

15. Vyriausiasis specialistas tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas skyriaus vedėjui.

16. Vyriausiojo specialisto tarnybinė veikla vertinama nustatyta tvarka.

17. Už savo funkcijų netinkamą vykdymą vyriausiasis specialistas atsako Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka.

18. Vyriausiojo specialisto valstybės tarnybos santykius reglamentuoja Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas bei kiti teisės aktai.

19. Keičiantis darbuotojui, vyriausiojo specialisto žinioje esantys dokumentai perduodami pagal aktą.

20. Pareigybės aprašymas gali būti keičiamas, papildomas dėl įstatymų ir kitų teisės aktų pakeitimų ar dėl savivaldybės administracijos struktūrinių pertvarkymų.

**JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS
ADMINISTRACIJOS DIREKTORIUS**

**ĮSAKYMAS
DĖL JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS
VIDAUS AUDITO SKYRIAUS VIDAUS AUDITO METODIKOS PATVIRTINIMO**

2005 m. birželio 30 d. Nr.
Joniškis

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 2 d. įsakymu Nr. 1K–117 (Žin., Nr. 43-1982) „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“,

t v i r t i n u Joniškio rajono savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus vidaus audito metodiką (pridedama).

Administracijos direktorius

PATVIRTINTA
Joniškio rajono savivaldybės
administracijos direktoriaus
2005 m. birželio 30 d. įsakymu Nr.

**JONIŠKIO RAJONO SAVIVALDYBĖS ADMINISTRACIJOS
VIDAUS AUDITO SKYRIAUS VIDAUS AUDITO METODIKA**

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Ši metodika – tai Joniškio rajono savivaldybės administracijos Vidaus audito skyriaus metodinės rekomendacijos vidaus auditui atlikti.

2. Metodikoje vartojamos sąvokos :

audituojamasis subjektas – viešasis juridinis asmuo (VJA), jo padalinys arba padaliniai, jam pavaldūs ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtas viešasis juridinis asmuo;

rizika – tikimybė, kad dėl tam tikrų vidinių arba išorinių veiksnių VJA tikslai nebus įgyvendinti arba bus įgyvendinti netinkamai ir dėl to jis gali patirti nuostolių;

rizikos valdymas – proceso dalis, kurio metu identifikuojama rizika ir priimami sprendimai dėl jos įtakos panaikinimo arba sumažinimo;

rizikos veiksniai – kriterijai, taikomi nustatyti galimą sąlyginę reikšmę ir tikimybę sąlygų, įvykių ir aplinkybių, galinčių daryti neigiamą įtaką VJA veiklai;

rizikos valdymo įvertinimas – vidaus auditoriaus pareikšta nuomonė apie VJA rizikos valdymo procedūrų kokybę.

**II. VIDAUS AUDITO SKYRIAUS DARBO PLANAVIMAS, VIDAUS AUDITO
POREIKIO NUSTATYMAS**

3. Vidaus audito skyriaus (VAS) veikla planuojama sudarant strateginius ir metinius VAS veiklos planus.

4. VAS vedėjas sudaro ir tvirtina VAS strateginius ir metinius veiklos planus, kurie gali būti koreguojami atsižvelgiant į savivaldybės administracijos direktoriaus pasiūlymus, nustatytus prioritetus ir svarbius veiklos arba kitus pasikeitimus. VAS strateginiai, metiniai

veiklos planai bei bet kokie pakeitimai juose turi būti raštu suderinti su administracijos direktoriumi.

5. Metinis VAS veiklos planas bei vidaus audito poreikis nustatomas remiantis šių duomenų analize:

5.1. audituojamojo subjekto veiklos sričių rizikingumo įvertinimu pagal srities pobūdį ir mastą;

5.2. audito proceso cikliškumu;

5.3. VAS personalo ištekliais ir kompetencija;

5.4. apklausos anketomis, klausimynais bei pokalbiais su VJA vadovu, kitais pagal poreikį valstybės tarnautojais bei darbuotojais;

5.5. vidaus auditorių asmenine intuicija.

6. Metiniame VAS veiklos plane turi būti nurodyta: vidaus audito objektai, ankstesnių vidaus auditų datos, vidaus auditų temos, vidaus auditų atlikimo trukmė, įskaitant laiką, paskirtą apžvelgti audituojamojo subjekto veiklą ir parengti vidaus audito programas, konkretūs vidaus audito vykdytojai bei jam atlikti reikalingi ištekliai. Metiniame VAS veiklos plane turi būti numatyti ne tik atskiri vidaus auditai, bet ir kita VAS veikla, pavyzdžiui: VAS vidaus auditorių mokymasis bei kvalifikacijos kėlimas, metinės VAS veiklos ataskaitos parengimas ir kita. Apie 10–20 procentų kiekvieno vidaus auditoriaus metinio darbo laiko gali būti nepaskirstyta, kad galima būtų tinkamai vykdyti VAS veiklą, pavyzdžiui: dėl vidaus auditorių ligos, dėl metiniame VAS veiklos plane nenumatyto vidaus audito atlikimo bei dėl kitų svarbių aplinkybių. Vidaus auditoriai parenkami atsižvelgiant į numatomo atlikti vidaus audito pobūdį ir sudėtingumą, jų patirtį bei specialų pasirengimą.

7. VAS vedėjas su administracijos direktoriumi ne vėliau kaip iki tų metų vasario 1 dienos turi suderinti metinį VAS planą.

8. VAS vidaus auditoriai prieš kiekvieno vidaus audito atlikimą turi parengti vidaus audito programą, kurią patvirtina VAS vedėjas.

9. Vidaus audito programoje turi būti nurodyta: vidaus audito tema, tikslai, vidaus audito apimtis, vidaus audito procedūros, susijusios su vidaus audito informacijos rinkimu, analizavimu ir dokumentavimu, periodai pagal vykdytojus bei pagal poreikį, kita svarbi informacija.

10. Vidaus auditui atlikti parengti klausimynai ir testai, kurie detalizuoja programą, turi būti suderinti su VAS vedėju.

III. VIDAUS AUDITO ATLIKIMAS

11. VAS vidaus auditorius, atlikdamas vidaus auditą, atsižvelgdamas į vidaus audito objektą, pagal VAS vedėjo patvirtintą vidaus audito programą vertina audituojamojo subjekto vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą bei rizikos valdymą ir turi:

11.1. tikrinti ir vertinti viešojo juridinio asmens sukurtas vidaus kontrolės procedūras ir įsitikinti, ar laikomasi viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, procedūrų, įstatymų, kitų norminių aktų ir sutarčių, turinčių įtakos veiklai;

11.2. tikrinti, ar informacija apie audituojamojo subjekto finansinę ir ūkinę veiklą yra patikima ir išsami, bei vertinti būdus, kaip renkama, klasifikuojama ir skelbiama tokia informacija;

11.3. tikrinti ir vertinti, ar savivaldybės turtas valdomas, naudojamas ir juo disponuojama tau-iai ir racionaliai, pagal norminius teisės aktus ir sutartis;

11.4. tikrinti ir vertinti procedūras, taikomas VJA valdomo, naudojamo ir disponuojamo turto bei informacijos apsaugai, prireikus patikrinti, ar turtas egzistuoja (VAS vidaus auditoriai inventorizavimą atlieka atrankos būdu).

12. Įvertinęs audituojamojo subjekto vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą bei galimą rizikos veiksnių įtaką, vidaus auditorius vidaus audito ataskaitoje pateikia rekomendacijas, kaip sustiprinti vidaus kontrolės procedūras bei valdymą VJA.

13. Tikrindamas ir vertindamas vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą, vidaus auditorius atlieka finansinį, veiklos, valdymo, atitikimo arba informacinių sistemų auditus bei jų derinius.

14. Vidaus audito atlikimo trukmė nustatoma atsižvelgiant į vidaus audito temos pobūdį ir apimtį. Suderinus su VAS vedėju, dėl pateisinamų priežasčių vidaus audito atlikimo trukmė gali būti pratęsta.

15. Vidaus auditoriai vidaus audito metu gautą informaciją turi registruoti darbo dokumentuose, kurie privalo turėti antraštę, dokumento sudarymo datą ir turi būti vidaus auditoriaus pasirašyti. Darbo dokumentai yra pagrindas vidaus audito ataskaitoms parengti, taip pat vidaus audito išvadoms ir rekomendacijoms pagrįsti.

16. Darbo dokumentuose turi būti nurodytos taikytos vidaus audito procedūros ir vidaus audito apimtis, apibendrinta surinkta vidaus audito išvadas ir rekomendacijas patvirtinanti informacija.

17. Darbo dokumentai gali būti įforminami įvairiai: raštu popieriuje, filmo arba magnetinėje juostoje, kompiuterinėje laikmenoje, naudojantis elektroninės technikos ir kitomis priemonėmis.

Darbo dokumentų struktūra, turinys ir forma priklauso nuo viešojo juridinio asmens veiklos specifikos bei vidaus audito temos.

18. Vidaus auditoriai vidaus audito metu arba po vidaus audito organizuojamuose susitikimuose supažindina atsakingus už atitinkamą darbo sritį viešojo juridinio asmens valstybės

tarnautojus arba darbuotojus su nustatytais faktais, aptaria su jais jų veiklos tobulinimo ir nustatytų trūkumų šalinimo galimybes.

19. Vidaus auditorius, vidaus audito metu nustatęs pažeidimus, apie juos turi nedelsdamas pranešti VAS vedėjui, kuris žodžiu arba raštu apie tai informuoja viešojo juridinio asmens vadovą.

20. Darbo dokumentus kartu su atlikto vidaus audito ataskaitos projektu vidaus auditorius turi pateikti VAS vedėjui.

21. VAS vedėjas patikrina vidaus auditoriaus pateiktus atlikto audito darbo dokumentus, kad nustatytų, ar jie tinkamai pagrindžia vidaus audito ataskaitos projekte išdėstytus faktus, išvadas, rekomendacijas, ar buvo atliktos visos reikiamos vidaus audito procedūros.

22. Atlikus vidaus auditą, vidaus auditorius sudaro audito darbo dokumentų bylą bei byloje esančių dokumentų aprašą.

23. Vidaus audito darbo dokumentų naudojimą, jų saugojimą koordinuoja VAS. Auditoriams sutikimą naudotis vidaus audito darbo dokumentais gali duoti VAS vedėjas, prieš tai sutikimą žodžiu arba raštu suderinęs su administracijos direktoriumi.

24. Kai vidaus audito darbo dokumentus nori naudoti ne savivaldybės valstybės tarnautojai ar darbuotojai, VAS vedėjas, prieš leisdamas pasinaudoti tokiais dokumentais, turi gauti administracijos direktoriaus sutikimą raštu.

IV. VIDAUS AUDITO ATASKAITOS PARENGIMAS IR JOS PATEIKIMAS

25. Atlikus vidaus auditą, turi būti parengta ir vidaus auditoriaus pasirašyta vidaus audito ataskaita, kurioje apibendrinami atlikto vidaus audito rezultatai ir pateikiami:

25.1. vidaus kontrolės sistemos funkcionavimo VJA įvertinimas;

25.2. audituojamojo subjekto veiklos rezultatyvumo įvertinimas;

25.3. nustatyti veiklos trūkumai;

25.4. rekomendacijos VAS nustatytiems trūkumams šalinti arba VJA veiklai tobulinti.

26. Vidaus audito ataskaita (toliau vadinama – ataskaita) gali būti:

26.1. tarpinė – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui ir skirta neatidėliotino dėmesio reikalaujančiai informacijai pateikti, vidaus audito objekto apimties pasikeitimui nurodyti, apie vidaus audito procesą informuoti, kai atliekamas didelės apimties auditas;

26.2. galutinė – pateikiama raštu audituojamojo subjekto vadovui;

26.3. gali būti rengiamos ataskaitos santraukos aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovui arba suinteresuotiems asmenims.

27. Ataskaitos struktūra:

27.1. įžanginė dalis, kurioje paprastai nurodoma: vidaus audito atlikimo motyvai (pavyzdžiui, pagal metinį VAS planą), vidaus audito vykdytojai, vidaus audito trukmė, audituojamas laikotarpis, vidaus audito apimtis, vidaus audito tikslas, vidaus audito procedūros bei vertinimo kriterijai. Šioje dalyje taip pat galima apžvelgti audituojamąjį subjektą, jo veiklos rūšis, ankstesnėse vidaus audito ataskaitose minimus vidaus audito metu nustatytus faktus, išvadas, taip pat gali būti įtraukta informacija apie audituojamojo subjekto veiklą, įgyvendinant ankstesnio vidaus audito rekomendacijas arba sukurtas tinkamas vidaus kontrolės priemones. Šioje ataskaitos dalyje dėstomi faktai turi aiškiai pagrįsti vidaus auditorių išvadas ir rekomendacijas, jie įvertinami lyginant esamą viešojo juridinio asmens padėtį (tvarką), kuri turėtų pagal vertinimo kriterijus (įstatymus, kitus norminius aktus bei nustatytas procedūras ir kita), ir aiškinamos priežastys, dėl kurių atsirado skirtumų;

27.3. išvados (nuomonė) – vidaus audito metu nustatytų faktų įtakos audituojamojo subjekto veiklai įvertinimas. Vidaus audito ataskaitoje išvados turi būti aiškiai išdėstytos ir motyvuotos. Jos

gali apimti visą audituojamojo subjekto veiklą arba tik specifinius audituojamojo subjekto veiklos aspektus;

27.4. rekomendacijos – pasiūlymai, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytą neigiamą faktų įtaką viešojo juridinio asmens veiklai, pagerinti audituojamojo subjekto veiklą bei pasiekti norimų rezultatų.

28. Ataskaita turi būti:

28.1. objektyvi (pateikiami pagrįsti faktai, nešališka, neiškraipyta informacija, be išankstinio nusistatymo);

28.2. aiški (suprantama ir logiška);

28.3. glausta (išdėstoma esmė, vengiama nereikalingų detalių bei smulkmenų);

28.4. konstruktyvi (skatina teigiamus viešojo juridinio asmens pokyčius ir padeda gerinti jo veiklą);

28.5. parengta ir pateikta laiku (neatidėliojant).

29. Atlikus vidaus auditą, parengiamas ataskaitos projektas, kurį vidaus auditorius turi aptarti su audituojamojo subjekto vadovu.

30. VAS vidaus auditoriaus ataskaitoje nurodyti viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės sistemos trūkumai prieš tai turi būti aptarti su atitinkamais audituojamojo subjekto valstybės tarnautojais arba darbuotojais vidaus audito metu, kad būtų įsitikinta, kad vidaus auditorius ir audituojamojo subjekto valstybės tarnautojai supranta trūkumo esmę, taip pat aptarta, kaip ištaisyti trūkumus ir klaidas arba patobulinti viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemą.

31. Po ataskaitos projekto aptarimo ataskaita, pasirašyta visų vidaus auditą atlikusių vidaus auditorių, pateikiama pasirašytinai susipažinti audituojamojo subjekto vadovui. Jeigu jis nesutinka su ataskaitoje nustatytais faktais, ataskaitą pasirašo nurodydamas „Pastabos pridedamos“ ir prie jos pateikia motyvuotas pastabas, išdėstytas raštu.

32. Vienas galutinės ataskaitos egzempliorius, suderintas su VAS vedėju, įteikiamas audituojamojo subjekto vadovui, kuris raštu pažymi „Vieną vidaus audito ataskaitos egzempliorių gavau“ ir nurodo gavimo datą.

33. Jei galutinėje ataskaitoje aptinkama klaidų, vidaus auditorius turi surašyti vidaus audito ataskaitą patikslinančią pažymą, kurią turi patvirtinti VAS vedėjas. Vidaus audito ataskaitą patikslinanti pažyma išdalijama visiems gavusiems galutinę ataskaitą.

V. PAŽANGOS STEBĖJIMAS (VEIKLA PO AUDITO)

34. VAS vedėjas, atsižvelgdamas į ataskaitoje pateiktų išvadų ir rekomendacijų reikšmingumą, turi pavesti vidaus auditoriams atlikti rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę.

35. Vidaus auditoriai turi stebėti, kaip vykdomos vidaus audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos, ar gerinama padėtis audituotame subjekte.

36. Atlikęs rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę, vidaus auditorius surašo pažangos stebėjimo ataskaitą arba pažymą.

37. VAS vedėjas, atsižvelgdamas į vidaus audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo reikšmingumą, gali nuspręsti pažangos stebėjimo procedūras atlikti kito vidaus audito metu.

38. Tais atvejais, kai audituojamojo subjekto prisiimtas rizikos lygis dėl vidaus audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų gali turėti neigiamą poveikį audituojamojo subjekto veiklai, kai į vidaus auditoriaus pateiktas rekomendacijas audituojamojo subjekto vadovas neatsižvelgia ir nurodytų trūkumų netaiso, VAS privalo apie tai informuoti aukštesnio pagal pavaldumą viešojo juridinio asmens vadovą.

39. Pažangos stebėjimo procedūrą vidaus auditoriai turi fiksuoti registravimo žurnale, kuriame pažymima apie rekomendacijų įgyvendinimą ir trūkumų ištaisymą arba minėtų procedūrų neatlikimą.

VI. METINĖS VIDAUS AUDITO SKYRIAUS VEIKLOS ATASKAITOS RENGIMAS, TEIKIMAS

40. Iki kiekvienų metų vasario 1 dienos VAS vedėjas turi pateikti administracijos direktoriui, steigėjui (jo prašymu) ir Finansų ministerijai metinę Vidaus audito skyriaus veiklos ataskaitą. Joje reikia apžvelgti:

40.1. VAS pastebėtus trūkumus viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemoje;

40.2. metinio VAS veiklos plano įgyvendinimą, nurodyti planuotų vidaus audito objektų skaičių, kiek faktiškai atlikta vidaus auditų;

40.3. jei buvo taikyti vidaus audito apimties apribojimai, nurodyti jų priežastis ir dėl to galinčią kilti riziką;

40.4. metiniame VAS veiklos plane nenumatytus atliktus vidaus auditus arba kitus administracijos direktoriaus pavedimus;

40.5. ar visos vidaus auditorių pateiktos rekomendacijos audituojamajam subjektui buvo įgyvendintos;

40.6. ataskaitinio laikotarpio atliktų auditų rekomendacijų įgyvendinimą bei jose nurodytų trūkumų pašalinimą;

40.7. vidaus auditoriaus požiūriu svarbias, bet nepriimtinas rekomendacijas ir iš to kylančią riziką;

40.8. ar vidaus auditams atlikti pakako žmogiškųjų ir materialinių išteklių;

40.9. VAS personalo mokymąsi ir kvalifikacijos kėlimą;

40.10. atliktų išorinių VAS veiklos patikrinimų arba vertinimų rezultatus;

40.11. kitą VAS požiūriu reikšmingą informaciją.

41. Ataskaita turi atspindėti vidaus audito reikšmingumą ir akcentuoti juridinio asmens veiklos tobulinimo kryptis.

VIDAUS AUDITO PROCEDŪROS

Audito užduotys	Atlikimo data	Vykdotojai
<p>Pirmas etapas</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Susitikimas su Finansų ir turto tarnybos viršininke. 2. Pirminės informacijos tikrinimas ir vertinimas. 3. Audito rizikos nustatymas. 4. Priemonių veiklai, valdymui identifikuoti parengimas. 	Iki 2004-10-06	
<p>Antras etapas</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Valdymo posisteminės vidaus kontrolės vertinimas: <ul style="list-style-type: none"> - vidaus kontrolės aplinkos vertinimas (organizacinė struktūra, personalo politika, išoriniai veiksniai); - valdymo kontrolės procedūrų įvertinimas (įgaliojimų suteikimas, pareigų atskyrimas, vykdomų kontrolės priemonių vertinimas); - pastebėjimų, pasekmių ir rekomendacijų pateikimas. 2. Veiklos posisteminės vidaus kontrolės vertinimas: <ul style="list-style-type: none"> - veiklos uždavinių ir priemonių planavimo, vykdymo, rezultatų vertinimas; - veiklos uždavinių ir priemonių įgyvendinimui įtakojančių veiksnių analizė (vidaus norminių dokumentų atitikimas teisės aktams, vidaus ir išorinių veiksnių įtaka); - pastebėjimų, pasekmių ir rekomendacijų pateikimas grupės vadovui. 3. Finansų kontrolės vertinimas: <ul style="list-style-type: none"> - finansų kontrolės procedūrų vertinimas; - vykdomos buhalterinės apskaitos politikos vertinimas (apskaitos organizavimas, vykdymas, valdymas, informacijos srautai); 	<p>Iki 2004-11-12</p> <p>Iki 2004-11-12</p> <p>Iki 2004-11-12</p>	

<ul style="list-style-type: none"> - pastebėjimų, pasekmių ir rekomendacijų pateikimas grupės vadovui. <p>4. Mokėjimo procedūrų vertinimas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tiesioginių mokėjimų tiekėjams per kompiuterizuotą VBAM sistemą (vartotojų ir tiekėjų identifikavimas, mokėjimo paraiškų rengimas, tikrinimas, išsiuntimas, kontrolės procedūros) vertinimas; - pastebėjimų, pasekmių ir rekomendacijų pateikimas. 	Iki 2004-11-12	
<p>Trečias etapas</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Audito ataskaitos projekto rengimas. 2. Audito ataskaitos projekto aptarimas. 3. Audito ataskaitos rengimas.. 4. Audito ataskaitos pateikimas. 	Iki 2004-11-28	
<p>Ketvirtas etapas</p> <p>Pažangos stebėjimas.</p>	Pagal rekomendacijų įgyvendinimo planą	

Pastaba: Audito programa gali būti tikslinama audito eigoje, prieš tai suderinus su Vidaus audito tarnybos viršininku.

Audito grupės vadovas

Susipažinau:

Vyriausiasis specialistas

Vyriausiasis specialistas

A N K E T A

„Jūsų požiūris į vidaus auditą ir potencialių, veiklos sėkmę lemiančių veiksnių paieška savivaldybėje“

Gerbiami darbuotojai !

Kviečiu Jus dalyvauti apklausoje.

Jūsų išsakytos mintys padės ištirti esamą požiūrį į vidaus auditą ir nustatyti veiksnius, kurie lemia įstaigos sėkmę, įvertinti vidaus audito poveikį audituojamajam.

ANKETA YRA ANONIMINĖ

Niekas, netgi tyrimo organizatorė, negalės nustatyti atsakiusio ją asmens.

Bus skelbiami tik apibendrinti anketos duomenys.

Bus apklausti visi Joniškio rajono savivaldybės įstaigų ir seniūnijų darbuotojai.

Apklausa atlieka:

Lietuvos žemės ūkio universiteto

Tęstinių studijų buhalterinės apskaitos ir finansų specialybės magistrantė

Sondra Juškevičienė

Užpildytą anketą siųsti:

Adresu: Parko 8-3, Joniškis

E-adresu: sondra.juskeviciene@joniskis.lt

Faksu: 8~426 69143

Kontaktiniai tel: Mob. 8~612 89939 arba

Darbo 8~426 69148.

Dėkoju už išsamius atsakymus !

A N K E T A

1. Amžius:

- 20-30 metų 31-40 metų 41-50 metų 50 metų ir daugiau

2. Išsilavinimas:

- Pagrindinis Vidurinis Aukštesnysis Kita.....

3. Kiek metų dirbate savivaldybėje?

- 1-5 metai 6-10 metų 11-20 metų 21 metai ir daugiau

4. Vidutinis darbuotojų skaičius:

- Iki 49 50-149 Nuo 150 ir daugiau

5. Kokios iš šių savybių yra būdingos Jums? (g.b. keli atsakymai)

- Gebėjimas greitai prisitaikyti
- Kitų žmonių supratimas
- Esu ryžtingas

6. Ar esate susipažinęs (-usi) su įstaigos vizija, tikslais, uždaviniais?

- Gerai susipažinęs (-usi) Iš dalies susipažinęs (-usi) Nesusipažinęs (-usi)

7. Ar pritariate numatytiems įstaigos veiklos tikslams, uždaviniams?

- Labai pritariu Pritariu Pritariu iš dalies Nepritariu

8. Įvertinkite įstaigos vadovų ir darbuotojų santykius?

- Labai geri Geri Patenkinami Nepatenkinami

9. Jūsų pareigos:

- Meras, mero pavaduotojas, administracijos direktorius ar direktoriaus pavaduotojas
- Biudžetinės įstaigos vadovas ar vadovo pavaduotojas
- Savivaldybės seniūnas ar seniūnijos darbuotojas
- Savivaldybės administracijos skyriaus vedėjas

- Vyr. buhalteris (finansininkas) ar buhalterijos darbuotojas
- Kita

10. Kiek efektyviai ir demokratiškai sprendžiamos konfliktinės situacijos Jūsų įstaigoje?

- Sprendžiamos efektyviai ir demokratiškai
- Iš dalies sprendžiamos efektyviai ir demokratiškai
- Sprendžiamos neefektyviai ir nedemokratiškai

11. Ar apskaita Jūsų įstaigoje tvarkoma kompiuterizuotai?

- Taip Ne Iš dalies

12. Ar Jūsų įstaigoje įkurta:

- Vidaus audito tarnyba
- Vidaus audito pareigybė

13. Kam yra pavaldi vidaus audito tarnyba (vidaus auditorius)?

- Savivaldybės tarybai
- Įmonės administracijai ar jos vadovui
- Kita (nurodykite).....

14. Jūsų nuomonė (pažymėkite tik vieną atsakymą):

- Vidaus auditoriai turi būti pavaldūs savo vadovui
- Vidaus auditoriai turi būti nepriklausomi nuo organizacijos vadovybės
- Vidaus auditoriai turi būti nepriklausomi nuo jų audituojamosios veiklos

15. Ar Jūsų įstaigoje atliekant vidaus auditą sudaromi planai?

- Taip Ne

16. Jūsų nuomonė vidaus auditorius tai:

- „Policininkas“ ieškantis trūkumų
- Pagalbininkas
- Kita

17. Kaip manote ar reikalingas vidaus auditorius savivaldybėje?

Taip Ne Nežinau

18. Vidaus audito veiklos sritys yra: (g.b. keli atsakymai)

- Finansinių ataskaitų tikrinimas
- Turto apsauga, apskaitos ir finansinės ataskaitos būklės tyrimas
- Pažeidimų ir piktnaudžiavimų atskleidimas
- Informacijos vadovybei teikimas
- Nusikaltimų tyrimas ir nelegalios veiklos tikrinimas

19. Ar Jūsų įstaigoje atliekama vidaus audito kontrolė?

Taip Ne Nežinau

20. Ar „vidaus auditas“ ir „vidaus kontrolė“ tai tapačios sąvokos?

Taip Ne Nežinau

21. Ar „vidaus audito“ ir „išorės audito“ objektas yra vienodas?

Taip Ne Nežinau

22. Ar pasitikite vidaus audito veikla?

- Visiškai pasitikima
- Dažniausiai pasitikima
- Kartais pasitikima
- Nepasitikima

23. Kaip manote ar vidaus kontrolę Jūsų įstaigoje galima laikyti efektyvia?

Taip Ne Iš dalies

24. Ar patikrinimo metu vidaus auditorius laisvai gali naudotis visais jam reikalingais dokumentais?

Taip Ne Iš dalies

25. Kaip dažnai kyla sunkumų bendraujant su vidaus auditoriu?

Visada Kartais Labai retai Niekada

26. Ar Jūs atsižvelgiate į auditoriaus pateiktas rekomendacijas?

Visada Kartais Labai retai

27. Ar pasitikite vidaus auditoriaus darbu?

Taip

Ne

Iš dalies

28. Kaip manote ar Lietuvoje pakankamai informacijos apie vidaus auditą, jo svarbą, galimybes?

Taip

Ne

Nežinau

29. Ar vidaus audito rezultatai pateikiami viešai, laiku ir tinkamai?

Taip

Ne

Nežinau

30. Po vidaus audito rezultatų paskelbimo ar imamasi veiksmų tobulinant savivaldybės veiklą?

Taip

Ne

Nežinau

31. Ką patartumėte kitiems darbuotojams, kurie dvejoja dėl vidaus audito tarnybos (vidaus auditoriaus pareigybės) būtinumo?

.....
.....
.....
.....
.....

***Nuoširdžiai dėkoju už atsakymus ir laukiu
sugrįžtančios anketos !***