

# IŠORĖS AUDITO UŽUOMAZGOS TARPUKARIO LIETUVOJE

## Vaclovas Lakis

Profesorius socialinių mokslų  
habilituotas daktaras  
Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto  
Apskaitos ir audito katedra  
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel. (+370 5) 236 61 53  
El. paštas: Vaclovas.Lakis@ef.vu.lt

*Straipsnyje nagrinėjamas ekonominės kontrolės atsiradimas ir raida tarpukario Lietuvoje, lyginama ekonominę kontrolę vykdančių institucijų padėtis ir funkcijos su dabar veikiančių analogiškų institucijų padėtimi ir funkcijomis. Aptariami kontrolės institucijų darbuotojų įgaliojimai ir darbo metodai.*

*Remiantis archyviniais duomenimis, tarpukaryje galiojusiais įstatymais ir publikacijomis nustatytas ekonominės kontrolės transformacijos į šiuolaikinį auditą mechanizmas ir problemos.*

**Pagrindiniai žodžiai:** auditas, kontrolė, kvotos, revizija.

## Įvadas

Kuriantis Lietuvos valstybei po 1918 metų iškilo būtinumas apsaugoti valstybės ir jos piliečių turtą, sukurti mokesčių sistemą, užtikrinti, kad valstybinės ir privačios institucijos laikytųsi nustatytos tvarkos. Todėl kuriantis valstybės įstaigoms, privačioms įmonėms, bendrovėms, kooperatyvams imta steigti ir kontroliuojančias institucijas, kurių tikslas buvo prižiūrėti, kaip naudojamas turtas, užkirsti kelią apgaulėms ir turto vagystėms.

Kontroliuojančių institucijų atsiradimo ir veiklos pradžia ypatinga tuo, kad jos atsirado kartu su kontroliuojamomis institucijomis be istorinio pereinamumo. Anksčiau funkcionavusi kontrolės sistema subyrėjo dar Pirmojo pasaulinio karo pradžioje, o naujoji sistema pradėjo kurtis pasibaigus karui.

Iš pradžių kontrolė rėmėsi ikikarinėmis tra-

dicijomis ir atitiko naujai besiformuojančio ūkio sistemą. Ilgainiui Lietuvos ūkis keitėsi ir artėjo prie aplinkinių šalių ūkio sistemos. Dėl to neišvengiamai turėjo keistis ir kontrolė. Šios permainos vyko prieštaringai, kartais net skausmingai.

*Tyrimo tikslas* – išnagrinėti Valstybės kontrolės ir viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių, veikusių tarpukario Lietuvoje, kūrimąsi ir raidą, nustatyti jų funkcijas, kontrolės metodus, panašumus su šiuolaikiniu išorės auditu ir skirtumus.

*Tyrimo objektas* – išorės ekonominė kontrolė tarpukario Lietuvoje, audito praktika dabar.

*Tyrimo metodai:* palyginimo, analizės, sintezės.

## Valstybės kontrolės atsiradimas ir veikla

Valstybės kontrolės įsteigimo datą galima teigti esant 1919 m. sausio 16 dieną. Tuomet Valstybės Tarybos Prezidiumas laikinosioms parei-

goms paskyrė Valstybės kontrolės valdytoją. Juo tapo K. Daugirdas. Tačiau iš pradžių nebuvo jokio norminio dokumento, reglamentuojančio valstybės kontrolieriaus ir jo vadovaujamos įstaigos padėtį. Apie Valstybės kontrolę neužsimenama nei 1918 m. lapkritį Lietuvos valstybės tarybos paskelbtuose Laikinosios Konstitucijos pagrinduose, nei kituose įstatymuose.

Kadangi nebuvo apibrėžta valstybės kontrolieriaus veiklos sritis, funkcijos, teisės ir pareigos, pradėjus jam dirbti, kilo įvairių konfliktų. Savo veiklą valstybės kontrolierius pradėjo 1919 m. vasario 1 d. paskirdamas Valstybės kasos patikrinimą. Nustatyta, kad Ministro Pirmininko pavaduotojo J. Vileišio 1919 m. sausio 31 d. nutarimu Valstybės kasa išdavė Finansų ministerijos ir Susisiekimo ministerijos valdytojams 5 milijonus markių. Valstybės kontrolierius pareiškė protestą dėl to, kad tai buvo padaryta neišklausius jo nuomonės, ir pažymėjo, kad jis „nuima nuo savęs visokią atsakomybę už galimus rezultatus“ (Valstybės kontrolieriaus raštas Ministeriui Pirmininkui, 1919). Tą pačią dieną valstybės kontrolierius gavo Ministrų Tarybos raštą, kuriame jis prašomas „pristatyti neatidėliojant pranešimą apie tai, kas iki šiol Valstybės kontrolės yra padaryta ir koksai yra planas artimesnių darbų“ (Ministrų Tarybos 1919 m. vasario 6 d. raštas Nr. 212 Valstybės kontrolės valdytojui). Atsakydamas į šį reikalavimą, valstybės kontrolierius nurodė, kad Ministrų taryba nevaldo Valstybės kontrolės (Valstybės kontrolės 1919 m. vasario 7 d. raštas Nr. 32 Ministrų Tarybai). Kadangi nebuvo įstatymo, reglamentuojančio kontrolę, savo rašte valstybės kontrolierius rėmėsi Rusijos, kitų pasaulio valstybių praktika ir Valstybės kontrolės pamatinių dėsnių projektu. Į tai atsakyta, kad „Valstybės kontrolės valdytojas yra parinktas ir pasiūlytas Ministrų Tarybos, todėl jis privalo vykdyti Vyriausybės

nurodymus, o jo atsisakymas vykdyti nurodymus bus laikomas atsisakymu eiti Valstybės kontrolės valdytojo pareigas“ (Ministrų Tarybos 1919 m. vasario mėn. raštas Nr. 207 Valstybės kontrolės valdytojui).

Nenorėdamas susitaikyti su tokia padėtimi, Valstybės kontrolės valdytojas K. Daugirdas atsisatydino.

Įstatymą Valstybės kontrolei tvarkyti Valstybės taryba priėmė 1919 m. vasario 20 d. (Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti, 1919) Tai nedidelės apimties dokumentas (10 straipsnių), kuriame labai trumpai išdėstyta Valstybės kontrolės įstaigos veikla ir jos vykdymo tvarka. Valstybės kontrolės įstaiga privalėjo tikrinti valstybės turtą, finansus, atliekamų darbų teisingumą ir teisėtumą. Kontroliuojamas turėjo būti visos valstybės ir savivaldybės įstaigos, taip pat įstaigos, gavusios pašalpas iš valstybės, ir bendrovės, kurios naudojosi valstybės kreditu ir garantijomis. Kontrolei turėjo būti pateikta visa atskaitomybė, knygos ir dokumentai, vaizduojantys tikrinamą veiklą. Revizijas Valstybės kontrolė skyrė ir vykdė savo nuožiūra.

Įstatyme taip pat nurodyta, kad Valstybės kontrolė sudaro atskirą valstybės valdymo dalį ir nepriklauso nuo Ministrų kabineto. Valstybės kontrolierius patariamuoju balsu dalyvauja Ministrų kabinete. Valstybės kontrolierių renka ir skiria Valstybės tarybos prezidiumas. Valstybės kontrolierius yra atsakingas Valstybės tarybai ir jos komisijoms, kurių reikalavimu turi duoti žinių ir paaiškinimų. Valstybės kontrolierius už savo darbą atsako Valstybės tarybai ir atsistatydina jai pareiškus nepasitikėjimą. Tuo pačiu, nors ir kiek pavėluotai, buvo išspręstas valstybės kontrolieriaus ir vyriausybės ginčas.

Iš pradžių Valstybės kontrolės įstaiga buvo nedidelė. 1919 m. kovo mėn. sudarytoje sąmatoje nurodyta 30 etatų. Vėliau šis skaičius didėjo. 1920 m. etatų sąrašė numatyta 100 dar-

buotojų, 1921 m. – 155 darbuotojai, 1922 m. – 184 darbuotojai, 1923 m. – 150 darbuotojų, 1924 m. – 165 darbuotojai. Vėliau etatų skaičius nedaug keitėsi. 1928 m. Valstybės kontrolės įstaiga padidinta 13 etatų, 1930 metais – sumažinta penkiais etatais, 1934 m. – padidinta trim etatais. Iš pradžių joje nebuvo jokių padalinių. Vėliau plečiantis ir daugėjant darbo nuo 1920 m. sausio 1 d. įkuriami trys departamentai: Bendrosios revizijos departamentas, Krašto apsaugos revizijos departamentas ir Susisiekimo revizijos departamentas. Buvo ir kitų įstaigos darbą užtikrinančių padalinių – kanceliarija, buhalterija, archyvas, biudžeto vykdymo apyskaitų skyrius (nuo 1924 metų).

Departamentams vadovavo direktoriai. Revizijas atliko vyriausieji revizoriai – specialistai, revizoriai ir revizorių padėjėjai. Revizorių padėjėjai buvo I ir II eilės.

Valstybės kontrolės kūrimąsi ir veiklą tarpkariu tyrinėjęs A. Katkus pažymi, kad „Valstybės kontrolė buvo kuriama iš esmės pagal Rusijos pavyzdį, ir tarp šių institucijų statuso, struktūros, veiklos rasime daug bendro“ (Katkus, 1994).

Vykdydamas savo funkcijas 1919 m. kovo 3 d. valstybės kontrolierius išsiuntė visoms ministerijoms raštą Nr. 75, kuriame nurodė, kaip turi būti išduodami pinigai ir atsiskaitoma už jų naudojimą (Valstybės kontrolieriaus 1919 m. kovo 3 d. raštas Nr. 75 visoms ministerijoms).

Valstybės kontrolė reglamentavo dokumentų įforminimo tvarką ir finansų tvarkymą. Tai patvirtina kai kurie raštai, 1919 m. adresuoti Ministrui Pirmininkui. Viename iš jų nurodoma, kokius dokumentus reikia pridėti prie pristatomų revizijai orderių. Paaškinama, kad, siunčiant Valstybės kontrolei kiekvieno mėnesio apskaitą, pateisinamuosius dokumentus reikia pateikti sunumeruotus ir sušniuruotus, ant kiekvieno turi būti nurodytas eilės numeris, kurio jis įregistruotas knygoje, išlaidų orderio

numeris, sąmatos paragrafas ir straipsniai. Pateisinamieji dokumentai už panaudotus avansus turėjo būti pateikiami tuo pat, kai tik jie buvo įregistruoti įstaigos knygoje (Valstybės kontrolieriaus 1919 m. lapkričio 7 d. raštas Nr. 1353 Ministrui Pirmininkui).

Kitame rašte valstybės kontrolierius pažymi, „kad neprivedus šalies dar prie didesnės suirutės Valdžiai jau seniai reikėjo pasirūpinti apie sustatymą Valstybės biudžeto ateinančioms metams. Kadangi lig šiol šiuo reikalu nieko nedaryta, todėl turim garbės pasiūlyti Tams-tai įnešti biudžeto klausimą į artimiausio Ministrų Kabineto posėdžio dienotvarkę“ (Valstybės kontrolieriaus 1919 m. lapkričio 18 d. raštas Nr. 1391 Ministrui Pirmininkui). Tačiau išlikę archyviniai dokumentai rodo, kad ne visos žinybos norėjo pripažinti Valstybės kontrolės įstaigos įgaliojimus. Apie tai valstybės kontrolierius rašė Ministrui Pirmininkui: „nenoras Krašto apsaugos ministerio skaitytis su Valstybės kontrolės reikalavimais neleidžia jai prideramai kontroliuoti teisėtumo ir teisingumo, Ministerijos padarytų išlaidų ir griaua Valstybės kontrolės autoritetą“ (Valstybės kontrolieriaus 1919 m. birželio 3 d. raštas Nr. 408 Ministrui Pirmininkui).

Visa tai rodo, kad, viena vertus, Valstybės kontrolės kūrimosi žingsniai buvo labai sunkūs, nes ministerijos ir centrinės žinybos nenorėjo jos paisyti arba visiškai ją ignoruodavo; kita vertus, stiprėjo valstybės kontrolieriaus ir jo vadovaujamos įstaigos pozicijos, didėjo savarankškumas ir nepriklausomybė nuo Vyriausybės. Valstybės kontrolės nepriklausomybę ypač sustiprino 1919 m. balandžio 4 d. priimti Lietuvos Valstybės Laikinosios Konstitucijos pamatiniai dėsniai (Lietuvos Valstybės Laikinosios Konstitucijos pamatiniai dėsniai, 1919). Ten pakankamai išsamiai apibrėžta Valstybės kontrolės įstaigos padėtis ir veiklos sritis. Nurodyta, kad Valstybės kontrolės įstaiga

prižiūri, kad būtų teisėtai ir teisingai dirbamas sprendžiamasis ir vykdomasis darbas pajamų, išlaidų, valstybės finansų ir kitokio valstybės turto saugojimo srityje. Valstybės kontrolei privalėjo atsiskaityti savivaldybės įstaigos, kitos įstaigos, kurios gaudavo pašalpas iš valstybės, taip pat bendrovės, kurios naudojosi valstybės kreditais ir garantijomis. Revizinių darbą Valstybės kontrolė galėjo vykdyti savo nuožiūra.

Ypač reikšminga, kad Konstitucijoje pabrėžta Valstybės kontrolės nepriklausomybė nuo Ministrų kabineto, be to, pakeista valstybės kontrolieriaus skyrimo tvarka. Pagal Konstituciją tai turėjo daryti Prezidentas.

Valstybės kontrolierius už savo darbą buvo atsakingas Valstybės tarybai. Šios tarybos arba jos komisijų reikalavimu valstybės kontrolierius privalėjo duoti žinių ir paaiškinimų. Valstybės tarybai išreiškus nepasitikėjimą, valstybės kontrolierius privalėjo atsistatydinti.

Vėlesnės konstitucijos Valstybės kontrolės įstaigos padėties beveik nepakeitė. Reikšmingu įvykiu galima teigti buvus naujo Valstybės kontrolės įstatymo priėmimą 1926 metais. Įstatyme išsamiai išdėstytas Valstybės kontrolės organizavimas, kontrolės organų struktūra, valstybės kontrolieriaus ir jo vadovaujamos įstaigos darbuotojų teisės, pareigos ir atsakomybė.

Tiek pagal galiojusias konstitucijas, tiek pagal kitus įstatymus valstybės kontrolierius formaliai nepriklausė nuo Vyriausybės, tačiau tarnybos ir atlyginimo atžvilgiu buvo sulygintas su ministrais.

Nors, kaip minėta, Valstybės kontrolės įstaiga formaliai nepriklausė Vyriausybei ir tikri- no valstybinių įstaigų veiklą, bet faktiškai Ministrų kabinetas darė jai įtaką. Tokią išvadą galima padaryti išnagrinėjus Valstybės kontrolės įstaigos veiklą. Tai pažymi ir kai kurie autoriai, tyrinėję Valstybės kontrolę. Antai J. Kovalskis rašo, „nors šio įstatymo ir nustatyta, kad Valstybės kontrolierius atsako tik Valstybės Tary-

bai, ir kad Valstybės kontrolierius nepriklauso nuo Ministrų Kabineto, bet praktikoje Valstybės kontrolierius pasidarė to valdymo organo (MK) nariu. Ministrų Kabinetas pasiėmė spęsti Valstybės kontrolės kompetencijos reikalus. Atskiri ministrai, nesutikdami su Valstybės kontrolieriumi, klausimus perkeldavo į Ministrų Kabineta, kuris spęsdavo juos galutinai“ (Kovalskis, 1937).

Valstybės kontrolierius neturėjo pakankamai įgaliojimų, kad galėtų veikti kontroliuojamas įstaigas, ypač centrines. Reikalingi dokumentai ir paaiškinimai buvo pateikiami pavėluotai, praėjus keletui mėnesių po jų pareikalavimo. Kartais dokumentai apskritai nebuvo pateikiami Valstybės kontrolei. Dėl to valstybės kontrolierius 1922 m. birželio 9 d. raštu Nr. 542 kreipėsi į Ministrų kabineta prašydamas duoti parėdimą, kad Vyriausybės žinioje esančios įstaigos laikytųsi Valstybės kontrolės darbuotojų reikalavimų (Valstybės kontrolieriaus 1922 m. birželio 9 d. raštas Nr. 542 Ministrų kabineto kanceliarijai).

Valstybės kontrolierius teikdavo Vyriausybei siūlymą, kaip tvarkyti ūkinius klausimus, prašydamas duoti atitinkamų nurodymų arba paaiškinimų.

Tačiau Vyriausybė, gindama jai pavaldžias ministerijas bei įstaigas, kartais priimdavo nutarimus, panaikinančius valstybės kontrolieriaus priimtus spędimus. Tuo klausimu valstybės kontrolierius kreipėsi į Ministrą Pirmininką, nurodydamas, kad „nutarimų svarstymas Ministrų Kabinetai nepriklauso“ (Valstybės kontrolieriaus 1931 m. gegužės 11 d. raštas Nr. 1952 Ministeriui Pirmininkui). Į tai atsakyta, kad svarstymai Ministrų kabinate „nėra įsikišimas į Valstybės kontrolieriaus veiksmus, nes tuo laiku visi revizijos veiksmai jau atlikti“ (Ministrų kabineto reikalų vedėjo 1931 m. liepos 17 d. raštas Valstybės kontrolierii) ir patarta šiuos klausimus svarstant

Ministrų kabinete savo nuomonę įrašyti į protokolą.

Tuo ginčas nesibaigė. Valstybės kontrolieriaus prašymu šį klausimą 1933 m. lapkričio 7 d. svarstė Valstybės taryba ir priėmė nutarimą, kuriame nurodė, kad Ministrų kabinetui įstatymai nesuteikia teisės naikinti valstybės kontrolieriaus padarytas nuoskaitas, jas sprendžia Seimas arba jo nesant – Respublikos Prezidentas (Valstybės Tarybos nuomonė dėl Ministerių kabineto teisės naikinti Valstybės kontrolieriaus padarytas įskaitas).

Kontrolė buvo skirstoma į dokumentinę reviziją ir faktinę reviziją. Dokumentinė revizija savo ruožtu – į parengiamąją ir galutinę.

Parengiamosios revizijos tikslas – nustatyti, ar įstaigų finansinė ir ūkinė veikla atitinka valstybės biudžetą ir įstatymų reikalavimus. Jos metu buvo tikrinami dokumentai dar prieš atliekant ūkines operacijas. Tai Vyriausybės organų sudaromos sutartys, statybos ir remonto darbų sąmatos, išlaidų orderiai prieš apmokant juos Lietuvos banke ar Valstybės kasose. Revizoriai galėjo tikrinti ir reikšti savo nuomonę dėl Vyriausybės organų sumanymų finansų ir ūkio srityje.

Darydami galutinę reviziją, Valstybės kontrolės darbuotojai tvirtino tas operacijas, kurios buvo laikomos teisėtomis, darė nuoskaitas, jei išaiškino neteisėtus išlaidas ir padarytus valstybei nuostolius. Taip pat galėjo leisti įskaityti nuostolius iš ekonomijos, turėtos atliekant tą pačią operaciją; nurašyti tas sumas, kurios pripažintos kaip neišreikalaujamos, taip pat leisti gražinti iš valstybės išdo neteisėtai ten patekusias sumas.

Visa revizijos eiga buvo surašoma į protokolą ar aktą. Radęs trūkumą, revizorius rašė juos į aktą, kurį kartu su apyskaita pateikdavo vyresniajam revizoriui. Vyresnysis revizorius, nustatęs, kad patikrinimas atliktas nesilaikant nustatytos tvarkos, tą aktą ir apyskaitą gražindavo revizoriui ištaisyti.

Jeigu aktas surašytas teisingai, vyresnysis revizorius, dėl kiekvienos pozicijos išdėstęs savo nuomonę, visą medžiagą siųsdavo departamentui direktoriui nutarimui dėl išvadų padaryti. Direktorius pasiūlydavo vienam iš vyresniųjų revizorių pasirinktinai patikrinti svarbesnes apyvartas. Jeigu pertikrinant buvo randama, kad pateiktos tvirtinti apyvartos negalima pripažinti teisinga, departamento direktorius skirdavo kitą revizorių padaryti reviziją iš naujo. Pripažinus, kad patikrinimas atliktas tinkamai, buvo priimamas nutarimas, kuriame pažymima tvirtinamųjų ir netvirtinamųjų apyvartų suma.

Paaiškėjus nuostolių, Valstybės kontrolės darbuotojai neprivalėjo nurodyti nuostolių kal-tininkų. Tai turėjo nustatyti pati įstaigų vadovybė. Tačiau jeigu iš patikrintų dokumentų tai buvo galima nustatyti, jie šiuos asmenis nurodydavo.

Faktinė revizija buvo suprantama kaip turto ir pinigų faktinis tikrinimas natūra ir pagal dokumentus, taip pat kaip dalyvavimas perkant, parduodant, išnuomojant, remontuojant turtą. Faktinės revizijos turėjo būti pradeda-mos netikėtai. Nustačius, kad buvo neteisėtai išieškoti pinigai ir turtas, suklastoti dokumen-tai ir knygos arba padaryta kitokių didelių tar-nybinių nusižengimų, surašomas aktas (proto-kolas) pagal Baudžiamojo proceso įstatymo 315–321 straipsnių reikalavimus. Akte (proto-kole) buvo nurodoma, kokios pinigų sumos trūko, iš kokių pozicijų (pajamų ar išlaidų) susida-ro trūkstamoji suma, kokiais dokumentais ar už-rašais knygoje pinigų trūkumas įrodomas, ko-kie netikri dokumentai pridėti trūkumui paslėp-ti. Visi įtartini dokumentai buvo pridedami prie revizijos akto (Bendrosios revizijos departamen-to faktinei revizijai daryti, revizijų aktams rašyti, knygom, byloms, raštvedybai ir apyskaitoms tvarkyti laikinosios taisyklės).

Surašyti aktai (protokolai) buvo traktuojami kaip dokumentai, palengvinantys teismo

įstaigoms surinkti reikalingas žinias. Jie negalėjo būti vertinami kaip neginčijami įrodymai, o turėjo būti nagrinėjami kaip ir kiti įrodymai. Ypač tada, jei šalys abejojo dėl aktų (protokolų) pagrįstumo.

Teismai privalėjo nagrinėti pateiktą medžiagą net ir tuo atveju, jei surašant aktą (protokolą) nebuvo įvykdyti kai kurie reikalavimai.

### **Apyskaitinių įmonių ir įstaigų veiklos kontrolė**

Kuriantis kooperatyvams, akcinėms bendrovėms bei kitokioms įmonėms ir įstaigoms, kurios veikė naudojamos daugelio žmonių turta, iškilo ir kontrolės klausimas. Iš pradžių jų veiklą tikrino revizijos komisijos ir šiek tiek kooperatyvų sąjungos. Tačiau greitai pastebėta, kad jos negali išspręsti vis sudėtingesnių uždavinių. Paprastai į šias komisijas buvo renkami nepatyrę žmonės, nesuprantantys nei apskaitos, nei apskritai jų kontroliuojamų organizacijų veiklos, o kartais net visai beraščiai. Todėl jau 1924 metais pasirodė pirmasis kritinis straipsnis apie reviziją vartojimo bendrovėse (C. K. 1924). Kritiškai vertindamas susidariusią padėtį autorius pažymi, kad žmonės paprasčiausiai nesupranta šio darbo reikšmės. Revizijos komisijos nežino savo pareigų, neskaity vadovėlių, instrukcijų, kaip atlikti revizijas, nesigilina į bendrovių darbą. Didžiausia pareiga jos mano esant vieną arba du kartus per metus dalyvauti tikrinant prekes parduotuvėse.

Stengdamasis bent iš dalies pagelbėti šioms komisijoms vėlesniame žurnalo „Talka“ numeryje autorius pateikia rekomendacijas, kaip reikėtų atlikti revizijas.

Kooperatyvų sąjungų instruktoriai revizoriai labiau rūpinosi, kaip išplėsti kooperatyvų tinklą, ir kooperatyvų veiklos kontrole beveik neužiimėję. Todėl nuo 1928 metų revizijas

pradėjo daryti Finansų ministerijos Viešojo atsisakymo įstaigų ir įmonių inspekcija.

Ši inspekcija buvo ir anksčiau, tačiau iki 1928 metų ji registravimo įstaigas ir rinko jų metines apyskaitas. 1934 m. sausio 1 d. inspekcijoje buvo 39 tarnautojų etatai, iš jų 28 revizorių etatai (Finansų ministerijos etatai, 1935).

Iš pradžių nebuvo jokio norminio dokumento, reglamentuojančio revizijų atlikimo tvarką. Be to, kooperatyvų vadovaujantys organai šį darbą norėjo ir pasilikti. Todėl 1930 metais buvo paskelbtas Lietuvos kooperatyvų tarybos sekretoriato parengtas Kooperatyvams ir jų sąjungoms revizuoti įstatymo projektas (Kooperatyvams ir jų sąjungoms revizuoti įstatymas (projektas), 1931). Jame numatyta, kad kiekviena kooperatinė organizacija turi būti revizuojama ne rečiau kaip vieną kartą per dvejus metus. Išimtiniais atvejais Finansų ministerija revizuojančio organo sutikimu galėjo leisti daryti reviziją vieną kartą per trejus metus.

Revizijos tikslas – ištirti, ar revizuojami kooperatyvai ir jų sąjungos laikosi įstatymų, savo išlaidų, ar tiksliai sudaroma apyskaita ir tvarkomos knygos.

Revizijoms organizuoti ir prižiūrėti įkurta Kooperatyvų revizijos tarnyba, kurios pirminku numatytas finansų ministras arba jo skirtas pavaduotojas, po vieną atstovą iš Žemės ūkio ministerijos ir Teisingumo ministerijos, Lietuvos banko ir Žemės ūkio banko, po vieną kooperatyvų sąjungos atstovą ir tris Kooperatyvų tarybos atstovus.

Kiek anksčiau žurnale „Talka“ paskelbtas Finansų ministerijos Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijos parengtas įstatymo apyskaitinių įstaigų revizijoms daryti projektas (Įstatymo apskaitinių įstaigų revizijoms daryti projektas, 1931). Šiame projekte numatyta, kad visos apyskaitinės įstaigos privalo būti revizuojamos. Tai akcinės bendrovės, pajų draugijos,

visokių rūšių kredito įstaigos ir kooperatyvai, kitos įstaigos, kurios privalo viešai atsiskaityti.

Revizijas turėjo atlikti Finansų ministerijos Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcija arba kitos įstaigos ir asmenys. Projekto autoriai numatė griežtas sankcijas už Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijos arba revizorių teisėtų reikalavimų nevykdymą, už sąmoningą neteislingų žinių teikimą arba už atsisakymą jas teikti. Kalti asmenys Finansų ministerijos sutikimu galėjo būti baudžiami iki 250 litų bauda arba traukiami atsakomybėn pagal Baudžiamojo statuto 139 straipsnio antrą dalį. Nusizengimą padarę keli žmonės, kurie nesudarė piktadarių sambūrio, galėjo būti nubausti suėmimu iki vieno mėnesio arba pinigine bauda iki 500 litų (Baudžiamasis statutas, 1930).

Už revizijos atlikimą numatytas mokestis: kooperatinėms įstaigoms po 50 litų, nekooperatinėms – 100 litų už kiekvieną revizoriaus dieną ir ne visą darbo dieną.

Šie įstatymų projektai gerokai skyrėsi. Pirmasis numatė, kad revizorių darbą koordinuos ir prižiūrės Kooperatyvų revizijos taryba, sukomplektuota iš įvairių organizacijų atstovų. Be šios tarybos, privalomą reviziją galėjo paskirti tam tikros revizijos sąjungos, kooperatyvų sąjungos.

Tai reiškė, kad Kooperatyvų revizijos taryba galėjo būti, bet neveikti, o galėjo jos ir nebūti. Tada jos funkcijas būtų atlikę kiti.

Numatyta, kad Taryba skelbs sąrašą tų kooperatyvų, sąjungų ir organizacijų, kurioms suteikiama revizavimo teisė. Revizuojamos įstaigos iš šio sąrašo galėjo pasirinkti bet kurią organizaciją. Labai miglotai užsiminta apie revizijų atlikimą.

Antrajame projekte numatyta, kad skirti revizijas ir duoti sutikimą taikyti įvairias sankcijas turi Finansų ministerija. Numatytas nemazas mokestis už revizijas. Pagrindinis ir pats didžiausias šių projektų skirtumas yra tas, kad

pagal pirmąjį projektą kontrolės organizavimas turėjo būti panašesnis į Vakarų Europos valstybių analogiškų organizacijų kontrolę. Antrajame projekte šių įmonių ir įstaigų kontrolė suvalstybinta ir tai daug ko netenkino. Todėl jau tame pačiame žurnalo numeryje pasirodė kritinis straipsnis. Jo autoriaus teigimu, šis projektas, kiek jis skirtas kooperatyvams, yra nepriimtinas. Pagal jį kooperatyvų privalomas revizavimas turėtų būti perduotas arba kooperatyvų centrams, arba atskirai kooperatinei institucijai, pavyzdžiui, Kooperacijos revizijos tarybai arba specialiai sukurtai revizijos sąjungai (V. Z., 1931).

Šia tema pasirodė straipsnių ir kituose žurnaluose. Apie verslo įmonių revizavimo būtinumą ir siūlomą tvarką rašė A. Vaitkevičius. Autoriaus tvirtinimu, norint, kad verslo įmonės progresuotų, o jų savininkai, dalininkai ir akcininkai žinotų tikrą ekonominę būklę, būtina, kad jų veiklą patikrintų ir savo nuomonę pareikštų prityrę specialistai. Administracijos vykdoma kontrolė, autoriaus nuomone, yra nepakankama, nes ji suinteresuota, kad jos darbas gerai atrodytų, todėl ir vertinimas būtų subjektyvus.

Rengti revizorius siūloma Anglijos pavyzdžiu (Vaitkevičius, 1932). Atsižvelgdamas į vietos sąlygas, autorius siūlė iš kandidato į revizorius reikalauti ne mažiau kaip aukštesniosios mokyklos šešių klasių liudijimo. Kandidatas turėtų būti išstarnavęs pas revizorių sąskaitininku ne mažiau kaip trejus metus ir išlaikyti reikalingus revizoriaus padėjėjui egzaminus. Iš kandidato, turinčio komercinės gimnazijos atestatą, pakaktų reikalauti dvejų metų stažo, o iš turinčio universiteto komercinio arba ekonominio skyriaus diplomą – vienų metų. Kandidatai į savarankiškus revizorius turėtų atlikti priklausomai nuo išsilavinimo nuo trejų iki penkerių metų praktiką ir išlaikyti nustatytus egzaminus.

Egzaminų komisiją siūlyta sudaryti iš suinteresuotų įstaigų atstovų, t. y. iš Finansų ministerijos, Švietimo ministerijos, Prekybos ir pramonės rūmų bei iš revizorių. Turinčius pakankamą stažą ir išlaikiusius visus egzaminus asmenis finansų ministras galėtų skirti revizoriais. Revizoriai turėtų duoti priesaiką arba pasižadėjimą, kad sąžiningai ir rūpestingai atliks savo pareigas ir laikys paslaptį neskelbtinus duomenis apie revizuojamą įmonę.

Galima sakyti, kad A. Vaitkevičius išnagrino auditą organizavimo Lietuvoje klausimus. Jis nors ir nevartojo termino „auditorius“, o siūlė šiuos revizorius vadinti revizoriais ekspertais, bet galima teigti jį esant pirmąjį, pasiūliusį įkurti auditorių instituciją. Tačiau visuomenė tokiai reformai dar nebuvo pasirengusi ir galbūt ne visi suprato siūlymų svarbą, todėl spaudoje ir nebuvo aptarimo.

Netrukus 1932 m. kovo 23 d. „Vyriausybės žiniuose“ buvo paskelbtas Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių priežiūros įstatymas (Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių priežiūros įstatymas, 1932). Jis reglamentavo kredito, draudimo įstaigų, biržų, pramonės įmonių ir kitų įstaigų bei įmonių, kurios turėjo viešai atsiskaityti, priežiūrą. Ją buvo pavesta vykdyti Finansų ministerijai per Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekciją arba per kitus organus. Atliekant revizijas, turėjo būti žiūrima:

1. Ar įmonių ir įstaigų veikla neprieštarauja įstatymams, jų įstatams ir teisėtiems visuotinių narių susirinkimų nutarimams.
2. Ar tinkamai vedamos knygos ir sudaromos apyskaitos.
3. Ar įmonių ir įstaigų veikla nekenkia visuomenės interesams, ar nepiktnaudžiaujama gyventojų pasitikėjimu.
4. Ar tinkamai naudojami gauti iš valstybės išdo kreditai.

Atlikus reviziją, turėjo būti surašomas protokolas, jį privalėjo pasirašyti revizorius ir da-

lyvavę įmonės ar įstaigos atstovai. Už atliktą reviziją ir revizoriaus dalyvavimą visuomeniniame narių susirinkime numatytas mokesčiai. Kooperacijos organizacijos turėjo mokėti po 25 litus už kiekvieną revizoriaus dirbtą visą ir ne visą darbo dieną, o kitos organizacijos – po 50 litų.

## **Reakcija į viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių revizavimo tvarką**

Patvirtinta viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių kontrolės tvarka neišsprendė visų problemų.

Po dviejų metų žurnale „Talka“ vėl paskelbtas naujas įstatymo projektas (Apykaitinėms įmonėms tikrinti ir prižiūrėti įstatymas (projektas), 1934). Jame mėginama šią kontrolę padaryti panašesnę į analogiškų įmonių kontrolę kitose šalyse. Pagrindinis kontrolierius turėjo būti revizorius ekspertas. Projekte numatytas revizorių ekspertų darbo organizavimas, kvalifikacijos suteikimas, revizorių ekspertų instituto įkūrimas.

Numatyta, kad revizoriai ekspertai gali dalyvauti teismuose kaip ekspertai, valstybės ir įvairių įstaigų prašomi daryti įvairius patikrinimus ir reikšti savo nuomonę, sudarinėti sąmatas, organizuoti ir tvarkyti įmonių bei įstaigų sąskaitybą ir vidaus kontrolę, būti likvidatoriais. Be to, numatyta, kad viešosios akcinės bendrovės, savitarpio kredito draugijos ir kooperatyvai savo narių metiniuose susirinkimuose turi rinkti revizorių ekspertą jų ekonominei būklei tikrinti iki ateinančio susirinkimo. Kitoms apyskaitinėms įstaigoms revizorių ekspertą turėjo skirti Finansų ministerija jų pačių siūlymu. Neišrinkus revizoriaus eksperto arba nepasiūlius kandidato, jį turėjo skirti finansų ministras.

Išrinkus revizorių ekspertą, buvo galima neišrinkti įstatuose numatytos revizijos komisijos. Renkamam revizoriui ekspertui atlyginimą tu-

rėjo nustatyti metinis visuotinis susirinkimas, o skiriamam – finansų ministras. Numatyta, kad revizorius ekspertas gali turėti ne daugiau kaip tris padėjėjus ir tris sąskaitininkus.

Revizorius pats arba jo įgalioti padėjėjai su sąskaitininkais bet kada galėjo tikrinti knygas, dokumentus, turta ir reikalauti iš darbuotojų reikalingų paaiškinimų. Atsakingiems darbuotojams neleidus jam arba jo padėjėjams vykdyti pareigų ar nustatęs nusižengimus, už kuriuos numatyta baudžiamoji atsakomybė, revizorius ekspertas turėjo surašyti protokolą ir siųsti Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijai ir kitiems atitinkamiems organams.

Apykaitiniams metams pasibaigus, revizorius ekspertas turėjo surašyti tikrinimo aktą, nurodyti, ar sudaryta apyskaita, jo nuomone, rodo tikrą ekonominę būklę. Akto originalas turėjo būti paliekamas tikrinamojoje įmonėje arba įstaigoje, o jo nuorašas siunčiamas inspekcijai.

Nagrinėjamame projekte smarkiai susiaurinama Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijos kontrolės veikla. Šios įstaigos pagrindinė funkcija turėjo būti priežiūra. Iš projekto matyti, kad inspekcijos revizoriai atlikti revizijas turėjo tik prireikus, finansų ministro įsakymu, jei įmonėje ar įstaigoje nėra revizoriaus eksperto apyskaitoms tvirtinti, kai jos pačios kvietė revizorių.

Numatytas gerokai didesnis mokestis už revizoriaus darbą. Kooperacijos įstaigos privalėjo mokėti 35 litus už visą ir ne visą darbo dieną, o kitos nekooperatinės įmonės ir įstaigos – 75 litus. Įdomu, kad už reviziją pagal skundą faktams pasitvirtinus turėjo mokėti įmonė ar įstaiga, o nepasitvirtinus – skundėjas.

Projekte išdėstyti reikalavimai sąskaitininkams, revizorių ekspertų padėjėjams ir revizoriaus ekspertams bei jų atestavimo tvarka.

Sąskaitininku galėjo būti Lietuvos pilietis,

ne jaunesnis kaip aštuoniolikos metų ir baigęs ne mažiau kaip šešias aukštesniosios mokyklos klases. Sąskaitininką galėjo priimti pats revizorius ekspertas; apie tai privalėjo pranešti revizorių ekspertų institutui.

Revizoriaus eksperto padėjėju galėjo dirbti Lietuvos pilietis, ne jaunesnis kaip 21 metų, išlaikęs komisijos nustatytus egzaminus ir buvęs revizoriaus eksperto sąskaitininku ne trumpiau kaip:

- 1) trejus metus, turintis šešių klasių aukštesniosios mokyklos liudijimą;
- 2) dvejus metus, turintis komercijos gimnazijos atestatą;
- 3) metus, turintis aukštosios mokyklos ekonominio arba komercinio skyriaus diplomą.

Revizoriumi ekspertu galėjo būti Lietuvos pilietis, ne jaunesnis kaip 26 metų, išlaikęs komisijos nustatytus egzaminus ir buvęs revizoriaus padėjėju ne trumpiau kaip:

- 1) penkerius metus, turintis šešių klasių aukštesniosios mokyklos liudijimą;
- 2) ketverius metus, turintis komercinės gimnazijos atestatą;
- 3) trejus metus, turintis aukštosios mokyklos ekonominio arba komercinio skyriaus diplomą.

Išlaikiusiems egzaminus revizorių ekspertų padėjėjams numatyta išduoti atestatus, o revizoriaus ekspertams – diplomus. Visi revizoriai ekspertai turėjo būti revizorių ekspertų instituto nariais, o jų padėjėjai – kandidatais.

Nagrinėjamo projekto atsiradimas rodo, kad buvusį kontrolės tvarka nebuvo tobula. Jį įgyvendinus nebūtų pereita prie audito kaip jis buvo suprantamas kitur, tačiau tai būtų žingsnis tradicinio audito link.

Apie tai, kaip šį projektą vertino visuomenė ir valdžia, duomenų nėra. Tačiau sprendžiant iš to, kad jis nebuvo patvirtintas, galima daryti išvadą, jog reakcija buvo neigiama.

Turbūt tai galima aiškinti tuo, kad turto savininkas dar nebuvo atsiskyres nuo vartotojo, todėl ir nebuvo labai didelio auditorių poreikio. O nesant poreikio, buvo sunku tikėtis teigiamos reakcijos į pasiūlytą naują.

Spaudoje nuolat buvo keliami trūkumai, teikiami siūlymai, kaip pagerinti šį darbą. Nurodoma, kad inspekcija sistemingai netikrina, „o revizijos daromos tada, kai jau iškyla nesklandumas arba įtarimas“ (Balsys, 1936). Akcinių, kooperatinių ir kitų panašių įmonių veiklą tikrino specialiai renkamos revizijos komisijos. Paprastai į tokias komisijas buvo renkami žmonės, mažai nusimanantys apie šį darbą. Todėl ir jų veikla buvo labiau formali. Nebuvo jokių revizijų atlikimo taisyklių, nebuvo numatyta reikalavimų revizijos komisijos nariams, atsakomybė už blogai atliktą darbą. Tokio revizavimo tvarka neskatino kontrolės specialistų kelti kvalifikacijos. Buvo skundžiamasi, kad, iškilus būtinumui „patikrinti kokios nors firmos reikalus, nėra į ką kreiptis“ (Dagys, 1935). Kai kurie autoriai dar griežčiau vertino susidariusią padėtį nurodydami, kad „viena iš daugiausia apeleistų sričių tebėra ūkiškojo gyvenimo kontrolės reikalas“ (Audickas, 1937). Nemažai buvo priekaištaujama ir dėl didelių mokesčių už revizinį darbą (V. S. M., 1937; Valavičius, 1938).

Ne tik kritikuota, bet ir smulkiai buvo nagrinėjamas įmonių kontrolės organizavimas kitose šalyse, mąstoma, ką reikėtų daryti, kad Lietuvoje kontrolė būtų atliekama geriau. Pastebėta, kad neužtenka būti tik buhalteriu, norint gerai atlikti kontrolės funkcijas. Siūlyta aukštesiose ekonomikos mokyklose pradėti dėstyti reviziją kaip atskirą dalyką. Visi diskusijoje dalyvavę autoriai siūlė įkurti revizorių ekspertų institutą. Vienas iš pagrindinių argumentų buvo tas, kad revizoriai ekspertai, būdami laisvos profesijos žmonės, galėtų objektyviau spręsti įvairius klausimus. Be to, jie galėtų dalyvauti teismuose

kaip ekspertai, sudarinėti sąmatas, būti likvidatoriais, tvarkyti sąskaitybą. Tačiau buvusi tvarka nebuvo pakeista.

## **Ekonominė kontrolė po 1940 metų liepos 10 dienos**

1940 m. liepą pradėtas ekonominės kontrolės reorganizavimas, kurio metu faktiškai sugriauta buvusi kontrolės sistema. Jis prasidėjo Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcijos prijungimu prie Valstybės kontrolės įstaigos. 1940 m. liepos 17 d. „Vyriausybės žiniuose“ paskelbta, kad nuo liepos 10 d. ši institucija perėina valstybės kontrolieriaus žinion. Tuo pačiu Valstybės kontrolei buvo pavesta vykdyti visas buvusios inspekcijos funkcijas (Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių priežiūros įstatymo pakeitimas, 1940).

Kartu pakeistas Valstybės kontrolės įstatymas. Jame numatyta, kad Valstybės kontrolė, be turėtų funkcijų, „prižiūri veikimą ir daro revizijas, kredito, draudimo, biržų, prekybos, pramonės ir kitų privatinių įstaigų ir įmonių, kuriuos turi mokėti mokesčius“ (Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimas, 1940). Taigi Valstybės kontrolei suteikta teisė tikrinti visas įmones ir įstaigas.

Netrukus, 1940 m. liepos 29 d. paskelbtas valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintas Laikinasis Valstybės kontrolės statusas, kuriame numatyta nauja šios įstaigos struktūra ir darbo tvarka. Pagal statutą Valstybės kontrolė skirstoma į devynis skyrius, kuriems pavedama vykdyti tokias funkcijas:

- 1 skyrius. Bankų, savitarpio kredito, smulkaus kredito draugijų, taupomųjų kasų, draudimo įstaigų, lombardų ir Finansų ministerijos įstaigų priežiūra.
- 2 skyrius. Pramonės įmonių, gamybos kooperatyvų ir Pramonės ministerijos įstaigų priežiūra.

3 skyrius. Prekybos įmonių, vartotojų ir žemės ūkio kooperatyvų ir Prekybos ministerijos įstaigų priežiūra.

4 skyrius. Vidaus reikalų ministerijos, Sveikatos ir socialinės apsaugos ministerijos bei Darbo ministerijos ir savivaldybių įstaigų priežiūra.

5 skyrius. Žemės ūkio ministerijos ir Švietimo ministerijos įstaigų priežiūra.

6 skyrius. Susisiekimo ministerijos priežiūra.

7 skyrius. Krašto apsaugos ministerijos įstaigų priežiūra.

8 skyrius. Teisingumo ministerijos, Užsienio reikalų ministerijos ir kitų įstaigų priežiūra.

9 skyrius. Valstybės kontrolės kanceliarija ir biudžeto vykdymo priežiūra.

Skyrių vedėjams buvo pavesta skirti revizijas ir spręsti kitus įmonių ir įstaigų priežiūros klausimus. Nuoskaitas daryti buvo leista komisijai iš patarėjo ir dviejų vyresniųjų revizorių. Skundus dėl komisijos nutarimų turėjo spręsti valstybės kontrolierius (Laikinosios Valstybės kontrolės statutas, 1940).

1940 m. rugpjūčio 30 d. Valstybės kontrolės įstaiga vėl reorganizuota į Valstybės kontrolės liaudies komisariatą. 1941 m. sausio 30 d. patvirtinti jo nuostatai, kuriuose numatyta, kad Komisariatas turi vykdyti griežčiausią valstybės lėšų ir materialinių vertybių, esančių valstybinių, kooperatinių ir kitokių visuomeninių organizacijų, įstaigų ir įmonių žinioje, kontrolę, taip pat tikrinti vyriausybės nutarimų vykdymą. Apie visus nustatytus pinigų ir materialinių vertybių apskaitos, saugojimo ir naudojimo trūkumus, taip pat apie Vyriausybės nutarimų ir potvarkių nevykdymo faktus Komisariatas privalėjo pranešti įmonių, įstaigų, organizacijų vadovams ir duoti privalomus jiems vykdyti nurodymus. Apie išskirtinius atvejus turėjo būti informuojama

Vyriausybė. Nusikaltę asmenys galėjo būti baudžiami drausminėmis nuobaudomis, įspėjami, reiškiant papeikimą, griežtą papeikimą arba nušalinami nuo pareigų. Nustatyta tvarka galėjo būti daromos nuoskaitos, o esant nusikaltimams – kalti asmenys traukiami baudžiamojon atsakomybėn.

Reorganizuota Valstybės kontrolė daug dėmesio skyrė išpėjamajai kontrolei. Valstybės kontrolierius skyrė savo atstovus į bankus: jiems pavesta nuolatinė piniginių operacijų priežiūra. Taip pat buvo paskirti atstovai į įmones, kuriose valstybės išdas buvo įdėjęs savo kapitalą.

Tyrimai rodo, kad Komisariatas kartu su kontrolės funkcijomis pradėjo vykdyti ir policines bei valdžios funkcijas. Komisariato darbuotojai dalyvavo nacionalizuojant įmones ir organizacijas.

Nors Komisariato funkcijos buvo labai išplėstos, darbuotojų skaičius nuolat mažėjo. 1940 m. spalį Komisariate dirbo 185 darbuotojai, lapkritį – 97 darbuotojai, gruodį – 68 darbuotojai (Suvestinė ataskaita apie dirbančiųjų plano įvykdymą, 1940).

## Šiuolaikinio išorės audito pagrindiniai bruožai

Išorės auditą atlieka Valstybės kontrolė, Mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas ir, prireikus, kitos valstybinės institucijos, taip pat nepriklausomo audito įmonės. Valstybinis auditas yra ribotas. Jis apima valdžios ir valdymo organų, valstybinių įmonių ir įstaigų veiklą ir kontroliuoja valstybės turto ir lėšų naudojimą, jų apsaugą ir kitas sritis, turinčias valstybinę reikšmę. Valstybės kontrolė audituoja:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą;
- 2) valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- 3) valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;

- 4) Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 5) Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 6) atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamus gautas Europos Sąjungos lėšos;
- 7) valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą.

Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolierių tarnyboms audito metodikas ir vykdo savivaldybės kontrolierių atliekamo audito išorės priežiūrą.

Valstybės kontrolė atsiskaito Seimui ir kasmet teikia išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos, išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų ir valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos, išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausancio turto ataskaitos.

Vykdam pavestas funkcijas valstybės kontrolierius ir jo pavaduotojai turi teisę:

- 1) nurodyti audituotų subjektų vadovams reikšmingus teisės aktų pažeidimus ir įpareigoti juos pašalinti;
- 2) įpareigoti audituotų subjektų vadovus ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka išieškoti valstybei, savivaldybei ar kitam juridiniam asmeniui padarytą žalą, traukti asmenis tarnybos ar drausminei atsakomybei;
- 3) įpareigoti audituotų subjektų vadovus grąžinti į valstybės ar savivaldybių biudžetus arba atitinkamus valstybės pinigų fondus lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant įstatymus ar kitus teisės aktus;
- 4) nustčius pažeidimus, nagrinėtinus atitinkamų viešojo administravimo subjektų arba teisės saugos institucijų valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją.

Vykdydami pavestas užduotis Valstybės

kontrolės pareigūnai turi teisę: gauti auditui reikalingus dokumentus ir informaciją; atlikti būtinus veiksmus; gauti reikiamus paaiškinimus raštu; surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus; gauti iš ekspertizės įstaigų išvadas pagal pateiktus audito dokumentus; pasitelkti atitinkamų sričių specialistus ir audito įstaigas (Lietuvos Respublikos valstybinės kontrolės įstatymas, 2004; Lietuvos Respublikos valstybinės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas, 2006, Nr. 4–101).

Nepriklausomas auditas prisideda prie ekonomikos stabilumo užtikrinimo. Auditoriaus teigiama nuomonė dėl finansinės atskaitomybės suteikia tam tikrą garantiją, kad ji yra patikima ir parodo įmonės finansinę būklę ir rezultatus tokiais, kokie yra iš tikrųjų. Atsižvelgiant į tai daromi įvairūs ekonominiai sprendimai. Tai iš dalies apsaugo nuo sukčiavimų, apgaulių, neteisėtų ūkinių operacijų, netikėtų bankrotų ir pan.

Audito rezultatais naudojasi įvairios institucijos ir asmenys. Tai valstybės institucijos, akcininkai, potencialūs investuotojai, bankai ir verslo partneriai, medžiagų pardavėjai, pagamintos produkcijos pirkėjai, darbuotojai, visuomenė.

Nepriklausomo audito įmonės turi teisę verstis šia veikla:

- 1) atlikti auditą;
- 2) atlikti paramos ar kitų specialiųjų fondų finansuojamų projektų lėšų panaudojimo patikrinimus;
- 3) atlikti kitokį įmonės veiklos tikrinimą ir inventurizaciją;
- 4) teikti apskaitos tvarkymo paslaugas;
- 5) teikti konsultacijas apskaitos ir mokesčių klausimais;

- 6) atlikti įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizę teismo pavedimu;
- 7) vertinti akcinių bendrovių reorganizavimo sąlygas.

Auditorius atlikdamas auditą turi šias teises:

- 1) savarankiškai pasirinkti audito procedūras;
- 2) gauti iš audituojamos įmonės reikalingus dokumentus, jų kopijas auditui atlikti ir naudotis visa sukaupta informacija;
- 3) reikalauti, kad būtų atlikti kontroliniai matavimai, inventorizacija ir kitaip tikrinamas audituojamas įmonės turtas, taip pat atliekami kiti būtini veiksmai;
- 4) gauti paaiškinimus raštu (Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 2006).

### **Išorės kontrolės tarpukario ir išorės audito šiuolaikinėje Lietuvoje panašumai ir skirtumai**

Pagrindiniai Valstybės kontrolės organizavimo ir atlikimo principai tarpukario laikotarpiu ir dabar nedaug tesiskiria. Ir tada, ir dabar Valstybės kontrolės padėtis ir nepriklausomybė buvo įtvirtinta Konstitucijoje ir Valstybės kontrolės įstatyme. Valstybės kontrolė kiekvienais metais rengia ir pateikia Seimui ataskaitą ir išvadą apie praėjusių metų valstybės biudžeto vykdymą. Valstybės kontrolierius gali dalyvauti Vyriausybės posėdžiuose ir pareikšti atskirąją nuomonę dėl Vyriausybės nutarimų. Tikrinami tokie patys subjektai, t. y. įmonės, įstaigos ir organizacijos, kurios vienaip ar kitaip nau-

*1 lentelė. Valstybės kontrolės tarpukario Lietuvoje ir 2006 metais palyginimas*

<i>Požymiai</i>	<i>Valstybės kontrolė tarpukario laikotarpiu</i>	<i>Valstybės kontrolė 2006 metais</i>
Struktūra	Bendrosios revizijos departamentas, Krašto apsaugos revizijos departamentas, Susisiekimo revizijos departamentas	Finansinio audito departamentas, Veiklos audito departamentas
Tarptautinis reglamentavimas	Nebuvo	Vadovaujasi tarptautiniais standartais
Valstybės kontrolieriaus skyrimas	Prezidentas	Seimas, Prezidento teikimu
Santykiai su Vyriausybe	Formaliai Vyriausybė ir jos institucijos turėjo vykdyti Valstybės kontrolės nurodymus, tačiau faktiškai Vyriausybė net juos panaikindavo	Nustačiusi visuomenės interesų pažeidimus praneša Vyriausybei
Darbuotojų teisės	Daryti kvotas	Atsisakyta
Kontrolės formos	Parengiamoji ir galutinė revizija, faktinė revizija. Iš pradžių dominavo parengiamoji revizija, kai dokumentai buvo tikrinami iki vykdant mokėjimus. Vėliau, nuo 1923 metų, šios kontrolės formos iš dalies atsisakyta. Galutinė revizija atliekama tikrinant dokumentus iš esmės. Atliekant faktinę reviziją kontrolieriai galėjo tikrinti turta, dokumentus, dalyvauti atliekant įvairias operacijas	Finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas
Veiklos pobūdis	Revizija	Auditas
Atlikto darbo kontrolė	Revizijos aktus tikrino vyr. revizoriai ir departamentų vadovai. Paaiškėjus netikslumų, galėjo būti skirta pakartotinė revizija	Audito ataskaitą ir išvadą tikrina pavedimą auditą atlikti išdavęs asmuo
Nurodymai kontroliuojamoms institucijoms	Pateikiami nurodymai dėl skirtų lėšų panaudojimo, dokumentų įforminimo tvarkos	Nepateikia. Šiuos klausimus reglamentuoja atitinkami įstatymai ir standartai

doja valstybės turtą ir pinigus. Kontrolės metu taikomos panašios procedūros. Kontrolės darbuotojai turi teisę gauti visus reikiamus dokumentus, kitą informaciją ir paaiškinimus, dalyvauti atliekant inventurizacijas.

Pagrindiniai nagrinėjamų institucijų skirtumai pateikiami 1 lentelėje.

Didžiausias skirtumas tas, kad dabar Valstybės kontrolės auditoriai nevykdo išankstinės kontrolės. Visa veikla turi paskesniosios kontrolės pobūdį. Tarpukariu Valstybės kontrolės revizoriai darė revizijas, dabar atlieka finansinių ir veiklos auditą. Revizijos metu buvo tikrinama, ar teisingai ir pagal paskirtį naudojamos lėšos, nedaroma žalos valstybei. Finansinio audito metu tikrinama finansinė atskaitomybė, valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumas. Veiklos audito metu audituojamo subjekto veikla vertinama ekonomiškumo, veiksmingumo ir rezultatyvumo

požiūriu. Valstybės kontrolės padėtis ir darbo organizavimas nedaug tepasikeitė. Šias permainas lėmė naujos aplinkybės, o ne principinių nuostatų pasikeitimas.

Daugiau galima rasti viešojo atsiskaitymo įmonių ir įstaigų inspekcijos ir nepriklausomo audito skirtumų. Pagrindiniai skirtumai pateikiami 2 lentelėje.

Didžiausias Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcijos trūkumas buvo tas, kad tai buvo valstybinė institucija, kuriai savybingi visoms tokio pobūdžio institucijoms būdingi darbo trūkumai. Jos padėtis, funkcijos ir teisės buvo gerokai nutolusios nuo nepriklausomo audito. Tiriamojo laikotarpio revizijos klausimus nagrinėjusi D. Vaivadienė pažymi, kad 1919–1940 metais nebuvo tokios didelės įmonių įvairovės, kapitalo apskaitos sudėtingumo, todėl revizijos metodika ir technologija nebuvo sudėtinga (Vaivadienė D., 2000, p. 146).

**2 lentelė. Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcijos, veikusios tarpukario Lietuvoje, ir nepriklausomo audito palyginimas**

<i>Požymiai</i>	<i>Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija</i>	<i>Nepriklausomas auditas</i>
Institucijos priklausomybė	Finansų ministerijos padalinys	Savarankiškos audito įmonės
Tikrinami subjektai	Kredito, draudimo įstaigos, pramonės įmonės ir kitos įstaigos bei įmonės, kurios turi viešai atsiskaityti	Visos akcinės bendrovės ir kai kurios uždarosios akcinės bendrovės
Tikrinama veikla	Veiklos atitikties įstatymams ir kitiems norminiams aktams, apskaitos tvarkymas, visuomenės interesų paisymas	Finansinė atskaitomybė
Veiklos pobūdis	Revizija	Auditas
Kontrolės rezultatų įforminimas	Surašomas protokolas	Surašoma išvada, o tam tikrais atvejais ir audito ataskaita
Institucijos teisės	Galėjo reikalauti sušaukti visuotinį narių susirinkimą arba pati jį sušaukti	Tokios teisės neturi
Darbuotojų teisės	Daryti kvotas	Tokios teisės neturi
Nustatytų trūkumų šalinimas	Galėjo per Finansų ministeriją pareikalauti pašalinti trūkumus, sustabdyti įmonę, uždrausti atlikti operacijas	Informuoja užsakovą apie nustatytus trūkumus
Apmokėjimas už darbą	Kooperacijos organizacijos po 25 litus, kitos organizacijos po 20 litų už kiekvieną darbo dieną	Pagal susitarimą

Neatsitiktinai galiojusi tvarka buvo labai griežtai kritikuojama ir pateikiami siūlymai, kaip reorganizuoti nagrinėjamą instituciją, kad ji būtų panaši į kitose šalyse veikusias analogiškas institucijas.

## Išvados

Kontrolės institucijų padėtis ir kontroliuojamųjų subjektų veikla turi būti aiškiai apibrėžta. Dėl nepakankamos reglamentacijos galimi konfliktai tarp kontroliuojančiųjų ir kontroliuojamųjų. Nesant aiškios reglamentacijos kontroliuojančios institucijos veiklą galima sutrikdyti netiesiogiai, t. y. skiriant ir atleidžiant valstybės kontrolierius, skiriant lėšas kontrolės institucijai, šalinant nustatytas negeroves. Tai patvirtina įvykiai, vykę tarpukariu ir formuojantis auditui po 1940 metų.

Dėl neiškaus statuso ir dėl to įvykusio konflikto tarp pirmojo tarpukario Lietuvos kontrolieriaus K. Daugirdo ir Vyriausybės, valstybės kontrolierius turėjo atsistatydinti. Ministerijos ir kitos valstybinės institucijos buvo nelinkusios vykdyti Valstybės kontrolės nurodymų.

Įsteigus Valstybės kontrolės departamentą, po 1990 metų, jo darbuotojai turėjo teisės saugos institucijų reikalavimu atlikti įvairius tikrinimus. Iš pradžių Valstybės kontrolės darbuotojų atlyginimus nustatinėjo Vyriausybė. Visa tai mažino jos nepriklausomybę.

Tarpukario Lietuvoje veikė dvi išorės kontrolės institucijos: Valstybės kontrolė ir Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija. Abiejų institucijų veikla buvo reglamentuojama įstatymais. Valstybės kontrolės padėtis,

funkcijos ir teisės nedaug kuo skiriasi nuo dabartinės Valstybės kontrolės. Pagrindiniai veiklos bruožai yra tokie patys kaip ir dabartinio valstybinio audito, t. y. tikrinama, kaip naudojamas valstybei priklausantis turtas ir pinigai. Tada buvo atliekama revizija, o dabar finansinis ir veiklos auditai. Abiem atvejais tikrinamas turto ir lėšų naudojimo teisėtumas, racionalumas. Dabar labiau pabrėžiamas turto ir pinigų naudojimo veiksmingumas ir finansinės atskaitomybės teisingumas. Tačiau ir tarpukario Lietuvoje negalėjo būti ignoruojami šie dalykai, bet jie buvo šiek tiek kitaip interpretuojami. Tai leidžia teigti, kad tarpukario Lietuvoje formavosi valstybinis auditas, artimas šiuolaikiam valstybiniam auditui. Šis procesas nutrūko po 1940 metų liepos 10 dienos.

Privačių įmonių, įstaigų ir organizacijų kontrolė iš esmės skyrėsi nuo šiuolaikinio audito. Nors tarp tuo metu veikusios Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių bei dabar veikiančių audito įmonių veiklos yra nemažai panašumų, tačiau jie yra labiau procedūriniai. Pagrindinis skirtumas yra tas, kad minėta inspekcija buvo valstybinė institucija ir jos funkcijos bei teisės labiau panašios į Valstybės kontrolę nei į nepriklausomą auditą. Dėl to galiojusi tvarka buvo nuolat visų kritikuojama ir teikiami įvairūs pasiūlymai, kaip reorganizuoti šią inspekciją.

Įgyvendinus teikiamus pasiūlymus būtų iš esmės sukurta nepriklausomo audito institucija. Tačiau šis procesas nutrūko po 1940 m. liepos 10 d., kai Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija buvo prijungta prie Valstybės kontrolės ir pradėta nacionalizuoti privačių ūkio sektorių.

## LITERATŪRA

1. Apskaitinėms įstaigoms tikrinti ir prižiūrėti įstatymas (projektas) (1934). *Talka*, Nr. 12.
2. Audickas, J. (1937). Ūkio ekspertų ir prisiėkusiųjų revizorių reikalai. *Tautos ūkis*, Nr. 6.
3. Balsys, V. (1936). Revizavimo ir atskaitomybės priežiūros klausimu. *Tautos ūkis*, Nr. 2.
4. Baudžiamasis statutai (1930). Kaunas.
5. Bendrosios revizijos departamento faktinei revizijai daryti, revizijų aktams rašyti, knygoms, byloms, raštvedybai ir apyskaitoms tvarkyti laikinosios taisyklės. LVA, f. 390, ap. 1, b. 260, p. 1–22.
6. C. K. (1924). Revizija vartojimo bendrovėse. *Talka*, Nr. 20.
7. Dagsys, J. (1935). Revizavimas ir buhalteriai – ekspertai. *Ekonomika*, Nr. 4.
8. Finansų ministerijos etatai (1935). Lietuvos novelos. Lietuvos įstatymų ir įsakymų rinkinys, Kaunas.
9. Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti (1919). *Laikinosios vyriausybės žinios*, Nr. 5.
10. Įstatymo apyskaitinių įstaigų revizijoms daryti projektas (1931). *Talka*, Nr. 2.
11. Katkus, A. (1994). Lietuvos Valstybės kontrolė. Istorinė apžvalga – Kaunas: Vilius.
12. Kooperatyvams ir jų sąjungoms revizuoti įstatymas (projektas) (1931). *Talka*, Nr. 3.
13. Kovalskis, J. (1937). Valstybės kontrolė Lietuvoje. Diplominis darbas – Kaunas. VUBRS, f. 85–499.
14. Laikinosios Valstybės kontrolės statutai. Paskelbtas 1940 m. liepos 29 d. LVA, f. R763, ap. 5, b. 1162.
15. Lietuvos novelos. Lietuvos įstatymų ir įsakymų rinkinys (1935), Kaunas.
16. Lietuvos Respublikos audito įstatymas (2006). [www.lrs.lt](http://www.lrs.lt)
17. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas (2004). *Valstybinis auditas*, Nr. 8, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais.
18. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo nebetekusio galios įstatymas (2006). *Valstybės žinios*, Nr. 4–101.
19. Lietuvos Valstybės Laikinosios Konstitucijos pamatiniai dėsniai. (1919) Kaunas.
20. Ministerių Kabineto reikalų vedėjo 1931 m. liepos 17 d. raštas Valstybės kontrolieriui. LVA, f. 465, ap. 1, b. 1141, p. 4–5.
21. Ministerių Tarybos 1919 m. vasario 6 d. raštas Nr. 212 Valstybės kontrolės valdytojui. LVA, f. 390, ap. 1, b. 6, p. 5.
22. Ministerių Tarybos 1919 m. vasario mėn. raštas Nr. 207 Valstybės kontrolės valdytojui. LVA, f. 390, ap. 1, b. 6, p. 9.
23. Suvestinė ataskaita apie dirbančiųjų plano įvykdymą (1940). LVA, f. R 763, ap. 5, b. 1277.
24. V. Z. (1931). Pastabos dėl revizijų įstatymo projekto. *Talka*, Nr. 2.
25. V. S. M. (1937). Revizijos komisijos verslamonėse. *Tautos ūkis*, Nr. 17.
26. Vaitkevičius, A. (1932). Ūkiškas verslamiųjų revizavimas. *Tautos ūkis*, Nr. 1.
27. Vaivadienė, D. (2000). Auditas ir revizija Lietuvoje 1919–1940 metais ir po 1990 metų. *Ekonomika*. Mokslo darbai, Nr. 51.
28. Valavičius, M. (1938). Keistinas revizavimo mokestis. *Tautos ūkis*, Nr. 40.
29. Valstybės kontrolės 1919 m. vasario 7 d. raštas Nr. 32 Ministerių Tarybai. LVA, f. 390, ap. 1, b. 6, p. 7.
30. Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimas (1940). *Valstybės žinios*, Nr. 717.
31. Valstybės kontrolieriaus 1919 m. birželio 3 d. raštas Nr. 408 Ministeriui Pirmininkui. LVA, f. 390, ap. 1, b. 6, p. 76.
32. Valstybės kontrolieriaus 1919 m. kovo 3 d. raštas Nr. 75 visoms ministerijoms. LVA, f. 390, ap. 1, b. 9, p. 6.
33. Valstybės kontrolieriaus 1919 m. vasario 6 d. raštas Ministeriui pirmininkui, kopija Finansų Ministerijai ir Valstybės Tarybos Prezidiumui. LVA, f. 390, ap. 1, b. 6, p. 4.
34. Valstybės kontrolieriaus 1922 m. birželio 9 d. raštas Nr. 542 Ministerių kabineto kanceliarijai. LVA, f. 923, ap. 1, b. 253, p. 68.
35. Valstybės kontrolieriaus 1931 m. gegužės 11 d. raštas Nr. 1952 Ministeriui Pirmininkui. LVA, f. 465, ap. 1, b. 1141, p. 21–28.
36. Valstybės kontrolieriaus 1919 m. lapkričio 18 d. raštas Nr. 1391 Ministeriui Pirmininkui. LVA, f. 923, ap. 1, b. 10, p. 25.
37. Valstybės kontrolieriaus 1919 m. lapkričio 7 d. raštas Nr. 1353 Ministeriui Pirmininkui. LVA, f. 923, ap. 1, b. 10, p. 29.
38. Valstybės Tarybos nuomonė dėl Ministerių Kabineto teisės naikinti Valstybės kontrolieriaus padarytas įskaitas. LVA, f. 390, ap. 1, b. 1615, p. 50.
39. Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių priežiūros įstatymas (1932). *Vyriausybės žinios*, Nr. 379.
40. Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių priežiūros įstatymo pakeitimas (1940). *Vyriausybės žinios*, Nr. 717.

## RUDIMENTS OF EXTERNAL AUDIT IN INTERWAR LITHUANIA

Vaclovas Lakis

### Summary

When the Lithuanian State was established in 1918, institutions of external audit began to form. The main audit institutions were State Control and Inspectorate of Publicly Accountable Firms and Institutions.

January 16, 1919 can be considered the date of establishment of the institution of State Control in Lithuania. Then a temporary State Controller was appointed. In the beginning, there was no law to regulate the activity of the State Control, therefore conflicts between the State Control and the auditees, especially the Government regarding auditing procedures and realization of their results, were common.

The Law on the State Control was adopted at the end of February 1919. It provided that the State Control was supposed to perform the check of the state's assets, finances, the correctness and legality of its operations. Subjects to audit by the State Control were all State institutions and municipalities, institutions that received financial support from the State and companies that took advantage of the credits and guarantees of the State. The auditees were supposed to provide the State Control with all the working papers reflecting their activities. The State Control initiated and carried out auditing procedures at its discretion.

The independence of the State Control was reinforced by the Temporary Constitution in which the status and activities of the State Control were defined clearly and at length.

There were two kinds of audit: documentary and factual. During a documentary audit, papers were verified, and during a factual audit, physical verification and field audit were performed.

The Inspectorate of Publicly Accountable Firms and Institutions audited credit and insurance institutions, exchanges, industrial companies and other companies and institutions that had to account in public. The above mentioned institutions analysed:

- 1) whether the auditees' activities conformed to laws and other statutory acts;
- 2) whether account books were in order;
- 3) whether credits received from the State's budget were properly used.

The activity of the Inspectorate was constantly criticized and law amendment projects were announced.

State Control and the Inspectorate of Publicly Accountable Firms and Institutions existed till Lithuania became annexed by the Soviet Union.

The major reforms began in July 1940 when the Inspectorate of Publicly Accountable Firms and Institutions was merged with State Control and, one month later, reorganized into the People's Commissariat of State Control (people's commissariat then stood for a ministry). Together with audit, the commissariat began to perform political and governmental functions. Employees of the commissariat participated in the nationalization of companies and institutions.

The main institutions of the present external audit are the National Audit Office and independent auditing companies. The National Audit Office carries out the audit of:

- 1) state budget implementation and use of State funds;
- 2) management, use and disposal of State property;
- 3) implementation of the budget of the State Social Insurance Fund and the Compulsory Health Insurance Fund;
- 4) the use of funds of the European Union allocated to the Republic of Lithuania.

The National Audit Office submits to the *Seimas* conclusions on the account of the execution of the State budget, on the Government report on public debt, and on State property.

Independent audit companies can carry out audit, perform various checks, analyses, inventories, provide bookkeeping services, counsel on bookkeeping and taxes perform an expert examination of accounting and accountability in name of the court, evaluate the conditions of companies' reorganization, perform internal audit.

The main goals of the activity of State Control in the interwar and present day Lithuania have not changed and are checking the management and use of State property and finances. In the interwar period inspection was performed, and today financial and performance audit are executed.

In both cases, legality and rationality are the subjects of inspection.

Nowadays, the focus is rather on the effectiveness of the use of property and funds and the correctness of financial accountability. However, these issues were not overlooked in interwar Lithuania, either. Therefore, it is true to say that National Audit was formed in interwar Lithuania.

The audit of private companies, institutions and organizations substantially differs from the modern external audit, the main difference being that the Inspectorate of Publicly Accountable Firms and Institutions was

a state organization and its activity resembled State Control rather than independent audit. Thus, the system received constant criticism, and proposals regarding its change were put forward on a regular basis.

## ISORĖS AUDITO UŽUOMAZGOS TARPUKARIO LIETUVOJE

Vaclovas Lakis

Santrauka

Kuriantis Lietuvos valstybei po 1918 metų pradėjo kurtis ir išorės ekonominės kontrolės institucijos. Svarbiausios kontrolės institucijos buvo Valstybės kontrolė ir Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija.

Valstybės kontrolės įsteigimo data galima teigti esant 1919 metų sausio 16 dieną. Tuomet laikinosioms pareigoms buvo paskirtas valstybės kontrolierius. Iš pradžių nebuvo jokio įstatymo, reglamentuojančio Valstybės kontrolės veiklą, todėl neretai kildavo ginčų tarp Valstybės kontrolės ir kontroliuojamųjų institucijų, ypač Vyriausybės, dėl kontrolės atlikimo tvarkos ir jos rezultatų įgyvendinimo.

Valstybės kontrolės įstatymas buvo priimtas 1919 m. vasario pabaigoje. Įstatyme buvo nurodyta, kad Valstybės kontrolė privalo tikrinti valstybės turta, finansus, atliekamų darbų teisingumą ir teisėtumą. Kontroliuojamos turėjo būti visos valstybės ir savivaldybės įstaigos, taip pat įstaigos, gavusios pašalpas iš valstybės, ir bendrovės, kurios naudojosi valstybės kreditu ir garantijomis. Kontrolėi turėjo būti pateikta visa atskaitomybė, knygos ir dokumentai, vaizduojantys tikrinamą veiklą. Revizijas Valstybės kontrolė skyrė ir vykdė savo nuožiūra.

Valstybės kontrolės nepriklausomybę ypač sustiprino Laikinoji Konstitucija, kurioje buvo išsamiai apibrėžta Valstybės kontrolės padėtis ir veiklos sritis.

Kontrolė buvo skirstoma į dokumentinę reviziją ir faktinę reviziją. Dokumentinės revizijos metu buvo tikrinami dokumentai, o faktinės revizijos metu turtais ir pinigais buvo tikrinami natūra ir pagal dokumentus.

Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija tikrino kredito, draudimo įstaigas, biržas, pramonės įmones ir kitas įstaigas bei įmones, kurios turėjo viešai atsiskaityti. Atlikdamas revizijas, minėtos institucijos turėjo tikrinti, ar:

- 1) įmonių ir įstaigų veikla neprieštarauja įstatymams ir kitiems norminiams aktams;
- 2) teisingai tvarkoma apskaita;
- 3) tinkamai naudojami gauti iš valstybės išdo kreditai.

Šios inspekcijos veikla buvo nuolat kritikuojama ir skelbiami įstatymų pertvarkymo projektai.

Valstybės kontrolė ir Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija veikė iki Lietuvos prijungimo prie Sovietų Sąjungos.

Esminė pertvarka prasidėjo 1940 m. liepą, kai Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija buvo sujungta su Valstybės kontrole, o po mėnesio Valstybės kontrolė reorganizuota į Valstybės kontrolės liaudies komisariatą (liaudies komisariatu tuomet buvo vadinama ministerija). Komisariatas kartu su kontrolės funkcijomis pradėjo vykdyti ir politines bei valdžios funkcijas. Komisariato darbuotojai dalyvavo nacionalizuojant įmones ir organizacijas.

Svarbiausios šiuolaikinės išorės audito institucijos yra Valstybės kontrolė ir nepriklausomo audito įmonės. Valstybės kontrolė atlieka:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą ir valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- 2) valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- 3) Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 4) kaip naudojamos gautos iš Europos Sąjungos lėšos.

Valstybės kontrolė atskaito Seimui ir kasmet teikia išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos, išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų ir valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų atskaitos, išvadą dėl valstybės nuosavybės teise priklausancio turto atskaitos.

Nepriklausomo audito įmonės gali atlikti auditą; atlikti įvairius patikrinimus, analizes, inventorizacijas; teikti apskaitos tvarkymo paslaugas; teikti konsultacijas apskaitos ir mokesčių klausimais; atlikti apskaitos ir atskaitomybės ekspertizę teismo pavadinimu; vertinti bendrovių reorganizavimo sąlygas; atlikti vidaus auditą.

Tarpukario Lietuvos ir dabar veikiančios Valstybės kontrolės pagrindiniai veiklos bruožai yra tokie patys, t. y. tikrinama, kaip naudojamas valstybės tur-

tas ir pinigai. Tada buvo atliekama revizija, o dabar finansinis ir veiklos auditai. Abiem atvejais tikrinamas teisėtumas, racionalumas.

Dabar labiau akcentuojamas turto ir pinigų naudojimo veiksmingumas ir finansinės atskaitomybės teisingumas. Tačiau ir tarpukario Lietuvoje šie dalykai nebuvo ignoruojami. Todėl galima teigti, kad tarpukario Lietuvoje formavosi Valstybinis auditas.

Privačių įmonių, įstaigų ir organizacijų kontrolė iš esmės skiriasi nuo šiuolaikinio išorės audito. Pagrindinis skirtumas yra tas, kad Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija buvo valstybinė institucija ir jos veikla panašesnė į Valstybės kontrolės, nei į nepriklausomą auditą. Dėl to galiojusi tvarka buvo nuolat kritikuojama ir teikiami siūlymai, kaip pakeisti šią tvarką.

*Įteikta 2006 m. spalio mėn.*

*Priimta spausdinti 2007 m. gegužės mėn.*