



Kauno technologijos universitetas

Panevėžio technologijų ir verslo fakultetas

Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumo vertinimas

Baigiamasis magistro studijų projektas

Vida Tamošiūnienė

Projekto autorė

Doc. dr. Ričardas Mileris

Vadovas

Panevėžys, 2024



Kauno technologijos universitetas

Panevėžio technologijų ir verslo fakultetas

Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumo vertinimas

Baigiamasis magistro studijų projektas

Vadyba (6211LX035)

Vida Tamošiūnienė

Projekto autorė

Doc. dr. Ričardas Mileris

Vadovas

Recenzentas / Recenzentė

Panevėžys, 2024



Kauno technologijos universitetas

Panevėžio technologijų ir verslo fakultetas

Vida Tamošiūnienė

Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumo vertinimas

Akademinio sąžiningumo deklaracija

Patvirtinu, kad:

1. baigiamąjį projektą parengiau savarankiškai ir sąžiningai, nepažeisdama(s) kitų asmenų autoriaus ar kitų teisių, laikydamasi(s) Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo nuostatų, Kauno technologijos universiteto (toliau – Universitetas) intelektinės nuosavybės valdymo ir perdavimo nuostatų bei Universiteto akademinės etikos kodekse nustatytų etikos reikalavimų;
2. baigiamajame projekte visi pateikti duomenys ir tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti teisėtai, nei viena šio projekto dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar elektroninių šaltinių, visos baigiamojo projekto tekste pateiktos citatos ir nuorodos yra nurodytos literatūros sąrašė;
3. įstatymų nenumatytų piniginių sumų už baigiamąjį projektą ar jo dalis niekam nesu mokėjęs (-usi);
4. suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo ar kitų asmenų teisių pažeidimo faktui, man bus taikomos akademinės nuobaudos pagal Universitete galiojančią tvarką ir būsiu pašalinta(s) iš Universiteto, o baigiamasis projektas gali būti pateiktas Akademinės etikos ir procedūrų kontrolieriaus tarnybai nagrinėjant galimą akademinės etikos pažeidimą.

Vida Tamošiūnienė

Patvirtinta elektroniniu būdu



Kauno technologijos universitetas
Panevėžio technologijų ir verslo fakultetas

TVIRTINU
TVKC vadovė
Doc. dr. Nida Kvedaraitė

Baigiamojo magistro projekto užduotys

Diplomantui **Vidai Tamošiūnienei**

Baigiamojo projekto tema (lietuvių kalba)	Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumo vertinimas
Baigiamojo projekto tema (anglų kalba)	Assessment of the Adequacy of Financial Management Control in Self-Governing Institutions

Patvirtinta 2023 m. lapkričio 15 d. dekanu potvarkiu Nr. V25-13-28

Parengto baigiamojo projekto įkėlimo į Moodle aplinką terminas iki 2024 m. sausio 2 d.

Duomenys, reikalavimai ir sąlygos baigiamajam projektui

Duomenys: mokslinė literatūra, savivaldos institucijų biudžetų, veiklos rezultatų ir audito ataskaitos, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklą reglamentuojantys teisės aktai.

Baigiamojo projekto užduotys / uždaviniai, kurie turi būti atskleisti projekte

1. Išanalizuoti savivaldos institucijų finansų valdymo ypatumus.
2. Charakterizuoti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės priemones.
3. Atskleisti viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolės pakankamumo užtikrinimo problemas.
4. Identifikuoti neatsakingo finansų valdymo savivaldos institucijose rizikas, rizikos požymius ir pateikti rekomendacijas kontrolės veiksmingumo didinimui.
5. Remiantis empirinio tyrimo rezultatais pateikti rekomendacijas savivaldos institucijų išorės auditų planavimui ir organizavimui.

Vadovas	doc. dr. Ričardas Mileris
	(vadovo pareigos, vardas, pavardė, parašas)
Užduotį gavau	Vida Tamošiūnienė
	(studento vardas, pavardė, parašas)

2023 m. lapkričio 22 d.

Tamošiūnienė, Vida. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumo vertinimas. Magistro studijų baigiamasis projektas / vadovas doc. dr. Ričardas Mileris; Kauno technologijos universitetas, Panevėžio technologijų ir verslo fakultetas.

Studijų kryptis ir sritis (studijų krypčių grupė): vadyba, socialiniai mokslai (verslo ir viešojo vadyba).

Reikšminiai žodžiai: finansų valdymas, kontrolė, viešasis sektorius, savivaldos institucijos.

Panevėžys, 2024. 101 p.

Santrauka

Šiame baigiamajame magistro projekte analizuojamas savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumas. Norint užtikrinti finansų valdymo kontrolės pakankumą ir veiksmingumą, svarbiausia atlikti kokybišką kontrolę. Tokia kontrolė atskleidžia organizacijų veiklos trūkumus, įvertina veiklos kokybę ir efektyvumą, patikrina vidaus kontrolės sistemų veiksmingumą, pateikia tobulinimo rekomendacijų, informuoja atsakingas institucijas ir plačiąją visuomenę. Teikiant valdžios institucijoms ir visuomenei pagrįstą informaciją, patikrintą objektyviais pranešimais, padedama stabilizuoti valstybę ir tobulinti viešojo sektoriaus valdymo procesus.

Darbo objektas – savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolė. Darbo tikslas – įvertinti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolę. Tikslui pasiekti iškelti darbo uždaviniai: 1. išanalizuoti savivaldos institucijų finansų valdymo ypatumus; 2. charakterizuoti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės priemones; 3. atskleisti viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolės pakankamumo užtikrinimo problemas; 4. identifikuoti neatsakingo finansų valdymo savivaldos institucijose rizikas, rizikos požymius ir pateikti rekomendacijas kontrolės veiksmingumui didinti; 5. remiantis empirinio tyrimo rezultatais pateikti rekomendacijas dėl savivaldos institucijų išorės auditų planavimo ir organizavimo.

Siekiant išsiaiškinti savivaldos institucijų nustatytus finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumus bei išorės kontrolės nepakankamumą, išanalizuotos 144 Lietuvos Respublikos savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų 2021–2022 metų veiklos auditų ataskaitos. Empiriniam tyrimui atlikti naudoti statistinės duomenų analizės, antrinės duomenų analizės, lyginamosios analizės, detalizavimo, duomenų grupavimo, eliminavimo, vidutinių dydžių ir apibendrinimo metodai. Duomenys apdoroti Microsoft Office Excel ir NCSS PASS programomis.

Mokslinėje literatūroje pastebima, kad savivaldos institucijų finansų valdymo problemos dažnai susijusios su nepakankama vidaus kontrole, apskaitos ir finansinės atskaitomybės nesuderinamumu, netinkamu turto ir įsipareigojimų atskleidimu, nepakankamu veiklos reglamentavimu bei neužtikrinamu dėmesiu biudžete numatyta veiklai stebėti ir palyginti su siekiamais rezultatais. Empirinio tyrimo rezultatai atskleidė, kad didžiausia savivaldos institucijų neatsakingo finansų valdymo rizika nustatyta savivaldybių asignavimų ekonomikos srityje, kuri pagrindžia reikšmingus finansų valdymo trūkumus savivaldybių vykdomos infrastruktūros plėtros srityje. Savivaldybių pagrindinės veiklos sritys, kuriose pasireiškia didžiausi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai, išorės auditorių nekontroliuojamos. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų turimi riboti žmogiškieji ištekliai ir santykinai mažas atliekamų veiklos auditų skaičius per metus neužtikrina pakankamos savivaldos institucijų kontrolės.

Tamošiūnienė, Vida. Assessment of the Adequacy of Financial Management Control in Self-Governing Institutions. Master's Final Degree Project / supervisor assoc. prof. dr. Ričardas Mileris; Panevėžys Faculty of Technologies and Business, Kaunas University of Technology.

Study field and area (study field group): Management, Social Sciences (Business and Public Administration).

Keywords: financial management, control, public sector, local government institutions.

Panevėžys, 2024. 101 pages.

Summary

This master's final project analyzes the sufficiency of financial management control of self-governing institutions. In order to ensure the adequacy and effectiveness of financial management controls, the most important thing is to perform quality controls. Such control reveals the shortcomings of organizations' activities, evaluates the quality and efficiency of activities, checks the effectiveness of internal control systems, provides recommendations for improvement, informs responsible institutions and the general public. Providing authorities and the public with sound information verified by objective reports helps to stabilize the state and improve public sector management processes.

The object of work is financial management control of self-governing institutions. The aim of the work is to assess the financial management control of self-governing institutions. Tasks set to achieve the goal: 1. analyze the peculiarities of financial management of self-governing institutions; 2. characterize the financial management control measures of self-governing institutions; 3. reveal the problems of ensuring the sufficiency of public sector financial management control; 4. to identify the risks of irresponsible financial management in self-government institutions, signs of risk and provide recommendations for increasing the effectiveness of control; 5. based on the results of the empirical study, provide recommendations on the planning and organization of external audits of self-governing institutions. In order to find out the shortcomings of financial management and internal control identified by local government institutions and the inadequacy of external control, 144 audit reports of the activities of the control and audit services of the municipalities of the Republic of Lithuania for the year 2021-2022 were analyzed. Statistical data analysis, secondary data analysis, comparative analysis, detailing, data grouping, elimination, averaging and generalization methods were used to conduct the empirical study. Data were processed with Microsoft Office Excel and NCSS PASS programs.

In the scientific literature, it is observed that the financial management problems of self-government institutions are often related to insufficient internal control, incompatibility of accounting and financial reporting, inadequate disclosure of assets and liabilities, insufficient regulation of activities, and insufficient attention to the monitoring of budgeted activities and comparison with the intended results. The results of the empirical study revealed that the greatest risk of irresponsible financial management of self-governing institutions was identified in the economic field of municipal allocations, which substantiates the significant deficiencies in financial management identified in the field of municipal infrastructure development. The main areas of activity of municipalities, where the biggest weaknesses in financial management and internal control have been identified, are not controlled by external auditors. The limited human resources available to the control and audit services of municipalities and the relatively small number of performed audits per year do not ensure sufficient control of self-governing institutions.

Turinys

Lentelių sąrašas	8
Paveikslų sąrašas	9
Santrumpų ir terminų sąrašas	10
Įvadas	11
1. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės ypatumai	14
1.1. Savivaldos institucijų finansų valdymas	14
1.1.1. Finansų valdymo samprata	14
1.1.2. Finansų valdymo proceso etapai	16
1.1.3. Savivaldos institucijų finansų valdymo ypatumai	24
1.2. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolė	30
1.2.1. Finansų valdymo kontrolės samprata ir rūšys	30
1.2.2. Vidaus kontrolės sistemos	35
1.2.3. Finansinis auditas	38
1.2.4. Veiklos auditas	40
1.3. Viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolės nepakankamumo požymiai.....	46
2. Savivaldos institucijų išorės kontrolės pakankamumo vertinimas	51
2.1. Tyrimo metodologija ir metodai.....	51
2.2. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos auditų ataskaitų analizė	56
2.3. Savivaldos institucijų neatsakingo finansų valdymo rizika.....	77
Išvados	84
Rekomendacijos	85
Literatūros sąrašas	86
Informacijos šaltinių sąrašas	96
Priedai.....	102
1 priedas. Finansų valdymo ir jo kontrolės operacionalizacija.....	102
2 priedas. Savivaldybių kontrolės ir auditų tarnybų atliktų veiklos auditų skaičius.....	105
3 priedas. Savivaldybių kontrolės ir auditų tarnybų auditorių skaičius	107
4 priedas. 2020–2022 m. visų tarnybų audituotos savivaldybių veiklos sritys.....	109
5 priedas. 2020–2022 m. Vilniaus, Klaipėdos, Kauno miesto tarnybų audituotos sritys	110
6 priedas. 2020–2022 m. Vilniaus, Klaipėdos, Kauno miesto tarnybų neauditutos sritys	111
7 priedas. Reikšmingi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai audituotuose objektuose...	112
8 priedas. Visų savivaldybių asignavimo sričių tikėtinos reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalies populiacijoje pasikliautinųjų intervalų ribos	122
9 priedas. Pažymėjimas.....	124

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Finansų valdymo kontrolės rūšys.....	32
2 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos apibrėžimai.....	35
3 lentelė. Finansinio audito sąvokų apibrėžimai	38
4 lentelė. Veiklos audito apibrėžimai	41
5 lentelė. Efekto dydžio kokybinis vertinimas pagal Koheno h metriką.....	54
6 lentelė. 2020–2022 m. atlikti veiklos auditai pagal savivaldybių kontrolės ir audito tarnybas.....	57
7 lentelė. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditorių skaičius.....	58
8 lentelė. Nustatyti viešųjų pirkimų pažeidimai	69
9 lentelė. Reikšmingi finansų valdymo trūkumai audituotuose objektuose	76
10 lentelė. Reikšmingi veiklos rezultatyvumo ir efektyvumo neatitikimai.....	77
11 lentelė. Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje	78
12 lentelė. Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalies pasikliautiniai intervalai	79
13 lentelė. Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių 2022 m. asignavimų pasikliautiniai intervalai	80
14 lentelė. Neatsakingo finansų valdymo savivaldos institucijose rizikos matrica.....	82

Paveikslų sąrašas

1 pav. Viešojo sektoriaus finansų sistema	25
2 pav. Biudžeto procesas	25
3 pav. Finansų kontrolės vykdymo sistema.....	33
4 pav. Empirinio tyrimo etapai	52
5 pav. Imties ir populiacijos proporcijų kvadratinės šaknies arksinuso transformacijos rezultatų aibė	54
6 pav. Dalinio stebėjimo galios nustatymo rezultatai.....	54
7 pav. Efekto dydžio skaičiavimo rezultatai.....	55
8 pav. Dalinio stebėjimo galios nustatymo rezultatai.....	55
9 pav. Imties dydžio, probleminių audito objektų identifikavimo jautrumo (galios) ir efekto dydžio tarpusavio priklausomybės diagramos	55
10 pav. Kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų skaičius 2020–2022 m.....	56
11 pav. Netikslingas ir nepagrįstas biudžeto lėšų skyrimas	59
12 pav. Netinkamas ir neskaidrus lėšų paskirstymas	60
13 pav. Nepriimti sprendimai dėl nepanaudotų biudžeto lėšų	60
14 pav. Lėšos, panaudotos ne pagal tikslinę paskirtį.....	62
15 pav. Biudžeto lėšos, panaudotos neteisėtai ir nepagrįstai.....	62
16 pav. Galimai atlikta neteisėta veika – lėšų pasisavinimas	63
17 pav. Savivaldybių asignavimų valdytojų veiklos rezultatyvumo trūkumai.....	64
18 pav. Numatytų veiklos rodiklių neįvykdymas.....	65
19 pav. Savivaldybių subjektų veiklos sąnaudų lygio rodikliai	66
20 pav. Savivaldybių subjektų grynojo pelningumo rodikliai.....	67
21 pav. Neekonomiškas biudžeto lėšų panaudojimas darbo užmokesčio išmokoms.....	67
22 pav. Neekonomiško finansinių išteklių panaudojimo atvejai.....	68
23 pav. Viešųjų pirkimų planavimo trūkumai savivaldybių subjektuose.....	70
24 pav. Viešųjų pirkimų numatomos vertės skaičiavimo pažeidimai	70
25 pav. Nevykdytos pirkimų procedūros ir nesudarytos sutartys.....	71
26 pav. Pirkimai, vykdyti netinkamu pirkimo būdu.....	72
27 pav. Pirkimai, vykdyti kreipiantis į vieną tiekėją	73
28 pav. Viešųjų pirkimų sutarčių sudarymo trūkumai	74
29 pav. Sudarytos faktiškai pakeistos sutartys	74
30 pav. Sudarytų sutarčių vykdymo trūkumai.....	75
31 pav. Srityje „Bendros valstybės paslaugos“ tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalis populiacijoje.....	79
32 pav. Pagal 144 audito ataskaitų dalinio stebėjimo rezultatus gauta tikėtina neatsakingai valdomų savivaldybių asignavimų dalis populiacijoje.....	80
33 pav. Tikėtina probleminių audito objektų dalis populiacijoje	81
34 pav. Tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų dalis populiacijoje...	81

Santrumpų ir terminų sąrašas

Santrumpos:

3E – ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas.

ES – Europos Sąjunga;

GOV – Gerojo valdymo gairės

JAV – Jungtinės Amerikos Valstijos;

LR – Lietuvos Respublika;

LRS – Lietuvos Respublikos Seimas;

LRV – Lietuvos Respublikos Vyriausybė;

SKAT – savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba;

TAAIO – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (angl. *The International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI);

TAAIS – tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (angl. *The International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI);

TAS – tarptautiniai audito standartai;

TAUSV – tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board* – IAASB);

Išvadas

Darbo aktualumas. Viešasis valdymas apima tiek valstybės valdymą, tiek vietos savivaldą, kur valstybės valdymas yra dekoncentruotas, o vietos savivalda veikia kaip savarankiška viešojo administravimo sistema, nepriklausoma nuo tiesioginio valstybės valdžios institucijų valdymo. (Astrauskas, 2011). Viešųjų finansų pagrindinė sritis yra biudžetas, kuris yra viešojo sektoriaus finansų valdymo priemonė ir objektas. Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro skirtingi biudžetai, priklausantys valstybei ir vietos savivaldai (Astrauskas ir Petaraitienė, 2013). Pasak Sendos ir Skačkauskienės (2014), savivaldybių finansai apima visus ekonominius ir piniginius santykius, susijusius su savivaldybių biudžetų sudarymu, valdymu ir panaudojimu, ir skirti finansuoti teritorijos socialinę bei ekonominę plėtrą, didinti gyventojų gyvenimo kokybę ir kitus viešuosius poreikius. Efektyvus savivaldos institucijų finansų valdymas yra svarbus visos šalies ekonomikai ir socialinei padėčiai, kadangi tai leidžia užtikrinti valstybės finansų stabilumą ir gero valdymo principų laikymąsi. Todėl savivaldybių finansai turi būti valdomi atsakingai ir skaidriai, kad būtų užtikrintas efektyvus, racionalus ir ekonomiškai išteklių naudojimas.

Viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolė yra esminis veiksnys, norint pasiekti efektyvų viešųjų finansų valdymą, tai neatsiejama sistemos reguliavimo dalis. Efektyvus ir tvarkingas viešųjų finansų naudojimas yra būtina sąlyga, kad valdžios institucijos galėtų veiksmingai priimti sprendimus. Atliekant auditus yra stebimas ir kontroliuojamas viešųjų finansų panaudojimo teisingumas ir efektyvumas bei administracinės veiklos organizavimo tinkamumas. Auditorių teikiama valdžios institucijoms ir visuomenei pagrįsta ir patikrinta objektyviais pranešimais informacija, padeda stabilizuoti valstybę ir tobulinti viešojo sektoriaus valdymo procesus. Šalims plečiant savo veiklą socialinėje ir ekonominėje sferoje už tradicinės finansų sistemos ribų, auditas tampa dar svarbesnis (Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija [TAAIO], 2019a). Finansų valdymo kontrolė padeda užtikrinti, kad tiek valstybės, tiek savivaldybių finansai būtų valdomi pagal aktualius teisės aktus ir standartus, taip pat apsaugoti nuo piktnaudžiavimo ir tinkamai apskaityti bei naudoti pagal tikslinę paskirtį, kartu prisidedant prie šalies ekonomikos stiprinimo ir visuomenės gerovės didinimo (Daujotaitė ir kt., 2015).

Norint užtikrinti finansų valdymo kontrolės pakankumą ir veiksmingumą, svarbiausia atlikti aukštos kokybės kontrolę. Tokia kontrolė atskleidžia organizacijų veiklos trūkumus, įvertina veiklos kokybę ir efektyvumą, patikrina vidaus kontrolės sistemų veiksmingumą, pateikia tobulinimo rekomendacijų, informuoja atsakingas institucijas ir plačiąją visuomenę. Viešojo sektoriaus išorės auditoriai privalo ne tik įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolės veiksmingumą, bet ir pranešti apie atvejus, kai nesilaikoma valdžios institucijų reikalavimų. Be to, visuomenė paprastai tikisi žinoti apie visus atvejus, susijusius su teisės aktų pažeidimu, neteisėtumu, neefektyvumu, netinkamu valstybės lėšų naudojimu, sukčiavimu, švaistymu, korupcija ir piktnaudžiavimu (TAAIO, 2020).

Savivaldos institucijos atlieka daugybę įstatymais nustatytų funkcijų ir joms, kaip ir kitoms ekonominėms organizacijoms, reikalingi finansiniai ištekliai ir turtas, kurių valdymas ir naudojimas turi būti kontroliuojamas, o tai gali padėti užtikrinti išorės auditas. Praktikoje pastebima, kad įstaigų finansų valdymo srityje ne visada lėšos naudojamos racionaliai, pagrįstai ir skaidriai, dažnai nustatoma trūkumų, pavyzdžiui, įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo, nesąžiningų viešųjų pirkimų, apskaitos klaidų ir kt. Savivaldos audito institucijos tobulina viešųjų finansų valdymo sistemą ir nustato šioje srityje savivaldybių įstaigų netinkamus valdymo principus, klaidas ir pažeidimus. Todėl verta detaliau

analizuoti, ar išryškunami savivaldos institucijų reikšmingi finansų valdymo trūkumai svarbiausiose veiklos srityse, ar pakankama finansinės veiklos kontrolė.

Temos ištirtumas ir mokslinė problema. Savivaldos institucijų finansų valdymą nagrinėjo tiek Lietuvos, tiek užsienio šalių mokslininkai. Autoriai Lawson'as (2015), Andrews'as ir kt. (2014), Farvacque-Vitkovic'ius ir Kopanyi'is (2014), Mikesell'is (2016) analizavo savivaldybių biudžetų sudarymo, tvirtinimo, vykdymo, vertinimo, apskaitos ir atskaitomybės svarbiausius aspektus. Dzemydaitė ir Pupkutė (2016) bei autorės Naraškevičiūtė, Drakšaitė, Lakštutienė ir Sinevičienė (2017) tyrinėjo savivaldybių biudžetų formavimo ir vykdymo principus, o biudžeto savivaldybių sudarymo metodus nagrinėjo Buškevičiūtė (2015), Stačiokas, Mažeika ir Rupšys (2003).

Finansų kontrolės svarbai ir įgyvendinimo aspektams, jos pagrindiniams tikslams, uždaviniams, priemonėms, metodams, funkcijoms daugiausia dėmesio skyrė Levišauskaitė ir Rūškys (2003), Matusevičius (2004), Buškevičiūtė (2006), Daujotaitė ir kt. (2015), Lakis (2007). Vidaus kontrolės reikšmę organizacijose ir jų valdymo sistemas nagrinėjo Kanapickienė (2008), Lakis ir Giriūnas (2012), King'as (2011), Herz'as, Monterio ir Thomson'as (2017), Lipaj ir Drejeris (2018), Altamuro ir Beatty (2010), Giriūnas ir Mackevičius (2013) ir kt. Finansinio audito proceso pagrindines savybes, tokias kaip įrodymų rinkimą, metodiką, objektyvumą, auditoriaus išvados suinteresuotoms šalims pateikimą, nagrinėjo Daujotaitė ir kt. (2015), Raziūnienė ir Adaškevič (2019), Kustienė ir Vaičaitienė. (2017), Asare ir Wright'as (2012). Veiklos audito struktūrinius elementus – ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą analizavo Daujotaitė ir Mačerinskienė (2008), Mackevičius ir Daujotaitė (2011b), Arthur'as, Rydland'as ir Amundsen'as (2012), Lakis ir Jaugelavičienė (2012), Scharaschkin'as ir McBride (2016). Veiklos audito trijų aspektų nepakankamumo idėją, atsižvelgiant į aplinkosaugos, tvarumo, etikos aspektus, tyrinėjo autoriai Irawan'as ir McIntyre-Mills'as (2016), Šalienė, Tamulevičienė ir Gaižauskas (2020), Mussari'is ir Ruggiero (2010), Bringselius (2018), Ferry'is, Ruggiero ir Midgley'is (2022).

Nemažai mokslinių tyrimų atlikta, siekiant ištirti savivaldos institucijų audito teisinį reguliavimą (Free ir Radcliffe, 2009; Humphrey, Loft ir Woods, 2009; Malsch ir Gendron, 2011; Astrauskas ir Petaraitienė, 2013; Ferry ir Ahrens, 2021), veiksnius, turinčius įtakos audito kokybei (Sanda, 2020; Calocha ir Herwiyanti, 2020; Prasetyo Adi Zainudin, Aswar, Lastiningsih, Sumardjo ir Taufik, 2021; Rivaldi, Aswar, Taufik, Andreas ir Hariyani, 2021; Huy, 2022), savivaldybių galimybes didinti veiklos skaidrumą, panaudojant veiklos auditą (Liukinevičienė ir Jokubauskienė, 2021) bei savivaldos išorės audito problemines sritis (Astrauskas ir Petaraitienė, 2013). Temos ištirtumo apžvalga įrodo, kad savivaldybių išorės kontrolė Lietuvos kontekste tyrinėta labai menkai, o jos pakankamumas detalčiau nenagrinėtas. Todėl formuluojama **mokslinė problema**, siekiant atsakyti į tokį problemą: *kaip įvertinti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumą?*

Darbo objektas – savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolė.

Darbo tikslas – įvertinti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumą.

Darbo uždaviniai:

1. išanalizuoti savivaldos institucijų finansų valdymo ypatumus;
2. charakterizuoti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės priemones;
3. atskleisti viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolės pakankamumo užtikrinimo problemas;
4. identifikuoti neatsakingo finansų valdymo savivaldos institucijose rizikas, rizikos požymius ir pateikti rekomendacijas kontrolės veiksmingumui didinti;

5. remiantis empirinio tyrimo rezultatais pateikti rekomendacijų dėl savivaldos institucijų išorės auditų planavimo ir organizavimo.

Duomenų rinkimo metodai: mokslinės literatūros analizė, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos auditų ataskaitų, veiklą reglamentuojančių teisės aktų, savivaldos institucijų dokumentų analizė.

Duomenų analizės metodai: antrinė duomenų analizė, lyginamoji analizė, detalizavimas, grupavimas, eliminavimas, vidutinių dydžių (vidurkių) analizė, apibendrinimas, statistinė duomenų analizė. Duomenys apdoroti Microsoft Office Excel ir NCSS PASS programomis.

Darbo teorinis reikšmingumas. Išanalizavus Lietuvos ir užsienio šalių autorių mokslinę literatūrą, atskleista viešojo sektoriaus finansų valdymo proceso samprata, etapai, savivaldos institucijų finansų valdymo ypatumai, finansų valdymo kontrolės priemonės bei jos pakankamumo užtikrinimo problemos. Teorinei finansų valdymo kontrolės analizei pagrįsti dėl jos pakankamumo savivaldybių lygmeniu atliktas empirinis tyrimas.

Darbo praktinis reikšmingumas. Pagal atlikto dalinio stebėjimo rezultatus statistiškai įvertinta tikėtina galimo neatsakingo finansų valdymo dalis kiekvienoje savivaldybių asignavimų srityje. Empirinio tyrimo rezultatai atskleidė, kad didžiausia neatsakingo finansų valdymo rizika nustatyta savivaldybių asignavimų ekonomikos srityje, kuri pagrindžia reikšmingus finansų valdymo trūkumus savivaldybių vykdomos infrastruktūros plėtros srityje. Savivaldybių pagrindinės veiklos sritys, kuriose pasireiškia didžiausi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai, išorės auditorių nekontroliuojamos. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų turimi riboti žmogiškieji ištekliai ir santykinai mažas atliekamų veiklos auditų skaičius per metus neužtikrina pakankamos savivaldos institucijų kontrolės. Empirinio tyrimo išvados reikšmingos savivaldos institucijų išorės auditų kontrolei planuoti ir organizuoti bei veiksmingumui didinti.

Autorės konferencijoje skaitytų pranešimų sąrašas:

Tamošiūnienė, Vida. Savivaldos institucijų kontrolės pakankamumo kriterijai. Studentų mokslinė konferencija „Technologijų ir verslo aktualijos – 2023“. Panevėžys: Kauno technologijos universiteto Panevėžio technologijų ir verslo fakultetas, 2023 m. lapkričio 24 d. (žr. 9 priedą).

Autoriaus parengtų straipsnių sąrašas:

Tamošiūnienė, Vida; Mileris, Ričardas. Savivaldos institucijų kontrolės pakankamumo kriterijai. Technologijų ir verslo aktualijos – 2023: studentų mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga, Panevėžys, 2023 m. lapkričio 24 d.

1. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės ypatumai

1.1. Savivaldos institucijų finansų valdymas

Finansų valdymas yra procesas, kuris apima organizacijos finansų išteklių ir veiklos planavimą, organizavimą, stebėjimą ir kontrolę. Organizacijos atlieka tokias finansų valdymo veiklas, kaip biudžeto sudarymas ir vykdymas, finansų kontrolė, apskaitos tvarkymas, ataskaitų rengimas ir kt. Be to, reikalinga atsižvelgti į teisės aktus, reglamentuojančius organizacijų veiklą ir finansų valdymą. Efektyvus organizacijų finansų valdymas yra svarbus visos šalies ekonomikai ir socialinei padėčiai, kadangi tai leidžia užtikrinti valstybės finansų stabilumą ir gero valdymo principų laikymąsi. Todėl organizacijų finansai turi būti valdomi atsakingai ir skaidriai, kad būtų užtikrintas efektyvus, racionalus ir ekonomiškai išteklių naudojimas.

1.1.1. Finansų valdymo samprata

Finansų valdymas yra svarbus visoms organizacijoms, leidžia kontroliuoti finansinės veiklos riziką. McKinney'is (2015) teigia, kad viešojo sektoriaus organizacijose, siekiant nustatytų tikslų, finansų valdymas atlieka lemiamą vaidmenį ir yra vienintelė veikla, susijusi su kiekvienu organizacijos darbuotoju. Idealiu atveju viešosios ir ne pelno organizacijos siekia kuo labiau sumažinti išlaidas, maksimaliai padidinti grynąsias pajamas ir atsigauti finansiškai (McKinney, 2015).

Mokslinėje literatūroje autoriai finansų valdymą apibrėžia kaip procesą ar ciklą (Daujotaitė, 2011; Ginevičius ir Silickas, 2008; Rutkauskas, Sūdžius ir Mackevičius, 2009; Černius, 2013; McKinney, 2015; Moon ir Williamson, 2010; Simson, Sharma ir Aziz, 2011; Andrews ir kt., 2014; Lawson, 2015) ir sieja jį su organizacijos valdymu (Daujotaitė, 2011; McKinney, 2015). Daujotaitė (2011) teigia, kad finansų valdymas yra „kaip ir kiekvienas kitas valdymas“ (p. 1 349). McKinney'is (2015) finansų valdymą apibrėžia kaip procesą, kai organizacija naudoja fiskalinės politikos nustatytomis priemonėmis, kad gautų ir paskirstytų išteklius, remdamasi numanomais arba aiškiai apibrėžtais prioritetais, naudoja nustatytus metodus (gairės, standartai) bei kontrolės priemones, kad veiksmingai pasiektų užsibrėžtus tikslus. Autorius pažymi, kad finansų valdymas vertinamas ne kaip sritis, susijusi tik su juridinio vieneto lėšų kontrole, o kaip neatskiriama valdymo dalis.

Vieni autoriai finansų valdymo procesą apibūdina nuoseklumo požiūriu, išskirdami finansų valdymo etapus ir tikslus, kiti autoriai – strateginiu požiūriu ir patikimo finansų valdymo principų laikymusi.

Černius (2013) finansus apibrėžia kaip lėšų gavimą, paskirstymą, kaupimą, investavimą, jų kontrolės sistemą, o finansų valdymą apibūdina kaip procesą, susidedantį iš globalaus, ilgalaikio finansinio tikslo, kaip tvarios ekonominės naudos kūrimo, nustatymo, finansinės būklės įvertinimo, išteklių paieškos, finansinio plano sudarymo, jo veiksmų vykdymo, periodinės finansinių rezultatų kontrolės ir finansinio plano tikslinimo pagal poreikį. Rutkauskas, Sūdžius ir Mackevičius (2009) finansų valdymą apibrėžia kaip įmonės turto ar veiklos finansavimo būdą, kurį sudaro lėšų investavimas, projektavimas ir investavimo sprendimų priėmimas. Ginevičius ir Silickas (2008) teigia, kad finansų valdymas apima įmonės finansų planavimą, finansų kontrolę ir analizę.

Daujotaitės (2011) teigimu, finansų valdymo procesą sudaro septyni pagrindiniai etapai:

1. tikslų nustatymas – veiklos rezultatų valdymo tikslas, apimantis organizacijos tikslus, atspindinčius veiklos lūkesčius, ir kartu susijęs su įvertinimo etapu;

2. planavimas – grindžiamas „operacijų ir išteklių valdymo tikslais“ (p. 1351), kai planuojama veikla, ištekliai, struktūra, kas leidžia pasiekti užsibrėžtus tikslus, užtikrinant tinkamą kokybę;
3. biudžeto sudarymas – grindžiamas „operacijų, išteklių ir biudžeto valdymo tikslais ir apima veiklos, išteklių bei finansų biudžetų sudarymą“ (p. 1351);
4. įgyvendinimas ir valdymo kontrolė – tais pačiais kaip biudžeto sudarymo tikslais siekiamas veiklos procesų įgyvendinimas ir valdymas, išteklių sunaudojimas bei tinkamas apskaitos ir vidaus kontrolės lygmenų užtikrinimas;
5. atskaitomybė – grindžiama „operacijų, išteklių ir biudžeto valdymo tikslais, kuriais siekiama parodyti esamą būklę, teikiant veiklos, įplaukų ir išlaidų bei finansinės veiklos ataskaitas“ (p. 1351);
6. paskesnė kontrolė ir auditas – „pagrįstas operacijų ir išteklių valdymo tikslais“, nustatant „operacijų valdymo efektyvumą ir išteklių sunaudojimo ekonomiškumą“ (p. 1351);
7. įvertinimas – veiklos „rezultatų valdymo tikslas“ (p. 1351), apimantis veiklos rezultatyvumo vertinimą svarstant tikslų atnaujinimą.

McKinney'is (2015) pabrėžia, kad viešųjų finansų valdymo procesas gali būti vertinamas kaip dviejų procesų – finansinio ir valdymo – derinys ir išskiria šešis nuoseklius etapus:

1. planavimas – apima siekiamų tikslų, uždavinių, prioritetų nustatymą;
2. programų sudarymas – nustatomos užsibrėžtų tikslų įgyvendinimo galimybės ir tinkamos veiklos (programos) per numatytą laikotarpį;
3. biudžeto sudarymas – biudžeto (išlaidų) plano parengimas, pagal kurį paskirstomi turimi ištekliai nustatytoms programoms ir jų prioritetinėms veikloms;
4. finansavimas – suteikia būtinus finansinius išteklius išlaidų planui vykdyti;
5. kontrolė – užtikrina programose suplanuotų veiklų įgyvendinimą;
6. vertinimas – parodo, ar buvo pasiekti suplanuoti tikslai ir uždaviniai.

McKinney'is (2015) pažymi, kad finansų valdymo procese pastebimas mažesnis dėmesys planavimui, programų rengimui ir vertinimo valdymo procesams, pirmenybę teikiant finansinėms funkcijoms biudžeto sudarymo ir kontrolės veikloms.

Moon'as ir Williamson'as (2010), Simson'as ir kt. (2011) ir Lawson'as (2015) viešųjų finansų valdymą apibūdina kaip platesnį viešųjų išteklių valdymą, reglamentuojančių taisyklių ir reglamentų sistemą, siekiant sutelkti pajamas, paskirstyti lėšas, vykdyti išlaidas, atsiskaityti už lėšas ir audito rezultatus. Moon'as ir Williamson'as (2010) pateikia viešųjų finansų valdymo sąvoką, apimančią ciklą nuo biudžeto sudarymo iki paslaugų teikimo, o vėliau – apskaitos, audito ir išlaidų rezultatų vertinimo. Pasak Moon'o ir Williamson'o (2010), finansų valdymo proceso šeši etapai apima politikos peržiūrą, strategijos ir politikos atnaujinimą, biudžeto rengimą, biudžeto vykdymą, apskaitą ir stebėseną, ataskaitų teikimą ir auditą. Simson'as ir kt. (2011) teigia, kad finansų valdymo procesas suskirstytas pagal metinio biudžeto ciklą, kuris apima: biudžeto sudarymą, biudžeto vykdymą, apskaitą ir atskaitomybę bei išorinę priežiūrą. Lawson'as (2015) finansų valdymą apibrėžia kaip šešių etapų ciklą, kurį sudaro politika, biudžeto formavimas, biudžeto tvirtinimas, biudžeto vykdymas, apskaita ir išorės auditas. Andrews'as ir kt. (2014) viešųjų finansų valdymą paprastai apibūdina kaip ciklą, apimančią skirtingus biudžeto proceso etapus: biudžeto sudarymas – strateginis biudžeto sudarymas ir rengimas; biudžeto tvirtinimas – teisės aktų svarstymas ir priėmimas; biudžeto vykdymas – išteklių valdymas, vidaus kontrolė / auditas, apskaita ir atskaitomybė; biudžeto vertinimas – išorės auditas ir atskaitomybė.

Palyginus skirtingų autorių pateiktus finansų valdymo proceso etapus, galima teigti, kad daugumos jų vieningai ir vienodai išskiriami yra biudžeto sudarymas, biudžeto vykdymas, apskaita ir atskaitomybė bei kontrolė. Tačiau autorių straipsniuose skirtingai pateikiamos tokios sąvokos, kaip planavimas, politika ar jos peržiūra, strategijos ir politikos atnaujinimas.

Daujotaitė (2011) teigia, kad finansų valdymo procese svarbus strateginis požiūris, orientuotas į veiklos rezultatus ir viešojo valdymo pokyčių įgyvendinimą. Autorė priduria, kad šiame procese taip pat labai svarbu vadovautis patikimo finansų valdymo principais. Įstatyme nurodoma, kad viešojo juridinio asmens veikloje įdiegta vidaus kontrolės sistema yra finansų valdymo patikimumo užtikrinimas, pagrįstas ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo principais (Lietuvos Respublikos Seimas [LRS], 2002). „Patikimo finansų valdymo principai yra esminiai viešųjų finansų valdymo principai“ (Daujotaitė, 2011, p. 1350). Europos Sąjunga (2018) patikimą finansų valdymą apibrėžia kaip biudžeto vykdymą, vadovaujantis ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo principais.

Ekonomiškumo principo esmė yra užtikrinti, kad organizacijos veiklai vykdyti naudojami ištekliai būtų prieinami tinkamu laiku, už geriausią kainą ir būtų pakankamo kiekio bei kokybės. Efektyvumo principas susijęs su kuo geresnio naudojamų išteklių, vykdomos veiklos ir siekiamų tikslų santykio nustatymu, o veiksmingumo principas – su vykdomos veiklos nustatytų tikslų pasiekimu (Europos Sąjunga, 2018; Daujotaitė, 2011). Lakis (2007) teigia, kad ekonomiškumas – tai veiklai reikalingų išteklių vertės sumažinimas, išlaikant būtiną kokybę, efektyvumas – prekių, paslaugų ir joms pagaminti ar atlikti sunaudotų išteklių santykis; veiksmingumas – rezultatų palyginimas su tikslais ir ištekliais, panaudotais tiems tikslams pasiekti. Galima teigti, kad autorių ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo sąvokų apibūdinimo esmė vienoda.

Apibendrinant galima teigti, kad nuoseklumo požiūriu finansų valdymo procesas apima veiklos planavimą, biudžeto sudarymą, biudžeto vykdymą, apskaitą ir atskaitomybę, kontrolę, o strateginiu požiūriu orientuotas į veiklos rezultatus ir patikimą finansų valdymą, pagrįstą ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo principais.

1.1.2. Finansų valdymo proceso etapai

Viešųjų finansų valdymas yra sudėtingas procesas, apimantis visumą įstatymų, taisyklių, sistemų ir procesų, kuriais organizacijos valdo viešąsias lėšas. Tai veiksmai, kurių tikslas yra užtikrinti efektyvų pajamų surinkimą, viešųjų lėšų paskirstymą ir tinkamą jų vykdymą, kontrolę ir atskaitomybę. Kaip jau minėta, iš esmės finansų valdymas yra struktūruotas biudžeto ciklas, kai įgyvendinamos įvairios veiklos: planavimas, biudžeto sudarymas, biudžeto vykdymas, apskaita ir atskaitomybė, kontrolė. Šie finansų valdymo proceso etapai nagrinėjami detaliau.

„Planavimas – valdymo ir savivaldos veiklos projektavimas visais sistemos modeliavimo etapais, optimalių tikslų, programų, uždavinių, vertinimo kriterijų, išteklių, normatyvų, rezultatų nustatymas, jų vykdymo gairių sudarymas, vertinimas, atranka, atsakomybės už priimtų sprendimų (operatyvinių, perspektyvinių, strateginių) įgyvendinimą numatytu laiku ir tam tikroje erdvėje“ (Makštutis, 2001, p. 34). Biudžeto pajamų ir asignavimų planavimą tam tikram laikotarpiui Sudavičius (2013) įvardija kaip vieną iš pagrindinių biudžeto sudarymo principų. Šis autorius teigia, kad biudžeto planavimas pagal laiką gali būti metinis, vidutinės trukmės ar ilgalaikis, kiekvienam subjektui pasirenkant pagal poreikius. Tunčikienė (2007) pažymi, kad vienas pagrindinių viešojo sektoriaus valdymo efektyvumo įrankių yra strateginis planavimas, apimantis „institucijos strateginę analizę, tikslinės orientacijos nustatymą, strateginių sprendimų rengimą ir priėmimą, strateginių sprendimų įgyvendinimo veiksmų

plano rengimą“ (p. 15). Viešojo sektoriaus institucijos turi vadovautis teisinių nuostatų įtvirtintų bendrųjų strateginio planavimo principų visuma, kad „pagrįstų reikalingas biudžetines lėšas, taip pat efektyvų jų paskirstymą ir racionalų panaudojimą“ (Tunčikienė ir Skačkauskienė, 2012, p. 108).

Pasak Juškevičienės ir Besusparienės (2022), biudžeto samprata keitėsi kartu su atsirandančiais naujais biudžeto sudarymo metodais. Stačiokas (2003) teigia, kad organizacijos biudžetas yra pajamų ir išlaidų planas, suskirstytas detaliais straipsniais per tam tikrą laikotarpį, bei svarbus elementas, užtikrinantis veiksmingą administravimą, valdymą, perspektyvinę kontrolę ir atskaitomybę. Wokas'as ir Gerungai (2019) biudžetą apibrėžia kaip finansinį planą, apimančią išlaidų kontrolę ir išteklių paskirstymą.

Juškevičienė ir Besusparienė (2022) biudžeto sudarymą viešajame sektoriuje įvardija kaip pagrindinę finansų valdymo priemonę, užtikrinančią išlaidų kontrolę, biudžeto skaidrumą, atsižvelgiant į aplinkosaugos bei socialinius iššūkius. Lekavičius (2007) teigia, kad nuo viešojo sektoriaus organizacijų biudžetų sudarymo priklauso ir visų viešųjų finansų valdymas. Juškevičienė ir Besusparienė (2022) biudžeto sudarymą apibūdina kaip analizės ir kontrolės procesą, organizacijai įvertinant turto naudojimo tinkamumą, apimančią tokias veiklos sritis, kaip planavimas, koordinavimas, vertinimas bei sprendimų priėmimas. Ibrahim'as (2013) pažymi, kad biudžeto sudarymas laikomas viešojo sektoriaus organizacijos valdymo efektyvumo, išlaidų kontrolės ir korupcijos mažinimo priemone.

Wokas'o ir Gerungai (2019) teigimu, viešajame sektoriuje taikomi skirtingi biudžeto sudarymo metodai, siejami su tokiais veiklos tikslais, kaip valdymo planai, lėšų panaudojimo prioritetai, finansinių išteklių kontrolė, atskaitomybė visuomenei. Juškevičienė ir Besusparienė (2022) biudžeto sudarymo metodus skirsto į dvi grupes:

- tradiciniai – linijinių elementų biudžeto metodas, veiklos rezultatais pagrįstas biudžeto metodas, programavimo biudžeto metodas ir nulinės bazės biudžeto metodas;
- nauji – aplinkos požiūriu jautrus biudžeto metodas, į piliečius orientuotas biudžeto metodas, piliečių biudžeto metodas, dalyvaujamojo pobūdžio metodas.

Pagal linijinius elementus (pajamų šaltiniai, būsimi išlaidų objektai arba kategorijos) sudaromas biudžetas atsirado dėl išlaidų kontrolės trūkumo, padidėjusios korupcijos ir nevertinto valdymo efektyvumo (Lekavičius, 2007; Ibrahim, 2013; Surianti ir Dalimunthe, 2017). Lekavičius (2007) teigia, kad linijinių elementų biudžete išlaidos nesiejamos su veiklos tikslais ir jiems įgyvendinti veiksmų programomis. Linijinių elementų biudžetas pabrėžia, kur bus naudojamos lėšos, bet neakcentuoja panaudotų išteklių pagrįstumo, neparodo, kiek ir kaip jų panaudota konkrečioms tikslams įgyvendinti (Lekavičius, 2007; Ibrahim, 2013; Surianti ir Dalimunthe, 2017), todėl sunku pritaikyti strateginio valdymo elementus (Lekavičius, 2007). Veiklos rezultatais pagrįsto biudžeto elementai grupuojami pagal funkcijas, palyginant kelių metų rodiklius bei nustatant priimtinausias tobulintinas kryptis (Serritzlew, 2006). Lekavičiaus (2007) teigimu, linijiniais elementais ir veikla pagrįsti biudžetai kontrolės funkciją gali padėti įgyvendinti, bet „neužtikrina viešųjų finansų valdymo principų įgyvendinimo, nepakankamai prisideda planuojant veiklą“ (p. 527). Organizacijos biudžetas sudarytas pagal strateginius tikslus įgyvendinančias programas, numatytus ir paskirstytus finansinius ir kitus išteklius, padeda realiai iškelti konkrečius finansinių išteklių panaudojimo tikslus ir už tai atsakingus organizacijos vienetų (Lekavičius, 2007; Surianti ir Dalimunthe, 2017). Autoriai Lekavičius (2007), Al-Attar'as, Mashkour'as ir Hassan'as (2020) teigia, kad viešojo sektoriaus įstaigos nulinės bazės biudžete ištekliai turi būti paskirstyti pagal programų naudingumą, neatsižvelgiant į praėjusio

laikotarpio biudžeto duomenis, integruojant biudžetą į strateginio planavimo sistemą. Pasak Lekavičiaus (2007), biudžetas, nesiejamas su strateginių tikslų sistema, sudaro sąlygas neefektyviai naudoti išteklius ir tai dažnai pastebima Lietuvos viešosiose institucijose.

Pasak autoriaus Bova (2021), aplinkai jautrus biudžetas yra suformuluotas remiantis principais, skatinančiais aplinkos apsaugą ir išteklių tausojimą bei siekiant įtraukti minimalią taršą į fiskalinės politikos ir visuomenės veiklą. Pasak Ipek'o (2018), toks biudžetas paremtas ateities perspektyva, tikintis, kad jis bus pagrįstas ekologijos naujovėmis. Šis autorius pažymi, kad biudžetas sudaromas, remiantis aktyviu piliečių įsitraukimu į biudžeto formavimo procesą (biudžeto tvirtinimas, įgyvendinimas, auditas ir vertinimas). Bilge (2015) teigimu, piliečių biudžeto metodologija siekia pagerinti viešojo valdymo kokybę, sustiprinti atskaitomybę, užtikrinti viešųjų paslaugų teikimo skaidrumą, įtraukti piliečius į politikos formavimo procesą ir stiprinti pasitikėjimą viešuoju sektoriumi. Ipek'as (2018) teigia, kad dalyvaujamojo biudžeto metodas yra pagrįstas viešosios veiklos ir demokratijos kokybės gerinimu. Pasak Rainero ir Brescia (2018), šis metodas gerina viešąją veiklą, taikant įvairias taisykles, ribojančias, kontroliuojančias viešojo administravimo privilegijas, sudarančias galimybes piliečiams dalyvauti sprendimų priėmimo procesuose ir paskirstant lėšas, taip gerinant demokratijos kokybę.

Al-Attar'as ir kt. (2020) pažymi, kad viešojo sektoriaus organizacijos paprastai biudžetus rengia pagal tradicinius biudžeto sudarymo metodus ir sistemas. Ibrahim'o (2019) teigimu, šie metodai dažnai nėra suderinami su finansinių ir ekonominių krizių aspektais atskirose šalyse ir dėl tokios priežasties biudžetui sudaryti reikalingas optimalus turimų išteklių panaudojimas, atsižvelgiant į faktinį išlaidų poreikį ir atmetant nereikalingas išlaidas. Autorius priduria, kad tradiciniai biudžeto sudarymo metodai neatspindi visuomenei teikiamų viešojo sektoriaus paslaugų efektyvumo. Sudarant biudžetą svarbu pasirinkti tinkamus jo sudarymo metodus, atsižvelgiant į ekologijos naujoves, įtraukiant piliečius į biudžeto sudarymo procesą, užtikrinant viešųjų paslaugų teikimo skaidrumą, veiklos ir demokratijos kokybės gerinimą.

Shah'as (2007) teigia, kad biudžeto vykdymas yra etapas, kai ištekliai naudojami patvirtinto biudžeto politikai įgyvendinti. Pasak Shah'o (2007), Allen'o, Hemming'o ir Potter'o (2013), biudžeto vykdymo procedūros skirtos užtikrinti patvirtinto biudžeto laikymąsi. Shah'as (2007) pabrėžia, kad gerai parengtas biudžetas gali būti prastai įgyvendintas, bet blogai sudarytas biudžetas negali būti tinkamai įgyvendintas. Shah'as (2007), Allen'as et al. (2013) įvardija reikalingus veiksmus sėkmingai vykdyti biudžetą:

- biudžeto įgyvendinimo užtikrinimas, laikantis teisės aktuose nustatytų reikalavimų;
- biudžeto vykdymo pritaikymas prie ekonominių aplinkos pokyčių;
- problemų, iškilusių įgyvendinant programą, sprendimas;
- prekių ir paslaugų įsigijimo efektyvus valdymas;
- bet kokios piktnaudžiavimo ir korupcijos rizikos reguliavimas.

Pasak Shah'o (2007), išlaidų biudžeto vykdymo ciklą sudaro penki etapai: asignavimų tvirtinimas ir paskirstymas asignavimų valdytojams; įsipareigojimai; įsigijimai ir patikrinimas; mokėjimo pavedimų išdavimas ir mokėjimas. Allen'as et al. (2013) biudžeto vykdymo procesą skirsto į penkis etapus: asignavimų patvirtinimas ir paskirstymas asignavimų valdytojams; įsipareigojimai ir jų operacijų apdorojimas; tikrinimas; mokėjimo pavedimų išdavimas ir mokėjimas. Simson'as ir kt. (2011) teigia, kad biudžeto vykdymo procesas paprastai skirstomas į keturis etapus: asignavimų tvirtinimas ir

paskirstymas asignavimų valdytojams; lėšų skyrimas konkretiems pirkimams; tiekimų tikrinimas ir mokėjimas. Galima teigti, kad skirtingi autoriai biudžeto vykdymo procesą skirsto į vienodus etapus, tik vieni autoriai biudžeto etapus detaliau išdėsto, kiti – sujungia juos.

Anot Shah'o (2007), Allen'as et al. (2013), aukštesnės institucijos patvirtintas biudžetas paprastai visiems finansiniams metams asignavimų valdytojams suteikia teisę leisti pinigus pagal programas. Shah'as (2007) teigia, kad lėšos asignavimų valdytojams turėtų būti skiriamos vos patvirtinus biudžetą, nes, kaip praktika rodo, kai kuriose šalyse šiai procedūrai užtrunkant kelias savaites, tokią neefektyvią veiklą jau reikėtų spręsti. Shah'as (2007) pabrėžia būtinybę užtikrinti biudžeto vykdymą pagal asignavimus ir nustatytus reikalavimus teisės aktuose, kad būtų užkirstas kelias korupcijai ir išlaidų perviršiui (įsiskolinimams kaupti). Simson'as ir kt. (2011) teigia, kad lėšų nepakankamumas dažnai yra tokia pat problema, kaip perteklinis išlaidavimas. Autorius priduria, kad lėšų neįsisavinimas laiku ir pagal biudžetą rodo, jog nesuteikiamos suplanuotos paslaugos ir tokiais atvejais naudinga apsvarstyti asignavimų valdytojų atsakomybę už biudžeto vykdymą.

Ochrana'os, Maaytová, Pavel'o, Urbánek'o ir Vítek'o (2010) teigimu, viešųjų finansų valdymo teorijų problema yra viešojo sektoriaus turimų išteklių paskirstymas, kuris turi apimti veiklos tikslus, integruotus į viešąsias programas. Pasak Megginson'o, Smart'o ir Lucey'io (2008), finansų paskirstymo problema apima ekonomikos, finansų ir viešojo sektoriaus finansų teorijas. Autoriai teigia, kad ekonomikos teorija pagrįsta ribotų išteklių efektyviu paskirstymu, naudojimu ir valdymu, siekiant maksimaliai patenkinti vartotojų materialinius poreikius. Ochrana et al. (2010) finansų teoriją apibūdina kaip finansų valdymą paremtu ekonomikos taikymu, kur ištekliai paskirstomi tarp vartotojų, o viešojo sektoriaus finansų teorija grindžiama viešųjų finansinių išteklių surinkimu bei perskirstymu.

Shah'as (2007), Allen'as et al. (2013) pažymi, kad valdant biudžetą labai svarbus yra įsipareigojimų etapas, kai atsiranda prievolė mokėti ir įsigalioja sprendimai dėl išlaidų. Simson'as ir kt. (2011) įsipareigojimus apibrėžia kaip būsimą įsipareigojimą atlikti mokėjimą (pvz., pasirašyta sutartis dėl paslaugų teikimo) ir priduria, kad tiksli apibrėžtis, įsipareigojimų registravimo ir stebėjimo praktika įvairiose šalyse skiriasi. Kalbėdamas apie biudžetą Shah'as (2007) įsipareigojimą prekėms ir paslaugoms, investicinėms ir kitoms išlaidoms apibrėžia kaip teisinį įsipareigojimą, kurį sudaro užsakymo pateikimas arba sutarties sudarymas dėl konkrečių pirkimų. Pagal tokį įsipareigojimą, tiekėjui įvykdžius sutarties nuostatas, atsiranda prievolė atsiskaityti (Shah, 2007). Autorius priduria, kad pagal išlaidų pobūdį susiję mokėjimai gali būti atlikti tais pačiais finansiniais metais arba gali apimti kelerių metų laikotarpį, ar gali būti tik asignavimų rezervavimas, tai yra asignavimų valdytojo prašymas būsimoms išlaidoms. Skolų tvarkymo, personalo išlaidų, pervedimų, kai kurių prekių ir paslaugų išlaidų kategorijų (pvz., elektros energijos, telekomunikacijų paslaugų) įsipareigojimas mokėti, atsiradęs dėl būsimų išlaidų įvykio, pripažįstamas nauju įsipareigojimu (Shah, 2007; Allen et al., 2013). Autoriai pabrėžia, kad esant ilgalaikėms sutartims įsipareigojimo elementai turėtų būti sistemingai stebimi, atkreipiant dėmesį į ilgalaikį teisinį įsipareigojimą (sutartį), metinio teisinio įsipareigojimo dalį ir ataskaitinio laikotarpio išlaidas. Siekiant veiksmingai stebėti ir kontroliuoti įsipareigojimus, susijusius su ilgalaikiais projektais, į biudžetą turėtų būti įtraukti ir mokėjimų asignavimai, ir pripažinti įsipareigojimai, taip sustiprinant išlaidų kontrolę ir planavimą (Shah, 2007; Allen'as, et al. 2013). Simson'as ir kt. (2011) teigia, kad siekiant veiksmingai valdyti pinigų srautus ir užkirsti kelią įsiskolinimams kauptis, svarbu stebėti būsimų mokėjimų srautus. Pagrindinis iššūkis tenka išdui, kaip valdyti pinigų srautus, siekiant užtikrinti, jog būtų laiku įvykdyti mokėjimo įsipareigojimai, kartu užkertant kelią įsiskolinimams kauptis, mažinant skolinimosi poreikį ir maksimaliai padidinti grynujų pinigų likučių grąžą (Simson ir kt., 2011). Shah'as (2007) pažymi, kad

ypač svarbi įsipareigojimų kontrolė, nes tai gali užkirsti kelią akivaizdiems netinkamo asignavimų panaudojimo, per didelių išlaidų ir pažeidimų atvejams.

Simson'as ir kt. (2011) teigia, kad prekių bei paslaugų pirkimams, nesusijusiems su darbo užmokesčiu, turėtų būti taikomos viešųjų pirkimų taisyklės, kuriomis siekiama užtikrinti perkamų prekių ir paslaugų geriausią kainos ir kokybės santykį, nepatiriant pernelyg didelių sandorių sąnaudų. Viešųjų pirkimų procedūros skiriasi atsižvelgiant į skirtingų išlaidų kategorijas ir pirkimo vertes: nebrangių lengvai prieinamų prekių galima įsigyti pagal palyginti paprastas procedūras, o didesnėms ir sudėtingesnėms sutartims reikia konkurso (Simson ir kt., 2011). Autoriai pabrėžia, kad viešieji pirkimai yra dažnas korupcijos šaltinis, todėl viešųjų pirkimų sistemos paprastai apima kontrolę, kuria siekiama aptikti ir atgrasyti nuo korupcijos. Simson'as ir kt. (2011) teigia, kad anksčiau šalys taikė centralizuotą viešųjų pirkimų sistemą, o per pastaruosius dešimtmečius dauguma šalių perėjo prie decentralizuotų viešųjų pirkimų ir tai padidino kvalifikuotų viešųjų pirkimų darbuotojų poreikį šalyse.

Pasak Shah'o (2007), biudžeto vykdymo patikrinimo etapą sudaro pristatytų prekių ar suteiktų paslaugų sąskaitos atitikties sutarčiai ar užsakymui patikrinimas ir įsiskolinimo trečiajam asmeniui (tiekėjui) pripažinimas. Autorius priduria, kad skolų tvarkymo, personalo išlaidų ir kai kurių kitų išlaidų (pvz., elektros energijos, telekomunikacijų paslaugų) straipsnių tikrinimo ir įsipareigojimo etapai sutampa. Kitame mokėjimų vykdymo etape priimamas sprendimas pateikti mokėjimo nurodymą ir vykdyti mokėjimą (Shah, 2007). Autorius pažymi, kad sistemingai, bent kartą per mėnesį, mokėjimai turėtų būti lyginami su banko ataskaitomis. Šiame etape biudžeto išlaidos pripažįstamos ir įtraukiamos į apskaitą (Shah, 2007).

Allen'as et al. (2013) pabrėžia, kad svarbiausia biudžeto vykdymo problema tai tinkamos kontrolės ir lankstumo (skirstant lėšas) pusiausvyros užtikrinimas, kad būtų laikomasi patvirtinto biudžeto, išvengta netinkamo valdymo ir pasiekta laukiamų rezultatų. Shah'o (2007) teigimu, norint kontroliuoti išlaidas, be metinių asignavimų panaudojimo kontrolės, reikalingas tinkamas biudžeto formavimas ir politinis sprendimas, siekiant užtikrinti nuolatinių įsipareigojimų atitiktį biudžeto prognozėms, ilgalaikių įsipareigojimų kontrolė, geras administravimas, veiksminga ir visapusiška vidaus kontrolės sistema, vidaus auditas, siekiant užtikrinti, kad kontrolės priemonės būtų įdiegtos ir veiktų efektyviai.

Baidybekova, Shomshekova, Kydyrbayeva, Sharipov'as, ir Kasseinova (2021) pateikia keletą organizacijų apskaitos rūšių – finansinę, valdymo, statistinę ir mokesčių. Kundelienė (2009) apskaitą skirsto į buhalterinę ir valdymo. Autoriai finansinę apskaitą apibūdina kaip išorinę ir pagrindinę apskaitos rūšį (Wójcik, 2015), o valdymo apskaitą vadina kaip vidinę (Kundelienė, 2009; Baidybekova et al., 2021). Finansinės apskaitos ir finansinių ataskaitų informacijos vartotojai yra vidiniai, kuriuos sudaro organizacijos darbuotojai, arba išoriniai – tai organizacijos tiekėjai, investuotojai, banko institucijos, tikrinimo-reguliavimo institucijos, visuomeninės organizacijos ir kt. asmenys (Yoon ir Jun, 2018).

Mokslininkai finansinę apskaitą apibrėžia kaip finansinių operacijų registravimo, grupavimo ar klasifikavimo bei apibendrinimo sistemą, skirtą finansinėms ataskaitoms sudaryti, sprendimams priimti ir informacijai vartotojams teikti. Greičius (2003) buhalterinę apskaitą apibrėžia kaip ūkinių operacijų ir įvykių „registravimo, grupavimo, apibendrinimo“ sistemą, kuri „skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti“ (p. 126). Wójcik'as (2015) finansinę apskaitą apibūdina kaip pinigų, atsargų, gautinų ir mokėtinų sumų, įsipareigojimų, mokesčių įsipareigojimų, kapitalo ir rezervų ir kitų objektų registravimą. Simson'as et al. (2011)

teigia, kad apskaita yra finansinių operacijų registravimo, klasifikavimo, apibendrinimo praktika ir priemonė, užtikrinanti biudžeto taisyklių laikymąsi ir įrodanti, kad lėšos naudojamos pagal paskirtį. Bachtijeva (2021) apibūdina apskaitos esmę ir pagrindinį tikslą tokį informacijos registravimą, sisteminimą, grupavimą ir apibendrinimą, vadovaujantis teisės aktais, kad ta informacija būtų pakankama organizacijos finansinei atskaitomybei sudaryti bei atspindėtų tikrą ir teisingą organizacijos vaizdą.

Kundelienė (2009) valdymo apskaitą apibrėžia kaip ūkio subjektui valdyti reikalingos informacijos rinkimą, sisteminimą, įvertinimą ir pateikimą. Baidybekova et al. (2021) teigia, kad organizacijos valdymo apskaita apima sąnaudų ir išlaidų apskaitą, nes tai yra vieni pagrindinių ekonominių rodiklių. Kundelienė (2009) pažymi, kad buhalterinės ir valdymo apskaitos tikslas bei galutinis produktas vartotojams yra ekonominių ir valdymo sprendimams priimti reikiamos informacijos teikimas. Baidybekova et al. (2021) paantrina, kad finansinė informacija, atspindinti finansinių ataskaitų duomenyse, būtina norint laiku priimti teisingus valdymo sprendimus.

Greičius (2003) teigia, kad buhalterinę apskaitą laikant sistemos pagrindu, „sudaroma finansinė atskaitomybė bei ekonominiai sprendimai priimami remiantis pirminiais apskaitos dokumentais bei registrais“ (p. 126). Mokslininkas pabrėžia, kad „apskaitos dokumentų bei registrų sistema“ yra buhalterinės apskaitos „sistemos išraiška realybėje“, ir daro išvadą, kad „finansinė atskaitomybė yra už buhalterinės apskaitos sistemos ribų“ (p. 126). Baidybekova et al. (2021) antrina, kad finansinė atskaitomybė yra baigiamasis apskaitos sistemos etapas.

Bachtijeva (2021) pažymi, kad siekiant objektyviai atvaizduoti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus finansinėse ataskaitose, yra būtinas tinkamų apskaitos metodų pasirinkimas, atsižvelgiant į teisės aktų lankstumą ir situacijų neapibrėžtumą. Baidybekova et al. (2021) pritaria, kad pagrindinis finansinių ataskaitų rengimo tikslas – suteikti visoms vartotojų grupėms aiškia, patikimą ir savalaikę informaciją apie įmonių finansinę būklę. Kundelienė (2009) pabrėžia, kad kokybinės apskaitos informacijos charakteristikos, darančios ją pageidaujamu produktu, yra naudingumas, turintis didžiulę reikšmę sprendimams priimti, būtina sąlyga yra suprantamumas, nes nesuprasta informacija nebus naudinga, materialumas, atspindintis informacijos svarbumą ir reikšmingumą, ir papildoma naujomis charakteristikomis, kaip suderinamumas, saugumas, klaidų aptinkamumas ir kt.

Jadara ir Al-Wadi'is (2021) teigia, kad atskaitomybės sampratos reikšmė skiriasi atsižvelgiant į tikslą ir dažnai ji aiškinama kaip atsakomybė, bet atskaitomybės sąvoka yra platesnė ir išsamesnė. Effendi'io (2002) nuomone, atskaitomybė – tai viešojo administravimo įsipareigojimo teikti ataskaitas ir pareigybės aprašymus, siekiant padidinti šių organizacijų efektyvumą ir veiksmingumą, mechanizmų sistemą ir elementus, užtikrinančius vientisumą, skaidrumą bei administracinės ir finansinės korupcijos pašalinimą ir viešąjį interesą (cit. iš Jadara ir Al-Wadi, 2021). Al-Omari'is (2004) pažymi, kad atskaitomybė – tai asmenų ar institucijų atsakas į jiems adresuotus klausimus dėl nepageidaujamo elgesio ir šie asmenys ar institucijos turi atsakomybę bei pasekmes už visus savo poelgius (cit. iš Jadara ir Al-Wadi, 2021). Akhu Rasheeda (2006) atskaitomybę apibrėžia kaip individo atsakomybę už konkrečių rezultatų pasiekimą pagal tam tikrus standartus ir taisykles, o esant bet kokiems šių elementų trūkumams, individas yra pasirengęs atsakyti į klausimą „Kaip tai atsitiko?“ (cit. iš Jadara ir Al-Wadi, 2021). Pasak Shatnawi'io ir Ma'aya (2011), atskaitomybė taip pat apibrėžiama kaip priemonė, kuria asmenys ir organizacijos gali prisiimti atsakomybę už savo veiklos rezultatus, kad su jais dirbantys asmenys galėtų būtų užtikrinti, jog viskas vyksta vadovaujantis viešuoju interesu ir nustatyta tvarka (cit. iš Jadara ir Al-Wadi, 2021).

Tumėno (2008) teigimu, atskaitomybė yra svarbiausias piliečių ir viešojo sektoriaus bendravimo elementas, tiesiogiai nulemiantis valdžios ir visuomenės tarpusavio santykį bei „specifinę aplinką viešajame sektoriuje, kuriame vyrauja nepasitikėjimas valdžia ir polinkis į negatyvumą“ (p. 90–91). Raipa ir Backūnaitė (2004), McKinney'is (2015) pabrėžia, kad atsakomybė visuomenei už priimtus sprendimus ir atliktus veiksmus, vadinama atskaitomybe, bei skaidrumas, pasižymintis atvira informacija apie valdžios politinę ir ekonominę veiklą, yra tarpusavyje susiję konceptai. Atskaitomybės principas apibrėžia organizaciją kaip neatskiriamą didesnės aplinkos, ekonominės bei socialinės sistemos dalį ir, kad atskaitomybė tai „pareiga atsiskaityti už atsakomybės suteikimą“ (Raipa ir Backūnaitė, 2004, p. 49). Raipa ir Backūnaitė (2004), McKinney'is (2015) teigia, kad organizacijos turi atsiskaityti visuomenei, skelbti aktualią informaciją viešai, interneto svetainėse ar kitose žiniasklaidos priemonėse ir kartu vadovautis vidinėmis taisyklėmis, pagrįstomis etikos standartais ir suformuotais įgūdžiais. McKinney'is (2015) pažymi, kad organizacijos skaidrus atskaitingumas užtikrina patikimą duomenų rinkimą, pagerina faktais pagrįstą sprendimų priėmimą ir komunikaciją. Raipa ir Backūnaitė (2004) priduria, kad institucijos ir valstybės tarnautojai turi laikytis bendrųjų įstatymų, reglamentuojančių viešosios politikos administravimą, ir konkretesnių įstatymų, apibrėžiančių konkrečias programas, o valdžios institucijos įsipareigojusios atsižvelgti ir reaguoti į visuomenės išreikštus poreikius bei lūkesčius. Raipa ir Backūnaitė (2004) apibūdina atskaitomybę, kaip tris elementus: skaidrumas apima organizacijos prievolę teikti ataskaitas prižiūrinčiai institucijai; jautrumas – organizacijos reagavimas į aplinką; paklusnumas – organizacijos pareiga laikytis įstatymų nustatytų standartų, taisyklių ir nurodymų.

Šiuo metu globalizacijos procese visuose sektoriuose, įskaitant finansinę apskaitą ir atskaitomybę, vyksta ekonomikos skaitmeninimo plėtra ir tobulėjimas (Baidybekova et al., 2021). Autoriai teigia, kad visa informacija, atsispindinti organizacijos apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje, turi būti fiksuojama vienoje duomenų bazėje ar programoje, kad informacija būtų prieinama, savalaikė, išsami, tiksli ir patikima. Siekdama tobulėti, įmonė turi sistemingai analizuoti rezultatyvumą, to šaltiniai yra finansinės apskaitos ir ataskaitų duomenys, kai išryškinamos pagrindinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės problemos. Pagal tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus visa ataskaitose atsispindinti informacija turi būti skaidri visoms vartotojų grupėms, ypač išorės informacijos vartotojams, nes, pvz., užsienio investuotojai tiria realią finansinę padėtį, kad galėtų nuspręsti, ar investuoti į organizacijos plėtrą (Zhou, Arner ir Buckley, 2015). Šioje srityje būtina užtikrinti apskaitos dokumentų efektyvumo sisteminimą ir jų įgyvendinimo kontrolę pagal tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus. Automatizavus ir kompiuterizavus apskaitą ir finansinę atskaitomybę, apskaitos vaidmuo labai išaugo, daug dėmesio skiriama buhalterijų profesinei kompetencijai, atsižvelgiant į jų vykdomas funkcijas, kurios apima patikimą organizacijos vykdomų operacijų fiksavimą, prognozavimą, planavimą, pagrindinių rodiklių profesionalios analizės įgyvendinimą (Tam ir Hanh, 2018). Finansinės technologijos, inovacijos finansų srityje yra pagrindinė įtraukiojo finansavimo varomoji jėga ir nauja finansų tyrimų problema. Hasan'o, Yajuanm'o ir Mahmud'o (2020) tyrimas parodė dabartinę Kinijos finansinių technologijų būklę įtraukiojo finansinio vystymosi srityje, išskeldama regioninius skirtumus ir svarbias problemas. Autoriai pažymi, kad, nepaisant reikšmingos Kinijos finansų sistemos plėtros, vis Hasan'o, Yajuanm'o ir Mahmud'o (2020) dar egzistuoja vystymosi skirtumai tarp labiausiai ir mažiausiai išsivysčiusių regionų. Baidybekova et al. (2021) pažymi, kad globalizacijos procese apskaitos ir finansinės atskaitomybės derinimo klausimai šiuo metu ypač aktualūs, nes įvairios įmonės ir šalys susiduria su problemomis, dėl kurių būtina didinti reikalavimus įmonių veiklą reglamentuojančiai sistemai. Autoriai priduria, kad viena pagrindinių problemų, kylančių dėl finansų rinkų globalizacijos, yra įmonių, pritraukiančių užsienio investuotojus, finansinės

informacijos nelygiavertiškumas, todėl iškyla būtinybė taikyti vienodus tarptautinius apskaitos standartus įvairių šalių įmonėms.

Raipa ir Backūnaitė (2004) teigia, kad priimtų ir patvirtintų teisės aktų laikymasis turi būti kontroliuojamas, nustatomi nukrypimai, imamas atitinkamų taisymų bei prevencijos veiksmų. „Stebėseną gali būti vidinė, vykdoma pačios institucijos, ir išorinė, atliekama priežiūros (kontrolės) institucijų“ (Raipa ir Backūnaitė, 2004, p. 52). Kontrolės sistema siekiama užtikrinti fiskalinės ir finansinės informacijos patikimumą bei fiksavimo ir atskaitomybės proceso integralumą (Raipa ir Backūnaitė, 2004). Autoriai teigia, kad vidinė kontrolė, už kurios vykdymą institucijoje atsakingas jos vadovas, yra valdymo priemonė, garantuojanti valdymo tikslų pasiekimą, ir apima administracinę (sprendimų priėmimo valdymo procedūrų) ir apskaitos (finansinės apskaitos patikimumo valdymo procedūrų) kontrolę. Lakis (2007) pažymi, kad vidaus kontrolė vykdoma atliekant finansų kontrolę, kuri skirstoma į išankstinę, einamąją ir paskesnę. Autorius teigia, kad išankstinės kontrolės veikla reiškia vadovo dar nepatvirtintų sprendimų, kurie turi poveikį organizacijos turto naudojimui ir santykiams su trečiosiomis šalimis, apsvaistymą ir patvirtinimą; einamosios kontrolės paskirtis yra užtikrinti, kad laiku ir tinkamai būtų vykdomi sprendimai dėl lėšų naudojimo ir tretiesiems asmenims turimų įsipareigojimų; paskesnę kontrolę atliekama įvykdžius sprendimus, kai paskirtis yra patikrinti vertybių naudojimo teisėtumą ir tikslumą bei identifikuoti galimus pažeidimus ar piktnaudžiavimus.

Raipa ir Backūnaitė (2004), Lakis (2007) teigia, kad vidinės kontrolės sistemos tikslai yra skatinti efektyvius, ekonomiškus, rezultatyvius veiksmus; apsaugoti išteklius nuo iššvaistymo, praradimo, blogo valdymo, klaidų, piktnaudžiavimo, sukčiavimo; laikytis nustatytų teisės aktų, siekiant sukurti ir taikyti patikimą finansinę ir valdymo informaciją; užtikrinti, kad informacija apie finansinę ar kitą veiklą būtų teisinga; laiku skelbti informaciją ataskaitose. Lakis (2007) priduria, kad dar vienas vidaus kontrolės tikslų yra užtikrinti tinkamą ir teisingą apskaitą bei finansinę atskaitomybę.

Lakis (2007) auditą skirsto pagal institucinę priklausomybę – į išorės auditą, kurį sudaro valstybinis ir nepriklausomas, ir vidaus auditą, ir pagal funkcinį požymį – į finansinį ir veiklos auditą. Autorius teigia, kad valstybinio auditas atsakingas už valstybės valdymo struktūrą, valstybinių įmonių bei įstaigų veiklos tikrinimą, valstybės turto bei lėšų panaudojimo bei apsaugos kontrolę ir kitų svarbių valstybinės veiklos aspektų stebėseną. Lakis (2007) nepriklausomą auditą bendruoju požyriu apibrėžia kaip apskaitos ir finansinės atskaitomybės, finansinės ir kitos informacijos patikrinimą ir nuomonės apie juos pareiškimą. Autorius priduria, kad, atsižvelgiant į audito rezultatus, priimami ekonominiai sprendimai, kurie apsaugo nuo neteisėtų ūkinių operacijų, apgaulės, sukčiavimų ar bankrotų. Lakis (2007) teigia, kad vidaus auditas organizacijoje yra nepriklausomas tikrinimo procesas, kai tikrinama veiklos kokybė, padedant vadovams priimti sprendimus, įvertinti ir tobulinti visos organizacijos veiklą. Šis autorius išskiria keturias vidaus audito veiklos kryptis: apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos priežiūrą, reikalingą organizacijos valdymo sprendimams priimti ir veiklai tvarkyti; finansinės informacijos tikrinimą valdymo tikslams tos informacijos patikimumui nustatyti; finansinių ūkinių operacijų ekonominės prasmės, efektyvumo ir reikšmingumo tyrimą ir vykdomos veiklos teisės aktų atitikties organizacijos vidaus politikos tikslams tyrimą.

Išorės auditas, kurį atlieka valstybiniai bei nepriklausomi auditoriai, apima organizacijų veiklą, vidaus kontrolę, turto ir lėšų naudojimą, finansinę atskaitomybę, pareiškiant nuomonę apie subjekto veiklos, finansinės atskaitomybės teisėtumą, pagrįstumą, racionalumą (Lakis, 2007). Daujotaitė (2011) teigia, kad išorės auditas „apima pagrindinių veiklos sričių silpnųjų pusių, kurios slypi veiklos procesuose, netinkamoje vadyboje, silpnoje vidaus kontrolėje, identifikavimą, veiklos tobulinimo galimybių

atskleidimą bei rekomendacijų teikimą“ (p. 1 346). Autorė pastebi, kad išorės audito vertinimų informacija naudinga įstatymų leidėjams, mokesčių mokėtojams, paslaugų vartotojams ir kt. Lakis (2007) pažymi, kad išorės auditas nėra lankstus, nes „išorės auditorių tikslai ir uždaviniai yra suformuluoti atitinkamuose įstatymuose ir standartuose ir yra privalomi visiems auditoriams“, kitaip nei vidaus auditorių, kurie yra rekomendacinio pobūdžio“ (p. 23).

Viešajame sektoriuje vidaus kontrolė ir auditas valdant finansus yra svarbi netinkamos vidaus kontrolės problemos dalis, įskaitant vidaus audito vaidmenį, todėl organizacijos turi tobulinti savo vidaus kontrolės sistemas ir priimti naujas procedūras, kad būtų užtikrintas skaidrumas ir atskaitomybė. (Dubauskas, 2009).

McKinney'is (2015) pagal atlikto federalinės finansų sistemos tyrimo duomenis įvardija tokias nustatytas finansų valdymo problemas:

- nekokybiška finansų valdymo informacija;
- prastas ryšys tarp finansų valdymo proceso etapų;
- nepakankamas dėmesys biudžete numatytai veiklai stebėti ir palyginti su rezultatais;
- pagrindinis dėmesys skiriamas fondų kontrolei;
- netinkamas turto, savikainos ir įsipareigojimų atskleidimas.

Apibendrinant galima teigti, kad organizacijų finansų valdymo procesas susijęs su biudžeto proceso etapais. Nuoseklumo požiūriu finansų valdymo procesas apima veiklos planavimą, biudžeto sudarymą, biudžeto vykdymą, apskaitą ir atskaitomybę bei kontrolę. Strateginiu požiūriu finansų valdymo procese svarbu vadovautis patikimo finansų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais. Reikalingos biudžetinės lėšos, efektyvus jų paskirstymas ir racionalus panaudojimas turi būti grindžiamas bendrųjų strateginio planavimo principų visuma. Sudarant biudžetą svarbu pasirinkti tinkamus jo sudarymo metodus, atsižvelgiant į ekologijos naujoves, įtraukiant piliečius į biudžeto sudarymo procesą, užtikrinant viešųjų paslaugų teikimo skaidrumą, veiklos ir demokratijos kokybės gerinimą. Organizacijose būtina užtikrinti biudžeto vykdymą pagal asignavimus ir nustatytus reikalavimus, kad būtų užkirstas kelias korupcijai ir išlaidų perviršiui (išiskolinimams kaupti). Dažnai pasitaikančios problemos organizacijose lėšų nepakankamumas, perteklinis išlaidavimas, lėšų neįsisavinimas laiku ir pagal biudžetą nesuteiktos suplanuotos paslaugos. Biudžeto vykdymo etape svarbi įsipareigojimų kontrolė, nes tai gali užkirsti kelią akivaizdiems netinkamo asignavimų panaudojimo, per didelių išlaidų ir pažeidimų atvejams. Viešojo sektoriaus atskaitomybė piliečiams tiesiogiai nulemia valdžios ir visuomenės tarpusavio santykį bei viešojo sektoriaus aplinkoje vyraujančią nepasitikėjimą valdžia. Finansų valdymo problemos dažnai susijusios su nepakankama vidaus kontrole, apskaitos ir finansinės atskaitomybės nesuderinamumu, netinkamu turto, savikainos ir įsipareigojimų atskleidimu, nepakankamu veiklos reglamentavimu bei neužtikrinamu dėmesiu biudžete numatytai veiklai stebėti ir palyginti su siekiamais rezultatais.

1.1.3. Savivaldos institucijų finansų valdymo ypatumai

Astrausko (2011) teigimu, viešasis valdymas apima tiek valstybės valdymą, tiek vietos savivaldą, kur valstybės valdymas yra nekoncentruotas, o vietos savivalda veikia kaip savarankiška viešojo administravimo sistema, nepriklausoma nuo tiesioginio valstybės valdžios institucijų valdymo. Siekdami efektyvaus viešojo valdymo funkcionavimo, mokslininkai nagrinėja viešųjų finansų koncepciją ir plėtoja fiskalinio federalizmo teoriją, kurios esmė yra kurti skirtingų valdymo lygių

fiskalinius santykius taikant decentralizavimo principą (Slavinskaitė, Davulis ir Paleckis, 2015). Šis decentralizavimo procesas viešajame sektoriuje vykdomas fiskalinės decentralizacijos forma, kuri reiškia vietos savivaldos finansinio savarankiškumo didinimą, paskirstant finansinius išteklius atsižvelgiant į centrinių ir vietinių valdžios institucijų funkcijas (Astrauskas, 2007). Viešųjų finansų pagrindinė sritis yra biudžetas, kuris yra viešojo sektoriaus finansų valdymo priemonė ir objektas.

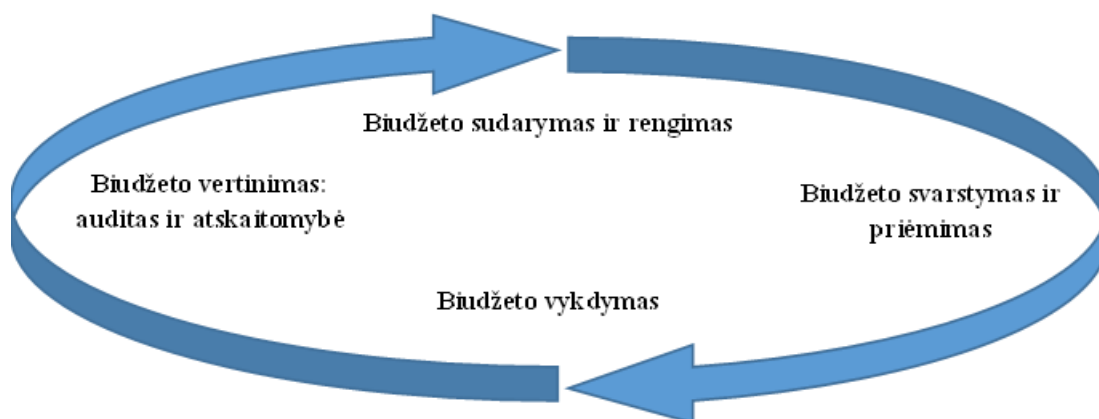
Kaip nurodo Astrauskas ir Petaraitienė (2013), Senda ir Skačkauskienė. (2014), Lietuvos biudžetinė sistema sudaro skirtingi biudžetai, priklausantys valstybei ir vietos savivaldai. Buškevičiūtė (2015) skirsto finansų sistemą į tris blokus: valstybės finansus, kurie apima valstybės biudžetą, valstybinį ir privatų sveikatos draudimą, taip pat valstybės socialinį draudimą; savivaldybių finansus, kurie susideda iš savivaldybių biudžetų ir nebiudžetinių fondų; ir organizacijų finansus, kurie apima valstybinius ir privačius subjektus (žr. 1 pav.).



1 pav. Viešojo sektoriaus finansų sistema (Buškevičiūtė, 2015)

Kadangi darbo tema susijusi su savivaldos institucijomis, tai detaliau nagrinėjami savivaldybių biudžetai. Savivaldybių finansai yra svarbus valstybės finansų sistemos elementas, kuris turi įtakos šalies ekonomikai, formuojant valstybės finansinius išteklius ir perskirstant juos socialiniams ir kitokiems poreikiams.

Pasak Sendos ir Skačkauskienės (2014), savivaldybių finansai apima visus ekonominius ir piniginius santykius, susijusius su savivaldybių biudžetų sudarymu, valdymu ir panaudojimu, ir skirti finansuoti teritorijos socialinę bei ekonominę plėtrą, didinti gyventojų gyvenimo kokybę ir kitus viešuosius poreikius. Autoriai Lawson'as (2015), Andrews'as ir kt. (2014), Farvacque-Vitkovic'ius ir Kopanyi'is (2014) apibrėžia tokius biudžeto proceso etapus (žr. 2 pav.): biudžeto sudarymas – sudarymas ir rengimas; biudžeto tvirtinimas – teisės aktų svarstymas ir priėmimas; biudžeto vykdymas – išteklių valdymas, vidaus kontrolė / auditas, apskaita ir atskaitomybė; biudžeto vertinimas – išorės auditas ir atskaitomybė.



2 pav. Biudžeto procesas (Andrews ir kt., 2014)

Savivaldybių biudžeto sudarymo ir rengimo procesas yra svarbus etapas, kai sudaromas biudžeto projektas. Šiuo etapu nustatomi finansiniai tikslai, prioritetai, atsižvelgiant į vidinę ir išorinę aplinką, taip pat numatomos veiklos ir projektų vykdymo poreikiai. Savivaldybės biudžeto projektai sudaromi remiantis statistiniais duomenimis, taip pat numatomų programų ir projektų įgyvendinimo strategija (Buškevičiūtė, 2015).

Savivaldybės vykdomoji valdžia parengia biudžeto projektą ir pateikia jį savivaldybės tarybai svarstyti. Šie biudžeto projektai svarstomi tarybos komitetuose, kur yra vertinami vykdomųjų institucijų pranešimai ir pateikiami pasiūlymai bei išvados. Savivaldybės tarybos yra atsakingos už galutinio biudžeto projekto patvirtinimą, atsižvelgiant į komitetų išvadas ir pasiūlymus (Stačiokas, Mažeika ir Rupšys, 2003; Farvacque-Vitkovic ir Kopanyi, 2014).

Savivaldybių biudžeto patvirtinimo etape, atsižvelgiant į suinteresuotų šalių pastabas, nuomones, projektas taisomas ir priimamas vietos savivaldos tarybos sprendimu, apima visus biudžeto pajamų ir asignavimų planus, išteklių paskirstymą asignavimų valdytojams, savivaldybės administracijos padaliniais, jiems skirtoms programoms vykdyti (Farvacque-Vitkovic ir Kopanyi, 2014).

Savivaldybių biudžeto vykdymo procesas apima įvairias operacijas, susijusias su sprendimų priėmimu, naudojant biudžeto išteklius, metų eigoje patvirtinto biudžeto pakeitimus bei rengiamą atskaitomybę. Biudžeto vykdymas pradedamas nuo lėšų paskirstymo proceso, siekiant užtikrinti, jog asignavimų valdytojai sistemingai gautų skirtas lėšas, kad suplanuotos veiklos būtų vykdomos sklandžiai ir nesukeliant pinigų srautų suvaržymų, tuo pačiu metu kontroliuojant skirtų lėšų panaudojimą. Vykdamas savivaldybių biudžetą, surenkami vietiniai mokesčiai ir kitos pajamos, pinigai valdomi taip, kad būtų investuojamos laikinai nereikalingos lėšos (Allen et al., 2013; Farvacque-Vitkovic ir Kopanyi, 2014).

LR biudžeto sandaros įstatyme biudžeto asignavimų valdytojams įtvirtinta prievolė naudoti savivaldybės administracijai skirtus asignavimus ir juos paskirstyti kontroliuojamiems subjektams pagal teisės aktų reikalavimus nustatytoms programoms vykdyti, rengti ir vykdyti biudžeto finansuojamas programas, nustatyti ir tvirtinti savivaldybės administracijos ir kontroliuojamų subjektų programų sąmatas, neviršijant programoms patvirtintų asignavimų, kontroliuoti ir vykdyti savivaldybės administracijos įsipareigojimus, atlikti valdomų subjektų pateiktų ataskaitų rinkinių analizę, programas vykdyti ir skirtus asignavimus naudoti teisėtai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Savivaldybės biudžetų asignavimų valdytojai turi teisę keisti patvirtintų biudžetų lėšų pagal ekonominę klasifikaciją paskirti, neviršijant nustatytos programos asignavimų sumų. Darbo užmokesčiui skirti asignavimai gali būti naudojami išlaidoms, susijusioms tik su darbo užmokesčiu, ir ne per socialinio draudimo sistemą pervedamoms darbdavių išmokoms finansuoti. Jeigu nėra įsiskolinimų, nepanaudoti asignavimai tęstinei veiklai gali būti naudojami investicijų projektų arba pažangos priemonių papildomam finansavimui. Suderinę su savivaldybės administracija, savivaldybės biudžetų asignavimų valdytojai vieną kartą per ketvirtį biudžetiniais metais gali keisti bendrą asignavimų ketvirtinį paskirstymą programai vykdyti (LRS, 2003).

Mikesell'as (2016) auditą apibrėžia kaip įrašų, įrenginių, sistemų ir kitų įrodymų tyrimą, siekiant atrasti arba patikrinti pageidaujamą informaciją. Atliekant auditą siekiama nustatyti nukrypimus nuo priimtų teisės aktų ir praktikos bei atskleisti bet kokių neteisėtų sandorių ar sprendimų atvejus. Auditais siekiama išvengti vadovybės atsakomybės ir netinkamų veiksmų pasikartojimo ateityje. Audito proceso tikslai gali skirtis atsižvelgiant į audito tikslą. Auditas yra paskutinis biudžeto proceso etapas, kai stebimi ir vertinami finansiniai rezultatai, priimami koreguojantys sprendimai ir užtikrinama

patvirtinto biudžeto lėšų naudojimo atitiktis. Toks kontrolės procesas leidžia savivaldybei efektyviai ir atsakingai valdyti finansus ir pasiekti numatytus tikslus bei uždavinius (Farvacque-Vitkovic ir Kopanyi, 2014).

Lietuvoje savivaldybių biudžetų formavimo ir vykdymo procesas reglamentuotas teisės aktuose (Lietuvos Respublikos Vyriausybė [LRV], 2014, 2019) nurodytais principais. Savivaldybės, vadovaudamosi institucijos veiklos patirtimi ir darbuotojų kompetencija, pasirenka biudžeto formavimo principus, atitinkančius jų poreikius ir tikslus. Įgyvendinant biudžeto sudarymo principus, pasiekiamas didesnis skaidrumo, atvirumo ir sąžiningumo, taip pat piliečių dalyvavimo ir atsakomybės lygis bei formuojamas strateginis požiūris (Dzemydaitė ir Pupkutė, 2016). Autorės išskiria ir apibendrina pagrindinius principus, kurių būtina laikytis formuojant valstybės ar savivaldybių biudžetus. Šie principai apima pilnumą ir vieningumą, viešumą, balansą, taupumą ir ekonomiškumą, specializaciją ir detalizaciją, realumą, funkcijų atlikimą, universalumą, periodiškumą ir apskaitos vienetą (Dzemydaitė ir Pupkutė, 2016).

Principas, kad biudžetas turi būti vieningas, reiškia, kad visiems valstybės ir savivaldybių biudžetams taikomi bendri teisės aktai ir finansinės atskaitos, o principas, kad biudžetas turi būti pilnas, reiškia, kad kiekvieno biudžeto straipsnyje turi atsispindėti visos pajamos ir išlaidos, atitinkančios tam tikrą kategoriją ar tikslą.

Viešumo principas yra demokratijos pagrindas, reikalaujantis Lietuvos Respublikoje biudžetą skelbti viešai. Šis principas labai svarbus ir puikiai įgyvendinamas, nes yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros, Lietuvos Respublikos valstybės išdo, Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymuose, savivaldybių biudžeto sudarymą pagrindžiančiuose teisės aktuose (LRS, 2003, 2020, 2021a; 2021b; LRV, 2014). Valstybės išdo įstatyme aiškiai numatyta svarbi išdo funkcija – teikti informaciją apie finansų valdymą ir atskaitomybę. Biudžeto sandaros įstatymas nurodo, kad informacija apie biudžeto procesą pateikiama viešai ir aiškiai. Savivaldybės mero pareiga užtikrinti, kad informacija apie savivaldybės biudžeto patvirtinimą ir vykdymą būtų skelbiama vietinės spaudos leidiniuose. Šio principo įgyvendinimo sėkmę patvirtina finansų ministerijos bei savivaldybių interneto svetainėse viešai skelbiami ir lengvai prieinami duomenys apie valstybės ir savivaldybių biudžetus bei atskaitomybę.

Realumo principas reikalauja, kad biudžete būtų atvaizduotos teisingos ir patikimos finansinės operacijos, atitinkančios biudžeto patvirtintas išlaidų sumas, susijusias su realiomis pajamomis ir išlaidomis. Tai užtikrina tikslią finansinę atskaitomybę ir patikimumą biudžeto planavimo bei vykdymo procesuose. Pasak autorių Dzemydaitės ir Pupkutės (2016), pagal atliktą biudžetų projektų analizę, šis principas įgyvendinamas sėkmingai.

Balanso principas reikalauja, kad biudžeto išlaidos neviršytų pajamų, tai yra išlaikoma biudžeto pajamų ir asignavimų pusiausvyra. Biudžeto balanso principas yra vienas pagrindinių principų, ypač svarbus planuojant savivaldybių biudžetus. Biudžetas gali būti subalansuotas, perteklinis arba deficitinis. Pertekliniame biudžete pajamos yra didesnės už išlaidas, o deficitiniame – išlaidos didesnės už pajamas. Balanso principas pabrėžia pajamų ir išlaidų subalansuotumą einamųjų metų biudžete. Subalansuotas biudžetas yra esminis veiksnys, kuris daro įtaką ne tik ekonomikos stabilumui, bet ir visuomenės gerovei bei valstybės statusui tarptautiniame kontekste. Biudžeto subalansavimas yra svarbus tiek ekonomikos nuosmukio, tiek ekonomikos pakilimo laikotarpiu, tačiau reikalingi sprendimai skiriasi atsižvelgiant į situaciją. Dzemydaitė ir Pupkutė (2016), vertindamos biudžeto

balanso principo įgyvendinamumą, pastebi, kad Lietuvoje nėra aiškių teisinių reikalavimų, kurie priverstų valdžios institucijas laikytis biudžeto balanso principo.

Taupumo ir ekonomiškumo principas reikalauja, kad ištekliai, reikalingi veiklai, būtų naudojami efektyviai ir taupiai, būtų užtikrinama jų pakankamumas, kokybė ir kaina. Dzemydaitė ir Pupkutė (2016) pažymi, kad įgyvendinant šį principą reikalinga ne tik laikytis nustatytų formalių reikalavimų, bet ir atlikti išsamią bei objektyvią išteklių panaudojimo analizę.

Biudžeto specializacijos ir detalizacijos principai reikalauja, kad biudžetas būtų išskaidytas į atskirus punktus, kurie yra konkrečių pajamų ir išlaidų elementai. Individualaus įvertinimo principas reikalauja, kad kiekvienas pajamų ir išlaidų elementas būtų įvertintas ir suplanuotas, atsižvelgiant į konkrečias reikmes ir tikslus. Konkretumo principas apibrėžia, kad išlaidos turi turėti aiškią paskirtį ir tikslą, o specialios paskirties principas nurodo, kad išlaidas būtų galima naudoti tik tam tikram tikslui ir paskirčiai, kuriems jos buvo skirtos. Lietuvoje biudžeto specializacija ir detalizacijos principo įgyvendinimas yra tvarkingas, nes biudžeto vykdymo ataskaitose pajamos ir išlaidos išskaidytos pagal jų kilmę ir paskirtį (Naraškevičiūtė, Drakšaitė, Lakštutienė ir Sinevičienė, 2017). Tai leidžia lengvai stebėti, kurios išlaidos skirtos konkrečioms situacijoms, ir atlikti tikslesnę biudžeto analizę.

Valstybės funkcijų atlikimo principas yra svarbus biudžeto planavimo ir vykdymo proceso elementas, kuris užtikrina, kad valstybės funkcijos būtų atliekamos stabiliai ir efektyviai. Lietuvos Respublikoje šio principo įgyvendinimas yra sėkmingas, nes valstybės biudžetas leidžia užtikrinti pajamų persikirstymą, kontrolę ir informavimą visuomenei, taip pat sudaro sąlygas ekonomikos plėtrai ir reguliavimui (Dzemydaitė ir Pupkutė, 2016). Nors šios funkcijos yra pastovios ir tęstinės, jų efektyvumas visada gali būti tobulinamas ir gerinamas.

Metinio periodiškumo ir apskaitos vieneto principai, nors ir retai nagrinėjami moksliniuose tyrimuose, yra labai svarbūs biudžeto kontrolės procese. Apskaitos vieneto principas reikalauja, kad biudžetas ir su juo susijusių sąskaitų sumos būtų išreikštos viena valiuta, o metinio periodiškumo principas reiškia, kad biudžetas turėtų būti planuojamas ir vykdomas reguliariai. Lietuvoje šie principai sėkmingai įgyvendinami, kadangi biudžetai tvirtinami kiekvienais metais ir išlaidos skaičiuojamos eurai (LRS, 2003, 2021a). Nors biudžetas gali būti tvirtinamas ir pasibaigus įstatyme nustatytam terminui, per kurį jį turi patvirtinti parlamentas, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nustatyta, kad jei biudžetas nepatvirtinamas laiku, mėnesinės išlaidos neturi būti didesnės nei 0,5 proc. praėjusių ataskaitinių metų valstybės biudžeto. Tokios nuostatos užtikrina biudžeto planavimo ir vykdymo tęstinumą ir periodiškumą.

Biudžeto sudarymo principai atspindi vietos savivaldos pareigą nuolat ir efektyviai atlikti savo funkcijas, siekiant geriausių rezultatų visuomenei. Šie principai taip pat apima demokratijos svarbiausius elementus, kurie suteikia kiekvienam individui galimybę dalyvauti valdymo procese ir gauti suprantamą, aiškią ir tikslią informaciją.

Prieš priimant sprendimą dėl biudžeto formavimo principų, taip pat labai svarbu atkreipti dėmesį į tinkamą biudžeto formavimo modelį. Autoriai Stačiokas ir kt. (2003), Buškevičiūtė (2015) išskiria pagrindinius savivaldybių taikomus biudžeto sudarymo metodus:

- „Augančio“ biudžeto sudarymo metodas. Šis biudžeto metodas remiasi ankstesnių metų veiklų ir išlaidų analize. Šis metodas daugiau fokusuojasi į praeitį nei atsižvelgia į ateities planus. Tai reiškia, kad naujas biudžetas yra atnaujintas ankstesnio biudžeto variantas, kuriame

atsižvelgiama į infliaciją ir numatomus veiklos pokyčius, ir kad būsimi biudžetai mažai keisis. Taip yra todėl, kad dauguma vietos valdžios institucijų veiklos rūšių nustatytos teisės aktais ir yra nuolatinio pobūdžio, todėl kartą į biudžetą įtrauktos išlaidos ilgą laiką nesikeičia. Kadangi šis biudžeto formavimo metodas orientuotas į praeitį, o ne į ateitį, gali trukdyti planuoti naujus projektus ir prisitaikyti prie besikeičiančių sąlygų.

- Nustatytų ribų, arba fiksuotų limitų, metodas. Šis metodas leidžia biudžeto rengėjams parengti sektorių išlaidų sąmatas, atsižvelgiant į iš anksto žinomų išlaidų bendras sumas fiksuotas ribas arba limitus, kuriuos nustato savivaldybės taryba ir finansų komitetas, atsižvelgdami į planuojamų biudžeto metų pajamų prognozes.
- Siekiamų rezultatų, arba programinio biudžeto, sudarymo metodas. Šio biudžeto sudarymo metodo esmė yra programų tikslų ir rezultatų orientavimas, siekiant užtikrinti, kad planuojamos išlaidos atitiktų numatytus programų tikslus ir rezultatus. Biudžetas yra suskirstytas į programines sritis, o iš atsakingų administracijos skyrių reikalaujama parengti konkrečius veiklos planus. Tai yra metodas, kuris tiesiogiai susijęs su planavimu, o ne su praeities duomenų analize. Kadangi šis metodas orientuotas į tikslus ir rezultatus, jis veiksmingesnis, kai savivaldybėje yra gerai veikianti strateginio valdymo sistema, kuri sugeba greitai prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių ir reaguoti į pokyčius. Tačiau reikia paminėti, kad programinio biudžeto sudarymas gali reikalauti didelių išlaidų rengiant biudžetinius projektus. Dauguma Lietuvos savivaldybių šiuo metu taiko tradicinį programinio biudžeto sudarymo metodą, siekiant efektyviau paskirstyti išteklius ir geriau įgyvendinti savivaldybės plėtros prioritetus.
- Kritinių dydžių, arba pokyčių planavimo, metodas. Naudojant šį metodą, siekiama suteikti prioritetą naujoms veikloms ir jų finansavimui, išlaikant stabilų finansavimą esamoms, jau vykdomoms veikloms. Savivaldybės biudžeto projektas rengiamas atsižvelgiant į paraiškas, kurias pateikia tarybos komitetai ir kitos tarnybos. Šios paraiškos apima konkrečias veiklas, jų prioritetus ir reikiamą finansavimą. Finansų komitetas remiasi šiomis paraiškomis rengdamas savivaldybės biudžeto projektą, kuris pateikiamas svarstyti. Tai yra procesas, kai atliekama detali savivaldybės finansų planavimo ir asignavimo analizė, siekiant tikslingiausio ir efektyviausio viešųjų lėšų paskirstymo.
- „Nulinio biudžeto sudarymo metodas. Taikant šį biudžeto formavimo metodą reikia nuolat peržiūrėti ir tobulinti savivaldybių programas, kad būtų galima veiksmingai paskirstyti išteklius ir išvengti nereikalingų išlaidų. Biudžetas sudaromas blokais, kurio dydžiai priklauso nuo savivaldybės veiklos sektorių poreikių ir politinių sprendimų. Tačiau dėl savo išteklių naudojimo sąnaudų nėra labai dažnai taikomas.

Galima teigti, kad biudžeto valdymas yra ilgalaikis procesas, pradedant nuo biudžeto sudarymo ir baigiant kontrolės etapu, kuris reikalauja nuolatinio stebėjimo ir atsakomybės, laikantis visų biudžeto rodiklių. Tačiau, siekiant sėkmingai veikti sparčiai kintančioje aplinkoje, būtina taikyti lankstesnes ir efektyvesnes biudžeto valdymo strategijas. Tai reiškia, kad savivaldybės turi nuolat tobulinti savo biudžeto valdymo procesus, siekdamos greitai prisitaikyti prie besikeičiančių rinkos sąlygų, ir efektyviai valdyti savo finansus.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad savivaldos institucijų finansų valdymo procesas apima savivaldybės vykdomosios valdžios biudžeto sudarymą, tvirtinimą vietos savivaldos tarybos sprendimu, jo vykdymą ir vertinimą. Savivaldybės savo veikloje vadovaujasi teisės aktuose nustatytais biudžeto formavimo principais ir metodais, atitinkančiais jų poreikius ir tikslus, siekiant didesnio skaidrumo, atvirumo ir sąžiningumo, piliečių dalyvavimo ir atsakomybės lygio. Savivaldybių biudžetų asignavimų

valdytojai privalo nustatytas programas vykdyti ir skirtus asignavimus naudoti teisėtai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Svarbi biudžeto valdymo proceso dalis yra kontrolė, kai stebimi ir vertinami finansiniai rezultatai, priimami koreguojantys sprendimai ir užtikrinama patvirtinto biudžeto lėšų naudojimo atitiktis, leidžianti savivaldybei efektyviai ir atsakingai valdyti savo finansus ir pasiekti numatytus tikslus bei uždavinius.

1.2. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolė

Finansų kontrolė yra esminė viešųjų ir privačiųjų finansų valdymo skaidrumo, teisėtumo ir efektyvumo užtikrinimo priemonė. Ji padeda užtikrinti finansinių išteklių valdymą pagal aktualius teisės aktus ir nustatytus standartus, apsaugoti nuo piktnaudžiavimo, tinkamai apskaityti ir naudoti pagal paskirtį, kartu prisidedant prie šalies ekonomikos stiprinimo ir visuomenės gerovės didinimo (Daujotaitė ir kt., 2015).

1.2.1. Finansų valdymo kontrolės samprata ir rūšys

Kontrolė / auditas yra viena seniausių ir svarbiausių veiksmingo valdymo funkcijų. Istoriskai privačiame sektoriuje auditas buvo susietas su šiuolaikinių kapitalo rinkų plėtra (Flesher, Previts ir Samson, 2005). Šį ryšį patvirtino audito sektoriaus raida pokomunistinėse šalyse (Mennicken, 2010). Autoriai Ferry'is ir Midgley'is (2021), Funnell'is (2007), Funnell'is ir Dewar'as (2017), Midgley'is (2019) teigia, kad viešajame sektoriuje audito ištakos yra senesnės ir susijusios su nuolatiniu valstybės ir konstitucinės valdžios priežiūros vystymu. Vakarų Europos valstybinio audito institucijos įkurtos daug anksčiau nei Lietuvoje. Seniausios institucijos, kurias galima laikyti audito pradininkėmis, yra Paryžiaus apskaitos rūmai, Anglijos nacionalinė audito institucija (Pollitt ir Summa, 1997) ir Nyderlandų audito institucija (Jurgutis, 1938), tačiau apie audito, kokį žinome šiandien, poreikį pradėta kalbėti tik atkūrus nepriklausomybę. Igaliojimų audito institucijų funkcijos keitėsi per visą istoriją ir nuo XIII iki XX a. tebevaidino svarbų vaidmenį užtikrinant viešojo administravimo atskaitomybę (Daujotaitė, Puškorius ir Tarakavičiūtė, 2012). Kapitalo rinkų reikalavimai privačiame sektoriuje ir didesnė atskaitomybė dėl valstybės lėšų panaudojimo viešajame sektoriuje lėmė, kad auditas įgavo vis didesnę gero valdymo vaidmenį (Ferry, Ruggiero ir Midgley, 2022).

Mokslinėje literatūroje įvairiai interpretuojama kontrolės žodžio sąvoka. Autoriai Daujotaitė ir kt. (2015) žodį „kontrolė“ apibrėžia kaip siekį ką nors tikrinti ir prižiūrėti, o Buškevičiūtė (2015) šį apibrėžimą papildė stebėjimu. Bivainis (2018) kontrolę apibūdina kaip faktinės situacijos palyginimą su numatyta, siekiant užtikrinti veiklos atitikimą planuotajai. Tarptautiniai audito standartai (2013) nurodo, kad kontrolė yra priemonė, kurią naudoja vadovai ir kitos suinteresuotosios šalys, siekdamos užtikrinti rizikos valdymą, nustatytų tikslų ir uždavinių įgyvendinimą.

Liukinevičienė ir Jokubauskienė (2021), Oržekauskas ir Šmaižienė (2009) teigia, kad vertinimo, stebėsenos, kontrolės ir audito sąvokos yra panašios. Liukinevičienė ir Jokubauskienė (2021) pažymi, jog „dažnai *audito* sąvoka yra vartojama kaip *kontrolės* sinonimas“ (p. 59).

Pasak Oržekausko ir Šmaižienės (2009), auditas, kaip kontrolės priemonė, skatina viešojo sektoriaus plėtrą ir pažangą, aktyvina organizacijų veiklą, skatina geresnį valdymą.

Autorių Daujotaitės (2002), Segalovičienės (2011), Mackevičiaus ir Daujotaitės (2011a) teigimu, atlikto audito rekomendacijos valstybės ir savivaldybių organizacijoms suteikia galimybę pagerinti savo veiklos našumą ir sėkmingiau vykdyti įsipareigojimus, užtikrinti finansinę atsakomybę ir išlaikyti

finansinę drausmę, padidinti valdymo sistemos efektyvumą, sustiprinti vidaus kontrolės mechanizmą organizacijoje, gerinti finansinių duomenų tikslumą ir buhalterinę apskaitą, kitus veiksmus ir priemones, skirtas organizacijos efektyvumui ir skaidrumui didinti. Šios rekomendacijos padeda organizacijoje tobulinti veiklą ir pasiekti geresnių rezultatų.

Kontrolės sąvokos interpretacijos rodo, kad svarbu nustatyti aiškius kontrolės tikslus, kurie atitiktų organizacijos tikslus ir būtų pritaikyti atitinkamai veiklos rūšiai. Galima teigti, jog tinkama kontrolė apima nuolatinį stebėjimą ir grįžtamąjį ryšį, kuris padeda identifikuoti problemas ir trūkumus, taip pat skatina tobulinimo ir gerinimo procesą.

Pasak Daujotaitės ir kt. (2015), „bendruoju požiūriu kontrolės objektu galima laikyti visą valstybės finansų sistemą“ (p. 12). Tai reiškia, kad kontrolės objektas apima visus finansinius veiksmus, vykdymus, įskaitant biudžeto formavimą ir vykdymą, finansų valdymo institucijų veiklą, mokesčių rinkimą, sąnaudų kontrolę ir pan. Autoriai teigia, kad valstybės finansų sistema yra nevienalytė, apima įvairius piniginius santykius, ir dėl jų susidarantį skirtingų subjektų piniginius srautus. Siekiant įvertinti šių santykių gaunamą finansinį rezultatą, būtinas toks kontrolės mechanizmas, kad būtų galima tinkamai įvertinti ir panaudoti. Galima teigti, kad finansų kontrolė valstybės lygmeniu apima per ekonominius piniginius santykius su valstybe, įmonėmis, organizacijomis ar asmenimis atsirandančių piniginių išteklių patikrinimą ir priežiūrą.

Matusevičius (2004) teigia, kad finansų kontrolė susijusi su trimis pagrindiniais aspektais: kontroliuojama, kaip valstybės institucijos laikosi programinio biudžeto principų; kaip yra taikomos vidaus kontrolės priemonės, kad būtų užtikrintas tinkamas biudžeto valdymas; kaip atliekama finansų apskaitos, ataskaitų ir atskaitomybės kontrolė.

Levišauskaitė ir Rūškys (2003) išskiria tokias viešųjų finansų kontrolės sritis: įvertinama teisės aktų laikymasis, stebima, kaip paskirstomi ir perskirstomi bendrojo vidaus produkto ir nacionalinių pajamų ištekliai, tikrinamas biudžeto sudarymas ir vykdymas, išteklių panaudojimo efektyvumas, organizacijų finansinė būklė ir kt. valstybės ekonominiai procesai.

Daujotaitė ir kt. (2015) pažymi, kad pagrindiniai finansų valdymo kontrolės sistemos tikslai – užtikrinti, kad būtų remiamasi finansinius santykius reglamentuojančiais teisės aktais, laiku ir visiškai įvykdyti finansinius įsipareigojimus ir kontroliuoti įmonių, organizacijų, biudžetinių sistemų, mokesčių institucijų ir bankų finansinių operacijų tinkamumą.

Galima daryti išvadą, kad pakankama viešųjų finansų kontrolė skirta užtikrinti tinkamą valstybės finansų valdymą, teisės aktų, reglamentuojančių finansinius santykius, laikymąsi ir stebėti, kaip kaupiami, skirstomi ir naudojami valstybiniai piniginiai fondai.

Mokslinėje literatūroje autoriai finansų valdymo kontrolę skirsto pagal tam tikrus metodus ir įvairius požymius. Autoriai Daujotaitė ir kt. (2015) išskiria šiuos su finansų kontrolės sritimi susijusius metodus:

- priežiūra – stebėjimas, kuris apima susipažinimą su kontrolės subjekto veiklos ir finansine padėtimi;
- patikrinimas – kontrolės procesas, kai atliekami veiksmai, susiję su subjekto finansine veikla;
- ištyrimas – veiksmų rinkinys, skirtas ištirti atskiras veiklos finansines sritis ir tiriama daugiau rodiklių nei paprastai;

- analizė – kontrolės procesas, kai atliekamos analitinės procedūros;
- revizija – kontrolės procedūra, kuri atliekama organizacijoje, tikrinant visus dokumentus ir siekiant nustatyti ataskaitų teisingumą ir veiklos teisėtumą;
- atliekant auditą vertinama finansinėse ir veiklos ataskaitose pateikta informacija, siekiant pareikšti teisingą nuomonę apie audituojamą objektą.

Be šių metodų, kai kurie autoriai finansų kontrolę skirsto pagal įvairius požymius. Pasak autorių Daujotaitės ir kt. (2015), finansų valdymo kontrolė klasifikuojama pagal tokius požymius, kurie skirstomi į atitinkamas rūšis (žr. 1 lentelę).

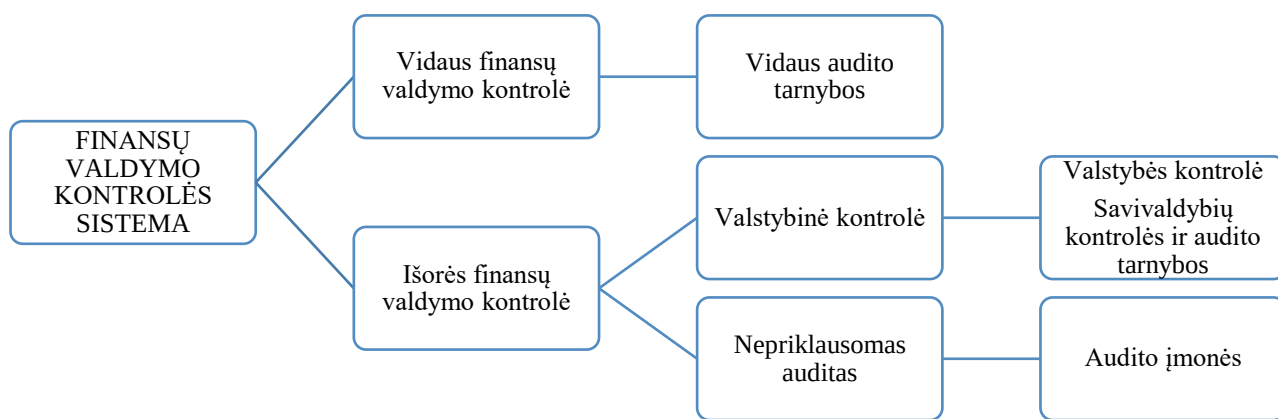
1 lentelė. Finansų valdymo kontrolės rūšys (Daujotaitė ir kt., 2015)

Požymiai	Rūšys
<i>Pagal „finansų kontrolę vykdančius subjektus“ (p. 15)</i>	valstybinė (vykdoma valstybinės valdžios ir valdymo institucijų pagal kompetenciją)
	vidaus tvarkos kontrolė (vykdoma organizacijose)
	visuomeninė (vykdoma atskirų asmenų ar specialistų grupių)
	nepriklausoma (vykdoma specializuotų audito įmonių)
<i>Pagal finansų kontrolės objektą ir laiką</i>	išankstinė (įspėjamoji)
	einamoji (operatyvioji)
	paskesnė
<i>Pagal kontrolės duomenų apimtį ir lygį“ (p. 15)</i>	„patikrinimas – visos ūkinės ir finansinės veiklos dokumentacijos tikrinimas per visą tikrinamąjį laikotarpį“ (p. 17)
	„kompleksinis – kompleksas tarpusavyje susijusių gamybinės, finansinės, ūkinės veiklos elementų; gali dalyvauti skirtingų profilių specialistai“ (p. 17)
	„teminis – atliekamas tada, kai tikrinamos atskiros įmonės ar organizacijos veiklos kryptys“ (p. 17)
	„dalinis – numatytos tikrinti dokumentacijos ribotu laikotarpiu patikrinimas“ (p. 17)
<i>Pagal finansų „kontrolės pagrindą ir paskyrimo būdą“ (p. 15)</i>	„privaloma (vykdoma remiantis atitinkamais įstatymais)“ (p. 17)
	„pasirenkamoji (remiantis konkretaus subjekto užsakymu ir jo iniciatyva)“ (p. 18)
<i>Pagal kontrolės duomenų lygį</i>	„vientisa – tikrinami visi dokumentai ir materialinės vertybės“ (p. 18)
	„atrankinė – tikrinamas ne visas objektas, o jo dalis“ (p. 18)

Pasak Lakio (2007), įvairūs literatūroje minimi požymiai laikytini nereikšmingais, nes jie neturi įtakos finansų kontrolės organizavimui arba naudojamiems testams ir procedūroms. Autorius finansų valdymo kontrolę audito kontekste skirsto pagal šiuos, jo teigimu, svarbiausius „požymius:

- pagal institucinę priklausomybę;
- pagal funkcijas“ (p. 15).

Autoriai Daujotaitė ir kt. (2015), Lakis (2007) teigia, kad finansų valdymo kontrolės pobūdis priklauso nuo ją atliekančios organizacijos, todėl svarbiausias skirstymo į kategorijas požymis yra institucinė priklausomybė. Finansų kontrolę vykdo įvairios organizacijos ir asmenys skirtingais tikslais ir kartu sudaro nepriklausomų ryšių finansų kontrolės sistemą. Kiekviena jos grandis yra atsakinga už savo užduotis ir veikia savarankiškai (žr. 3 pav.).



3 pav. Finansų kontrolės vykdomo sistema (Daujotaitė ir kt., 2015; Lakis, 2007; Liukinevičienė ir Jokubauskienė, 2021)

Svarbu pabrėžti, kad skiriamos dvi pagrindinės subjektų grupės: išorės kontrolę vykdančios grupės ir vidaus kontrolę vykdančios grupės (Daujotaitė ir kt., 2015; Lakis, 2007; Liukinevičienė ir Jokubauskienė, 2021; TAAIO, 2019a). Šioms skirtingoms grupėms priklausančios organizacijos pasižymi savitomis ypatybėmis. Pagrindinis išorinę kontrolę vykdančios grupės bruožas yra tas, kad finansinė kontrolė vykdoma nepavaldaus subjekto atžvilgiu. Vidinė kontrolė yra priešinga išorinei kontrolei, kurios pagrindinis bruožas yra subjekto ir objekto pavaldumo ryšys. Todėl vidaus kontrolė yra neatskiriama organizacijos valdymo struktūros dalis. Visi subjektai vykdo atitinkamas finansų valdymo kontrolės funkcijas. Valstybės kontrolė – atlieka viešojo sektoriaus finansinės veiklos auditus ir turto panaudojimo kontrolę; departamentų kontrolė – atlieka vidaus auditą; nepriklausoma finansų kontrolė – atlieka nepriklausomą auditą (Daujotaitė ir kt., 2015; Lakis, 2007; Liukinevičienė ir Jokubauskienė, 2021).

Pagal 3 pav. pateiktą informaciją galima teigti, kad išorės auditą sudaro nepriklausomas, valstybinis ir savivaldybių auditai. Nepriklausomą auditą vykdo nepriklausomo audito įmonės, nepriklausomi auditoriai, kurie pagrindinį dėmesį skiria finansinių ataskaitų auditavimui. Valstybinį auditą atlieka Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas ir kitos valstybės institucijos. Valstybinio audito tikslas yra padėti valstybei valdyti ir naudoti turimus išteklius, daryti teigiamą įtaką „valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui“ (Daujotaitė ir kt., 2015, p. 24). Su savivaldybės administracijos ir jos valdymo veikla tiesiogiai siejasi dvi kontrolės institucijos – savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, atliekanti išorės finansinį, atitikties ir veiklos auditus, bei savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba, atsakinga už vidaus auditą (Liukinevičienė ir Jokubauskienė, 2021).

Savivaldybių išorės auditas Lietuvoje, pasak Liukinevičienės ir Jokubauskienės (2021), labai svarbus elementas viešojo sektoriaus subjektų audito sistemoje, apimantis visų šalies savivaldybių veiklą. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba yra institucija, prižiūrinti, „ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai“ (LRS, 2022, p. 2).

Vidaus auditą atlieka organizacijos vidaus audito tarnybos specialistai, taip pat ir nepriklausomi auditoriai, kurie pagrindinį dėmesį skiria valdymo ir veiklos auditavimui. Vidaus audito tikslas yra padėti siekti organizacijos tikslų, „sistemiškai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą, vidaus kontrolę, įmonės valdymo procesų veiksmingumą“ (Daujotaitė ir kt., 2015, p. 54).

Savivaldybių vidaus auditą vykdo centralizuotos vidaus audito tarnybos. Jos yra savivaldybės administracijos struktūros padalinys ir pavaldžios bei atskaitingos savivaldybės administracijos direktoriui. Centralizuotos vidaus audito tarnybos vykdo savivaldybės administracijos ir savivaldybės valdomų subjektų vidaus auditus, tirdamos ir vertindamos jų veiklos, rizikos valdymą ir vidaus kontrolę.

Autoriai Mackevičius (2001), Daujotaitė ir kt. (2015), Lakis (2007) finansų valdymo kontrolę pagal funkcijas skirsto į finansinį, veiklos, valdymo ir socialinį auditus. Lakis (2007) dar išskiria atitikties ir informacijos patikimumo auditus. Šis autorius pažymi, kad atitikties, informacijos patikimumo, valdymo bei socialiniai auditai nėra visuotinai naudojami, jie atliekami tikrinant konkrečią veiklą. Atitikties auditai atliekami siekiant patikrinti, ar įmonės laikosi įstatymų, įvairių standartų ir taisyklių reikalavimų. Informacijos patikimumo auditai atliekami, siekiant patikrinti, ar kitų asmenų pateikta informacija yra tiksli. Valdymo auditais siekiama įvertinti valdymo kokybę, valdymo modelių veiksmingumą, vadovų profesinę kompetenciją ir valdymo tobulinimo priemones. Socialiniai auditai apima organizacijos gamtinės aplinkos, jos veiksmų, gamybos ir gamtos darnos, saugios darbo aplinkos ir išteklių racionalaus naudojimo tikrinimą. Johnsen'as (2019) teigia, kad viešajame sektoriuje atliekamas auditas apima tokias veiklas, kaip finansinis, atitikties ir veiklos auditai. TAAIO (2019b) tarptautiniuose aukščiausiųjų audito institucijų standartuose, LRS (2020), LR Valstybės kontrolės įstatyme taip pat išskiria trijų rūšių auditus: finansinį, veiklos ir atitikties. TAAIO (2019a) Limos deklaracijoje išskiriami „finansų valdymo ir apskaitos teisėtumo ir taisyklingumo auditas“ bei veiklos auditas (p. 8). Liukinevičienės ir Jokubauskienės (2021) teigimu, „finansinis auditas visais atvejais apima ir teisės aktų laikymosi tikrinimą“, todėl „teisėtumo ir taisyklingumo auditą galima priskirti prie finansinio audito“ (p. 60). Galima teigti, kad mokslinėje literatūroje dominuoja išskiriamos trys auditų rūšys: finansinis, veiklos ir atitikties auditai.

Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos taip pat vykdo išorės finansinius, veiklos bei atitikties auditus savivaldybės administracijos padaliniuose, savivaldybės valdomose struktūrose ir įmonėse, laikantis jų veiklą reglamentuojančių LR vietos savivaldos įstatymo, tarptautinių audito standartų, LR Valstybės kontrolės patvirtintos metodikos bei kitų teisės aktų.

Lakis (2007) pabrėžia, kad finansinį ir veiklos auditą galima laikyti universaliais ir tik šiuos auditus galima išskirti pagal funkcinis požymius. Daujotaitė ir kt. (2015) nurodo pagrindinį finansinio audito tikslą – nustatyti, ar viešojo subjekto finansinės atskaitos teisingai atspindi to subjekto finansinę būklę, ir ar jos parengtos vadovaujantis visuotinai pripažintais apskaitos principais ir taikomais įstatymais. Tai reikalauja, kad auditorius gautų pakankamai tinkamų audito įrodymų, leidžiančių įvertinti, ar subjekto finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos bei pareikšti apie tai nuomonę. (TAAIO, 2020). Daujotaitė ir kt. (2015) apibrėžia pagrindinį veiklos audito tikslą – įvertinti, ar audituojamo subjekto veikla yra efektyvi, ekonomiška, veiksminga ir nustatyti tobulinimo galimybes. Atliekant veiklos auditus vertinama veikla, nustatoma, ar efektyviai naudojami finansiniai, materialiniai ir darbo ištekliai, ieškoma būdų, kaip pagerinti veiklos efektyvumą ir kokybę bei sumažinti išlaidas. Lakis (2007) pastebi, kad sunku būtų įvertinti kontrolės metodų kokybę ir veiksmingumą, nesiejant jų su audituojama veikla, ir tik atlikus veiklos auditą galima nustatyti vadovybės sprendimų pagrįstumą.

Apibendrinant galima teigti, kad tinkama finansų valdymo kontrolė užtikrina patikimą viešųjų finansų valdymą, finansinių santykių reguliavimą, reglamentuojančių teisės aktų laikymąsi ir stebi viešųjų lėšų kaupimą, paskirstymą bei panaudojimą. Svarbiausi finansų valdymo kontrolės požymiai klasifikuojami

pagal institucinę priklausomybę ir funkcijas. Pagal subjektų priklausomybę išskiriamos dvi pagrindinės finansų kontrolę atliekančios grupės – išorės ir vidaus kontrolę vykdančys subjektai. Pagal funkcinį požymį kontrolė skirstoma į finansinį, veiklos ir atitikties auditus. Su savivaldybės administracijos ir jos valdymo veikla tiesiogiai siejasi savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, atliekanti išorės finansinį, veiklos ir atitikties auditus, bei savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba, atsakinga už vidaus auditą.

1.2.2. Vidaus kontrolės sistemos

Efektyvi vidaus kontrolė yra nepakeičiama organizacijų valdymo priemonė. Dėl nuolatinių rinkos pokyčių keičiasi ir vidaus kontrolės požiūris. Ji neapsiriboja grynai finansiniu aspektu, bet apima ir svarbius kontrolės valdymo procesus, kurie padeda organizacijoms pasiekti numatytus tikslus ir valdymo riziką (Lipaj ir Drejeris, 2018). Autoriai teigia, kad vidaus kontrolės sistema dar 1930 m. apibrėžta kaip koordinuotas procesas, apimantis atskaitomybės sistemų ir susijusių administracinių procedūrų derinimą, siekiant užtikrinti, kad vieno darbuotojo vykdomas darbas būtų kontroliuojamas kitų darbuotojų. Šis apibrėžimas buvo vienas pirmųjų, kuriame pripažinta vidaus kontrolės svarba sukčiavimui identifikuoti ir prevencijai. Lipaj'is ir Drejer'is (2018) pažymi, kad nuo XX a. vidurio vidaus kontrolė tapo organizacine ir koordinavimo funkcija. 2 lentelėje atsispindi vidaus kontrolės sistemos samprata, kurią toliau plėtojo ir analizavo įvairių šalių mokslininkai.

2 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos apibrėžimai

Vidaus kontrolės apibrėžimai	Šaltinis
Vidaus kontrolė – tai procesas, skirtas suteikti pagrįstą užtikrinimą dėl veiklos, atskaitomybės ir atitikties tikslų, kuriam įtaką daro organizacijos valdyba, vadovybė ir kt. darbuotojai, pasiekimo.	Herz, Monterio ir Thomson (2017)
Vidaus kontrolė – tai procesas, kuris užtikrina tinkamą veiklos planavimą, organizavimą ir stebėjimą visoje organizacijoje ir jos padaliniuose, siekdama įgyvendinti numatytus tikslus ir gerinti veiklos rezultatus.	King (2011)
Vidaus kontrolė – nustatyta organizacijos vadovybės kontrolės sistema, skirta užtikrinti, kad veikla būtų vykdoma tinkamai, laikantis įmonės strategijos, turtas būtų apsaugotas, turtas naudojamas pagrįstai, o apskaitos dokumentai būtų išsamūs ir tikslūs.	Lakis (2007)
Vidaus kontrolė – tai nemateriali valdymo priemonė arba procesas, kurį sudaro nuoseklus ir suderintas metodų ir priemonių rinkinys, skirtas valdyti verslo aplinką ir kontroliuoti procesus bei riziką, susijusią su valdymo informacija.	Bičiulaitis (2001)
Vidaus kontrolė – tai organizacijos vadovų nustatytas procesas, skirtas užtikrinti įmonės valdymo politikos ir tikslų įgyvendinimą.	Kanapickienė ir Ramzutė (2009)
Vidaus kontrolė – tai suderintų būdų ir priemonių sistema, skirta viešiesiems procesams ir valdymo informacijai būdingai rizikai valdyti.	Daujotaitė ir kt. (2015)
Vidaus kontrolė yra kompleksinė sistema, kuri apima įvairias priemones, taisykles ir normas, skirtas užtikrinti įmonės verslo politikos ir ūkinių procesų efektyvumą bei tikslų pasiekimą.	Mackevičius (2001)

Vidaus kontrolės apibrėžimai	Šaltinis
Vidaus kontrolė – „kompleksinis procesas, kurį įgyvendina vadovybė bei darbuotojai“ (Bendradarbiavimo komitetas, 2014, p. 4), skirtas nustatyti riziką ir suteikti pakankamą užtikrinimą, kad bendrieji organizacijos tikslai būtų pasiekti laikantis jos misijos: - vykdytų savo veiklą tvarkingai, ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir etiškai; - vykdytų atskaitomybės įsipareigojimus; - vadovautųsi galiojančiais teisės aktais; - užkirstų kelią, kad nebūtų prarasti, sugadinti, netinkamai panaudoti ištekliai.	Bendradarbiavimo komitetas (2014), TAAIO (2004)
Vidaus kontrolės sistema, už kurią atsako organizacijos vadovas, skirta užtikrinti organizacijos veiklos strateginių veiklos planų vykdymą, veiklos veiksmingumą ir skaidrumą, efektyvumą ir ekonomiškumą, teisėtumą bei turto saugojimą, atskaitomybės patikimumą ir vientisumą, sutarčių patikimumą ir vientisumą, įsipareigojimų trečiosioms šalims laikymąsi ir rizikos veiksmų, susijusių su įsipareigojimų trečiosioms šalims laikymusi, valdymą.	LRS (2002).

2 lentelėje pateiktų vidaus kontrolės apibrėžimų lyginamoji analizė rodo, kad vidaus kontrolės sąvoka yra labai plati ir apima tiek privataus, tiek viešojo sektoriaus veiklą. Vidaus kontrolės samprata apibrėžiama įvairiai, daugiausia dėmesio skiriant vienam ar kitam aspektui, tačiau autoriai Kanapickienė ir Ramzūtė (2009), Lakis ir Giriūnas (2012) vieningai sutaria su pagrindiniu šios sąvokos apibrėžimu, kad vidaus kontrolė – tai verslo veiklos stebėjimas, tikrinimas, reguliavimas ir priežiūra, kas turi įtakos organizacijos valdymui ir veiklos rezultatams (Kanapickienė, 2008; Lakis ir Giriūnas, 2012). Vidaus kontrolė autorių King'o (2011), Herz'o ir kt. (2017) dažnai laikoma valdymo priemone, kurią vadovybė naudoja procesams kontroliuoti ir organizacijos tikslams pasiekti. Galima teigti, kad vidaus kontrolės sistema pajėgi užkirsti kelią vadovų ir personalo sukčiavimui įmonės veiklos procesuose, tokia sistema užtikrina numatytų tikslų įgyvendinimą, efektyvią veiklą, atitinkančią apskaitos principus, veiksmingą veiklos rizikos valdymą, tyčinių ir netyčinių klaidų skaičiaus mažinimą, vadovybės ir personalo sukčiavimo veiklos procesuose prevenciją.

Vienas esminių auditoriaus uždavinių yra tinkamai įvertinti organizacijos vidaus kontrolės sistemą. Kaip teigia Giriūnas ir Mackevičius (2013), tai dažnai tampa iššūkiu, nes vadovybė ir auditoriai paprastai turi skirtingą požiūrį į vidaus kontrolės sistemos elementus, įskaitant jų vertinimą. Mokslinėje literatūroje skiriasi pripažįstamų įvairių vidaus kontrolės elementų pavadinimai, skaičiai ir apibrėžimai. Altamuro ir Beatty'is (2010) pabrėžia, kad vidaus kontrolės sistema kaip vadybos funkcija turi didelę reikšmę organizacijoms, nes apima visus organizacijos veiklos aspektus, pradedant aukščiausiuoju vadovavimo lygiu ir baigiant struktūrizavimu bei darbuotojų elgesio kontrolės sritimi. Todėl organizacijos turėtų pasirinkti, kurie vidaus kontrolės sistemos valdymo aspektai joms svarbesni, ir tuo remtis nustatant svarbiausius vidaus kontrolės sistemos elementus. Vidaus kontrolės sistemą, kaip ir bet kurią kitą, sudaro įvairūs elementai. Mokslinėje literatūroje vidaus kontrolės sistemos elementus skirtingi autoriai išreiškia skirtingai, tačiau dažniausiai iš jų minimi kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmas, kontrolės procedūrų stebėseną.

Kontrolės aplinkos elementai – tai organizacijoje dirbančių žmonių sąmoningai įgyvendinamos kontrolės priemonės, sudarančios jos vidaus kontrolės aplinką. Tinkamai įgyvendinami kontrolės

aplinkos elementai užtikrina drausmę, struktūrą ir palankią atmosferą, kurie daro įtaką vidaus kontrolės kokybei (Bendradarbiavimo komitetas, 2014). Pagal autorių Herz'o ir kt. (2017) apibrėžtą COSO modelį kontrolės aplinką sudaro tokie komponentai „kaip sąžiningumas ir etinės vertybės, kompetencijos užtikrinimas, vadyba, vadovybės filosofija ir veiklos stilius, organizacinė struktūra bei įgaliojimų nustatymas ir atsakomybė“ (Giriūnas ir Mackevičius, 2013, p. 85).

Rizikos vertinimo komponentas apima finansinių ataskaitų patikimumą veikiančios organizacinės rizikos nustatymą, analizę ir valdymą. Organizacijai suformavus aiškiai apibrėžtus tikslus ir užtikrinus veiksmingą kontrolės aplinką, svarbu atlikti rizikos įvertinimą, siekiant savo misijos ir tikslų, kad galėtų tinkamai į ją reaguoti (Macintosh ir Quatrone, 2011). Rizikos įvertinimo elementai apima bendrus tikslus, proceso tikslus, rizikos nustatymą ir analizę bei pokyčių valdymą (Giriūnas ir Mackevičius, 2013).

Informacijos sistemos daugiausia dėmesio skiria veiksmingai kontrolei reikalingos informacijos šaltiniams bei kokybei, taip pat informacinėms sistemoms, naudojamoms šiai informacijai kurti ir pateikti (Patrick ir Fardo, 2009). Veiksminga informacija ir komunikacija yra labai svarbi organizacijos veiklos valdymui. Organizacijos vadovai turi būti informuojami pakankamai ir išsamiai, o svarbi informacija apie vidinę ir išorinę aplinką privalo būti patikima, tiksli ir pateikiama laiku (Pfister, 2009). Informacinėms sistemoms turėtų būti būdinga „informacijos kokybė ir komunikacijos efektyvumas“. (Giriūnas ir Mackevičius, 2013, p. 85).

Kontrolės veiklos elementas susijęs su ūkio subjekto priimta politika ir procedūromis, kuriomis siekiama užtikrinti, kad būtų imtasi tinkamų veiksmų rizikai, galinčiai kilti siekiant ūkio subjekto tikslų, šalinti (Herz ir kt., 2017). Todėl per vidaus kontrolės veiklą įgyvendinama strategija rizikai mažinti. Vidaus kontrolės procese turėtų būti įtraukti ekonomiškai efektyvūs taisomieji veiksmai, siekiant užtikrinti sėkmingą jų tikslų pasiekimą. (Dzingulevičienė ir Kustienė, 2010). Kontrolės veiksmų elementą sudaro tokie komponentai kaip nustatyta politika ir procedūros, užtikrinantys saugumą, efektyvių pokyčių valdymą, užtikrinantį veiklos tęstinumą, bei užsakomųjų paslaugų teikimą (Giriūnas ir Mackevičius, 2013).

Kontrolės stebėsenos elementas apibrėžiamas kaip elementas, kuriuo reguliariai vertinamas organizacijos vidaus kontrolės veiksmingumas ir kokybė (Shim, 2011). Tai apima vertinimą ir užtikrinimą, kad vidaus kontrolės procedūros yra veiksmingos ir atitinka nustatytus standartus, bei įgyvendinamų veiksmų stebėseną. Dėl nuolatinio vidaus kontrolės proceso kintamumo, pritaikomo prie organizacijos rizikos veiksnių ir dinamiškos aplinkos, yra svarbu nuolat stebėti šio proceso veiksmingumą, užtikrinant jo atitikimą tikslų, aplinkos, išteklių bei rizikos pokyčiams (Bendradarbiavimo komitetas, 2014).

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus kontrolė atlieka svarbų vaidmenį įmonėse ir jų valdymo sistemose. Mokslinė literatūra patvirtina, kad vidaus kontrolės sistema, būdama veiksminga ir tinkamai koordinuota su kitomis įmonės kontrolės sistemomis, daro teigiamą poveikį visoms kitoms įmonės kontrolės sistemoms. Tai patvirtina praktikų bendrą įsitikinimą, kad svarbu turėti veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, kad įmonė galėtų sėkmingai siekti vadovybės nustatytų strateginių tikslų ir konkuruoti rinkoje.

1.2.3. Finansinis auditas

Analizuojant mokslinę literatūrą pastebima, kad skirtingi autoriai pateikia skirtingus apibrėžimus, kurie orientuoti į tam tikrus audito aspektus ir sritis. Siekiant geriau išanalizuoti finansinio audito sąvoką, palyginami įvairių mokslininkų finansinio audito apibrėžimai (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Finansinio audito sąvokų apibrėžimai

Finansinio audito apibrėžimai	Šaltinis
Finansinis auditas reiškia patikrinimą ir suprantamas kaip išlaidų kontrolės forma, kuria tikrinamas konkretus dalykas.	Puškorius (2004)
Finansinis auditas yra procesas, per kurį auditorius peržiūri finansines ataskaitas ir pateikia savo nuomonę, kad šios ataskaitos yra parengtos pagal visus svarbius finansinės atskaitomybės reikalavimus.	Lakis ir Simonaitytė (2011)
Finansinis auditas yra objektyvus ir nepriklausomas procesas, kuriuo patikrinamos finansinės ataskaitos ir pateikiama nuomonė arba įvertinimas apie jų tikslumą, patikimumą ir teisingumą.	Mackevičius ir Raziūnienė (2011)
Finansinis auditas yra objektyvus procesas, kai renkami, sistemingai tvarkomi ir įvertinami įrodymai. Pagrindiniai šio proceso bruožai yra įrodymų rinkimas, metodiškumas ir objektyvumas.	Daujotaitė ir kt. (2015, p. 47)
Finansinis auditas – tai sudėtingas procesas, kai patikrinamos ūkio subjekto finansinės ataskaitos ir su jomis susijusi informacija bei pareiškiami nuomonė, ar finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą vaizdą.	Kustienė ir Vaičaitienė (2017)
Finansinis auditas – tai nuosekliai planuotas ir metodinis objektyvios informacijos kaupimo procesas, kai, vadovaujantis nustatytais kriterijais, tvirtinami arba paneigiami vadovybės finansinėse ataskaitose pateikti tvirtinimai ir remiantis gautais rezultatais pateikiama auditoriaus objektyvi išvada suinteresuotoms šalims.	Raziūnienė ir Adaškevič (2019).
Finansinis auditas – tai faktų tyrimas, kuriuo siekiama pareikšti nuomonę apie finansinių ir kitų dokumentų tikslumą ir teisingumą. Specialiai apmokyti asmenys, turintys tiesioginę prieigą prie informacijos, turi užtikrinti jos patikimumą ir naudingumą.	Gray, Manson ir Crawford (2019)
Finansinio audito procesas skirstomas į tris etapus: audito parengimas – audito planavimo ir organizavimo veiksmai, audito vykdymas – planuotų procedūrų vykdymas ir įrodymų rinkimas, audito ataskaita – išvados su pagrįstu patikiniu parengimas ir galutinės nuomonės apie įmonės finansinių duomenų analizės rezultatus pareiškimas.	Zhao ir Wang (2023)
Finansinis auditas – tai sistemingas ir struktūruotas objektyvių įrodymų apie finansinėse ataskaitose pateiktus teiginius gavimo ir vertinimo procesas, kuriuo siekiama nustatyti, ar finansinėse ataskaitose pateikti teiginiai atitinka finansinių ataskaitų standartus, ir pranešti apie rezultatus susijusioms šalims.	Committee on Basic Auditing Concepts (1973)
Finansinio audito – tai remiantis gautais pakankamai tinkamais įrodymais, audito nuomonės ar audito ataskaitos forma vartotojams pateikti pakankamą	TAAIO (2020)

Finansinio audito apibrėžimai	Šaltinis
užtikrinimą, kad finansinė atskaitomybė buvo parengta pagal galiojančius teisės aktus.	
Finansinis auditas yra nepriklausomas procesas, kai auditorius tikrina audituojamo subjekto finansines ataskaitas ir pateikia savo nuomonę pagal finansinių ataskaitų auditą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimus.	LRS (2016)
„Finansinis auditas – valstybinio audito tipas, kai vertinami audituojamo subjekto metinių ataskaitų rinkinių duomenys ir pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė“ (p. 1).	LRS (2020)

Iš pateiktų apibrėžimų matyti, kad daugelis yra jų sudėtingi ir apima skirtingus audito proceso aspektus, akcentuojant objektyvių įrodymų rinkimą, finansinių ataskaitų teisingumo tikrinimą ir atitikties nustatytiesiems kriterijams patvirtinimą ar paneigimą, nuomonės apie finansinių ataskaitų tikslumą, teisingumą, patikimumą pareiškimą suinteresuotiems vartotojams. Galima teigti, kad finansinės ataskaitos yra svarbiausias audito ir jos vartotojų informacijos šaltinis. Pastebima, kad finansinio audito sąvoka autorių labiau siejama su finansinių rezultatų vertinimu ir, autorių Gižienės ir Račelienės (2012) teigimu, kaip atskira audito rūšis, pagrįsta audito praktika bei teoriniais tyrimais. Vieni autoriai auditą tapatina su tikrinimu, kontrolės forma (Puškorius, 2004; Mackevičius ir Raziūnienė, 2011; Kustienė ir Vaičaitienė, 2017), kiti apibrėžia kaip nepriklausomą procesą (Mackevičius ir Raziūnienė, 2011; Kustienė ir Vaičaitienė, 2017; LRS, 2016, 2020), dar kiti pabrėžia patikimumo ir teisingumo svarbą (Mackevičius ir Raziūnienė, 2011; Kustienė ir Vaičaitienė, 2017; Gray'is et al., 2019), tikrinant audituojamą subjektą, kiti – sistemingą tikrinimą (Daujotaitė ir kt., 2015; Raziūnienė ir Adaškevič, 2019; Zhao ir Wang, 2023), kuris turėtų apimti audituojamo subjekto testavimą ir analizę.

Daujotaitė ir kt. (2015) nurodo tokias pagrindines finansinio audito proceso savybes, kaip įrodymų rinkimą, naudojamą metodologiją ir objektyvų įvertinimą. Autoriai teigia, kad įrodymų rinkimas atliekant auditą apima informacijos, reikalingos audituojamo subjekto pateiktų finansinių ataskaitų tikslumui patvirtinti arba paneigti, surinkimą. Raziūnienė ir Adaškevič (2019) pastebi, kad audito įrodymų savybės tiesiogiai veikia pakankamų, patikimų audito įrodymų gavimo procesą ir galutinį auditoriaus sprendimą dėl finansinių ataskaitų tikslumo ir teisingumo. Pasak Daujotaitės ir kt. (2015), metodologijos esmė ta, kad naudojamos išankstinės nustatytos metodikos, aiškos procedūros, siekiant užtikrinti rezultatų patikimumą, sistemingą, kokybišką audito vykdymą. Objektyvumas reiškia, kad ūkio subjekto finansinės būklės vertinimas turėtų būti objektyvus, t. y. turėtų būti atskleista tikroji ūkio subjekto būklė.

Finansinio audito apibrėžčių analizė parodo, kad svarbiausi audito proceso etapai yra įrodymų apie finansinėse ataskaitose pateiktus tvirtinimus rinkimas ir auditoriaus objektyvios išvados suinteresuotoms šalims pateikimas.

Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba [TAUSV] (2009a) 500-tajame TAS audito įrodymus apibrėžia kaip informaciją, „kuria remdamasis auditorius daro išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. Audito įrodymus sudaro apskaitos dokumentuose esanti informacija, kuria remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kita informacija“ (p. 4). 100-tajame TAS audito įrodymai apibrėžiami kaip kompleksinė informacija, kuri padeda auditoriui nustatyti, ar audito objektas atitinka numatytus kriterijus (TAAIO, 2019b). Mackevičius (2019) pabrėžia, kad audito įrodymai – tai iš vidaus ir išorės šaltinių surinkta, susisteminta informacija, kuri yra būtina tam tikroms išvadoms patvirtinti ar

paneigti ir auditoriaus nuomonei pagrįsti bet kuriame audito etape. Galima teigti, kad audito įrodymai gali būti gaunami iš įvairių vidaus (audituojamos organizacijos apskaitos duomenys) ir išorės šaltinių (kitų organizacijų duomenys), siekiant pagrįsti arba paneigti konkrečias išvadas.

Kustienė ir Vaičaitienė (2017) teigia, kad „auditoriaus nuomonė pateikiama juridinę galią turinčiame dokumente, vadinamame nepriklausomo auditoriaus išvada“ (p. 407). Audito išvada skirta finansinės atskaitomybės suinteresuotoms šalims, kurios finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją naudoja ekonominiams sprendimams priimti. Autorės nurodo, kad auditoriaus išvada turi patvirtinti finansinių ataskaitų naudotojams, kad ūkio subjekto finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, bei paaiškinti iškraipymo priežastis ir poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai. Auditoriaus išvadoje pareiškama nuomonė, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais aspektais rodo tikrą ir teisingą ūkio subjekto finansinę būklę ir kad finansinė atskaitomybė parengta pagal atitinkamus teisės aktus (Kustienė ir Vaičaitienė, 2017). Asare ir Wright'as (2012) pastebi, kad atsižvelgiant į pagrindinę auditoriaus pareigą – atstovavimą visuomenės interesams, ypač svarbu užtikrinti, kad parengtos audito išvados atitiktų tarptautinius bei nacionalinius reikalavimus, būtų pateikiamos aiškiai bei suprantamai visiems finansinių ataskaitų naudotojams. 700-tajame TAS pabrėžiama, kad siekiant pareikšti nuomonę apie tai, „ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“, auditorius turi nustatyti, ar turi „pakankamą užtikrinimą, kad finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos dėl apgaulės ar klaidos“ ir pateikti išvadą (TAUSV, 2015, p. 6). Kadangi auditoriai išvadas turi rengti, vadovaudamiesi TAS ir LR finansinių ataskaitų audito įstatymo nuostatomis, visose auditorių parengtose išvadose pateikiama vienoda informacija apie audituotas finansines ataskaitas, vadovybės atsakomybę už jas, auditoriaus atsakomybę ir nuomonės pastraipą, kurios turinys priklauso nuo atlikto audito rezultatų (Kustienė ir Vaičaitienė, 2017). TAS audito išvados skirstomos į nemodifikuotas – besąlyginę (teigiama) ir modifikuotas – „sąlyginę nuomonę, neigiama nuomonę ir atsisakymas pareikšti nuomonę“ (TAUSV, 2009b, p. 4).

Apibendrinant galima teigti, kad auditas yra nepriklausomas ir objektyvus procesas, kai renkami, sisteminami, įvertinami įrodymai ir audito išvadoje pareiškama nuomonė apie finansinių ataskaitų tikslumą, teisingumą ir patikimumą, kurios informaciją suinteresuoti vartotojai naudoja ekonominiams sprendimams priimti.

1.2.4. Veiklos auditas

Pasak Mackevičiaus ir Šalienės (2020), pirmosios mokslinės publikacijos apie veiklos vertinimą buvo skirtos įmonėms ir veiklos vertinimas savo pobūdžiu buvo panašus į socialinį auditą: XIX a. ir XX a. pr. pripažinta, kad įmonių socialinė atsakomybė turėtų būti tokia pat svarbi kaip ir ekonominė nauda. Nuo XX a. ketvirtojo dešimtmečio pabaigos iki šeštojo dešimtmečio pabaigos veiklos vertinimo sąvoka buvo suskirstyta į socialinių ir ekonominių kriterijų vertinimą. Veiklos auditui, kaip nepriklausomo audito formos, sukurti ir plėtrai didelę įtaką turėjo 1972 m. išleisti JAV Generalinio apskaitos įmonių audito standartai, įskaitant finansinį auditą, atitikties auditą ir ekonomiškumo, efektyvumo ir siekiamų rezultatų auditą. 1981 m. šiems auditams sukurti atskiri standartai. ISSAI 3000 buvo parengtas ir patvirtintas 2004 m. „Veiklos audito standartai ir gairės, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi ir 2016 m., 2019 m. su pakeitimais pervardinti į Veiklos audito standartus. 2010 m. patvirtinti ISSAI 3100 – Veiklos audito gairės: pagrindiniai principai, atnaujinti 2016 m. ir 2019 m. standartai pateikiami kaip gairės GUID 3910 – „Pagrindinė veiklos audito koncepcija“. 2016 m. patvirtintos ISSAI 3200 – Veiklos audito proceso gairės pakeistos į gaires GUID 3920 Veiklos audito

proceso gairės“ (Mackevičius ir Šalienė, 2020, p. 3). Autoriai pažymi, kad moksliskai aštuntajame dešimtmetyje buvo įtvirtinta, jog vieša veikla turėtų būti vertinama remiantis principu, susijusiu su ekonomiskumu, efektyvumu, rezultatyvumu.

Mackevičius ir Šalienė (2020) pastebi, kad Lietuvoje veiklos audito teorija pradėta nagrinėti tik beveik po dešimties metų nuo Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo, tačiau teisiškai veiklos audito koncepcija pirmą kartą išskirta 2002 m. įsigaliojusiame LR Valstybės kontrolės įstatyme siejama su ekonomiskumu, efektyvumu ir rezultatyvumu.

Veiklos audito koncepciją nagrinėjo daugelis autorių, įvardijantys įvairius jos aspektus. Šios sąvokos apibrėžčių panašumai ir skirtumai skirtinguose šaltiniuose apibendrinti 4 lentelėje.

4 lentelė. Veiklos audito apibrėžimai

Veiklos audito apibrėžimai	Šaltinis
Veiklos auditas – tai administracinės veiklos ir išteklių naudojimo ekonomiskumo, efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimas, siekiant audituojamos organizacijos tikslų.	Mackevičius (2001)
Veiklos auditas – „valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiskumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų šioms kriterijoms gerinti rengimas“ (p. 6).	Puškorius (2004)
Veiklos auditas (kartais vadinamas kainos ir kokybės santykio auditu) yra susijęs su organizacijos veiklos, sistemų bei procedūrų problemų efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimu, vadovaujantis galiojančiais valdymo standartais, administracinėmis taisyklėmis, reglamentais, gairėmis arba gerosios praktikos principais.	Mayne (2006)
„Veiklos auditas – vidaus auditorių atliekamas veiklos tikrinimas bei ekonomiskumo, efektyvumo ir veiksmingumo įvertinimas“ (p. 20).	Lakis (2007)
„Veiklos auditas – tai sisteminis, objektyvus vyriausybės programos ar jos veiklos pasiekimų ar procesų tikrinimas ir vertinimas, siekiant nustatyti jų ekonomiskumą, efektyvumą ar rezultatyvumą. Šis įvertinimas kartu su rekomendacijomis veiklai gerinti informuoja vadybininkus, ministrus ar įstatymų leidėjus, kurie yra atsakingi už rekomendacijų įgyvendinimą ar užtikrinimą, kad būtų atlikti koreguojantys veiksmai“ (p. 327).	Waring ir Morgan (2007)
Veiklos auditas įvardijamas kaip geriausios vertės auditas, kuris apima nuolatinį organizacijos veiklos tobulinimą, užtikrinant jos ekonomiskumą, veiksmingumą, efektyvumą ir geriausią kainos ir kokybės santykį bei siekiant padidinti vietos valdžios valdymo veiksmų skaidrumą ir atskaitomybę.	Arnaboldi ir Lapsley (2008)
Veiklos auditas – apima subjekto veiklos ir valdymo ekonomiskumo, efektyvumo, rezultatyvumo įvertinimą, siekiant pateikti rekomendacijas minėto subjekto veiklai gerinti.	Daujotaitė ir Mačerinskienė (2008)
„Veiklos auditas – tai audituojamos valstybės institucijos, įstaigos ar įmonės administracinės veiklos siekiant išsikeltų tikslų, taip pat darbo, materialinių, finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiskumo, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas“ (p. 11).	Aleliūnas ir Atkočiūnienė (2010)
„Veiklos auditas yra specifinė kontrolės funkcija; apima įvairių organizacijų, įvairių sričių tikrinimą ir vertinimą; veiklos sritys (finansiniai, žmoniškieji, materialieji, valdymo ir kiti ištekliai bei reiškiniai) tikrinamos ir vertinamos ekonomiskumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais; teikiamos rekomendacijos esamai situacijai gerinti“ (p. 36).	Mackevičius ir Daujotaitė (2011a)
Veiklos auditas apima veiksmus, kuriais vyriausybė siekia skatinti tokius veiklos aspektus, kaip efektyvumas, skaidrumas, atskaitomybė, atsakomybė ir patikimumas, taip pat kovoti su korupcija, didinti visuomenės pasitikėjimą bei užtikrinti, kad viešosios lėšos būtų naudojamos efektyviai ir veiksmingai visuomenės labui.	Morin (2011)
Veiklos auditas – nepriklausomas valstybės ir viešųjų organizacijų bei programų veiksmingumo ir efektyvumo tyrimas, naudojant auditą arba vertinimo metodiką, atsižvelgiant į ekonominį aspektą ir veiklos patobulinimą bei siekiant patvirtinti efektyvius veiklos pagerinimo sprendimus.	Reichborn-Kjennerud ir Johnsen (2011)

Veiklos audito apibrėžimai	Šaltinis
Veiklos auditas sutelkia dėmesį į konkrečius aspektus, užtikrinant skaidrumą ir sudarant sąlygas ateities prognozavimui. Veiklos auditas atlieka svarbų vaidmenį, subalansuojant politikos tikslų ir organizacijos veiklos rodiklių naudą bei riziką, ir gerinant organizacijų veiklos kokybę.	Knaap (2011)
Veiklos auditas – procesas, kuriuo vertinama audituojamo subjekto veikla, siekiant įvertinti pasiektų tikslų, taip pat išteklių, tokių kaip darbo, materialinių, finansinių ir kt. naudojimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.	Paukštienė (2012)
Veiklos auditas – tai viešojo subjekto programos ar veiklos rezultatyvumo ir efektyvumo bei ekonomiškumo ir efektyvaus išteklių naudojimo savo tikslams pasiekti ir veiklai vykdyti savarankiškas, nešališkas vertinimas.	Iatco, Ignat, Ungureanu ir Athes (2014)
Veiklos auditas siekia veiklą įvertinti 3E aspektais, vadovaujantis ekologijos normomis ir išlaikant praktišką požiūrį į politinių bei valdymo sprendimų poveikį dabartinėms ir ateities kartoms.	Irawan ir McIntyre-Mills (2016)
Veiklos auditas skirtas organizacijų veiklai, naudai ir poveikiui įvertinti. Veiklos auditoriai turi vertinti, ar politiniai sumanymai ir strategijos atitinka aktualias socialines problemas ir atspindi susirūpinimą suinteresuotųjų šalių.	Rosa ir Morote (2016)
Veiklos auditas yra priemonė, skirta sustiprinti atskaitomybę, kuri gali turėti įtakos plačių politinių diskusijų vystymuisi, teikti politines konsultacijas vyriausybei ir rekomendacijas, kaip viešojo administravimo institucijos galėtų pagerinti savo veiklą.	Raudla Taro, Agu ir Douglas (2016)
Veiklos auditas yra kontrolės priemonė, padedanti užtikrinti, kad ištekliai būtų naudojami racionaliai ir siekiant rezultatų, taip pat padedanti valdžios institucijoms stebėti, kaip jos naudoja išteklius pagal įstatymus ir savo įgaliojimus. Laukiami rezultatai gali būti tokie kaip gerovės gerinimas, finansinė būklė, tvarumas ir kt.	Scharaschkin ir McBride (2016)
Veiklos auditas – tai veikla, kuria prisidedama prie organizacijų veiklos ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo didinimo, o jo ataskaitose pateikiamos rekomendacijos dėl veiklos gerinimo. Veiklos auditai taip pat yra viešojo administravimo valdymo ir gerinimo priemonė, skatinanti audituojamas organizacijas atlikti būtinus veiksmus.	Torres, Yetano ir Pina (2016)
Veiklos auditas – tai įrankis, skirtas daryti įtaką politiniams sprendimams, padėti spręsti konkrečias problemas, suteikti audituojamoms organizacijoms galimybę imtis matomų veiksmų, teikiant rekomendacijas ir padėti suprasti priežastinius konkrečių politinių priemonių ir galimų disfunkcijų mechanizmus.	Desmedt, Morin, Pattyn ir Brans (2017)
Veiklos auditas – tai institucionalizuotos priemonės, padedančios nustatyti galimas grėsmes ir užtikrinti parlamento atskaitomybę, teikiant ataskaitas.	Reichborn-Kjennerud ir Vabo (2017)
Veiklos audito tikslas – užtikrinti teisėtumą, tobulinti viešąjį valdymą, būti svarbia demokratinės valdžios priežiūros dalis, veikti kaip įrankis ir institucinė priemonė, tikrinant tuos, kurie priima sprendimus ir leidžia išlaidas, siekti didinti atskaitomybę ir turėti įtakos politiniams procesams.	Adi ir Dutil (2018)
Veiklos auditas skirtas tirti ir vertinti organizacijos veiklą, suteikiant rekomendacijas ir patarimus dėl jos tobulinimo, rekomenduoti geriausią praktiką arba pateikti kitų panašių organizacijų geros praktikos pavyzdžių.	Pierre, Peters ir de Fine Licht (2018)
Veiklos auditas apibrėžiamas kaip keturių aspektų – efektyvumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir etiškumo – audito modelis.	Bringselius (2018)
Veiklos auditas – tai nepriklausoma ir nešališka veikla, kuri tiria ir vertina organizacijos veiklą ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir ekologinio tvarumo (4E) požiūriu pagal teisės aktus, standartus, gaires ir gerąsias praktikas, nustatyti tobulintinas sritis ir rekomenduoti konkrečius veiksmus, siekiant sukurti viešąją vertę.	Šalienė, Tamulevičienė ir Gaižauskas (2020)
Veiklos auditas – „specifinė kontrolės funkcija siekiant objektyviai vertinti viešojo sektoriaus subjektų veiklos, programų ir / ar sistemų funkcionalumą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, inicijuojant veiklos ir valdymo pažangą“ (p. 54).	Liukinevičienė ir Jokubauskienė (2021)
Veiklos auditas – nepriklausomas, patikimas, nešališkas organizacijos veikimo pagal ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo principus tyrimas, siekiant jos tobulėjimo.	Ferry et al. (2022)

Veiklos audito apibrėžimai	Šaltinis
Išsiplėtus audito apimčiai, efektyviam jo atlikimui būtina gilesnė auditorių ir audituojamųjų sąveika.	
„Veiklos auditas – patikimo finansų valdymo auditas, kuriuo siekiama patikrinti ir įvertinti, kaip ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai audituojami subjektai, vykdydami savo įgaliojimus, naudoja Bendrijos (šalies, įmonės, organizacijos ar įstaigos) lėšas“ (p. 8).	Europos auditorių rūmai (2007)
„Veiklos auditas – tai nepriklausomas, objektyvus ir patikimas valstybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ir organizacijų ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo vertinimas, siekiant nustatyti, ar galima pagerinti esamą padėtį“ (p. 8).	TAAIO (2019c)
„Veiklos auditas – valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veikla ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu“ (p. 2).	LRS (2020)
Veiklos audito esmė yra konstruktyviai skatinti ekonominį, rezultatų ir efektyvų viešąjį administravimą. Veiklos auditas yra būdas konstruktyviai vertinti esamą situaciją ir svarstyti, ar veikla vykdoma tinkamai ir teisingu būdu. Veiklos audito rezultatai paprastai apima rekomendacijas, skirtas gerinti veiklą ir padėti subjektui siekti geresnių rezultatų. Be to, veiklos auditas kaip prevencinė priemonė leidžia anksti identifikuoti galimas problemas, kurios gali turėti įtakos subjekto veiklai, užtikrinant didesnę atskaitingumą ir skaidrumą.	LR Valstybės kontrolė (2022)

Veiklos audito apibrėžčių analizė parodo, kad auditą reglamentuojančioje ir mokslinėje literatūroje pateikiami įvairūs siauresnio ir platesnio spektro veiklos audito apibūdinimai, tačiau autoriai vieningai sutaria dėl pagrindinių trijų veiklos audito sąvokos elementų, t. y. veiklos auditas apibūdinamas kaip audituojamos organizacijos veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo (veiksmingumo) patikrinimas ir vertinimas. Pagal pateiktas veiklos audito charakteristikas galima išsiskirti tokias pagrindines ypatybes: veiklos auditas yra specifinė kontrolės funkcija (Mackevičius ir Daujotaitė, 2011a), atliekant auditą nagrinėjamos ir vertinamos įvairios organizacijos veiklos sritys ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo, ekologijos (Šalienė, Tamulevičienė ir Gaižauskas, 2020), etikos (Bringselius, 2018)) požiūriais; dėl veiklos tobulinimo teikiamos rekomendacijos. Veiklos audito sąvokose mokslininkai akcentuoja viešojo valdymo, administravimo, politikos (Knaap, 2011; Irawan ir McIntyre-Mills, 2016; Rosa ir Morote, 2016; Raudla Taro et al., 2016; Desmedt et al., 2017, Adi ir Dutil, 2018), išteklių valdymo (Mackevičius, 2001; Aleliūnas ir Atkočiūnienė, 2010; Paukštienė, 2012; Iatco et al., 2014; Scharaschkin ir McBride, 2016), ekonomikos (Reichborn-Kjennerud ir Johnsen, 2011) aspektus, viešosios vertės kūrimo vertinimus, taip pat pabrėžia gerosios praktikos (Mayne, 2006; Pierre et al., 2018; Šalienė ir kt., 2020) bei dabartinius valdymo principus, skirtus veiklos rezultatams gerinti, skaidrumui didinti, atskaitomybei užtikrinti, korupcijai mažinti, visuomenės pasitikėjimui valdžia ir efektyviam viešųjų lėšų naudojimui visuomenės labui. Kaip svarbus veiklos audito aspektas autorių akcentuojamas viešosios vertės kūrimas (Arnaboldi ir Lapsley, 2008; Morin, 2011; Scharaschkin ir McBride, 2016; Irawan ir McIntyre-Mills, 2016; Šalienė ir kt., 2020; Mackevičius ir Šalienė, 2020).

Taigi, kaip matoma, nėra visuotinai pripažinto ir plačiai naudojamo veiklos audito apibrėžimo, ir tai yra dėl to, kad skiriasi organizacijų tikslai, veikla, valdymo struktūros. Tačiau autoriai Mackevičius ir Šalienė (2020), Šalienė ir kt. (2020) pastebi, kad yra bendrų aspektų bei analizuojamų ir vertinamų dalykų: veiklos auditas atliekamas vadovaujantis objektyvumo, nepriklausomumo, patikimumo principais; veiklos auditą sudaro keletas etapų, kuriuose nuosekliai atliekamos tikrinimo ir įvertinimo funkcijos; atliekant veiklos auditą išryškėja tikrintos veiklos problemos ir identifikuojamos jų priežastys; atliekant veiklos auditą vyksta tyrimas ir vertinimas, apimantis tris svarbius aspektus: išteklių ekonomiškumą, veiklos procesų efektyvumą bei gautų rezultatų ir poveikio veiksmingumą, įtraukiant ketvirtąjį aspektą – aplinkosaugą; veiklos auditas yra vertinimo procesas, kai kuriama pridėtinė viešoji vertė organizacijai, kurios esmė glūdi veiklos auditorių atliekamuose vertinimuose,

pateikiamose išvadose bei rekomendacijose veiklai tobulinti. Šalienė ir kt. (2020) pagrindiniu veiklos audito tikslu įvardija viešosios vertės didinimą, užtikrinant demokratinių vertybių – skaidrumo, atskaitomybės, pasitikėjimo, politikos priemonių atitikties realioms socialinėms problemoms, stiprinimą.

Galima teigti, kad veiklos auditas yra specifinė audito rūšis, reiškianti būtinybę atlikti išsamų tyrimą, aiškiai nustatyti tikslus, planuoti procedūras, pasirinkti tinkamus metodus ir kruopščiai analizuoti surinktus duomenis. Atliekant objektyvų, nepriklausomą, patikimą veiklos auditą nagrinėjamos ir vertinamos įvairios organizacijos veiklos sritys (ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas, ekologija), siekiant atskleisti problemas ir jų priežastis, susijusias su vertinamos veiklos procesais, bei inicijuoti veiklos valdymo tobulinimą. Pagrindinis veiklos audito tikslas – viešosios vertės didinimas, užtikrinant demokratinių vertybių – skaidrumo, atskaitomybės, pasitikėjimo, politikos priemonių atitikties realioms socialinėms problemoms – stiprinimą.

Veiklos audito koncepcijos analizė būtų nepakankama, jei nebūtų apsvarstyti visuotinai vadinami 3E jo struktūriniai aspektai – ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas. Veiklos audito elementai apibūdinami įvairiai. Mokslinėje literatūroje 3E elementai paprastai išsamiau aptariami nei tai numato TAAIO standartai.

TAAIO (2019c), apibūdindami ekonomiškumo principą, pabrėžia, kad išteklių sąnaudos turi būti kuo mažesnės, naudojami ištekliai turi būti tinkamo kiekio ir kokybės, už optimalią kainą ir laiku. Mackevičius ir Daujotaitė (2011b) ekonomiškumo sąvoką apibrėžia kaip maksimalų rezultato – produkto ar paslaugos kokybės – išlaikymą, minimaliai naudojant išteklius. Autoriai teigia, kad prekėms gaminti ir paslaugoms teikti naudojami įvairūs, skirtingai matuojami ištekliai, bet kiekvieną jų galima įvertinti pagal ekonomiškumo kriterijų. Autoriai pateikia taiklų ekonomiškumo apibūdinimą, pavadindami jį „gero šeimininkavimo“ standartu, kuris vertinamas sudėtingai. Daujotaitė ir Mačerinskienė (2008) 3E apibrėžtis pateikia orientuojantis į veiklos audito problemas. Autorės teigia, kad ekonomiškumas – tai, kai audituojamas subjektas mažiausiomis sąnaudomis gauna tinkamos rūšies, kokybės ir kiekybės išteklius; kai audituojamas subjektas valdo savo išteklius taip, kad sumažintų bendrąsias sąnaudas; kai viešosios intervencijos, susijusios su socialiniais ir ekonominiais poreikiais, gali būti suplanuotos ar įgyvendintos kitaip, kad sumažėtų sąnaudos. Arthur'as, Rydland'as ir Amundsen'as (2012) ekonomiškumą apibūdina kaip išlaidų taupymo politikos kūrimą. Šiame kontekste reikalaujama, kad audituojamas subjektas efektyviai valdytų savo išteklius, užtikrintų jų prieinamumą laiku, tinkamą kiekį ir kokybę, už optimalią kainą. Lakis ir Jaugelavičienė (2012) teigia, kad ekonomiškumo požiūriu nagrinėjant organizacijos veiklą, įvertinamas sunaudojamų išteklių minimizavimas išlaikant tinkamą produktų ir paslaugų kokybę (cit. iš Mackevičius ir Šalienė, 2020). Pasak Scharaschkin'o ir McBride (2016), ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimas atliekamas pagal kainos ir kokybės santykį, t. y. pagal optimalų išteklių panaudojimą suplanuotiems rezultatams pasiekti.

TAAIO (2019c) teigia, kad efektyvumo principas susijęs su turimų išteklių maksimaliu naudojimu. Jo esmė yra užtikrinti optimalų naudojamų išteklių ir gaminamų produktų ar paslaugų balansą, atsižvelgiant į kiekį, kokybę ir laiką. Anot Mackevičiaus ir Daujotaitės (2011b), „efektyvumas apibūdinamas kaip sukurtų produktų ir sunaudotų kompleksinių išteklių santykis“ (p. 462). Autoriai teigia, kad, „vertinant išteklių naudojimo efektyvumą, veiklos rezultatai lyginami su panaudotais ištekliais“, siekiant kuo labiau sumažinti išlaidas ir pagerinti rezultatus (Mackevičius ir Daujotaitė, 2011b, p. 462). Daujotaitės ir Mačerinskienės (2008) teigimu, efektyvumas reiškia, kad produktai ir

rezultatai pasiekiami veiksmingai naudojant išteklius, kai nėra išvengiamų kliūčių ar bereikalingo dubliavimosi. Arthur'as et al. (2012) efektyvumą sieja su viešųjų institucijų teikiamais rezultatais – produkcija ar paslaugomis, t. y. tuo metu geriausiai panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykiu. Lakio ir Jaugelavičienės (2012) nuomone, tiriant organizacijos veiklos efektyvumą reikia išsiaiškinti, ar tais pačiais ištekliais galima gauti daugiau naudos (cit. iš Mackevičius ir Šalienė, 2020).

Pasak TAAIO (2019c), „rezultatyvumo principas reiškia, kad bus pasiekti iškelti tikslai ir numatyti rezultatai“ (p. 9). Mackevičius ir Daujotaitė (2011b) rezultatyvumą apibrėžia kaip veiklos rezultatų įvertinimą pagal faktinius duomenis ir palyginimą su planuotais veiklos rezultatais ar kitais ataskaitinių metų nustatytais rodikliais. Daujotaitės ir Mačerinskienės (2008) teigimu, rezultatyvumas apima tokius aspektus kaip operatyvinių tikslų pasiekimas, numatytų rezultatų pasiekimo masto įvertinimas, įskaitant vidinių operacijų peržiūrą; einamųjų tikslų pasiekimas, kuriame analizuojama, ar vykdyta veikla suteikė akivaizdžių ir palankių rezultatų tiesioginiams naudos gavėjams; bendrųjų ir tarpinių tikslų pasiekimas – vertinimai neapsiriboja tik audituojama organizacija, bet leidžia įvertinti viešųjų intervencijų veiksmingumą. Arthur'as et al. (2012) rezultatyvumą apibūdina kaip tam tikrų tikslų pasiekimą sukuriant numatytus produktus ar paslaugas (rezultatus). Lakis ir Jaugelavičienė (2012) teigia, kad, vertindamas rezultatyvumą, auditorius turi analizuoti nustatytų tikslų ir pasiektų rezultatų santykį ir būtent auditorius turi nustatyti vertinimo kriterijus (kokybinius ir kiekybinius) (cit. iš Mackevičius ir Šalienė, 2020),

Kai kurie mokslininkai laikosi nuomonės, kad trijų aspektų – ekonomiškumo, efektyvumo ir efektyvumo – audito modelis nepajėgia suformuoti išsamios analizės schemos, atitinkančios viešojo administravimo ypatybes. Irawan'as ir McIntyre-Mills'as (2016), analizuodami veiklos audito koncepcijos neišsamumo idėją, teigia, kad veiklos auditas, kuriame dėmesys skiriamas tik ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektams, yra nepakankamas. Irawan'as ir McIntyre-Mills'as (2016) pabrėžia, kad reikėtų atsižvelgti į aplinkosaugos ir tvarumo aspektus, taip pat į vyriausybės sprendimų bei politikos poveikį dabatinei ir būsimoms kartoms. Autoriai pasiūlė 3E koncepciją papildyti ketvirtuoju – ekologijos elementu, kad būtų galima įvertinti aplinkosaugos ir tvarumo aspektus. Ketvirtoji E kategorija skirta politikos ir valdžios sprendimų poveikiui ekosistemoms dabatinei ir būsimoms kartoms. 4E vertinimo modelis atsispindi ir Šalienės ir kt. (2020) pateiktame apibrėžime, kuriame veiklos audito sąvoka apima organizacijos veiklos vertinimą ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir ekologijos aspektais.

Mussari'is ir Ruggiero (2010) teigia, kad viešajam administravimui nepakanka viešąsias paslaugas teikti laikantis ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų. Turi būti atsižvelgiama į procesą, siejantį 3E elementus su žmonių veiksmais ir elgsena. Siekdamas ištaisyti šį trūkumą, Bringselius (2018) teigia, kad veiklos audito modelis turėtų tapti 4E modeliu, kuriame paskutinis E reiškia etiką. Ferry'is et al. (2022) taip pat akcentuoja etikos aspektus, teigdami, kad norint efektyviai atlikti veiklos auditą būtina gilesnė auditorių ir audituojamųjų sąveika.

Apibendrinant galima teigti, kad ekonomiškumas apibūdinamas kaip sunaudojamų išteklių minimizavimas išlaikant tinkamą produktų ir paslaugų kokybę, efektyvumas reiškia geriausiai panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykį, rezultatyvumas apibrėžiamas kaip nustatytų tikslų ir pasiektų rezultatų santykis. Veiklos audito 3E elementai tarpusavyje susiję ir atitinkamas jų įvertinimas gali padėti organizacijoms pagerinti savo veiklą, optimizuoti išlaidas, sutaupyti lėšų, pagerinti teikiamų paslaugų kokybę, sustiprinti valdymo ir veiklos procesus ir pasiekti užsibrėžtus tikslus.

Atsižvelgiant į aplinkosaugos, tvarumo ir etikos aspektus, veiklos audito modelis turėtų tapti 4E – ekonomiškumo, rezultatyvumo, efektyvumo, ekologijos (etikos) – elementų modeliu.

1.3. Viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolės nepakankamumo požymiai

Viešojo sektoriaus finansų valdymo kontrolė yra esminis veiksnys, norint pasiekti efektyvų viešųjų finansų valdymą, tai neatsiejama sistemos reguliavimo dalis. Efektyvus ir tvarkingas viešųjų finansų naudojimas yra būtina sąlyga, kad valdžios institucijos galėtų veiksmingai priimti sprendimus. Atliekant auditus yra stebimas ir kontroliuojamas viešųjų finansų panaudojimo teisingumas ir efektyvumas bei administracinės veiklos organizavimo tinkamumas. Auditorių teikiama valdžios institucijoms ir visuomenei pagrįsta ir patikrinta objektyviais pranešimais informacija, padeda stabilizuoti valstybę ir tobulinti viešojo sektoriaus valdymo procesus. Šalims plečiant savo veiklą socialinėje ir ekonominėje sferoje už tradicinės finansų sistemos ribų, auditas tampa dar svarbesnis (TAAIO, 2019a).

Auditas, vis dažniau laikomas veikla, galinčia prisidėti prie finansinio valdymo ir veiklos valdymo, turinčia vis didesnę vaidmenį, užtikrinant atskaitomybę ir skaidrumą viešajame sektoriuje (Ferry, Eckersley ir Zakaria, 2015; Ferry ir Eckersley, 2015). Net jei gero valdymo įgyvendinimas priklauso nuo siekiamų tikslų, efektyvus auditas turėtų padėti užtikrinti, kad organizacijos nariai siektų planavimo procese nustatytų tikslų. Auditas turėtų netiesiogiai skatinti organizacijos darbuotojus laikytis procedūrų, atitinkančių organizacinius standartus ir taisykles. Visuomenės lygmeniu auditas turėtų suteikti patikinimo, kad organizacija elgiasi pagal tuo metu socialinę sistemą reglamentuojančias taisykles. Šiuo požiūriu auditas yra esminė veikla, didinanti viešojo administravimo institucijų galimybę, tikimybę pasiekti savo veiklos rezultatus, išlaikyti teisėtumą renkant, planuojant ir leidžiant per mokesčių sistemą gaunamus viešuosius išteklius. Geros kokybės auditas gali padėti atkurti pasitikėjimą tarp piliečių ir vyriausybių (Heald, 2018), sumažinti korupciją, net jei tai nėra dėmesio centre (Gustavson ir Sundström, 2018). Dauguma viešųjų išteklių yra surenkami, apmokestinant piliečius ir verslą, kurie, siekdami pateisinti savo išlaidas, reikalauja, kad viešojo administravimo institucijos teiktų naudingas paslaugas, nešvaistydami finansinių išteklių. Šiame demokratiname procese atskaitomybė ir užtikrinimas labai svarbūs, o auditas bando atlikti šį viešojo intereso vaidmenį (Skærbæk ir Christensen, 2015).

Norint užtikrinti audito pakankamumą ir veiksmingumą, svarbiausia atlikti aukštos kokybės kontrolę. Tokia kontrolė atskleidžia organizacijų veiklos trūkumus, įvertina veiklos kokybę ir efektyvumą, patikrina vidaus kontrolės sistemų veiksmingumą, pateikia tobulinimo rekomendacijų, informuoja atsakingas institucijas ir plačiąją visuomenę. Viešojo sektoriaus išorės auditoriai privalo ne tik įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolės veiksmingumą, bet ir pranešti apie atvejus, kai nesilaikoma valdžios institucijų reikalavimų. Be to, visuomenė paprastai tikisi žinoti apie visus atvejus, susijusius su teisės aktų pažeidimu, neteisėtumu, neefektyvumu, netinkamu valstybės lėšų naudojimu, sukčiavimu, švaistymu, korupcija ir piktnaudžiavimu (TAAIO, 2020).

Mokslininkų nustatomi veiksniai, kurie daro poveikį (teigiamą arba neigiamą) audito kokybei viešajame sektoriuje, apima audito nepriklausomumą, auditorių kompetenciją, profesionalumą (Astrauskas ir Petaraitienė, 2013; Sanda, 2020; Rivaldi et al., 2021; Prasetyo Adi Zainudin et al., 2021), etišką elgesį, aukštą moralę (Sanda, 2020; Rivaldi et al., 2021), ribotą audito laiką (Rivaldi et al., 2021; Calocha ir Herwiyanti, 2020), audito patirtį, darbo stažą, klaidų aptikimo žinias (Calocha ir Herwiyanti,

2020), auditorių atlyginimus (Huy, 2022), skepticizmą, informacinių sistemų supratimą, auditoriaus motyvaciją (Prasetyo Adi Zainudin et al., 2021).

Visi autoriai (Astrauskas ir Petaraitienė, 2013; Sanda, 2020; Rivaldi et al., 2021; Calocha ir Herwiyaniti, 2020; Prasetyo Adi Zainudin et al., 2021) vieningai tvirtina, kad nepriklausomumas turi reikšmingą poveikį audito kokybei. Nepriklausomumas yra esminė visuomenės pasitikėjimo auditorių išvadamis sąlyga, kad finansinė informacija būtų patikima ir vertinga (Commission of the European Communities, 2002). Sanda (2020), Rivaldi'is et al. (2021) nurodo, kad kuo labiau auditorius yra nepriklausomas, tuo aukštesnė sukurtos audito ataskaitos kokybė ir, kai auditorių nepriklausomumas žemesnis, audito kokybė prastėja. Astrauskas ir Petaraitienė (2013) teigia, kad savivaldos išorės auditorių nepriklausomumui gali kilti rizika dėl to, kad jie veikia ne išorėje, o viduje, dėl funkcinų ir organizacinių ryšių su audituojama institucija, materialinės ir finansinės priklausomybės elementų, rotacijos stokos ir neapibrėžto subjektyvumo, tai yra nereglamentuotų auditoriaus negalimumo atlikti audito atvejų siekiant išvengti nešališkumo ir subjektyvumo. Vadinasi, ribotas auditorių nepriklausomumas turi tiesioginę reikšmę kontrolės pakankamumui.

Anot Astrausko ir Petaraitienės (2013), su atliktų auditų kokybe ir patikimumu yra tiesiogiai susijusi išorės auditorių kvalifikacija. Sanda (2020), Prasetyo Adi Zainudin'o et al. (2021) teigimu, auditorių kompetencija ir profesinis pasirengimas daro reikšmingą įtaką audito kokybei, priduriama, kad auditorius tampa kvalifikuotesnis, dažnai organizuojant institucinius mokymus, seminarus, nuolat tobulinant įgūdžius ir suteikiant atitinkamą kvalifikaciją. Rivaldi'is et al. (2021) pastebi, kad papildomi mokymai, kvalifikacijos kėlimas suteikia auditoriams praktinės patirties, unikalių perspektyvų, leidiančių geriau nustatyti reikšmingus iškraipymus finansinėse ataskaitose net ir esant ribotam audito laikui.

Sanda (2020) tyrime padaryta išvada, kad auditorių etiškas elgesys turi didelę įtaką audito kokybei: kuo aukštesnis auditorių etiškumas, tuo kokybiškesnė parengta audito ataskaita. Anot Rivaldi'io et al. (2021), kiekvienas auditorius savo veikloje turi vadovautis profesinės etikos kodeksu, kuris yra standartas, atliekant audito užduotis, ir auditoriai, turintys aukštą moralę ir stipresnę motyvaciją, atliks audito užduotis tinkamai.

Rivaldi'is et al. (2021) tyrimo rezultatai parodė, kad ribotas audito laikas turėjo reikšmingą poveikį audito kokybei. Tuo tarpu Calocha ir Herwiyaniti'is (2020) daro išvadą: kuo labiau ribotas audito laikas, tuo labiau jis neturės įtakos audito kokybei. Autorius teigia, kad teigiamą ir reikšmingą poveikį audito kokybei turi auditoriaus patirtis ir žinios apie klaidų aptikimą, o ilgesnis auditoriaus darbo stažas neturi reikšmingos įtakos atlikto audito kokybei.

Prasetyo Adi Zainudin'as et al. (2021) nurodo, kad auditorių skepticizmas ir informacinių sistemų supratimas turi didelę įtaką audito kokybei. Kuo didesnis auditorių skepticizmas, tuo aukštesnė atlikto audito kokybė ir, jei auditorius gerai valdo informacines sistemas, tai tikrai palengvins jam atlikti pavestas užduotis ir turės teigiamą įtaką audito kokybei. Autoriai pastebi, kad auditoriaus motyvacija turi teigiamą, bet nereikšmingą įtaką audito kokybei.

Huy (2022) teigia, kad pastaraisiais metais audito darbuotojų atlyginimų klausimas tapo aktualus dėl reikšmingų apskaitos aplinkos pokyčių, dėl kurių didėja auditorių užduočių ir atsakomybės intensyvumas, darbo krūvis ir sudėtingumas, kas reikalauja didesnio nepriklausomumo priimant sprendimus, geresnės kvalifikacijos ir patyrusių auditorių. Bet koks auditorių atlyginimų mažinimas gali neigiamai paveikti jų darbo našumą, mažinti motyvaciją efektyviai atlikti savo pareigas, turėti

neigiamos įtakos audito kokybei. Todėl autorius siūlo tokią hipotezę, kad audito darbuotojų atlyginimai turi teigiamą poveikį audito kokybei.

Mokslininkai vietos valdžios audito reglamentavimą apibūdino kaip socialiai sukonstruotą, abstraktų, pavaldų valstybės pareigūnų sprendimams ir nagrinėjo šio audito reglamentavimo tinkamumą pasiekti audito tikslus (Ferry ir Ahrens, 2021; Free ir Radcliffe, 2009; Humphrey ir kt., 2009; Malsch ir Gendron, 2011). Pasak Astrausko ir Petaraitienės (2013), esamas savivaldos išorės auditų teisinis reglamentavimas yra neaiškus ir nepakankamas, sudarantis prielaidas nepagrįstai, neekonomiškai, neefektyviai panaudoti finansinius ir žmogiškuosius išteklius.

Savivaldybių kontrolierius priimant į pareigas pagal teisės aktus „privalo turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip 3 metų darbo finansų, ekonomikos, teisės, audito arba kontrolės srityse patirtį“ (LRS, 2022, p. 70), o savivaldybių kontrolieriams priimant į auditoriaus pareigas valstybės tarnautojus nėra įstatymais nustatyta papildomų patirties ar kvalifikacinių reikalavimų. Todėl Astrauskas ir Petaraitienė (2013) abejoja keliamų kvalifikacinių reikalavimų savivaldybių kontrolieriams ir jų tarnybų valstybės tarnautojams pakankamumu, atsižvelgdami į tai, kad išorės auditas reikalauja aukštos kvalifikacijos ir kompetencijos, o savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamas auditas prilygsta Valstybės kontrolės ir nepriklausomų akredituotų auditorių atliekamam auditui, kai pastariesiems keliami žymiai aukštesni kvalifikaciniai reikalavimai. Autoriai pažymi, kad skirtingai nei atestuotiems auditoriams, Valstybės kontrolės auditoriams ir savivaldybių kontrolieriams nėra privaloma išlaikyti kvalifikacinį egzaminą prieš jiems suteikiant leidimą atlikti išorės auditą. Dėl šios priežasties gali kilti abejonių dėl jų kompetencijos ir ar jie turi reikiamų žinių audito funkcijoms atlikti.

Pasak Astrausko ir Petaraitienės (2013), žmogiškieji ištekliai yra pagrindinis veiksnys užtikrinant audito institucijų veiklos efektyvumą. Autorių teigimu, savivaldybių kontrolės ir audito „tarnybose dirba palyginti nedaug darbuotojų, o kai kur – tik vienas“ (p. 52). Todėl turint ribotus žmogiškuosius išteklius savivaldybių kontrolieriams sudėtinga garantuoti pakankamą, kokybišką auditą.

Vykdam įstatymo nustatytą funkciją (LRS, 2020), Valstybės kontrolė kasmet atlieka atsirinktų savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų išorinę peržiūrą, kurios tikslas – įvertinti, ar auditai atlikti vadovaujantis metodiniais vadovais ir auditus reglamentuojančiais teisės aktais (LR valstybės kontrolierius, 2015). Pastebima, kad atliekant tokias peržiūras vis dar nustatoma reikšmingų atliktų auditų trūkumų. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų finansinių (teisėtumo) ir veiklos auditų pagrindiniu trūkumus lemiančiu veiksniu Valstybės kontrolė įvardija netinkamai suplanuotas audito procedūras, kurios kaip svarbus audito kokybės elementas, nulemia netinkamų ir nepakankamų pagrindinių audito procedūrų atlikimą, negautą reikiamą audito patikimumą, netinkamų ir nepakankamų audito įrodymų surinkimą bei netinkamos auditoriaus nuomonės pareiškimo riziką. Valstybės kontrolė nurodo įvertintų savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos auditų tokius nustatytus reikšmingus trūkumus – neidentifikuotos ir nepateiktos audituojamos veiklos problemos (rizikos) arba jos nepagrįstos, netinkamai suformuluoti ar pasirinkti audito klausimai ir vertinimo kriterijai, bei neatskleistos nustatytų problemų priežastys ir pasekmės (Valstybės kontrolė, 2023). Neįvertinant atliekamo veiklos audito svarbiausių problemų, tinkamai nesuformuluojant audito klausimų, vertinimo kriterijų ar audito procedūrų, neatskleidžiant nustatytų problemų priežasčių, iškyla rizika, kad nebus pasiektas numatytas audito tikslas, nebus surinkti tinkami ir pakankami audito įrodymai, leisiantys audituojantiems subjektams pateikti pagrįstus audito pastebėjimus ir išvadas bei aktualias ir naudingas rekomendacijas. Valstybės kontrolė atkreipia dėmesį, kad labai svarbu audito

ataskaitoje aiškiai ir suprantamai skaitytojams perteikti informaciją apie identifikuotas problemas, audituotiems subjektams pateiktas rekomendacijas ir jų svarbą. Galima teigti, kad aptarti reikšmingi išorės auditų trūkumai rodo nepakankamą savivaldos institucijų kontrolę.

Astrauskas ir Petaraitienė (2013) taip pat nurodo, kad savivaldybių išorės auditų kokybės užtikrinimo problemos gali būti netinkamos audito išvados, nepakankamas rizikos vertinimas, nepakankami audito įrodymai, neplanuotų auditų vykdymas, netinkama auditų atranka, imtis, o tai įgalina abejoti audito išvadų ir rekomendacijų pagrįstumu, patikimumu ir kokybe.

Kaip jau minėta, viešojo sektoriaus išorės auditoriai, įvertinę audituojamo subjekto vidaus kontrolės veiksmingumą, turi pranešti apie atvejus, kai nesilaikoma valdžios nustatytų reikalavimų. TAAIO (2020) nurodo, kad visuomenė taip pat tikisi žinoti apie atvejus, susijusius su teisės aktų nesilaikymu, neteisėtumu, neefektyvumu, netinkamu valstybės lėšų naudojimu, sukčiavimu, švaistymu, korupcija ir piktnaudžiavimu. Korupcijos klausimai, veiklos skaidrumas ir atvirumas gali būti vertinami ne tik išorės audituose, bet ir žiniasklaidos priemonėse. Skaidrinant viešųjų finansų valdymą verta panagrinėti žiniasklaidos vaidmenį, atskleidžiant viešųjų asmenų nesąžiningos veiklos, korupcijos atvejus.

Larcinese ir Sircar'as (2017) analizavo žiniasklaidos vaidmens politikų atskaitomybės visuomenei procesą po 2009 m. Jungtinėje Karalystėje kilusio skandalo dėl parlamentarų piktnaudžiavimo išlaidų išmokomis. Autoriai vertino žiniasklaidos išviešinimo ir padarytą piniginę žalą mokesčių mokėtojams svarbą politikų atskaitomybės procese. Su skandalais susiję žiniasklaidos pranešimai privertė labiausiai įsitraukusius parlamentarų atsistatydinti ir sumažino esamų parlamentarų balsų dalį. Larcinese ir Sircar'as (2017) pateikė išvadą, kad atskaitomybės procesą skatina skandalo pavišimas žiniasklaidoje, o ne sumos, kurias iš tikrųjų pasisavino atskiri korumpuoti politikai ir kad spauda buvo ideologiškai lygiavertė, t. y. skirtingi laikraščiai kiekvienam parlamentarui skyrė panašų kiekį pranešimų. Flinders'as ir Anderson'as (2022) taip pat tyrė šio pavišinto skandalo (2019 m. buvo transliuoti BBS dokumentiniai filmai – gausus naujų duomenų šaltinis) poveikį ir argumentavo, kad išviešintas parlamentarų išlaidų skandalas turėjo didesnę įtaką instituciniams pokyčiams, stiprų kultūrinį poveikį tiek Vestminsterio rūmuose, tiek už jų ribų ir kad parlamentas vis dar egzistuoja išlaidų skandalo šešėlyje. Costas-Pérez'as, Solé-Ollé ir Sorribas-Navarro (2012) nagrinėjo informacijos apie korupciją savivaldoje prieinamumo poveikį ir pateikė išvadą, kad spaudos pateikta informacija keičia rinkėjų įsitikinimus apie korupcinės veiklos paplitimą, o kartu su informacija apie teismų įsitraukimo laipsnį padeda atskirti pagrįstos ir nepagrįstos korupcijos atvejus ir kad daugiausia korumpuotų politikų balsų prarandama dėl skandalų su teisminiais kaltinimais ir kai tai plačiai pavišinama spaudoje. Galima daryti išvadą, kad žiniasklaida veikia kaip galingas kontrolės mechanizmas, išryškina savivaldos viešųjų asmenų nesąžiningą veiklą, korupcinius veiksmus, mokesčių mokėtojams padarytą finansinę žalą ir taip atskleidžia nepakankamą savivaldos institucijų kontrolę.

Galima teigti, kad savivaldos institucijų kontrolės nepakankamumui tiesioginę įtaką turi abstraktus, neaiškus ir nepakankamas teisinis audito reguliavimas, riboti žmogiškieji ištekliai, ribotas savivaldos išorės auditorių nepriklausomumas dėl funkcinių ir organizacinių ryšių su audituojama organizacija, materialinės ir finansinės priklausomybės elementų, neįtvirtintos rotacijos ir neapibrėžto subjektyvumo atvejų, nepakankami kvalifikaciniai reikalavimai savivaldybių išorės auditoriams ir abejotina kompetencija, neetiškas auditorių elgesys, žema moralė, nepakankama patirtis ir žinios apie klaidų aptikimą, menkas informacinių sistemų supratimas. Neužtikrintą savivaldybių išorės auditų kokybę

rodo nepakankamas audituojamo objekto veiklos rizikų įvertinimas, netinkama auditų atranka ir imtis, netinkamai suplanuotos audito procedūros, neatskleistos nustatytų problemų priežastys ir pasekmės. Žiniasklaida veikia kaip galingas kontrolės mechanizmas, išryškina savivaldos viešųjų asmenų nesąžiningą veiklą, korupcinius veiksmus, mokesčių mokėtojams padarytą finansinę žalą ir taip atskleidžia nepakankamą savivaldos institucijų kontrolę.

Apibendrinant skyriaus teorinę analizę galima teigti, kad savivaldos institucijų finansų valdymo procesas atitinka biudžeto proceso etapus – biudžeto sudarymą, tvirtinimą, vykdymą ir vertinimą. Formuojant biudžetą svarbu vadovautis nustatytais principais, pasirenkant tinkamus jo sudarymo metodus, atsižvelgiant į ekologijos naujoves, siekiant didesnio skaidrumo, atvirumo ir sąžiningumo, piliečių dalyvavimo ir atsakomybės lygio. Biudžetas pagal nustatytas programas ir skirtus asignavimus turi būti vykdomas teisėtai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Biudžeto kontrolės procesas, vertinant finansinius rezultatus, priimant koreguojančius sprendimus ir užtikrinant patvirtinto biudžeto lėšų naudojimo atitiktį, leidžia savivaldybei efektyviai ir atsakingai valdyti savo finansus ir pasiekti numatytus tikslus bei uždavinius. Mokslinėje literatūroje pastebima, kad savivaldos institucijų finansų valdymo problemos dažnai susijusios su nepakankama vidaus kontrole, apskaitos ir finansinės atskaitomybės nesuderinamumu, netinkamu turto ir įsipareigojimų atskleidimu, nepakankamu veiklos reglamentavimu bei neužtikrinamu dėmesiu biudžete numatyta veiklai stebėti ir palyginti su siekiamais rezultatais.

Finansų valdymo kontrolė užtikrina patikimą viešųjų finansų valdymą, finansinių santykių reguliavimą, reglamentuojančių teisės aktų laikymąsi ir stebi viešųjų lėšų kaupimą, paskirstymą bei panaudojimą. Pagal subjektų priklausomybę išskiriami išorės ir vidaus kontrolę vykdančys subjektai. Pagrindinis išorės kontrolę vykdančios grupės bruožas yra tas, kad vykdoma nepavaldaus subjekto finansinė kontrolė. Vidaus kontrolė yra priešinga išorės kontrolei, kurios pagrindinis bruožas yra subjekto ir objekto pavaldumo ryšys. Todėl vidaus kontrolė yra neatskiriama organizacijos valdymo struktūros dalis. Pagal funkcijas finansų valdymo kontrolė skirstoma į finansinį, veiklos ir atitikties auditus. Su savivaldybės administracijos ir jos valdymo veikla tiesiogiai siejasi tokios kontrolės institucijos, kaip savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, vykdančios išorės finansinį, atitikties ir veiklos auditus, bei savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba, atsakinga už vidaus auditą.

Savivaldos institucijų kontrolės nepakankamumui tiesioginę įtaką turi abstraktus, neaiškus ir nepakankamas teisinis audito reguliavimas, riboti žmogiškieji ištekliai, ribotas savivaldos išorės auditorių nepriklausomumas, nepakankami kvalifikaciniai reikalavimai savivaldybių išorės auditoriams ir abejotina jų kompetencija. Neužtikrintą savivaldybių išorės auditų kokybę rodo nepakankamas audituojamo objekto veiklos rizikų įvertinimas, netinkama auditų atranka ir imtis, netinkamai suplanuotos audito procedūros, neatskleistos nustatytų problemų priežastys ir pasekmės.

2. Savivaldos institucijų išorės kontrolės pakankamumo vertinimas

2.1. Tyrimo metodologija ir metodai

Tyrimo metodologinės nuostatos. Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkų nuomone (žr. 1 priedą), nuoseklaus požiūriu finansų valdymo procesas apima institucijų veiklos planavimą, biudžeto sudarymą, biudžeto vykdymą, apskaitą ir atskaitomybę bei kontrolę (Daujotaitė, 2011; McKinney, 2015; Moon ir Williamson, 2010; Simson ir kt., 2011; Lawson, 2015; Andrews ir kt. 2014), o strategiškai – orientuotas į veiklos rezultatus ir patikimą finansų valdymą, pagrįstą ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo principais (Daujotaitė, 2011; LRS, 2002; Europos Sąjunga, 2018).

Finansų valdymo kontrolė, autorių teigimu, užtikrina patikimą viešųjų finansų valdymą, finansinių santykių reguliavimą, reglamentuojančių teisės aktų laikymąsi ir stebi viešųjų lėšų kaupimą, paskirstymą bei panaudojimą (Levišauskaitė ir Rūškys, 2003; Matusevičius, 2004; Daujotaitė ir kt., 2015). Svarbiausi finansų valdymo kontrolės požymiai klasifikuojami pagal institucinę priklausomybę ir funkcijas. Pagal subjektų priklausomybę išskiriamos dvi pagrindinės finansų valdymo kontrolę atliekančios grupės – išorės ir vidaus kontrolę vykdančios subjektai (Daujotaitė ir kt., 2015; Lakis, 2007; TAAIO, 2019a; Liukinevičienė ir Jokubauskienė, 2021). Finansų valdymo kontrolę pagal funkcijas mokslininkai skirsto į finansinį, veiklos ir atitikties auditus (Lakis, 2007; Johnsen, 2019; LRS, 2020; TAAIO, 2019a; TAAIO, 2019b).

Tyrimo metodai ir metodika. *Duomenų rinkimo metodai.* Teorinei finansų valdymo kontrolės analizei pagrįsti dėl jos pakankamumo savivaldybių lygmeniu atliktas empirinis tyrimas. Siekiant išsiaiškinti savivaldybių audituotų objektų nustatytus reikšmingus finansų valdymo trūkumus bei išorės kontrolės pakankumą, atlikta savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų (toliau – SKAT) 2021–2022 m. veiklos auditų ataskaitų, veiklą reglamentuojančių teisės aktų, savivaldos institucijų biudžeto ir veiklos rezultatų ataskaitų analizė.

Duomenų analizės metodai. Empiriniam tyrimui atlikti naudoti antrinės duomenų analizės, lyginamosios analizės, detalizavimo, duomenų grupavimo, eliminavimo, vidutinių dydžių, apibendrinimo ir statistinės duomenų analizės metodai. Duomenys apdoroti Microsoft Office Excel ir NCSS PASS programomis.

Antrinė duomenų analizė, kaip teigia Morkevičius (2012), tai kitų asmenų, pvz., tyrėjų, institucijų, surinktų duomenų arba kitais nei mokslinių tyrimų tikslais analizė. Šiai analizei priskiriami analizuojami konkrečių institucijų dokumentai, remiantis tais pačiais duomenimis, atliekant palyginimus ir apibendrinimus. Kardelis (2016) oficialų dokumentą apibrėžia kaip tarnybinio pobūdžio surinktą, parengtą ir patvirtintą valstybinės ar visuomeninės organizacijos dokumentą. Šio tyrimo antrinės duomenų analizės informacijos šaltinis – SKAT 2021–2022 m. veiklos auditų ataskaitos. Šiuo metodu surinkti duomenys leido objektyviai įvertinti savivaldos institucijose SKAT nustatytus finansų valdymo ir vidaus kontrolės pažeidimus, identifikuoti neatsakingo finansų valdymo rizikas ir jų požymius, turinčius tendenciją kartotis viešojo sektoriaus veikloje.

Tidikio (2003) teigimu, lyginamoji analizė siekia nustatyti veiksmų tarpusavio sąsajas, išskirti skirtingų reiškinių ar objektų panašumus bei skirtumus ir skirtingu laiku. Taikant šį metodą, reikiama informacija surenkama analizuojant duomenis. Tyrime taikytas lyginamosios analizės metodas, siekiant sukonkretinti ir įvertinti analizuojamose ataskaitose ir kituose nagrinėtuose teisės aktuose

pateiktus teiginius ir nuostatas, veiklos rezultatų kitimo tendencijas, susijusias su finansų valdymo ir vidaus kontrolės funkcionavimu savivaldos institucijose.

Detalizavimas autorių apibūdinamas kaip metodas, leidžiantis išsamiai ir visapusiškai pateikti tiriamo reiškinio įvertinimą bei identifikuoti pagrindines rezultatų priežastis (Mackevičius, Poškaitė ir Villis, 2011).

Grupavimo metodas padeda nustatyti grupuojamų ir rezultatų rodiklių tarpusavio sąsajas. Autoriai priduria, kad šis metodas klasifikuoja procesus ir reiškinius, priežastis ir jas lėmusius veiksnius (Mackevičius ir kt., 2011).

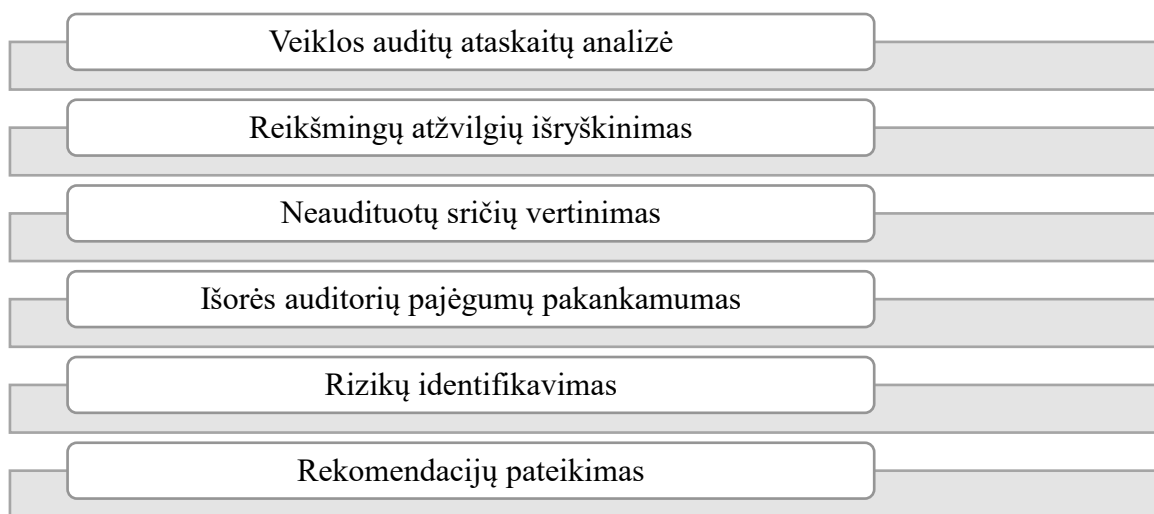
Eliminavimo analizės būdas autorių apibrėžiamas kaip vieno veiksnio įtakos tyrimas, atsiribojant nuo kitų veiksnių įtakos. Eliminavimo variantai apima grandininčius keitimus, skirtumų būdą ir saldo (Mackevičius ir kt., 2011).

Naudojant vidutinių dydžių (vidurkių) analizės būdą vidurkiai skaičiuojami, tiriant reiškinių visumos bendras ypatybes ir tipiškus bruožus. Atliekant finansinę analizę paprastai naudojami aritmetinio, harmoninio, svertinio, modos, medianos ir kt. vidurkiai (Mackevičius ir kt., 2011).

Apibendrinimo metodas leidžia sujungti nagrinėjamus dalinius reiškinius į tiriamą visumą ir apibendrinti ją atspindinčius rodiklius. Apibendrinant atsižvelgiama tik į svarbiausią informaciją iš detalių rodiklių (Mackevičius ir kt., 2011). Tidikio (2003) teigimu, vienas iš pagrindinių šio metodo privalumų yra tas, kad duomenis galima vertinti, sisteminti, lyginti ir koreliuoti, kad būtų galima daryti išvadas apie nustatytų finansų valdymo kontrolės priemonių veikimo problemų tendencijas bei pasikartojimą.

Statistinė duomenų analizė atlikta naudojant NCSS PASS programą. Pagal atlikto dalinio stebėjimo (144 audito ataskaitų) rezultatus suskaičiuota tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis visose savivaldos institucijose (populiacijoje) su 90 proc. tikimybe.

Pirmiau aprašyti tyrimo metodai taikyti atliekant empirinį tyrimą, kad būtų pasiektas užsibrėžtas tikslas – įvertinti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankumą. Tyrimas atliktas 6 etapais, pavaizduotais 4 pav.



4 pav. Empirinio tyrimo etapai

Pirmame tyrimo etape nagrinėjama SKAT veikla, 2020–2022 m. atliktų finansinių, veiklos ir atitikties auditų skaičius. Analizuojant SKAT 2020–2022 m. veiklos auditų ataskaitas, vertinama biudžeto lėšų planavimas, lėšų skyrimo netikslingumas arba perteklius tam tikroms funkcijoms, lėšų panaudojimo tikslingumas, įstaigų veiklos ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija), rezultatyvumo (tikslių neįvykdymo) ir efektyvumo (rezultato nepakankamumo sąnaudų vienetui) rodikliai bei viešieji pirkimai, institucijų vidaus kontrolės sistemos.

Antrame etape, atlikus SKAT veiklos auditų ataskaitų analizę, nustatomi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai, išryškunami visi reikšmingi atžvilgiai veiklos auditui.

Trečiame etape nagrinėjamos savivaldos institucijų atliekamos priskirtos savarankiškos ir valstybės perduotos savivaldybėms funkcijos. Vertinamos SKAT audituotos ir neauditautos sritys 2020–2022 m.

Ketvirtame etape įvertinamas esamas savivaldos išorės auditorių potencialas.

Penktame etape identifikuojamos neatsakingo finansų valdymo rizikos, jų požymiai.

Šeštame etape pateikiamos rekomendacijos kontrolės veiksmingumui didinti bei savivaldos institucijų išorės auditams planuoti ir organizuoti.

Remiantis šiais etapais, baigiamojo darbo 2.2 dalyje atlikta savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos auditų ataskaitų analizė.

Tyrimo imties dydžio pagrindimas. Pasirinktas imties dydis – 144 audito ataskaitos. Imties rezultatų patikimumas populiacijos (visų analizuojamo laikotarpio auditų) atžvilgiu vertintas NCSS PASS programa pagal 3 kriterijus:

- identifiukuota tikėtina probleminių audito objektų dalis populiacijoje (testo galia – *Power*); šis rodiklis yra atvirkščias II rūšies klaidos tikimybei ($1 - \beta$), nurodantį riziką, jog dalis populiacijos probleminių audito objektų pagal gautus dalinio stebėjimo (imties tyrimo) rezultatus gali būti klaidingai priskirti neprobleminiams;
- klaidingos išvados pateikimo tikimybė apie neprobleminių objektų dalį populiacijoje (I rūšies klaidos tikimybė – α);
- tikėtinas imties ir populiacijos probleminių audito objektų dalies skirtumas (efekto dydis – *Effect Size*).

Pasirinkta I rūšies klaidos tikimybė – 10 proc. ($\alpha = 0,1$). Statistinio modeliavimo būdu siekiama įvertinti tikėtiną dalinio stebėjimo galią (*Power*) kintant efekto dydžiui.

Efekto dydis išreikštas Koheno *h* (*Cohen's h*) metrika (žr. 1 formulę):

$$h = 2 \times \arcsin(\sqrt{p_1}) - 2 \times \arcsin(\sqrt{p_0}); \quad (1)$$

čia p_1 – probleminių audito objektų dalis (proporcija) populiacijoje ($p_1 \in [0; 1]$);

p_0 – probleminių audito objektų dalis (proporcija) imtyje ($p_0 \in [0; 1]$).

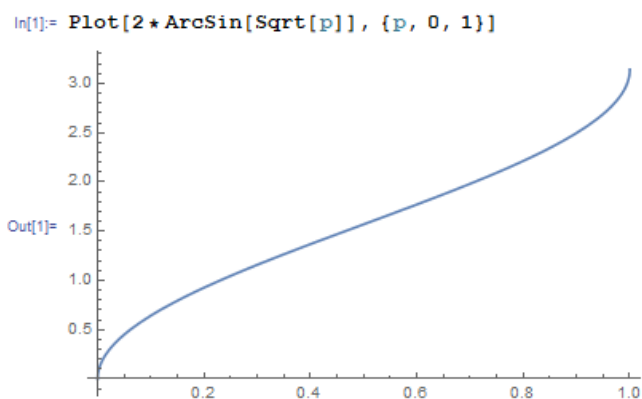
Skaičiuojant Koheno *h* metriką atliekama imties ir populiacijos proporcijų kvadratinės šaknies arksinuso transformacija (žr. 2 formulę):

$$Y(p_i^{1/2}) = \sin^{-1}(p_i^{1/2}) \quad (2)$$

Transformavus proporcijų kvadratinės šaknies reikšmes ir jas padauginus iš 2 (žr. 3 formulę) gauti transformacijos rezultatai (žr. 5 pav.):

$$\varphi = 2 \times \arcsin(p_i^{1/2}); \varphi \in [0; \pi]; \quad (3)$$

čia p_1 – imties arba populiacijos probleminių audito objektų proporcija;
 π – matematinė konstanta (3,1483).



5 pav. Imties ir populiacijos proporcijų kvadratinės šaknies arksinuso transformacijos rezultatų aibė (programa „Mathematica“)

Imties ir populiacijos probleminių audito objektų proporcijų maksimalaus tikėtino skirtumo (efekto dydžio) kokybinis vertinimas pagal Koheno h metriką pateiktas 5 lentelėje. Suskaičiuotos metrikos matematinis ženklas efekto dydžiui įtakos neturi ($|h|$).

5 lentelė. Efekto dydžio kokybinis vertinimas pagal Koheno h metriką

Koheno h metrikos reikšmė	Efekto dydžio kokybinis vertinimas
$ h \approx 0,2$	Mažas efektas
$ h \approx 0,5$	Vidutinis efektas
$ h \approx 0,8$	Didelis efektas

Dalinio stebėjimo probleminių audito objektų galios ($Power$) nustatymo rezultatai kintant efekto dydžiui nuo 0,05 iki 0,8 pateikti 6 pav.

Tests for One Proportion using Effect Size			
Numeric Results for Z Test			
Alternative Hypothesis: H1: $h \neq 0$			
Power	N	Effect Size h	Alpha
0.16043	144	0.05	0.1
0.33043	144	0.10	0.1
0.56193	144	0.15	0.1
0.77495	144	0.20	0.1
0.97472	144	0.30	0.1
0.99920	144	0.40	0.1
0.99999	144	0.50	0.1
1.00000	144	0.80	0.1

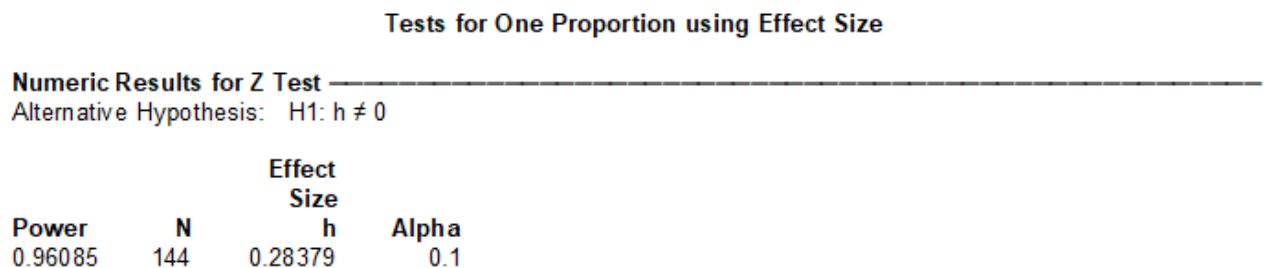
6 pav. Dalinio stebėjimo galios nustatymo rezultatai (NCSS PASS programa)

Esant mažam efekto (probleminių audito objektų imties ir populiacijos proporcijų skirtumo reikšmingumo) dydžiui ($h = 0,2$) analizuojant 144 audito ataskaitų imties duomenis tikėtina identifikuoti ne mažiau 77,5 proc. probleminių populiacijos objektų. Padidinus efekto dydį iki 0,3 imties rezultatų galia (tyrimo jautrumas) padidėja iki 97,5 proc.

```
> 2 * asin(sqrt(.11)) - 2 * asin(sqrt(.1))
[1] 0.0326294
> 2 * asin(sqrt(.12)) - 2 * asin(sqrt(.1))
[1] 0.0639821
> 2 * asin(sqrt(.15)) - 2 * asin(sqrt(.1))
[1] 0.1518977
> 2 * asin(sqrt(.2)) - 2 * asin(sqrt(.1))
[1] 0.2837941
> 2 * asin(sqrt(.25)) - 2 * asin(sqrt(.1))
[1] 0.4036964
```

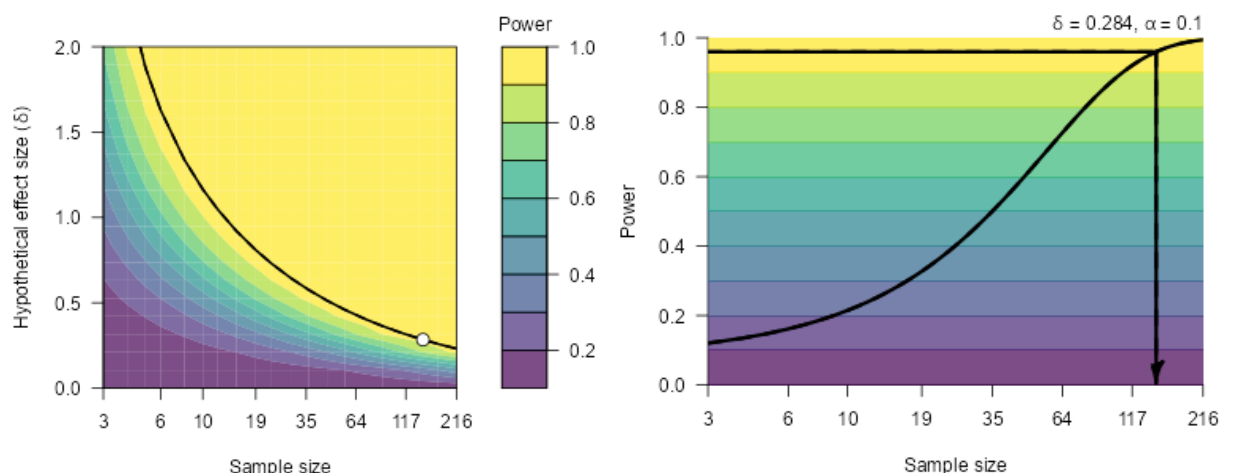
7 pav. Efekto dydžio skaičiavimo rezultatai (programa „R Studio“)

Laikantis prielaidos, jog hipotetinė probleminių audito objekto dalis populiacijoje yra 10 proc. programa „R Studio“, buvo modeliuojamos efekto dydžio (Koheno h metrikos) reikšmės kintant hipotetinei probleminių audito objektų daliai populiacijoje nuo 11 proc. iki 25 proc. Imties ir populiacijos probleminių audito objektų dalies 10 proc. skirtumo efekto dydis yra 0,2837941 (žr. 7 pav.).



8 pav. Dalinio stebėjimo galios nustatymo rezultatai, kai $h = 0,28379$ (NCSS PASS programa)

Atliekant 144 audito ataskaitų dalinį stebėjimą ne didesnę nei 10 proc. imties ir populiacijos probleminių audito objektų dalies skirtumą galima identifikuoti su 96,1 proc. tikimybe (žr. 8 pav.).



9 pav. Imties dydžio, probleminių audito objektų identifikavimo jautrumo (galios) ir efekto dydžio tarpusavio priklausomybės diagramos (JAMOVI programa)

Audito ataskaitų imties dydžio, probleminių audito objektų identifikavimo jautrumo (galios) ir efekto dydžio atliekant dalinį stebėjimą tarpusavio priklausomybės diagramos pateiktos 9 pav. Šiose diagramose taškais pažymėtos imties tyrimo rezultatų patikimumo statistinės charakteristikos esant 144 audito ataskaitų imties dydžiui.

Analizės rezultatai rodo, jog taikant 144 audito ataskaitų dalinį stebėjimą su 96,1 proc. tikimybe galima identifikuoti imties ir populiacijos probleminių audito objektų skirtumą iki 10 proc., esant klaidingos išvados pateikimo iki 10 proc. tikimybei apie tikrąją neprobleminių objektų dalį populiacijoje.

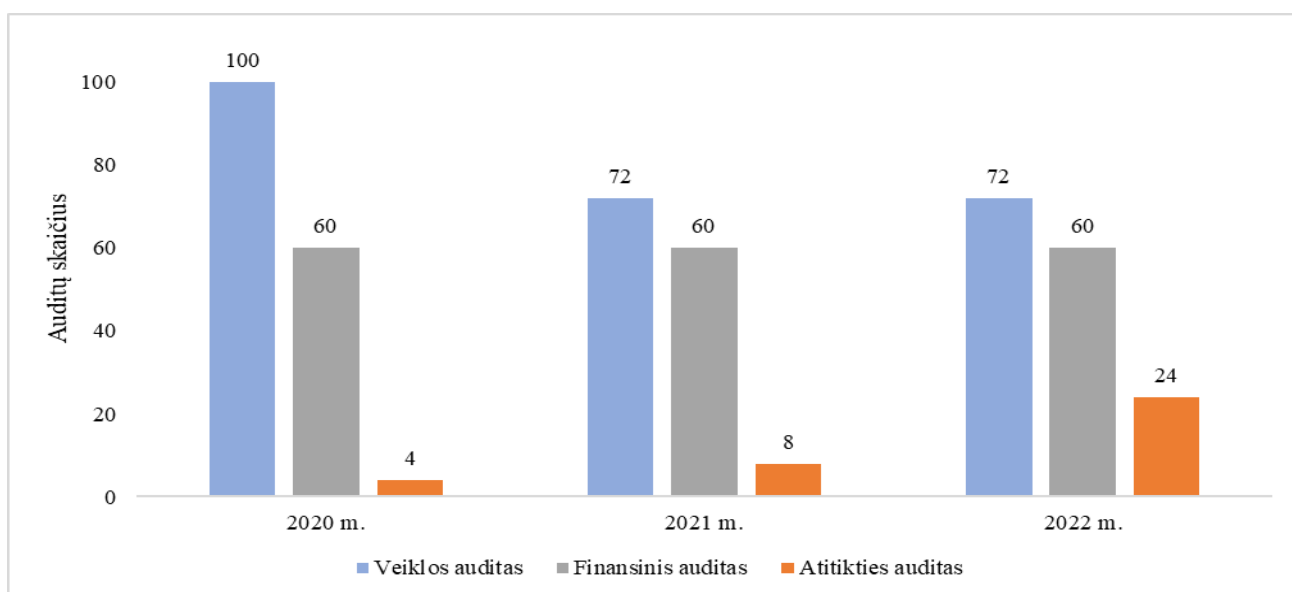
2.2. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų veiklos auditų ataskaitų analizė

„Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, prižiūrėdama, ar ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir teisėtai valdomas ir naudojamas savivaldybės“ turimas turtas ir kiti ištekliai, „atlieka išorės finansinį, atitikties ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės valdomose įmonėse“, teikia išvadas tarybai „dėl pateikto tvirtinti savivaldybės metinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo“, dėl savivaldybės naudojimosi bankų kreditais, paskolomis, garantijų teikimo ir kt., nagrinėja gautus asmenų prašymus, skundus. Savo veikloje tarnybos vadovaujasi tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais, LR vietos savivaldos įstatymu, „Valstybės kontrolės tvirtinamomis metodikomis“, parengtais finansinio ir teisėtumo bei veiklos auditų vadovais ir kitais teisės aktais (LRS, 2022, p. 69-70).

Siekiant išsiaiškinti savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumą, atlikta savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų pajėgumų, atliktų veiklos auditų skaičiaus bei Valstybės kontrolės išorinės peržiūros rezultatų analizė. Taip pat išnagrinėtos dviejų metų SKAT veiklos auditų ataskaitos, skelbiamos jų interneto svetainėse, kurių turinys, atsižvelgiant į ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo principus, atskleidžia savivaldos institucijų finansų valdymo ir vidaus kontrolės problemas bei jų priežastis.

Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų skaičius

SKAT atliktų auditų analizė parodė, kad tarnybos 2020–2022 m. atliko 460 visų rūšių (finansinio, veiklos, atitikties) auditų (žr. 10 pav.).



10 pav. Kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų skaičius 2020–2022 m.

Iš 10 pav. matyti, kad 2021 m. ir 2022 m. SKAT atliktų veiklos auditų skaičius toks pat – 72, o 2020 m. – žymiai didesnis ir siekia 100. Pastarajam reikšmės turėjo 2020 m. Valstybės kontrolės su SKAT atliktas bendras savivaldybių valdomo nekilnojamojo turto auditas (Valstybės kontrolė, 2020). Prie šio audito prisijungė 56 SKAT, kurios vertino savivaldybėms nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto valdymą. Kiekvienais metais SKAT atlieka „savivaldybės metinių ataskaitų rinkinio, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo“ (LRS, 2022, p. 69) vertinimą, todėl ir visų SKAT auditų skaičius siekia 60. Kasmet augo SKAT atliktų atitikties teisės aktams auditų skaičius – 2020 m. jų atliko 4, 2021 m. – 8, o 2022 m. jau jų skaičius siekė 24. Veiklos auditų dalis nuo bendro visų atliktų auditų skaičiaus 2020 m. sudarė 61 proc., 2021 m. – 51 proc., 2022 m. – 46 proc. ir per visą 2020–2022 m. laikotarpį siekė 53 proc., tai daugiau nei pusė atliktų auditų.

Vertinant kiekvienos tarnybos 2020–2022 m. atliktus veiklos auditus, nustatyta, kad nuo vieno iki dviejų auditų atliko 20 SKAT, 3–4 auditus – taip pat 20 SKAT, 5–9 auditus atliko 16 SKAT ir trys tarnybos, turinčios 10–15 darbuotojų, atliko nuo trylikos iki penkiolikos veiklos auditų (žr. 6 lentelę ir 2 priedą).

6 lentelė. 2020–2022 m. atlikti veiklos auditai pagal savivaldybių kontrolės ir audito tarnybas

Eil. Nr.	Tarnybų skaičius	Atliktų veiklos auditų skaičius vienoje tarnyboje	Iš viso tarnybose atliktų veiklos auditų
1	1	0	0
2	8	1	8
3	12	2	24
4	8	3	24
5	12	4	48
6	5	5	25
7	7	6	42
8	2	7	14
9	1	8	8
10	1	9	9
11	1	13	13
12	1	14	14
13	1	15	15
Iš viso	60	x	244

Vidutiniškai per vienus metus vienai tarnybai tenka 1,36 atliktų veiklos auditų. Toks santykinai mažas atliekamų veiklos auditų skaičius neužtikrina pakankamos savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės.

Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų žmogiškieji ištekliai

Pastebima, kad SKAT per metus atliktų auditų skaičius labai priklauso nuo turimų žmogiškųjų išteklių. LR savivaldos įstatyme nustatyta, kad tarnybose turi būti ne mažesnis kaip 2 pareigybių, įskaitant savivaldybės kontrolierių, skaičius. Kitų kriterijų dėl tarnybų pajėgumų nėra nustatyta. Atsižvelgiant į analizuotos mokslinės literatūros (žr. 1.3 poskyrį) nustatytą problemą – savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų turimus ribotus išteklius, atlikta tarnybų interneto svetainėse esančių SKAT dirbančių auditorių

duomenų analizė. Paaiškėjo, kad kai kurios tarnybos turi tik po vieną ir daugumą jų – po du ar po tris auditorius. Tai iliustruoja 7 lentelėje ir 3 priede detaliau pateiktas 60-ies SKAT darbuotojų skaičius.

7 lentelė. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditorių skaičius

Eil. Nr.	Tarnybų skaičius	Darbuotojų skaičius vienoje tarnyboje	Iš viso darbuotojų
1	3	1	3
2	25	2	50
3	21	3	63
4	3	4	12
5	1	5	5
6	2	6	12
7	2 (Panevėžio m., Šiaulių m. SKAT)	8	16
8	1 (Klaipėdos m. SKAT)	10	10
9	1 (Vilniaus m. SKAT)	14	14
10	1 (Kauno m. SKAT)	15	15
Iš viso	60	x	200

7 lentelėje pateikti duomenys rodo, kad trijose tarnybose dirba tik po vieną darbuotoją, didžiojoje daugumoje 46-ose SKAT, kas sudaro 77 proc. visų tarnybų, dirba 2–3 darbuotojai ir tik 8 proc. Lietuvos didžiųjų miestų Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Šiaulių, Panevėžio SKAT dirba 8–15 auditorių. Galima teigti, kad turint tokius ribotus žmogiškuosius išteklius SKAT sudėtinga garantuoti kokybišką ir pakankamą auditą.

Savivaldybių veiklos audituotos ir neauditutos sritys

Atliekant tyrimą buvo siekiama išsiaiškinti savivaldybių veiklos neaudituotas sritis. Savivaldybės vykdo LR vietos savivaldos įstatymo reglamentuojamas savarankiškasias ir „valstybines (valstybės perduotas savivaldybėms)“ funkcijas, tokias kaip „biudžeto sudarymas ir tvirtinimas“, „savivaldybei nuosavybės teise priklausančio“ bei valstybės „turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo“, aplinkos apsauga, švietimas, sveikatos priežiūra, komunalinis ūkis, kultūros ir sporto plėtojimas, socialinės paslaugos, socialinė parama, parama būstui, informacinės visuomenės plėtra, keleivių vežimas vietiniais maršrutais, vietinės rinkliavos, komunalinių atliekų tvarkymas, teritorijų planavimas, tvarkymas ir apsauga, maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose, „mokinių, gyvenančių kaimo gyvenamosiose vietovėse,“ pavėžėjimas, „vietinės reikšmės kelių ir gatvių priežiūra, taisymas, tiesimas ir saugaus eismo organizavimas“, melioracijos, hidrotechnikos statinių valdymas, verslo ir turizmo plėtra, priešgaisrinė sauga, jaunimo politikos įgyvendinimas ir kitos (LRS, 2022, p. 6-8).

Nustatyta, kad 2021–2022 m. bendrai visų tarnybų atlikti veiklos auditai apėmė visas pagrindines savivaldybėms priskirtų funkcijų sritis (žr. 4 priedą). Tačiau analizuojant kiekvieną tarnybą atskirai per tą patį laikotarpį, pastebima, kad kai kurios iš jų dėl ribotų žmogiškųjų išteklių atliko vos po vieną ar du veiklos auditus, tai logiška, kad tose savivaldybėse buvo audituota tik keletas jos veiklos sričių.

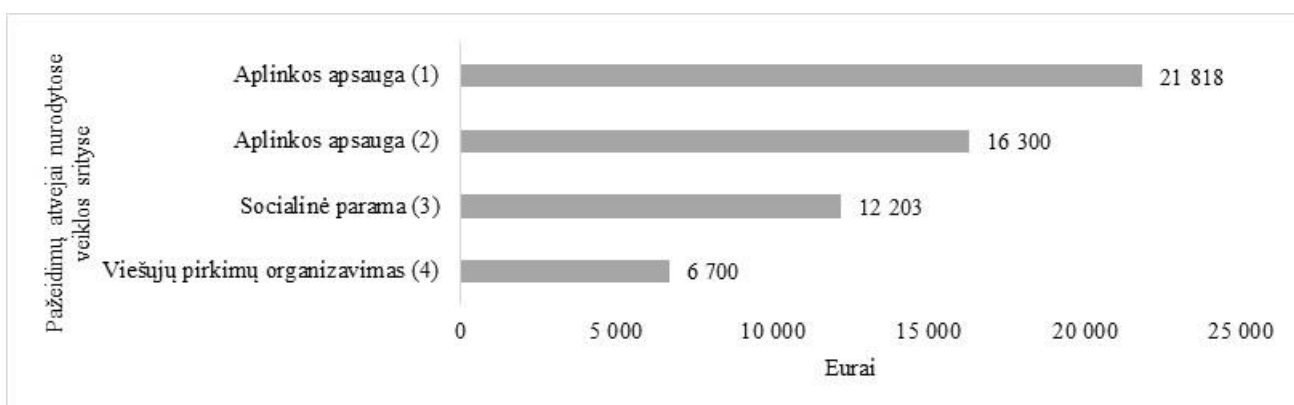
Įvertinus tarnybas, kuriose dirba daugiausia, tai yra 10–15 auditorių, gauti rezultatai (žr. 5, 6 priedus) parodė, kad 2020–2022 m. Vilniaus miesto SKAT auditavo 15 pagrindinių savivaldybės veiklos sričių, Kauno ir Klaipėdos miestų SKAT – 10. Tačiau 6 priede aiškiai matyti, kad savivaldybių pagrindinės veiklos sritys – infrastruktūros plėtra, aplinkos apsauga, sveikatos priežiūra, vietinės rinkliavos, komunalinės paslaugos, viešųjų teritorijų tvarkymas, kuriose nustatyti didžiausi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai (žr. 9, 10 lenteles), liko nekontroliuotos. Galima daryti išvadą, kad tarnyboms, turint ribotą skaičių auditorių, nėra galimybių audituoti visas pagrindines problemines savivaldybių vykdomų funkcijų sritis.

Savivaldos institucijų biudžeto planavimo, lėšų skyrimo ir panaudojimo vertinimas

Labai svarbi savivaldybės vykdoma savarankiškoji funkcija yra biudžeto sudarymas, tvirtinimas, jai priklausančio turto, lėšų ar kitų išteklių valdymas bei panaudojimas. SKAT veiklos audito ataskaitose analizuota biudžeto lėšų skyrimo tikslingumas, jų panaudojimas. Atliekant tyrimą nustatyti biudžeto lėšų planavimo ir skyrimo trūkumai:

- netikslingas ir nepagrįstas biudžeto lėšų skyrimas;
- netinkama ir neskaidri biudžeto lėšų skyrimo atranka;
- nepanaudotų biudžeto lėšų neperskirstymas kitiems programų vykdytojams bei sprendimų nepriėmimas dėl jų finansavimo poreikio;
- finansavimas programoms vykdyti suplanuotas, nenumačius tų lėšų strateginiuose planų dokumentuose;
- nereglamentuotas programoms skiriamų lėšų planavimas bei atrankos vertinimas;
- lėšų skyrimas asignavimų valdytojams nesiejamas su pasiektais veiklos rezultatais.

Netikslingo ir nepagrįsto biudžeto lėšų skyrimo atvejai nustatyti aplinkos apsaugos, viešųjų pirkimų organizavimo ir socialinės paramos srityse (žr. 11 pav.).

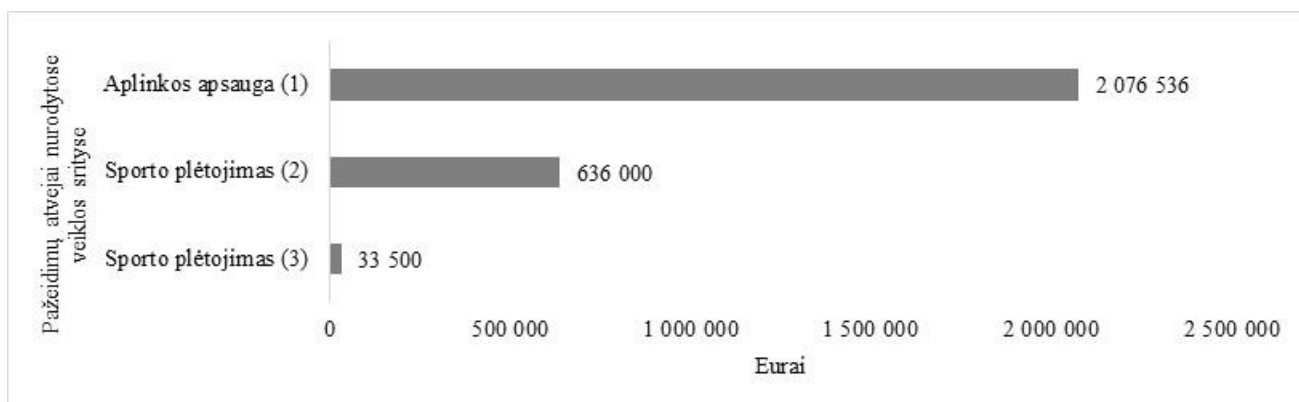


11 pav. Netikslingas ir nepagrįstas biudžeto lėšų skyrimas

Nepagrįstais kriterijais aplinkos apsaugos rėmimo specialiosios programos lėšos 21 818 Eur buvo skiriamos jau įvykdytoms priemonėms. Nesant nustatytos paraiškų vertinimo metodikos, savivaldybės atrankos komisija, netinkamai įvertinus pateiktas paraiškas, iš saugomų teritorijų tvarkymo lėšų priemonės netikslingai paskyrė 16 300 Eur veikloms, kurios pagal pobūdį priskirtinos kitoms priemonėms. Kultūros centrui savivaldybė netikslingai skyrė asignavimus viešiesiems pirkimams vykdyti, nes įstaiga pirkė viešųjų pirkimų konsultacines ir viešųjų pirkimų teisinės konsultacines paslaugas, už kurias sumokėjo 6 700 Eur. Socialinių paslaugų projektų sąmatoje numatytos išlaidos 12

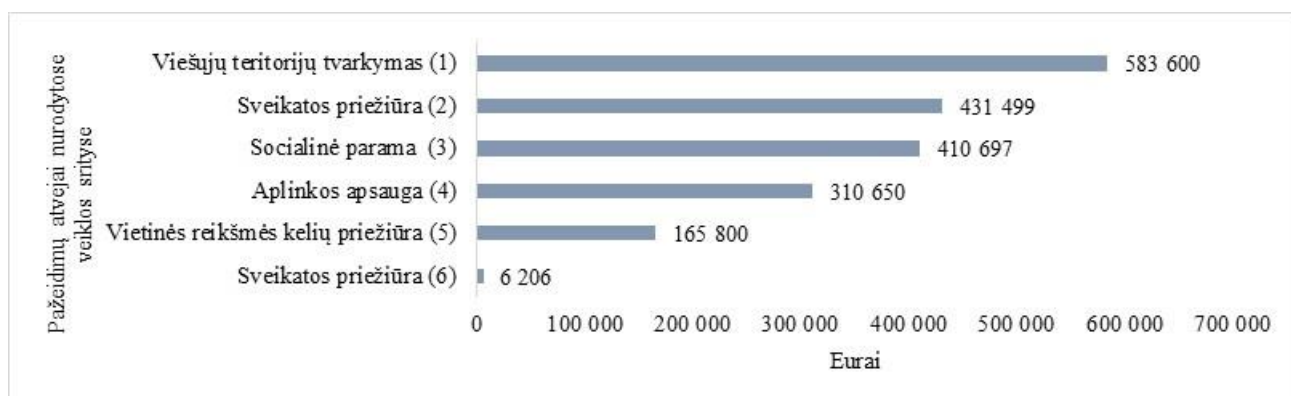
203 Eur nebuvo pagrįstos skaičiavimais, trūko sąsajų su konkrečiomis veiklomis. Galima teigti, kad savivaldybės nepakankamai užtikrina lėšų skyrimo tikslingumą, pagrįstumą, projektų atrankos skaidrumą, taip užprogramuodamos nerezultatyvų, neefektyvų ir nepagrįstą lėšų panaudojimą.

Aplinkos apsaugos bei kūno kultūros ir sporto plėtojimo srityse nustatyti netinkamų ir neskaidrių sprendimų priėmimo atvejai, vykdant biudžeto lėšų skyrimo atranką (žr. 12 pav.), 88 proc. paraiškų dėl lėšų skyrimo iš savivaldybės aplinkos apsaugos rėmimo specialiosios programos administracijos direktorius priėmė sprendimus be atrankos komisijos teikimo 2 076 536 Eur. Nustatyti atvejai, kai nesilaikant vidaus reglamento nuostatų, atrankos komisija priėmė netinkamus sprendimus 33 500 Eur finansuoti sportinės veiklos projektus pagal dvi to paties pareiškėjo paraiškas ir pagal tą patį prioritetą. Taip pat 38 proc. neargumentuotų sprendimų dėl sportinės veiklos projektų finansavimo savivaldybės lėšomis dydžio komisija priėmė 636 000 Eur. Galima teigti, kad projektų atranka vykdoma neskaidriai, neužtikrinamas objektyvus ir skaidrus savivaldybės biudžeto lėšų paskirstymas, kai kuriems paraiškų teikėjams galimai sudaromos palankesnės sąlygos gauti didesnę ar papildomą finansavimą, sudarant prielaidas korupcijos bei piktnaudžiavimo apraiškom.



12 pav. Netinkamas ir neskaidrus lėšų paskirstymas

Nepanaudotų biudžeto lėšų neperskirstymo kitiems programų vykdytojams, sprendimų nepriėmimo dėl jų finansavimo poreikio atvejai nustatyti aplinkos apsaugos, sveikatos priežiūros, viešųjų teritorijų tvarkymo ir priežiūros bei vietinės reikšmės kelių tiesimo, taisymo, priežiūros srityse (žr. 13 pav.).



13 pav. Nepriimti sprendimai dėl nepanaudotų biudžeto lėšų

Nepanaudotos visuomenės sveikatos rėmimo specialiajai programai skirtos lėšos vienu atveju 6 206 Eur, kitu atveju 431 499 Eur dvejus metus iš eilės neperskirstomos kitiems programos vykdytojams. Nebuvo planuojamas šių lėšų tolesnis panaudojimas ir nebuvo priimami sprendimai dėl

programos priemonių finansavimo poreikio tikslinimo. Taip pat nepaskirstytos nepanaudoti aplinkos apsaugos rėmimo 310 650 Eur bei apie 165 800 Eur iš kelių priežiūros programos skirtos lėšos, kurios galėjo būti panaudotos kitiems prioritetiniams kelių statybos darbams. Tikslus lėšų paskirstymas neužtikrinamas ir dėl neatliktos vietinės reikšmės kelių ir gatvių teisinės registracijos. Neišnaudojant visų galimybių, daugiabučių namų kiemų būklei gerinti skirtos lėšos, dveji metai iš eilės vidutiniškai 55 proc. taip pat lieka nepanaudota, 583 600 Eur šių nepanaudotų lėšų dalis atskleidžia trūkumus savivaldybės administracijos lėšų ir darbų planavimo procesuose.

Nustatyta, kad kultūros programos priemonėms vykdyti buvo planuojamos lėšos, nesant patvirtinto savivaldybės strateginio plėtros plano. Kitu atveju, turto valdymo ir naudojimo srityje savivaldybės strateginiuose plėtros ir veiklos planuose nebuvo numatytos lėšos, skirtos pastato rekonstravimo 2013–2020 m. projektui, nors kasmet tvirtinant biudžetą buvo skiriami asignavimai ilgalaikiam turtui įsigyti, nenurodant sumos pastatui rekonstruoti. Nesant nustatytos finansavimo strategijos, planavimo dokumentų ir nustatytų kriterijų, nėra galimybės įvertinti, ar finansavimas buvo vykdomas tikslingai ir lėšos panaudotos racionaliai. Galima teigti, kad savivaldos institucijų biudžeto lėšų paskirstymas vykdomas galimai neobjektyviai ir neskaidriai, sudarant prielaidas korupcijos bei piktnaudžiavimo apraiškoms. Reikšmingiausi biudžeto planavimo pažeidimai nustatyti aplinkos apsaugos, sveikatos priežiūros, sporto bei viešųjų teritorijų tvarkymo srityse.

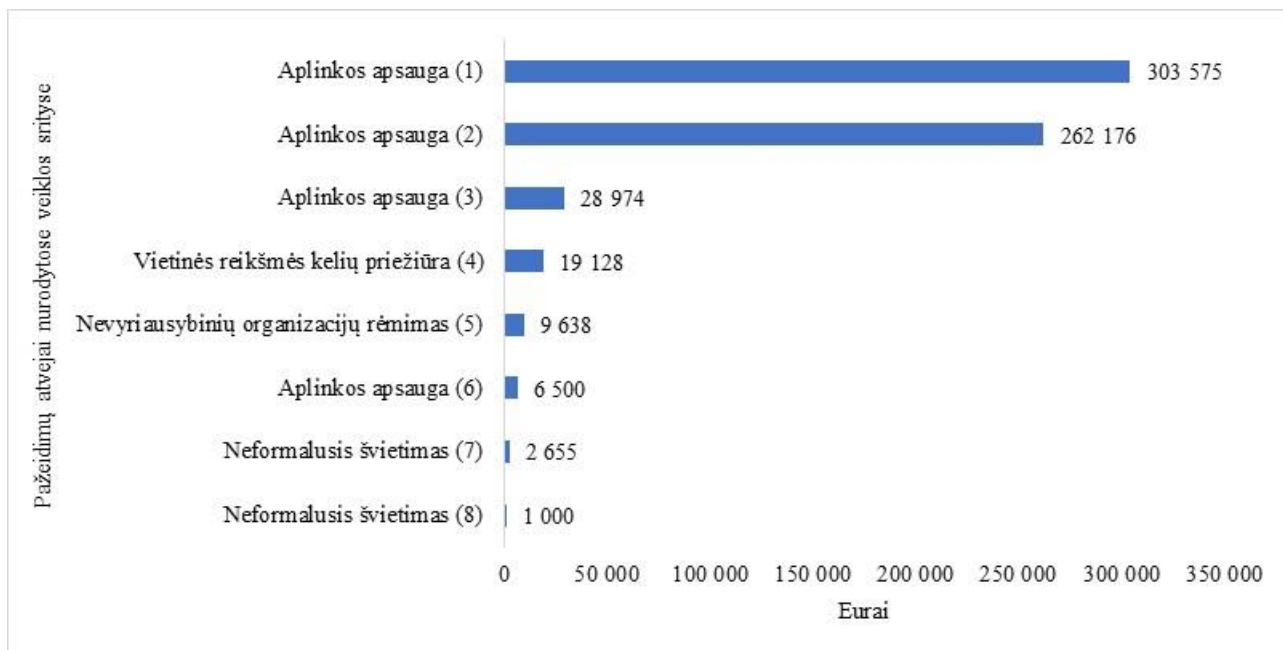
Aplinkos apsaugos, kūno kultūros ir sporto plėtojimo, sveikatos priežiūros bei daugiabučių namų atnaujinimo srityse nustatyti atvejai, kai nebuvo reglamentuota visuomenės sveikatos, aplinkos apsaugos rėmimo specialiųjų programų, daugiabučių namų atnaujinimo, sportinės veiklos priemonių lėšų planavimas, projektų lėšų skyrimo atrankos vertinimas, nenumatyti paraiškų vertinimo kriterijai, lėšų skyrimas asignavimų valdytojams nesiejamas su pasiektais veiklos rezultatais. Nereglementavus lėšų skyrimo vertinimo kriterijų, kai kuriems paraiškų teikėjams galimai sudaromos palankesnės sąlygos gauti didesnę ar papildomą finansavimą.

Atliekant tyrimą nustatyti biudžeto lėšų panaudojimo trūkumai:

- biudžeto lėšos panaudotos ne pagal tikslinę paskirtį;
- biudžeto lėšų panaudojimas nepagrįstas jį pateisinančiais dokumentais;
- viršijamas projektams skirtų lėšų dydis;
- nepagrįstai apmokamos ne vykdančiam projektą patirtos išlaidos;
- neteisėtai darbuotojams išmokėtas darbo užmokestis;
- galimai atlikti neteisėti veiksmai – lėšų pasisavinimas.

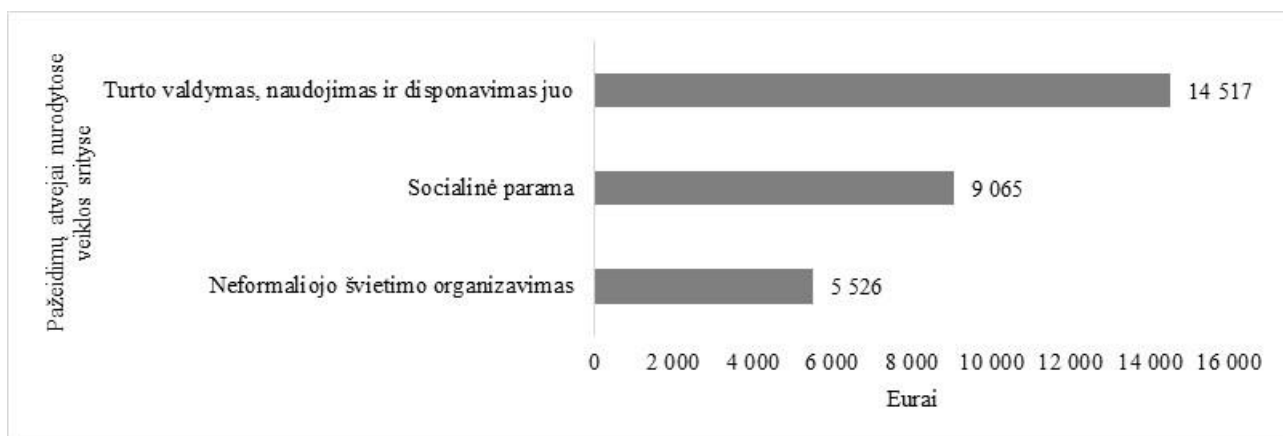
Didžiausios nuo 28 974 Eur iki 303 575 Eur lėšų panaudojimo ne pagal tikslinę paskirtį sumos nustatytos aplinkos apsaugos srityje, kiti tokie atvejai nustatyti vietinės reikšmės kelių tiesimo, taisymo, priežiūros, neformaliojo vaikų švietimo organizavimo ir bendradarbiavimo su nevyriausybinėmis organizacijomis srityse (žr. 14 pav.). Nustatyta, kai dėl netikslaus lėšų poreikio planavimo lėšos oro taršai mažinti 262 176,05 Eur buvo naudojamos iš kitų reikmių, tai yra teritorijų tvarkymo priemonėms skirtų savivaldybės biudžeto lėšų. Kitais atvejais panaudotos aplinkos apsaugos rėmimo specialiosios programos lėšos 28 974 Eur, naudotos nakvynės, kelionės, kanceliarinių prekių, želdynų tvoros statybos darbų išlaidoms bei paplūdimio tvarkymo projektui skirti 6 500 Eur sumokėti už lauko baldus, buvo nesusiję su aplinkosaugos priemonėmis. Nustatyti atvejai, kai be jokio techninio projekto pagal pasirašytą rangos darbų sutartį iš kelių priežiūrai skirtų lėšų 19 128,10 Eur buvo vykdomi gatvių priežiūros ir remonto darbai, kurių darbų akte ir išlaidų apmokėjimo pažymoje nebuvo

išskirta, kiek būtent kiekvienos iš trijų gatvių remontui skirta lėšų, nedetalizuoti atliktų darbų kiekiai. Taip pat iš mechanizuotam gatvių valymui skirtų lėšų 303 574,92 Eur vykdyti darbai, kurių darbų atlikimo aktai nebuvo pasirašyti savivaldybės atstovo, juose negalima nustatyti, kur ir kokie darbai atlikti, ar sąskaitų sumos atitinka patvirtintą įkainį. Nustatyti du atvejai, kai vaikų vasaros poilsio ir neformaliojo vaikų švietimo veiklų programoms skirtos lėšos 3 655,25 Eur neteisėtai panaudotos ilgalaikiam turtui įsigyti. Taip pat vietos bendruomenės, nesivadovaudamos vidaus teisės aktų nuostatomis, iš trims projektams skirtų lėšų įsigijo 86,2 proc. ilgalaikio turto, t. y. ne pagal paskirtį panaudojo 9 628,35 Eur.



14 pav. Lėšos, panaudotos ne pagal tikslinę paskirtį

Neteisėtai ir nepagrįstai biudžeto lėšos buvo naudojamos neformaliojo vaikų švietimo organizavimo, socialinės paramos, viešinimo veiklos bei turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo srityse (žr. 15 pav.).

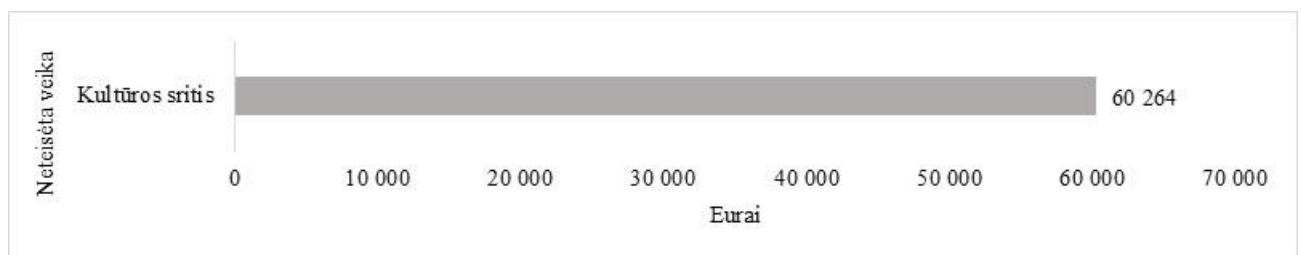


15 pav. Biudžeto lėšos, panaudotos neteisėtai ir nepagrįstai

Nustatyta, kad neformaliojo vaikų švietimo teikėjų pateikiamose biudžeto išlaidų sąmatų vykdymo ataskaitose 5 526 Eur nebuvo pridėtas joks išlaidas pateisinantys dokumentas, taip pat nebuvo nurodyta mokėjimo paskirtis. Kitais atvejais nevyriausybinių organizacijų, nesivadovaudamos teisės aktų

reikalavimais ir nevykdydamos finansavimo sutarčių, viršijo projektams skirtų lėšų dydį, apmokėjo išlaidas, kurios pagal teisės aktus neturėtų būti finansuojamos, nepagrįstai apmokėjo ne vykdant projektą patirtas išlaidas, neplanuotas išlaidas iš viso 9 064,58 Eur. Taip pat nustatyta, kad nesant faktinių įrodymų, fiktyviai įdarbintiems, bet nedirbusiems autobusų parko darbuotojams buvo neteisėtai ir nepagrįstai priskaičiuotas bei sumokėtas darbo užmokestis 14 517,36 Eur. Galima teigti, kad asignavimų valdytojai vykdė nepakankamą programoms skirtų lėšų panaudojimo teisingumo bei tikslingumo kontrolę.

Atliekant auditą nustatytas atvejis kultūros srityje, kai galimai atlikti neteisėti veiksmai – lėšų pasisavinimas ir galimai teatrui padaryta žala 60 264,03 Eur, teatro darbuotojui, vadovui patvirtinus, dvejus metus vykdant galimai neteisėtus pervedimus iš teatrui priklausančios sąskaitos į keturias galimai jam pačiam ar jo artimai aplinkai priklausančias sąskaitas, nurodant fiktyvius gavėjus (žr. 16 pav.). Galima teigti, kad audituotu laikotarpiu teatro vadovas neužtikrino įstaigos vidaus kontrolės, vidaus kontrolės rizikos veiksnių analizę atliko formaliai, neįvertindamas įstaigos veiklos trūkumų ir jų rizikos valdymo. Dėl šios galimai neteisėtos veikos teatro vadovas kreipėsi į savivaldybės merą bei administracijos direktorių, pranešdamas apie galimai įvykdytą teatro darbuotojo finansinį nusikaltimą. Teatro vadovas taip pat kreipėsi į prokuratūrą su prašymu ištirti galimai teatro darbuotojo įvykdytą finansinio pobūdžio nusikaltimą.



16 pav. Galimai atlikta neteisėta veika – lėšų pasisavinimas

Galima teigti, kad savivaldos institucijų biudžeto lėšos nustatytais atvejais aplinkos apsaugos, kelių priežiūros, turto valdymo srityse naudojamos ne pagal tikslinę paskirtį, neteisėtai, nepagrįstai ir neskaidriai su išlaidų piktnaudžiavimo apraiškomis.

Savivaldos institucijų veiklos rezultatų vertinimas

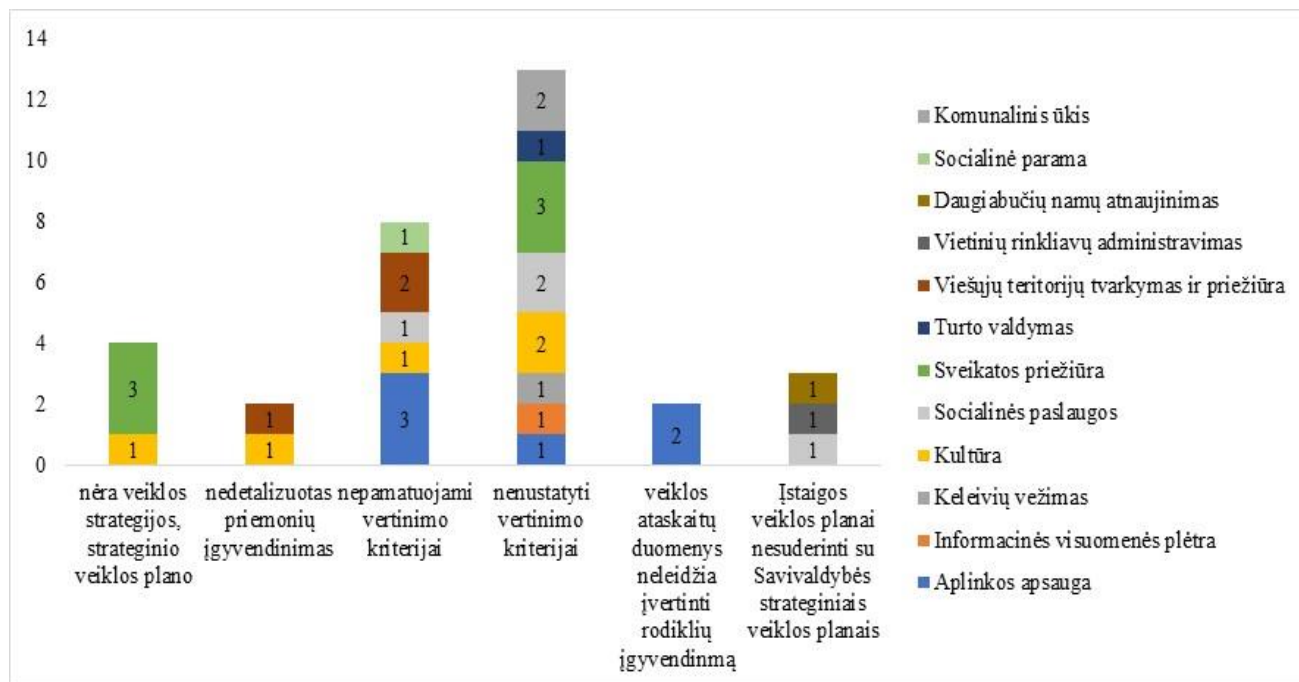
Mokslinės literatūros analizė (žr. 1.2.4 skyrelį) parodė, kad atliekant veiklos auditą tiriama organizacijos veikla, vertinant jos išteklių ekonomiškumą, veiklos procesų efektyvumą bei gautų rezultatų ir poveikio rezultatyvumą. SKAT veiklos audito ataskaitose nagrinėtas savivaldos institucijų veiklos rezultatyvumas, ekonomiškumas ir efektyvumas.

Atliekant tyrimą nustatyti savivaldybių asignavimų valdytojų veiklos rezultatyvumo trūkumai:

- nėra galimybės įvertinti veiklos rezultatyvumą:
 - nesant veiklos strategijos, strateginio veiklos plano;
 - veiklos planuose nedetalizuojant priemonių įgyvendinimo;
 - nenustatant veiklos planavimo dokumentuose tikslų, uždavinių, priemonių įgyvendinimo vertinimo kriterijų;
 - veiklos planavimo dokumentuose nustatant nepamatuojamus priemonių įgyvendinimo vertinimo kriterijus;

- veiklos ataskaitų duomenys neleidžia objektyviai įvertinti programų įgyvendinimo poveikį bei pokyčių naudą;
- savivaldybės įstaigų veiklos planų rodikliai nesuderinti su savivaldybės strateginių veiklos planų rodikliais;
- planavimo dokumentuose nustatytų veiklos rodiklių neįvykdymas siekė net 97 proc.

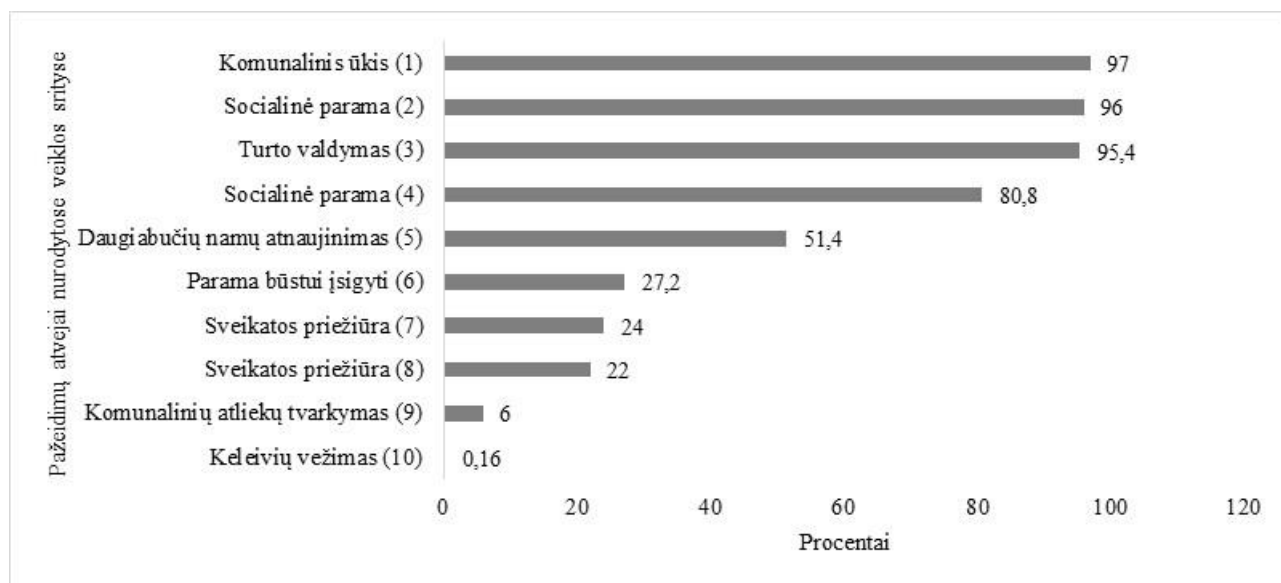
Atliekant tyrimą kultūros ir sveikatos priežiūros srityse nustatyti keturi atvejai, kai savivaldybės įstaigose nebuvo patvirtintų veiklos strategijų, strateginių veiklos planų ir metinių veiklos planų, kuriuose būtų nustatyti tikslai, uždaviniai, priemonės bei jų įgyvendinimo vertinimo rodikliai, todėl nebuvo galima įvertinti įstaigos veiklos rezultatyvumą (žr. 17 pav.).



17 pav. Savivaldybių asignavimų valdytojų veiklos rezultatyvumo trūkumai

Kultūros ir viešųjų teritorijų tvarkymo bei priežiūros srityse savivaldybių įstaigoms nevykdant priemonių detalizavimo į smulkesnes veiklas planavimo, nedetalizuojant priemonių įgyvendinimo, nebuvo galima įsitikinti, ar planuotos veiklos pasiekė laukiamų rezultatų. Aplinkos apsaugos, informacinės visuomenės plėtos, keleivių vežimo vietinio susisiekimo maršrutais organizavimo, kultūros, socialinių paslaugų, sveikatos priežiūros, turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ir komunalinio ūkio srityse nustatyta 13 atvejų, kai savivaldybių ir jų įstaigų veiklos planuose nebuvo nustatyti tikslų, uždavinių, priemonių įgyvendinimo vertinimo kriterijai, jų reikšmės, todėl nebuvo galimybės įvertinti planuotų pasiekti tikslų įgyvendinimo rezultatų bei jų pokyčių. Aplinkos apsaugos srityje nustatyti trys atvejai, kai savivaldybių aplinkos apsaugos rėmimo specialiosiose programose buvo nustatytos tikslų ir uždavinių pasiekimo vertinimo kriterijų reikšmės pasirenkamos kiekybinės, nekintančios keletą metų, neambicingos, nepamatuojamos, tokios kaip panaudotos lėšos arba įvykdytų priemonių skaičius. Programos priemonių įvykdymo ataskaitose dėl neįvykdytų priemonių pateikiami neargumentuoti paaiškinimai – įgyvendinta priemonių ar lėšos panaudotos pagal poreikį, arba priežastys dėl nepasiektų ar viršytų planuotų rodiklių visai nenurodomos. Tokie veiklos vykdymo ataskaitų duomenys neleidžia objektyviai įvertinti aplinkos apsaugos rėmimo specialiosios programos įgyvendinimo poveikį bei pokyčių naudą. Kultūros, socialinių paslaugų, viešųjų teritorijų tvarkymo ir priežiūros bei socialinės paramos srityse taip pat nustatyti penki atvejai, kai savivaldybių ir jų įstaigų

planavimo dokumentuose buvo nustatyti priemonių įgyvendinimo vertinimo kriterijai nepamatuojami objektyviais dydžiais (užtikrinti teikimą, skatinti plėtrą) arba tik kiekybiniai (lėšų panaudojimo procentas, priemonių skaičius, sutvarkytų objektų skaičius, plotas; veikiančių komandų, grupių skaičius) neorientuoti į siektiną veiklos rezultatą. Taip planuojant veiklos vykdymo procesą, bet ne rezultatą, nebuvo galimybės objektyviai įvertinti kokybinių veiklos rezultatų bei priimti sprendimų, siekiant pagerinti veiklą ir jos rezultatus. Socialinių paslaugų, vietinių rinkliavų administravimo ir daugiabučių namų atnaujinimo srityse nustatyti trys atvejai, kai savivaldybės įstaigų veiklos planų rodikliai buvo nesuderinti, nesutapo su savivaldybės strateginių veiklos planų rodikliais. Savivaldybės nepakankamai užtikrina įstaigų veiklos išteklių planavimo kontrolę.



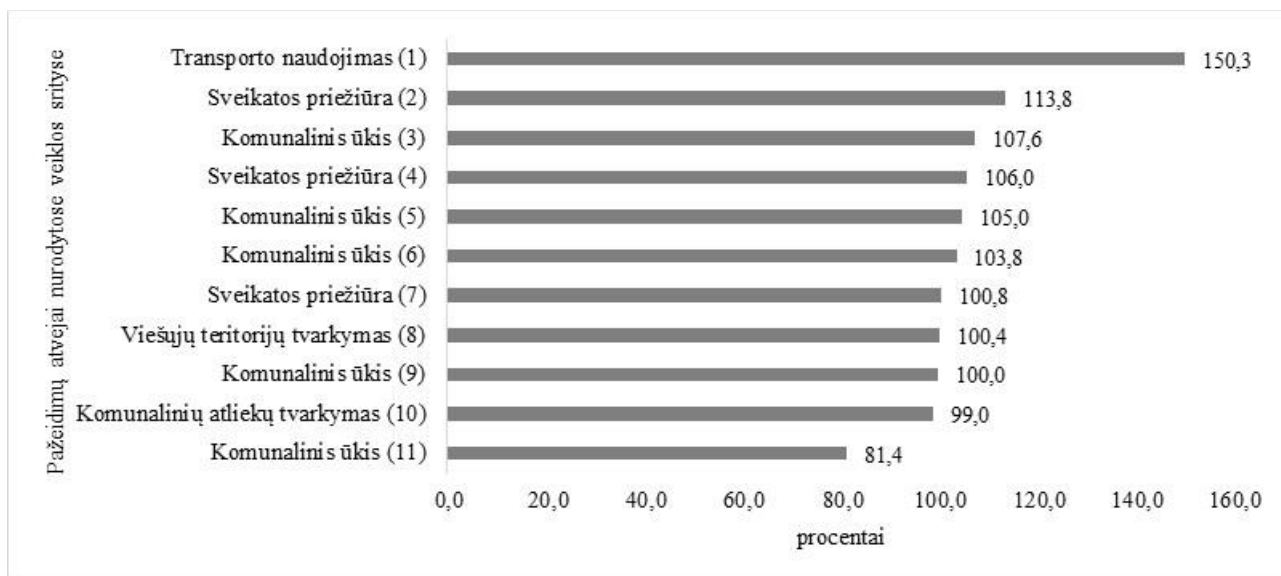
18 pav. Numatytų veiklos rodiklių neįvykdymas

18 pav. matyti, kad komunalinio ūkio, socialinės paramos ir turto valdymo srityse planavimo dokumentuose numatytų veiklos rodiklių neįvykdymas buvo didžiausias ir siekė net 97 proc. Komunalinio ūkio įmonėje savivaldybės vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo infrastruktūros plėtros plane planuotų vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo tinklų neįgyvendinimas 97 proc. (neįgyvendinta 584,6 km iš 603 km). Savivaldybės socialinio būsto plėtros priemonės skirtų asignavimų panaudojimo neįvykdymas per audituotus dvejus metus siekė 96 proc., arba nepanaudota 720 062 Eur iš 750 088 Eur, socialinio būsto nuomos sutarčių neįvykdymas sudarė 80,8 proc., arba 101 nesudarytų sutarčių iš 125. Savivaldybės nenaudojamų objektų pardavimo neįvykdymas sudarė 95,4 proc. (186 vnt. iš 195 vnt.), o dėl 72 proc. savivaldybės funkcijoms nenaudojamo nekilnojamojo turto sprendimai nepriimti. Atliekant tyrimą nustatyta, kad per ketverius audituotus metus savivaldybės vykdomos daugiabučių gyvenamųjų namų atnaujinimo priemonės neįvykdyta 51,4 proc., arba iš 72 planuotų modernizuoti 35 namai, savivaldybės biudžeto lėšų nepanaudojimas siekė 30,7 proc., arba nepanaudota 85 300 Eur iš planuotų 277 700 Eur. Atliekant tyrimą nustatyta atveju, kai keleivių vežimo vietinio susisiekimo maršrutais organizavimo srityje savivaldybės kontroliuojamos įmonės suplanuotų reisų neįvykdymas buvo tik 0,16 proc. (5 346 reisai), tačiau lėmė sumokėtas 152 625 Eur baudas, patirtą žalą – tai pačiai sumai negautų planuotų dotacijų, nuostolių padidėjimą. Priežastys (vairuotojų trūkumas, nedarbingumas, atostogos) dėl neįvykdytų reisų objektyvios, bet sutartyje kaip reiso neįvykdymą pateisinančios aplinkybės nebuvo numatytos. Komunalinių atliekų tvarkymo srityje savivaldybei nustatytos komunalinių atliekų tvarkymo užduoties – iki 2020 m. perdirbti ne mažiau kaip 65 proc. atliekų, neįvykdymas siekė 6 proc., arba 3 219,8 t neperdirbtų atliekų. Sveikatos priežiūros srityje

nustatyta 22–24 proc. veiklos rodiklių neįvykdymo. Savivaldybės įstaiga neįvykdė 22 proc. emocinės būklės ir gyvenimo kokybės gerinimo veiklų, tačiau panaudojo visas veiklas skirtas savivaldybės lėšas 16 899 Eur. Savivaldybės strateginiame veiklos plane numatytų visuomenės sveikatos rėmimo specialiosios programos lėšomis parengtų projektų neįvykdymas siekė 24 proc. Paramos būstui srityje, sumažėjus siūlomų būstų pasiūlai, savivaldybei teikiamų paraiškų dėl butų pardavimo skaičiui, dėl socialinio būsto atsisakymo, socialinių būstų įsigijimo neįvykdymas siekė 27,2 proc., arba 47 neįsigytų būstų.

Subjektų veiklos efektyvumui įvertinti naudojami santykiniai veiklos vertinimo rodikliai (Mackevičius, 2009). Vertinti pasirinktas savivaldybių subjektų veiklos sąnaudų lygio rodiklis – veiklos sąnaudų ir pardavimo pajamų santykis, kuris parodo, kiek tenka visų bendrųjų ir administracinių sąnaudų vienam pardavimo eurui ir apibūdina įmonės veiklos administravimo išlaidų lygį. Šios sąnaudos neturėtų sudaryti daugiau kaip 15–18 proc. pardavimų vertės. Kuo šis rodiklis mažesnis, tuo subjekte geriau parengta sąnaudų mažinimo politika. Taip pat nagrinėtas grynasis pelningumas, kuris parodo, ar pelnas uždirbamas ir lėšos naudojamos efektyviai. Grynasis pelningumas yra rodiklis, atspindintis grynojo pelno bei pardavimo pajamų santykį ir nusakantis, kiek to pelno gaunama iš kiekvieno pardavimo euro arba kiek pajamų uždirbama daugiau nei parduotų prekių ar paslaugų savikaina ir visos kitos išlaidos. Tai yra galutinis subjekto pelno, atsižvelgiant į visas jos pajamas ir išlaidas, vertinimas, atskleidžiantis galutinį subjekto veiklos efektyvumą. Grynasis pelningumas yra geras, jei rodiklio reikšmė yra 10–25 proc. ir nepatenkinamas – jei jo reikšmė mažesnė nei 5 proc.

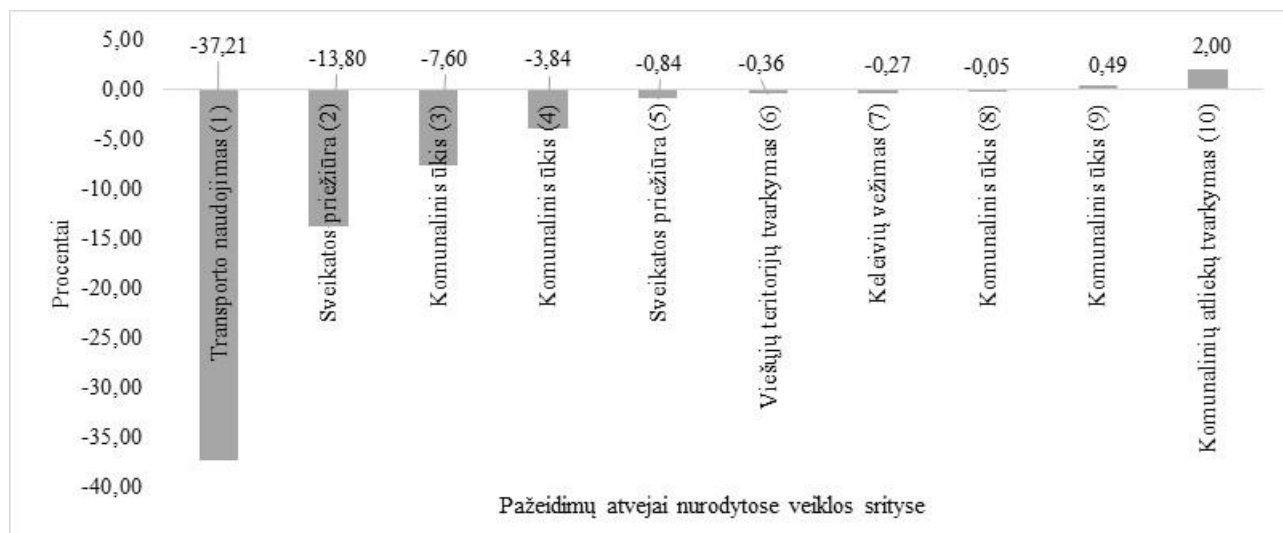
Atliekant tyrimą nustatyta atvejų, kai veiklos efektyvumo rodikliai žymiai peržengia gerų rodiklių ribas ir rodo neefektyvią subjektų veiklą. Transporto naudojimo srityje nustatytas savivaldybės valdomos įmonės veiklos sąnaudų lygio rodiklis siekė net 150,3 proc., t. y. uždirbtam vienam Eur teko apie 1,50 Eur sąnaudų. Kitose – sveikatos priežiūros, komunalinio ūkio, viešųjų teritorijų tvarkymo srityse nustatyta atvejų, kai savivaldybių subjektų veiklos sąnaudų lygio rodiklių reikšmės taip pat žymiai viršijo 18 proc. ir siekė 81,4–113,8 proc. (žr. 19 pav.).



19 pav. Savivaldybių subjektų veiklos sąnaudų lygio rodikliai

Daugumoje nustatytų atvejų (8 iš 10) grynojo pelningumo rodikliai buvo neigiami (žr. 20 pav.). Žemiausia šio rodiklio reikšmė siekė -37,21 proc. savivaldybės valdomos įmonės transporto naudojimo

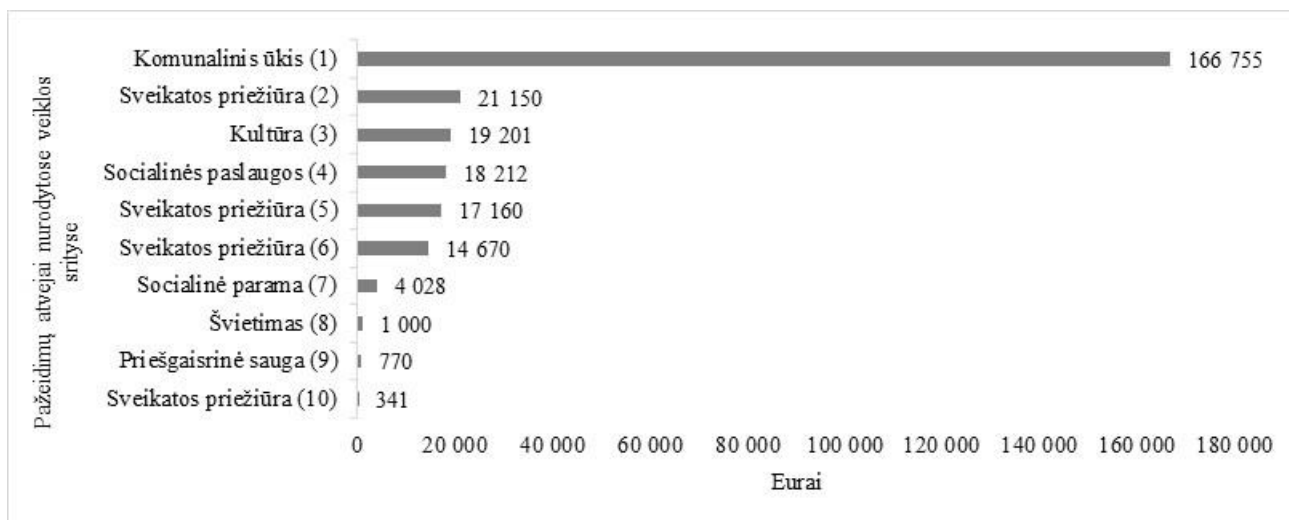
srityje. Keleivių vežimo nustatytais maršrutais, sveikatos priežiūros, komunalinio ūkio, komunalinių atliekų tvarkymo ir viešųjų teritorijų tvarkymo srityse savivaldybių subjektų grynojo pelningumo rodikliai buvo -13,8–2 proc. Veiklos efektyvumo rodiklių nepatenkinamoms reikšmėms įtakos turėjo transporto naudojimo srityje didelės nudėvėto transporto remonto, priežiūros sąnaudos, kitose srityse – išaugusios darbo užmokesčio, valdymo, medikamentų išlaidos. Nustatyti subjektų neigiami veiklos efektyvumo rodikliai reiškia, kad pardavimai ne tik neduoda jokio pelno, bet yra nuostolingi, vadinasi, dirbama neefektyviai.



20 pav. Savivaldybių subjektų grynojo pelningumo rodikliai

Analizuoti veiklos efektyvumo rodikliai prasčiausią subjektų būklę rodo transporto naudojimo, maitinimo paslaugų organizavimo ir sveikatos priežiūros srityse, o rezultatyvumo rodiklių neįvykdymo procentas didžiausias komunalinio ūkio, socialinės paramos ir turto valdymo srityse.

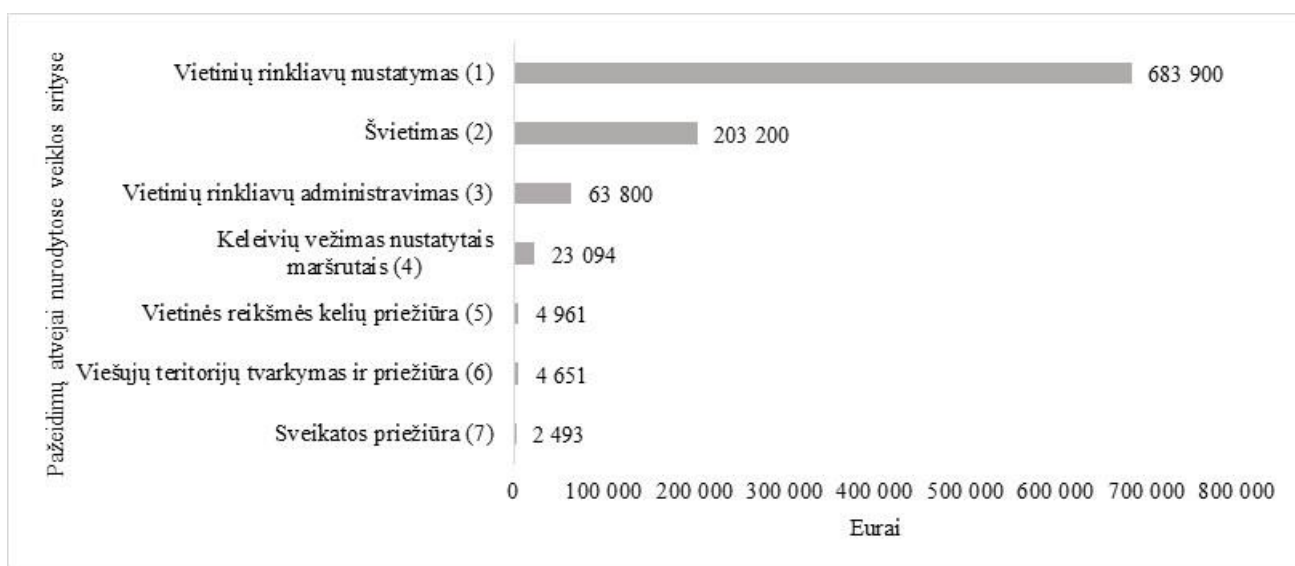
Analizuojant veiklos audito ataskaitas, nustatyta, kad darbo užmokesčio lėšos buvo naudojamos, nesivadovaujant ekonomiškumo principais. Priešgaisrinės saugos, sveikatos priežiūros, komunalinio ūkio, socialinės paramos ir socialinių paslaugų srityse lėšos darbo užmokesčio išmokoms buvo naudojamos neteisėtai, nepagrįstai, papildomai mokant už tiesioginių funkcijų vykdymą (žr. 21 pav.).



21 pav. Neekonomiškas biudžeto lėšų panaudojimas darbo užmokesčio išmokoms

Neatsižvelgiant į LR darbo kodekso nuostatas, nesant sutaupyto darbo užmokesčio lėšų ir metus baigus nuostolingai, metų pabaigoje vienu atveju nepagrįstai komunalinio ūkio bendrovės darbuotojams išmokėta darbo užmokesčio kintamoji dalis ir priedai 166 754,80 Eur, kitu atveju ligoninės darbuotojams išmokėtos vienkartinės priemokos 21 150 Eur. Taip pat neteisėtai darbuotojui per paskutinius 12 mėnesių netinkamai atlikus pareigas, skirta 770 Eur premija už labai gerai atliekamą tiesioginių pareigų vykdymą. Nustatyti atvejai, kai darbuotojams nepagrįstai, viršijant nustatytus dydžius, skirti darbo užmokesčio priedai, priemokos, vienkartinės išmokos 4 027,74 Eur, 30 proc. priemokos 18 212 Eur už papildomą darbo krūvį, konkrečiai neįvardijant papildomo darbo, bei priedai 14 669,60 Eur už paskirtas papildomas funkcijas darbuotojams, nevykdžius nustatytų papildomų funkcijų. Nustatyta atveju, kai teatro darbuotojams, gydytojams, ligoninės ir mokyklos darbuotojams nepagrįstai mokėti 37 702 Eur priedai arba priemokos už pareigybės aprašymuose nustatytų tiesioginių funkcijų vykdymą.

Kiti neracionalaus, neekonomiško finansinių išteklių panaudojimo atvejai nustatyti vietinių rinkliavų nustatymo, švietimo, keleivių vežimo vietinio susisiekimo maršrutais organizavimo, viešųjų teritorijų tvarkymo, vietinės reikšmės kelių ir sveikatos priežiūros srityse (žr. 22 pav.).



22 pav. Neekonomiško finansinių išteklių panaudojimo atvejai

Didžiausios sąnaudų neekonomiškumo atvejai nustatyti vietinių rinkliavų srityje 683 900 Eur ir švietimo srityje 203 200 Eur. Pirmu atveju nustatyta, kad nekeičiant rinkliavos skaičiavimo metodikos pagal teisės aktų nuostatas, savivaldybėje audituotu laikotarpiu nebuvo įgyvendintas sąnaudų susigrąžinimo principas, pagal kurį atliekų turėtojai padengia būtinas su komunalinių atliekų tvarkymu susijusias sąnaudas, komunalinių atliekų sistemos priežiūros ir eksploatavimo išlaidos, pagal galiojusį rinkliavos tarifą, viršijo 683 900 Eur atliekų turėtojų mokėtinas sumas. Kitu atveju, dėl nepakankamo mokinių skaičiaus bendrojo ir ikimokyklinio ugdymo įstaigose savivaldybės tarybai, patvirtinus mokyklose jungtines 1–4 klases ir klases, kuriose mokinių skaičius nesiekė nustatyto mažiausio mokinių skaičiaus, savivaldybės papildomas metinis finansavimas valdymo išlaidoms iš savivaldybei skirtų perskirstomųjų mokymo ir biudžeto pajamų lėšų padidėjo 103 proc. ir sudarė 203 200 Eur. Savivaldybės įmonė, administruojanti vietines rinkliavas, turėdama lėšų – nepanaudotų pajamų likutį apie 70 tūkst. Eur automobilių stovėjimo bilietų automatams įsigyti, neracionaliai naudojo lėšas 63 800 Eur senų automatų remontui, priežiūrai ir jų nuomai. Nustatyta, kad nepaisant nuostolingos veiklos, savivaldybės kontroliuojama įmonė vietoje panaikintos pareigybės, kurios

sąnaudos per dvejus metus būtų buvusios 12 560 Eur, tai pačiai funkcijai atlikti nupirko paslaugų už 35 147,76 Eur, sumokėdama 22 587,76 Eur daugiau. Už tuos pačius darbus bendrovė dar papildomai sumokėjo pagalbiniam darbininkui 506,41 Eur darbo užmokesčio. Iš viso neracionaliai finansinių išteklių panaudota 23 094,17 Eur. Kitu atveju nustatyta, jog seniūnija paslaugas pirkė darbams už 4 651,48 Eur, kurie priskirti atlikti jos darbininkams. Vietinės reikšmės kelių srityje savivaldybės biudžeto skirtos lėšos 4 961 Eur panaudotos gatvių kapitalinio remonto techninių darbų projektams, pagal kuriuos kapitalinio remonto darbai nebuvo vykdomi, parengti. Sveikatos priežiūros srityje pagal sutartį asmenų izoliacijai savivaldybės administracijos skirtoms patalpoms išlaikyti per metus sumokėta 2 492,69 Eur, nors per tą laikotarpį patalpos buvo užimtos tik 16 dienų.

Galima teigti, kad reikšmingiausi savivaldos institucijų neekonomiško finansinių išteklių panaudojimo atvejai nustatyti vietinių rinkliavų, švietimo, komunalinio ūkio ir sveikatos priežiūros srityse.

Viešieji pirkimai

Kaip minėta 1.2 poskyryje, mokslininkai teigia, kad viešaisiais prekių bei paslaugų pirkimais turėtų būti siekiama užtikrinti perkamų prekių ir paslaugų geriausią kainos ir kokybės santykį, nepatiriant pernelyg didelių sąnaudų ir išlaikant pirkimų proceso skaidrumą. Autoriai pabrėžia, kad viešieji pirkimai yra dažnas korupcijos šaltinis, todėl viešųjų pirkimų sistemos paprastai apima kontrolę, kuria siekiama aptikti ir atgrasyti nuo korupcijos. Pastaraisiais metais atliktų tyrimų duomenimis, viešieji pirkimai priskiriami prie korumpuotų dėl išankstinių konkurenciją ribojančių tiekėjų susitarimų, dėl apribotų specifikacijų, pritaikytų konkretiems tiekėjams taikymo bei dėl pirkimų sutarčių, sudaromų vis su tais pačiais pirkimų dalyviais (Visuomenės nuomonės ir rinkos tyrimų centras „Vilmorus“, 2023).

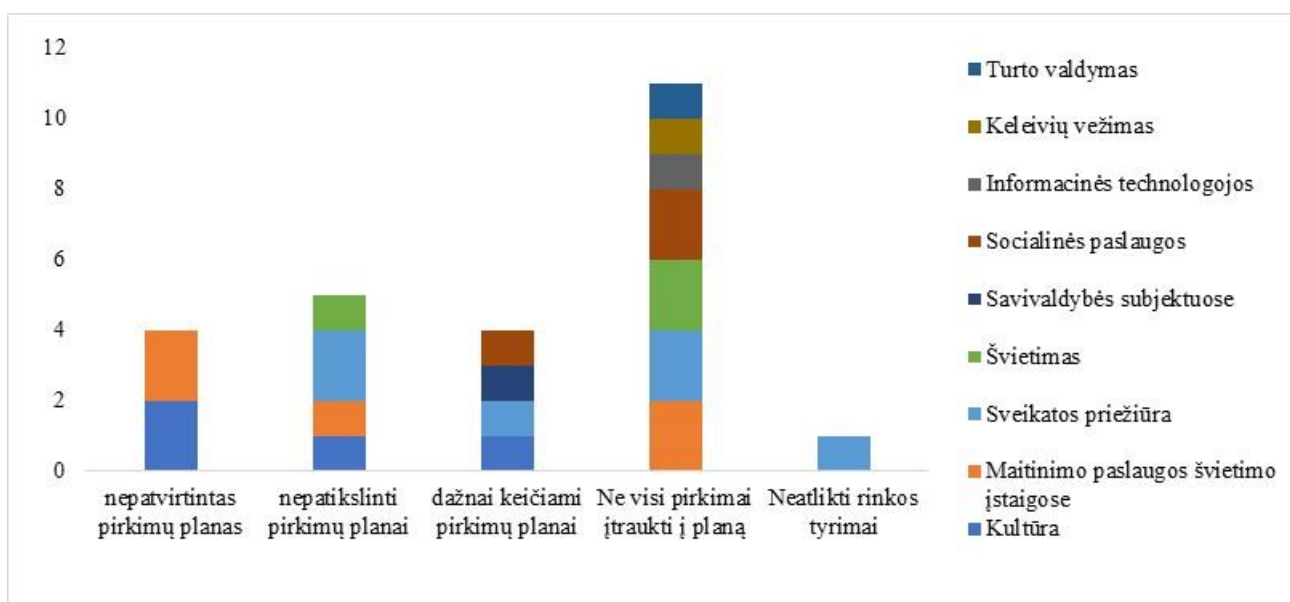
Analizuojant SKAT veiklos auditų ataskaitas, nustatyta viešųjų pirkimų pažeidimų, planuojant viešuosius pirkimus, atliekant pirkimų procedūras ir vykdant sudarytas sutartis (žr. 8 lentelę).

8 lentelė. Nustatyti viešųjų pirkimų pažeidimai

Viešųjų pirkimų proceso etapai	Vidaus ir finansų kontrolės trūkumai
<i>Viešųjų pirkimų planavimas</i>	nerengiami ir netvirtinami pirkimų planai; patvirtintų planų netikslinimas; daug kartų tikslinami patvirtinti planai; ne visi vykdomi pirkimai įtraukti į pirkimų planus; neatliekami būsimų pirkimų rinkos tyrimai; neskaičiuojama numatoma pirkimų vertė.
<i>Pirkimo procedūrų vykdymas</i>	pirkimų procedūrose dalyvaujantys asmenys neteisėtai vykdo pirkimus; tie patys asmenys inicijuoja, organizuoja pirkimus bei kontroliuoja sutarties vykdymą; pirkimams nevykdytos viešojo pirkimo procedūros; pirkimams taikytas netinkamas pirkimo būdas; nemotyvuojama dėl nepirkimo per Centrinę perkančiąją organizaciją; ribojama tiekėjų konkurencija.
<i>Sutarčių sudarymas</i>	sutarties sąlygos neatitinka pirkimo dokumentuose nurodytų sąlygų; sutartyse nenustatytos pagal teisės aktus privalomos sąlygos; tiekėjų naudai sudarytos sutartys; sutartys sudarytos ilgesnės nei 3 metai arba neterminuotos.

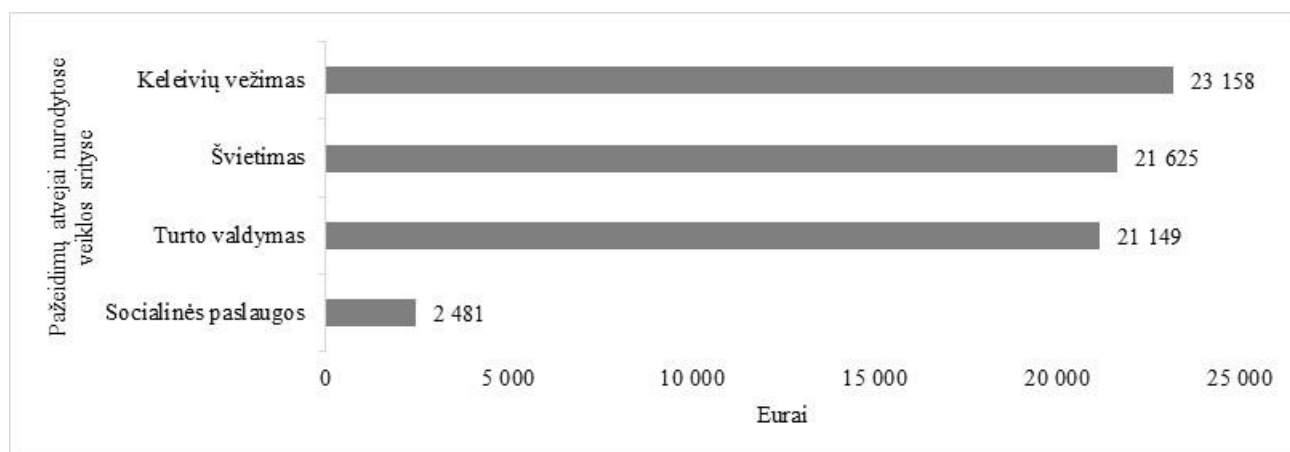
Viešųjų pirkimų proceso etapai	Vidaus ir finansų kontrolės trūkumai
<i>Sutarčių vykdymas</i>	sutartys vykdomos, nesilaikant jose nustatytų sąlygų; pirkimai vykdomi pagal negaliojančias sutartis.
<i>Sutarčių vykdymo kontrolė</i>	nepakankamai vykdoma įsigytų prekių, paslaugų, darbų: - įsipareigojimų kontrolė; - apmokėjimo kontrolė; - gaunamų sąskaitų ir pradinės sutarties vertės stebėseną ir kontrolę.

Planuojant viešuosius pirkimus, kaip matyti 23 pav., audituotos savivaldybių įstaigos nustatytais atvejais nerengė ir netvirtino pirkimų planų, patvirtintų planų netikslino arba juos dažnai keitė, kai kurios net 26 ar 17 kartų, taip pat ne visus pirkimus įtraukė į patvirtintus planus, neatliko būsimų pirkimų rinkos tyrimų, daugeliu atvejų neskaičiavo ir paraiškose nenurodė numatomos vertės.



23 pav. Viešųjų pirkimų planavimo trūkumai savivaldybių subjektuose

Didžiausios sumos (žr. 24 pav.) vykdytų viešųjų pirkimų atvejų, jų neįtraukus į pirkimų planus ir paraiškose nenurodžius numatomos vertės, nustatytos švietimo, keleivių vežimo nustatytais maršrutais ir turto valdymo sričių įstaigų sudarytomis sutartims.



24 pav. Viešųjų pirkimų numatomos vertės skaičiavimo pažeidimai

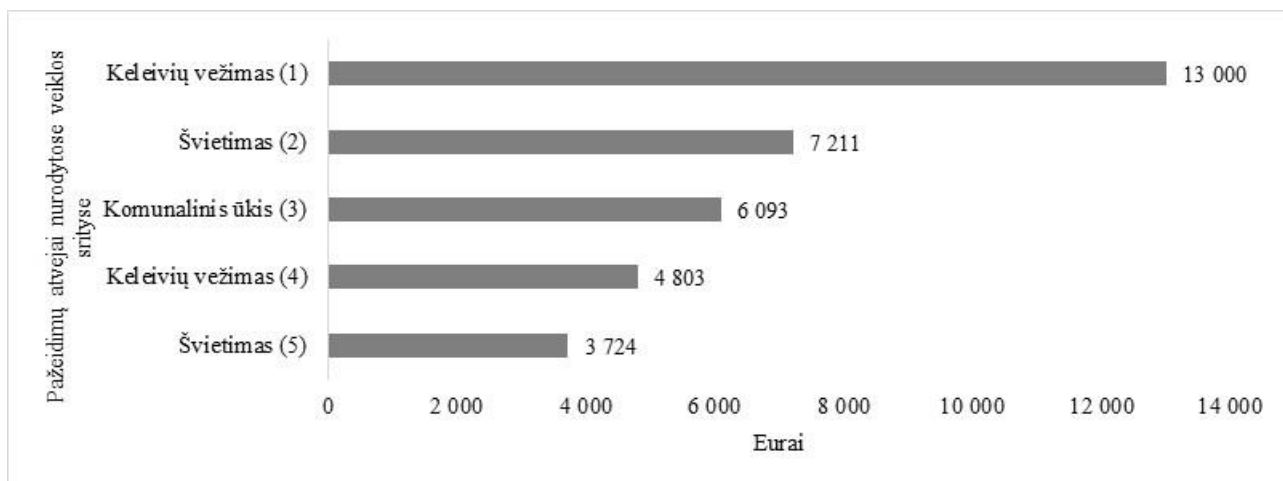
Taip pat šios įstaigos nepakankamai ir neaiškiai reglamentavo pirkimų planavimo tvarką, nepatvirtino visų dokumentų formų, susijusių su pirkimų planavimu. Galima teigti, kad savivaldybių subjektai neatsakingai planuodami viešuosius pirkimus, neužtikrino efektyvios vidaus kontrolės – nenumatė reikiamo lėšų poreikio, nevertino numatomų pirkimų verčių, neužtikrino racionalaus lėšų naudojimo, nesilaikė LR viešųjų pirkimų įstatymo ir vidaus teisės aktų nuostatų.

Pirkimų procedūrose dalyvaujantys asmenys neturi teisės priimti su pirkimais susijusių sprendimų, nepateikę privačių interesų deklaracijos, nepasirašę konfidencialumo pasižadėjimo ir nešališkumo deklaracijos. Atliekant tyrimą nustatyti 42 atvejai, kai švietimo, sveikatos priežiūros, kultūros, komunalinio ūkio įstaigose pirkimų dalyviai nebuvo pateikę privačių interesų deklaracijų, kultūros įstaigose nebuvo pasirašę nešališkumo deklaracijų ir konfidencialumo pasižadėjimų. Savivaldybės informacinės visuomenės plėtros srityje nustatyta, kad tie patys asmenys inicijuoja ir organizuoja viešuosius pirkimus bei kontroliuoja sutarčių vykdymą. Tokiu būdu neužtikrinama vidaus kontrolė ir viešųjų pirkimų vykdymo skaidrumas.

Dauguma įstaigų nevykdė pirkimų, naudodamosi Centrinės perkančiosios organizacijos (CPO) paslaugomis ir pirkimo dokumentuose nepagrindė šio nepirkimo motyvo. Naudojantis CPO LT elektroninio katalogo informacine sistema, suteikiama galimybė daug sparčiau atlikti pirkimus, sumažinti administracinius kaštus, užtikrinti reikalingų prekių, paslaugų ar darbų įsigijimo skaidrumą bei efektyvumą.

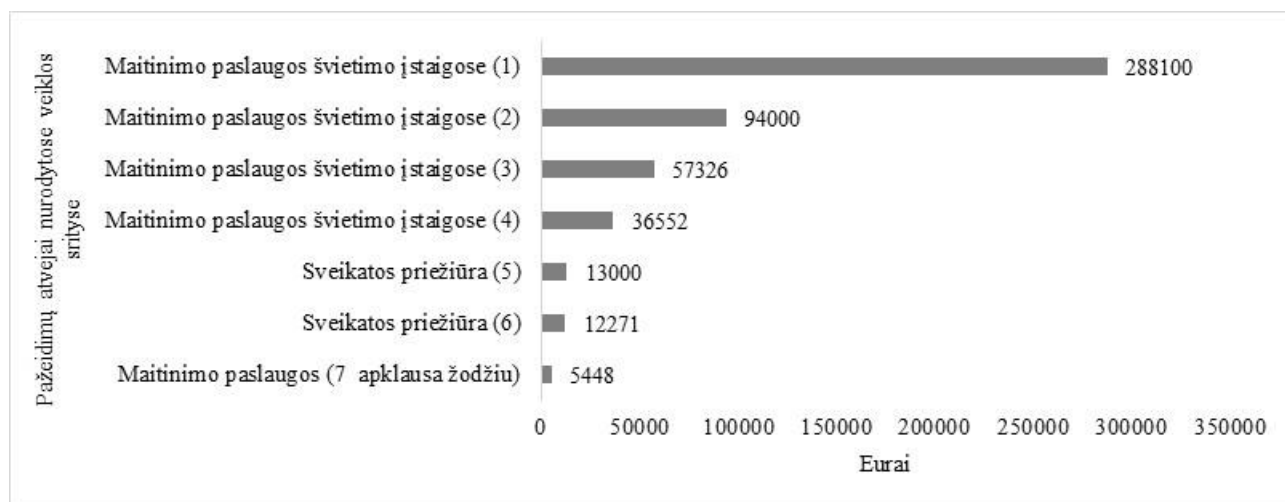
Nustatyta atvejų, kai švietimo, sveikatos priežiūros įstaigose pirkimai atlikti be viešųjų pirkimų procedūrų, pirkimų eiga nepagrįsta dokumentais – nerengtos techninės specifikacijos, pirkimo objektas apibūdintas abstrakčiai, nepildytos paraiškos-užduotys, pirkimo pažymos, pirkimai neregistruoti pirkimų žurnaluose, komisijų sprendimai neįforminti protokolais. Pirkimo objekto apibūdinimas ir techninės specifikacijos rengimas yra viena atsakingiausių perkančiosios organizacijos užduočių per visą viešojo pirkimo procesą, nes šiame etape formuojamas lėšų ir turto poreikis bei tiekėjų konkurencijos užtikrinimas.

Vykdam supaprastintus viešuosius pirkimus, ne visais atvejais buvo vykdomos pirkimų procedūros ir sudaromos sutartys, esant pirkimo vertei didesnei nei 3 000 Eur be privalomojo vertės mokesčio (toliau – PVM) bei nuolat vykdant reguliaraus pobūdžio pirkimus, viršijančius 10 000 Eur be PVM (žr. 25 pav.)



25 pav. Nevykdytos pirkimų procedūros ir nesudarytos sutartys

Savivaldybių kontroliuojamos švietimo ir sveikatos priežiūros įstaigos vykdė supaprastintus viešuosius pirkimus netinkamu pirkimo būdu: iš jų 22 atliko pirkimus neskelbiamos apklausos būdu, viršydamos pasirinkto pirkimo būdo ribą 10 000 Eur be PVM, viena vykdė pirkimą 5448 Eur neskelbiamos apklausos žodžiu daugiau kaip 3 000 Eur be PVM (žr. 26 pav.).

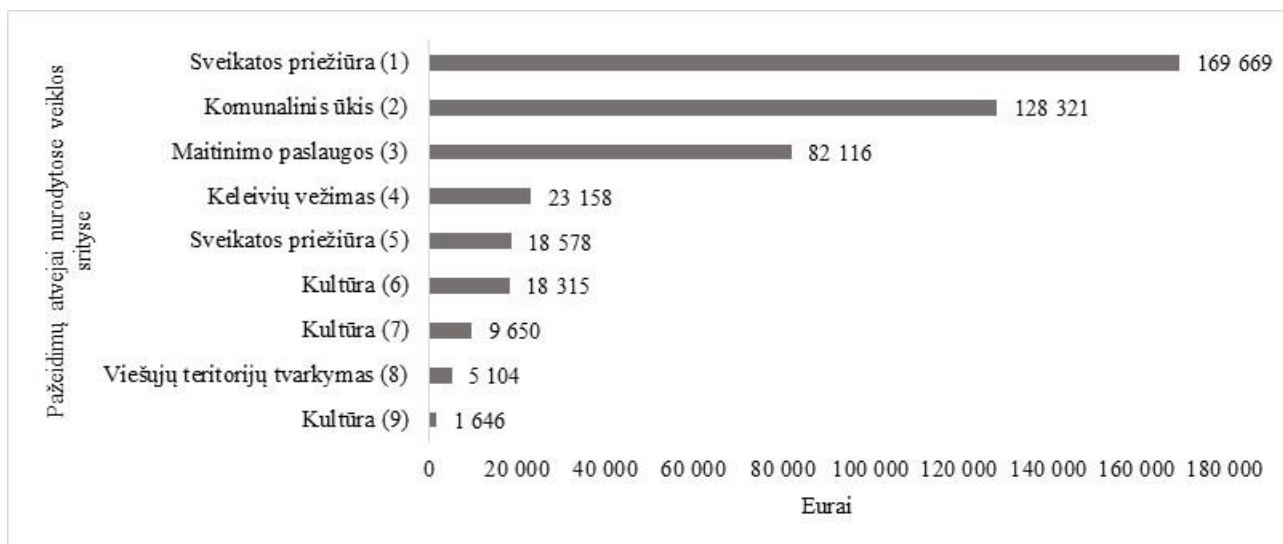


26 pav. Pirkimai, vykdyti netinkamu pirkimo būdu

Nustatyta, kad 29 švietimo įstaigos neįvertino paslaugų ar prekių tiekimo termino pratęsimo galimybės, sutartis, sudarant iki dvejų metų laikotarpio neskelbiamos apklausos būdu, kai sutarčių terminus pratęsus iki trejų metų laikotarpio, reiktų organizuoti skelbiamos apklausos pirkimus ir atsirastų didesnės konkurencijos tikimybė bei galimybė prekes ar paslaugas įsigyti pigiau. Įstaigos, nepagrįstai pasirinkusios neskelbiamos apklausos pirkimo būdą, nevertindamos tiekėjų pasiūlymų pagal teisės aktų sąlygas, pažeidė Viešųjų pirkimo įstatyme įtvirtintus skaidrumo ir racionalaus lėšų naudojimo principus.

Atliekant tyrimą nustatyta atvejų, kai vykdant viešuosius pirkimus buvo ribojama tiekėjų konkurencija. Savivaldybės valdomos įmonės vidaus teisės aktais nustatyta, kad vykdant pirkimą, galima kreiptis į vieną tiekėją, esant ne didesnei kaip 10 000 Eur vertei, kitu atveju kultūros įstaigos tvarkos apraše įtvirtinta nuostata, kad mažesniems nei 3 000 Eur vertės pirkimams gali būti nepildoma tiekėjų apklausos pažyma. Toks subjektų pirkimų vidaus reglamentavimas suteikė galimybę išvengti teisės aktuose nustatytų procedūrų taikymo, riboti tiekėjų konkurenciją, neužtikrino racionalaus lėšų naudojimo.

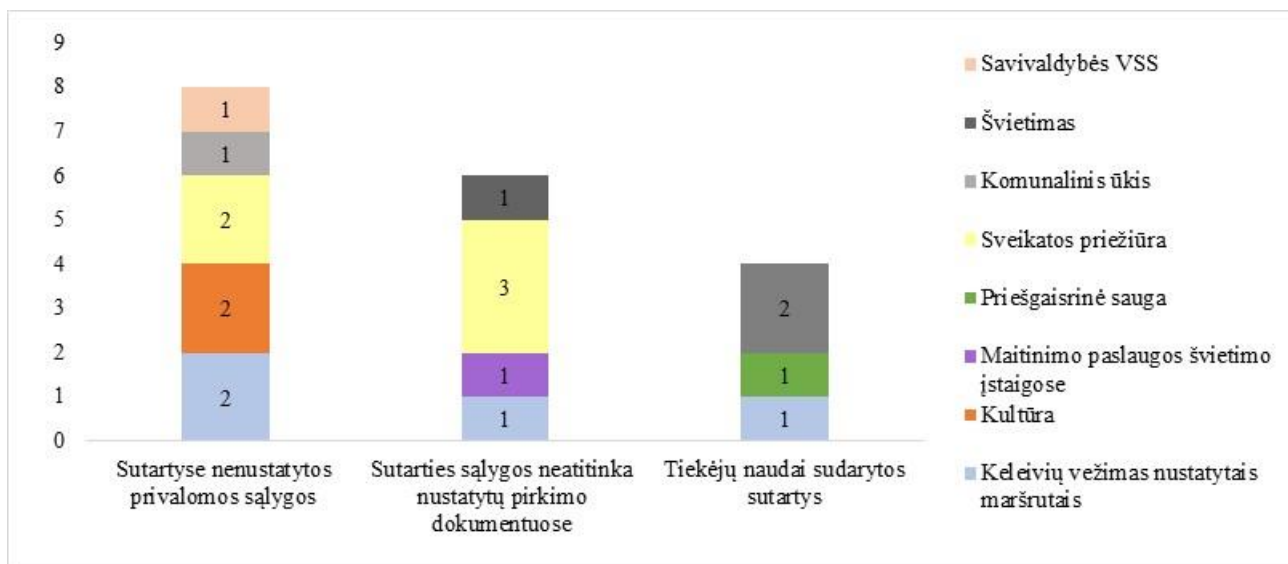
Savivaldybių švietimo įstaigos, organizuojančios maitinimo paslaugas, nustatė tiekėjams nepagrįstus ir neproporcingas pirkimo objektui kvalifikacijos reikalavimus, ribojančius konkurenciją. 27 atvejais tiekėjų buvo prašoma pateikti paslaugų teikimo licenciją, kai toks reikalavimas turėjo būti nustatytas tik sudarius sutartį, keturiais atvejais tiekėjams nustatytas reikalavimas būti įvykdžius ar vykdyti bent vieną sutartį, viršijančią pasirinkto pirkimo būdo vertę. Sveikatos priežiūros įstaigoje 15 proc. pirkimo paraiškose nurodyti konkretūs prekių ženklų pavadinimai, kai pirkimo sąlygose pagal nediskriminavimo principą draudžiama nurodyti konkrečius prekių pavadinimus ar ženklus, būdingus konkrečiam gamintojo prekėms. Tokia situacija apriboja potencialių pirkimo dalyvių galimybes dalyvauti pirkimo procese ir riboja konkurenciją. penkiais atvejais pirkimo dokumentų techninėse specifikacijose galimai buvo nurodyti vienam pirkimo kandidatui pritaikyti reikalavimai, taip pat ribojantys tiekėjų konkurenciją ir pažeidžiantys viešųjų pirkimų tikslą – pirkimui skirtas lėšas naudoti racionaliai.



27 pav. Pirkimai, vykdyti kreipiantis į vieną tiekėją

Nustatyta, kad 36 atvejais švietimo, sveikatos priežiūros, kultūros, komunalinio ūkio įstaigos vykdė pirkimus kreipdamosi į vieną tiekėją, net 46 sutartys 18 315 Eur sumai kultūros įstaigoje pasirašytos su tuo pačiu tiekėju (žr. 27 pav.). Dviem atvejais taip pat kultūros įstaigos pirkė paslaugas iš artimais ryšiais ir su įstaiga susijusių asmenų (1646 Eur, 9650 Eur), sudarant prielaidas viešųjų ir privačių interesų konfliktui, neužtikrinant racionalaus ir taupaus lėšų ir turto naudojimo. Visi minėti pirkimai, pažeidžiant įtvirtintus lygiateisiškumo, nediskriminavimo, skaidrumo, racionalumo principus, vykdyti neskelbiamos apklausos būdu, kai kurie turintys dirbtinio skaidymo požymių, nes pirkti to paties tipo prekės ar paslaugos dėl to paties objekto iš to paties tiekėjo (5104 Eur, 18578 Eur, 82116 Eur). Vienu atveju pirkimas atliktas skubos tvarka 169 669 Eur sumai, kuriuo nustatyta, kad sutartis sudaryta ne dėl skubaus poreikio įsigyti prekes. Savivaldybės valdoma bendrovė įsigijo keturis mikroautobusus, kurių bendra vertė 23 158 Eur, organizuojant mažos vertės pirkimą neskelbiamos apklausos būdu, kreipiantis į vieną tiekėją, nevykdant pirkimo procedūrų ir vadovui vienasmeniškai pasirašant pirkimo-pardavimo sutartis, neatitinkančias teisės aktuose nustatytų reikalavimų pirkimų sutartims. Vykdyti pastaruosius pirkimus, nebuvo laikomasi nediskriminavimo, lygiateisiškumo, abipusio pripažinimo, skaidrumo, proporcingumo principų, nebuvo užtikrintas racionalus pirkimų lėšų naudojimas. Viešųjų pirkimų vykdymas iš vieno tiekėjo neskelbiamos apklausos būdu padidina korupcijos, sukčiavimo, piktnaudžiavimo ir kitokio netinkamo elgesio apraiškas bei mažina pasitikėjimą viešojo sektoriaus institucijų veikla.

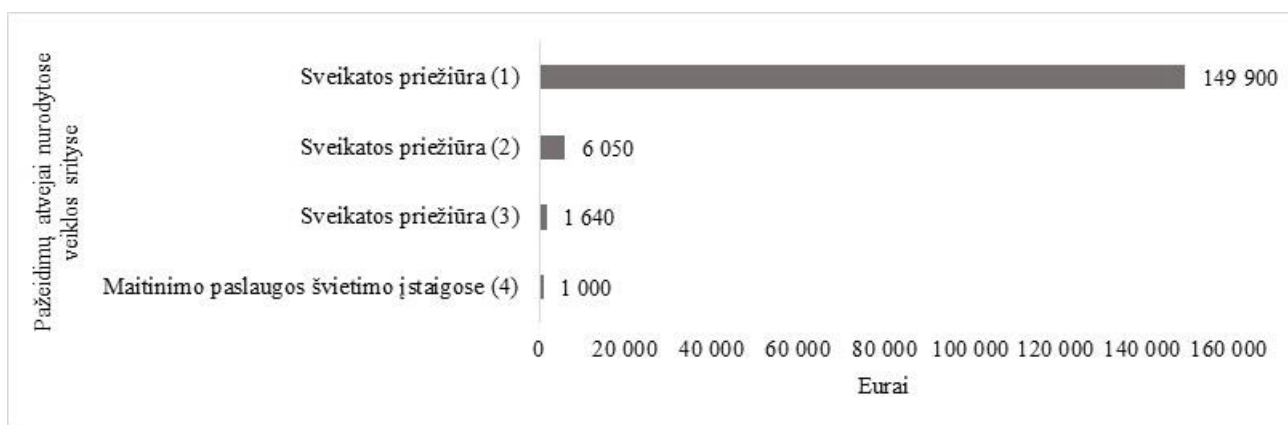
Kaip matyti 28 pav., dalis pažeidimų nustatyta sudarant viešųjų pirkimų sutartis, pažeidžiant viešųjų pirkimų skaidrumo ir racionalumo principų įgyvendinimą. Audituotose savivaldybių įstaigose daugiausia atvejų nustatyta, kai sudarytose sutartyse nebuvo aptartos Viešųjų pirkimų įstatyme reglamentuotos privalomos sąlygos. Tose sutartyse nenurodytos kainodaros taisyklės, pirkimo objektas, prekių kiekiai, kainos, asortimentas, sutarties nutraukimo ir pakeitimo atvejai, už sutarties vykdymą atsakingi asmenys, prievolių įvykdymo terminai. Taip pat aptikta atvejų, kai sutartys buvo sudarytos tiekėjų naudai – nenustatyti prekių, paslaugų teikimo terminai, nenustatyta atsakomybė už sutarčių sąlygų nevykdymą, už prekių saugų pristatymą.



28 pav. Viešųjų pirkimų sutarčių sudarymo trūkumai

Kaip korumpuotus dėl išankstinių konkurenciją ribojančių tiekėjų susitarimų atvejus galima paminėti 2023 m. spalio–lapkričio mėn. pavišintą didelę atgarsį sukėlusią korupcijos bylą, kurioje buvęs Kauno miesto administracijos direktorius V. Šiliauskas kaltinamas rekordinio kyšio 260 tūkst. Eur paėmimu iš uždarnosios akcinės bendrovės „Autokausta“ direktoriaus už didelės vertės savivaldybės rengiamų statybos konkursų laimėjimą (Trainys, 2023). Už šį korupcinį nusikaltimą teismas priėmė sprendimą V. Šiliauskui skirti 65 000 Eur baudą ir septynerius metus nedirbti valstybės tarnyboje. Atskirta byla iškelta dėl V. Šiliausko duotų parodymų, nurodant konkrečias detales, apie neteisėtą Kauno miesto mero V. Matijošaičio įtaką ir piktnaudžiavimą tarnybine padėtimi, siekiant asmeninės naudos, apie savivaldybėje galimai „organizuotą nusikalstamą grupę“ ir jos korupcines schemas (Aleknavičė, 2023).

Nustatyta atvejų, kai įstaigos su tiekėjais sudarė sutartis, kurių sąlygos skyrėsi nuo nustatytų pirminiuose pirkimų dokumentuose – 13 švietimo įstaigų skyrėsi produktų kiekiai, įkainiai, terminai, keturiose švietimo ir sveikatos priežiūros įstaigose nustatyta didesnė vertė (žr. 29 pav.).

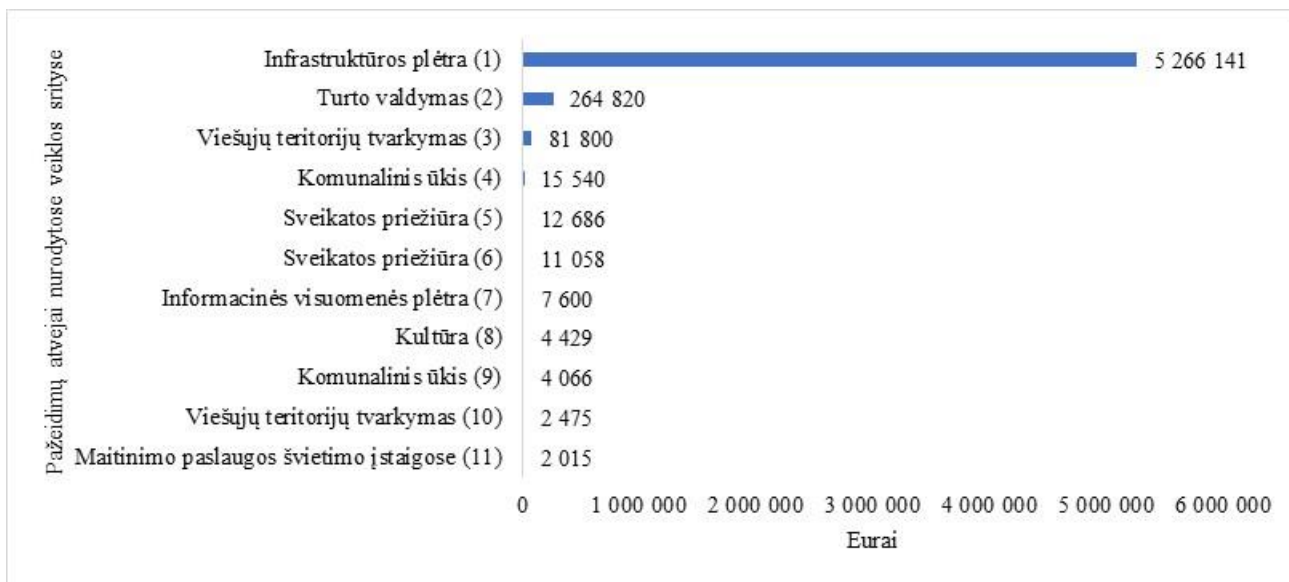


29 pav. Sudarytos faktiškai pakeistos sutartys

Pažymėtina, kad perkančioji organizacija negali keisti savo sprendimo dėl suplanuotos pirkimui skirtos lėšų sumos ir tiekėjų pasiūlymai, viršijantys maksimalią planuotą lėšų sumą pirkimui, turi būti atmesti, kaip neatitinkantys pirkimo dokumentuose nustatytų reikalavimų. Skirtos lėšos prekėms, paslaugoms ir darbams įsigyti buvo naudojamos neracionaliai, neekonomiškai, nesilaikant viešųjų

pirkimų įstatymo įvirtintų nediskriminavimo, lygiateisiškumo, abipusio pripažinimo, skaidrumo, proporcingumo principų.

Ne visais atvejais privaloma viešinti informacija paskelbta Centrinėje viešųjų pirkimų informacinėje sistemoje (toliau – CVPIS) teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais. Dauguma įstaigų CVPIS nepaviešina sudarytų sutarčių, jų pakeitimų ir laimėjusių tiekėjų pasiūlymų arba vėluoja paskelbti informaciją apie sudarytas pirkimų sutartis. Dažnai neviešinamos raštu sudarytos sutartys su fiziniais asmenimis. Galima teigti, kad neužtikrintas skaidrumo principo laikymasis.



30 pav. Sudarytų sutarčių vykdymo trūkumai

Vykdam sutartys buvo nesilaikoma jose nustatytų sąlygų: įsigyjama sutartyje nenumatytų, papildomų prekių, paslaugų ir darbų didesniais objektų įkainiais, buvo viršijama maksimali sutarties vertė. Kaip matoma 30 pav., didžiausios papildomos lėšos buvo panaudotos infrastruktūros plėtros srityje gatvių rekonstrukcijai, savivaldybės pastato rekonstrukcijai ir savivaldybės viešosioms teritorijoms tvarkyti. Savivaldybės sudarytų septynių sutarčių gatvių rekonstrukcijai techniniuose projektuose nenumatytų objektų statybos darbams buvo reikalingos papildomos lėšos, kurios pabrangino vykdomų objektų kainą 5 266 141 Eur dėl dalies nesuderintų techninių projektų su reikalingomis valstybinėmis institucijomis, neišsamių, netikslių arba neaktualių projektinių sprendimų. Savivaldybės pastato rekonstrukcijos nesavalaikis projekto priimtų sprendimų įgyvendinimas turėjo įtakos papildomoms nuomos išlaidoms 264 820,31 Eur. Taip pat dėl teatro vadovo laiku neatliktų viešojo pirkimo procedūrų, nutrūkus sutarčiai, elektros energijos sąnaudos padidėjo 4 429,38 Eur. Savivaldybės administracija pagal 4 sudarytas miesto priežiūros ir tvarkymo sutartis įsigijo papildomų paslaugų, viršydamos sutarčių maksimalias vertes 81 800 Eur. Pagal kitose srityse sudarytas sutartis taip pat buvo įsigyta nenumatytų sutartyse prekių bei paslaugų, apmokėta didesnėmis kainomis nei numatyta sutartyse bei buvo perkama prekių pagal pasibaigusias sutartis. Esant neužtikrintai sudarytų pirkimo sutarčių vykdymo, įsipareigojimų, apmokėjimų kontrolei, viršijama pirkimų vertė, neracionaliai naudojamos lėšos.

Dėl nepakankamos sudarytų sutarčių vykdymo kontrolės įstaigos vykdo pirkimus pagal negaliojančias arba neterminuotas sutartis. Informacinės visuomenės plėtros srityje savivaldybės dvi sutartys sudarytos daugiau nei prieš dešimt metų, kuriose nenustatytas galiojimo terminas, atsiskaitymo valiuta litai, už paslaugas apmokama pagal pateiktas sąskaitas faktūras, nesusiejant jų su patvirtintomis

sutartimis. Kitose įstaigose nustatyti 14 neterminuotų sutarčių ir septynių pasibaigusių sutarčių, pagal kurias vykdomi pirkimai, atvejai.

Galima teigti, kad savivaldos institucijose nepakankamai vykdoma sutarčių įsipareigojimų, apmokėjimų, gaunamų sąskaitų ir pradinės sutarties vertės stebėseną ir kontrolę. Skirtos lėšos prekėms, paslaugoms ir darbams įsigyti naudojamos neracionaliai, neekonomiškai, nesilaikant Viešųjų pirkimų įstatymo įvirtintų nediskriminavimo, lygiateisiškumo, abipusio pripažinimo, skaidrumo, proporcingumo principų. Vykdamas pirkimus, nustatyta atvejų, kai sudaromos prielaidos viešųjų ir privačių interesų konfliktui, padidintos korupcijos, sukčiavimo, piktnaudžiavimo ir kitokio netinkamo elgesio apraiškos bei mažinamas pasitikėjimas viešojo sektoriaus institucijų veikla. Reikšmingiausi savivaldos institucijų viešųjų pirkimų pažeidimai nustatyti infrastruktūros plėtros, sveikatos priežiūros, maitinimo paslaugų, turto valdymo ir naudojimo bei komunalinio ūkio srityse.

Nustatyti reikšmingi finansų valdymo trūkumai audituotuose objektuose

9 lentelė. Reikšmingi finansų valdymo trūkumai audituotuose objektuose, (Eur)

Veiklos sritis	Biudžeto planavimas	Biudžeto vykdymas	Ekonomiškumas (sąnaudų ne ekonomija)	Viešieji pirkimai	Audituočių objektų suma
<i>Infrastruktūros plėtra</i>				5 266 141	5 266 141
<i>Aplinkos kokybės gerinimas ir apsauga</i>	2 425 304	601 225			3 026 529
<i>Sveikatos priežiūra, stiprinimas, stebėseną</i>	437 705		55 813	394 853	888 371
<i>Vietinių rinkliavų nustatymas</i>			747 700		747 700
<i>Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra</i>	583 600		4 651	89 379	677 631
<i>Kūno kultūros ir sporto plėtojimas</i>	669 500				669 500
<i>Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose</i>				484 441	484 441
<i>Socialinė parama</i>	422 900	9 065	4 028		435 992
<i>Komunalinis ūkis</i>			166 755	154 019	320 774
<i>Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo</i>				285 970	285 970
<i>Švietimas</i>			204 200	32 560	236 760
<i>Vietinės reikšmės kelių tiesimas, taisymas priežiūra</i>	165 800	19 128	4 961		189 889
<i>Kultūra</i>	6 700	60 264	19 201	34 040	120 205
<i>Keleivių vežimas nustatytais maršrutais</i>			23 094	40 961	64 055
<i>Socialinės paslaugos</i>			18 212	4 962	23 174
<i>Transporto naudojimas</i>		14 517			14 517
<i>Bendradarbiavimas su nevyriausybinėmis organizacijomis</i>		9 638			9 638
<i>Neformaliojo švietimo organizavimas</i>		9 181			9 181

Veiklos sritis	Biudžeto planavimas	Biudžeto vykdymas	Ekonomiškumas (sąnaudų ne ekonomija)	Viešieji pirkimai	Audituotų objektų suma
Informacinės visuomenės plėtra				7 600	7 600
Priešgaisrinė sauga			770		770
Iš viso	4 711 509	723 019	1 249 385	6 794 925	13 478 838

Iš 9 lentelėje pateiktų duomenų matoma, kad didžiausios audituotų objektų reikšmingų finansų valdymo trūkumų sumos, siekiančios 5,3 mln. Eur, nustatytos infrastruktūros plėtros veiklos srityje. 44 veiklos audito ataskaitose audituotų objektų reikšmingų neatitikimų neaptikta, o 100 likusiose – nustatyti 96 reikšmingi finansų valdymo ir 93 vidaus kontrolės pažeidimai (žr. 7 priedą). Pastebima, kad reikšmingiausi savivaldos institucijų finansų valdymo trūkumai nustatyti viešųjų pirkimų ir biudžeto planavimo srityse.

10 lentelė. Reikšmingi veiklos rezultatyvumo ir efektyvumo neatitikimai, (proc.)

Veiklos sritis	Rezultatyvumas (nepasiekti tikslai)	Efektyvumas
Transporto naudojimas		150,3
Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose		127,0
Sveikatos priežiūra, stiprinimas, stebėseną		106,9
Komunalinis ūkis	98,4	104,1
Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra		100,4
Komunalinių atliekų tvarkymas	6,0	99,0
Daugiabučių namų atnaujinimas	51,4	
Socialinė parama	96,0	
Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo	95,4	
Vietinės reikšmės kelių tiesimas, taisymas priežiūra	46,1	

Analizuoti veiklos efektyvumo rodikliai prasčiausią savivaldybių subjektų būklę rodo transporto naudojimo, maitinimo paslaugų organizavimo ir sveikatos priežiūros srityse, kur sąnaudos sudaro daugiau kaip 100 proc. pardavimų vertės (žr. 10 lentelę). Rezultatyvumo rodiklių neįvykdymo procentas, kai kuriuose subjektuose siekiantis net 98 proc., didžiausias komunalinio ūkio, socialinės paramos ir turto valdymo srityse.

2.3. Savivaldos institucijų neatsakingo finansų valdymo rizika

Pagal atlikto dalinio stebėjimo (144 audito ataskaitų) rezultatus siekiant nustatyti tikėtiną reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalį visose savivaldos institucijose (populiacijoje) buvo suskaičiuota reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje (proc.) pagal LR Finansų ministerijos skelbiamą savivaldybių biudžetų asignavimų struktūrą (žr. 11 lentelę).

11 lentelė. Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje

Savivaldybių asignavimų sritis	Tyrimo imties auditų skaičius	Nustatytų reikšmingų finansų valdymo trūkumų skaičius	Audito objektų vertė, (Eur)	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertė, (Eur)	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje, (proc.)
<i>Bendros valstybės paslaugos</i>	16	4	62 282 036	1 041 270	1,67
<i>Gynyba</i>	1	0	100 208	0	0,00
<i>Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga</i>	1	1	728 500	770	0,11
<i>Ekonomika</i>	34	12	195 055 870	6 019 043	3,09
<i>Aplinkos apsauga</i>	11	6	13 479 710	3 704 160	27,48
<i>Būstas ir komunalinis ūkis</i>	11	2	8 910 345	320 774	3,60
<i>Sveikatos apsauga</i>	25	10	19 708 079	888 371	4,51
<i>Poilsis, kultūra ir religija</i>	20	4	16 691 102	799 344	4,79
<i>Švietimas</i>	12	5	9 657 652	245 941	2,55
<i>Socialinė apsauga</i>	13	4	21 518 066	459 166	2,13
Suma	144	48	348 131 568	13 478 838	-

Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje (*RFVD*) suskaičiuota pagal (4) formulę:

$$RFVD = RFVV / AOV; \quad (4)$$

čia *RFVV* – reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertė imtyje (Eur);
AOV – audito objektų vertė imtyje (Eur).

Pagal tai programa NCSS PASS suskaičiuota tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis populiacijoje. Pagrindžiant 144 audito ataskaitų imties dydį pasirinkta 10 proc. I rūšies klaidos tikimybė (2.1 skyrius). Pagal tai populiacijos proporcijų pasiklovimo lygmuo (*Confidence Level*) yra 90 proc.

Pagal atlikto dalinio stebėjimo rezultatus srityje „Bendros valstybės paslaugos“ tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalis populiacijoje su 90 proc. tikimybe yra intervale nuo 0,000 iki 19,776 proc. (žr. 31 pav.).

Confidence Intervals for One Proportion

Numeric Results for Two-Sided Confidence Intervals for One Proportion

Confidence Interval Formula: Exact (Clopper-Pearson)

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	16		0.19776	0.0167	0	0.19776	0.44279

31 pav. Srityje „Bendros valstybės paslaugos“ tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalis populiacijoje (programa NCSS PASS)

31 pav. rezultatų skiltyje „*Lower Limit*“ pateikiama pasikliautinojo intervalo žemutinė riba, o skiltyje „*Upper Limit*“ – viršutinė riba esant 90 proc. tikimybei. Visų savivaldybių asignavimo sričių tikėtinos reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalies populiacijoje pasikliautiniųjų intervalų žemutinės ir viršutinės ribos pateiktos 8 priede. Rezultatai pateikti 12 lentelėje.

12 lentelė. Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalies pasikliautiniai intervalai, (proc.) (esant 90 proc. tikimybei)

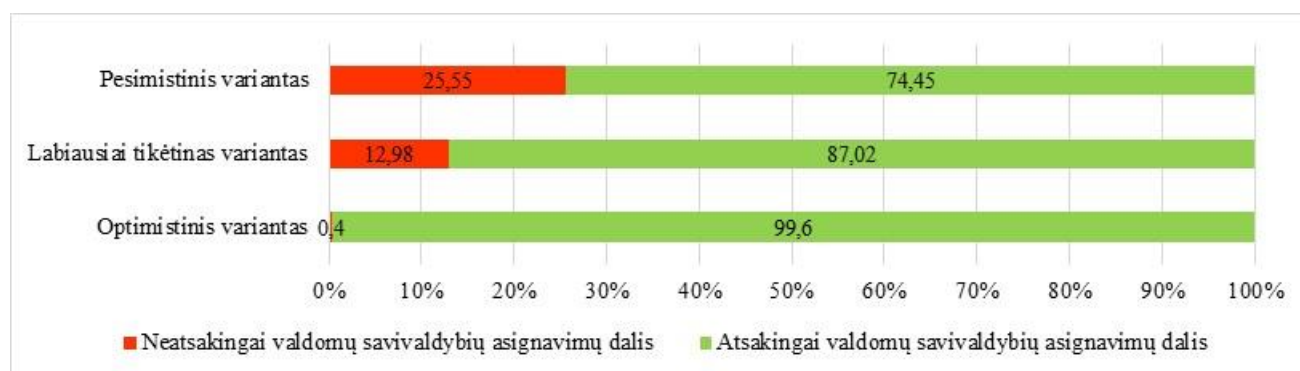
Savivaldybių asignavimų sritis	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalies pasikliautinojo intervalo apatinė riba	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų dalies pasikliautinojo intervalo viršutinė riba
<i>Bendros valstybės paslaugos</i>	0,000	1,670	19,776
<i>Gynyba</i>	0,000	0,000	95,000
<i>Viešojo tvarka ir visuomenės apsauga</i>	0,000	0,110	95,022
<i>Ekonomika</i>	0,179	3,090	13,429
<i>Aplinkos apsauga</i>	8,000	27,480	56,642
<i>Būstas ir komunalinis ūkis</i>	0,003	3,600	29,191
<i>Sveikatos apsauga</i>	0,307	4,510	18,345
<i>Poilsis, kultūra ir religija</i>	0,220	4,790	21,314
<i>Švietimas</i>	0,000	2,550	26,000
<i>Socialinė apsauga</i>	0,000	2,130	23,908

Šie dalinio stebėjimo rezultatai leidžia su 90 proc. tikimybe įvertinti tam tikrų metų tikėtinas reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų sumas (Eur). Šiam vertinimui toliau panaudoti 2022 m. konsoliduoti savivaldybių biudžetų asignavimų duomenys (žr. 13 lentelę).

13 lentelė. Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių 2022 m. asignavimų pasikliautinieji intervalai, (tūkst. Eur) (esant 90 proc. tikimybei)

Savivaldybių asignavimų sritis	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų pasikliautinojo intervalo apatinė riba	Savivaldybių biudžetų asignavimų suma 2022 m.	Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių savivaldybių asignavimų pasikliautinojo intervalo viršutinė riba
<i>Bendros valstybės paslaugos</i>	0,00	455 352	90 050,41
<i>Gynyba</i>	0,00	10 756	10 218,20
<i>Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga</i>	0,00	50 189	47 690,59
<i>Ekonomika</i>	1 051,34	587 340	78 873,89
<i>Aplinkos apsauga</i>	17 955,76	224 447	127 131,27
<i>Būstas ir komunalinis ūkis</i>	9,46	315 339	92 050,61
<i>Sveikatos apsauga</i>	225,78	73 545	13 491,83
<i>Poilsis, kultūra ir religija</i>	955,33	434 239	92 553,70
<i>Švietimas</i>	0,00	2 142 214	556 975,64
<i>Socialinė apsauga</i>	0,00	732 941	175 231,53
Iš viso:	20 197,67	5 026 362	1 284 267,67

Statistinės duomenų analizės rezultatai rodo, jog iš bendros 5,026 mlrd. Eur savivaldybių asignavimų konsoliduotos sumos 2022 m. su 90 proc. tikimybe reikšmingų finansų valdymo trūkumų galėjo turėti nuo 20,2 iki 1 284,3 mln. Eur lėšų panaudojimas. Tai sudaro nuo 0,40 iki 25,55 proc. visų konsoliduotų 2022 m. savivaldybių asignavimų (intervalo vidutinė reikšmė – 12,975 proc. (žr. 32 pav.)).



32 pav. Pagal 144 audito ataskaitų dalinio stebėjimo rezultatus gauta tikėtina neatsakingai valdomų savivaldybių asignavimų dalis populiacijoje (esant 90 proc. tikimybei)

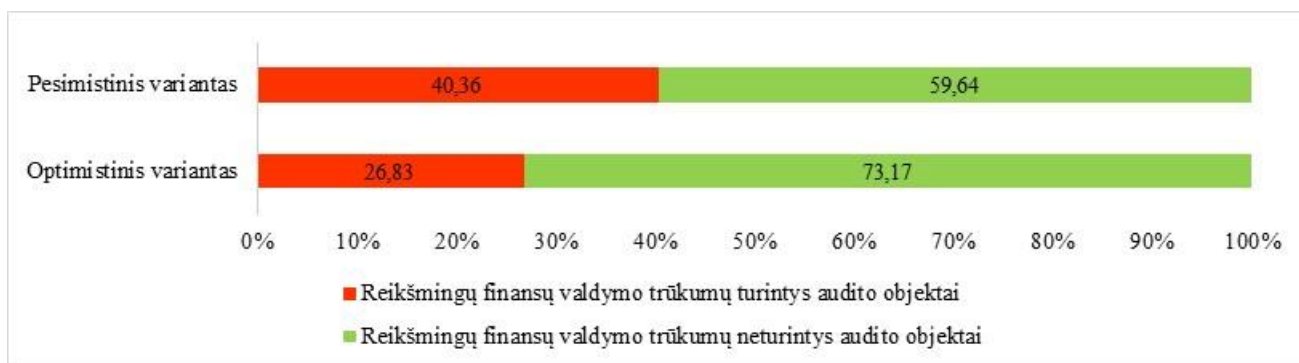
Tyrimo rezultatų ribotumą lemia tai, jog dėl mažo atskirų savivaldybių asignavimų sričių imties dydžio (pvz., srityse „Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga“ ir „Gynyba“ buvo analizuojamos tik po 1 audito ataskaitą) neatsakingai valdomų savivaldybių asignavimų dalies populiacijoje pasikliautinieji intervalai gauti pakankamai platūs.

Didesnis rezultatų patikimumas gautas analizuojant tikėtiną probleminių audito objektų dalį populiacijoje, jei būtų atliekamas visų asignavimų sričių auditas visose savivaldos institucijose (žr. 33 pav.).

Confidence Intervals for One Proportion							
Numeric Results for Two-Sided Confidence Intervals for One Proportion							
Confidence Interval Formula: Exact (Clopper-Pearson)							
Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	144		0.1353	0.3333	0.26827	0.40357	0.14303

33 pav. Tikėtina probleminių audito objektų dalis populiacijoje (programa NCSS PASS)

Pagal 11 lentelės duomenis iš 144 audito ataskaitų imtyje reikšmingų finansų valdymo trūkumų nustatyta 48 audito ataskaitose, t. y. 33,33 proc. Tokie rezultatai rodo, jog su 90 proc. tikimybe tikroji reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų dalis populiacijoje turėtų būti nuo 26,83 iki 40,36 proc. (žr. 34 pav.).



34 pav. Tikėtina reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų dalis populiacijoje

Toliau sudaryta savivaldos institucijų neatsakingo finansų valdymo rizikos matrica pagal 2022 m. asignavimų atskiroms sritims dydį ir reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalį imtyje (žr. 14 lentelę).

Pagal matricos rizikos valdymo prioritetus (skaičius langeliuose) surikiuotos savivaldybių asignavimų sritys atsižvelgiant į neatsakingo finansų valdymo riziką:

1. ekonomika (didžiausia neatsakingo finansų valdymo rizika – 20);
2. poilsis, kultūra ir religija (16);
3. aplinkos apsauga (15);
4. švietimas (15);
5. socialinė apsauga (15);
6. būstas ir komunalinis ūkis (12);
7. sveikatos apsauga (8);
8. bendros valstybės paslaugos (8);
9. viešoji tvarka ir visuomenės apsauga (2);
10. gynyba (mažiausia neatsakingo finansų valdymo rizika – 1).

14 lentelė. Neatsakingo finansų valdymo savivaldos institucijose rizikos matrica

–		Asignavimų dydis 2022 m. (mln. Eur)				
		< 50	[50; 200)	[200; 350)	[350; 500]	> 500
Reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalis imtyje (proc.)	> 5	5	10	15 Aplinkos apsauga	20	25
	[3; 5]	4	8 Sveikatos apsauga	12 Būstas ir komunalinis ūkis	16 Poilsis, kultūra ir religija	20 Ekonomika
	[2; 3)	3	6	9	12	15 Švietimas. Socialinė apsauga
	[1; 2)	2	4	6	8 Bendros valstybės paslaugos	10
	< 1	1 Gynyba	2 Viešojo tvarka ir visuomenės apsauga	3	4	5

Apibendrinant galima teigti, kad didžiausia savivaldos institucijų neatsakingo finansų valdymo rizika nustatyta savivaldybių asignavimų ekonomikos srityje, kuri pagrindžia empiriniame tyrime reikšmingiausius finansų valdymo trūkumus, pasireiškiančius savivaldybių vykdomos infrastruktūros plėtros srityje. Mažiausia neatsakingo finansų valdymo rizika aptikta savivaldybių asignavimų gynybos srityje.

Iš 144 audito ataskaitų imtyje reikšmingų finansų valdymo trūkumų nustatyta 48 audito ataskaitose, t. y. 33,33 proc. Analizuotose audito ataskaitose nustatyti 96 reikšmingi finansų valdymo ir 93 vidaus kontrolės pažeidimai. Pastebima, kad reikšmingiausių savivaldos institucijų finansų valdymo trūkumų nustatyta viešųjų pirkimų ir biudžeto planavimo srityse.

Atliekant empirinį tyrimą identifikuoti tokie savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės nepakankamumo požymiai:

- savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų turimi riboti žmogiškieji ištekliai;
- santykinai mažas savivaldybių išorės auditorių atliekamų veiklos auditų skaičius per metus;
- savivaldybių pagrindinės veiklos sritys, kuriose nustatyti didžiausi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai, dėl auditorių ribotų objektyvių galimybių nekontroliuojamos.

Dėl nepakankamos savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pasireiškia išorės auditorių nustatyti reikšmingi finansų valdymo trūkumai. Atliekant tyrimą, nustatyta atvejų, kai savivaldybių asignavimų valdytojams skiriamos biudžeto lėšos netikslingai, nepagrįstai ir neskaidriai, nepriimami sprendimai dėl nepanaudotų biudžeto lėšų finansavimo poreikio, nepakankamas skiriamų lėšų planavimo bei atrankos vertinimo vidaus reglamentavimas, lėšos asignavimų valdytojams skiriamos, nesiejant jų su pasiektais veiklos rezultatais. Reikšmingų biudžeto planavimo pažeidimų nustatyta aplinkos apsaugos, sveikatos priežiūros, sporto bei viešųjų teritorijų tvarkymo srityse.

Tyrimo rezultatai parodė, kad savivaldybių asignavimų valdytojams skirtos biudžeto lėšos nustatytais atvejais aplinkos apsaugos, kelių priežiūros, turto valdymo srityse viršijamos, naudojamos neteisėtai,

ne pagal tikslinę paskirtį, nepagrįstai ir neskaidriai su išlaidų piktnaudžiavimo apraiškomis, vykdant nepakankamą programoms skirtų lėšų panaudojimo teisingumo bei tikslingumo kontrolę.

Analizuoti veiklos efektyvumo rodikliai prasčiausią savivaldybių subjektų būklę rodo transporto naudojimo, maitinimo paslaugų organizavimo ir sveikatos priežiūros srityse, kur sąnaudos sudaro daugiau kaip 100 proc. pardavimų vertės. Rezultatyvumo rodiklių neįvykdymo procentas, kai kuriuose subjektuose siekiantis net 98 proc., didžiausias komunalinio ūkio, socialinės paramos ir turto valdymo srityse. Savivaldybės nepakankamai užtikrina įstaigų veiklos išteklių planavimo kontrolę. Reikšmingų savivaldos institucijų neekonomiško finansinių išteklių panaudojimo atvejų nustatyta vietinių rinkliavų, švietimo, komunalinio ūkio ir sveikatos priežiūros srityse.

Savivaldos institucijose nepakankamai vykdoma sutarčių įsipareigojimų, apmokėjimų, gaunamų sąskaitų ir pradinės sutarties vertės stebėseną ir kontrolę. Skirtos lėšos prekėms, paslaugoms ir darbams įsigyti naudojamos neracionaliai, neekonomiškai, nesilaikant Viešųjų pirkimų įstatymo įtvirtintų nediskriminavimo, lygiateisiškumo, abipusio pripažinimo, skaidrumo, proporcingumo principų. Vykdamas pirkimus, nustatyta atvejų, kai sudaromos prielaidos viešųjų ir privačių interesų konfliktui, padidindamos korupcijos, sukčiavimo, piktnaudžiavimo ir kitokio netinkamo elgesio apraiškos bei mažinamas pasitikėjimas viešojo sektoriaus institucijų veikla. Reikšmingų savivaldos institucijų viešųjų pirkimų pažeidimų nustatyta infrastruktūros plėtros, sveikatos priežiūros, maitinimo paslaugų, turto valdymo ir naudojimo bei komunalinio ūkio srityse.

Galima teigti, kad savivaldos institucijų atsakingiems asmenims neužtikrinant biudžeto lėšų skyrimo ir naudojimo tikslingumo, pagrįstumo, teisėtumo kontrolės, vidaus reglamentavimo, nepakankamai vykdamas sutarčių įsipareigojimų, apmokėjimų stebėseną ir kontrolę, ribojant prekių ar paslaugų tiekėjų konkurenciją, pažeidžiami teisės aktai, nevykdomi racionalaus, efektyvaus, rezultatyvaus lėšų naudojimo ir skaidrumo principai, sudaromos prielaidos korupcijos, sukčiavimo, piktnaudžiavimo apraiškoms, viešųjų ir privačių interesų konfliktui, neužtikrinami visuomenės interesai. Dėl tokio esamo neatsakingo požiūrio į savo pareigų atlikimą savivaldos institucijose, be efektyvios išorės kontrolės tinkamas ir atsakingas finansų valdymas neįmanomas.

Išvados

1. Savivaldos institucijų finansų valdymo procesas susijęs su skirtingais biudžeto proceso etapais ir apima savivaldybės vykdomosios valdžios biudžeto sudarymą, tvirtinimą vietos savivaldos tarybos sprendimu, jo vykdymą ir vertinimą. Savivaldybių biudžetai formuojami, atsižvelgiant į nustatytus principus ir metodus, ekologijos naujoves, siekiant didesnio skaidrumo, atvirumo ir sąžiningumo, piliečių dalyvavimo ir atsakomybės lygio. Asignavimų valdytojai privalo nustatytas programas vykdyti ir skirtus asignavimus naudoti teisėtai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Biudžeto kontrolės procesas padeda savivaldybei efektyviai, atsakingai valdyti savo finansus ir pasiekti numatytus tikslus.
2. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolė atskleidžia veiklos trūkumus, įvertina veiklos kokybę, efektyvumą ir rizikos valdymą, patikrina vidaus kontrolės sistemų veiksmingumą, pateikia tobulinimo rekomendacijų, informuoja atsakingas institucijas ir plačiąją visuomenę. Su savivaldybės administracijos ir jos valdymo veikla tiesiogiai siejasi dvi kontrolės institucijos – savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba, atliekanti išorės finansinį, atitikties ir veiklos auditus, bei savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba, atsakinga už vidaus auditą.
3. Savivaldos institucijų kontrolės nepakankamumui tiesioginę įtaką turi abstraktus, neaiškus ir nepakankamas teisinis audito reguliavimas, riboti žmogiškieji ištekliai, ribotas savivaldos išorės auditorių nepriklausomumas, nepakankami kvalifikaciniai reikalavimai savivaldybių išorės auditoriams ir abejotina jų kompetencija. Neužtikrintą savivaldybių išorės auditų kokybę rodo nepakankamas audituojamo objekto veiklos rizikų įvertinimas, netinkama auditų atranka ir imtis, netinkamai suplanuotos audito procedūros, neatskleistos nustatytų problemų priežastys ir pasekmės.
4. Esant nepakankamai savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolei, pasireiškia išorės auditorių audito ataskaitose identifikuoti reikšmingi finansų valdymo trūkumai. Savivaldos institucijų atsakingiems asmenims neužtikrinant biudžeto lėšų skyrimo ir naudojimo tikslingumo, pagrįstumo, teisėtumo kontrolės ir reglamentavimo, nepakankamai vykdant sutarčių įsipareigojimų, apmokėjimų stebėseną ir kontrolę, ribojant tiekėjų konkurenciją, pažeidžiami teisės aktai, nevykdomi racionalaus, efektyvaus, rezultatyvaus lėšų naudojimo ir skaidrumo principai, sudaromos prielaidos korupcijos, sukčiavimo, piktnaudžiavimo apraiškoms, viešųjų ir privačių interesų konfliktui, neužtikrinami visuomenės interesai. Dėl tokio dabartinio neatsakingo požiūrio į savo pareigų atlikimą savivaldos institucijose tinkamas ir atsakingas finansų valdymas neįmanomas be efektyvios išorės kontrolės.
5. Savivaldos institucijų finansų valdymo kontrolės pakankamumo vertinimas atskleidė, kad didžiausia savivaldos institucijų neatsakingo finansų valdymo rizika nustatyta savivaldybių asignavimų ekonomikos srityje, kuri pagrindžia empiriniame tyrime reikšmingus finansų valdymo trūkumus, pasireiškiančius savivaldybių vykdomos infrastruktūros plėtros srityje. Savivaldybių pagrindinės veiklos sritys, kuriose nustatyta didžiausių finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumų, dėl išorės auditorių ribotų objektyvių galimybių nekontroliuojamos. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų turimi riboti žmogiškieji ištekliai ir santykinai mažas atliekamų veiklos auditų skaičius per metus neužtikrina pakankamos savivaldos institucijų kontrolės.

Rekomendacijos

Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų kontrolieriams ir auditoriams:

- tyrimo rezultatai atskleidė didžiausią neatsakingo finansų valdymo riziką savivaldybių asignavimų ekonomikos srityje, todėl rekomenduojama rinktis šios srities veiklos auditų objektus;
- tyrimas parodė, kad atliekant veiklos auditus nustatoma reikšmingų finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumų, skaidrumo principo pažeidimų savivaldos institucijų biudžeto lėšų planavimo, skyrimo, panaudojimo, jų vidaus reglamentavimo, viešųjų pirkimų srityse, todėl stiprinant audito poveikį, tikslinga rekomendacijas formuluoti kaip pokytį, sprendžiantį nustatytas problemas, vykdyti rekomendacijų įgyvendinimo analizę, nustatant audituotų subjektų atliktų korekcinį veiksmų poveikį ir apie tai informuojant vietinę valdžią, suinteresuotas šalis bei visuomenę;
- planuojant veiklos auditus, vykdyti savivaldos institucijų veiklos sričių nuolatinį stebėjimą ir analizę, identifikuojant jų veiklos problemas (rizikas), atrenkant potencialius ir reikšmingus audito objektus, įvertinant laukiamą audito poveikį bei atsižvelgiant į esamus pajėgumus;
- siekiant kokybiško veiklos audito, auditoriai turi kuo tiksliau įvertinti ir identifiкуoti audito objekto veiklos problemas (rizikas), suformuluoti aiškų audito tikslą, tinkamai suplanuoti audito procedūras, atskleisti nustatytų problemų priežastis, nuo kurių priklauso atlikto audito pridėtinė vertė;
- teikti pasiūlymus savivaldybių kontrolierių asociacijai dėl auditui atlikti reikalingų kvalifikacijos kėlimo mokymų.

Savivaldybių kontrolierių asociacijai:

- spręsti klausimą dėl savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų žmogiškųjų išteklių skaičiaus didinimo, inicijuojant LR savivaldos įstatymo pakeitimus, kreipiantis į atitinkamas LR Seimo institucijas;
- organizuoti bendrus visų kontrolierių susirinkimus, dalijantis nustatytais sisteminiais reikšmingiausiais finansų valdymo trūkumais, nustatant reikalingas audituoti problemines savivaldybių veiklos sritis.

Literatūros sąrašas

1. Adi, S., & Dutil, P. (2018). Searching for strategy: Value for Money (VFM) audit choice in the new public management era. *Canadian Public Administration*, 61(1), 91–108. doi: 10.1111/capa.12254
2. Al-Attar, H. A., Mashkour, S. C., & Hassan, M. G. (2020). Zero-based budget system and its active role in choosing the best alternative to rationalise government spending. *International journal of innovation, creativity and change*, 13(9), 244–265. Iraq: University of Al-Muthanna. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/343167288>
3. Aleliūnas, I. ir Atkočiūnienė, Z. (2010). Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*, 54, 7–16. doi:10.15388/Im.2010.0.31
4. Allen, R., Hemming, R., & Potter, B. H.. (Eds.). (2013). The International Handbook of Public Financial Management (1st ed). *Wiley Online Library*, 33(5). Houndmills: Palgrave Macmillan. doi.org/10.1002/pad.1666
5. Altamuro, J.; & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 49(1), 58–74. doi:10.2139/ssrn.930690
6. Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., de Renzio, P., Krause, P., & Seligmann, R. (2014). *This is PFM*. CID Working Paper, 285. Cambridge MA: Center for International Development, Harvard University. [žiūrėta 2023-04-23]. Prieiga per internetą: https://bsc.cid.harvard.edu/files/bsc/files/285_andrews_this_is_pfm.pdf
7. Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2008). Making management auditable: The implementation of best value in local government. *Abacus*, 44(1), 22–47. doi: 10.1111/j.1467–6281.2007.00247.x
8. Arthur, A., Rydland, L. T., & Amundsen, K. (2012). The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway. *American Journal of Evaluation*, 33(1), 44–59. doi: 10.1177/1098214011408283
9. Asare, S. K., & Wright, A. (2012). The Effect of Change in the Reporting Threshold and Type of Control Deficiency on Equity Analysts' Evaluation of the Reliability of Future Financial Statement. *A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 1–17. doi:10.2308/ajpt-10237
10. Astrauskas, A., & Petaraitienė, R. (2013). Savivaldybių išorės audito probleminiai aspektai Lietuvoje. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 3(31), 45–57. [žiūrėta 2023-04-24]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/52301>
11. Astrauskas, A. (2011). Vietos savivaldos raida Lietuvoje nuo 1990 iki 2010 m. *Viešojo politika ir administravimas*, 10(2), 283–298. [žiūrėta 2023-04-15]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/12181>
12. Astrauskas, A. (2007). Decentralizacija vietos savivaldybėse: esmė, turinys ir formos. *Viešojo politika ir administravimas*, 20, 9–23. [žiūrėta 2023-04-15]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/12513>
13. Bachtijeva, D. (2021). Ar kūrybinė apskaita gali būti tapatinama su kūrybiškumu ir vadinama pozityviaja? *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 24, 1–10. doi.org/10.15388/batp.2021.37
14. Baidybekova, S. K., Shomsheva, B. K., Kydyrbayeva, E. O., Sharipov, A. K., & Kasseinova, M. I. (2021). Accounting and financial reporting in the context of globalisation and digitalisation: problems and improvements. *Viešojo politika ir administravimas*, 20(2), 248–259. doi:10.13165/VPA-21-20-2-08

15. Bičiulaitis, R. (2001). *Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą: daktaro disertacija*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/10341>
16. Bilge, S. (2015). A new approach in public budgeting: citizens' budget. *Journal of international education and leadership*, 5(1), 1–17. Eskişehir Osmangazi University. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ1135776.pdf>
17. Bivainis, J. (2018). *Kontrolė*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras. [žiūrėta 2023-05-14]. Prieiga per internetą: <https://www.vle.lt/straipsnis/kontrolė-1/>
18. Bova, E. (2021). Green budgeting practices in the EU: a first review. *Discussion Paper*, 140. Luxembourg: publications office of the European Union. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2021-05/dp140_en.pdf.
19. Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness – but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture, *Public Money and Management*, 38(2), 105–110. doi:10.1080/09540962.2018.1407137
20. Buškevičiūtė, E. (2015). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
21. Calocha, R., & Herwiyanti, E. (2020). Factors that affect audit quality. *Journal of Contemporary Accounting*, 2(1), 35–48. doi:10.20885/jca.vol2.iss1.art4
22. Costas-Pérez, E., Solé-Ollé, A., & Sorribas-Navarro, P. (2012). Corruption scandals, voter information, and accountability. *European Journal of Political Economy*, 28(4), 469–484. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2012.05.007>
23. Černius, G. (2013). Įmonės finansų valdymo tikslas – tvarumo reikalavimas. *Verslo sistemos ir ekonomika*, 3(1), 93–105. [žiūrėta 2023-03-26]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/47077>
24. Daujotaitė, D. (2002). Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje. *Viešojo politika ir administravimas*, 2, 71–77. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/11937>
25. Daujotaitė, D. (2011). Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite. *Socialinių mokslų studijos*, 3(4), 1345–1358. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/32653>
26. Daujotaitė, D. ir Mačerinskienė, I. (2008). Development of Performance Audit in Public Sector. In *5Th International Scientific Conference Business and Management* (p. 177–185). [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/237772531>
27. Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D. ir Adomavičiūtė, D. (2015). *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. [žiūrėta 2023-05-14]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/54548>
28. Daujotaitė, D., Puškorius, S. ir Tarakavičiūtė, I. (2012). *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
29. Desmedt, E., Morin, D., Pattyn, V., & Brans, M. (2017). Impact of Performance Audit on the Administration: a Belgian Study (2005–2010). *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 251–275. doi: 10.1108/MAJ-04-2016-1368
30. Dubauskas, G. (2011). *Finansų valdymo teorijos: Mokslo studija*. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija. [žiūrėta 2023-04-15]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/50988>

31. Dzemydaitė, G. ir Pupkutė, G. (2016). Valstybės biudžeto formavimo principų įgyvendinimas: teisiniai ir ekonominiai aspektai. *Socialinių mokslų studijos*, 8(2), 209–223. doi:10.13165/sms-16-8-2-04
32. Dzingulevičienė, A. ir Kustienė, A. (2010). Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse. *Vagos*, 86(39), 13–19. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/25074>
33. Farvacque-Vitkovic, C., & Kopanyi, M. (2014). *Municipal Finances*. Washington: DC. World Bank. doi:10.1596/978-0-8213-9830-2
34. Ferry, L., & Ahrens, T. (2021). The future of the regulatory space in local government audit: A comparative study of the four countries of the United Kingdom. *Financial Accountability and Management*, p. 1–18. <https://doi.org/10.1111/faam.12291>
35. Ferry, L., & Eckersley, P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act three ‘accountability and audit arrangements’. *Public Money and Management*, 35(3), 203–210. doi:10.1080/09540962.2015.1027496
36. Ferry, L., & Midgley, H. (2021). Democracy, accountability and audit: the creation of the UK NAO as a defence of liberty, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 35(2), 413–438. doi: 10.1108/AAAJ-10-2020-4985
37. Ferry, L., Eckersley, P., & Zakaria, Z. (2015). Accountability and transparency in English Local Government: „matching parts“ to „awkward couple“? *Financial Accountability and Management*, 31(3), 345–361. doi:10.1111/faam.12060
38. Ferry, L., Ruggiero, P., & Midgley, H. (2022). The why, who and what of public sector auditing. *In Auditing Practices in Local Governments: An International Comparison*, (pp. 1–12). doi: 10.1108/978-1-80117-085-720221001
39. Flesher, D.L., Previts, G.J., & Samson, W.D. (2005). Auditing in the United States: a historical perspective, *Abacus*, 41(1), 21–39. doi:10.1111/j.1467–6281.2005.00167.x
40. Flinders, M., & Anderson, A. (2022). MPs’ expenses: the legacy of a scandal 10 years on. *British Politics*, 17, 119–143. doi: <https://doi.org/10.1057/s41293-021-00173-9>
41. Free, C., & Radcliffe, V. (2009). Accountability in crisis: the sponsorship scandal and the office of Comptroller and Auditor General in Canada. *Journal of Business Ethics*, 84(2), 189–208. doi:10.1007/s10551-008-9681-8
42. Funnell, W., & Dewar, D. (2017). *A history of British National Audit: the pursuit of accountability*, Oxford University Press. doi: 10.1093/acprof:oso/9780198790310.001.0001
43. Funnell, W. (2007). The reason why: the English constitution and the promise of liberty in the history of accounting, *Accounting, Business and Financial History*, 17(2), 265–283. doi:10.1080/09585200701376618
44. Ginevičius, R. ir Silickas, J. (2008). *Sisteminio įmonių valdymo pagrindai*. Vilnius: Technika. [žiūrėta 2023-03-26]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/20747>
45. Giriūnas, L. ir Mackevičius, J. (2013). Vidaus kontrolės elementai ir jų vertinimas. *Socialiniai mokslai. Vadyba*. 1(22), 83–88. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=544611>
46. Gižienė, V. ir Račelienė, L. (2012). Audito funkcijas vykdančių institucijų žmoniškųjų išteklių ugdymo vertinimas. *Economics and Management*, 17(4), 1516–1527. doi: 10.5755/j01.em.17.4.3024

47. Gray, I., Manson, S., & Crawford, L. (2019). *The Audit Process: principles, practice and cases*, 7th ed., London: Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.amazon.co.uk/>
48. Greičius, M. (2003). Nusikalstamo apskaitos tvarkymo dalyko samprata bei reikšmė kvalifikacijai. *Jurisprudencija*, 45(37), 123–134. [žiūrėta 2023-04-10]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/36551>
49. Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption? *Administration and Society*, 50(10), 1508–1532. doi:10.1177/0095399716674306
50. Hasan, M. M., Yajuan, L., & Mahmud, A. (2020). Regional Development of China's Inclusive Finance through Financial Technology. *Sage Open*, 10(1). <https://doi.org/10.1177/proc.2F2158244019901252>
51. Heald, D. (2018). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit, *Financial Accountability and Management*, 34(4), 317–335. doi:10.1111/faam.12175
52. Herz, R. H., Monterio, B. J., & Thomson, J. C. (2017). Leveraging the COSO internal control—integrated framework to improve confidence in sustainability performance data. *The CPA Journal*, <https://www.imanet.org/-/media/73ec8a64f1b64b>
53. Huy, N. D. (2022). Identifying factors affecting audit quality in the context of covid-19 pandemic in vietnam: theoretical model study. *Journal of Positive School Psychology*, 6(6), 176–184. [žiūrėta 2023-06-18]. Prieiga per internetą: <http://journalppw.com>
54. Humphrey, C., Loft A., & Woods, M. (2009), The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis, *Accounting Organizations and Society*, 34(6–7), 810–825. doi:10.1016/j.aos.2009.06.003
55. Iatco, C., Ignat, G., Ungureanu, G., & Athes, H. (2014). Aspects Regarding the Principles of Performance Audit. *Lucrări Științifice*, 57(2), 253–257. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: [https://www.uaiasi.ro/revagrois/PDF/2014-2/paper/2014-57\(2\)_47-en.pdf](https://www.uaiasi.ro/revagrois/PDF/2014-2/paper/2014-57(2)_47-en.pdf)
56. Ibrahim, M. (2013). Comparative budgetary approaches in public organizations. *Research journal of finance and accounting*, 4(15), 88–98. Al Khaimah: Ittihad University. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/25850981>
57. Ipek, E. A. S. (2018). New approaches in public budgeting. In *Public economics and finance*. Turkey: IntechOpen, doi:10.5772/intechopen.82371
58. Irawan, A. B., & McIntyre-Mills, J. (2016). Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, 33(1), 24–44. doi: 10.1002/sres.2325
59. Yoon, K. S., & Jun, J. (2018). Liability and Antifraud Investment in Fintech Retail Payment Services. *Contemporary Economic Policy*, 37 (1), 181–94. doi: 10.1111/coep.12281
60. Jadara, S. M., & Al-Wadi, M. (2021). The roles of transparency and accountability in reducing administrative and financial corruption. *Public Policy And Administration*, 20(2), 284–298. doi:10.13165/VPA-21-20-2-11
61. Johnsen, A. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction, *Financial Accountability and Management*, 35(2), 121–127. doi: 10.1111/faam.12191
62. Jurgutis, V. (1938). *Finansų mokslo pagrindai*. Kaunas: Šviesos spaustuvė.
63. Juškevičienė, D. ir Besusparienė, E. (2022). Viešojo sektoriaus subjekto biudžeto analizė taikant finansinės veiklos rodiklius. In Konferencija „Jaunasis mokslininkas 2023“, Apskaita ir finansai:

- iššūkiai ir galimybės*, (p. 13–17). Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto Žemės ūkio akademija. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://ejournals.vdu.lt/index.php/jm2022/article/download/3095/2044>
64. Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika: monografija*. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija.
 65. Kanapickienė, R. ir Ramzutė, M. (2009). Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2(15), 76–81. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/21805>
 66. Kardelis, K. (2016). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras.
 67. King, A. M. (2011). Internal Control of Fixed Assets: A Controller and Auditor's Guide. *John Wiley and Sons Ltd*. 564 p. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://www.wiley.com/>
 68. Knaap, P. (2011). Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits. *Evaluation*, 17(4), 351–363. doi: 10.1177/1356389011423551
 69. Kundelienė, K. (2009). Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime? *Ekonomika ir vadyba*, 14, 85–91. [žiūrėta 2023-04-10]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/22334>
 70. Kustienė, A., ir Vaičaitienė, E. (2017). Finansinių ataskaitų audito išvada: kaip patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius? *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*, 18, 404–419. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://ojs.mruni.eu/ojs/vsvt/article/view/5649>
 71. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla. [žiūrėta 2023-04-10]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/13375>
 72. Lakis, V. ir Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142–152. doi: 10.15388/Ekon.2012.0.890
 73. Lakis, V. ir Simonaitytė, T. (2011). Assessment of the European Union structural assistance audit model. *Ekonomika*, 90(3), 93–103. doi: 10.15388/Ekon.2011.0.933
 74. Larcinese, V., & Sircar, I. (2017). Crime and punishment the British way: Accountability channels following the MPs' expenses scandal. *European Journal of Political Economy*, 47, 75–99. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.12.006>
 75. Lawson, A. (2015). Public financial management. *GSDRC Professional development reading pack*, 6. Birmingham: UK: GSDRC, University. [žiūrėta 2023-03-27]. Prieiga per internetą: https://gsdrc.org/wp-content/uploads/2015/07/PFM_RP.pdf
 76. Lekavičius, V. (2007). Viešojo sektoriaus institucijų biudžetų sudarymas strateginio valdymo kontekste. *Mokslinės minties šventė: studentų tarptautinių mokslinių konferencijų pranešimai* (p. 525–530). Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Studentų mokslinė draugija. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/17425>
 77. Levišauskaitė, K. ir Rūškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla.
 78. Lipaj, N. ir Drejeris, R. (2018). Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys: teoriniai aspektai. 21-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ teminė konferencija. *Marketingo teorijos ir aktualijos*. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/Verslas/2018/paper/viewFile/187/140>

79. Liukinevičienė, L. ir Jokubauskienė, A. (2021). Veiklos audito galimybės padidinti veiklos skaidrumą savivaldybėje. *Socialiniai tyrimai*, 44(1), 53–76. doi 10.15388/Soctyr.44.1.4
80. Macintosh, N. B., & Quatrone, P. (2011). *Management accounting and control systems: an organizational and sociological approach, 2nd Edition*. John Wiley and Sons Ltd. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://www.wiley.com/en-us>
81. Mackevičius, J. (2001). Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. *Lietuvos mokslas*. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://lnb.libis.lt/showRecordDetails.do?recordNum=14&biId=1352396&catalog=false&resId=&previewUrl=undefined&epaveldas=f>
82. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas: monografija*. Vilnius: TEV, [žiūrėta 2023-11-20]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/20857>
83. Mackevičius, J. (2019). *3A – Apskaita, Auditas, Analizė. Teorijos, metodikos, nuostatos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. [žiūrėta 2023-08-27]. Prieiga per internetą: <https://www.knygynas.vu.lt/elektroninis-leidiny-s-andquot-3a-apskaita-auditas-analizeandquot>
84. Mackevičius, J. ir Daujotaitė, D. (2011a). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. *Informacijos Mokslai*, 57, 26–38. doi:10.15388/Im.2011.0.3136
85. Mackevičius, J. ir Daujotaitė, D. (2011b). Veiklos audito elementai: analizė ir auditas. *Socialinių mokslų studijos*, 3(2), 459–472. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/29661>.
86. Mackevičius, J. ir Šalienė, A. (2020). Veiklos audito ištakos bei raida pasaulyje ir Lietuvoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 22. doi:10.15388/batp.2020.24
87. Mackevičius, J., ir Raziūnienė, D. (2011). *Auditas*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
88. Mackevičius, J., Poškaitė, D. ir Villis, L. (2011). *Finansinė analizė*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://cris.mruni.eu/server/api/core/bitstreams/2380bddf-c376-4a06-bab1-92867d3d8848/content>
89. Mayne, J. (2006). Audit and evaluation in public management: challenges, reforms, and different roles. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, 21(1), 11–45. doi:10.3138/cjpe.021.002
90. Makštutis, A. (2001), *Strateginio valdymo principai: monografija*. Klaipėda: KU leidykla.
91. Malsch, B., & Gendron, Y. (2011), Reining in auditors: on the dynamics of power surrounding an audit space. *Accounting, Organizations and Society*, 36(7), 456-476. doi:10.1016/j.aos.2011.06.001
92. Matusevičius, D. (2004). Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra: daktaro disertacija. *Socialiniai mokslai, ekonomika*, 04 S. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas.
93. McKinney, J. B. (2015). *Effective financial management in public and non profit agencies*, 4th edition. [žiūrėta 2023-03-26] Prieiga per internetą: <https://www.kobo.com/ww/en/ebook/effective-financial-management-in-public-and-nonprofit-agencies-4th-edition>
94. Megginson, W. L., Smart, S. B., & Lucey, B. M. (2008). *Introduction to corporate finance. Abridged edition*. Australia: South-Western Cengage learning. [žiūrėta 2023-04-03] Prieiga per internetą: <https://openlibrary.org/works/OL24064471W>

95. Mennicken, A. (2010), From inspection to auditing: Audit and markets as linked ecologies, *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 334–359. doi:10.1016/j.aos.2009.07.007
96. Midgley, H. (2019), The National Audit Office and the select committee system, *Parliamentary Affairs*, 72(4), 779–798. doi:10.1093/pa/gsz034
97. Mikesell, J. (2016). *Fiscal Administration*. Boston: Wadsworth. [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://books.google.lt/books?id=Bc25DQAAQBAJ>
98. Moon, S., & Williamson, T. (2010). *Greater aid transparency: crucial for aid effectiveness. Project Briefing*, 35. London: Overseas Development Institute. [žiūrėta 2023-03-26]. Prieiga per internetą: <https://cdn.odi.org/media/documents/5722.pdf>
99. Morin, D. (2008). Auditors general's universe revisited: An exploratory study of the influence they exert on public administration through their value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 697–720. doi: 10.1108/02686900810890652
100. Mussari, R., & Ruggiero, P. (2010), Public managers' performance evaluation systems and public value creation: Behavioral and economic aspects, *International Journal of Public Administration*, 33(11), 541–548. doi:10.1080/01900692.2010.507115
101. Naraškevičiūtė, V., Drakšaitė, A., Lakštutienė, A. ir Sinevičienė L. (2017). *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija.
102. Ochrana, F., Maaytová, A., Pavel, J., Urbánek, V., & Vitek, L. (2010). *Veřejný sektor a veřejné finance: Financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. Praha: Vydala Grada Publishing. [žiūrėta 2023-04-03]. Prieiga per internetą: <https://www.bookport.cz/kniha/verejny-sektor-a-verejne-finance-460>
103. Oržekauskas, P. ir Šmaižienė, I. (2009). Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 1163–1169. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/22400>
104. Patrick D. R., & Fardo, S. W. (2009). *Industrial process control systems*. London: The Fairmont press, Inc. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: <https://vdoc.pub/documents/industrial-process-control-systems-5vl2igo6ftu0>
105. Paukštienė, I. (2012). *Auditas*. Klaipėda: Viešojo įstaiga socialinių mokslų kolegija. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: http://www.esparama.lt/es_parama_pletra/failai/ESFproduktai/2012_Auditas.pdf
106. Pfister, A. J. (2009). *Managing organizational culture for effective internal control: From practice to theory*. Physica-Verlag Berlin Heidelberg. doi:10.2308/accr.00000026
107. Pierre, J., Peters, B. G., & de Fine Licht, J. (2018). Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be? *International Journal of Public Sector Management*, 31(6), 726–739. doi: 10.1108/IJPSM-08-2017-0219
108. Pollitt, C., & Summa, H. (1997). *Performance audit and public management reform*. University of Vermont, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.003.0001>
109. Prasetyo Adi Zainudin, A. D., Aswar, K., Lastiningsih, N., Sumardjo, M., & Taufik, T. (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519–529. doi:10.21511/ppm.19(4).2021.42
1010. Puškorius, S. (2004). *Veiklos auditas: monografija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/13748>

111. Rainero, C., & Brescia, V. (2018). The participatory budgeting towards a new governance and accountability. *International journal of management sciences and business research*, 7(2), 54–67. University of Turin. [žiūrėta 2023-03-26]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/323629112>
112. Raipa, A. ir Backūnaitė, E. (2004). Fiskalinis skaidrumas ir atskaitomybė viešojo valdymo metodologijoje. *Viešoji politika ir administravimas*, 8. [žiūrėta 2023-04-11]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/13746>
113. Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), 217–233. doi: 10.1007/s11115-015-0308-0
114. Raziūnienė, D. ir Adaškevič, U. (2019). Finansinio audito įrodymai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 20(1) 1-10. doi: 10.15388/batp.2019.15
115. Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, A. (2011). Auditors' understanding of evidence: A performance audit of an urban development programme. *Evaluation*, 17(3), 217–231. doi: 10.1177/1356389011410523
116. Reichborn-Kjennerud, K., & Vabo, S. I. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, 23(1), 6–23. doi: 10.1177/1356389016683871
117. Rivaldi, A., Aswar, K., Taufik, T., Andreas & Hariyani, E. (2021). Factors Affecting Audit Quality: The Moderating Effect of Dysfunctional Behavior. *Universal Journal of Accounting and Finance* 10(1), 358–366. doi: 10.13189/ujaf.2022.100136
118. Rosa, C. P., & Morote, R. P. (2016). The audit report as an instrument for accountability in local governments: a proposal for Spanish municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, 82(3), 536–558. doi: 10.1177/0020852314566000.
119. Rutkauskas, A. V., Sūdžius, V. ir Mackevičius, V. (2009). *Verslo finansų principai ir praktika*. Vilnius: Technika, p. 18. [žiūrėta 2023-03-26]. Prieiga per internetą: <http://dspace.vgtu.dev.effective-webwork.de:8080/xmlui/handle/123456789/84844>
120. Sanda, S. K., (2020). *An examination of factors influencing audit quality in the public sector: auditors perspective: dissertation report*. Mzumbe University. [žiūrėta 2023-06-18]. Prieiga per internetą: <http://hdl.handle.net/11192/4661>
121. Scharaschkin, A., & McBride, T. (2016). Policy analytics and accountability mechanisms: judging the 'value for money' of policy implementation. *Annals of Operations Research*, 236, 39–56. doi: 10.1007/s10479-014-1723-2
122. Segalovičienė, I. (2011). Vertinimas viešajame valdyme: samprata ir modeliai. *Viešoji politika ir administravimas*, 10(3), 437–450. doi: 10.5755/j01.ppaa.10.3.643
123. Senda, A. ir Skačkauskienė, I. (2014). Veiksnių, turinčių įtakos nacionalinio biudžeto balansui, tyrimas. *Mokslas - Lietuvos ateitis*. 6(1), 49–55. doi: 10.3846/mla.2014.07.
124. Serritzlew, S. (2006). Linking budgets to activity: a test of the effect of outputpurchase budgeting. *Public budgeting & finance*, 26(2), 101–120. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2006.00848.x>
125. Shah, A. (Ed.) (2007). *Budgeting and budgetary institutions: Public sector governance and accountability series*. Washington: DC: World Bank. doi: 10.1596/978-0-8213-6939-5
126. Shim, J. K. (2011). *Internal control and fraud detection*. Cranbrook: Global Professional Publishing Ltd. [žiūrėta 2023-05-28] Prieiga per internetą: <https://www.amazon.com/>

127. Simson, R., Sharma, N., & Aziz, I. (2011). *A guide to public financial management literature for practitioners in developing countries*. London: Overseas development institute. [žiūrėta 2023-03-27] Prieiga per internetą: <https://cdn.odi.org/media/documents/7542.pdf>
128. Skærbæk, P., & Christensen, M. (2015), Auditing and the Purification of Blame. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1263–1284. doi:10.1111/1911-3846.12106
129. Slavinskaitė, N., Davulis, G. ir Paleckis, K. (2015). Fiscal decentralization in the public sector of Lithuania: possibilities of development. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 5(3–4), 67–84. [žiūrėta 2023-04-16] Prieiga per internetą: <http://www.ijceas.com/index.php/ijceas/article/view/101/pdf>
130. Stačiokas, R. (2003). Viešojo administravimo institucijų finansai ir biudžetas: monografija. Kaunas: Technologija.
131. Stačiokas, R., Mažeika, A. ir Rupšys, R. (2003). *Apskaita ir atskaitomybė vietos savivaldybėse*. Kaunas: Technologija.
132. Sudavičius, B. (2013). Trumpalaikis ir ilgalaikis biudžeto planavimas Lietuvos Respublikoje. *Teisė*, 87, 7–19. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/1258/686>
133. Suriente, M., & Dalimunthe, A. R. (2017). The implementation of performance based budgeting in public sector (Indonesia case: a literature review). *International journal of developing and emerging economies*, 5(2), 52–67. Bandung: Padjajaran University. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://www.eajournals.org/wp-content>.
134. Šalienė, A., Tamulevičienė, D., & Gaižauskas, L. (2020). Veiklos audito samprata ir funkcijos: teorinė studija. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 21(7), 1–13. doi.org/10.15388/batp.2020.22
135. Tam, L. T., & Hanh, L. N. (2018). Fintech for Promoting Financial Inclusion in Vietnam: Fact Findings and Policy Implications. *Business and Social Science Journal*, 3(1): 12–20. [žiūrėta 2023-04-15]. Prieiga per internetą: <https://bssj.education/journals/BSSJ-02012018.pdf>
136. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras.
137. Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration & Society*, 51(3), 431–462. doi: 10.1177/0095399716658500
138. Tumėnas, A. (2008). Veiklos valdymas, atskaitomybės kontrolė ir savitiksli veiklos matavimas. *Jurisprudencija*, 5(107), 87–97. [žiūrėta 2023-04-14]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/12142>
139. Tunčikienė, Ž. (2007). *Viešojo sektoriaus institucijų strateginio planavimo sprendimai: daktaro disertacija*. Vilniaus Gedimino technikos universitetas. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://vb.vgtu.lt/object/elaba:1839883/MAIN>
140. Tunčikienė, Ž. ir Skačkauskienė, I. (2012). Viešojo sektoriaus institucijų strateginio planavimo būklė ir jos gerinimo prielaidos. *Socialinių mokslų studijos*, 4(1), 97–110. [žiūrėta 2023-03-31]. Prieiga per internetą: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=113317>
141. Waring, C. G., & Morgan, S. L. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank. 421 p. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/268576682>

142. Wójcik, D. (2015). Accounting for Globalization: Evaluating the Potential Effectiveness of Country-by-Country Reporting. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 33(5), 1173–1189. <https://doi.org/10.1177/proc.2F0263774X15612338>
143. Wokas, H. R. N., & Gerungai, N.Y.T. (2019). The influence of budgeting based on performance on the efectivness of financial control and the efectivness of performance control at tomohon city goverment. *Accountability*, 8(1), 29–41. doi:10.32400/ja.24280.8.01.2019.29-41
144. Zhao, H., & Y. Wang, (2023). A Big Data-Driven Financial Auditing Method Using Convolution Neural Network. *IEEE Access*, 11, 41492–41502. doi: 10.1109/ACCESS.2023.3269438
145. Zhou, W., Arner, D. W., & Buckley, R. P. (2015). Regulation of Digital Financial Services in China: Last Mover or First Mover? *Tsinghua China Law Review*, 8(25), 25–62. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2660050>

Informacijos šaltinių sąrašas

1. Akmenės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.akmene.lt/struktura-ir-kontaktine-informacija/kontroles-ir-audito-tarnyba/170>
2. Aleknavičė, K. (2023). Rekordinio kyšio paėmimu kaltintas Šiliauskas išgirdo teismo nuosprendį: už grotų nesiunčiamas, skirta 65 tūkst. eurų bauda. [žiūrėta 2023-11-05]. Prieiga per internetą: <https://www.lrt.lt/naujienos/lietuvoje/2/2117443/rekordinio-kysio-paemimu-kaltintas-siliauskas-iscirdo-teismo-nuosprendi-uz-grotu-nesiunciamas-skirta-65-tukst-euru-bauda>
3. Alytaus miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://alytus.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba>
4. Alytaus rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.arsa.lt/index.php?1374719658>
5. Anykščių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.anyksciai.lt/struktura-ir-kontaktai/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba-v.kudirkos-g.-1/62>
6. Bendradarbiavimo komitetas. (2014). *Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams*. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16proc.20\(10\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16proc.20(10).pdf)
7. Birštono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://birstonas.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktai/kontroles-ir-audito-tarnyba-2/>
8. Biržų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.birzai.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/68>
9. Commission of the European Communities, (2002). *Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*. (2002 m. gegužės 16 d. Nr. C(2002) 1873). [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/euaudit.pdf>
10. Committee on Basic Auditing Concepts, (1973). *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota: American Accounting Association, 58 p. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://www.worldcat.org/formats-editions/701015>
11. Druskininkų kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://druskininkusavivaldybe.lt/go.php/Savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba433617>
12. Elektrėnų kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://elektrenai.lt/go.php/lit/Savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba->
13. Europos auditorių rūmai, (2007) *Veiklos audito vadovas*. p. 8. Prieiga per internetą: <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/portal/page/portal/auditą>
14. Europos Sąjunga. (2018). Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas, (2018 m. liepos 18 d. Nr. 1046). *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, 193. [žiūrėta 2023-03-27]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&from=FR>

15. Ignalinos rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.ignalinakontrolė.lt/>
16. Jonavos rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.jonava.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/1654>
17. Joniškio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://joniskis.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba/ataskaitos/90>
18. Jurbarko rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.jurbarkas.lt/index.php?456633603>
19. Kaišiadorių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://kaisiadorys.lt/struktura-ir-kontaktai/kontroles-ir-audito-tarnyba/1577>
20. Kalvarijos kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kalvarija.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
21. Kauno miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kaunas.lt/auditas/auditai/>
22. Kauno rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.krs.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktai/savivaldybproc.C4proc.97s-taryba/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/veikla/>
23. Kazlų Rūdos kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kazluruda.lt/gyventojams/veiklos-sritys/kontroles-ir-audito-tarnyba/217>
24. Kėdainių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kedainiai.lt/savivalda/kontroles-ir-audito-tarnyba/92>
25. Kelmės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kelme.lt/savivalda-2/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
26. Klaipėdos miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.klaipeda.lt/lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/5331/>
27. Klaipėdos rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://klaipedos-r.lt/darbuotoju-sarasas/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
28. Kretingos rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kretinga.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba>
29. Kupiškio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.kupiskis.lt/lt/struktura-ir-kontaktai/kontroles-ir-audito-tarnyba.html>
30. Lazdijų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.lazdijai.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/67>
31. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2023). Savivaldybių biudžetų asignavimų struktūra. [žiūrėta 2023-12-10]. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1_3%20Geras%20%2B%2B%202023%20SB%20faktas%20%20asignavimu%20struktura%20ir%20grafikai.pdf

32. Lietuvos Respublikos Seimas. (2002). *Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas*. (2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253). [žiūrėta 2023-03-27]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703/unGHFChDOc/>
33. Lietuvos Respublikos Seimas. (2003). *Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo pakeitimo įstatymas*. (2003 m. gruodžio 23 d. Nr. IX-1946). [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.224487>
34. Lietuvos Respublikos Seimas. (2016). *Lietuvos Respublikos audito įstatymo Nr. VIII-1227 nauja redakcija* (2016 m. gruodžio 15 d. Nr. XIII-96). . [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f8a693c2c6b711e682539852a4b72dd4>
35. Lietuvos Respublikos Seimas. (2020). *Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymas* (2020 m. gruodžio 23 d. Nr. XIV-135), [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.18295/EQtSiFDJdv>
36. Lietuvos Respublikos Seimas. (2021a). *Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas*. (2021 m. lapkričio 23 d. Nr. XIV-680). [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/legalAct.html?documentId=83893c80540d11ec862fdcbc8b3e3e05>
37. Lietuvos Respublikos Seimas. (2021b). *Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymo Nr. I-712 pakeitimo įstatymas*. (2021 m. lapkričio 18 d. Nr. XIV-656). [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/efc763e2487811eca8a1caec3ec4b244>.
38. Lietuvos Respublikos Seimas. (2022). *Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo Nr. I-533 pakeitimo įstatymas* (2022 m. birželio 30 d. Nr. XIV-1268). [žiūrėta 2023-08-31]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/049502f1fe8611ecbfe9c72e552dd5bd>
39. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. (2020). *Valstybinio audito ataskaita: Valstybės nekilnojamojo turto, perduoto savivaldybėms patikėjimo teise, valdymas* (2020 m. liepos 15 d. Nr. VAE-6). [žiūrėta 2023-11-14]. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23925/valstybes-nekilnojamojo-turto-perduoto-savivaldybems-patikejimo-teise-valdymas>
40. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. (2022). *Veiklos audito vadovas* (2022 m. vasario 10 d. Nr. APDE-3). [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/2022-02-10_Veiklos_audito_vadovas.pdf
41. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. (2023). *Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų išorinių peržiūrų rezultatai* (2023 m. liepos 18 d. Nr. IPE-13). [žiūrėta 2023-11-14]. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Post/3060/skat-auditu-perziura/>
42. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolierius. (2015). *Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamų auditų išorinės peržiūros tvarkos aprašas*. (2015 m. gruodžio 7 d. Nr. V-248 (2022 m. lapkričio 4 d. įsakymo Nr. VE-145 redakcija). [žiūrėta 2023-09-10]. Prieiga per: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/7dad5c705c1711edbc04912defe897d1>
43. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, (2014). *Nutarimas 2014 m. rugsėjo 29 d. Nr. 1046 „Dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimo Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“*. [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.132982>
44. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, (2019). *Nutarimas 2019 m. vasario 13 d. Nr. 136 „Dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimo Nr. 827 „Dėl strateginio planavimo*

- metodikos patvirtinimo“ pakeitimo“*. [žiūrėta 2023-05-13]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.168206>
45. Marijampolės kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.marijampole.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba/1371>
 46. Mažeikių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.mazeikiai.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktinproc.C4proc.97-informacija/savivaldybproc.C4proc.97s-taryba/kontroles-ir-audito-tarnyba/nuostatai-ir-veikla/>
 47. Molėtų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.moletai.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
 48. Morkevičius, V. (2012). *Antrinė duomenų analizė ir jos šaltiniai*. Kaunas: Vilniaus Didžiojo universitetas. [žiūrėta 2023-11-22]. Prieiga per internetą: https://www.vaidasmo.lt/lt/dest/kita/2012-05-23_vdu_antrine-duomenu-analize.pdf
 49. Neringos kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://neringa.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktine-informacija/kontroles-ir-audito-tarnyba/263?lang=lt>
 50. Pagėgių kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.pagegiai.lt/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/>
 51. Pakruojo rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.pakruojis.lt/kontaktine-informacija/1158/kontroles-ir-audito-tarnyba/d10?lang=lt>
 52. Palangos miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.palanga.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktai/kontroles-ir-audito-tarnyba/6488>
 53. Panevėžio miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: https://www.panevezys.lt/lt/kontroles-ir-audito-jwhg/veiklos-sritys_2858/audito-issvados-ataskaitos.html
 54. Panevėžio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontroles-ir-audito-tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.panrs.lt/kontrolieriai/>
 55. Pasvalio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.pasvalys.lt/struktura-ir-kontaktai/2948/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/d24>
 56. Plungės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.plunge.lt/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/>
 57. Prienų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.prienai.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktai/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
 58. Radviliškio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://radviliskis.lt/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/>
 59. Raseinių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.raseiniai.lt/veikla/>
 60. Rietavo rajono kontroles-ir-audito-tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.rietavas.lt/go.php/lit/Kontroles-ir-audito-tarnyba>

61. Rokiškio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://rokiskis.lt/administracine-informacija/veikla/veiklos-ir-audito-tarnyba/>
62. Skuodo rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://skuodas.lt/contact-2/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/>
63. Šakių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.sakiai.lt/puslapiai/kontroles-ir-audito-tarnyba-20180330040355>
64. Šalčininkų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.salcininkai.lt/struktura-ir-kontaktine-informacija/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/466>
65. Šiaulių miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.siauliai.lt/lt/list/view/veiklos-sritys-1-1>
66. Šiaulių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://siauliuraj.lt/struktura-ir-kontaktine-informacija/1056/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/d2>
67. Šilalės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://silale.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktai/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
68. Šilutės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.silute.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba/kontroles-ir-audito-tarnybos-veikla/5720>
69. Širvintų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.sirvintos.lt/lt/taryba/savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/2093>
70. Švenčionių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://svencionys.lt/savivaldybe/struktura-ir-kontaktai/svencioniu-rajono-savivaldybes-kontroles-ir-audito-tarnyba/>
71. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija, (2004). *INTOSAI GOV 9100 Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės*. [žiūrėta 2023-05-27]. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9100_LT.pdf
72. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija, (2019a), *1-asis INTOSAI-P Limos deklaracija dėl audito principų gairių*. [žiūrėta 2023-05-28]. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/1-asis_INTOSAI-P.pdf
73. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija, (2019b), *100-asis TAAIS Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai*. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/100-asis_TAAIS.pdf
74. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija, (2019c), *300-asis TAAIS Veiklos audito principai*. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/300-asis_TAAIS.pdf
75. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija. (2020), *200-asis TAAIS Finansinio audito principai*. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/200-asis_TAAIS.pdf

76. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba. (2009a). *500-asis TAS Audito įrodymai*. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: <https://lar.lt/www/new/page.php?724>
77. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba. (2009b). *705-asis TAS Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje*. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: <https://lar.lt/www/new/page.php?724>
78. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba. (2015). *700-asis TAS Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas*. [žiūrėta 2023-09-01]. Prieiga per internetą: <https://lar.lt/www/new/page.php?724>
79. Tauragės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://taurage.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
80. Telšių rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://telsiai.lt/administracija/strukturos-schema/kontroles-ir-audito-tarnyba?lang=lt>
81. Trainys, V. (2023). Garsi Kauno korupcijos byla: įklimpusį savivaldybės šulą siūloma įkalinti 6 metams. [žiūrėta 2023-11-05]. Prieiga per internetą: <https://www.lrytas.lt/lietuvosdiena/kriminalai/2023/10/23/news/garsi-kauno-korupcijos-byla-teisme-juda-link-finiso-didziausio-kysio-istorijoje-sakomos-baigiamosios-kalbos-28840682>
82. Trakų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.trakai.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/168>
83. Ukmergės rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.ukmerge.lt/kontroles-ir-audito-tarnyba/?lang=lt>
84. Utenos rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.utena.lt/lt/kontroles-ir-audito-tarnyba>
85. Varėnos rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://varena.lt/savivaldybe/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
86. Vilkaviškio rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://vilkaviskis.lt/taryba/kontroles-ir-audito-tarnyba/veikla-ir-ataskaitos/>
87. Vilniaus miesto kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.vilniuskontrole.lt/>
88. Vilniaus rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.vrsa.lt/taryba-ir-meras/kontroles-ir-audito-tarnyba/22>
89. Visagino kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://vskat.lt/>
90. Visuomenės nuomonės ir rinkos tyrimų centras „Vilmorus“. (2023). Lietuvos korupcijos žemėlapis 2022/2023. [žiūrėta 2023-11-22]. Prieiga per internetą: <https://www.stt.lt/infocentras/4993/lietuvos-korupcijos-zemelapis-2022-2023:3605>
91. Zarasų rajono kontrolės ir audito tarnyba. (2023). *Kontrolės ir audito tarnyba*. [žiūrėta 2023-09-05]. Prieiga per internetą: <https://zarasaikontrole.lt/>

Priedai

1 priedas. Finansų valdymo ir jo kontrolės operacionalizacija

Dimensija	Požymiai	Šaltiniai
Finansų valdymo procesas	apima institucijų veiklos planavimą, biudžeto sudarymą, biudžeto vykdymą, apskaitą ir atskaitomybę bei kontrolę.	Daujotaitė (2011); McKinney (2015); Moon and Williamson (2010); Simson ir kt. (2011); Lawson (2015); Andrews ir kt. (2014)
Planavimas	„Valdymo ir savivaldos veiklos projektavimas“ (Makštutis, 2001, p. 34). „Tikslų, programų, uždavinių, vertinimo kriterijų, išteklių, normatyvų, rezultatų nustatymas“ (Makštutis, 2001, p. 34). Tikslų „vykdymo gairių sudarymas“ (Makštutis, 2001, p. 34). „Vertinimas, atranka“ (Makštutis, 2001, p. 34). Atsakingų už tikslų įgyvendinimą numatymas. Metinis, vidutinės trukmės ar ilgalaikis. operatyviniai, perspektyviniai, strateginiai.	Makštutis (2001); Sudavičius (2013); Tunčikienė (2007); Tunčikienė ir Skačkauskienė (2012)
Biudžeto sudarymas	Veiklos planavimas, koordinavimas, vertinimas bei sprendimų priėmimas Tradiciniai metodai – linijinių elementų biudžeto metodas, veiklos rezultatais pagrįstas biudžeto metodas, programavimo biudžeto metodas ir nulinės bazės biudžeto metodas; Nauji metodai - aplinkos požiūriu jautrus biudžeto metodas, į piliečius orientuotas biudžeto metodas, piliečių biudžeto metodas, dalyvaujamojo pobūdžio metodas	Serritzlew (2006); Lekavičius (2007); Ibrahim (2013); Surianti and Dalimunthe (2017); Al-Attar ir kt. (2020); Bilge (2015); Ipek (2018); Rainero and Brescia (2018); Bova (2021); Juškevičienė ir Besusparienė (2022);
Biudžeto vykdymas	Asignavimų tvirtinimas ir paskirstymas asignavimų valdytojams; įsipareigojimai; įsigijimai ir patikrinimas; mokėjimo pavedimų išdavimas ir mokėjimas.	Shah (2007); Simson et al., (2011); Allen et al., (2013)
Apskaita ir atskaitomybė	Apskaitos rūšys: finansinė - išorinė, valdymo - vidinė, statistinė ir mokesčių Finansinė apskaita - finansinių operacijų registravimo, grupavimo ar klasifikavimo bei apibendrinimo sistema, skirta finansinėms ataskaitoms sudaryti, sprendimams priimti ir informacijai vartotojams teikti. Valdymo apskaitą - ūkio subjekto valdymui reikalingos informacijos rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas. Organizacijos valdymo apskaita apima sąnaudų ir išlaidų apskaitą.	Greičius (2003); Raipa ir Backūnaitė (2004); Kundelienė (2009); Simson et al. (2011); Wójcik (2015); Baidybekova et al. (2021); Bachtijeva (2021)

Dimensija	Požymiai	Šaltiniai
	Finansinių ataskaitų rengimo tikslas – suteikti visoms vartotojų grupėms aiškia, patikimą ir savalaikę informaciją apie įmonių finansinę būklę Atskaitomybę sudaro elementai: skaidrumas – pareiga atsiskaityti prižiūrinčiai institucijai, jautrumas – reagavimas į aplinką, paklusnumas – pareiga laikytis teisės aktų.	
Finansų valdymo kontrolė pagal subjektų priklausomybę skirstoma į išorės ir vidaus kontrolę, pagal funkcijas - į finansinę, veiklos ir atitikties auditus.		Daujotaitė ir kt. (2015); Lakis (2007); Liukinevičienė ir Jokubauskienė (2021); Johnsen (2019); TAAIO (2019a); TAAIO (2019b); LRS (2020)
Vidaus kontrolė	Vidinė kontrolė vykdoma pačios institucijos, apimanti administracinę ir apskaitos kontrolę. Vidaus kontrolė užtikrina tinkamą ir teisingą apskaitą bei finansinę atskaitomybę. Vidinės kontrolės sistemos tikslai yra – skatinti efektyvius, ekonomiškus, rezultatyvius veiksmus; apsaugoti išteklius nuo iššvaistymo, praradimo, blogo valdymo, klaidų, piktnaudžiavimo, sukčiavimo; laikytis nustatytų teisės aktų, siekiant sukurti ir taikyti patikimą finansinę ir valdymo informaciją; užtikrinti vykdomos veiklos finansinės informacijos teisingumą; savalaikiai skelbti informaciją ataskaitose. Vidinė kontrolė yra priešinga išorinei kontrolei, kurios pagrindinis bruožas yra subjekto ir objekto pavaldumo ryšys. Todėl vidaus kontrolė yra neatskiriama organizacijos valdymo struktūros dalis. Vidaus kontrolė vykdoma atliekant finansų kontrolę, kuri pagal objektą ir laiką skirstoma į . išankstinę, einamąją ir paskesnę. Išankstinės kontrolės veikla reiškia vadovo dar nepatvirtintų sprendimų, kurie turi poveikį organizacijos turto naudojimui ir santykiams su trečiosiomis šalimis, apsvaistymą ir patvirtinimą. Einamosios kontrolės paskirtis yra užtikrinti, kad laiku ir tinkamai būtų vykdomi sprendimai dėl lėšų naudojimo ir tretiesiems asmenims turimų įsipareigojimų. Paskesnė kontrolė atliekama įvykdžius sprendimus, kai paskirtis yra patikrinti vertybių naudojimo teisėtumą ir tikslingumą bei identifikuoti galimus pažeidimus ar piktnaudžiavimus Vidaus kontrolė - tai organizacijos veiklos stebėjimas, tikrinimas, reguliavimas ir priežiūra,	Raipa ir Backūnaitė (2004); Lakis (2007); Kanapickienė (2008); Kanapickienė ir Ramzūtė (2009); King (2011););Lakis ir Giriūnas (2012); Giriūnas ir Mackevičius (2013); Daujotaitė ir kt. (2015); Herz, Monterio and Thomson (2017); Liukinevičienė ir Jokubauskienė (2021); Bendradarbiavimo komitetas (2014)

Dimensija	Požymiai	Šaltiniai
	kas turi įtakos organizacijos valdymui ir veiklos rezultatams Vidaus kontrolė valdymo priemonė, kurią vadovybė naudoja procesams kontroliuoti ir organizacijos tikslams pasiekti. Vidaus kontrolės sistemą sudaro kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmas, kontrolės procedūrų stebėseną.	
Išorės kontrolė	Pagrindinis išorinę kontrolę vykdančios grupės bruožas yra tas, kad finansinė kontrolė vykdoma nepavaldaus subjekto atžvilgiu. Išorinė kontrolė atliekama priežiūros (kontrolės) institucijų. Pagal funkcijas auditas skirstomas į finansinį, veiklos ir atitikties auditus. Finansinio audito procesas yra įrodymų apie finansinėse ataskaitose pateiktus tvirtinimus rinkimas ir auditoriaus objektyvios išvados suinteresuotoms šalims pateikimas. „Audito įrodymus sudaro apskaitos dokumentuose esanti informacija, kuria remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kita informacija“ (TAUSV, 2009a, p. 4). Audito įrodymai - tai iš vidaus ir išorės šaltinių surinkta, susisteminta informacija, kuri yra būtina tam tikroms išvadoms patvirtinti ar paneigti ir auditoriaus nuomonei pagrįsti bet kuriame audito etape. „Auditoriaus nuomonė pateikiama juridinę galią turinčiame dokumente, vadinamame nepriklausomo auditoriaus išvada“ (Kustienė ir Vaičaitienė, 2017, p. 407). Atliekant veiklos auditą nagrinėjamos ir vertinamos įvairios organizacijos veiklos sritys (ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas, ekologija), atskleidžiant problemas ir jų priežastis, susijusias su vertinamos veiklos procesais, bei inicijuoti veiklos valdymo tobulinimą. Ekonomiškumas - naudojami ištekliai suteikiami tinkamu laiku, už geriausią kainą, pakankamos apimtys ir kokybės. Efektyvumas - geriausias panaudotų išteklių, vykdytos veiklos ir įgyvendintų tikslų santykis Rezultatyvumas - vykdomos veiklos nustatytų tikslų įgyvendinimas	Raipa ir Backūnaitė (2004); Lakis (2007); Daujotaitė ir kt. (2015); Kustienė ir Vaičaitienė (2017); Raziūnienė. ir Adaškevič (2019); Mackevičius (2019); Mackevičius ir Šalienė (2020); Šalienė ir kt. (2020); Liukinevičienė ir Jokubauskienė (2021); Europos Sąjunga (2018); „Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba (2009a)

2 priedas. Savivaldybių kontrolės ir auditų tarnybų atliktų veiklos auditų skaičius

Eil. Nr.	Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba	Atliktų veiklos auditų skaičius			Iš viso
		2020 metai	2021 metai	2022 metai	
1	Akmenės rajono SKAT	3	0	1	4
2	Alytaus miesto SKAT	1	0	1	2
3	Alytaus rajono SKAT	1	0	0	1
4	Anykščių rajono SKAT	1	4	1	6
5	Birštono SKAT	2	1	1	4
6	Biržų rajono SKAT	2	2	0	4
7	Druskininkų SKAT	1	2	0	3
8	Elektrėnų SKAT	1	1	0	2
9	Ignalinos rajono SKAT	2	1	2	5
10	Jonavos rajono SKAT	1	2	2	5
11	Joniškio rajono SKAT	1	1	2	4
12	Jurbarko rajono SKAT	2	1	2	5
13	Kaišiadorių rajono SKAT	3	1	2	6
14	Kalvarijos SKAT	1	1	0	2
15	Kauno miesto SKAT	7	4	3	14
16	Kauno rajono SKAT	1	2	1	4
17	Kazlų Rūdos SKAT	1	1	0	2
18	Kelmės rajono SKAT	1	2	0	3
19	Kėdainių rajono SKAT	2	2	5	9
20	Klaipėdos miesto SKAT	5	4	4	13
21	Klaipėdos rajono SKAT	2	4	1	7
22	Kretingos rajono SKAT	1	0	0	1
23	Kupiškio rajono SKAT	1	1	2	4
24	Lazdijų rajono SKAT	2	0	1	3
25	Marijampolės SKAT	1	4	1	6
26	Mažeikių rajono SKAT	4	2	2	8
27	Molėtų rajono SKAT	1	0	0	1
28	Neringos SKAT	1	0	1	2
29	Pagėgių SKAT	0	0	0	0
30	Pakruojo rajono SKAT	1	1	0	2
31	Palangos miesto SKAT	0	2	4	6
32	Panevėžio miesto SKAT	3	2	2	7
33	Panevėžio rajono SKAT	1	2	1	4
34	Pasvalio rajono SKAT	2	1	0	3
35	Plungės rajono SKAT	1	2	1	4
36	Prienų rajono SKAT	1	0	0	1

Eil. Nr.	Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba	Atliktų veiklos auditų skaičius			Iš viso
		2020 metai	2021 metai	2022 metai	
37	Radviliškio rajono SKAT	1	1	1	3
38	Raseinių rajono SKAT	1	0	0	1
39	Rietavo SKAT	1	2	0	3
40	Rokiškio rajono SKAT	1	1	2	4
41	Skuodo rajono SKAT	1	1	2	4
42	Šakių rajono SKAT	2	0	0	2
43	Šalčininkų rajono SKAT	1	0	0	1
44	Šiaulių miesto SKAT	2	2	2	6
45	Šiaulių rajono SKAT	2	1	0	3
46	Šilalės rajono SKAT	2	0	0	2
47	Šilutės rajono SKAT	1	0	3	4
48	Širvintų rajono SKAT	1	0	1	2
49	Švenčionių rajono SKAT	1	0	1	2
50	Tauragės rajono SKAT	2	1	2	5
51	Telšių rajono SKAT	1	1	0	2
52	Trakų rajono SKAT	1	0	0	1
53	Ukmergės rajono SKAT	2	0	1	3
54	Utenos rajono SKAT	1	0	1	2
55	Varėnos rajono SKAT	1	0	0	1
56	Vilkaviškio rajono SKAT	2	1	3	6
57	Vilniaus miesto SKAT	6	5	4	15
58	Vilniaus rajono SKAT	3	1	2	6
59	Visagino SKAT	2	1	2	5
60	Zarasų rajono SKAT	1	1	2	4
Iš viso:		100	72	72	244

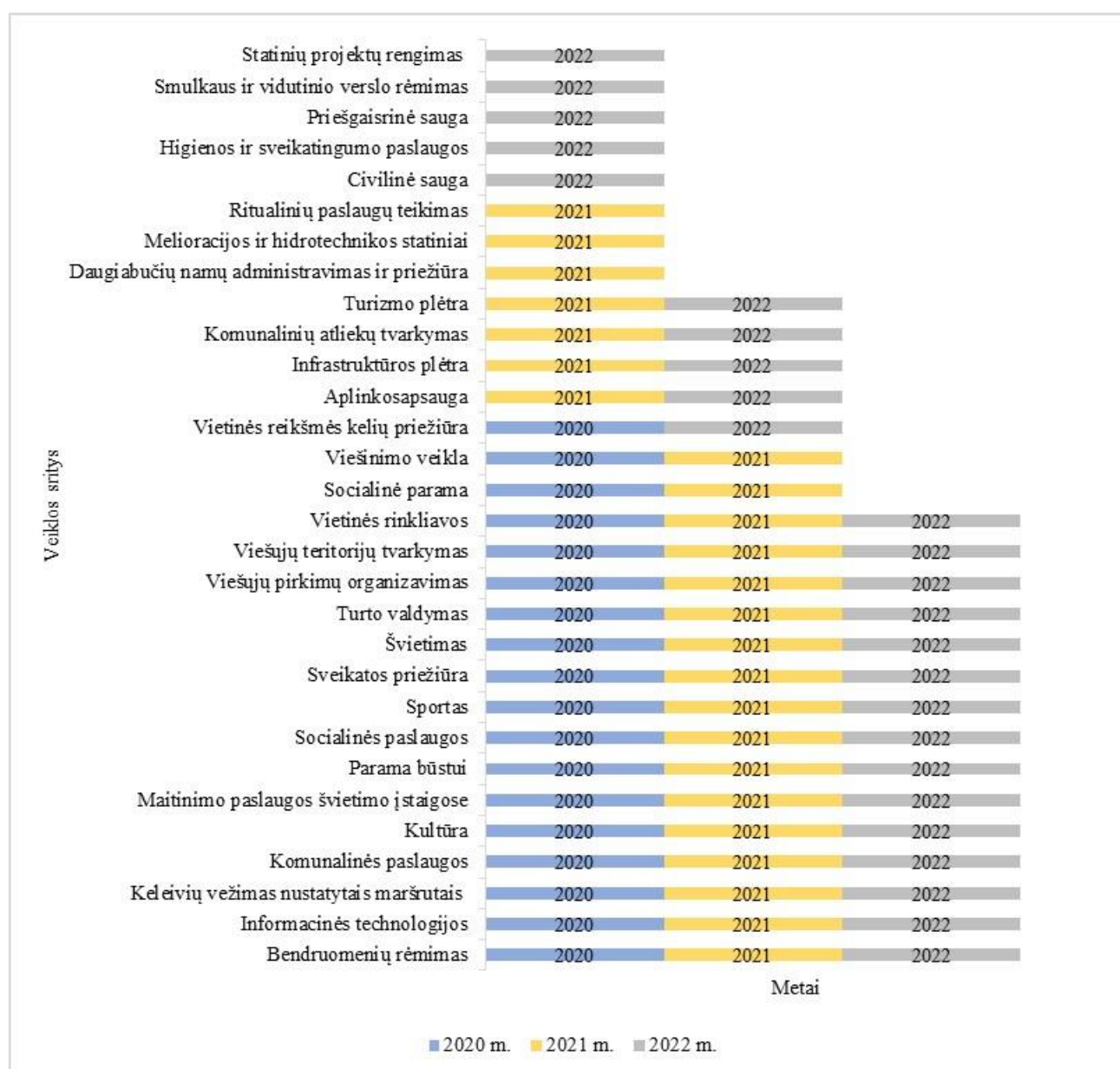
“
”

3 priedas. Savivaldybių kontrolės ir auditų tarnybų auditorių skaičius

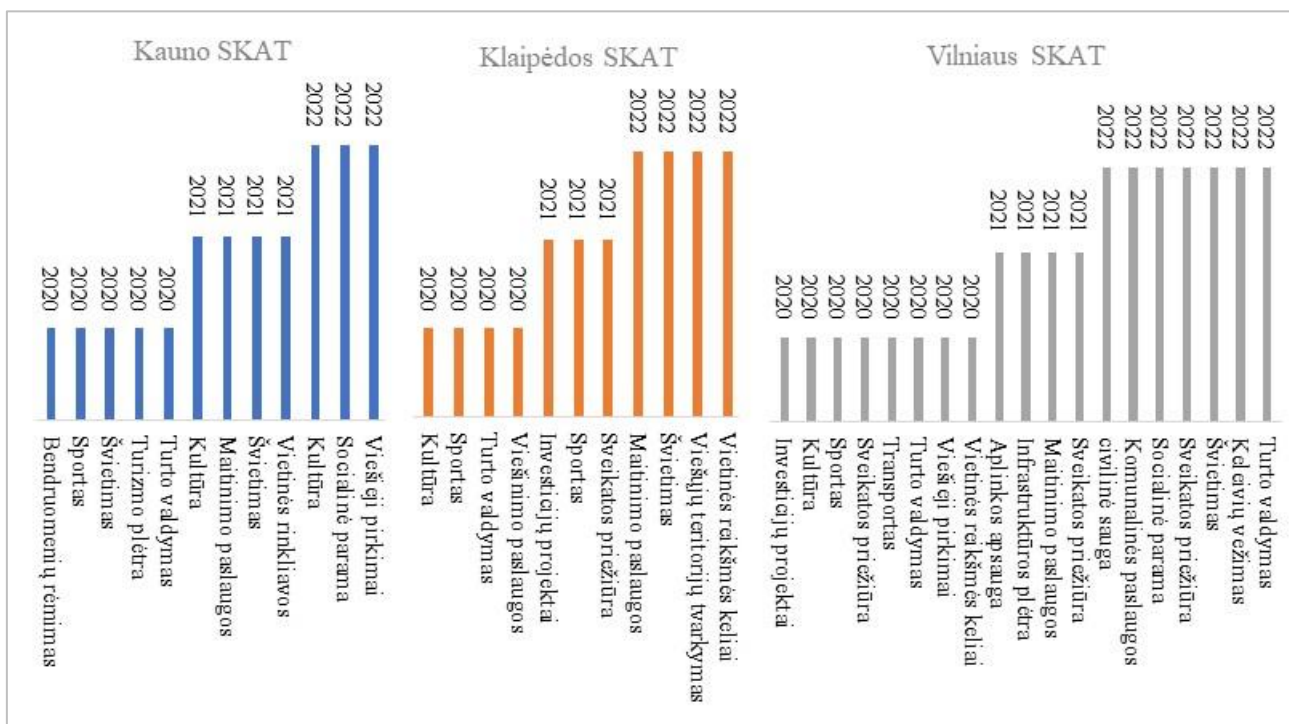
Eil. Nr.	Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba	Darbuotojų skaičius
1	Akmenės rajono SKAT	2
2	Alytaus miesto SKAT	4
3	Alytaus rajono SKAT	2
4	Anykščių rajono SKAT	3
5	Birštono SKAT	2
6	Biržų rajono SKAT	2
7	Druskininkų SKAT	2
8	Elektrėnų SKAT	2
9	Ignalinos rajono SKAT	2
10	Jonavos rajono SKAT	3
11	Joniškio rajono SKAT	2
12	Jurbarko rajono SKAT	2
13	Kaišiadorių rajono SKAT	3
14	Kalvarijos SKAT	1
15	Kauno miesto SKAT	15
16	Kauno rajono SKAT	6
17	Kazlų Rūdos SKAT	2
18	Kelmės rajono SKAT	2
19	Kėdainių rajono SKAT	4
20	Klaipėdos miesto SKAT	10
21	Klaipėdos rajono SKAT	3
22	Kretingos rajono SKAT	3
23	Kupiškio rajono SKAT	2
24	Lazdijų rajono SKAT	3
25	Marijampolės SKAT	4
26	Mažeikių rajono SKAT	5
27	Molėtų rajono SKAT	2
28	Neringos SKAT	2
29	Pagėgių SKAT	2
30	Pakruojo rajono SKAT	2
31	Palangos miesto SKAT	3
32	Panevėžio miesto SKAT	8
33	Panevėžio rajono SKAT	3
34	Pasvalio rajono SKAT	2
35	Plungės rajono SKAT	3
36	Prienų rajono SKAT	3
37	Radviliškio rajono SKAT	2

Eil. Nr.	Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba	Darbuotojų skaičius
38	Raseinių rajono SKAT	3
39	Rietavo SKAT	2
40	Rokiškio rajono SKAT	3
41	Skuodo rajono SKAT	2
42	Šakių rajono SKAT	2
43	Šalčininkų rajono SKAT	3
44	Šiaulių miesto SKAT	8
45	Šiaulių rajono SKAT	3
46	Šilalės rajono SKAT	1
47	Šilutės rajono SKAT	3
48	Širvintų rajono SKAT	1
49	Švenčionių rajono SKAT	3
50	Tauragės rajono SKAT	3
51	Telšių rajono SKAT	3
52	Trakų rajono SKAT	2
53	Ukmergės rajono SKAT	3
54	Utenos rajono SKAT	3
55	Varėnos rajono SKAT	2
56	Vilkaviškio rajono SKAT	2
57	Vilniaus miesto SKAT	14
58	Vilniaus rajono SKAT	6
59	Visagino SKAT	2
60	Zarasų rajono SKAT	3
Iš viso:		200

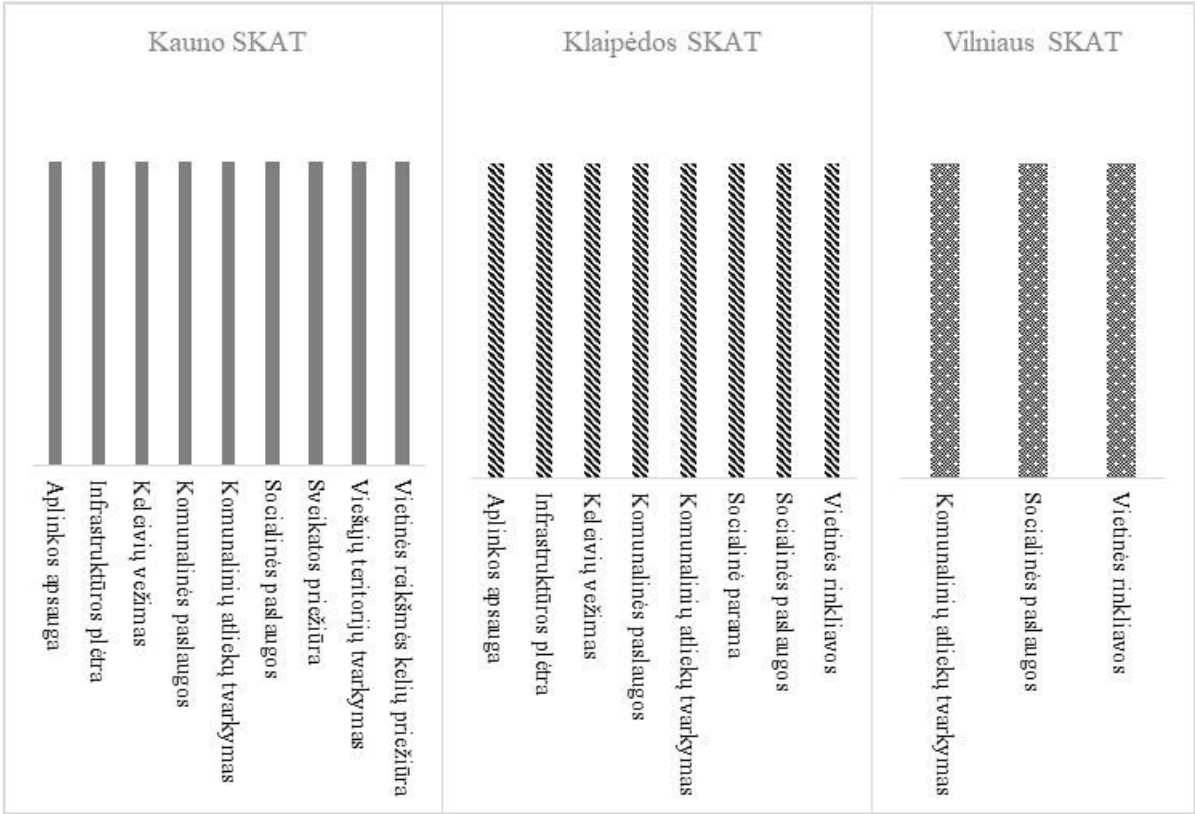
4 priedas. 2020–2022 m. visų tarnybų audituotos savivaldybių veiklos sritys



5 priedas. 2020–2022 m. Vilniaus, Klaipėdos, Kauno miesto tarnybų audituotos sritys



6 priedas. 2020–2022 m. Vilniaus, Klaipėdos, Kauno miesto tarnybų neauditotos sritys



7 priedas. Reikšmingi finansų valdymo ir vidaus kontrolės trūkumai audituotuose objektuose

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
1	Infrastruktūros plėtra											5 266 141	100,9	100,9	1	5 266 141
2	Aplinkos apsauga	2 409 004	46,1	28 974	0,6	20,0	0,2							46,8	1	2 437 978
3	Vietinių rinkliavų nustatymas							683 900	13,1					13,1	1	683 900
4	Kūno kultūros ir sporto plėtojimas	669 500	12,8											12,8	1	669 500
5	Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra	583 600	11,2											11,2	1	583 600
6	Aplinkos apsauga			565 751	10,8		0,2							11,0	1	565 751
7	Socialinė parama					96,0	1,0							8,6	1	410697
8	Sveikatos priežiūra	431 499	8,3											8,3	1	431 499
9	Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose									127,0	1,2	288 100	5,7	6,8	1	288 100
10	Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo		0,2				0,2					285 970	5,6	6,0	1	285 970
11	Švietimas							203 200	3,9					3,9	1	203 200
12	Komunalinis ūkis							166 755	3,2	81,4	0,8	25 698	0,5	4,4	1	192 453
13	Sveikatos priežiūra							15 011	0,3			162 586	3,3	3,6	1	177 597
14	Sveikatos priežiūra											169 669	3,7	3,7	1	169 669

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
15	Vietinės reikšmės kelių tiesimas, taisymas, priežiūra	165 800	3,2			46,1	0,5							3,6	1	165 800
16	Komunalinis ūkis					98,4	1,0			107,6	1,0	128 321	2,6	4,6	1	128 321
17	Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose											94 000	2,3	2,3	1	94 000
18	Kultūra			60 264	1,2			19 201	0,4			14 079	0,3	1,8	1	93 544
19	Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra											81 800	1,6	1,6	1	81 800
20	Vietinių rinkliavų nustatymas						0,2	63 800	1,2					1,4	1	63 800
21	Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose											57 326	1,3	1,3	1	57 326
22	Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose											37 552	1,0	1,0	1	37 552
23	Keleivių vežimas nustatytais maršrutais										0,0	36 158	1,2	1,2	1	36 158
24	Viešųjų pirkimų organizavimas (Sveikatos priežiūra)											30 849	0,8	0,8	1	30 849
25	Sveikatos priežiūra						0,2	21 150	0,4			6 050	0,3	0,8	1	27 200
26	Viešųjų pirkimų organizavimas (kultūra)	6 700	0,1									19 961	0,7	0,8	1	26 661

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
27	Socialinė parama	12 203	0,2	9 065	0,2			4 028	0,1					0,5	1	25 295
28	Vietinės reikšmės kelių tiesimas, taisymas, priežiūra			19 128	0,4			4 961	0,1					0,5	1	24 089
29	Keleivių vežimas nustatytais maršrutais							23 094	0,4					0,4	1	23 094
30	Aplinkos apsauga	16 300	0,3	6 500	0,1		0,2							0,6	1	22 800
31	Švietimas											21 625	0,9	0,9	1	21 625
32	Socialinės paslaugos							18 212	0,3			0	0,3	0,7	1	18 212
33	Sveikatos priežiūra							17 160	0,3					0,3	0	17 160
34	Sveikatos priežiūra						0,2					14 640	0,6	0,8	1	14 640
35	Transporto naudojimas			14 517	0,3					150,3	1,4			1,7	1	14 517
36	Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra							4 651	0,1			7 579	0,1	0,2	0	12 231
37	Švietimas							1 000	0,0			10 935	0,5	0,5	1	11 935
38	Sveikatos priežiūra											11 058	0,5	0,5	1	11 058
39	Bendradarbiavimas su nevyriausybinėmis organizacijomis			9 638	0,2									0,2	0	9 638
40	Neformaliojo švietimo organizavimas			8 181	0,2									0,2	0	8 181
41	Informacinės visuomenės plėtra						0,2					7 600	0,6	0,8	1	7 600

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
42	Maitinimo paslaugų organizavimas švietimo įstaigose											7 462	0,9	0,9	1	7 462
43	Sveikatos priežiūra	6 206	0,1			24,0	0,2							0,4	0	6 206
44	Socialinės paslaugos											4 962	0,4	0,4	0	4 962
45	Keleivių vežimas nustatytais maršrutais											4 803	0,3	0,3	0	4 803
46	Viešųjų pirkimų organizavimas (sveikatos priežiūra)							2 493	0,0			0	0,2	0,2	0	2 493
47	Neformaliojo švietimo organizavimas			1 000	0,0									0,0	0	1 000
48	Priešgaisrinė sauga							770	0,0			0	0,2	0,2	0	770
49	Daugiabučių namų atnaujinimas					51,4	0,5							0,5	1	0
50	Komunalinių atliekų tvarkymas					6,0	0,1			99,0	0,9			1,0	1	0
51	Sveikatos priežiūra						0,2			106,0	1,0			1,1	1	0
52	Sveikatos priežiūra									100,8	0,9			0,9	1	0
53	Sveikatos priežiūra									113,8	1,1			1,1	1	0
54	Komunalinis ūkis									103,8	1,0			1,0	1	0
55	Komunalinis ūkis									105,0	1,0			1,0	1	0
56	Komunalinis ūkis						0,2			100,0	0,9			1,1	1	0

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
57	Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo					95,4	1,0							1,0	1	0
58	Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra						0,2			100,4	0,9			1,1	1	0
59	Bendradarbiavimas su nevyriausybinėmis organizacijomis													0,0	0	0
60	Bendruomenių rėmimas													0,0	0	0
61	Daugiabučių namų bendrojo naudojimo objektų administravimas ir priežiūra													0,0	0	0
62	Civilinė sauga													0,0	0	0
63	Higienos ir sveikatingumo paslaugos													0,0	0	0
64	Informacinės visuomenės plėtra											0	0,2	0,2	0	0
65	Informacinės visuomenės plėtra											0	0,2	0,2	0	0
66	Informacinės visuomenės plėtra													0,0	0	0
67	Informacinės visuomenės plėtra											0	0,2	0,2	0	0
68	Infrastruktūros plėtra													0,0	0	0
69	Infrastruktūros plėtra													0,0	0	0

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
70	Infrastruktūros plėtra													0,0	0	0
71	Keleivių vežimas nustatytais maršrutais						0,2					0	0,3	0,5	0	0
72	Keleivių vežimas nustatytais maršrutais					0,2	0,0							0,0	0	0
73	Kultūra													0,0	0	0
74	Kultūra													0,0	0	0
75	Kultūra													0,0	0	0
76	Kultūra						0,2					0	0,3	0,5	0	0
77	Kultūra						0,2					0	0,3	0,5	0	0
78	Kultūra											0	0,3	0,3	0	0
79	Kultūra		0,2				0,2							0,3	0	0
80	Kultūra		0,2				0,2							0,3	0	0
81	Kūno kultūros ir sporto plėtojimas													0,0	0	0
82	Kūno kultūros ir sporto plėtojimas													0,0	0	0
83	Kūno kultūros ir sporto plėtojimas													0,0	0	0
84	Melioracijos ir hidrotechnikos statinių valdymas ir naudojimas													0,0	0	0

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
85	Neformaliojo švietimo organizavimas													0,0	0	0
86	Neformaliojo švietimo organizavimas													0,0	0	0
87	Neformaliojo švietimo organizavimas													0,0	0	0
88	Neformaliojo švietimo organizavimas													0,0	0	0
89	Parama būstui													0,0	0	0
90	Parama būstui					27,2	0,3							0,3	0	0
91	Parama būstui													0,0	0	0
92	Ritualinių paslaugų teikimas													0,0	0	0
93	Smulkaus ir vidutinio verslo rėmimas													0,0	0	0
94	Smulkaus ir vidutinio verslo rėmimas													0,0	0	0
95	Socialinės paslaugos													0,0	0	0
96	Socialinės paslaugos						0,2					0	0,3	0,5	0	0
97	Socialinės paslaugos													0,0	0	0
98	Socialinės paslaugos						0,2							0,2	0	0
99	Socialinės paslaugos													0,0	0	0
100	Statinių projektų rengimas													0,0	0	0

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
101	Sveikatos priežiūra					22,0	0,2							0,2	0	0
102	Sveikatos priežiūra													0,0	0	0
103	Sveikatos priežiūra													0,0	0	0
104	Sveikatos priežiūra													0,0	0	0
105	Sveikatos priežiūra													0,0	0	0
106	Sveikatos priežiūra											0	0,2	0,2	0	0
107	Sveikatos priežiūra		0,2											0,2	0	0
108	Sveikatos priežiūra													0,0	0	0
109	Sveikatos priežiūra						0,2							0,2	0	0
110	Sveikatos priežiūra													0,0	0	0
111	Komunalinis ūkis													0,0	0	0
112	Komunalinis ūkis													0,0	0	0
113	Komunalinis ūkis													0,0	0	0
114	Komunalinis ūkis													0,0	0	0
115	Komunalinis ūkis													0,0	0	0
116	Švietimas													0,0	0	0
117	Švietimas													0,0	0	0
118	Švietimas													0,0	0	0
119	Turizmo plėtra													0,0	0	0
120	Turizmo plėtra													0,0	0	0

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
121	Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo													0,0	0	0
122	Transporto naudojimas													0,0	0	0
123	Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo													0,0	0	0
124	Transporto naudojimas													0,0	0	0
125	Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo													0,0	0	0
126	Turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo													0,0	0	0
127	Viešinimo veikla													0,0	0	0
128	Viešinimo veikla													0,0	0	0
129	Viešųjų pirkimų organizavimas												0,3	0,3	0	0
130	Viešųjų pirkimų organizavimas (komunalinis ūkis)												0,2	0,2	0	0
131	Viešųjų pirkimų organizavimas (maisto produktų pirkimai)												0,3	0,3	0	0
132	Viešųjų pirkimų organizavimas												0,2	0,2	0	0
133	Viešųjų pirkimų organizavimas												0,2	0,2	0	0

Eil. Nr.	Audituota veiklos sritis	Biudžeto planavimas		Lėšų (turto) panaudojimas		Rezultatyvumas (neįvykdymas)		Ekonomiškumas (sąnaudų neekonomija)		Efektyvumas		Viešieji pirkimai		Audito rizika	Bendra rizika, 0* arba 1**	Didelės vertės objektai, Eur
		Vertė, Eur	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika	proc.	Rizika	Vertė, Eur	Rizika			
134	Viešųjų pirkimų organizavimas (viešųjų teritorijų tvarkymas)													0,0	0	0
135	Viešųjų pirkimų organizavimas (sveikatos priežiūra)												0,2	0,2	0	0
136	Viešųjų pirkimų organizavimas												0,2	0,2	0	0
137	Viešųjų pirkimų organizavimas (kultūra)												0,3	0,3	0	0
138	Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra		0,2				0,2							0,3	0	0
139	Viešųjų teritorijų tvarkymas ir priežiūra													0,0	0	0
140	Vietinės reikšmės kelių tiesimas, taisymas, priežiūra													0,0	0	0
141	Vietinės reikšmės kelių tiesimas, taisymas, priežiūra													0,0	0	0
142	Vietinių rinkliavų nustatymas													0,0	0	0
143	Vietinių rinkliavų nustatymas													0,0	0	0
144	Vietinių rinkliavų nustatymas													0,0	0	0

* audituotame objekte reikšmingų finansų valdymo trūkumų nenustatyta

** audituotame objekte nustatyti reikšmingi finansų valdymo trūkumai

8 priedas. Visų savivaldybių asignavimo sričių tikėtinos reikšmingų finansų valdymo trūkumų turinčių audito objektų vertės dalies populiacijoje pasikliautinųjų intervalų ribos

Confidence Intervals for One Proportion

Numeric Results for Two-Sided Confidence Intervals for One Proportion

Confidence Interval Formula: Exact (Clopper-Pearson)

1. Bendros valstybės paslaugos:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	16		0.19776	0.0167	0	0.19776	0.44279

2. Gynyba:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	1		0.95	0	0	0.95	0.99691

3. Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	1		0.95022	0.0011	0	0.95022	0.99691

4. Ekonomika:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	34		0.1325	0.0309	0.00179	0.13429	0.30212

5. Aplinkos apsauga:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	11		0.48642	0.2748	0.08	0.56642	0.5309

6. Būstas ir komunalinis ūkis:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	11		0.29188	0.036	0.00003	0.29191	0.5309

7. Sveikatos apsauga:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	25		0.18038	0.0451	0.00307	0.18345	0.35373

8. Poilsis, kultūra ir reliģija:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	20		0.21095	0.0479	0.0022	0.21314	0.39609

9. Švietimas:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	12		0.25999	0.0255	0	0.26	0.5094

10. Socialinė apsauga:

Confidence Level	Sample Size (N)	Target Width	Actual Width	Proportion (P)	Lower Limit	Upper Limit	Width if P = 0.5
0.9	13		0.23908	0.0213	0	0.23908	0.49016



Studentų mokslinė
konferencija

Technologijų ir verslo aktualijos – 2023

PAŽYMĖJIMAS

Vidai Tamošiūnienei

Už skaitytą pranešimą tema
„Savivaldos institucijų kontrolės
pakankamumo kriterijai“.

KTU Panevėžio technologijų
ir verslo fakulteto dekanė

Daiva Žostautienė

2023 m., lapkričio 24 d.

Panevėžys