

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

SANDRA RAGĖNAITĖ

VALSTYBINIS FINANSINIS AUDITAS IR JO ĮTAKA
BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ APSKAITOS KOKYBEI
Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Doc. dr. Jusif Seiranov

VILNIUS, 2009

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

VALSTYBINIS FINANSINIS AUDITAS IR JO ĮTAKA
BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ APSKAITOS KOKYBEI
Finansų rinkų programos magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62404S110

Recenzentas

.....

2009 11

Vadovas

..... **Doc. dr. Jusif Seiranov**

2009 11

Atliko

FRmn – 0 gr. Stud.

..... **Sandra Ragėnaitė**

2009 11 26

VILNIUS, 2009

TURINYS

ĮVADAS.....	8
1. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO TEORINIS TYRIMAS.....	11
1.1. Valstybinio finansinio audito samprata.....	11
1.2. Audito klasifikavimas	13
1.3. Valstybinis finansinis auditas Lietuvoje ir pasaulyje.....	17
1.3.1. Valstybinio finansinio audito atsiradimas ir raida Lietuvoje	17
1.3.2. Valstybės kontrolės pagrindiniai veiklos bruožai nuo 1918 m. iki pradėdant vykdyti valstybinį finansinį auditą	18
1.3.3. Valstybinis finansinis auditas pasaulyje.....	21
1.4. Valstybinio finansinio audito teisinio reglamentavimo aplinka.....	22
1.4.1. Tarptautinis reglamentavimas	23
1.4.2. Nacionalinis reglamentavimas	25
1.4.3. Metodinis reglamentavimas	27
1.5. Pagrindiniai valstybinio finansinio audito proceso bruožai	27
2. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO ĮTAKOS BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ APSKAITOS KOKYBEI TYRIMAS	41
2.1. Tyrimo metodologija.....	41
2.2. Tyrimo rezultatai	49
3. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO MODELIS	58
3.1. Planavimas	60
3.2. Savarankiškų audito procedūrų atlikimas ir rezultatų įvertinimas	65
3.3. Ataskaitos ir išvados parengimas	66
3.4. Pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo ir nustatytų klaidų taisymo stebėseną.....	66
IŠVADOS IR SIŪLYMAI.....	68
LITERATŪRA.....	70
ANOTACIJA	75
ANNOTATION	76
SANTRAUKA	77
SUMMARY	79
PRIEDAI.....	81

PRIEDAI

Priedas. Valstybinių finansinių auditų lyginamosios analizės suvestinė	82
--	----

LENTELĖS

1 lentelė. Valstybės kontrolės veiklos nuo 1919 iki šių dienų palyginimas.....	21
2 lentelė. Audito patikimumo lygiai taikant patikimumo modelį	37
3 lentelė. Atrankos dydis kontrolės patikimumo faktoriui įvertinti	39
4 lentelė. 2007-2009 m. baigti atlikti valstybiniai finansiniai auditai ir išvadoje dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo pareikštos nuomonės	43
5 lentelė. Tyrimo objektų atrankos kriterijai ir jų pagrindimas.....	44
6 lentelė. Lyginamajai analizei naudotos 2007 -2009 metais baigtų audituoti subjektų valstybinio audito ataskaitos ir išvados.....	45
7 lentelė. Nuomonių pokyčiai auditą atlikus pakartotinai	48
8 lentelė. Valstybinio finansinio audito įtaka audituoto subjekto apskaitos kokybei	55
9 lentelė. Vidaus kontrolės aplinkos veiksmingumo vertinimas.....	62
10 lentelė. Reikšmingumo, planavimo tikslumo, tikėtinos klaidos ribos ir pasirinkimo kriterijai	63
11 lentelė. Pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimas	64
12 lentelė. Pavyzdžių skaičiaus didinimas	64

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito klasifikacija pagal Porter	14
2 pav. Audito klasifikacija pagal Mackevičių	14
3 pav. Audito klasifikacija pagal Lakį	15
4 pav. Valstybinio audito klasifikacija pagal Mackevičių ir Prancėvičiūtę	16
5 pav. Audito klasifikacija	16
6 pav. Reikšmingumo, audito rizikos ir planuojamų audito procedūrų ryšys	33
7 pav. Audito patikimumo modelis	36
8 pav. Ataskaitos turinio logika.....	40
9 pav. Valstybinio finansinio audito modelis	59
10 pav. Susipažinimo su veikla ir organizacine struktūra etapai	60
11 pav. Susipažinimas su apskaitos sistema.....	61

SANTRUMPOS

Forma Nr. 1 – Išlaidų sąmatų vykdymo balansas, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1K-413 (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. gruodžio 20 d. įsakymo Nr. 1K-421 redakcija).

Forma Nr. 2 – Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1K-413 (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. gruodžio 20 d. įsakymo Nr. 1K-421 redakcija).

Forma Nr. 3 – Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaita, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1K-413 (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d. įsakymo Nr. 1K-048 redakcija).

Forma Nr. 4 – Atsargų ir trumpalaikio materialiojo turto apyskaita, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1K-413 (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d. įsakymo Nr. 1K-048 redakcija).

Forma Nr. 6 – Debetinio ir kreditinio įsiskolinimo ataskaita, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1K-413 (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d. įsakymo Nr. 1K-048 redakcija).

SIGMA – Europos Sąjungos paramos organizacija Vidurio ir Rytų Europos šalims tobulinant valdymą ir administravimą.

AAI – Aukščiausia audito institucija.

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

EUROSAI – Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (*angl. European Organisation of Supreme Audit Institutions*).

INCOSAI – aukščiausias INTOSAI organas, kurį sudaro visi nariai (*angl. Congresses*).

IVADAS

Viena iš svarbiausių šiuolaikinės valstybės egzistavimo sąlygų – išdas arba biudžetas, prie kurio formavimo mokėdamas mokesčius, privalomas įmokas ar nustatytas rinkliavas prisideda kiekvienas dirbantis pilietis, kiekviena verslo įmonė bei kitos įstaigos ir organizacijos. Natūralu kad, mokestinės įmokos sudaro didžiąją dalį valstybės biudžeto įplaukų (pajamų), kuriomis disponuoja viešojo sektoriaus subjektai. Todėl valstybinio finansinio audito poreikis valstybės gyvenime akivaizdus – mokesčių mokėtojams, kurie yra tikrieji valstybės finansinių išteklių ir kitokio turto savininkai, svarbu žinoti kaip šie ištekliai yra valdomi, ar pagrįstos biudžetinių įstaigų išlaidos, ar tinkamai tvarkoma išlaidų ir pajamų apskaita, ar finansinės ataskaitos yra tikros ir teisingos, ar valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo srityse laikomasi teisėtumo reikalavimų, ar valstybės lėšos ir turtas naudojimas įstatymų nustatytiems tikslams.

Vienas iš svarbiausių demokratinės santvarkos principų yra atskaitingumas už valstybės lėšų naudojimą. Todėl viešojo sektoriaus subjektų, kurie disponuoja valstybės biudžeto lėšomis, finansų valdymui, veiklos vertinimui turi būti skiriama ypač daug dėmesio, nes biurokratinė sistema pati savaime neužtikrina efektyvaus darbo organizavimo. Tinkamai atliekamas valstybinis finansinis auditas atskleidžia nukrypimus nuo nustatytų standartų ir teisės aktų, iškelia į viešumą klaidas ir apgaulės, padeda institucijų, įstaigų ir įmonių vadovams priimti teisingus finansų valdymo sprendimus, skatina imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų galimybę.

Pasaulyje yra nusistovėjusi praktika, kad valstybinį auditą paprastai atlieka aukščiausia audito institucija (AAI). Lietuvoje tokia institucija yra Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (toliau – Valstybės kontrolė), atliekanti valstybinį finansinį auditą ir valstybinį veiklos auditą. Valstybinio finansinio audito pagrindinis tikslas – užtikrinti, kad valstybės resursai būtų naudojami pagal paskirtį ir efektyviai, o finansinėse ataskaitose nurodyti duomenys yra tikri ir teisingi. Tam reikia kokybiškos apskaitos, nes kitaip vertinimas tampa netikslus, arba net neįmanomas.

Daugelis užsienio šalių autorių nagrinėja įvairias audito problemas. Jų darbuose daugiausia dėmesio skiriama audito organizavimo ir vykdymo etapams, vadovaujantis tarptautiniais audito standartais ir konkrečių šalių įstatymais bei kitais norminiais aktais. Tačiau valstybiniam finansiniam auditui tiek užsienio, tiek Lietuvos autoriai neskiria daug dėmesio. Valstybinio finansinio audito lygmeniu Lietuvos autoriai plačiau yra nagrinėję valstybinio audito sistemą ir valstybinio audito raidą. Dažniausiai valstybinis finansinis auditas nagrinėjamas kaip viena iš audito sistemos grandžių. Juo labiau, valstybinio finansinio audito įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei dar nenagrinėta.

Atsižvelgiant į temos aktualumą, galime suformuluoti **mokslinę problemą** – kaip turi būti atliekamas valstybinis finansinis auditas kad jo įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei būtų

didesnė. Siekiant didinti valstybinio finansinio audito įtaką ir jo kuriamą pridėtinę vertę, tuo atveju, kai nustatoma, kad audituotas subjektas nevykdo pateiktų rekomendacijų, netaiso nustatytų klaidų, gal būt būtų tikslinga teikti siūlymus atsakingoms institucijoms mažinti finansavimą audituotam subjektui. Kadangi viešajame sektoriuje, kuris grindžiamas biurokratine sistema, mažiau veikia savaiminio reguliavimo mechanizmai.

Tyrimo objektas – valstybinio finansinio audito rezultatai, nurodyti valstybinio finansinio audito ataskaitose ir įtakojojantys nuomonę dėl finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo.

Tyrimo tikslas – įvertinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei ir pateikti siūlymus, padedančius stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką.

Norint pasiekti iškeltą tikslą, būtina įgyvendinti tam tikrus **uždavinius**, be kurių to padaryti nepavyktų:

1. Išnagrinėti pagrindinius valstybinio finansinio audito aspektus: sampratą, valstybinio finansinio audito vietą audito sistemoje, atsiradimą, reglamentavimą, finansiniam auditui būdingus bruožus;
2. Išnagrinėti pasirinktų biudžetinių įstaigų valstybinio finansinio audito, atlikto ankstesniais biudžetinėmis metais, rezultatus, turėjusius įtakos nuomonei dėl finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo, juos palyginti su vėlesniais metais atlikto valstybinio finansinio audito rezultatais;
3. Parengti valstybinio finansinio audito modelį, leidžiantį stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei.

Tyrimo hipotezė: valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei lemia valstybinio finansinio audito proceso organizavimas, taikomos poveikio priemonės.

Darbe taikyti metodai. Nagrinėdami valstybinio finansinio audito aspektus, valstybinio finansinio audito vietą audito sistemoje, finansiniam auditui būdingus bruožus, valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei duomenis rinkome ir analizę atlikome naudodami šiuos metodus: lingvistinį, aprašomąjį – analitinį, dokumentų analizę ir lyginamąjį. Tiksliai sąvokų reikšmes atskleidžiame *lingvistinio* metodo pagalba. *Aprašomuoju* – *analitiniu* metodu analizuojami Lietuvos ir užsienio autorių darbai finansinio audito, valstybinio finansinio audito tematika. Vieni svarbiausių šiame darbe naudotų metodų – *dokumentų analizės ir lyginamasis*. Naudojant dokumentų analizės metodą analizuojamos valstybinio finansinio audito ataskaitos, o jose nurodyti valstybinio finansinio audito rezultatai bei valstybinio finansinio audito įtaka vertinama naudojant lyginamąjį metodą.

Darbą sudaro 4 dalys. *Pirmoje dalyje* daugiausiai remiantis užsienio autoriais (K. M. Dey, K. Gupta, R. Stapenhurs, D. Teilor, G. Glezen, I. Gray, S. Manson, M. P. Cangemi, T. Singleton, R. K. Mautz, B. Porter, J. Simon, D. Hatherly, V. O' Reilly, M. B. Hirsch, P. L. Defise, H. R. Janick),

lietuvių autoriais (M. Romeriu, D. Daujotaite, V. Katkumi, E. Kūriu, V. Lakiu, J. Mackevičiūmi, L. Pranckevičiūte), INTOSAI audito standartais, INTOSAI Limos deklaracija, Tarptautiniais audito standartais, Nacionaliniais audito standartais, Valstybės kontrolės įstatymu, valstybės kontrolieriaus patvirtintais Valstybinio audito reikalavimais ir Finansinio audito vadovu bei kitais norminiais dokumentais nagrinėjamas valstybinis finansinis auditas, valstybinio finansinio audito vieta audito sistemoje, valstybinio finansinio audito atsiradimas Lietuvoje ir kitose pasaulio valstybėse (Jungtinėse Amerikos Valstijose, Didžiojoje Britanijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Skandinavijos šalyse), reglamentavimas, pagrindiniai proceso bruožai. *Antroje dalyje* aprašomas atliktas tyrimas: pagrindžiama tyrimo metodologija, aprašomi tyrimo rezultatai. *Trečioje dalyje* remiantis išnagrinėtais valstybinio finansinio audito pagrindiniais bruožais bei atlikto tyrimo rezultatais parengiamas valstybinio finansinio audito modelis. *Ketvirtoje dalyje* pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Praktinė ir mokslinė baigiamojo darbo reikšmė. Baigiamajame darbe remiantis audito teorija bei atlikto tyrimo rezultatais pasiūlytas valstybinio finansinio audito modelis, kurį taikant praktikoje būtų galima didinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei. Pasiūlytas modelis padėtų kurti didesnę valstybinio finansinio audito pridėtinę vertę. Tyrimo rezultatus ir pasiūlytą valstybinio finansinio audito modelį savo veikloje galėtų panaudoti Valstybės kontrolė.

1. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO TEORINIS TYRIMAS

1.1. Valstybinio finansinio audito samprata

Reguliarus valstybinis finansinis auditas yra viena iš priemonių, padedančių kurti visuomenės pasitikėjimą, kad valstybės lėšos yra naudojamos pagal paskirtį ir efektyviai, o finansinėse ataskaitose nurodyti duomenys yra tikri ir teisingi.

Valstybinis finansinis auditas yra apibrėžiamas AAI veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose, o specialiojoje literatūroje valstybinio finansinio audito samprata pateikiama tokia pati kaip yra nurodoma teisės aktuose.

Pavyzdžiui, D. Daujotaitė [7, p. 19] nurodo, kad valstybinis finansinis (teisėtumo) auditas – audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas¹. Tokia valstybinio finansinio audito sąvoka pateikiama Valstybės kontrolės įstatyme [30]. Tokį apibrėžimą taip pat naudojo ir J. Mackevičius bei L. Pranckevičiūtė [37, p. 49].

Valstybinio finansinio audito tikslai taip pat nurodomi norminiuose dokumentuose todėl ir specialiojoje literatūroje valstybinio finansinio audito tikslai pateikiami tokie patys kaip ir norminiuose dokumentuose: tiek V. Lakis [23, p. 65], tiek D. Daujotaitė [9, p. 32] valstybinio finansinio audito tikslą nurodo taip kaip jis yra nurodomas Valstybinio audito reikalavimuose [49] bei Finansinio audito vadove [12]. Šiuose norminiuose dokumentuose nurodoma, kad finansinio audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo. Be to Valstybinio audito reikalavimuose nurodoma, kad finansinis auditas apima:

1. įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą;
2. biudžeto formavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, teisėtumo vertinimą.

INTOSAI Limos deklaracijoje [35], viename pamatinių viešojo sektoriaus audito dokumentų auditas apibrėžiamas kaip ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti

¹ **Pastaba:** Valstybės kontrolės įstatyme toks valstybinio finansinio audito apibrėžimas pradėtas vartoti tik nuo 2006 m. Iki tol, vadovaujantis nauja Valstybės kontrolės įstatymo redakcija, priimta Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymu [32], valstybinis finansinis auditas buvo apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės vertinimas, apimantis apskaitos dokumentų ištyrimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą; finansinės atskaitomybės ir sandorių auditas, apimantis teisės aktų laikymosi priežiūrą.

nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę.

INTOSAI audito standartuose [17] finansinis auditas vadinamas teisėtumo auditu. Šiuose standartuose nurodoma, kad teisėtumo auditas yra viena iš AAI valstybinio audito veiklos sferų. Kita AAI valstybinio audito veiklos sfera – veiklos auditas. Teisėtumo auditą, vadovaujantis INTOSAI audito standartų nuostatomis, sudaro:

1. tikrinamųjų ūkio subjektų finansinės atskaitomybės patvirtinimas, įskaitant finansinių dokumentų išnagrinėjimą ir įvertinimą bei nuomonės dėl finansinių dokumentų pareiškimą;
2. valstybės administracijos, kaip visumos, finansinės atskaitomybės patvirtinimas;
3. finansinių sistemų ir sandorių auditas, taip pat atliekant patikrinimą, ar audituojamo subjekto veikla neprieštaruja įstatymams bei norminiams teisės aktams;
4. vidinės kontrolės ir vidinio audito funkcijų patikrinimas;
5. tikrinamojo ūkio subjekto administracijos sprendimų pagrįstumo ir teisingumo patikrinimas;
6. atskaitų apie bet kokius kitus dalykus, susijusius su/ kilusius dėl audito, kuriuos AAI nuomone reikėtų atskleisti apteikimas.

INTOSAI audito standartų trečio skriaus 3.4.1 punkte nurodoma, kad vienas svarbiausių tikslų, kurį turi pasiekti AAI atlikdama teisėtumo auditą – užtikrinti, kad valstybės biudžetas ir sąskaitos yra teisingos ir atitinkančios reikalavimus.

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė [37, p. 49], išnagrinėję valstybinio finansinio audito sampratą, įtvirtintą tarptautiniuose dokumentuose, pastebi, kad valstybinis finansinis auditas neretai dar vadinamas teisėtumo auditu, todėl kad svarbi jo sritis – sandorių auditas, apimantis teisės aktų laikymąsi. Autoriai nurodo, kad tai patvirtina ir INTOSAI audito standartai, kuriuose skiriamas teisėtumo, o ne finansinis auditas, taip pat Limos deklaracija, kurioje skiriamas finansų valdymo ir apskaitos teisėtumo bei taisyklingumo auditas.

Siekiant geriau suprasti valstybinį finansinį auditą, jo tikslus, tikslinga apžvelgti ekonominėje literatūroje pateikiamus finansinio audito apibrėžimus, kurie, galime teigti, yra bendro pobūdžio, apibūdinantys privataus sektoriaus finansinį auditą..

Nagrinėdami ekonominę literatūrą pastebime, kad nėra vienintelio nusistovėjusio finansinio audito apibrėžimo. Vieni autoriai pateikia bendresnius, kiti – platesnius apibrėžimus.

K. Gupta [15, p. 7] finansinį auditą apibrėžia kaip finansinės atskaitomybės tyrimą, leidžiantį auditoriui pareikšti nuomonę, kad finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais atitinka

finansinės atskaitomybės principus ir kitus nustatytus kriterijus. Autorius nurodo, kad panašiai finansinį auditą apibrėžia ir vienas audito teorijos pradininkų R. K. Mautz, finansinį auditą apibūdinęs kaip apskaitos duomenų patikrinimą siekiant gauti įrodymus dėl finansinių ataskaitų patikimumo.

K. M. Dye ir R. Stapenhurs [11, p. 15] nurodo, kad finansinis auditas – tai finansinės atskaitomybės patikrinimas ir patvirtinimas.

Kiti užsienio autoriai, pavyzdžiui, B. Porter et. al. [41, p. 3], V. O'Reilly et. al. [39, p. 4], D. Teilor, G. Glezen [36, p. 13] naudoja Amerikos apskaitos asociacijos 1973 m. pateiktą finansinio audito apibrėžimą: auditas yra sisteminis įrodymų, patvirtinančių ekonominius įvykius ir veiksmus, objektyvaus gavimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti patvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimo laipsnį, bei gautų rezultatų pateikimas suinteresuotiems vartotojams.

V. Lakis [22, p. 16] teigia, kad bendruoju požiūriu finansinį auditą galima apibrėžti kaip finansinės ir nefinansinės informacijos, apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą ir nuomonės apie juos pareiškimą.

J. Mackevičius [36, p. 15], kaip ir V. Lakis, finansinį auditą apibrėžia taip pat pakankamai siaurai. Autoriaus nuomone finansinis auditas – tai nepriklausomas finansinių ataskaitų tyrimas ir objektyvios nuomonės apie jas reiškimas, remiantis bendraisiais apskaitos principais ir teisės aktais.

Lyginat su V. Lakiu, J. Mackevičiumi, D. Daujotaitė [9, p. 32] pateikia daug platesnį finansinio audito apibrėžimą: finansinis auditas – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinėse atskaitose pateiktais tvirtinimais, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems asmenims.

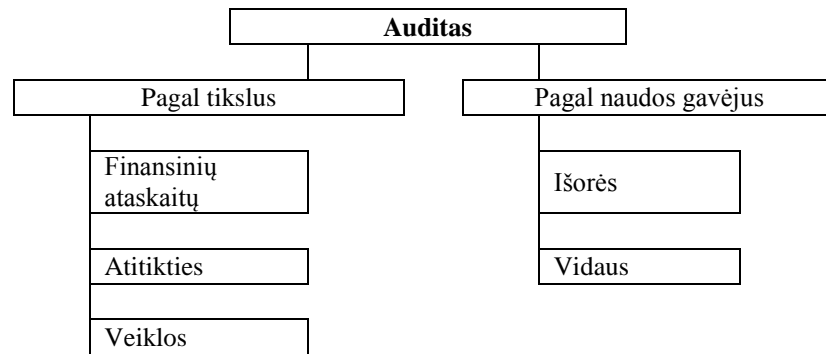
Taigi, apibendrinant Lietuvos ir užsienio autorių pateiktus finansinio audito apibrėžimus, bei norminiuose dokumentuose įtvirtintą valstybinio finansinio audito sampratą, galima teigti, kad tiek privataus, tiek valstybinio finansinio audito tikslas yra pateikti nepriklausomą nuomonę ar finansinės atskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą apie subjekto finansinę padėtį (ypatingai privataus sektoriaus), be to, viešajame sektoriuje, atliekant valstybinį finansinį auditą dar siekiama nustatyti atvejus, kai subjektas finansinę apskaitą tvarkė, lėšas naudojo bei turtą valdė ir disponavo juo nesivadovaudamas teisės aktais. Kaip vieną pagrindinių minėto skirtumo priežasčių, galime įvardinti tai, kad valstybinio finansinio audito subjektai disponuoja valstybės lėšomis ir valstybės turtu.

1.2. Audito klasifikavimas

Valstybinio finansinio audito vietą audito sistemoje padės geriau suprasti audito klasifikacija. Auditą, kaip ir daugelį kitų nagrinėjamų objektų, galime klasifikuoti pagal įvairius požymius. Todėl literatūroje autoriai pateikia įvairias audito klasifikacijas, nurodo skirtingus klasifikavimo požymius.

Pavyzdžiui K. M. Dye ir R. Staphens [11, p. 15] teigia, kad auditas gali būti klasifikuojami į tris pagrindines rūšis: finansinį, atitikties ir veiklos auditą.

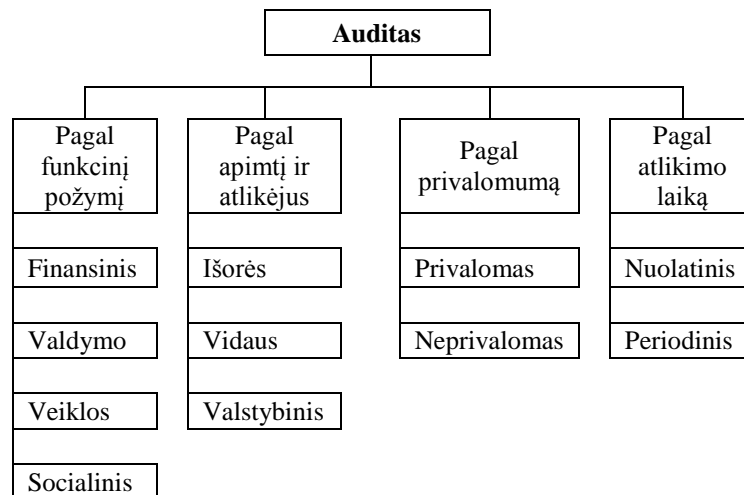
B. Porter et al. [41, p. 4] nurodo, kad pagrindiniai audito klasifikacijos požymiai yra audito tikslas ir audito naudos gavėjai (žr. 1 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Porter et al., 2008, p. 3

1 pav. **Audito klasifikacija pagal Porter**

J. Mackevičius [36, p. 41], lyginant su B. Porter, K. M. Dye ir R. Staphens nurodo, kad auditas gali būti klasifikuojamas į daugiau rūšių. Autorius siūlo auditą klasifikuoti pagal keturis požymius: funkcinį, apimtį ir atlikėjus, privalomumą, atlikimo laiką (žr. 2. pav.).



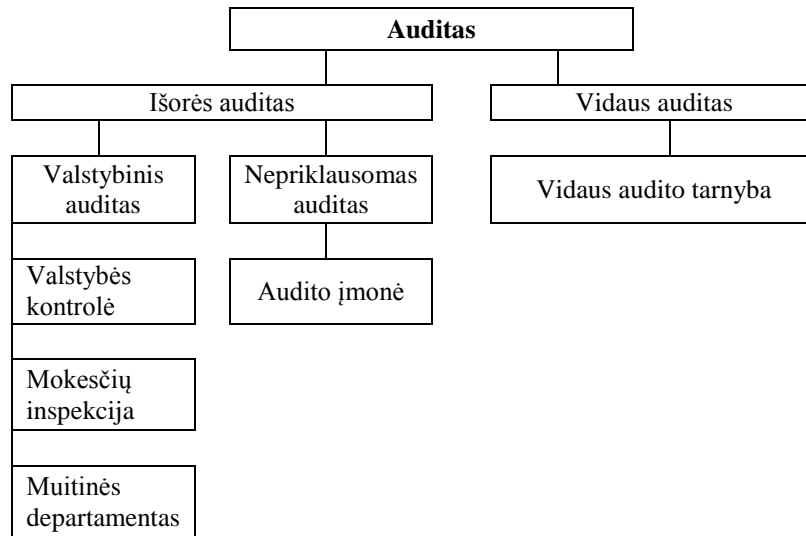
Šaltinis: Mackevičius, 2002, p. 41

2 pav. **Audito klasifikacija pagal Mackevičių**

Nagrinėdami tiek B. Porter, tiek J. Mackevičiaus pateiktą audito klasifikaciją, pastebime, kad kai kurios audito rūšys yra persipynusios, pavyzdžiui, veiklos auditas gali būti išorės ir vidaus, valstybinis auditas gali būti finansinis ir veiklos; vidaus auditas gali būti privalomas arba neprivalomas.

V. Lakis [22, p. 15] taip pat nurodo, kad auditas gali būti klasifikuojamas pagal tokius požymius kaip tikslai, privalomumas, laikas ir kt. Tačiau, autoriaus nuomone, svarbiausi požymiai yra institucinė

priklausomybė ir funkcijos, kadangi kiti požymiai neturi įtakos nei auditui organizuoti, nei taikomiems testams ir procedūroms atlikti, todėl galima teigti, kad jie yra nereikšmingi. V. Lakis teigia, kad iš minėtų dviejų svarbių požymių, *svarbiausias požymis yra institucinė priklausomybė, nes nuo to, kokia institucija atlieka auditą, priklauso jo pobūdis*. Auditą gali atlikti išorės ir vidaus audito institucijos, todėl atitinkamai yra ir klasifikuojamas auditas (žr. 3 pav.).

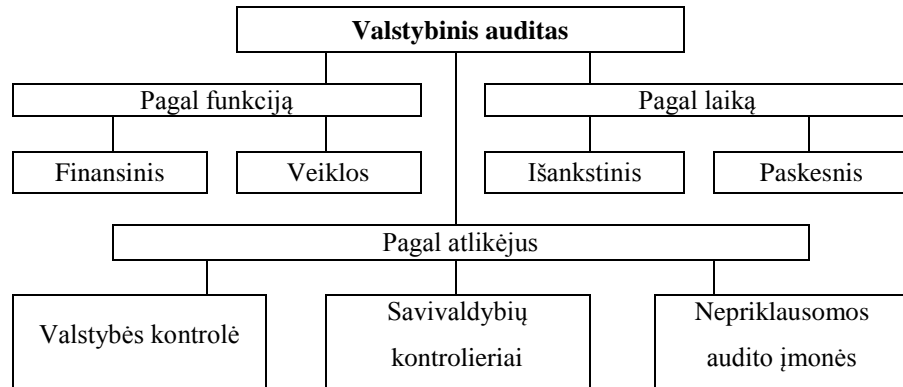


Šaltinis: Lakis, 2007, p. 15

3 pav. **Audito klasifikacija pagal Lakį**

Kaip matome iš 3 pav., V. Lakis, nagrinėdamas audito klasifikaciją, išskiria valstybinį auditą atliekančias institucijas – Valstybės kontrolę, Mokesčių inspekciją, Muitinės departamentą. Norime pastebėti, kad – tai Lietuvos viešojo sektoriaus subjektai, kurie kitose valstybėse gali veikti kitų viešojo sektoriaus institucijų pavidalu. Todėl teigiame, kad V. Lakio pateikta audito klasifikacija nėra universali, lyginant su B. Porter ar J. Mackevičiaus pateikta klasifikacija. Dar norime atkreipti dėmesį kad Muitinė yra atsakinga už muitų teisės aktų įgyvendinimą [27]; Mokesčių inspekcija yra atsakinga už mokesčių įstatymų įgyvendinimą [48]. Tiek muitinė, tiek mokesčių inspekcija įgyvendindamos įstatymais pavestas funkcijas atlieka tikrinimus, o ne auditą. Be to, valstybinį auditą reglamentuojančiuose teisės aktuose – Valstybės kontrolės įstatyme [32], Valstybinio audito reikalavimuose [49] Valstybės kontrolė nurodoma kaip vienintelė institucija atliekanti valstybinį auditą: Valstybės kontrolės įstatyme įtvirtinta nuostata, kad Valstybės kontrolės yra institucija, atliekanti valstybinį auditą, o Valstybinio audito reikalavimuose nurodoma, kad Valstybinio audito reikalavimai reglamentuoja Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamą valstybinį auditą. Taigi galime teigti, kad Mokesčių inspekcija ir Muitinės departamentas neturėtų būti priskiriamos prie išorės valstybinį auditą atliekančių institucijų. Šių institucijų paskirtis yra visai kita. Dėl šios priežasties V. Lakio siūlomas audito klasifikacijos modelis nėra teisingas.

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė [37, p. 50], nagrinėdami valstybinį auditą pateikia valstybinio audito klasifikacijos modelį, valstybinį auditą siūlydami klasifikuoti pagal tris požymius (žr. 4 pav.).

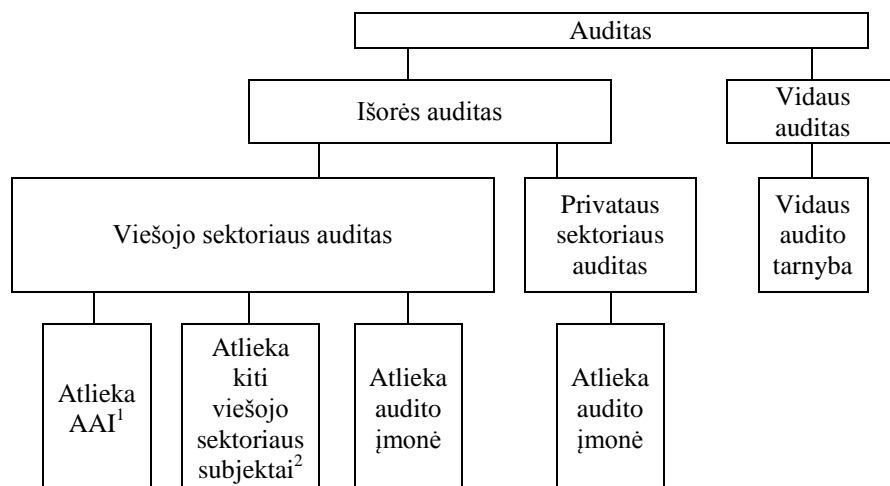


Šaltinis: Mackevičius ir Pranckevičiūtė, 2007, p. 50

4 pav. Valstybinio audito klasifikacija pagal Mackevičių ir Pranckevičiūtę

Kaip matome iš 4 pav., vienas iš J. Mackevičiaus ir L. Pranckevičiūtės siūlomų valstybinio audito klasifikavimo požymių yra atlikėjai. Lyginant su V. Lakiu, šie autoriai nurodo kitus valstybinio audito atlikėjus: Valstybės kontrolę, savivaldybių kontrolierius ir nepriklausomas audito įmones. Atsižvelgdami į J. Mackevičiaus ir L. Pranckevičiūtės išskirtus valstybinio audito atlikėjus teigiame, kad šių autorių, kaip ir V. Lakio, pateikta audito klasifikacija nėra teisinga bei universali. Kaip jau minėjome, valstybinį auditą reglamentuojančiuose teisės aktuose Valstybės kontrolė yra įvardijama kaip vienintelė institucija atliekanti valstybinį auditą.

Apibendrinami įvairių autorių siūlomas audito klasifikacijas, siūlytume auditą klasifikuoti, kaip nurodyta žemiau pateiktame paveiksle (žr. 5 pav.).



¹AAI atlieka valstybinį auditą, kuris tradiciškai skirstomas į finansinį ir veiklos.

²Lietuvoje kiti viešojo sektoriaus subjektai būtų savivaldybių kontrolierius (Savivaldybės kontrolieriaus ir audito tarnyba), kuris atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse [34].

5 pav. Audito klasifikacija

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taigi, valstybinis finansinis auditas yra viena iš audito sistemos dalių. Apibendrinami galime pasakyti, kad auditą klasifikuoti galima labai įvairiai, kadangi teorijoje auditas bendrąja prasme yra pakankamai plačiai išnagrinėtas, todėl nėra vieno universalaus audito klasifikacijos modelio. Mažiau dėmesio yra skiriama atskiroms audito rūšims, jų ypatybių analizei. Viena iš tokių rūšių – AAI atliekamas valstybinis finansinis auditas, kurį toliau nagrinėsime šiame darbe.

1.3. Valstybinis finansinis auditas Lietuvoje ir pasaulyje

1.3.1. Valstybinio finansinio audito atsiradimas ir raida Lietuvoje

V. Lakis [22, p.68] nurodo, kad valstybinio audito kūrimas Lietuvoje vyko dviem etapais. Pirmasis bandymas kurti valstybinį auditą pradėtas 1990 metais, kai buvo priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas. Tačiau patirties ir žinių stoka, institucijų funkcionavimo specifika neleido iš karto pereiti prie tokio valstybinio audito, koks veikė kitose šalyse. Keičiantis aplinkybėms 1995 m. buvo priimtas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, pradėjęs antrą valstybinio audito kūrimo etapą, trukusį iki 2002 m.

Pažymėtina, kad valstybinio finansinio audito kūrimą spartino Lietuvos siekis integruotis į Europos Sąjungą² (toliau – ES). A. Katkus [20, p. 60-61] pastebi, kad Europos Komisijos (toliau – EK) reguliariosiose ataskaitose apie Lietuvos pažangą rengiantis narystei ES buvo nuolat pabrėžiama, kad finansų kontrolės stiprinimas yra didžiulės svarbos dalykas Lietuvai siekiant integruotis į ES. A. Katkus taip pat atkreipia dėmesį, kad šiuo požiūriu yra reikšminga 2000 m. EK reguliarioji ataskaita, kurioje buvo išdėstytas tam tikras kritiškas požiūris į Valstybės kontrolę: ataskaitoje buvo nurodyta, kad Valstybės kontrolės vykdoma išorės kontrolė ne visai atitinka visuotinai priimtinus ir žinomus tarptautinius audito standartus. Be to, ataskaitoje buvo pateikta reikšminga pastaba, kad Valstybės kontrolė turi geriau suvokti stojimo į ES pasekmes.

Taigi, vykstant eurointegracijos procesams Valstybės kontrolei buvo iškeltas svarbus reikalavimas – tapti išorės finansų valstybine audito institucija, atliekančia finansinį ir veiklos auditus pagal tarptautinius audito standartus [33, p. 4]. Todėl Valstybės kontrolės iniciatyva SIGMA ekspertai 2000 – 2001 m. atliko Valstybės kontrolės veiklos ir jos teisinio pagrindo vertinimą. Remiantis SIGMA ekspertų pateiktomis rekomendacijomis 2001 m. buvo sukurtas Valstybės kontrolės strateginis plėtros planas 2001 – 2006 m. [45, p. 57]. Šiame plane kaip vienas svarbiausių strateginių tikslų buvo įvardintas Valstybės kontrolės siekis „tapti aukščiausiaja Lietuvos Respublikos valstybinio audito institucija, įgyvendinančia valstybės turtinių ir piniginių išteklių teisėto naudojimo ir efektyvaus valdymo kontrolės ir priežiūros politiką bei finansinį ir veiklos auditą pagal valstybinio audito

² **Pastaba:** Lietuva pateikė paraišką tapti ES nare 1995 m. gruodžio 8 d, o pilnateise nare tapo 2004 m. gegužės 1 d.

standartus [33, p. 14].“ Atsižvelgiant į Strateginiame plėtros plane nurodytą tikslą, galima teigti, kad šis dokumentas buvo reikšmingas kuriant valstybinio finansinio audito sistemą Lietuvoje.

Taigi, Valstybės kontrolei siekiant tapti aukščiausiaja valstybine institucija ir rengiantis priimti narystės ES įsipareigojimus, buvo būtina sukurti naują, pagrindines institucijos funkcijas reglamentuojančią teisinę bazę. Siekiant šių tikslų buvo parengtas ir 2001 m. gruodžio 13 d. priimtas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas, įsigaliojęs nuo 2002 m. kovo 1 d. Įsigaliojus šiam įstatymui Valstybės kontrolė įteisinta kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, atliekanti finansinį ir veiklos auditus pagal tarptautinėje praktikoje taikomus INTOSAI audito standartus. Įsigaliojus šiam įstatymui buvo užbaigtas valstybinio audito kūrimosi etapas, trukęs 12 metų. D. Daujotaitė [9, p.31] pažymi, kad 2002 m. kovo 1 d. galime laikyti formalia finansinio valstybinio audito pradžia Lietuvoje.

1.3.2. Valstybės kontrolės pagrindiniai veiklos bruožai nuo 1918 m. iki pradedant vykdyti valstybinį finansinį auditą

Valstybės kontrolė buvo įsteigta 1919-01-16. Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę, 1918 m. lapkričio mėn. Valstybės taryboje svarstant konstitucijos projektą bei aptariant valdymo institucijas, buvo priimtas sprendimas, kad viena iš institucijų, kurią reikia kurti yra Valstybės kontrolė. Istorijos profesorius A. Jakubčionis pažymi, kad tuo metu nutarta, kad Valstybės kontrolė bus kuriama Rusijos valstybės kontrolės pavyzdžiu, kuri buvo perėmusi Švedijos valstybės kontrolės modelį, XVIII a. vertintą kaip tobulą [19, p. 66-68].

Valstybės kontrolės funkcijos buvo apibrėžtos Įstatyme Valstybės kontrolei tvarkyti, priimtame Valstybės tarybos 1919 m. vasario 20 d. Vadovaujantis šiuo įstatymu Valstybės kontrolės įstaiga vykdė revizijas ir, kaip nurodo V. Lakis, prižiūrėjo kad būtų teisėtai ir teisingai dirbamas sprendžiamasis ir vykdomasis darbas pajamų, išlaidų, valstybės finansų ir kitokio valstybės turto saugojimo srityje. Kontroliuojami subjektai (visos valstybės ir savivaldybės įstaigos, įstaigos, gavusios pašalpas iš valstybės, ir bendrovės, kurios naudojosi valstybės kreditu ir garantijomis) Valstybės kontrolei turėjo pateikti visą atskaitomybę, knygas ir dokumentus, susijusius su tikrinama veikla. Valstybės kontrolė revizijas skyrė ir vykdė savo nuožiūra [24, p. 66].

Kaip pastebi A. Katkus [20, p. 18 – 21], 1919 m. įkurta Valstybės kontrolė iš esmės buvo kaip ekonominės kontrolės institucija, kuri vykdydama savo funkcijas aiškinosi, analizavo faktus, juos vertino ir galiausiai priimdavo kokį nors sprendimą. Dėl tokios veiklos specifikos Valstybės kontrolė savo pobūdžiu šiek tiek priminė teismą. Todėl A. Katkus pažymi, kad neatsitiktinai profesorius M. Romeris anuomet veikusią Valstybės kontrolę pavadino „specifine administracijos teismo“ rūšimi arba tiesiog „biudžeto teismu“.

Atkreiptinas dėmesys, kad nors įkūrus Valstybės kontrolę įstatymai, reglamentuojantys šios institucijos veiklą ir buvo priimti, tačiau kelis metus dar nebuvo aišku kokią reviziją atlieka Valstybės kontrolė (pavyzdžiui, faktinę, ar kokią kitą). Problema buvo išspręsta 1926 m. priėmus naują Valstybės kontrolės įstatymą, kuriame pirmą kartą buvo įtvirtintos Valstybės kontrolės atliekamos revizijos formos: faktinė revizija ir dokumentų revizija, kuri yra skirstoma į parengiamąją bei galutinę [20, p. 21, 24].

Faktinė revizija buvo suprantama kaip turto ir pinigų faktinis tikrinimas natūra ir pagal dokumentus, taip pat dalyvavimas perkant, parduodant, išnuomojant, remontuojant turtą. Šios revizijos esminis bruožas buvo tas, kad revizija turėjo būti pradėta netikėtai.

Parengiamosios revizijos pagrindinis tikslas – nustatyti ar tikrinamų subjektų veikla atitinka valstybės biudžetą ir įstatymų reikalavimus. Atliekant šią reviziją buvo tikrinami dokumentai dar prieš įvykdant ūkines operacijas [24, p. 69], todėl galima teigti, kad vykdant parengiamąją reviziją buvo atliekama išankstinė kontrolė.

Atliekant galutinę reviziją Valstybės kontrolės darbuotojų teisės buvo gana plačios, kadangi jie galėjo: tikrinti iš apyskaitų ir knygų visų kontroliuojamų įstaigų pajamas ir išlaidas; reikalauti ūkines operacijas pateisinančių dokumentų ir paaiškinimų iš visų įstaigų, kurios privalo duoti Valstybės Kontrolei apyskaitas; tvirtinti bet kuriai sumai apyskaitas tų operacijų, kurios esmės ir formos atžvilgiais yra atliktos teisėtai; nurašyti į valstybės nuostolius sumas, kurios bus atitinkamų įstaigų ar organų teisėtai pripažintos nebeišreikalaunamomis ir kt. [20, p. 26].

Valstybės kontrolės, kaip savarankiškos institucijos, veikla prievarta buvo nutraukta 1940 m., Lietuvą okupavus Sovietų Sąjungai.

Lietuvai atkūrus Nepriklausomybę, 1990 m. balandžio 5 d. sušauktame Aukščiausios tarybos posėdyje buvo priimtas įstatymas, kuriuo įkurtas Valstybės kontrolės departamentas, o 1995 m. gegužės 31 d. buvo priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas [45, p. 56], Valstybės kontrolės departamentą apibrėžęs kaip Lietuvos Respublikos valstybės Lietuvos Respublikos Aukščiausiajai Tarybai atskaitingą kontrolės organą, tikrinantį valstybės finansinių ir materialinių išteklių naudojimo teisėtumą, tikslingumą ir efektyvumą, taip pat valstybės turto apsaugą [28].

V. Lakis [22, p. 66 – 67] pabrėžia, kad Valstybės kontrolės departamento įstatyme suformuluotos Valstybės kontrolės funkcijos, įgyvendinamos atliekant tikrinimus ir revizijas, buvo panašesnės į kontrolės institucijų, veikusių administracinės komandinės sistemos sąlygomis, funkcijas ir teises, negu į modernios valstybės audito institucijos veiklą, nes Valstybės kontrolės departamentas vykdė tam tikras administracines funkcijas, nebūdingas valstybiniam auditui. Pavyzdžiui, valstybės kontrolierius, jo pavaduotojai ir vyriausieji kontrolieriai turėjo teisę: sustabdyti neteisėtus pareigūnų potvarkius ir veiksmus, galinčius padaryti žalą; skirti pareigūnams iki trijų mėnesių vidutinio

mėnesinio atlyginimo dydžio pinigines nuoskaitas; reikalauti, kad būtų atleisti vadovaujančias pareigas užimantys darbuotojai, pažeidę įstatymus arba padarę esminę žalą valstybės ar piliečių interesams.

Valstybės kontrolės funkcijos ir teisės buvo patikslintos 1995 m. priėmus naują Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantį įstatymą – Valstybės kontrolės įstatymą [29], kuriuo Valstybės kontrolė buvo įteisinta kaip Seimui atskaitinga aukščiausioji ekonominės finansinės kontrolės valstybės institucija. Galime teigti, kad priėmus šį įstatymą Valstybės kontrolei buvo suteikta dar daugiau funkcijų, nebūdingų valstybės audito institucijai. Pavyzdžiui, be tikrinimų ir revizijų, Valstybės kontrolės darbuotojams buvo pavesta atlikti kvotą, tiriant jos kompetencijai priskirtus nusikaltimus. Kvotos tikslas buvo tirti akivaizdžius nusikaltimus supaprastinto proceso tvarka. Kiti pavyzdžiai, rodantys, kad Valstybės kontrolė vykdė funkcijas, nebūdingas valstybinio audito institucijai, būtų: Valstybės kontrolieriui, jo pavaduotojams ir kontrolės skyrių viršininkams suteikta teisė duoti nurodymus bankams iki vieno mėnesio laikotarpiui nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš tikrinamų valstybės ir savivaldybių institucijų bei ūkio subjektų sąskaitų, jeigu tikrinimo metu nustatyta esminė žala valstybei; Valstybės kontrolieriui, jo pavaduotojams ir kontrolės skyrių viršininkams suteikta teisė įstatymo nustatyta tvarka skirti administracines nuobaudas ir kt.

V. Lakis [24, p. 66 – 67] atkreipia dėmesį, kad nors 1995 m. priimtas įstatymas ir nustatė Valstybės kontrolei naujų funkcijų, nebūdingų valstybinio audito institucijai, tačiau šis įstatymas kartu ir artino Valstybės kontrolę prie nusistovėjusio kitose šalyse valstybinio audito. Kadangi, pavyzdžiui, įstatymas numatė, kad kai kuriuos ginčus Valstybės kontrolė gali spręsti kreipdamasi į teismą – šiuo atveju nacionalinėje teisėje įtvirtintos Limos deklaracijos – dokumento, kuriame išdėstyti pagrindiniai principai, kuriais remiasi šalys atlikdamos valstybinį auditą (plačiau žr. 1.4.1 skyrių) – nuostatos, kad tais atvejais, kai AAI padarytų išvadų negalima pateikti kaip privalomą vykdyti sprendimą, AAI turi būti suteikta teisė kreiptis į kompetentingas institucijas reikalaujant pašalinti pažeidimus ir patraukti atsakomybėn kaltus asmenis.

Vėliau 1995 m. priimtas Valstybės kontrolės įstatymas buvo keistas ne vieną kartą, kurį keičiant, kaip nurodo E. Kūrys [21, p. 22], valstybės kontrolės funkcijų samprata evoliucionavo nuo kvotą atliekančios institucijos iki normalios, vakarietiškos audito institucijos.

Svarbiausi pakeitimai, kaip jau buvo minėta ankstesniame skyriuje, buvo padaryti 2001 m., kadangi, parengus ir priėmus naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymą, įteisinusį Valstybės kontrolę kaip Lietuvos aukščiausią valstybinio audito instituciją – iki tol Valstybės kontrolė buvo Lietuvos Respublikos Seimui atskaitinga aukščiausioji ekonominės finansinės kontrolės valstybės institucija. Kitas svarbus aspektas - šiuo įstatymu nacionalinėje teisėje įtvirtinti tarptautinėje praktikoje taikomi INTOSAI priimti tarptautiniai standartai.

Apibendrinti pagrindiniai Valstybės kontrolės veiklos bruožai nuo 1919 m. iki šių dienų pateikiami 1 lentelėje.

1 lentelė. Valstybės kontrolės veiklos nuo 1919 iki šių dienų palyginimas

Požymiai	1919 – 1940 m.	1990 – 1995 m.	1995 – 2002 m.	Nuo 2002 m.
Institucijos paskirtis	Daboti, kad teisėtai ir teisingai dirbamas sprendžiamasis ir vykdomasis darbas pajamų, išlaidų ir valstybės finansų ir kitokio valstybės turto saugojimo, srityje ¹	Tikrinanti valstybės finansinių ir materialinių išteklių naudojimo teisėtumą, tikslingumą ir efektyvumą, taip pat valstybės turto apsaugą ²	Prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas ³	Prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas ⁴
Institucijos organizacinė struktūra	Ekonominės kontrolės institucija, savo veiklos pobūdžiu šiek tik primenanti teismą	Kontrolės institucija	Aukščiausioji ekonominės finansinės kontrolės valstybės institucija	Aukščiausioji valstybinio audito institucija
Veiklos formos	Revizijos (faktinė ir dokumentų revizija, kuri yra skirstoma į parengiamąją bei galutinę)	Tikrinimai, revizijos	Tikrinimai, revizijos, kvota	Valstybinis auditas (finansinis ir veiklos auditas)

¹Institucijos paskirtis, nurodyta 1926 m. Įstatymo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei tvarkyti 1p. [18].

²Institucijos paskirtis, nurodyta 1990 m. Valstybės kontrolės departamento įstatymo 1 str. [28].

³Institucijos paskirtis, nurodyta 1995 m. Valstybės kontrolės įstatymo 2 str. [29].

⁴Institucijos paskirtis, nurodyta 2001 m. Valstybės kontrolės pakeitimo įstatymo 3, 4 str. [30].

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taigi, kaip matome iš lentelėje Nr. 1 pateiktos apibendrintos informacijos, per laikotarpį nuo 1919 m. iki šių dienų, Valstybės kontrolės veikla buvo perorientuota nuo revizijos, vėliau revizijos ir kvotos funkcijų vykdymo, iki valstybinio finansinio ir veiklos auditų. Gal būt jei ne Sovietų Sąjungos okupacija, trukusi nuo 1940 iki 1990 m., valstybinis auditas Lietuvoje būtų atsiradęs daug anksčiau. Pagrindinis veiksnys lėmęs veiklos pokyčius buvo naujos aplinkybės, prasidėję eurointegracijos procesai, o ne principinių nuostatų pasikeitimas.

1.3.3. Valstybinis finansinis auditas pasaulyje

Vakarų šalys, lyginant su Lietuva, valstybinio audito srityje (tiek finansinio, tiek veiklos) yra sukaupusios daugiau patirties. Pavyzdžiui, Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV) valstybinis auditas jau buvo vykdomas XX a. pirmoje pusėje, nors valstybės įstaigų audito standartai (*angl. Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions*), kitaip vadinami „Geltonąja knyga“, JAV buvo parengti ir išleisti tik 1972 m. [13].

Didžiojoje Britanijoje 1960 m., mokslininkams ir Parlamento nariams iškėlus idėją, kad reikia modernizuoti valstybinį auditą, buvo pradėta valstybinio audito, kurio šaknys šioje šalyje siekia net XIV a., reforma. Vienas iš pagrindinių reformos tikslų – auditorių nepriklausomumas nuo valdžios.

Reforma užbaigta 1983 m. priėmus Nacionalinį audito įstatymą (*angl. The National Audit Act*). Šiuo įstatymu buvo įteisinti pagrindiniai aukščiausios valstybinio audito institucijos - Nacionalinio audito biuro (*angl. National Audit Office*) – veiklos principai, kurie yra nepakitę iki šių dienų [16].

Vokietijoje valstybinis auditas skaičiuoja 300 metų istoriją, kadangi pirmoji valstybinio audito institucija įkurta 1714 m., karaliaus Fredericho Viljamo I laikais. O šiuolaikiniai valstybinio finansinio audito metodai buvo išdėstyti 1969 m. priimtame Federalinio biudžeto kodekse (*angl. Federal Budget Code*). Be to, šiuo dokumentu išplėstos aukščiausios Vokietijos valstybinio audito institucijos – Audito rūmų (*Bundesrechnungshof*) – funkcijos [44, p. 103-106].

Prancūzijoje valstybinio audito ištakos siekia XIV a. pradžią, o aukščiausios valstybinio audito institucijos – Sąskaitų rūmų (*The Cour des Comptes*) dabartinė struktūra sukurta 1807 m. Napoleono I – ojo laikais – tai viena seniausių ir prestižiškiausių Prancūzijos administracijos institucijų. Šioje šalyje vientisas Sąskaitų rūmų veiklos reglamentas buvo sukurtas 1996 m. sujungus visus teisės aktus ir taisykles, susijusius su Sąskaitų rūmų veikla [44, p. 91].

Daug anksčiau nei Lietuva valstybinį auditą (tiek finansinį, tiek veiklos) pradėjo vykdyti ir Skandinavijos šalys. Pavyzdžiui, Švedijoje, dabartinė audito sistema pradėta kurti 1974 m. pardėjus vykdyti konstitucinę reformą [40]. Pažymėtina, kad valstybinis auditas Švedijoje tam tikra forma egzistavo jau XVI a. [44, p. 255], o, kaip buvo minėta 1.3.2 skyriuje, jau XVIII a. Švedijos valstybės kontrolės modelis buvo vertinamas kaip tobulas. Suomijoje valstybinio audito tikroji pradžia siejama su 1824 m. įkurta valstybinio audito institucija (*angl. – State Audit Office*), o dabartinė Suomijos valstybinio audito institucijos forma buvo sukurta 1948 m. Valstybinio audito institucijos uždaviniai ir audito organizavimas išsamiai buvo apibrėžti 1993 m., priėmus naują valstybinio audito įstatymą [44, p. 79].

Taigi, ne tik Vakarų, bet ir Skandinavijos šalys, yra sukaupusios didesnę valstybinio finansinio audito patirtį. Šį faktą pažymi ir D. Daujotaitė [8, p. 71]. Todėl, galima teigti, kad Lietuvoje Valstybės kontrolės atliekamas valstybinis finansinis auditas, tiek praktinės veiklos, tiek jos reglamentavimo tiek specialiosios literatūros požiūriu yra dar tik kuriamas, nepaisant to, kad valstybinį auditą atliekanti institucija – Valstybės kontrolė – buvo įkurta pakankamai seniai – 1919 m.

1.4. Valstybinio finansinio audito teisinio reglamentavimo aplinka

Valstybinio finansinio audito reglamentavimo aplinką nagrinėsime valstybinio audito kontekste, nes valstybinis finansinis auditas yra viena iš valstybinio audito sudedamųjų dalių todėl galime teigti, kad finansinis auditas detaliau ir reglamentuojamas tik metodiniu lygiu.

1.4.1. Tarptautinis reglamentavimas

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė [37, p. 47] įvardija tris pagrindinius tarptautinius dokumentus, kuriais grindžiamas valstybinis auditas. Tai INTOSAI³ bei vienos iš INTOSAI regioninės organizacijos – EUROSAI⁴) paskelbti dokumentai:

1. INTOSAI 1977 m. paskelbta Limos deklaracija „Dėl viešųjų finansų kontrolės pagrindinių direktyvų“ (toliau – Limos deklaracija);
2. INTOSAI 1992 m. XIV kongrese (Vašingtonas, JAV) paskelbti INTOSAI audito standartai;
3. EUROSAI 1999 m. paskelbta deklaracija “Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo“ (toliau – EUROSAI AAI nepriklausomumo deklaracija).

Išanalizavę oficialiame INTOSAI tinklapyje www.intosai.org, bei oficialiame Valstybės kontrolės tinklapyje www.vkontrolė.lt skalbiamus tarptautinius valstybinį auditą reglamentuojančius dokumentus J. Mackevičiaus ir L. Pranckevičiūtės sudarytą sąrašą papildytume 1998 m. XIV INCOSAI susitikime patvirtintu ir išleistu INTOSAI Profesinės etikos kodeksu bei 2007 m. XIX INTOSAI kongrese priimta “Meksiko nepriklausomumo deklaracija” (toliau – Meksiko nepriklausomumo deklaracija).

Trumpai apžvelgsime visus pagrindinius tarptautinius dokumentus, reglamentuojančius valstybinį auditą.

D. Daujotaitė [9, p. 29] nurodo, kad vienas iš pamatinių viešojo sektoriaus audito dokumentų bei svarbiausias INTOSAI dokumentas, suteikiantis INTOSAI veiklai filosofinį ir koncepcinį pagrindą – tai Limos deklaracija. Limos deklaracija [35] yra nedidelės apimties dokumentas, kuriame išdėstyti valstybinio audito principai, nurodytas audito tikslas, AAI veiklos formos ir metodai, audito įgaliojimai, reikalavimai auditoriams, nepriklausomumas, ryšiai su parlamentu, vyriausybe ir valstybinėmis institucijomis, tarptautinis pasikeitimas patirtimi ir ataskaitų teikimas. Taigi, šioje deklaracijoje išdėstyti pagrindiniai principai, kuriais remiasi šalys atlikdamos valstybinį auditą. O kaip vieną pagrindinių principų, nurodytą deklaracijoje, galime įvardinti audito institucijų ir auditorių nepriklausomumą nuo audituojamų subjektų ir įtakos iš šalies. Šis principas vėliau buvo plėtojamas EUROSAI AAI nepriklausomumo deklaracijoje bei Meksiko nepriklausomumo deklaracijoje.

EUROSAI AAI nepriklausomumo deklaracijoje [3], EUROSAI priimtoje 1999 m., buvo nurodyti trys pagrindiniai principai, kuriais grindžiamas nepriklausomumas: AAI privalo turėti

³ **Pastaba:** INTOSAI organizacija įkurta 1953 metais Kubos prezidento Emilio Fernandez Camus iniciatyva, siekiant skatinti ir plėtoti tarptautinį bendradarbiavimą, bei keistis patirtimi valstybinio audito srityje.

⁴ **Pastaba:** EUROSAI organizacija yra viena iš INTOSAI regioninių grupių, įkurta 1990 metais siekiant skatinti tarp aukščiausiųjų audito institucijų profesinį bendradarbiavimą, informacijos ir dokumentų mainus, viešojo sektoriaus audito tyrimus.

reikalingus išteklius; nepriklausomumas neatsiejamas nuo atskaitingumo, kuris priklauso nuo šalies institucinės sąrangos; ryšiai su žiniasklaida taip pat yra svarbus nepriklausomumo rodiklis.

Meksiko nepriklausomumo deklaracijoje [38], priimtoje 2007 m. buvo konstatuojama, kad AAI bendrai pripažįsta aštuonis pagrindinius principus, sąlygotus Limos deklaracijos ir VIII INTOSAI kongreso (Seulas, Korėja) sprendimų, kaip esminius deramo valstybinio sektoriaus reikalavimus:

1 principas: tinkamos ir veiksmingos konstitucinės/ statutinės/ teisinės bazės buvimas ir šios bazės nuostatų taikymas *de facto*;

2 principas: AAI vadovų ir narių (kolegialiose institucijose) nepriklausomumas, aprėpiantis kadencijos saugumą ir teisinį imunitetą normaliai atliekant savo pareigas;

3 principas: pakankamai platūs įgaliojimai ir visiška veiksmų laisvė vykdant AAI funkcijas;

4 principas: neribojamas informacijos gavimas;

5 principas: teisė ir pareiga teikti ataskaitas apie savo veiklą;

6 principas: laisvė pasirinkti audito ataskaitų teikimo, skelbimo ir sklaidos laiką ir turinį;

7 principas: veiksmingas AAI rekomendacijų įgyvendinimo kontrolės mechanizmas;

8 principas: finansinė ir valdymo/ administravimo autonomija ir pakankami žmonių, materialūs ir piniginiai ištekliai.

Taigi, galime teigti kad, Meksiko nepriklausomumo deklaracijoje, lyginant su EUROSAI priimta AAI nepriklausomumo deklaracija, AAI nepriklausomumo principas buvo dar labiau išplėtotas, pateikiant platesnę nepriklausomumo sampratą.

Kaip jau minėjome, kitas reikšmingas tarptautinis dokumentas, reglamentuojantis valstybinį auditą – 1992 m. INTOSAI priimti audito standartai [17]. Šiuos standartus sudaro keturios dalys. *Primoje dalyje* analizuojami pagrindiniai audito principai, apimantys tokius dalykus kaip INTOSAI audito standartų taikymas, AAI savarankiškumas, atskaitomybė viešajame sektoriuje, apskaitos standartų taikymas, tinkama vidaus kontrolė, AAI veiklos apribojimai, nuolatinis AAI tobulėjimas. *Antroje dalyje* pateikiami bendrieji audito standartai, akcentuojantys nepriklausomumą, interesų konflikto tarp auditorių ir tikrinamojo subjekto vengimą, AAI ir auditorių kompetenciją, profesinį apdairumą, kuris reiškia, kad auditorius ir AAI privalo apdairiai ir rūpestingai laikytis INTOSAI audito standartų, t. y. su profesiniu apdairumu nustatyti, rinkti ir vertinti audito įrodymus bei juos teikti, o taip pat rengti išvadas ir rekomendacijas. *Trečioje dalyje* pateikiami audito darbo standartai, reglamentuojantys audito procesą, t. y. planavimą, vidaus kontrolės tyrimą ir vertinimą, teisėtumo (atitikties) audito atlikimą, audito įrodymus, finansinių ataskaitų analizę, auditorių darbo priežiūrą ir peržiūrą. *Ketvirtoje dalyje* pateikiami audito ataskaitų standartai.

INTOSAI audito standartuose nurodyta, kad šie standartai turi būti taikomi atsižvelgiant į kiekvienos valstybės AAI konstitucines, teises ir kitas sąlygas.

INTOSAI Profesinės etikos kodeksas [42], parengtas pagal Limos deklaraciją dėl rekomendacijų audito principų klausimais, laikytinas būtinu INTOSAI Audito standartų priedu. Šis kodeksas yra išsamus vertybių ir principų rinkinys, kuriuo turėtų vadovautis auditoriai atlikdami kasdienį darbą. Kodekse nurodoma, kad kiekviena AAI turėtų parengti savo profesinės etikos kodeksą.

Taigi, pagrindiniai, tarptautiniai dokumentai, reglamentuojantys valstybinį auditą, buvo priimti INTOSAI organizacijos, veikiančios daugiau nei 50 metų ir vienijančios įvairių valstybių AAI. Todėl, galime teigti, kad ši organizacija yra sukaupusi didžiulę patirtį AAI organizavimo bei veiklos srityje ir jos priimtuose tarptautiniuose dokumentuose atsispindi geriausia AAI praktika, rekomendacijos AAI teisinio statuso, organizavimo ir veiklos klausimais. Kiekviena valstybė, atsižvelgdama į savo AAI įgaliojimus, nacionalinę teisinę bei socialinę sistemą ir siekdama eiti valstybinio audito pažangos keliu, savo nacionalinius teisės aktus (tiek valstybės, tiek institucijos lygiu) turėtų parengti vadovaudamasi šių tarptautinių dokumentų, reglamentuojančių valstybinį auditą, nuostatomis.

1.4.2. Nacionalinis reglamentavimas

Kaip jau minėjome ankstesniame skyriuje, tarptautiniuose dokumentuose, reglamentuojančiuose valstybinį auditą, yra pateikiamos pagrindinės rekomendacijos AAI teisinio statuso, organizavimo ir veiklos klausimais, kurios atsižvelgiant į valstybės konstitucines, socialines ir kitas sąlygas yra perkeliamos į nacionalinę teisę.

A. Katkus [20, p. 48], nagrinėdamas Lietuvos AAI – Valstybės kontrolės – teisinės padėties ypatumus, nurodo, kad svarbu yra ne tik tai, kad Valstybės kontrolės veikla atitiktų tarptautinius INTOSAI standartus, bet ir tai, kad pačios institucijos statuso teisinis reglamentavimas atitiktų visuotinai pripažintas ir Vakarų Europoje bei pasaulyje aprobuotas INTOSAI rekomendacijas. Todėl, kaip pastebi A. Katkus, rengiant nacionalinius teisės aktus ypač reikšmingas dokumentas yra Limos deklaracija, kurioje yra įtvirtinti šalių AAI teisinio statuso konstituciniai pagrindai: Limos deklaracijoje [35] nurodyta, kad Konstitucija nustato AAI veiklos juridinį pagrindą; AAI ir Parlamento ryšius; pagrindinius AAI audito įgaliojimus; AAI yra Konstitucijos įpareigota kasmet teikti ataskaitą apie savo veiklą tiesiogiai Parlamentui ar kitai kompetentingai institucijai. Limos deklaracijoje taip pat nurodyta, kad AAI teisinio statuso konstituciniai pagrindai įgyvendinami ir detalizuojami įstatymais.

Taigi, 1990 m. atkurtos Valstybės kontrolės juridinis pagrindas buvo įtvirtintas 1992 m. spalio 25 d. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje [26] (toliau – Konstitucija). Tiesiogiai valstybės kontrolei buvo skirtas XII Konstitucijos skirsnis, kurį sudaro 2 straipsniai. Konstitucijos 134 straipsnyje buvo įvardinta Valstybės kontrolės paskirtis: prižiūrėti ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Taip pat šiame straipsnyje įtvirtintas Valstybės kontrolės

atskaitomybės Seimui principas: valstybės kontrolierius teikia Seimui išvadą apie metinę biudžeto įvykdymo apyskaitą.

E. Kūrys [21, p. 20] pažymi, kad “palyginti su paskutine iki okupacinio laikotarpio Konstitucija (1938), kurioje Valstybės kontrolei tiesiogiai buvo skirti net aštuoni straipsniai (144 – 151), dabartinė Konstitucija šiuo atžvilgiu labai lakoniška. Ypač pabrėžtina, kad Konstitucijos XII skirsnyje yra įtvirtinta tik Valstybės kontrolės paskirtis, bet ne konkretūs konstituciniai įgaliojimai – juos nustatyti palikta įstatymų leidėjui“.

A. Katkus [20, p. 48], teigia, kad jei lygintume Konstitucijos nuostatas su Limos deklaracijos rekomendacinėmis nuostatomis dėl AAI konstitucinio statuso, panašumas būtų tik tas, kad Valstybės kontrolė pripažįstama konstitucine institucija, kuri privalo už savo veiklą reguliariai atsiskaityti Seimui. A. Katkaus nuomone, daugiau nuostatų, atitinkančių deklaracijos rekomendacijas nėra.

Kaip priešastis, sąlygojusias, tai kad, Konstitucijoje beveik neįgyvendintos Limos deklaracijos autorių rekomendacijos dėl AAI konstitucinio statuso galime įvardinti tai, kad rengiant Konstituciją Lietuva dar nebuvo nei INTOSAI, nei EUROSAI nare⁵, todėl galima manyti, kad Konstitucijos kūrėjams nebuvo žinoma Limos deklaracija, jos turinys, nei kiti INTOSAI, ar jos regioninių organizacijų, dokumentai. Todėl Konstitucijoje beveik nėra nuostatų, atitinkančių Limos deklaracijos rekomendacijas dėl AAI teisinio statuso konstitucinių pagrindų. Be to, tiek A. Katkus, tiek A. Kūrys nurodo, kad Konstitucija Valstybės kontrolės veiklos reglamentavimo požiūriu buvo labai lakoniška. Tačiau manome, kad ši trūkumą kompensuoja Valstybės kontrolės įstatymas [29], kuriame smulkiau reglamentuota Valstybės kontrolės veikla ir pareigūnų kompetencija. Šis įstatymas, kaip minima 1.3.2. skyriuje, buvo keistas ne vieną kartą.

Analizuodami įstatymus, reglamentuojančius Valstybės kontrolės veiklą, pastebime, kad 1995 m. priimtas Valstybės kontrolės įstatymas nepriklausomoje Lietuvoje buvo ketvirtasis valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantis įstatymas. Pirmasis buvo priimtas 1919-02-20 – Įstatymas valstybės kontrolei tvarkyti [18]. Norime atkreipti dėmesį, kad 1919 m. priimtas įstatymas – pirmasis įstatymas, reglamentavęs šios institucijos teisinę padėtį. Šio įstatymo reikšmę parodo ir tai, kad iš esmės visas įstatymas buvo įdėtas į 1919 m. Lietuvos laikinąją Konstituciją. Antrasis Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantis įstatymas buvo priimtas – 1926 (Valstybės kontrolės įstatymas) [46], trečiasis – 1990 (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės departamento įstatymas) [28].

Taip buvo sukurta nacionalinė teisinė bazė, reglamentuojanti pagrindines institucijos funkcijas. Ši bazė ne vieną kartą buvo tobulinta dėl vykusių eurointegracijos procesų ir Valstybės kontrolės siekio tapti aukščiausiaja valstybinio audito institucija.

⁵ **Pastaba:** Lietuva INTOSAI nare tapo 1992 m. spalio 18 d., o EUROSAI nare – 1993 m. birželio 13 d.

1.4.3. Metodinis reglamentavimas

Valstybinis finansinis auditas yra atliekamas vadovaujantis AAI parengta metodika, kuri dažniausiai vadinama valstybinio audito vadovais (*angl. audit guide*).

Lietuvoje siekiant sukurti patikimą ir stabilią audito sistemą, 2002 m. įsigaliojusiam naujam Valstybės kontrolės įstatymui įgyvendinti, vadovaujantis Valstybės kontrolės įstatymu, INTOSAI audito standartais bei Nacionaliniais audito standartais, buvo parengti ir valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtinti Valstybinio audito reikalavimai [49], reglamentuojantys valstybinio audito bendrąsias nuostatas, valstybės kontrolės pareigūnų atliekamą valstybinį auditą bei santykius su audituojamu subjektu. Šis dokumentas, pasak J. Mackevičiaus ir L. Pranckevičiūtės [37, p. 48], yra vienas reikšmingiausių Lietuvos Respublikos valstybinio audito sistemos reglamentų.

Valstybinio audito reikalavimus paaiškina valstybės kontrolieriaus įsakymais patvirtinti Finansinio audito [12], ir Veiklos audito vadovai [51], padedantys šiuos reikalavimus taikyti praktikoje bei geriau suprasti finansinio ir veiklos audito procesus. Šios metodinės priemonės apima visus, atitinkamai finansinio ir veiklos, audito etapus bei audito kokybės kontrolės bei užtikrinimo procedūras.

Valstybės kontrolės tarnautojai privalo vadovautis Valstybės kontrolės pareigūnų Tarnybinės etikos kodeksu [47].

Be aukščiau minėtų dokumentų valstybinį auditą reglamentuoja ir kiti dokumentai, kuriuos tvirtina valstybės kontrolierius.

Taigi, apibendrinami galime pasakyti, kad valstybinis finansinis auditas yra reglamentuojamas tarptautiniu, nacionaliniu ir metodiniu lygiu. Tarptautiniuose dokumentuose yra pateikiamos rekomendacinės gairės pagrindiniais AAI veiklos ir organizaciniais klausimais, perteikiama sukaupta AAI valstybinio audito praktika. Nacionaliniuose norminiuose aktuose apibrėžiami pagrindiniai AAI įgaliojimai, veiklos sritys. Praktiniai valstybinio finansinio audito klausimai aiškinami ir detalizuojami metodiniuose, AAI vadovo priimtuose dokumentuose.

1.5. Pagrindiniai valstybinio finansinio audito proceso bruožai

Pasaulinė praktika rodo, kad valstybinį finansinį auditą dažniausiai atlieka AAI, todėl valstybinis finansinis auditas yra atliekamas vadovaujantis AAI parengta metodika.

Išnagrinėsime kokie pagrindiniai valstybinio finansinio audito proceso bruožai yra išskiriami valstybinio audito metodikoje, kokie audito proceso etapai yra nurodomi literatūroje.

Atlikdamas auditą auditorius turi atlikti daug įvairių darbų: surinkti informaciją apie audituojamą subjektą, tikrinti dokumentus, apskaitos registrus, surinkti informaciją apie ūkinės operacijas ir pan. Todėl įvairūs autoriai įvairiai klasifikuoja audito etapus, nurodo skirtingus dalykus, į ką auditorius turi atkreipti dėmesį atlikdamas auditą. Dar kitaip audito etapai yra klasifikuojami audito standartuose.

Audito etapai

Valstybinis finansinis auditas atliekamas vadovaujantis INTOSAI audito standartais [17], todėl galime teigti, kad tradiciškai AAI atlikdamas valstybinis finansinį auditą išskiria šiuos pagrindinius INTOSAI audito standartuose numatytus etapus:

1. *planavimas* – šiame etape auditorius privalo parengti tokį audito planą, kad būtų užtikrinta, jog per tam tikrą laiką bus atliktas aukštos kokybės auditas;
2. *priežiūra ir peržiūra* – auditorių darbas visuose audito etapuose turi būti prižiūrimas, o parengti dokumentai turi būti peržiūrima aukščiausias pareigas einančio auditorių grupės darbuotojo;
3. *vidaus kontrolės tyrimas ir įvertinimas* – nustatydamas atliktino audito apimtis ir sritis auditorius turėtų gerai iširti ir įvertinti vidaus kontrolės patikimumą;
4. *galiojančių įstatymų ir teisės aktų laikymasis* – patikrinimas ar audituojamas subjektas laikosi įstatymuose bei norminiuose aktuose numatytų reikalavimų. Šiuo atveju auditorius turėtų parengti audito seką bei procedūras, kad būtų galima rasti klaidas, pažeidimus ir neteisėtus veiksmus, galinčius turėti reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms arba teisėtumo rezultatams;
5. *audito įrodymai* – turi būti surinkti kompetentingi, tinkami ir pagrįsti įrodymai, kuriais grindžiamos auditoriaus išvados ir sprendimai.
6. *finansinių ataskaitų analizė* – auditoriai siekdami nuspręsti ar audituojamas subjektas rengdamas finansines ataskaitas bei informuodamas apie finansinę būklę laikėsi apskaitos standartu turi išanalizuoti finansines ataskaitas.

Audito teorijoje yra pateikiam kitokia audito etapų klasifikacija. Pavyzdžiui, I. Gray ir S. Manson [14, p. 35] nurodo, kad audito procesas apima:

1. audito rizikos nustatymą;
2. reikšmingumo nustatymą;
3. audito įrodymų rinkimą;
4. audito nuomonės pareikšimą.

Tokius pačius audito etapus kaip I. Gray ir S. Manson nurodo ir B. Porter et al. [41, p. 63].

J. Mackevičius [36, p. 167] siūlo taikyti platesnę audito etapų klasifikaciją:

1. pasirengimas auditui – strategija;
2. susipažinimas su audituojamo subjekto veikla;

3. audito planų ir programų sudarymas;
4. audito medžiagos rinkimas;
5. tikrinimas;
6. auditoriaus ataskaitos ir išvados parengimas;
7. atlikto audito kontrolė.

Planavimas

Iš visų audito etapų, tiek literatūroje, tiek audito standartuose, kaip vienas svarbiausių etapų yra išskiriamas audito planavimas, kadangi tinkamas planavimas garantuoja galimybę gerai parengti audito planą ir kokybiškai bei laiku atlikti auditą. Tik nuo planavimo rezultatų priklauso audito kokybė. Tai savo darbuose pažymi V. Lakis [22, p. 219], D. Daujotaitė [7, p. 85], K. Gupta [15, p. 965], B. Porter et al. [41, p. 279] ir kt. autoriai, nurodydami, kad tinkamas planavimas padeda:

1. užtikrinti, kad svarbiausioms audito sritims bus skirta pakankamai dėmesio;
2. užtikrinti, kad bus tinkamai nustatytos potencialios problemos;
3. užtikrinti, kad darbas bus baigtas laiku;
4. tinkamai paskirstyti darbus padėjėjams;
5. koordinuoti darbą kitų auditorių ir ekspertų.

Nagrinėdami literatūrą, audito standartus pastebime, kad literatūroje ir audito standartuose nėra pateikta pavyzdinių audito planų, standartinių planavimo etape atliekamų audito procedūrų. Literatūroje bei audito standartuose yra nurodoma į ką auditorius turi atkreipti dėmesį planuodamas auditą, pateikiami siūlymai, kokius dalykus auditorius turėtų išnagrinėti planavimo etape.

INTOSAI audito standartuose [49] nurodoma, kad planavimas atliekamas šiais etapais:

1. surenkama informacija apie audituojamą subjektą ir jo organizacinę struktūrą, tam kad būtų galim įvertinti riziką ir reikšmingumą;
2. apibrėžiamas audito tikslas ir apimtis;
3. atliekama preliminari analizė, kad būtų galima pasirinkti metodą, kuriuo bus naudojamosi atliekant auditą, ir nustatyti būsimų užklausų mastą bei esmę;
4. atkreipiamas dėmesys į esmines problemas, numatomas dar rengiant audito planą;
5. parengiamas audito biudžetas ir kalendorinis planas;
6. numatomas reikalingas darbuotojų skaičius ir audito komanda;
7. audituojamas subjektas supažindinamas su audito apimtimis, tikslais ir vertinimo kriterijais.

Taip pat INTOSAI audito standartų trečio skyriaus 3.1 dalyje nurodoma, kad planavimo etape siekdamas parengti tinkamą audito planą auditorius privalo:

1. nustatyti esminius tikrinamo subjekto veiklos aspektus;
2. gerai suprasti atsiskaitomumo ryšius;

3. rengiant audito nuomones, išvadas bei ataskaitas, atsižvelgti į jų formą, turinį ir vartotojo poreikius;
4. detaliai nurodyti audito tikslus bei testus, reikalingus audito tikslam pasiekti;
5. patikrinti valdymo sistemą bei jo kontrolę ir atlikti preliminarų vertinimą siekiant nustatyti valdymo sistemos silpnąsias bei stipriąsias vietas;
6. nustatyti tikrinamų dalykų reikšmingumą;
7. įvertinti audituojamo subjekto vidaus audito būklę ir darbo programą;
8. nustatyti pasitikėjimo kitais auditoriais lygmenį, pavyzdžiui, vidaus auditoriais;
9. pasirinkti patį rezultatyviausią ir efektyviausią audito metodą;
10. patikrinti ar buvo imtasi reikalingų priemonių įgyvendinti ankstesnio audito pateiktas rekomendacijas;
11. pasirūpinti tinkama audito planavimo ir pasirinktos srities tyrimo dokumentacija.

Siekiant tinkamai atlikti planavimą, pavyzdžiui, K. Gupta [15, p. 965] teigia, kad planavimą tikslinga atlikti šiais etapais:

1. išanalizuoti audituojamo subjekto veiklą;
2. išanalizuoti audituojamo subjekto apskaitos sistemą, apskaitos politiką ir vidaus kontrolės procedūras;
3. įvertinama vidaus kontrolę;
4. išskirti svarbiausias audito sritis ir sudaryti audito programas, nurodant audito procedūras ir laiką, per kurį reikia atlikti audito programose suplanuotas audito procedūras;
5. koordinuoti auditorių grupės narių atliekamą darbą.

Kiti autoriai, pavyzdžiui, M. P. Cangemi, T. Singletom [6, p. 225] nurodo, kad planavimas apima rizikos analizę, vidinės kontrolės tyrimą ir reikšmingumo nustatymą.

D. Daujotaitė [7, p. 88 – 90] išskiria kitokius planavimo etapus:

1. audituojamo subjekto veiklos supratimas;
2. apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos įvertinimas;
3. reikšmingumo nustatymas;
4. rizikos įvertinimas;
5. koordinavimas, vadovavimas, kontrolė ir priežiūra;
6. audito procedūrų numatymas.

Vidaus kontrolės sistemos vertinimas

Kitas svarbus planavimo etape atliekamas darbas, kaip pastebi D. Daujotaitė [7, p. 89], kad atlikdamas planavimą auditorius ypatingą dėmesį turi skirti apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos vertinimui, nes tik išsamiai susipažinęs su audituojamo subjekto apskaitos ir vidaus kontrolės sistemomis auditorius galės tinkamai įvertinti apskaitos ir finansinės atskaitomybės problemas,

nustatyti rizikos veiksnius. Todėl auditorius ypatingą dėmesį turi skirti vidaus kontrolės procedūrų buvimo pagal kiekvieną apskaitos sritį įvertinimui ir dokumentavimui. Taip pat auditorius privalo įsitikinti, ar bus galima atlikti vidaus kontrolės testavimą.

Valstybinio audito reikalavimuose [49] ir Finansinio audito vadove [12] nurodoma, kad vertindamas vidaus kontrolę auditorius surenka informaciją, pagrindžiančią šiuos finansinės atskaitomybės tvirtinimus:

1. *baigtumą* – reiškia, kad bus užregistruotos visos atitinkamo laikotarpio ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, balansiniai likučiai;
2. *tikrumą* – reiškia, kad atskaitomybės formose užregistruotos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai tikrai bus įvykę, o balanse bus nurodyti tik audituojamam subjektui priklausantys aktyvai ir pasyvai;
3. *įvertinimą* – reiškia, kad audituojamo subjekto aktyvas ir pasyvas bus užregistruoti tinkama verte;
4. *teisėtumą* – reiškia, kad ūkinės operacijos bus atliktos pagal įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimus;
5. *atskleidimą* – reiškia, kad ūkiniai įvykiai ir ūkinės operacijos bus įregistruoti apskaitos registruose ir pateikti finansinėse ataskaitose pagal apskaitos principus ir taisykles.

Reikšmingumo nustatymas

Kitas svarbus finansinio audito aspektas – planavimo etape nustatomas reikšmingumo lygis. Kaip nurodo D. Daujotaitė [7, p. 118], J. Mackevičius [36, p. 247] reikšmingumas yra viena iš svarbiausių audito koncepcijų, kadangi reikšmingumas tiesiogiai siejasi su finansinio audito tikslu: atlikęs auditą auditorius turi pareikšti nuomonę ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo audituojamo subjekto finansinę būklę, o tai priklauso nuo to, ar atliekant audito procedūras nustatytos klaidos buvo vertinamos kaip reikšmingos, ar ne. Todėl tam kad būtų galima nustatyti informacijos iškraipymų ir nustatytų klaidų vertę, planuojant auditą reikia nustatyti priimtina reikšmingumo lygį.

Reikšmingumas nėra vien tik matematinis apibrėžimas – jis turi tiek kiekybinį, tiek kokybinį aspektą [1, p. 131]. Reikšmingumas – tai finansinės atskaitomybės ir/ ar veiklos rezultatyvumui svarbių dalykų kiekybinė ir/ ar kokybinė išraiška. Informacija yra reikšminga, jei jos žinojimas gali paveikti audituojamo subjekto ataskaitų vartotojų nuomonę [49].

J. Mackevičius [36, p. 249] nurodo, kad audito teorijoje ir praktikoje yra išskiriami du reikšmingumo tipai:

1. *finansinių duomenų reikšmingumas juos atskleidžiant atskaitomybėje* – finansinėms ataskaitoms nereikšmingais duomenimis laikomi tie duomenys, kuriuos praleidus, ar į juos neatsižvelgus, nėra pakeičiamas ar iškreipiamas finansinių ataskaitų vaizdas, praleisti

duomenys, ar duomenys, į kuriuos neatsižvelgta, neturi įtakos informacijos vartotojams vertinant audituojamo subjekto praeities, dabarties ir ateities įvykius;

2. *audito metu rastų klaidų reikšmingumas* – auditorius turi apsvarstyti klaidas ar klaidų sumą, kurios bus laikomos reikšmingomis finansinių atskaitų duomenų tikrumui ir teisingumui.

Audito teorijoje dviem aspektais vertinamas ir duomenų reikšmingumas [55]:

1. visos finansinės atskaitomybės lygmeniu;
2. atsižvelgdamas į atskirų sąskaitų likučius, balanso straipsnius, atskleidimo lygį.

Atkreiptinas dėmesys, kad audito teorijoje (nacionaliniuose [54], tarptautiniuose audito standartuose [55]) nenustatomas nei absoliutus, nei santykinis kiekybinio reikšmingumo lygis, kuris turėtų būti taikomas visais atvejais, todėl audito praktikoje yra sukurta nemažai metodų, siūlančių kaip turi būti nustatomas kiekybinio reikšmingumo lygis tam tikroje situacijoje. Pavyzdžiui, K. Gupta [15, p. 53] nurodo, kad kiekybinis reikšmingumas yra tam tikra audito riba, arba kitaip sakant „ribinis taškas“, į kurį atsižvelgdamas auditorius planuoja auditą. Kiekybinį reikšmingumą lemia dalyko vertė, kadangi tik klaidos viršijusios reikšmingumo ribą („ribinį tašką“) laikomos reikšmingomis. Autorius pažymi, kad auditorius, atsižvelgdamas į kontekstą, pats turi nuspręsti kurie dalykai yra reikšmingi, o kurie ne.

1 pavyzdys

Įstaigoje A atsiskaitymų su kreditoriais srityje nustatyta 10,00 tūkst. Lt klaida, o visas kreditinis įsiskolinimas yra 70,00 tūkst. Lt – tai įstaigoje A nustatyta 10,00 tūkst. Lt klaidą kreditinio įsiskolinimo srityje auditorius gali laikyti reikšminga; įstaigoje B taip pat nustatyta 10,00 tūkst. Lt klaida kreditinio įsiskolinimo srityje, o visas kreditinis įsiskolinimas yra 500,00 tūkst. Lt – šiuo atveju nustatyta klaidą galėtume laikyti nereikšminga.

Šaltinis: pateikta autoriaus

K. Gupta [15, p. 53] taip pat teigia, kad daugeliu atveju kalbant apie reikšmingumą tikslinga naudoti procentinį palyginimą.

Vertindamas kiekybinį reikšmingumą auditorius tai pat turi atsižvelgti į palyginti mažų iškraipymų, kurie visi kartu gali turėti reikšmingos įtakos finansinei atskaitomybei, tikimybę. Pavyzdžiui, klaida, padaryta mėnesio pabaigoje, gali tapti potencialiai reikšmingo iškraipymo požymiu, jeigu kartosis kiekvieną mėnesį [55].

Kokybinis reikšmingumas yra ne mažiau svarbus už kiekybinį. Kokybinį reikšmingumą lemia ne dalyko vertė, o dalyko kilmė, pobūdis ir turinys. Siekdamas nustatyto kokybinį reikšmingumą auditorius turi žinoti klausimus, kurie domina audituojamo subjekto finansinių ataskaitų vartotojus, visuomenę ir pan. Kaip vieną pagrindinį kokybinio ir kiekybinio reikšmingumo skirtumų galime išskirti tai, kad kokybinio reikšmingumo atveju auditorių domina tam tikri įstaigos veiklos aspektai ir tam tikros sąskaitos, o ne finansinės ataskaitos kaip visuma. Šiuo atveju nustatyta klaida gali būti

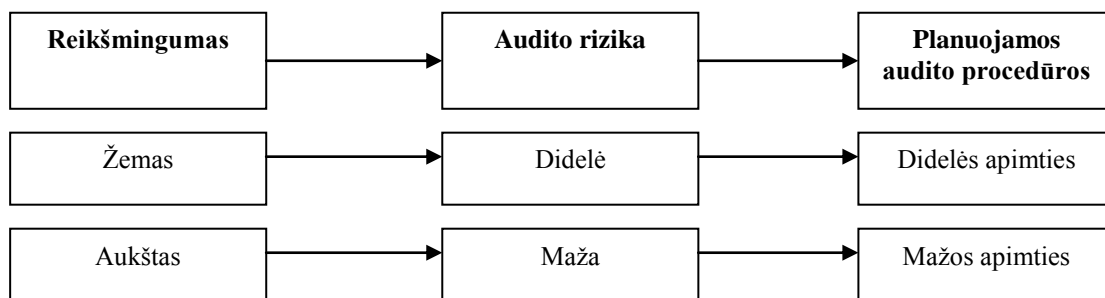
neriekšminga pagal savo vertę ar pobūdį, bet reikšminga dėl aplinkybių ar konteksto, kuriems esant klaida atsirado. [12].

Auditorius, atlikdamas valstybinį finansinį auditą, vertindamas reikšmingumą, tiek kiekybinį, tiek kokybinį, turi remtis ne tik savo profesiniu sprendimu, bet privalo atsižvelgti ir į įstatymus ar teisės aktus, kurie gali daryti įtakos jo vertinimui. Viešajame sektoriuje reikšmingumas remiasi atskiro straipsnio „kontekstu ir pobūdžiu“ ir apima tiek jautrumą, tiek vertę. Jautrumas apima daugybę sričių, kaip pavyzdžiui, valdžios institucijų, teisinių reikalavimų tenkinimas ar viešojo intereso paisymas.[55].

Audito rizikos įvertinimas ir audito patikimumas

Kitas svarbus audito aspektas yra rizika. Kartu reikšmingumas ir rizika – du pagrindiniai veiksniai skatinantys audito veiklą ir sąlygojantys audito pobūdį ir mastą. Reikšmingas skirtumas tarp jų, kad rizika yra susijusi su klaidų tikimybe, o reikšmingumas su klaidų toleravimo lygiu [12].

B. Porter et al. [41, p. 359] nurodo, kad tarp reikšmingumo ir audito rizikos yra atvirkštinis ryšys, o atsižvelgiant į šį ryšį priklauso audito procedūrų pobūdis ir apimtis (žr. 6 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal B. Porter et al., 2008, p. 359.

6 pav. Reikšmingumo, audito rizikos ir planuojamų audito procedūrų ryšys

Taigi, kaip matome iš 6 pav., kuo mažesnis reikšmingumo lygis, tuo didesnė audito rizika, todėl reikia atlikti didelės apimties audito procedūras, ir atvirkščiai.

B. Porter et al. [41, p. 82], M. P. Cangemi bei T. Singleton [6, p. 230], K. Gupta [15, p. 203], I. Gray bei S. Manson [14, p. 41], D. Daujotaitė [7, p. 108], J. Mackevičius [36, 262] nurodo, kad auditas priskiriamas prie veiklos sričių kurioms būdinga neišvengiama rizika. Ši rizika yra susijusi su finansinės atskaitomybės reikšmingo iškraipymo rizika ir rizika, kad atlikdamas auditą auditorius reikšmingų iškraipymų nepastebės ir pateiks neteisingą nuomonę. Visi šie autoriai pateikia įvairias rizikos klasifikacijas, tačiau daugiausia dėmesio skiria šioms audito rizikos rūšims: įgimtai, kontrolės ir neaptikimo rizikai. Minėtoje literatūroje pateikiami tokie pagrindinių rizikos rūšių apibrėžimai: *įgimta rizika* – reikšmingų informacijos iškraipymų rizika, atsirandanti dėl ūkinės operacijos, ūkinio įvykio ar kitų vidaus ir išorės veiksnių prigimties ir pobūdžio; *kontrolės rizika* – rizika, kad informacijos iškraipymai, galintys atsirasti sąskaitų likučiuose ar ūkinių operacijų grupėse ir būti reikšmingi patys savaime arba kartu su informacijos iškraipymais kitų sąskaitų likučiuose ar ūkinių

operacijų grupėse, nebus laiku apstebėti ar pataisyti apskaitos sistemos ar vidaus kontrolės; *neaptikimo rizika*⁶ – rizika, kad auditorių atliekamos procedūros neaptiks sąskaitų likučiuose ar ūkinių operacijų grupėse esamų informacijos iškraipymų, kurie gali būti reikšmingi savaime arba kartu su iškraipymais kitų sąskaitų likučiuose ar ūkinių operacijų grupėse.

Visos šios rizikos sudaro bendrą audito riziką, kuri, kaip nurodo B. Porter [41, p. 355], D. Daujotaitė [7, p. 125], J. Mackevičius [36, p. 267] gali būt išreikšta formule, B. Porter vadinama audito rizikos modeliu:

$$\text{BAR} = \text{IR} \times \text{KR} \times \text{NR}; \quad (1)$$

Čia: BAR – bendroji audito rizika, IR – įgimta rizika, KR – kontrolės rizika, NR – neaptikimo rizika.

Toliau B. Porter [41, p. 355], D. Daujotaitė [7, p. 125], J. Mackevičius [36, p. 267] nurodo, kad auditorius turi nustatyti priimtina bendrosios rizikos lygį. Autoriai nurodo, kad paprastai bendrosios rizikos lygis svyruoja apie 5 proc. – tai reiškia, kad auditorius turi būti 95 proc. tikras, jog jo išvada dėl finansinės atskaitomybės yra teisinga. Tokiu būdu auditui nustatomas 95 proc. bendras patikimumo lygis.

Šie autoriai taip pat nurodo, kad parinkdamas testus ir jų apimtis auditorius gali keisti tik neaptikimo riziką. Todėl norėdamas pasiekti priimtina bendrą audito rizikos lygį, auditorius turi įvertinti kokia audito rizika jam yra priimtina. Neaptikimo rizika apskaičiuojama naudojant šią formulę:

$$\text{NR} = \text{BAR} / \text{IR} \times \text{KR} \quad (2)$$

B. Porter [41, p. 353], D. Daujotaitė [7, p. 126] nurodo, kad auditorius, paprastai planuodamas ne didesnę kaip 5 proc. audito riziką, remdamasis profesine patirtimi, surinkta informacija apie audituojamą subjektą įvertina įgimtą ir kontrolės riziką. Tada apskaičiuojama neaptikimo rizika ir nustatomas audito procedūrų tikslumas, parodantį ar daug, ar mažai reikės atlikti audito procedūrų.

2 pavyzdys

Auditorius planuoja ne didesnę kaip 5% audito riziką. Įgimtą ir kontrolės riziką jis įvertino 75%, taigi neaptikimo rizika neturi viršyti 6,7% (5% / 75%). Šiuo atveju audito procedūrų tikslumas būtų didelis – 93,3% (100% – 6,7%). Vadinasi, auditorius turės atlikti daug audito procedūrų.

3 pavyzdys

Auditorius planuoja ne didesnę kaip 5% audito riziką. Įgimtą ir kontrolės riziką jis įvertino 40%, taigi neaptikimo rizika neturi viršyti 12,5% (5% / 40%). Šiuo atveju audito procedūrų tikslumas turi būti 87,5% (100% – 12,5%). Vadinasi, auditorius turės atlikti daug audito procedūrų, bet mažiau negu 2 pavyzdžio atveju.

Šaltinis: pateikta pagal D. Daujotaitę, 2006, p. 126

⁶ **Pastaba:** kai kurie autoriai neaptikimo riziką vadina aptikimo rizika, pvz. V. Lakis [22, p. 272]. Tačiau tai yra tik naudojamų sąvokų, o ne reikšmės skirtumas, nes tiek aptikimo, tiek neaptikimo rizika apibrėžiama taip pat [36, p. 276].

Galima teigti, kad audito patikimumui nustatyti taikant audito rizikos modelį audito procedūrų tikslumas nustatomas subjektyviai, kadangi audito procedūrų tikslumą lemia auditoriaus apsisprendimas kaip jis vertina įgimta ir kontrolės riziką.

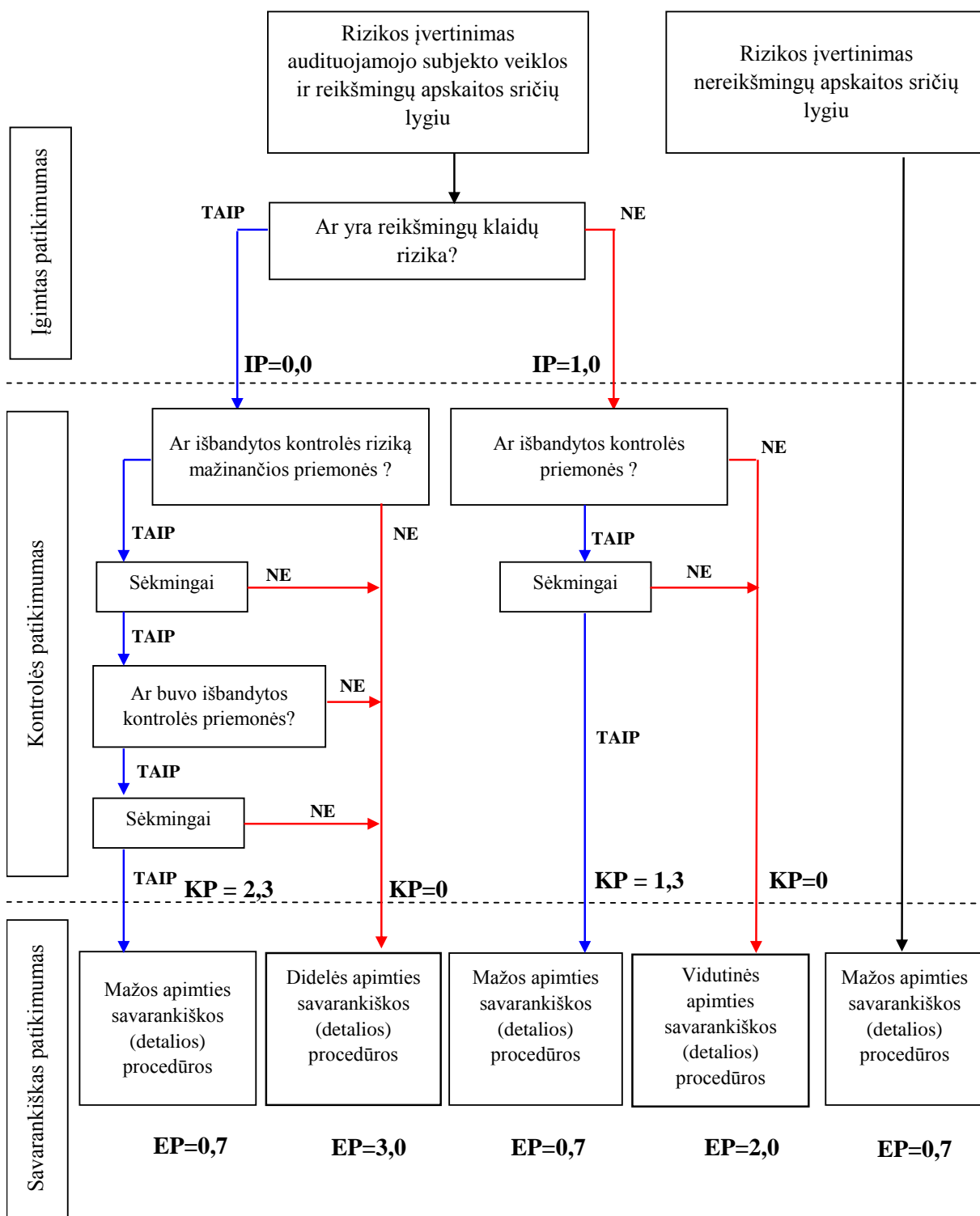
R. Rudokienė [43, p. 28] nurodo, kad finansinio audito praktikoje vertinat audito patikimumą ir nustatant audito procedūrų apimtį reikšmingoms ir nereikšmingoms sritims apimti dažnai naudojamas audito patikimumo modelis, pagrįstas statistinių matematinių metodų teorija ir grindžiamas vadinamaisiais *Poisson* faktoriais, kiekybiškai išreiškiančiais įgimtą patikimumą, kontrolės patikimumą ir savarankišką patikimumą:

$$P = IP + KP + SP; \quad (3) [12]$$

Čia: P – bendras audito patikimumas, IP – įgimtas patikimumas, KP – kontrolės patikimumas, SP – savarankiškas patikimumas

Ši audito patikimumo modelį sukūrė Didžiosios Britanijos Nacionalinė audito įstaiga, nustatydamą fiksuotus patikimumo faktoriaus dydžius kiekvienai sudedamajai audito patikimumo daliai [12].

Audito patikimumo modelio taikymas pateikiamas 7 pav.



Šaltinis: Finansinio audito vadovas, 2005

7 pav. Audito patikimumo modelis

Pagal šį modelį pripažįstami patikimumo lygiai pateikiami 2 lentelėje.

2 lentelė. Audito patikimumo lygiai taikant patikimumo modelį

„P“ faktorius	Patikimumo lygis, procentais
0,0	0
0,7	50
1,0	63
1,3	74
2,0	86
2,3	90
3,0	95

Šaltinis: Finansinio audito vadovas, 2005

Taigi, kaip matyti iš 7 pav. ir 2 lentelės, taikant audito patikimumo modelį ir norint užtikrinti reikšmingų sričių bendrą 95 proc. patikimumo lygį, jo sudedamųjų dalių suma, („P“ faktorius) turi būti lygi 3,0, kitaip tariant bendras audito patikimumas kiekybiškai išreiškiamas skaičiumi trys. Nereikšmingų sričių patikimumo faktorius, kaip matyti iš 7 pav., visais atvejais lygus 0,7. Savarankiško patikimumo faktoriaus reikšmė lemia savarankiškų audito procedūrų apimtį.

Audito metodikoje nurodoma [12], kad taikant Audito patikimumo modelį savarankiškoms audito procedūroms atlikti reikalingas pavyzdžių skaičius apskaičiuojamas taikant statistinę formulę:

$$\text{Pvz. sk.} = (\text{TV} \times \text{SPFR}) / \text{PT}; \quad (4)$$

Čia: Pvz. sk. – pavyzdžių skaičius, TV – tiriamoji visuma, SPFR – savarankiško patikimumo faktoriaus reikšmė, PT – planavimo tikslumas.

$$\text{PT} = (\text{RS} - \text{TK}) \times \text{atitinkamas procentas (80 - 90 proc.)}; \quad (5)$$

Čia: PT – planavimo tikslumas, RS – reikšmingumo suma⁷, TK – tikėtina klaida.

$$\text{RS} = \text{duomenų visuma} \times \text{pasirinktas reikšmingumo proc.} \quad (6)$$

$$\text{TK} = \text{RS} \times \text{atitinkamas procentas (10 - 20 proc.)} \quad (7)$$

Audito metodikoje [12] ir teorijoje [41, p. 354] nurodoma, kad *planavimo tikslumas* žymi leistiną auditoriaus klaidos tikslumą, kuriuo pasitikima ir manoma, jog visumoje reikšmingos klaidos nėra. Planavimo tikslumo procentą (ribos nuo 80 iki 90 proc.) auditorius pasirenka pats. Rekomenduojama

⁷ **Pastaba:** reikšmingumo suma apskaičiuota nuo visos duomenų visumos (pvz., duomenų visuma gali būti balanso suma).

didesnį planavimo tikslumo procentą pasirinkti tuo atveju, kai auditoriaus patirtis rodo, kad klaidos kasmet nelabai skiriasi, o jei tiriamojoje visumoje vyko pakitimų, klaidas bus sunkiau numatyti, todėl rekomenduojama taikyti mažesnę procentą. *Tikėtina klaida* parastai sudaro 10 – 20 proc. apskaičiuotos reikšmingumo sumos. Tikėtinos klaidos procentą, taip pat lemia auditoriaus apsisprendimas, kuris priklauso nuo ankstesnio audito metu nustatytų klaidų dydžio, audituojamo subjekto struktūrinių pasikeitimų, audituojamų buhalterinių sąskaitų ypatybių ir kt. Pasirinkus planavimo tikslumo ir tikėtino klaidos procentą, tiriamajai visumai apskaičiuojamas pavyzdžių skaičius. Pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimo formulė turi būti taikoma atskirai kiekvienai tiriamai visumai ar jo daliai. Remdamiesi teorija bei 4 – 7 formulėmis, pateiksime pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimo pavyzdį:

4 pavyzdys

Audito sritis – kreditinis įsiskolinimas. Iš apskaitos registru turime informaciją, kad audituojamo subjekto kreditinis įsiskolinimas metų pabaigai 2.300,00 tūkst. Lt. Balanso suma metų pabaigai yra 55.000,00 tūkst. Lt. Tai tiriamoji visuma (TV) – 2.300,00 tūkst. L, duomenų visuma – 55.000,00 tūkst. Lt. Naudodami audito patikimumo modeli gavome savarankiško patikimumo faktorių (SPFR) lygų 3.

Atsižvelgdami į planavimo etape nustatytus rizikos veiksnius, bei į tai, jog žinome, kad visuomenei audituojamas subjektas yra įdomus, apsisprendžiame taikyti 0,5 proc. reikšmingumą. Vadinas reikšmingumo suma (RS) yra 275,00 tūkst. Lt ($55.000,00 \times 0,5\%$) – šioje srityje nustatytos klaidos bus reikšmingos, jei jos viršys 275,00 tūkst. Lt.

Subjektas seniai buvo audituotas, klaidų pobūdžio nežinome, todėl taikysime 80 proc. planavimo tikslumą. Dėl šių priežasčių taip pat apsisprendžiama, kad tikėtina klaida gali sudaryti 10 proc. reikšmingumo sumos – tikėtinos klaidos (TK) suma 27,5 tūkst. Lt ($275,00 \times 10\%$).

Turimi duomenys:

$$TV = 2.300,00$$

$$SPFR = 3$$

$$RS = 275,00$$

$$\text{Planavimo tikslumo procentas} = 80$$

$$TK = 27,5$$

$$PT = (275,00 - 27,5) \times 80\% = 198,00$$

$$\text{Pvz. sk.} = (2.300,00 \times 3) / 198,00 = 35$$

Apskaičiavome, kad turėsime atsirinkti ir patikrinti 35 pavyzdžius, kad galėtume pasisakyti, jog kreditinis įsiskolinimas metų pabaigai yra tikrai teisingas.

Šaltinis: pateikta autoriaus

Audito metodikoje [12] yra nurodoma, kad jei auditorius apsisprendžia nustatyti, ar kontrolės procedūros veiksmingos ir ar jos veikė nuosekliai per visą audituojamą laikotarpį, kontrolės testavimui atlikti turi būti atsirinktas pakankamas pavyzdžių skaičius. Labiausiai priimtas atrankos dydis, reikalingas siekiant gauti kontrolės patikimumo faktorių lygu 1,3 arba 2,3 pateikiamas 3 lentelėje.

3 lentelė. Atrankos dydis kontrolės patikimumo faktoriui įvertinti

Planuojamas kontrolės patikimumas, kurį gali suteikti kontrolės testai („P“ faktoriaus reikšmė)	Atrankos dydis (pavyzdžių skaičius)	Didžiausias leistinas klaidų kontrolės testuose skaičius
1,3	Ne mažiau kaip 15	1
2,3	Ne mažiau kaip 30	1

Šaltinis: Finansinio audito vadovas, 2005

Taigi, yra išskiriami du pagrindiniai būdai audito patikimumui užtikrinti – tai rizikos modelis ir audito patikimumo modelis. Tiek vienas, tiek kitas būdas turi subjektyvumo. Kadangi audito patikimumo modelis pagrįstas statistinių matematinių metodų teorija, teigiame, kad jis yra tikslesnis.

Audito plano ir audito programų parengimas

Audito teorijoje nurodoma, kad planavimo etapas užbaigiamas parengus audito planą, kuriame yra pateikiama pagrindinė informacija apie tolimesnę audito eigą, bei audito programas. K. Gupta [15, p. 965] ir kt. autoriai nurodo, kad atliekant auditą, audito planas turi būti peržiūrimas ir tikslinamas. Tai pažymima ir INTOSAI audito standartuose [17] bei Valstybinio audito reikalavimuose [49]. Finansinio audito vadove [12] nurodoma, kad:

1. *audito planas* – tai numatomų priemonių visuma, padedanti auditą atlikti nuosekliai, objektyviai ir visapusiškai;
2. *audito programa* – tai nurodymų rinkinys auditoriams ir audito procedūrų aprašymas.

Audito programose suplanuotos savarankiškos audito procedūros turi leisti surinkti tinkamus, patikimus ir pakankamus įrodymus, leidžiančius pagrįsti visus finansinės atskaitomybės tvirtinimus: baigtumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą ir atskleidimą [12].

Audito teorijoje nėra vieningos nuomonės kokius dalykus turėtų apimti audito planas ir audito programos.

Audito atranka

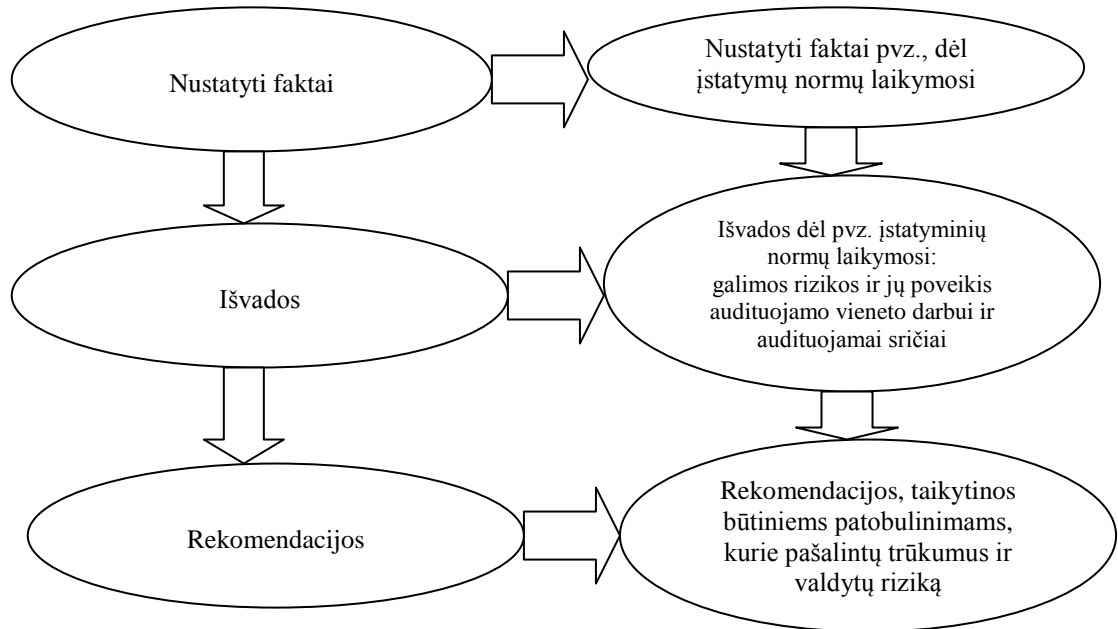
Tolimesniuose audito etapuose atlikdamas auditą auditorius taiko atranką. Tarptautiniuose [57] ir nacionaliniuose [53] audito standartuose nurodoma, kad audito atranka – tai toks audito procedūrų taikymas mažiau nei 100 % ūkinių operacijų ir sąskaitos likučių, kai bet kurie atskiri duomenys gali būti parinkti. Atranka suteikia galimybę auditoriui įvertinti kai kuriuos atrinktų objektų požymius ir gauti audito įrodymus, kurie leidžia ar padeda padaryti išvadas apie visumą, iš kurios sudaryta imtis. Audito atrankai gali būti naudojamas statistinis ar nestatistinis būdas. O'Reilly et al. [39, p. 250] nurodo, kad taikant tiek nestatistinę, tiek statistinę atranką galima surinkti pakankamai įrodymų. Teorijoje yra nurodoma daugybė, tiek statistinių, tiek nestatistinių, atrankos būdų.

Taikant nestatistinę atranką rekomenduojama pavyzdžių skaičių didinti 10-20 proc. Procento dydį lemia auditoriaus apsisprendimas [12].

Audito ataskaitos ir išvados rengimas

K. Gupta [15, p. 465], B. Porter et al. [41, p. 522], V. Lakis [22, p. 240] ir kt. autoriai nurodo, kad auditas baigiamas parengus audito ataskaita ir išvadą. Audito rezultatai aprašomi valstybinio audito ataskaitoje.

Audito ataskaitos turinio logika pateikiama 8 pav.



Šaltinis: Ernst & Young, 2008

8 pav. Ataskaitos turinio logika

Nuomonė yra pareškiama audito išvadoje. Vadovaujantis tarptautiniais [58, 50] ir nacionaliniais [52] audito standartais audito išvada gali būti nemodifikuota – besąlyginė ir modifikuota – sąlyginė, neigiama, atsisakymas pareikšti nuomonę. Standartuose nurodoma, kad:

besąlyginė nuomonė pareiškiama, kai auditoriai neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie keistų auditorių nuomonę;

sąlyginė nuomonė pareiškiama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir/ar be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės;

neigiama nuomonė pareiškiama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir esmines klaidas, kurios daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms;

auditoriai atsisako pareikšti nuomonę, kai audito metu negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat ir tuo atveju, kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų.

Tokios nemodifikuotos ir modifikuotos audito išvadų rūšys yra nurodomos ir audito literatūroje.

Apibendrinami valstybinio finansinio audito aspektus, galime teigti, kad siekiant užtikrinti kuo didesnę audito patikimumą auditas turi būti atliekamas nuosekliai, kiekvienas auditoriaus apsisprendimas turi būti pagrindžiamas.

2. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO ĮTAKOS BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ KOKYBEI TYRIMAS

2.1. Tyrimo metodologija

Analizuodami Valstybės kontrolės valstybinio finansinio (teisėtumo)⁸ audito ataskaitas ir išvadas, pastebime, kad daugelyje ataskaitų akcentuojamos apskaitos klaidos, Buhalterinės apskaitos įstatymo, kitų teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą bei finansinių ir kitų ataskaitų sudarymą, pažeidimai. Atkreiptinas dėmesys, kad apskaitos klaidų, o dar ir ne mažai, nustatoma ne tik tuose subjektuose, kurie paskutinį kartą buvo audituoti prieš kelerius metus, bet ir tuose subjektuose, kurie audituojami kelintus metus iš eilės. Todėl kyla klausimas, ar kelintus metus iš eilės atliekamas valstybinis finansinis auditas teikia laukiamą įtaką, ar gali padėti užtikrinti biudžetinių įstaigų apskaitos kokybę? Kaip turi būti atliekamas valstybinis finansinis auditas, kad jo kuriama pridėtinė vertė būtų kuo didesnė?

Taigi, siekiant įvertinti valstybinis finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei ir siekiant pateikti siūlymus, padedančius stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką ir kuriamą pridėtinę vertę buvo apsispręsta atlikti valstybinio finansinio audito rezultatų, sąlygojusių auditoriaus nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo lyginamąją analizę. Tyrimui atlikti pasirinkome duomenų analizės ir lyginamosios analizės metodą, todėl, kad iš eilės atliktų valstybinių finansinių auditų rezultatų analizė ir lyginimas geriausiai padės atskleisti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei.

Valstybės kontrolės atlikto valstybinio audito rezultatai aprašomi valstybinio audito ataskaitoje, o atlikus valstybinį finansinį auditą nuomonė dėl audituojamo subjekto finansinių ir kitų ataskaitų duomenų bei valstybės lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams pareiškiami valstybinio audito išvadoje. Taigi, valstybinio audito išvadoje pareiškiamos dvi nuomonės: viena nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo, kita – dėl valstybės lėšų bei turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams. Atitinkamai valstybinio audito ataskaitą sudaro dvi dalys – vienoje dalyje aprašomos klaidos, turėjusios įtakos finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumui ir teisingumui, o kitoje – klaidos, turėjusios įtakos valstybės lėšų bei turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumui ir naudojimui įstatymų nustatytiems tikslams. Kadangi, tyrimo tikslas yra įvertinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei, *tyrimo objektu pasirenkame* valstybinio finansinio audito rezultatus, turėjusius įtakos audituoto subjekto finansinėms ir kitoms ataskaitoms, bei sąlygojusius auditoriaus nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo.

⁸ **Pastaba:** valstybinis finansinis (teisėtumo) auditas toliau vadinamas valstybiniu finansiniu auditu.

Įvertinę tai, kad tyrimo objektui įtakos gali turėti tokie veiksniai, kaip laikotarpis tarp valstybinių finansinių auditų, teisės aktų pasikeitimai, audituojamo subjekto reorganizacija, vyriausiojo buhalterio ar vadovo pasikeitimas ir kt., apsisprendėme lyginamajai analizei tyrimo objektus pasirinkti išanalizavę Valstybės kontrolės 2007 – 2009 metais baigtų atliktų valstybinių finansinio auditų mastą.

Valstybės kontrolės įstatymo [30] 14 str. 1 dalyje numatyta, kad „Valstybės kontrolė, siekdama efektyviai atlikti savo funkcijas, nustato valstybinio audito mastą“. Tame pačiame str. nurodyta, kad valstybinio audito mastas kasmet nustatomas valstybinio audito programose, kurias, įvertinęs Seimo Audito komiteto pateiktas rekomendacijas, tvirtina valstybės kontrolierius. Įgyvendinant minėtas įstatymo nuostatas Valstybės kontrolės 2006 – 2010 metų Valstybinio audito strategijoje [50] numatyta, kad „konkreti valstybinio audito apimtis (konkretūs audituojamieji subjektai ir objektai) bus numatyta kasmet bendroje metinėje valstybinio audito programoje, atsižvelgiant į Valstybinio audito strategijoje išdėstytas kryptis, periodiškumą ir atrankos kriterijus, kasmet atliekamą strateginį tyrimą, jo metu nustatytus rizikos veiksnius.“ Taigi, atitinkamų metų Valstybinio audito programoje, tvirtinamoje valstybės kontrolieriaus įsakymu, yra nurodomi audituojami subjektai⁹ ir objektai bei nurodomi jų atrankos kriterijai.

Išanalizavus 2007 – 2009 metų Valstybinio audito programas nustatyta, kad pagrindiniai kriterijai, kuriais vadovaujantis buvo pasirenkami valstybinių finansinių auditų subjektai buvo šie:

1. Seimui pagal įstatymą privalomos pateikti ataskaitos¹⁰;
2. audituoti ne mažiau kaip 80 proc. metams skirtų valstybės biudžeto asignavimų išlaidoms ir nefinansiniam turtui įsigyti;
3. kasmet atlikti auditus ministerijose ir apskričių viršininko administracijose;
4. audituoti ne mažiau kaip 50 proc. metams skirtų valstybės biudžeto specialių tikslinių dotacijų savivaldybių biudžetams;

⁹ **Pastaba:** Valstybės kontrolės įstatymo [30] 14 str. numatyta, kad „valstybinio audito subjektai yra:

1. valstybės institucijos ir įstaigos;
2. savivaldybės;
3. visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip ½ balsų;
4. įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turo;
5. Valstybės kontrolė taip pat atlieka valstybės biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo valstybinį auditą;
6. Seimas nutarimu Valstybės kontrolei gali pavesti atlikti auditą pagal jos kompetenciją.

¹⁰ **Pastaba:** Valstybės kontrolės įstatymo [31] 9 str. 3 d. numatyta, kad „Valstybės kontrolė kasmet teikia Seimui: 3 dalies 1 punkto redakcija iki tų metų, kurių ataskaitų rinkinius viešojo sektoriaus subjektai privalo sudaryti pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą, sausio 1 dieną:

1. išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos;
3 dalies 1 punkto redakcija nuo tų metų, kurių ataskaitų rinkinius viešojo sektoriaus subjektai privalo sudaryti pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą, sausio 1 dieną:

1. išvadą dėl valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio;
2. išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos;
3. išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos;
4. Valstybės kontrolės veiklos ataskaitą.“

5. atlikti auditus savivaldybėse, kurioms metams iš valstybės biudžeto skiriama daugiau negu 50 mln. Lt specialiųjų tikslinių dotacijų;
6. valstybės institucija / įstaiga ir savivaldybė audituojama ne rečiau kaip kartą per 5 metus;
7. Seimo nutarimu pavesti atlikti privalomieji Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditai pagal Europos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentus.
8. jei Valstybės kontrolė pateikė neigiamą arba atsisakė pareikšti nuomonę apie asignavimų valdytojų vadovaujamų institucijų/ įstaigų finansines ir kitas ataskaitas, tokia institucija/ įstaiga traukiama į kitų metų finansinio audito programą. Taip pat į kitų metų finansinio audito programą gali būti traukiama ir asignavimų valdytojų vadovaujam įstaiga / institucija, apie kurios finansines ir kitas ataskaitas Valstybės kontrolė pareiškė sąlyginę nuomonę (atsižvelgiant į nustatytų klaidų pobūdį).

Taigi, tyrimo objektus atsirinksimė iš 2007 – 2009 metais baigtų atlikti valstybinių finansinių auditų, nes manome, kad yra maža tikimybė, kad per šį trumpą laikotarpį galėjo įvykti reikšmingų pokyčių, galėjusių turėti reikšmingos įtakos valstybinio finansinio audito rezultatams. Todėl tyrimo objektai gali būti palyginami. Atsirinkdami tyrimo objektus analizavome kokie subjektai buvo audituoti 2007 metais (reiškiama nuomonė dėl 2006 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo), 2008 metais (reiškiama nuomonė dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo) ir 2009 metais (reiškiama nuomonė dėl 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo).

Siekdami atsirinkti reprezentatyvius tyrimo objektus, kurių atlikta lyginamoji analizė leistų įvertinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei atlikome Valstybės kontrolės 2007 – 2009 metais baigtų atlikti valstybinių finansinių auditų masto ir pareikštų nuomonių dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo (žr. 4 lentelę) analizę.

4 lentelė. 2007-2009 m. baigti atlikti valstybiniai finansiniai auditai ir išvadoje dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo pareikštos nuomonės

Išvadoje pareikšta nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų teisingumo	Valstybės institucijų ir įstaigų skaičius, kurioms buvo pareikštos nuomonės dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo			Savivaldybių skaičius, kurioms buvo pareikštos nuomonės dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo		
	2007 m. - dėl 2006 m.	2008 m. - dėl 2007 m.	2009 m. - dėl 2008 m.	2007 m. - dėl 2006 m.	2008 m. - dėl 2007 m.	2009 m. - dėl 2008 m.
Besąlyginė	29	35	35	16	17	16
Sąlyginė	27	38	33	8	6	7
Neigiama	2	6	5	0	0	0
Atsisakymas pareikšti nuomonę	1	0	0	0	0	0
Viso	59	79	73	24	23	23

Šaltinis: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, sudaryta autoriaus.

Kaip matome iš lentelėje Nr. 4 pateiktų duomenų 2007 metais buvo baigtos audituoti 59 valstybės institucijos ir įstaigos bei 24 savivaldybės, kurioms iš viso buvo pareikštos 45 besąlyginės, 25 sąlyginės, 2 neigiamos nuomonės dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Taip pat buvo viena valstybės institucija, dėl kurios finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo buvo atsisakyta pareikšti nuomonę. 2008 metais buvo baigtos audituoti 79 valstybės institucijos ir įstaigos bei 23 savivaldybės, pareikštos 52 besąlyginės, 44 sąlyginės ir 6 neigiamos nuomonės dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. 2009 m. buvo baigtos audituoti 73 valstybės institucijos ir įstaigos bei 23 savivaldybės, pareikštos 51 besąlyginė, 40 sąlyginių ir 5 neigiamos nuomonės dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo.

Išanalizavę Valstybės kontrolės atlikto audito mastą, nustatėme tyrimo objektų atrankos kriterijus, kurie yra pateikiami 5 lentelėje.

5 lentelė. Tyrimo objektų atrankos kriterijai ir jų pagrindimas

Atrankos kriterijus	Kriterijaus pagrindimas
1. Subjektas turi būti audituojamas kelis metus iš eilės	Jei yra pertrauka tarp auditų, mūsų nuomone, negalima lyginti valstybinio finansinio audito rezultatų, nes yra tikimybė, kad, esant pertraukai tarp auditų, gali įvykti daugiau išorinių ir vidinių pokyčių, galinčių reikšmingai įtakoti audito rezultatus, o tuo atveju, kai pertraukos tarp auditų nėra, tokių pokyčių tikimybė yra mažesnė
2. Audituojamas subjektas turi būti be pavaldžių įstaigų	Atliekant valstybinį finansinį auditą subjekte, kuris turi pavaldžių įstaigų, yra vertinamos suvestinės finansinės ir kitos ataskaitos, t. y., audituojamo subjekto kartu su jo pavaldžia ar pavaldžiomis įstaigomis. Apsisprendimas dėl audito procedūrų apimties pavaldžioje/ pavaldžiose įstaigose priimamas įvertinus audito riziką ir nuostatą, kad kiekviena pavaldi įstaiga turi būti audituota ne rečiau nei kartą per penkerius metus ¹ . Jei tyrimo objektu pasirinktume valstybinio finansinio audito rezultatus audituoto subjekto, kuris turėjo pavaldžią įstaigą, audito rezultatų negalėtume lyginti, nes pavaldžioje įstaigoje, atsižvelgiant į nustatytą riziką, kiekvienais metais audito procedūros galėjo būti atliekamos skirtingose srityse; o jei tyrimo objektu pasirinktume valstybinio finansinio rezultatus audituoto subjekto, kuris turėjo kelias pavaldžias įstaigas, audito rezultatų taip pat negalėtume lyginti, nes kiekvienais metais audito rezultatams gali turėti įtakos skirtingose pavaldžiose įstaigose nustatyti dalykai
3. Audituojamam subjektui dėl 2006 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo turi būti pareikšta arba sąlyginė, arba neigiama nuomonė, arba atsisakymas pareikšti nuomonę ir subjektas turi būti įtrauktas į 2007 metų finansinio audito programą	Jei subjektas audituojamas kelis metus iš eilės ir jei, pavyzdžiui, dėl 2006 m. finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo pareikšta besąlyginė nuomonė, o dėl 2007 m. finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo pareikšta, pavyzdžiui, sąlyginė nuomonė, rezultatų negalime palyginti, nes 2006 m. ataskaita ir išvada bus „tuščios“ (jose nebus nurodyta jokių klaidų).
4. Audituojamam subjektui dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo turi būti pareikšta arba sąlyginė, arba neigiama nuomonė, arba atsisakymas pareikšti nuomonę ir subjektas turi būti įtrauktas į 2008 metų finansinio audito programą	

¹Nurodyta valstybės kontrolieriaus įsakyme [10].

Vadovaudamiesi nustatytais atrankos kriterijais lyginamajai analizei atsirikome tyrimo objektus, t. y. 2007 – 2009 metais baigtus audituoti subjektus, kurių audito rezultatus analizuosime ir lyginsime. Atsirinkti tyrimo objektai pateikiami 6 lentelėje.

6 lentelė. Lyginamajai analizei naudotos 2007 -2009 metais baigtų audituoti subjektų valstybinio audito ataskaitos ir išvados

Eil. Nr.	Audituotas subjektas	Valstybinio audito ataskaita		Valstybinio audito Išvada	
		Data	Nr.	Data	Nr.
1.	Lietuvos žemės ūkio universitetas	2007-04-27	KA-31-12 P-7	2007-04-27	9.1-7
2.	Lietuvos žemės ūkio universitetas	2008-04-25	KA-P-31-14-1	2008-04-25	9.1-1
3.	Klaipėdos universitetas	2007-05-15	AT-31-7P-7	2007-05-15	9.2-1
4.	Klaipėdos universitetas	2008-04-21	AT-P-32-3-1	2008-04-21	9.2-1
5.	Klaipėdos universitetas	2009-06-19	AT-P-32-4-22	2009-06-19	9.2-12
6.	Vilniaus dailės akademija	2007-05-23	FA-1050-2P-22	2007-05-23	9-22
7.	Vilniaus dailės akademija	2008-05-07	FA-P5-50-12-22	2008-05-07	9-21
8.	Mykolo Romerio universitetas	2007-05-24	FA-1050-1P-25	2007-05-24	9-25
9.	Mykolo Romerio universitetas	2008-05-30	FA-P5-50-11-65	2008-05-30	9-64
10.	Kauno medicinos universitetas	2007-05-28	KA-31-18 P-17	2007-05-28	9.1-17
11.	Kauno medicinos universitetas	2008-05-19	KA-P-31-13-9	2008-05-19	9.1-9
12.	Lietuvos muzikos ir teatro akademija	2007-05-30	FA-1050-3P-42	207-05-30	9-42
13.	Lietuvos muzikos ir teatro akademija	2008-05-16	FA-P5-20-22-35	2008-05-16	P-34
14.	Tautinių mažumų ir išeivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	2007-05-31	FA-1050-9P-46	2007-05-31	9-46
15.	Tautinių mažumų ir išeivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	2008-05-30	FA-P5-50-23-67	2008-05-30	9-66
16.	Tautinių mažumų ir išeivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	2009-05-29	FA-P-50-4-60	2009-05-29	9-42
17.	Kauno technologijos universiteto Fizikinės elektronikos institutas	2008-05-28	KA-P-31-16-11	2008-05-28	9.1-11
18.	Kauno technologijos universiteto Fizikinės elektronikos institutas	2009-05-14	KA-P-31-4-17	2009-05-14	9.1-9
19.	Biotechnologijos institutas	2008-05-14	FA-P5-50-3-31	2008-05-14	9-30
20.	Biotechnologijos institutas	2009-05-28	FA-P-50-12-45	2009-05-28	9-27
21.	Chemijos institutas	2008-05-21	FA-P5-50-6-40	2008-05-21	9-39
22.	Chemijos institutas	2009-05-29	FA-P-50-11-22	2009-05-29	9-34
23.	Vilniaus Gedimino technikos universiteto Termoizoliacijos institutas	2008-05-26	FA-P5-50-8-44	2008-05-26	9-35
24.	Vilniaus Gedimino technikos universiteto Termoizoliacijos institutas	2009-05-29	FA-P-50-8-53	2009-05-29	9-35
25.	Lietuvos nacionaliniame muziejuje atlikto finansinio audito rezultatų	2008-05-29	FA-P5-50-14-55	2008-05-29	9-54
26.	Lietuvos nacionalinis muziejus	2008-12-10	FA-P-50-17-79		

Šaltinis: Valstybės kontrolė, sudaryta autoriaus

Taigi, remiantis nustatytais kriterijais tyrimui buvo atsirinkti:

1. visi audituoti subjektai be pavaldžių įstaigų, kuriems dėl 2006 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo buvo pareikšta arba sąlyginė, arba neigiama nuomonė, arba buvo atsisakoma pareikšti nuomonę, ir šie subjektai buvo įtraukti į kitų metų valstybinio audito programą, t. y. buvo reiškiamas nuomonė ir dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo;

2. visi audituoti subjektai be pavaldžių įstaigų, kuriems dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo buvo pareikšta arba sąlyginė, arba neigiama nuomonė¹¹ ir šie subjektai buvo įtraukti į kitų metų valstybinio audito programą, t. y. buvo reiškiami nuomonė ir dėl 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo.

Iš viso buvo atsirinkta 12 audituotų subjektų: 2 iš jų nuomonė buvo reiškiami dėl 2006, 2007 ir 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo, 5 – dėl 2006 ir 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo ir 5 – dėl 2007 ir 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Iš viso buvo išanalizuotos 25 valstybinio audito ataskaitos ir 24 valstybinio audito išvados. Buvo išanalizuotos tik 24 valstybinio audito išvados, kadangi viename subjekte pakartotinis valstybinis finansinis auditas buvo atliekas ribotos apimties ir buvo rengiama tik valstybinio audito ataskaita – išvada nebuvo rengiama.

Siekdami įvertinti valstybinio finansinio audito įtaka biudžetinių įstaigos apskaitos kokybei išanalizavome atsirinktų subjektų audito rezultatus (nustatytas klaidas), išdėstytus valstybinio audito ataskaitose ir turėjusius įtakos nuomonei dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Norėdami tinkamai palyginti audito rezultatus, atsižvelgdami į nustatytą klaidų pobūdį, apibendrinome audito metu nustatytas klaidas, grupuodami jas į šias sritis:

1. **Darbo užmokestis ir socialinis draudimas** – nustatytos klaidos įtakojo formos Nr. 2 duomenų, apie darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų kasines ir faktines išlaidas, tikrumą ir teisingumą.
2. **Prekių ir paslaugų naudojimas** nustatytos klaidos įtakojo formos Nr. 2 duomenų, apie prekių ir paslaugų naudojimo, kasines ir faktines išlaidas tikrumą ir teisingumą.
3. **Kitos išlaidos** – nustatytos klaidos įtakojo formos Nr. 2 duomenų, apie dotacijų, einamųjų tikslų kasines ir faktines išlaidas, tikrumą ir teisingumą.
4. **Ilgalaikis turtas** - nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 ir/ ar formoje Nr. 3 nurodytų likučių, susijusių su ilgalaikio turto apskaita, tikrumo ir teisingumo.
5. **Atsargos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 ir/ ar formoje Nr. 4 nurodytų likučių, susijusių su atsargų apskaita, tikrumo ir teisingumo.
6. **Trumpalaikis turtas** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 ir/

¹¹ **Pastaba:** atsisakymo pareikšti nuomonę dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo nebuvo.

ar formoje Nr. 4 nurodytų likučių, susijusių su trumpalaikio turto apskaita, tikrumo ir teisingumo.

7. **Finansinis turtas** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų likučių, susijusių su finansiniu turtu (įnašai į viešųjų įstaigų dalininkų kapitalą), tikrumo ir teisingumo.
8. **Pinigai** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose) arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų pinigų likučių aktyve tikrumo ir teisingumo.
9. **Sąnaudos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų sąnaudų likučių aktyve tikrumo ir teisingumo.
10. **Gautinos sumos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų gautinų sumų likučių aktyve (150 – 199 balansinės sąskaitos) tikrumo ir teisingumo. Kai kurios nustatytos klaidos turėjo įtakos ir formoje Nr. 6 nurodytų duomenų tikrumui ir teisingumui.
11. **Mokėtinios sumos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų mokėtinų sumų likučių pasyve (150 – 199 balansinės sąskaitos) tikrumo ir teisingumo. Kai kurios nustatytos klaidos turėjo įtakos ir formoje Nr. 6 nurodytų duomenų tikrumui ir teisingumui.
12. **Pajamos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingas, arba netinkamai atskleistas (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formos Nr. 1 pasyve nurodyto biudžetinių įstaigų pajamų likučio tikrumo ir teisingumo; nustatyta, kad pajamų apskaitai dvejybinis įrašas taikomas ne pagal apskaitos principus ir taisykles.
13. **Kompensuoti nuompinigia** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingas, arba netinkamai atskleistas (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formos Nr. 1 pasyve nurodyto kompensuotų nuompinigių likučio tikrumo ir teisingumo; nustatyta, kad kompensuotų nuompinigių apskaitai dvejybinis įrašas taikomas ne pagal apskaitos principus ir taisykles.
14. **Išlaidos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų išlaidų likučių aktyve (200 – 214 balansinės sąskaitos) tikrumo ir teisingumo; nustatyta, kad išlaidų apskaitai dvejybinis įrašas taikomas ne pagal apskaitos principus ir taisykles.

15. **Finansavimas** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti formoje Nr. 1 nurodytų finansavimo likučių pasyve (230 – 232 balansinės sąskaitos) tikrumo ir teisingumo; nustatyta, kad finansavimo apskaitai dvejybinis įrašas taikomas ne pagal apskaitos principus ir taisykles.
16. **Užbalansinės sąskaitos** – nustatytos klaidos įtakojo, kad buvo arba neteisingi, arba netinkamai atskleisti (ne tose sąskaitose), arba nebuvo galima patvirtinti užbalansinėse sąskaitose nurodytų likučių teisingumo.

Jei klaidos buvo nustatytos tose pačiose srityse, įvertinome ar klaidos yra tos pačios, ar ne. Taip pat atlikdami tyrimą atkreipėme dėmesį ar po valstybinio audito ataskaitos ir išvados pateikimo kaitėsi įstaigos vadovas, arba vyriausias buhalteris, nes jų pasikeitimas galėjo turėti įtakos audito rezultatams. Akivaizdu, kad tiek vadovo, tiek vyriausiojo buhalterio kompetencija įtakoja apskaitos informacijos duomenų patikimumą ir teisingumą. Be to, vyriausiojo buhalterio ir įstaigos vadovo vaidmenį užtikrinat įstaigos apskaitos informacijos teisingumą ir kokybę stiprina ir tai, kad jų atsakomybė apskaitos organizavimo bei patikimumo srityse yra reglamentuojama norminiuose aktuose. Vadovaujantis Biudžetinių įstaigų apskaitos organizavimo taisyklių [4] 4 p., už biudžetinės apskaitos organizavimą atsako biudžetinės įstaigos vadovas, o vadovaujantis minėtų taisyklių 20 p., vyriausias buhalteris atsako už visų tinkamai įformintų ir apskaitos dokumentais pagrįstų ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų įtraukimą į apskaitą, buhalterinių įrašų atitiktį ūkinių įvykių ar ūkinių operacijų turiniui, apskaitos informacijos patikimumą, ūkinių operacijų teisėtumo, lėšų naudojimo teisės aktų nustatyta tvarka, tinkamo apskaitos dokumentų įforminimo kontrolę ir išankstinę finansų kontrolę.

Atlikdami tyrimą atkreipėme dėmesį ar pakartotinai atliekant auditą modifikuotos (sąlyginė, neigiama ir atsisakymas pareikšti) nuomonės keitėsi į nemonifikuotą (besąlyginę), ar buvo kitokių nuomonių pokyčių. Nuomonių pokyčiai pateikiami 7 lentelėje.

7 lentelė. Nuomonių pokyčiai auditą atlikus pakartotinai

Audituotas subjektas	Pareikšta nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo		
	2007 m. dėl 2006 m.	2008 m. dėl 2007 m.	2009 m. dėl 2008 m.
Lietuvos žemės ūkio universitetas	Sąlyginė	Sąlyginė	
Klaipėdos universitetas	Sąlyginė	Sąlyginė	Neigiama
Vilniaus dailės akademija	Sąlyginė	Sąlyginė	
Mykolo Romerio universitetas	Sąlyginė	Sąlyginė	
Kauno medicinos universitetas	Sąlyginė	Besąlyginė	
Lietuvos muzikos ir tataro akademija	Neigiama	Sąlyginė	

7 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Audituotas subjektas	Pareikšta nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo		
	2007 m. dėl 2006 m.	2008 m. dėl 2007 m.	2009 m. dėl 2008 m.
Tautinių mažumų ir išeivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Atsisakymas pareikšti nuomonę	Neigiama	Sąlyginė
Kauno technologijos universiteto Fizikinės elektronikos institutas		Neigiama	Besąlyginė
Biotechnologijos institutas		Sąlyginė	Besąlyginė
Chemijos institutas		Neigiama	Neigiama
Vilniaus Gedimino technikos universiteto Termoizoliacijos institutas		Neigiamas	Sąlyginė
Lietuvos nacionalinis muziejus		Sąlyginė	*

*Atliktas ribotos apimties auditas, nuomonė nereiškiama, nustatyta, kad klaidos ištaisytos

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Analizuodami, ar keitėsi, ir jei kėtėsi, tai kaip, auditorių reiškiamą nuomonę auditą atliekant kelis metus iš eilės, nustatėme, kad pakartotinai atliekant auditą 6 audituotose subjektuose nuomonės keitėsi: trijuose iš jų iš modifikuotos (sąlyginės ar neigiamos) į nemonifikuotą, t. y. besąlyginę, ir kituose 3 – iš neigiamos ar atsisakymo pareikšti nuomonę į sąlyginę. Viename audituotame subjekte pakartotinai atliekant auditą buvo atliktas ribotos apimties auditas ir nuomonė nebuvo reiškiamą, tačiau atlikus ribotos apimties auditą buvo nustatyta, kad klaidos ištaisytos. Modifikuotos nuomonės išliko tokios pačios 4 audituotose subjektuos. Be to, viename audituotame subjekte pakartotinai atlikus auditą sąlyginė nuomonė keitėsi į neigiamą.

Atlikę tyrimą parengėme valstybinių finansinių auditų lyginamosios analizės suvestinę (žr. šio darbo priedą).

2.2. Tyrimo rezultatai

Atlikta valstybinių finansinių auditų lyginamoji analizė parodė, kad 3 audituotose subjektuose (Kauno medicinos universitete (KMU), Kauno technologijos Fizikinės elektronikos institute (KTUFEI) bei Biotechnologijos institute (BI)) pakartotinai atliekant auditą modifikuota nuomonė keitėsi į nemonifikuotą (besąlyginę). Todėl, galima teigti, kad, šiuose subjektuose visos ankstesnio audito metu nustatytos klaidos buvo ištaisytos ir antrus metus iš eilės atlikdami auditą, auditoriai neturėjo reikšmingų pastabų dėl finansinių ir kitų ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie būtų galėję įtakoti jų nuomonę. Atkreiptinas dėmesys, kad vienam iš minėtų subjektų, t. y. KTUFEI, buvo pareikšta neigiama nuomonė dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo, kadangi auditoriai buvo nustatę teisės aktų pažeidimų ir esminių klaidų, kurios darė reikšmingos įtakos finansinėms ir kitoms ataskaitoms. Šioje įstaigoje ne tik buvo atliktas

pakartotinis auditas, bet keitėsi ir vyriausias buhalteris (po audito ataskaitos pateikimo). Todėl vienareikšmiškai teigti, kad vien tik antrus metus iš eilės atliekamas auditas turėjo įtakos kitų metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų teisingumui negalime.

Kituose trijuose audituotuose subjektuose nuomonės keitėsi iš vienos modifikuotos nuomonės į kitą modifikuotą nuomonę: Lietuvos muzikos ir teatro akademijoje (LMTA) bei Vilniaus Gedimino technikos universiteto Termoizoliacijos institute (VGTUTI) – iš neigiamos į sąlyginę; Tautinių mažumų ir išeivijos departamente prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (TMID) – iš atsisakymo pareikšti nuomonę į neigiamą, o vėliau į sąlyginę. Palyginome šiuose subjektuose pakartotinai atlikto valstybinio finansinio audito rezultatus su ankstesnių metų valstybinio finansinio audito rezultatais:

- LMTA atliekant 2006 metų auditą klaidos buvo nustatytos prekių ir paslaugų naudojimo, ilgalaikio turto, atsargų, pinigų, gautinų ir mokėtinų sumų, pajamų ir kompensuotų nuompinigių bei finansavimo srityse, o atliekant 2007 metų auditą – darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų (ši sritis atliekant klaidų lyginamąją analizę yra nereikšminga, nes 2006 metais reikšmingų klaidų šioje srityje nebuvo nustatyta; dar gali būti, kad ši sritis, įvertinus rizikos veiksnius, nebuvo audituota, arba buvo atliktos mažos apimties savarankiškos audito procedūros, todėl nebuvo nustatyta reikšmingų klaidų) bei pajamų ir kompensuotų nuompinigių srityse. Taigi, tos pačios sritys, kuriose ir 2006, ir 2007 m. nustatyta klaidų - pajamos ir kompensuoti nuompinigiaai. Išanalizavę klaidų pobūdį, galime teigti, kad dalis klaidų yra tokios pačios, nes yra susijusios su LMTA suteiktų paslaugų (mokslo) apskaita: 2006 metais buvo nustatyta, kad netvarkoma gautinų pajamų (studentų mokamų įmokų už mokslą) apskaita, o 2007 metais nustatyta, kad studentams, išbrauktiems iš studentų sąrašų, anuliuojamos ir nėra išieškamos skolos už mokslą (taip pat, anuliuojamos ir neišieškamos mokesčio už bendrąbūtį skolos iš studentų, išbrauktų iš bendrabučio gyventojų sąrašų), be to netvarkoma gautinų pajamų, kurias turi sumokėti studentai už dalyko kartoįimą, apskaita.
- VGTUTI atliekant 2007 metų auditą klaidos buvo nustatytos darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų, ilgalaikio turto, atsargų, pinigų, gautinų ir mokėtinų sumų, pajamų ir kompensuotų nuompinigių bei finansavimo srityse, o atliekant 2008 metų auditą – mokėtinų sumų, kompensuotų nuompinigių bei išlaidų ir finansavimo srityse. Taigi, ir antrus metus iš eilės atliekant auditą mokėtinų sumų, kompensuotų nuompinigių bei finansavimo srityse buvo nustatyta klaidų. Išanalizavome klaidų pobūdį ir galime teigti, kad kai kurios 2008 metais nustatytos klaidos buvo tokios pačios kaip ir 2007 metais. Tiek 2007, tiek 2008 metais balanse neteisingai nurodyti su kompensuotų nuompinigių apskaita susijusių balansinių sąskaitų likučiai, neteisingai nurodyti finansavimo iš biudžeto (sąsk. 230 pasyvas) ir finansavimo iš kitų šaltinių (sąsk. 232

pasyvas) likučiai. Be to, atlikus 2007 metų auditą buvo nustatyta, kad ilgalaikio turto sąskaitoje (sąsk. 010-019) neteisingai apskaitytas dėl vagystės prarastas turtas (vertė 26,9 tūkst. Lt) – šis turtas turėjo būti apskaitytas trūkumų sąskaitoje. VGTUTI prarastą turtą 2008 m. trūkumų sąskaitoje apskaitė, tačiau apskaitė likutine verte, o ne įstaigos nustatytu nuostolių dydžiu, kaip numatyta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso¹² 6.249 str. Analizuojant audito rezultatus, pastebėta, kad mokėtinų sumų srityje buvo nustatytos skirtingo pobūdžio klaidos. Kitos 2008 metais nustatytos klaidos lyginamajai analizei yra nereikšmingos, nes jos nebuvo nustatytos 2007 metais, todėl negalime atlikti lyginimo.

- TMID atliekant 2006 metų auditą klaidų nustatyta daugelyje apskaitos sričių: skyrėsi finansinių ir kitų ataskaitų bei apskaitos registru duomenys, apskaita buvo tvarkoma nesivadovaujant teisės aktu, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, nuostatomis, todėl auditoriai negalėjo gauti pakankamų, patikimų bei tinkamų įrodymu apie TMID finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumą ir teisingumą. Dėl šių priežasčių buvo atsakyta pareikšti nuomonę dėl TMID 2006 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Atliekant 2007 metų valstybinį finansinį auditą buvo nustatyta, kad TMID ištaisė dalį klaidų, nurodytų atlikus 2006 metų finansinį auditą ir galėjusių įtakoti finansinių ataskaitų teisingumą iki finansinės atskaitomybės sudarymo. Tačiau tų pačių klaidų išliko (pavyzdžiui, nesutvarkyta ilgalaikio turto apskaita, išlaidų apskaita, mokėtinų sumų apskaita), be to buvo nustatyta ir kitų klaidų, todėl buvo pareikšta neigiama nuomonė ir įstaiga audituota dar ir 2008 metais. Auditoriai atlikę 2008 metų auditą tam tikrų klaidų ir vėl nustatė, tačiau atsižvelgdami į tai, kokios klaidos buvo nustatytos 2006 ir 2007 metais, pažymėjo didelę TMID pažangą tvarkant buhalterinę apskaitą: apskaita iš esmės buvo sutvarkyta laikantis apskaitos principų ir taisyklių. Atkreiptinas dėmesys, kad tam didelę įtaką turėjo ne tik trečius metus iš eilės atliekamas finansinis auditas, kai įstaiga buvo, galima teigti, stebima per padidinamąjį stiklą, bet ir vyriausiojo buhalterio ir kitų finansų skyriaus darbuotojų pasikeitimas – tai pabrėžiama ir audito ataskaitoje.

Taigi, apibendrinami LMTA, VGTUTI ir TMID pakartotinai atlikto valstybinio finansinio audito rezultatus pastebime, kad pakartotinai atliekamas auditas turėjo įtakos audituotų įstaigų apskaitos kokybei tik iš dalies, kadangi nors klaidų buvo nustatyta mažiau, tačiau pastebėtina, kad LMTA, VGTUTI, TMID atliekant pakartotinį auditą klaidų buvo nustatyta tose pačiose srityse ir tokių pačių (pavyzdžiui, LMTA tiek 2006, tiek 2007 metais pajamų srityje buvo nustatyta klaida, susijusi su studentų mokamų įmokų už mokslą apskaita; VGTUTI tiek 2007, tiek 2008 metais buvo nustatytos

¹² **Pastaba:** Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2000-07-18 Nr. VIII-1864.

tokios pačios klaidos kompensuotų nuompinigių, finansavimo iš biudžeto ir finansavimo iš kitų šaltinių srityje; TMID nustatytos tos pačios klaidos ilgalaikio turto srityje) todėl galime teigti, kad pakartotinai atliekant auditą per mažai dėmesio buvo skiriama vienam iš audito planavimo etapų – ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimui. Taip pat galime teigti, kad buvo nepakankamai vykdoma audito metu pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė. Todėl dėl šių priežasčių pakartotinai atlikus auditą vieną modifikuotą nuomonę keitė kita modifikuota nuomonė ir nė vienai iš šių įstaigų nebuvo pareikšta nemodifikuota, t. y. besąlyginė, nuomonė. TMID apskaitos kokybei turėjo įtakos ne tik pakartotinai atliekamas auditas, bet ir vyriausiojo buhalterio, bei kitų finansų skyriaus darbuotojų pasikeitimas.

Tyrimui pasirinkome ir vieną įstaigą (Lietuvos nacionalinį muziejų (LNM)), kurioje atlikus valstybinį finansinį auditą dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo buvo pareikšta sąlyginė nuomonė, o kitais metais buvo atliekamas ribotos apimties auditas. Atliekant ribotos apimties auditą siekiant surinkti įrodymus, kaip įgyvendinamos auditorių pateiktos rekomendacijos, buvo analizuojama LNM vidaus kontrolės sistema. Išanalizavus vidaus kontrolės sistemą nustatyta, kad apskaitos srityse, kuriose buvo nustatyta klaidų, sustiprintos vidaus kontrolės procedūros. Taip pat įsitikinta, kad visos audito metu nustatytos klaidos ištaisytos. Taigi, galima daryti išvadą, kad jei būtų buvęs atliekamas pilnos apimties auditas, didelė tikimybė, kad būtų buvusi pareikšta nemodifikuota, t. y. besąlyginė, nuomonė dėl LNM 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo.

Tyrimo rezultatai parodė, kad keturiuose audituotuose subjektuose ir antrus metus iš eilės atliekant auditą nuomonė nesikeitė – buvo pareikšta ta pati modifikuota nuomonė (arba sąlyginė, arba neigiama): sąlyginė – Lietuvos žemės ūkio universitetui (LŽŪU), Mykolo Romerio universitetui (MRU), Vilniaus dailės akademijai (VDA), neigiama – Chemijos institutui (CHI). Palyginome šiuose subjektuose pakartotinai atlikto valstybinio finansinio audito rezultatus su ankstesnių metų valstybinio finansinio audito rezultatais:

- LŽŪU tiek 2006, tiek 2007 metų nuomonę sąlygojo tai, kad ir 2006, ir 2007 metais į LŽŪU finansinę atskaitomybę nebuvo įtraukti struktūrinio padalinio (Mokomasis ūkis) finansinės atskaitomybės duomenys ir dėl šios priežasties LŽŪU finansinė atskaitomybė buvo neteisinga. Kitų klaidų nebuvo nustatyta. Atkreiptinas dėmesys, kad pažeidimas, jog LŽŪU sudarydamas finansinę atskaitomybę turi įtraukti ir minėto struktūrinio padalinio duomenis, LŽŪU buvo nurodytas ne tik 2007 metų balandžio 27 d. valstybinio audito ataskaitoje Nr. KA-1-12 P-7 „Dėl Lietuvos žemės ūkio universitete atlikto finansinio audito rezultatų“, bet ir Valstybės kontrolės 2007 metų gruodžio 11 d. rašte Nr. SK-(31-1.11)-187 „Dėl trijų ketvirčių finansinės atskaitomybės ir vidaus kontrolės

vertinimo“. Tačiau LŽŪU nesiėmė priemonių, kad sudarant 2007 metų finansinę atskaitomybę būtų įtraukti ir struktūrinio padalinio (Mokomasis ūkis) duomenys.

- VDA atlikus 2006 metų valstybinį finansinį klaidų buvo nustatyta darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų, prekių ir paslaugų naudojimo, ilgalaikio turto, pinigų, pajamų ir užbalansinių sąskaitų srityse, o 2007 metais – ilgalaikio turto ir pajamų srityse. Lyginat tose pačiose srityse ir 2006 ir 2007 metais nustatytas klaidas nustatyta, kad tokios pačios klaidos tiek 2006, tiek 2007 metais nustatytos ilgalaikio turto srityje (apskaityti ne visi patikėjimo teise valdomi pastatai ir statiniai), todėl, galime teigti, kad vykdyta silpna rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė. Pajamų srityje 2007 metais, lyginat su 2006 metais, nustatyta kitokio pobūdžio klaida – 2007 metais konstatuota, kad VDA neapskaitė studentų įsipareigojimų sumokėti už mokslą ir bendrabutį, dėl to balanse neteisingai nurodyta gautina pajamų suma. Dėl studentų įsipareigojimų apskaitos VDA pastabų atlikus 2006 metų auditą nebuvo teikta. Šiuo atveju, įvertinę tai, kad VDA didžiąją dalį pajamų sudaro studentų įmokos už mokslą ir bendrabutį, galime teigti, kad tiek atliekant 2006, tiek 2007 metų auditą nebuvo pakankamai išanalizuotas pajamų apskaitos procesas ir laiku nepateiktos pastabos bei rekomendacijos dėl studentų įsipareigojimų apskaitos. Priešingu atveju, tokių klaidų būtų buvę galima išvengti.
- MRU atlikus 2006 metų valstybinį finansinį auditą klaidų buvo nustatyta darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų, prekių ir paslaugų naudojimo, ilgalaikio turto, pinigų, gautinų ir mokėtinų sumų, pajamų, išlaidų ir finansavimo srityse, o 2007 metais – ilgalaikio turto, gautinų sumų ir pajamų srityse. Lyginat nustatytas klaidas, atkreipėme dėmesį, kad dalis klaidų kartojosi ilgalaikio turto ir pajamų srityse, nes 2007 metais, kaip ir 2006 metais, buvo apskaityti ne visi patikėjimo teise valdomi statiniai, neapskaityti studentų įsipareigojimai sumokėti už mokslą, t. y. apskaitytos ne visos gautinos pajamos. Taigi, galime daryti išvadą, kad MRU pakartotinai atliekant auditą per mažai dėmesio buvo skiriama ankstesniems audito rezultatams, rekomendacijų įgyvendinimo kontrolei.
- CHI atlikus tiek 2007, tiek 2008 metų auditą buvo pareikšta neigiama nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Atkreiptinas dėmesys, kad CHI finansinės ataskaitos du metus iš eilės buvo parengtos ir pateiktos nesivadovaujant teisės aktais. Lygindami 2007 ir 2008 metų audito rezultatus pastebėjome, kad klaidos buvo nustatytos beveik visose tose pačiose apskaitos srityse, daugelis klaidų kartojosi. Atkreipėme dėmesį, kad vyriausias buhalteris šioje įstaigoje nesikeitė: o pavyzdžiui, KTUFEI, kuomet dėl 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo pareiškus neigiamą nuomonę buvo pakeistas vyriausias buhalteris, kitais metais atliekant auditą buvo pareikšta besąlyginė nuomonė. Dar vienas įdomus faktas

kad, po 2007 metų audito vyriausiajam buhalteriiui buvo skirta drausminė nuobauda, tačiau tai nesutrukdė įstaigos direktoriui šį darbuotoją net du kartus per metus paskatinti vienkartinėmis išmokomis. Šiuo atveju, galime daryti išvadą, kad pakartotinis auditas neturėjo įtakos CHI apskaitos kokybei. Kaip galimas priežastis lėmusias tai, kad tiek dėl 2007, tiek dėl 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų domenų tikrumo ir teisingumo CHI buvo pareikšta neigiama nuomonė galime įvardinti nepakankamą rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę, vyriausiojo buhalterio kvalifikacijos trūkumus, silpną vidaus kontrolės sistemą, abejingą įstaigos vadovo požiūrį į apskaitos informacijos kokybę.

Apibendrinami LŽŪU, VDA, MRU, CHI pakartotinai atlikto valstybinio finansinio audito rezultatus, galime teigti, kad VDA ir MRU pakartotinis auditas, kaip ir LMTA, VGTUTI, TMID turėjo įtakos audituotų įstaigų apskaitos kokybei tik iš dalies, nes nors klaidų buvo nustatyta mažiau, tačiau tiek VDA, tiek MRU pakartotinio audito metu klaidų nustatyta tose pačiose srityse, klaidos buvo panašios (pavyzdžiui, tiek 2006, tiek 2007 metais nustatyta, kad apskaityti ne visi patikėjimo teise valdomi pastatai ir statiniai). Atlikę audito rezultatų lyginamąją analizę galime teigti, kad ir šiuose audituotuose įstaigose, kaip ir LMTA, VGTUTI, TMID, audito metu buvo skiriamas nepakankamas dėmesys vienam iš audito planavimo etapų – ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimui. Dar galime teigti, kad šiuose subjektuose buvo nepakankamai vykdoma audito metu pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė. Be to, atliekant auditą VDA, 2007 metais buvo nustatyta, kad VDA neapskaito studentų įsipareigojimų sumokėti už mokslą ir bendrabutį, dėl to balanse neteisingai nurodyta gautina pajamų suma – šiuo atveju, įvertinę tai, kad VDA didžiąją dalį pajamų sudaro studentų įmokos už mokslą ir bendrabutį galime teigti, kad atliekant tiek 2006, tiek 2007 metų auditą nebuvo pakankamai išanalizuotas pajamų apskaitos procesas ir laiku nepateiktos pastabos bei rekomendacijos dėl studentų įsipareigojimų apskaitos, priešingu atveju tokių klaidų būtų buvę galima išvengti. Dėl šių priežasčių pakartotinai atlikus auditą tiek VDA, tiek MRU modifikuota nuomonė išliko tokia pati (sąlyginė).

Atlikę audito rezultatų lyginamąją analizę LŽŪU ir CHI nustatėme, kad šiuose subjektuose pakartotinis auditas nepadeda užtikrinti pažangos apskaitos srityje, kadangi LŽŪU nebuvo jokių pokyčių, o CHI – pokyčiai buvo nereikšmingi. Taip pat galime teigti, kad šiose dvejose įstaigose kokybiškai atliktos audito procedūros viename iš planavimo etapų – ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimas, ir efektyvi rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė būtų nepakankamos priemonės, kurios padėtų užtikrinti reikšmingus pokyčius apskaitos srityje. Todėl galima teigti, kad LŽŪU ir CHI apskaitos kokybę lemia ir vidiniai veiksniai, tokie kaip įstaigos vadovo ir vyriausiojo buhalterio požiūris į auditorių pateiktas rekomendacijas ir noras ištaisyti nustatytas klaidas, vyriausiojo buhalterio kvalifikacijos lygis.

Vieno audituoto subjekto (Klaipėdos universiteto (KU)) pakartotinių auditų lyginamoji analizė parodė, kad KU atliekant pakartotinius auditus apskaitos srityse klaidų ne mažėjo, o daugėjo – buvo

pareikšta sąlyginė nuomonė dėl 2006 ir 2007 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo ir neigiama – dėl 2008 metų finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo. Atkreiptinas dėmesys, kad nuomonę dėl 2006 metų finansinių ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo sąlygojo techninė klaida, nustatyta gautinų ir mokėtinų sumų srityje, o dėl 2007 metų – klaidos, susijusios su teisės aktu, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, nesivadovavimu. Išanalizavę auditų metu nustatytas klaidas, pastebėjome, kad KU, kaip ir VDA, 2007 metais neapskaitė studentų įsipareigojimų sumokėti už mokslą, dėl to balanse neteisingai nurodyta gautina pajamų suma. Analizuodami KU auditų rezultatus pastebėjome, kad dėl studentų įsipareigojimų apskaitos KU pastabų atlikus 2006 metų auditą nebuvo teikta. Šiuo atveju, įvertinę tai, kad KU, kaip ir VDA, didžiąją dalį pajamų sudaro studentų įmokos už mokslą, galime teigti, kad KU, kaip ir VDA, atliekant tiek 2006, tiek 2007 metų auditą, buvo nepakankamai išanalizuotas pajamų apskaitos procesas ir laiku nepateiktos pastabos bei rekomendacijos dėl studentų įsipareigojimų apskaitos. Priešingu atveju, tokių klaidų būtų buvę galima išvengti. Analizuodami atlikus 2008 metų auditą nustatytas klaidas, pastebėjome, kad klaidos buvo kitokio pobūdžio nei buvo nustatyta 2007 metais, be to, daugelis klaidų buvo susijusios su sąskaitų uždarymu metų gale. Įvertinę tai, kad KU 2008 metų rugsėjo 1 d. pradėjo dirbti kitas vyriausiasis buhalteris, galime teigti, kad daugelis klaidų atsirado dėl vyriausiojo buhalterio kvalifikacijos. Taigi, šiuo atveju vienareikšmiškai įvertinti pakartotinai atliktų finansinių auditų įtakos KU apskaitos kokybei negalime.

Apibendrinti tyrimo rezultatai pateikiami 8 lentelėje.

8 lentelė. Valstybinio finansinio audito įtaka audituoto subjekto apskaitos kokybei

Audituotas subjektas	Pareikšta nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų duomenų tikrumo ir teisingumo			Valstybinio finansinio audito įtaka apskaitos kokybei	Pastabos
	2007 m. dėl 2006 m.	2008 m. dėl 2007 m.	2009 m. dėl 2008 m.		
LŽŪU	Sąlyginė	Sąlyginė		Nėra	Nustatyti dalykai tokie patys. Lėmė vidiniai veiksniai: įstaigos vadovo ir vyriausiojo buhalterio požiūris
KU	Sąlyginė	Sąlyginė	Neigiama		Nustatyta reikšmingų klaidų pajamų srityje, ankstesnio audito metu pastabų nebuvo teikta, todėl galima teigti, kad nepakankamai buvo išanalizuotas pajamų apskaitos procesas. Įtakos įvertinti negalime, nes 2008 m. kaitėsi vyr. buhalteris, o 2008 m. daugelis nustatytų klaidų susiję su sąskaitų uždarymu metų gale, todėl šias klaidas galėjo įtakoti naujo vyr. buhalterio nepakankama kvalifikacija
VDA	Sąlyginė	Sąlyginė		Yra iš dalies	Nustatyta reikšmingų klaidų pajamų srityje, ankstesnio audito metu pastabų nebuvo teikta, todėl galima teigti, kad nepakankamai buvo išanalizuotas pajamų apskaitos procesas

MRU	Sąlyginė	Sąlyginė		Yra iš dalies	Nustatyta klaidų tose pačios srityse, dalis klaidų tokios pačios. Įtaka būtų buvusi didesnė, jei didesnis dėmesys būtų buvęs skirtas ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimui, būtų aktyviai vykdyta rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė
KMU	Sąlyginė	Besąlyginė		Yra	
LMTA	Neigiama	Sąlyginė		Yra iš dalies	Nustatyta klaidų tose pačios srityse, dalis klaidų tokios pačios. Įtaka būtų buvusi didesnė, jei didesnis dėmesys būtų buvęs skirtas ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimui, būtų aktyviai vykdyta rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė
TMID	Atsisakymas pareikšti nuomonę	Neigiama	Sąlyginė	Yra iš dalies	Nustatyta klaidų tose pačiose srityse. Taip pat turėjo įtakos ir vyriausiojo buhalterio bei dalies buhalterijos darbuotojų pakeitimas
KTUFEI		Neigiama	Besąlyginė	Yra	Vienareikšmiškai vertinti negalime, nes po nuomonės pareiškimo keitėsi vyr. buhalteris
BI		Sąlyginė	Besąlyginė	Yra	
CHI		Neigiama	Neigiama	Nėra	Daugelis klaidų kartojasi. Lėmė vidiniai veiksniai: įstaigos vadovo ir vyriausiojo buhalterio požiūris, vyriausiojo buhalterio kvalifikacija
VGTUTI		Neigiamas	Sąlyginė	Yra iš dalies	Nustatyta klaidų tose pačios srityse, kai kurios klaidos tokios pačios. Įtaka būtų buvusi didesnė, jei didesnis dėmesys būtų buvęs skirtas ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimui, būtų aktyviai vykdyta rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė
LNM		Sąlyginė	*	Yra	Atliktas ribotos apimties auditas, surinkti įrodymai dėl rekomendacijų įgyvendinimo – rekomendacijos įgyvendintos, apskaitos srityse, kuriose nustatytos klaidos sukurtos papildomos kontrolės procedūros. Tikėtina, kad atliekant pilnos apimties auditą būtų pareikšta besąlyginė nuomonė dėl finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo

*Atliktas ribotos apimties auditas, nuomonė nereiškiama

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taigi, kaip matome iš 8 lentelėje pateikto tyrimo rezultatų apibendrinimo:

1. Keturiuose audituotose įstaigose (KMU, KTUFEI, BI, LNM) atliktas valstybinis finansinis auditas turėjo įtakos audituotų įstaigų apskaitos kokybei, o tai įtakojo finansinių ataskaitų tikrumą ir teisingumą.
2. Keturiuose audituotose įstaigose (MRU, TMID, LMTA, VGTUTI) atliktas valstybinis finansinis auditas turėjo įtakos apskaitos kokybei iš dalies; kadangi tyrimo rezultatai parodė, kad šiose įstaigose antrus metus iš eilės atliekant auditą klaidų buvo nustatyta mažiau, tačiau buvo nustatyta klaidų tose pačios srityse, dalis klaidų buvo tokios pačios. Atsižvelgdami į tyrimo rezultatus galime teigti, kad šiose įstaigose antrus metus iš eilės

atliekant auditą valstybinio finansinio audito įtaka būtų buvusi didesnė, jei didesnis dėmesys būtų buvęs skirtas ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimui, būtų aktyviai vykdyta rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė.

3. Vienoje audituotoje įstaigoje (VDA) atliktas valstybinis finansinis auditas taip pat turėjo įtakos apskaitos kokybei tik iš dalies, kadangi, atlikus finansinio audito rezultatų lyginamąją analizę galima teigti kad, šioje įstaigoje atliekant 2006 m. auditą nebuvo nepakankamai išanalizuotas pajamų apskaitos procesas, nes atliekant 2007 m. auditą buvo pateikta reikšmingų pastabų dėl šios srities (2006 m. reikšmingų pastabų dėl pajamų apskaitos srities nebuvo pareikšta). Ankstesnio audito metu tinkamai išanalizavus pajamų apskaitos sritį ir pateikus rekomendacijas, vėlesnio audito metu klaidų šioje srityje būtų buvę galima išvengti.
4. Dveiose įstaigose (LŽŪU, CHI) atliktas valstybinis finansinis auditas neturėjo jokios įtakos apskaitos kokybei. Remdamiesi tyrimo rezultatais teigiame, kad šiose dvejose įstaigose kokybiškai atliktos audito procedūros peržiūrint ankstesnio audito rezultatus ir efektyvi rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė būtų nepakankamos priemonės, kurios padėtų užtikrinti reikšmingus pokyčius apskaitos srityje, nes šiose įstaigose apskaitos kokybę lemia ir vidiniai veiksniai, tokie kaip, įstaigos vadovo ir vyriausiojo buhalterio požiūris į auditorių pateiktas rekomendacijas ir noras ištaisyti nustatytas klaidas, vyriausiojo buhalterio kvalifikacijos lygis.
5. Vienoje įstaigoje (KU) valstybinio finansinio audito įtakos apskaitos kokybei įvertinti negalime, nes atsižvelgiant į tai, kad 2008 m. buvo pareikšta neigiama nuomonė dėl finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo, o 2006 ir 2007 metais – sąlyginė, bei į tai, kad 2008 m. pasikeitė vyriausias buhalteris ir didžioji dalis klaidų buvo susijusios su sąskaitų uždarymu metu gale, galime daryti išvada, kad nustatytas klaidas galėjo sąlygoti vyriausiojo buhalterio patirties, kvalifikacijos stoka. Tačiau, atlikę finansinio audito rezultatų lyginamąją analizę teigiame kad, šioje įstaigoje atliekant 2006 m. auditą nebuvo nepakankamai išanalizuotas pajamų apskaitos procesas, nes atliekant 2007 m. auditą buvo pateikta reikšmingų pastabų dėl šios srities (2006 m. reikšmingų pastabų dėl pajamų apskaitos srities nebuvo pareikšta). Šioje įstaigoje, kaip ir VDA, ankstesnio audito metu tinkamai išanalizavus pajamų apskaitos sritį ir pateikus rekomendacijas, vėlesnio audito metu klaidų šioje srityje būtų buvę galima išvengti.

3. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO MODELIS

Kiekvieną kartą atliekant valstybinio finansinį auditą turi būti siekiama ne tik išanalizuoti finansines ataskaitas, lėšų naudojimo bei turto valdymo ir disponavimo teisėtumą bet ir užtikrinti, kad valstybinio finansinio audito įtaka apskaitos kokybei, o kartu ir kuriama audito pridėtinė vertė, būtų kuo didesnė, kad būtų įgyvendintos pateiktos rekomendacijos.

Valstybinio finansinio audito sritis yra plati, todėl svarbu, kad taikomas valstybinio finansinio audito modelis leistų pasiekti kuo didesnę įtaką apskaitos kokybei ir sukurti kuo didesnę pridėtinę vertę, todėl atliekant valstybinį finansinį auditą svarbu surinkti kuo daugiau informacijos apie audituojamą subjektą, jo apskaitos sistemą. Visa informacija apie audituojamą subjektą turi būti renkama nuosekliai, tai padeda padaryti formalizuoti audito etapai. Audito etapas – tam tikras tarpsnis, kurio metu atliekami audito darbai. Nuosekliais etapais atliekami darbai garantuoja daug didesnę audito efektyvumą; dirbama greičiau, padaroma mažiau klaidų, išvengiama konfliktų su audituojamu subjektu ir pan. Todėl tikslinga išskirti tokius etapus, kurie būtų savarankiški ir parodytų nuoseklų ir sisteminių audito pobūdį. Pateikiame valstybinio finansinio audito modelį (žr. 9 pav.), kurį taikant būtų galima užtikrinti, kad būtų pasiekti auditui keliami tikslai, būtų didinamas atlikto audito įtaka apskaitos kokybei, kuriama didesnė audito pridėtinė vertė.



¹ **Pastaba:** audito eigoje gali būti patikslintas.

9 pav. Valstybinio finansinio audito modelis

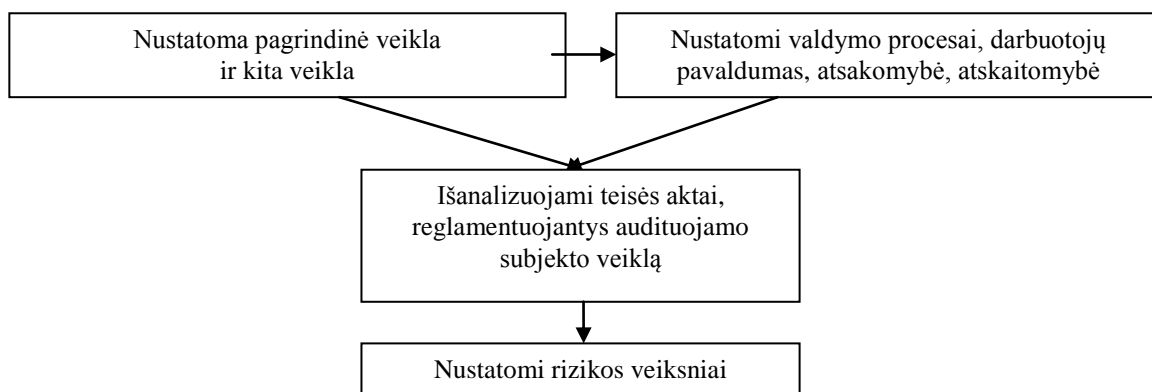
Šaltinis: sudaryta autoriaus

Pagal 9 pav. pateiktą valstybinio finansinio audito modelį pirmasis etapas yra planavimas, kuriame susipažįstama su audituojamo subjekto veikla, apskaitos sistema, peržiūrimi ankstesni audito rezultatai, įvertinama vidaus kontrolės aplinka, įvertinama rizika, nustatomas reikšmingumas, planavimo tikslumas, tikėtina klaida, taikant audito patikimumo modelį nustatoma savarankiškų audito procedūrų apimtis, apskaičiuojamas preliminarus audito pavyzdžių skaičius, parengiamas preliminarus audito planas ir sudaromos audito programos. Antrasis etapas yra audito programose numatytų savarankiškų audito procedūrų atlikimas, kurios atliekamos testuojant statistiniu arba nestatistiniu būdu atsirinktus pavyzdžius. Atlikus pavyzdžių testavimą nustatytų klaidų suma įvertinama lyginant ją su apskaičiuota reikšmingumo suma, taip pat nustatomas kiekvienos klaidos kokybinis reikšmingumas. Trečiasis etapas –ataskaitos bei išvados parengimas. Ketvirtasis etapas - stebėseną. Toliau apžvelgsime kiekvieną iš šių etapų ir pateiksime siūlymus kokia eiga turėtų būti atliekamas kiekvienas etapas.

3.1. Planavimas

Svarbu, kad pradiniam – planavimo – etape būtų išnagrinėta kuo daugiau informacijos apie audituojamą subjektą.

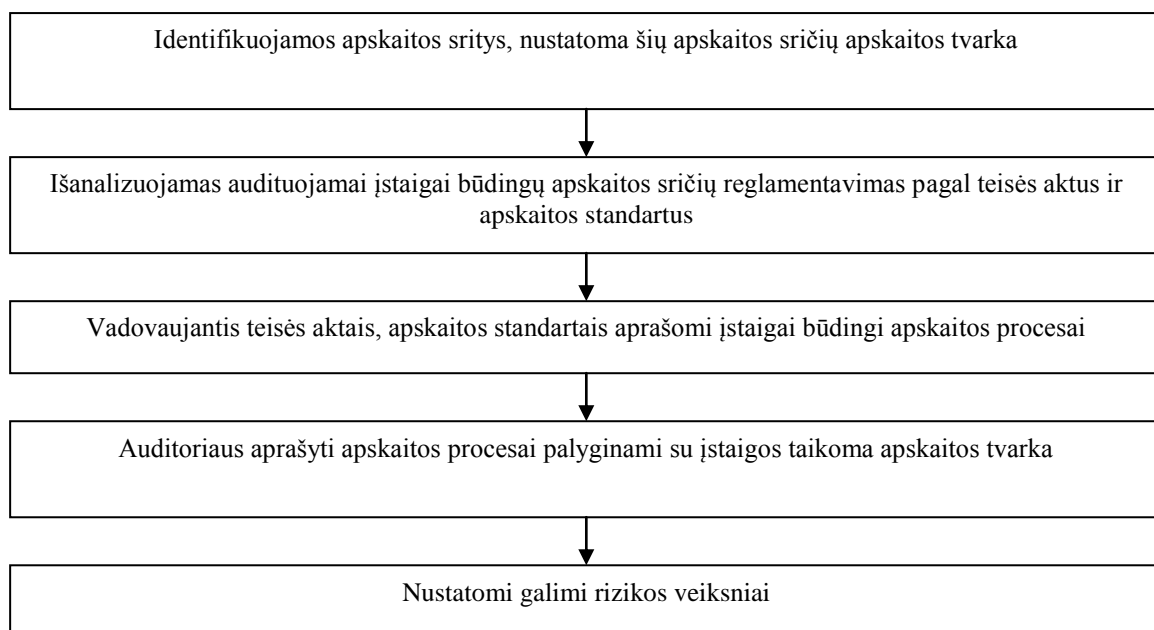
Siekiant tinkamai įvertinti audituojamo subjekto veiklos, apskaitos ir atskaitomybės problemas pirmiausia turi būti atliekamas susipažinimas su veikla ir organizacine struktūra. Šį planavimo etapą tikslinga būti vykdyti 10 pav. nurodytais žingsniais:



10 pav. Susipažinimo su veikla ir organizacine struktūra etapai

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kitas etapas – susipažinimas su apskaitos sistema. Siekiant, kad auditas būtų nuoseklus ir sisteminis, tikslinga apskaitos sistemą analizuoti kaip nurodyta 11 pav.



11 pav. Susipažinimas su apskaitos sistema

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Susipažįstant su apskaitos sistema labai svarbu tinkamai išanalizuoti audituojamo subjekto apskaitos sritims taikomą apskaitos procesą. Siūlome vadovaujantis teisės aktais ir apskaitos standartais apsirašyti apskaitos procesą, kurį reikia palyginti su audituojamo subjekto taikomu apskaitos procesu. Atsižvelgiant į aprašytą apskaitos procesą sudarant audito programas turėtų būti numatomos savarankiškos audito procedūros. Tai leistų tinkamai išanalizuoti apskaitos sritis, užtikrinti audito nuoseklumą, pasiekti geresnių audito rezultatų.

Toliau reikia peržiūrėti ankstesnio audito rezultatus. Siekiant užtikrinti, kad ankstesnio audito metu nustatytos klaidos šio audito metu nesikartotų, siūlytume ankstesnio audito rezultatų peržiūrėjimą atlikti šiais žingsniais:

1. peržiūrėti audito ataskaitą ir išvadą;
2. nustatyti sritis, kuriose buvo nustatyta klaidų;
3. atlikti procedūras ir įsitikinti, ar klaidos ištaisytos ir rekomendacijos įgyvendintos;
4. nustatyti kokios vidaus kontrolės procedūros sukurtos, siekiant užtikrinti, kad ankstesnio audito metu nustatytos klaidos nebesikartotų;
5. nustatyti galimus rizikos veiksnius.

Pakartotinio audito metu tinkamai išnagrinėjus ankstesnio audito rezultatus ir nustačius, kad ne visos klaidos ištaisytos, ne visos rekomendacijos įgyvendintos, būtų galima paraginti audituojamą subjektą iki metinių finansinių ataskaitų sudarymo ištaisyti ankstesnio audito metu nustatytas klaidas ir įgyvendinti rekomendacijas. Taip būtų galima užtikrinti, kad ankstesnio audito metu nustatytos klaidos nesikartotų.

Susipažinus su veikla, apskaitos sistema, ankstesnio audito rezultatais turėtų būti atliekamas vidaus kontrolės aplinkos tyrimas. Vidaus kontrolės aplinką tikslinga tirti dviem etapais:

1. susipažinti su vidaus kontrolės aplinka ir vidaus kontrolės procedūromis (kas, ką ir kaip kontroliuoja);
2. nustatyti ar vidaus kontrolės aplinka yra veiksminga ir veikė per visą audituojamą laikotarpį (atliekamas vidaus kontrolės aplinkos testavimas).

Taigi, kitas planavimo etapas – vidaus kontrolės aplinkos tyrimas ir vertinimas (testavimas). Siekiant užtikrinti vientisą ir nuoseklų audito procesą tikslinga vidaus kontrolės aplinką nagrinėti atsižvelgiant į pirminiuose planavimo etapuose (susipažinimas su veikla ir organizacine struktūra, susipažinimas su apskaitos sistema, ankstesnių audito rezultatų peržiūrėjimas) nustatytas audituojamo subjekto veiklos ir apskaitos sritis (ir reikšmingas, ir nereikšmingas), bei atsižvelgiant į nustatytus rizikos veiksnius. Taip pat, siekiant užtikrinti sisteminį audito procesą, vidaus kontrolės aplinką ir procedūras rekomenduojame nagrinėti finansinės atskaitomybės tvirtinimų kontekste – t. y. nustatyti ar yra sukurtos kontrolės procedūros pagrindžiančios kiekvieną finansinės atskaitomybės tvirtinimą. Susipažinęs su vidaus kontrolės aplinka ir procedūromis auditorius turi apsispręsti ar darys vidaus kontrolės aplinkos testavimą, ar ne. Tuo atveju kai audituojama įstaiga maža siekiant racionaliai naudoti darbo laiką, siūlytume vidaus kontrolės aplinkos testavimo nedaryti, kadangi maža įstaiga negali užtikrinti minimalių kontrolės reikalavimų – tokioje įstaigoje, pavyzdžiui, apskaitą gali tvarkyti keli žmonės, kurie kartu atlieka ir kontrolės funkcijas (apskaitos skyriaus darbuotojai užregistruoja ūkines operacijas ir kartu patys jas patikrina). Tuo atveju, jei apsisprendžiama, kad bus atliekamas vidaus kontrolės aplinkos veiksmingumo vertinimas, turi būti atsirenkami ir testuojami pavyzdžiai. Vidaus kontrolės aplinkos testavimui reikalingo pavyzdžių skaičiaus atranka turėtų būti formalizuota – tai padėtų išvengti subjektyvumo audito procese. Remdamiesi Audito patikimumo modeliu ir atsižvelgiant į tai, koks yra planuojamas gauti kontrolės patikimumas, siūlytume pavyzdžių atraką atlikti kaip nurodyta 9 lentelėje.

9 lentelė. Vidaus kontrolės aplinkos veiksmingumo vertinimas

Planuojamas KP ¹ („P“ faktoriaus reikšmė)	Pavyzdžių skaičius	Atrankos metodas		Pavyzdžių skaičiaus didinimas, proc.	Pavyzdžių skaičius, kuris bus atsirinktas	Didžiausias leistinas klaidų skaičius	Jei klaidų nustatyta daugiau,
		Statistinis	Nestatistinis				
1,3	20	+			20	1	KP=0
			+	20	24		
2,3	35	+			30	1	KP=0
			+	20	36		

¹KP – kontrolės patikimumas

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Jei atliekant vidaus kontrolės aplinkos vertinimą nenustatoma klaidų arba nustatyta tik viena klaida – vidaus kontrolės aplinką siūlome vertinti kaip veiksmingą, o jei nustatyta daugiau nei 1 klaida – vidaus kontrolės aplinką siūlome vertinti kaip neveiksmingą.

Pagal siūlomą valstybinio finansinio audito modelį susipažinus su vidaus kontrolės aplinka ir atlikus jos vertinimą (jei buvo apsispręsta tai daryti) toliau atliekamas nustatytų rizikos veiksnių vertinimas ir atsižvelgiant į nustatytų rizikos veiksnių vertinimą numatoma savarankiškų audito procedūrų apimtis. Šį vertinimą siūloma atlikti naudojant matematiškai pagrįstą Audito patikimumo modelį. Atlikus rizikos vertinimą bus nustatyta kokios apimties savarankiškas audito procedūras reiks atlikti.

Toliau nustatome reikšmingumą, planavimo tikslumą ir tikėtiną klaidą. Vengiant subjektyvumo, taip pat siūlome šių rodiklių nustatymą formalizuoti apibrėžiant rodiklių ribas ir pasirinkimo kriterijus. Siūlome taikyti 10 lentelėje nurodytas reikšmingumo, planavimo tikslumo ir tikėtiną klaidos ribas ir pasirinkimo kriterijus.

10 lentelė. Reikšmingumo, planavimo tikslumo, tikėtiną klaidos ribos ir pasirinkimo kriterijai

Pasirinkimo kriterijus	Procentas								
	KR ¹	PT ²	TK ³	KR ¹	PT ²	TK ³	KR ¹	PT ²	TK ³
1. Auditas atliekamas pirmą kartą arba po ilgos pertraukos 2. Nustatyta reikšmingų rizikos veiksnių 3. Vidaus kontrolės aplinkos vertinimas neatliktas arba vidaus kontrolės aplinka įvertinta kaip neveiksminga	0,5	80	20						
1. Auditas atliekamas kelis metus iš eilės 2. Reikšmingų pasikeitimų valdyme, apskaitos srityje nenustatyta 3. Vidaus kontrolės aplinkos vertinimas neatliktas arba vidaus kontrolės aplinka įvertinta kaip neveiksminga				1	85	15			
1. Auditas atliekamas kelis metus iš eilės 2. Reikšmingų pasikeitimų valdyme, apskaitos srityje nenustatyta 3. Vidaus kontrolės aplinkos vertinimas atliktas ir vidaus kontrolės aplinka įvertinta kaip veiksminga							1,5	90	10

¹KR – kiekybinis reikšmingumas;

²PT – planavimo tikslumas;

³TK – tikėtina klaida

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Nustatant reikšmingumo, planavimo tikslumo bei tikėtiną klaidos procentą, tikslinga, kad apsisprendimas būtų grindžiamas mažiausiai dviem 10 lentelėje nurodytais kriterijais. Atkreiptinas dėmesys, kad 10 lentelėje pateikiami pagrindiniai kriterijai, kuriais reikėtų vadovautis, tačiau auditorius gali nustatyti ir papildomų kriterijų, pagrindžiančių jo apsisprendimą. Be to 10 lentelėje

nurodomas tik kiekybinis reikšmingumas – kokybinį reikšmingumą siūlome nustatyti atlikus savarankiškas audito procedūras vertinant visas nustatytas klaidas.

Toliau sektų pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimas. Kadangi siūlomas valstybinio audito modelis grindžiamas Audito patikimumo modeliu, tai ir pavyzdžių skaičius turėtų būti apskaičiuojamas taikant statistinę formulę. Siekiant vengti subjektyvumo audito procese savarankiškomis audito procedūroms atlikti reikalingo pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimą taip pat siūlome formalizuoti. Be to, siūlome apibrėžti, kiek klaidų leidžiama nustatyti atliekant savarankiškas audito procedūras (šio klaidos neįtakotų pavyzdžių skaičiaus didinimo). Pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimo etapai pateikiami 11 lentelėje.

11 lentelė. Pavyzdžių skaičiaus apskaičiavimas

Taikomos formulės	Taikoma atranka	Pvz. sk. didinimas proc.	Galimas klaidų skaičius
Pvz. sk. = $(TV \times SPFR) / PT$ PT = $(RS - TK) \times$ atitinkamas procentas (80 – 90 proc.)	Statistinė	-	Klaidų suma < tikėtiną klaidą
RS = duomenų visuma x reikšmingumo proc. (0,5 – 1,5) TK = RS x atitinkamas procentas (10 – 20 proc.)	Nestatistinė	20	

Formulėse naudojami sutrumpinimai: Pvz. sk. – pavyzdžių skaičius, TV – tiriamaoji visuma, SPFR – savarankiško patikimumo faktoriaus reikšmė, PT – planavimo tikslumas, RS – reikšmingumo suma, TK – tikėtina klaida

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taip pat šiame etape rekomenduojame numatyti, kaip auditorius turėtų elgtis jei atliekant savarankiškas audito procedūras nustatytų klaidų suma būtų didesnė nei tikėtinos klaidos suma. Siūlomi veiksmai, kuriuos auditorius turėtų daryti šiuo atveju pateikiami 12 lentelėje.

12 lentelė. Pavyzdžių skaičiaus didinimas

Pavyzdžių skaičius didinamo atvejis	Didinimo proc.	Taikoma atranka	Pvz. sk. didinimas proc. ¹	Galimas klaidų skaičius
Klaidų suma > tikėtiną klaidą	10	Statistinė	-	Klaidų negali būti
		Nestatistinė	20	

¹Didinamas papildomai apskaičiuotas pavyzdžių skaičius.

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip nurodyta 12 lentelėje tikrinant papildomai atsirinktus pavyzdžius klaidų nebepali būti. Jei tikrinat papildomai atsirinktus pavyzdžius bus rasta klaidų – galima daryti išvadą, kad patikrinus pradinį pavyzdžių skaičių rastos klaidos nebuvo atsitiktinės, audituojamoje srityje gali būti ir daugiau

klaidų, todėl negalima pasisakyti už audituotos srities duomenų tikrumą ir teisingumą. Tokia pavyzdžių atranka leistų racionaliai naudoti auditoriaus darbo laiką bei surinkti patikimų ir pakankamų įrodymų, kad finansinėse ataskaitose nurodyta informacija yra tikra ir teisinga. Juk auditoriaus tikslas nėra patikrinti viską 100 proc. Auditoriaus tikslas yra surinkti patikimus, pakankamus ir tinkamus įrodymus, kuriais remdamasis galėtų pareikšti nuomonę.

Planavimas užbaigiamas parengiant audito planą ir sudarant audito programas, kuriose atsižvelgiant į apskaitos sričių proceso aprašymą, bei finansinės atskaitomybės tvirtinimus, kuriuos turime gauti, numatomos savarankiškos audito procedūros.

Taigi, siekiant užtikrinti efektyvų auditą, planavimą būtina atlikti nuosekliai ir sistemingai, planavimo etapai turi būti susiję tarpusavyje. Ypatingą dėmesį reikia skirti svarbiausioms veiklos ir apskaitos sritims nustatyti, atsižvelgiant į tai būtina nuosekliai aprašyti apskaitos procesus. Taip pat būtina detaliai išanalizuoti ankstesnio audito rezultatus. Siekiant vengti subjektyvumo audito procese būtina nustatyti reikšmingumo, planavimo tikslumo, tikėtinos klaidos ribas, procentinį dydį, kuriuo turi būti didinamas pavyzdžių skaičius tais atvejais, kai atranką atliekame naudodami nestatistinius atrankos metodus.

3.2. Savarankiškų audito procedūrų atlikimas ir rezultatų įvertinimas

Parengę audito planą ir audito programas atliekame savarankiškas audito procedūras, numatytas, audito programose. Savarankiškas audito procedūras atliekame tikrindami (testuodami) statistiniais arba nestatistiniais metodais pasirinktus pavyzdžius.

Atlikus savarankiškas audito procedūras visos nustatytos klaidos palyginimas su reikšmingumo suma. Be to, turi būti įvertinamas kiekvienos klaidos kokybinis reikšmingumas. Vertinant kokybinį reikšmingumą tikslinga vadovautis tokiu pagrindiniu kriterijumi: tikėtina, kad nustatyta klaida būtų įdomi visuomenei.

5 pavyzdys

Reikšmingumo suma 100,00 tūkst. Lt.

Audito metu nustatyta, kad vyr. buhalteriiui, turinčiam galiojančią drausminę nuobaudą buvo išmokėtos 3 vienkartinės išmokos (darbo užmokesčio dydžio), kurių bendra suma 12,00 tūkst. Lt. Vadovaujantis teisės aktais, darbuotojui, kuriam skirta drausminė nuobauda vienkartinės išmokos negali būti mokamos. Kitų klaidų nebuvo nustatyta.

Taigi, nustatytas pažeidimas – neteisėtai išmokėta 12,00 tūkst. Lt – suma kiekybiškai nereikšminga, tačiau reikšminga kokybiškai, nes tikėtina, kad visuomenei šis faktas bus įdomus, todėl informacija bus pateikiama ataskaitoje.

Šaltinis: pateikta autoriaus

Taigi, klaidos gali būti reikšmingos kiekybiškai, kokybiškai arba ir kiekybiškai, ir kokybiškai.

3.3. Ataskaitos ir išvados parengimas

Atlikus savarankiškas audito procedūras ir įvertinus nustatytų klaidų kiekybinį reikšmingumą, bei kiekvienos klaidos kokybinį reikšmingumą rengiama audito ataskaita ir išvada. Audito ataskaitoje pateikiamos tik reikšmingos klaidos.

Parengtą audito ataskaitos projektą būtina suderinti su audituojamu subjektu, leidžiant per nustatytą terminą pareikšti pastabas į ataskaitoje išdėstytus reikšmingus dalykus.

Auditorius privalo įvertinti audituojamo subjekto į ataskaitos projektą pateiktas pastabas. Įvertinęs pateiktas pastabas, auditorius turi patikslinti audito ataskaitą. Tuo atveju, jei į pastabas neatsižvelgiama, audito ataskaitos projektas nekeičiamas.

Siekiant stiprinti audito įtaką audituotos įstaigos apskaitos kokybei ir užtikrinti kad nustatyti dalykai nesikartotų, auditorius audito ataskaitoje, atsižvelgiant į išdėstytus dalykus, audituotam subjektui turi pateikti rekomendacijas ir numatyti jų įgyvendinimo terminus. Be to, jei audito metu nustatytas ir audito ataskaitoje išdėstytas klaidas galima ištaisyti, turi būti nurodyti klaidų ištaisymo terminai.

Remiantis audito ataskaitoje išdėstytais dalykais audito išvadoje pareiškiami viena iš galimų nuomonių: besąlyginė (šiuo atveju audito ataskaita būna „tuščia“), sąlyginė, neigiama arba atsisakymas pareikšti nuomonę.

3.4. Pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo ir nustatytų klaidų taisymo stebėseną.

Surašius audito ataskaita ir išvadą, pateikus rekomendacijas bei nurodžius rekomendacijų įgyvendinimo ir klaidų ištaisymo terminus auditas nesibaigia. Siekiant stiprinti audito įtaką būtina vykdyti rekomendacijų įgyvendinimo ir nustatytų klaidų taisymo stebėseną. Vykdoma stebėseną turėtų būti ne „pasyvi“, t. y. audituotas subjektas pasibaigus audito ataskaitoje nurodytam rekomendacijų įgyvendinimo ir klaidų ištaisymo terminui auditoriui pateikia raštą, kad visos rekomendacijos įgyvendintos, klaidos ištaisytos, o „aktyvi“ – suėjus rekomendacijų įgyvendinimo ir klaidų ištaisymo terminui auditorius turėtų nuvykti į audituotą subjektą, atlikti audito procedūras, kurios leistų surinkti patikimų, pakankamų ir tinkamų įrodymų, leidžiančių gauti užtikrinimą, kad rekomendacijos tikrai įgyvendintos, o nustatytos klaidos ištaisytos.

Atlikus „aktyvią“, o ne „pasyvią“ rekomendacijų įgyvendinimo ir nustatytų klaidų ištaisymo stebėseną, tuo atveju, jei audituotas subjektas rekomendacijų neįgyvendina, nustatytų klaidų nešalina siekiant stiprinti audito įtaką apskaitos kokybei bei siekiant didinti audito pridėtinę vertę, atsižvelgiant į nustatytas klaidas, jų pobūdį, mastą, būtų galima taikyti griežtesnes priemones, pavyzdžiui:

1. siūlyti audituoto subjekto steigėjui, kad steigėjas audituoto subjekto vadovybei skirtų drausmines nuobaudas;
2. siūlyti vadovui atleisti vyr. buhalterį;
3. atsakingoms institucijoms teikti siūlymus, kad audituotam subjektui būtų mažintas finansavimas (šiuo atveju teikiant tokį siūlymą lemiamą reikšmę darytų nustatytos klaidos išlaidų srityje, nustatyti lėšų naudojimo nesivadovaujant teisės aktais atvejais ir pan.).

Taigi, siekiant užtikrinti, kad audito įtaka apskaitos kokybei ir kuriama pridėtinė vertė būtų kuo didesnė, būtina pakankamai laiko skirti rekomendacijų įgyvendinimo ir nustatytų klaidų taisymo „aktyviai“ stebėsenai. Be to, tais atvejais, kai audituotas subjektas pateiktų rekomendacijų nevykdo ir nustatytų klaidų netaiso, tikslinga taikyti ir griežtesnes priemones, kadangi tokios priemonės kartais gali būti vienintelis būdas, leidžiantis užtikrinti, kad situacija audituotame subjekte pasikeis.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Valstybinis finansinis auditas yra viena iš audito sistemos dalių, kurią galima būtų suskirstyti į išorės auditą, apimančią viešojo sektoriaus auditą (gali atlikti AAI (valstybinis finansinis ir veiklos auditas), kiti viešojo sektoriaus subjektai, audito įmonės) ir privataus sektoriaus auditą (atlieka audito įmonės), bei vidaus auditą (atlieka vidaus audito tarnyba).

2. Valstybinis finansinis auditas Lietuvoje, lyginant su Vakarų bei Skandinavijos šalimis, tiek praktinės veiklos, tiek reglamentavimo, tiek specialiosios literatūros požiūriu yra dar tik kuriamas.

3. Pasaulinė praktika rodo, kad valstybinį finansinį auditą atlieka AAI, todėl pagrindinės valstybinio finansinio audito gairės yra išdėstomos AAI parengtoje metodikoje, kuri rengiama vadovaujantis INTOSAI audito standartais, tarptautiniais bei nacionaliniais audito standartais.

4. Reguliarus valstybinis finansinis auditas yra viena iš priemonių, padedančių kurti visuomenės pasitikėjimą, kad valstybės lėšos yra naudojamos pagal paskirtį ir efektyviai, o finansinėse ataskaitose nurodyti duomenys yra tikri ir teisingi. Atsižvelgiant į tai, kad valstybinis finansinis auditas atliekamas reguliariai, valstybinio finansinio audito procesas turėtų būti organizuotas taip, kad būtų galima užtikrinti kuo didesnę įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei. Tai taip pat padėtų kurti didesnę audito pridėtinę vertę.

5. Kelis metus iš eilės atliktų valstybinių finansinių audito rezultatų analizė parodė, kad audito įtaka apskaitos kokybei, būtų buvusi didesnė, jei ankstesnio audito metu būtų buvę tinkamai išanalizuoti apskaitos procesai, būtų buvę skiriama pakankamai dėmesio ankstesnio audito rezultatams, būtų vykdyta „aktyvi“ rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė. Taip pat tyrimas parodė, kad kartais valstybinio finansinio audito įtakos apskaitos kokybei nebuvimą lemia ir audituoto subjekto vidiniai veiksniai, t. y., audituoto subjekto vadovo ir vyriausiojo buhalterio požiūris į auditorių pateiktas rekomendacijas, nustatytas klaidas.

6. Remiantis atliktu tyrimu ir audito teorijos analize pasiūlytas valstybinio finansinio audito modelis, kuris padėtų didinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei bei sukurti didesnę audito pridėtinę vertę. Pagal siūlomą valstybinio finansinio audito modelį audito procesas apimtų: planavimą, savarankiškų audito procedūrų atlikimą, ataskaitos ir išvados parengimą bei pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo ir nustatytų klaidų taisymo stebėseną. Taip pat pasiūlyti kiekvieno audito proceso etapo žingsniai, leidžiantys užtikrinti, kad auditas būtų atliekamas nuosekliai, sistemiškai, procesas būtų formalizuotas.

7. Vykdamas „aktyvią“ rekomendacijų įgyvendinimo bei nustatytų klaidų taisymo stebėseną nustačius, kad rekomendacijos neįgyvendintos, klaidos neištaisytos, tikslinga būtų imtis griežtesnių priemonių: siūlyti audituoto subjekto steigėjui, kad steigėjas audituoto subjekto vadovybei skirtų drausmines nuobaudas; siūlyti vadovui atleisti vyr. buhalterį; atsakingoms institucijoms teikti siūlymus,

kad audituotam subjektui būtų mažintas finansavimas (tais atvejais, kai buvo nustatyta klaidų išlaidų srityje, nustatyta, kad lėšos naudojamos nesivadovaujant teisės aktais). Tokios priemonės, kartais gali būti vienintelės, leidžiančios daryti prielaidas, kad situacija audituotame subjekte pasikeis, kadangi pakartotiniai auditai ir teikiamos rekomendacijos yra neveiksmingi. Tai patvirtina ir atliktas tyrimas.

LITERATŪRA

1. **Auditing & Reporting 2000/2001** / edited by Richard Brandt. Londona: The Institute of Chartered Accountants, AGB profesional information, 2000. – 1458 p. – ISBN 1 85355 675 0.
2. **Audito ataskaitų rengimas.** – Veiklos vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo aspektais: mokymų medžiaga, III dalis, Ernst & Young, 2008.
3. **Aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo deklaracija** // Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_deklaracija.php, žiūrėta [2009-09-01].
4. **Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklės** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=256668&p_query=&p_tr2=, žiūrėta [2009-09-06].
5. **Buškevičiūtė E.** Viešieji finansai: vadovėlis. – Kaunas, Technologija, 2006. – 441 p. – ISBN 9955-25-016-X.
6. **Cangemi M. P., Singletom T.** Managing the audit function: a corporate audit department procedures guide / 3rd ed. – New Jersey: Jon Wiley & Sons, 2003. – 369 p. – ISBN 0-471-28119-0.
7. **Daujotaitė D.** Finansinis auditas: mokomoji knyga. – Vilnius, VVAM, 2006. – 189 p. – ISBN 9955-528-12-5.
8. **Daujotaitė D.** Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas: mokslo darbai. – Kaunas, Kauno technologijos universitetas, 2002, Nr. 2, p. 71 – 77. – ISSN 1648-2603.
9. **Daujotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje // Viešoji politika ir administravimas: mokslo darbai. – Kaunas, Kauno technologijos universitetas, 2009, Nr. 28, p. 29 – 39. – ISSN 1648-2603.
10. **Dėl valstybinio finansinio audito programų patvirtinimo.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. gegužės 20 įsakymas Nr. V-74.
11. **Dye K. M., Stapenhurs R.** Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institution in Curbing Corruption // The Economic Development Institute of the World Bank, 1998. Prieiga per internetą: <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/18120/pillars.pdf>, [žiūrėta 2009 09 15].
12. **Finansinio audito vadovas.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. spalio 12 d. įsakymas Nr.-125.
13. **GAO: Working for Good Government Since 1921.** Chapter 6: Elmer B. Staats: Broadening GAO's Work, 1966-1981 // Prieiga per internetą.

- http://www.gao.gov/about/history/articles/working-for-goodgovernment/06gaohistory_1966-1981.html, žiūrėta [2009-09-01].
14. **Gray I., Manson S.** The Audit Process / 4th ed. – London: Thomson Learning, 2000. – 809 p. – ISBN 978-1-84480-678-2.
 15. **Gupta K.** Contemporary Auditing / 5th ed. – New Delhi, Tata MCGraw – Hill Publishing Company, 2002. – 1109 p. – ISBN 0-07-463152-7.
 16. **History of the National Audit Office** // Prieiga per internetą: http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx, žiūrėta [2009-08-26].
 17. **INTOSAI audito standartai** // Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt:81/index.php?id=1718&grupe=130>, žiūrėta [2009-09-01].
 18. **Įstatymas Lietuvos Respublikos kontrolei tvarkyti** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter_archyvas/dokpaieska_arch.showdoc_l?p_id=112050&p_query=&p_tr2=2, žiūrėta [2009-09-01].
 19. **Jakubčionis A.** Valstybės kontrolės raidos Lietuvoje bruožai. Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą. – Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2009. Tarptautinės konferencijos, įvykusios 2009 m. sausio 29 d., medžiaga.
 20. **Katkus A.** Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. – Vilnius, Justitia, 2004. – 128 p. – ISBN 9986-567-98-X.
 21. **Kūrys E.** Valstybės kontrolės vieta valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas. Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą. – Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2009. Tarptautinės konferencijos, įvykusios 2009 m. sausio 29 d., medžiaga.
 22. **Lakis V.** Audito sistema: raida ir problemos: monografija. – Vilnius, Vilniaus universiteto leidykla, 2007. – 386 p. – ISBN 978-9955-33-045-7.
 23. **Lakis V.** Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis // Informacijos mokslai: mokslo darbai. – Vilnius, Vilniaus universitetas, 2006, Nr. 37, p. 64 – 72. – ISSN 1392-0561.
 24. **Lakis V.** Išorės audito užuomazgos tarpukario Lietuvoje // Ekonomika: mokslo darbai. – Vilnius, Vilniaus universitetas, 2007, Nr. 78, p. 65 – 83. – ISSN 1392-1258.
 25. **Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154657&p_query=&p_tr2=, žiūrėta 2009-09-06].
 26. **Lietuvos Respublikos Konstitucija** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=1890&p_query=&p_tr2=, žiūrėta [2009-09-02].

27. **Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=232350&p_query=&p_tr2=,
žiūrėta [2009-09-05].
28. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės departamento įstatymas** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=257&p_query=&p_tr2=,
žiūrėta [2009-09-03].
29. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas** // prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=18295&p_query=&p_tr2=, žiūrėta [2009-08-31].
30. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Įstatymo 2005-12-22 redakcija Nr. X-468** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=268777&p_query=&p_tr2=,
žiūrėta [2009-09-01].
31. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Įstatymo 2008-11-14 redakcija Nr. X-1827** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=331621&p_query=&p_tr2=,
žiūrėta [2009-09-04].
32. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=157348&p_query=&p_tr2=,
žiūrėta [2009-09-02].
33. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės strateginis plėtros planas 2001 – 2006 m.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2001-08-21 įsakymas Nr. 96.
34. **Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc l?p_id=5884, žiūrėta [2009-09-05].
35. **Limos deklaracija.** Dėl viešųjų finansų kontrolės pagrindinių direktyvų // Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.php, žiūrėta [2009-09-01].
36. **Mackevičius J.** Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. – Vilnius, Lietuvos mokslas, 2001. 837 p. – ISBN 9986-795-05-3.
37. **Mackevičius J., Pranckevičiūtė L.** Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Pinigų studijos: mokslo darbai. – Vilnius, Lietuvos bankas, 2007, Nr. 1, p. 45 – 61. – ISSN 1392-2637.
38. **Meksiko nepriklausomumo deklaracija** // Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus/Meksiko_deklaracija.pdf, žiūrėta [2009-09-01].

39. **O'Reilly V. et al.** Montgomery's Auditing / 11th ed. New York: John Willey & Sons, 1990. – 1150 p. – ISBN 0-471-505226.
40. **Om Riksrevisionen** // Prieiga per internetą: http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/NormalPage_426.aspx, žiūrėta [2008-09-26].
41. **Porter B. et al.** Principles of External Auditing / 3th ed. – Chichester: John Wiley & Sons, 2008. – 800 p. – ISBN:978-0-470-018255.
42. **Profesinės etikos kodeksas** // Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt:81/index.php?id=1718&grupe=130>, žiūrėta [2009-09-01].
43. **Rudokienė R.** Finansinis auditas. – Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2007. Įvadinio mokymo klausytojo užrašai.
44. **State Audit in the European Union.** – London: National Audit Office Information Centre, 2005. – 278 p.
45. **Trumpa Valstybės kontrolės istorija 1919 -2009 m.** Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą. – Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2009. Tarptautinės konferencijos, įvykusios 2009 m. sausio 29 d., medžiaga.
46. **Valstybės kontrolės įstatymas (1926-03-16)** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter_archyvas/dokpaieska_arch.showdoc l?p_id=114029&p_query=&p_tr2=2, žiūrėta [2009-09-02].
47. **Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002-05-24 įsakymas Nr. V-80.
48. **Valstybės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nuostatai** // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=233696&p_query=&p_tr2=, žiūrėta [2009-09-03].
49. **Valstybinio audito reikalavimai.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002-02-21 įsakymas Nr. V-26.
50. **Valstybinio audito strategija 2006 – 2010 m.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymas Nr. V-55.
51. **Veiklos audito vadovas.** Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 10 d. įsakymas Nr.-22.
52. **13 – tasis nacionalinis audito standartas.** Auditoriaus išvada // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/13_nas_uz_2006_laikotarpius.pdf, žiūrėta [2009-09-01].
53. **19 – tasis nacionalinis audito standartas.** Audito atranka // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/19_nas_uz_2008_laikotarpius.pdf, žiūrėta [2009-09-01].

54. **25 – tasis nacionalinis audito standartas.** Audito reikšmingumas // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/25_nas_20000616.pdf, žiūrėta [2009-09-04].
55. **320 – asis tarptautinis standartas auditui.** Reikšmingumas auditui // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/microsoft_word_320_tsa_20080101_vertimas_lt.pdf, žiūrėta [2009-09-04].
56. **510 – asis tarptautinis standartas auditui.** Pradiniai likučiai atliekant pirmąjį auditą // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/510tsa_patvirtintas_prezidiumo_20090330_ir_paskelbtas.pdf, žiūrėta [2009-09-04].
57. **530 – asis tarptautinis standartas auditui.** Audito atranka ir kiti atrankinio ir kiti atrankinio tikrinimo būdai// Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/530tsa_patvirtintas_prezidiumo_20090330_ir_paskelbtas.pdf, žiūrėta [2009-09-01].
58. **700 – asis tarptautinis standartas auditui.** Nepriklausomo auditoriaus išvada apie visą bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinį // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/20091001_700_tsa_20080101_vertimas_lt.pdf, žiūrėta [2009-09-01].
59. **701 – asis tarptautinis standartas auditui.** Nepriklausomos auditoriaus išvados modifikavimas // Prieiga per internetą: http://www.lar.lt/new/lar_files/public/701tsa_patvirtintas_prezidiumo_20090525_ir_paskelbtas.pdf, žiūrėta [2009-09-01].

Ragėnaitė S. Valstybinis finansinis auditas ir jo įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei/ Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. J. Seiranov. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 87 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas valstybinis finansinis auditas ir įvertinta jo įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei. Parengtas valstybinio finansinio audito modelis, kuriuo vadovaujantis pateikti siūlymai kaip turi būti vykdomas valstybinis finansinis auditas, kad jo įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei ir kuriama pridėtinė vertė būtų kuo didesnė. Pirmoje dalyje, remiantis užsienio ir lietuvių autoriais, įvairiais dokumentais, nagrinėjamas valstybinis finansinis auditas, valstybinio finansinio audito vieta audito sistemoje, valstybinio finansinio audito atsiradimas Lietuvoje ir kitose pasaulio valstybėse, reglamentavimas, pagrindiniai proceso bruožai. Antroje dalyje aprašomas atliktas tyrimas: pagrindžiama tyrimo metodologija, aprašomi tyrimo rezultatai. Trečioje dalyje remiantis išnagrinėtais valstybinio finansinio audito pagrindiniais bruožais bei atlikto tyrimo rezultatais parengiamas valstybinio finansinio audito modelis. Ketvirtoje dalyje patiekiamos išvados ir pasiūlymai.

Pagrindiniai žodžiai: finansinis auditas, valstybinis finansinis auditas, aukščiausia audito institucija, audito procesas.

Ragėnaitė S. State financial audit and its influence on the quality of the accounting of budgetary institutions/ Master's Work in Financial Markets. Supervisor doc. dr. J. Seiranov. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2009. – 87 p.

ANNOTATION

In this Master's Thesis the state financial audit and its influence on the quality of the accounting of budgetary institutions are analyzed. A model of state financial audit is presented, and according to it there are offered some suggestions on how the state financial audit has to be done in order to maximize its impact on the quality of the accounting of the budgetary institutions and the value added. In the first part the state financial audit, its place in the audit system, the rise of it in Lithuania and other countries of the world, regulation, main features of the audit process are analyzed according to the foreign and Lithuanian authors and various documents. In the second part the description of research is presented by reasoning its methodology and describing its results. According to the analyzed main features of the state financial audit and the results of the research in the third part a model of state financial audit is presented. In the fourth part conclusions and suggestions are drawn.

Key words: financial audit, state financial audit, supreme audit institution, audit process.

Ragėnaitė S. Valstybinis finansinis auditas ir jo įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei/ Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. J. Seiranov. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 87 p.

SANTRAUKA

Vienas iš svarbiausių demokratinės santvarkos principų yra atskaitingumas už valstybės lėšų naudojimą. Todėl viešojo sektoriaus subjektų, kurie disponuoja valstybės biudžeto lėšomis, finansų valdymui, veiklos vertinimui turi būti skiriama ypač daug dėmesio, nes biurokratinė sistema pati savaime neužtikrina efektyvaus darbo organizavimo. O užtikrinti, kad valstybės resursai būtų naudojami pagal paskirtį ir efektyviai, bei nustatyti ar finansinėse ataskaitose nurodyti duomenys yra tikri ir teisingi padeda valstybinis finansinis auditas. Tačiau tam reikalinga kokybiška apskaita, nes kitaip vertinimas tampa netikslus, arba net neįmanomas.

Valstybiniam finansiniam auditui tiek užsienio, tiek Lietuvos autoriai neskiria daug dėmesio. Dažniausiai valstybinis finansinis auditas nagrinėjamas kaip viena iš audito sistemos grandžių. Juo labiau, valstybinio finansinio audito įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei dar nenagrinėta.

Atsižvelgiant į temos aktualumą, magistro baigiamajame darbe nagrinėjama kaip turi būti atliekamas valstybinis finansinis auditas, kad jo įtaka biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei būtų didesnė, kad būtų kuriama didesnė audito pridėtinė vertė. Be to, remiantis tuo, kad viešasis sektorius grindžiamas biurokratine sistema, kurioje mažiau veikia savaiminio reguliavimo mechanizmai, nagrinėjama, kad, gal būt, siekiant didinti valstybinio finansinio audito įtaką, būtų tikslinga teikti siūlymus atsakingoms institucijoms mažinti finansavimą audituotam subjektui ar taikyti kitas griežtesnes poveikio priemones.

Šiame darbe, siekiant įvertinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei ir pateikti siūlymus, padedančius stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką, buvo išnagrinėti pagrindiniai valstybinio finansinio audito aspektai: samprata, valstybinio finansinio audito vieta audito sistemoje, atsiradimas, reglamentavimas, finansiniam auditui būdingi bruožai; išnagrinėti atsirinktų biudžetinių įstaigų valstybinio finansinio audito, atlikto ankstesniais biudžetinėmis metais, rezultatai, šie rezultatai buvo palyginti su vėlesniais metais atlikto valstybinio finansinio audito rezultatais; parengtas valstybinio finansinio audito modelis, leidžiantis stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei ir didinti audito pridėtinę vertę.

Nagrinėdami valstybinį finansinį auditą duomenis rinkome ir analizę atlikome naudodami šiuos metodus: lingvistinį, aprašomąjį – analitinį, dokumentų analizę ir lyginamąjį.

Darbą sudaro 4 dalys. *Pirmoje dalyje* daugiausiai remiantis užsienio autoriais (K. Gupta, K. M. Dey, R. Stapenhurs, D. Teilor, G. Glezen, I. Gray, S. Manson, M. P. Cangemi, T. Singleton, R. K.

Mautz, B. Porter, J. Simon, D. Hatherly, V. O' Reilly, M. B. Hirsch, P. L. Defise, H. R. Janick), lietuvių autoriais (M. Romeriu, D. Daujotaite, V. Katkumi, E. Kūriu, V. Lakiu, J. Mackevičiumi, L. Pranckevičiūte), INTOSAI audito standartais, INTOSAI Limos deklaracija, Tarptautiniais audito standartais, Nacionaliniais audito standartais, Valstybės kontrolės įstatymu, valstybės kontrolieriaus patvirtintais Valstybinio audito reikalavimais ir Finansinio audito vadovu bei kitais norminiais dokumentais nagrinėjamas valstybinis finansinis auditas, valstybinio finansinio audito vieta audito sistemoje, valstybinio finansinio audito atsiradimas Lietuvoje ir kitose pasaulio valstybėse, reglamentavimas, pagrindiniai proceso bruožai. *Antroje dalyje* aprašomas atliktas tyrimas: pagrindžiama tyrimo metodologija, aprašomi tyrimo rezultatai. *Trečioje dalyje* remiantis išnagrinėtais valstybinio finansinio audito pagrindiniais bruožais bei atlikto tyrimo rezultatais parengiamas valstybinio finansinio audito modelis. *Ketvirtoje dalyje* pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Magistro baigiamajame darbe atliktas tyrimas parodė, kad siekiant stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei būtina tinkamai išanalizuoti audituojamo subjekto apskaitos procesus, būtina pakankamai dėmesio skirti ankstesnio audito rezultatams, būtina vykdyti „aktyvią“ rekomendacijų įgyvendinimo kontrolę. Taip pat tyrimas parodė, kad kartais valstybinio finansinio audito įtakos nebuvimą lemia ir audituoto subjekto vidiniai veiksniai, t. y., audituoto subjekto ir vyriausiojo buhalterio požiūris į auditorių patiektas rekomendacijas, nustatytas klaidas. Tokiu atveju, siekiant stiprinti valstybinio finansinio audito įtaką, tikslinga imtis griežtesnių priemonių: siūlyti audituoto subjekto steigėjui, kad steigėjas audituoto subjekto vadovybei skirtų drausmines nuobaudas; siūlyti vadovui atleisti vyriausiąjį buhalterį; atsakingoms institucijoms teikti siūlymus, kad audituotam subjektui būtų mažintas finansavimas.

Magistro baigiamajame darbe remiantis audito teorija bei atlikto tyrimo rezultatais pasiūlytas valstybinio finansinio audito modelis, kurį taikant praktikoje būtų galima didinti valstybinio finansinio audito įtaką biudžetinių įstaigų apskaitos kokybei. Pasiūlytas modelis padėtų kurti didesnę valstybinio finansinio audito pridėtinę vertę. Tyrimo rezultatus ir pasiūlytą valstybinio finansinio audito modelį savo veikloje galėtų panaudoti Valstybės kontrolė.

Ragėnaitė S. State financial audit and its influence on the quality of the accounting of budgetary institutions/ Master's Work in Financial Markets. Supervisor doc. dr. J. Seiranov. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2009. – 87 p.

SUMMARY

One of the most important principles in the democratic society is accountability for public counts. That is why particular attention must be given to the actions of public authorities who are using state budget money. State audit helps to control all these processes and to determine whether the data referred to in the financial statements are true and correct. This requires the quality of the accounting, because in other way the evaluation becomes inaccurate, is necessary.

The analysis of state audit is examined insufficiently both by foreign and Lithuanian authors. Mostly it is examined as one of the parts of audit system. Furthermore, the impact of financial audit for budgetary institutions is still not analyzed.

Giving the relevance of the theme, this master work examines how to perform a financial audit of the state that its influence on the quality of the accounting would become greater. In addition, on the grounds that public sector is based on the bureaucratic system, where the self – regulating mechanism is working less, supposedly to increase the impact of state financial audit it is necessary to suggest the decrease of financing for the responsible institutions or to apply stricter sanctions.

To evaluate the influence of state financial audit to quality of accounting of budgetary institutions and to point out the suggestions, which help to strengthen the influence of state financial audit, main aspects of state financial audit were analyzed: conception, the place of state financial audit in the general system of the audit, rise, regulation, features; the results of the previous fiscal year of state financial audit, these results were compared with the later state fiscal year financial audit; the model, which helps to strengthen the state financial audit, was prepared.

In dealing with state financial audit collection of data and analysis was made by using these methods: linguistic, descriptive-analytical, documentation and comparative analysis.

The work consists of four parts. In the first part the state financial audit, its place in the audit system, its rise in Lithuania and other countries of the world, regulation, main features of the audit process are analyzed according to the foreign and Lithuanian authors and various documents. In the second part the description of research is presented by reasoning its methodology and describing its results. According to the analyzed main features of the state financial audit and the results of the research in the third part a model of state financial audit is presented. In the fourth part conclusions and suggestions are drawn.

Master work's study has shown that in order to strengthen state financial audit influence on the quality of the accounting of budgetary institutions, it is necessary to analyze properly the impact of the audited entity's accounting processes, there is a need to pay attention to the previous audit results, also it is necessary to undertake the "proactive" monitoring of the implementation of recommendations. The investigation also revealed that sometimes the public impact of the financial audit results are influenced by the internal factors of audited institution – the attitude of director and chief accountant of that institution. In this case, in order to strengthen the state audit of the financial impact, it is appropriate to take stricter measures: propose audited institution's founder to implement stricter sanctions, to exempt the accountant, to reduce funding for offenders.

In the end of this work on the basis of audit theory financial audit model was suggested, which in practice would help increase influence of the quality of the accounting of budgetary institutions. This would help to create greater public financial audit value added. The test results and the proposed model could be used in the work of National Audit Office.

PRIEDAI

VALSTYBINIŲ FINANSINIŲ AUDITŲ LYGINAMOSIOS ANALIZĖS SUVESTINĖ

Audito sritis	Valstybinio finansinio audito rezultatai, turintys įtakos finansinių ataskaitų tikrumui ir teisingumui						Pastabos
	2006 m.		2007 m.		2008 m.		
	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	
1. Lietuvos žemės ūkio universitetas (LŽŪU)							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas	Į LŽŪU 2006 finansinę atskaitomybę nebuvo įtraukti struktūrinio padalinio Mokomasis ūkis finansinės atskaitomybės duomenys, dėl to LŽŪU sudaryta ir pateikta 2006 metų finansinė atskaitomybė yra neteisinga.	Sąlyginė	Į LŽŪU 2007 m. finansinę atskaitomybę nebuvo įtraukti struktūrinio padalinio Mokomasis ūkis finansinės atskaitomybės duomenys, dėl to LŽŪU sudaryta ir pateikta 2007 metų finansinė atskaitomybė yra neteisinga.	Sąlyginė			Įstaigos vadovas ir vyr. buhalteris nesikeitė.
Prekių ir paslaugų naudojimas							
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas							
Atsargos							
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos							
Mokėtinos sumos							
Pajamos							
Kompensuoti nuompinigiai							
Išlaidos							
Finansavimas							
Užbalansinės sąskaitos							
2. Klaipėdos universitetas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas		Sąlyginė		Sąlyginė	+	Neigiamą	Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris keitėsi 2006-10-02 ir 2008-09-01.
Prekių ir paslaugų naudojimas			+		+		
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas			+		+		
Atsargos					+		
Trumpalaikis turtas					+		
Finansinis turtas							
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos	+				+		
Mokėtinos sumos	+		+		+		
Pajamos			+		+		
Kompensuoti nuompinigiai					+		
Išlaidos					+		
Finansavimas					+		
Užbalansinės sąskaitos							

priedo tęsinys kitame puslapyje

Audito sritis	Valstybinio finansinio audito rezultatai, turintys įtakos finansinių ataskaitų tikrumui ir teisingumui						Pastabos
	2006 m.		2007 m.		2008 m.		
	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	
3. Vilniaus dailės akademija							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas	+	Sąlyginė		Sąlyginė			Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris keitėsi nuo 2006-09-04
Prekių ir paslaugų naudojimas	+						
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas	+		+				
Atsargos							
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai	+						
Sąnaudos							
Gautinos sumos							
Mokėtinos sumos							
Pajamos	+		+				
Kompensuoti nuompinigiai							
Išlaidos							
Finansavimas							
Užbalansinės sąskaitos	+						
4. Mykolo Romerio universitetas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas	+	Sąlyginė		Sąlyginė			Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris nesikeitė.
Prekių ir paslaugų naudojimas	+						
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas	+		+				
Atsargos							
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai	+						
Sąnaudos							
Gautinos sumos	+		+				
Mokėtinos sumos	+						
Pajamos	+		+				
Kompensuoti nuompinigiai							
Išlaidos	+						
Finansavimas	+						
Užbalansinės sąskaitos							

Audito sritis	Valstybinio finansinio audito rezultatai, turintys įtakos finansinių ataskaitų tikrumui ir teisingumui						Pastabos
	2006 m.		2007 m.		2008 m.		
	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	
5. Kauno medicinos universitetas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas		Sąlyginė		Besąlyginė			Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris nesikeitė.
Prekių ir paslaugų naudojimas							
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas							
Atsargos							
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos							
Mokėtinos sumos							
Pajamos	+						
Kompensuoti nuompinigia							
Išlaidos							
Finansavimas							
Užbalansinės sąskaitos							
6. Lietuvos muzikos ir teatro akademija							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas		Neigiama	+	Sąlyginė			Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris keitėsi nuo 2006-11-02.
Prekių ir paslaugų naudojimas	+						
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas	+						
Atsargos	+						
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai	+						
Sąnaudos							
Gautinos sumos	+						
Mokėtinos sumos	+						
Pajamos	+		+				
Kompensuoti nuompinigia	+						
Išlaidos							
Finansavimas	+						
Užbalansinės sąskaitos							

Audito sritis	Valstybinio finansinio audito rezultatai, turintys įtakos finansinių ataskaitų tikrumui ir teisingumui						Pastabos
	2006 m.		2007 m.		2008 m.		
	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	
7. Tautinių mažumų ir išeivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas		Atsisakyta pareikšti nuomonę	+	Neigiama	+	Sąlyginė	Įstaigos vadovas keitėsi nuo 2008-12-09, vyr. buhalteris nuo 2008-01-24.
Prekių ir paslaugų naudojimas	+		+				
Kitos išlaidos	+		+				
Ilgalaikis turtas	+		+		+		
Atsargos	+						
Trumpalaikis turtas	+						
Finansinis turtas	+						
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos	+						
Mokėtinos sumos	+		+				
Pajamos							
Kompensuoti nuompinigia							
Išlaidos	+		+				
Finansavimas							
Užbalansinės sąskaitos							
8. Kauno technologijos universiteto Fizikinės elektronikos institutas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas			+	Neigiama		Besąlyginė	Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris keitėsi nuo 2008-05-30.
Prekių ir paslaugų naudojimas			+				
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas			+				
Atsargos			+				
Trumpalaikis turtas			+				
Finansinis turtas							
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos			+				
Mokėtinos sumos			+				
Pajamos							
Kompensuoti nuompinigia			+				
Išlaidos			+				
Finansavimas							
Užbalansinės sąskaitos			+				

Audito sritis	Valstybinio finansinio audito rezultatai, turintys įtakos finansinių ataskaitų tikrumui ir teisingumui						Pastabos
	2006 m.		2007 m.		2008 m.		
	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	
9. Biotechnologijos institutas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas			+	Sąlyginė		Besąlyginė	Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris nesikeitė.
Prekių ir paslaugų naudojimas			+				
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas			+				
Atsargos			+				
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos							
Mokėtinios sumos			+				
Pajamos			+				
Kompensuoti nuompinigia			+				
Išlaidos			+				
Finansavimas			+				
Užbalansinės sąskaitos			+				
10. Chemijos institutas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas			+	Neigiama		Neigiama	Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris nesikeitė.
Prekių ir paslaugų naudojimas			+		+		
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas			+				
Atsargos			+		+		
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai			+		+		
Sąnaudos					+		
Gautinos sumos			+		+		
Mokėtinios sumos			+		+		
Pajamos			+		+		
Kompensuoti nuompinigia			+		+		
Išlaidos			+		+		
Finansavimas			+		+		
Užbalansinės sąskaitos							

Audito sritis	Valstybinio finansinio audito rezultatai, turintys įtakos finansinių ataskaitų tikrumui ir teisingumui					Pastabos	
	2006 m.		2007 m.		2008 m.		
	Klaidos	Nuomonė	Klaidos	Nuomonė	Klaidos		Nuomonė
11. Vilniaus Gedimino technikos universiteto Termoizoliacijos institutas							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas			+	Neigiama		Sąlyginė	Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris keitėsi 2007-12-11.
Prekių ir paslaugų naudojimas							
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas							
Atsargos			+				
Trumpalaikis turtas							
Finansinis turtas							
Pinigai			+				
Sąnaudos							
Gautinos sumos			+				
Mokėtinios sumos			+				
Pajamos			+				
Kompensuoti nuompinigia			+				
Išlaidos							
Finansavimas			+				
Užbalansinės sąskaitos							
12. Lietuvos nacionalinis muziejus							
Darbo užmokestis ir soc. draudimas			+	Sąlyginė	Atliktas ribotos apimties auditas, kurio tikslas - atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą, siekiant surinkti įrodymus, kaip įgyvendinamos 2007 m. valstybinio audito rekomendacijos. Nustatyta, kad rekomendacijos įgyvendintos ir klaidos ištaisytos.	Įstaigos vadovas nesikeitė, vyr. buhalteris nesikeitė.	
Prekių ir paslaugų naudojimas			+				
Kitos išlaidos							
Ilgalaikis turtas			+				
Atsargos			+				
Trumpalaikis turtas			+				
Finansinis turtas							
Pinigai							
Sąnaudos							
Gautinos sumos							
Mokėtinios sumos							
Pajamos			+				
Kompensuoti nuompinigia							
Išlaidos							
Finansavimas			+				
Užbalansinės sąskaitos							